

# Nye avklaringer fra IFRIC

IASBs tolkningsorgan – IFRIC – har fattet en rekke agendabeslutninger det siste året. I 2018 ble det fattet ti slike beslutninger totalt, og så langt i 2019 er det kommet tolv agendabeslutninger. I det følgende omtales et utvalg av disse. De to første anses som særlig aktuelle for foretak i olje- og gasssektoren og kraftbransjen.



Statsautorisert revisor  
Anne-Cathrine Bernhoft  
EY



Master i regnskap og revisjon  
Marthe Aasheim Juul  
EY

## Aktuelt om finansiell rapportering

*Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av Anne-Cathrine Bernhoft (associate partner i EY) og Marthe Aasheim Juul (manager i EY). Begge jobber i fagavdeling regnskap i EY.*

IFRIC gir ut tolkninger til standardene i IFRS-regelverket for å klargjøre den regnskapsmessige behandlingen av konkrete problemstillinger. IFRIC diskuterer i tillegg en rekke problemstillinger som de velger ikke å gå videre med basert på at regnskapsmessig behandling kan utledes fra gjeldende regelverk, for eksempel fra eksisterende standardtekst. Disse diskusjonene publiseres i form av såkalte agenda-beslutninger – «Items Not Added to the IFRIC Agenda». Agendabeslutningene er en nyttig kilde for veiledning til hvordan gjeldende regelverk skal forstås, da de inneholder informasjon om diskusjonene som er holdt og begrunnelsen for at IFRIC ikke løfter problemstillingen ytterligere.

### Leieforpliktelser i felleskontrollerte driftsordninger

IFRIC har diskutert regnskapsføringen av leieavtaler etter IFRS 16 *Leieavtaler* for deltakere i felleskontrollerte driftsordninger. IFRS 11 *Felleskontrollerte*

*ordninger* angir at deltakere i felleskontrollerte driftsordninger både skal innregne forpliktelser knyttet til *sin andel* i driftsordningen, og forpliktelser som man pådrar seg *sammen med andre deltakere*.

I saken som IFRIC diskuterte, ble det lagt til grunn at den felleskontrollerte driftsordningen ikke er organisert gjennom en strukturert enhet. Én av investorene inngår en leieavtale med en ekstern tredjepart om leie av varige driftsmidler som vil bli benyttet i virksomheten som drives gjennom den felleskontrollerte driftsordningen. Investoren som inngår leiekontrakten har rett til å kreve inn en del av leieutgiftene fra de øvrige investorene. Dette følger av avtalene som partene har inngått.

IFRIC konkluderte i mars 2019 med at når en deltaker inngår leieavtaler på vegne av en felleskontrollert driftsordning, skal leieforpliktelser innregnes i

sin helhet hos deltakeren. Begrunnelsen er at deltakeren har hovedansvar for forpliktelsen overfor utleier. Dette gjelder selv om den aktuelle investoren har rett til å kreve dekning for deler av forpliktelsen hos de øvrige investorene.

IFRIC diskuterte saken også i september 2018. Den tentative agendabeslutningen (TAD) fra september 2018 vakte oppsikt da den kom, og IFRIC mottok mange høringssvar. Enkelte sluttet seg til den skisserte løsningen, men det ble også fremmet mange motargumenter. Konklusjonen vil potensielt kunne få stor betydning for foretak innenfor olje- og gasssektoren, hvor slike felleskontrollerte driftsordninger er vanlige.

### IFRS 9 – fysisk oppgjør ved kjøp eller salg av ikke-finansielle eiendeler

IFRIC konkluderte i mars 2019 i en sak som gjelder behandlingen under IFRS 9 *Finansielle instrumenter* ved kjøp eller salg av en ikke-finansiell

eiendel (vare eller tjeneste) og der kontrakten er vurdert å ikke være en «eget bruk»-kontrakt. Kontrakten skal da regnskapsføres som derivat, selv om den til slutt ender opp med fysisk levering av avtalt vare. Verdiendringene på derivatet innregnes løpende i resultatet.

Dersom foretaket eksempelvis har inngått en salgskontrakt, vil det på dato for oppgjør innregne en inntekt og fraregne derivatet. Beløpet som innregnes som inntekt, vil bestå av det beløpet foretaket mottar fra kunden (kontantbeløpet) pluss virkelig verdi av derivatet på oppgjørsdato. IFRIC har klargjort at IFRS ikke tillater at foretaket «flytter» den urealiserte verdiendringen på derivatet som ble løpende innregnet, over til inntektslinjen i resultatet. En løsning der man reverseerer tidligere innregnet gevinst/tap på derivatet og innregner en tilsvarende justering på inntektslinjen, ville ha ført til at inntekten ble lik kontraktsbeløpet. IFRIC klargjør at løsningen ikke er i tråd med IFRS. Tilsvarende gjelder ved kjøpskontrakter.

#### Nedsalg med tap av kontroll

IFRIC diskuterte i januar 2019 en problemstilling knyttet til et morselskaps salg av aksjer i datterselskap, med tap av kontroll. Spørsmålet gjelder regnskapsmessig behandling i morselskapsregnskap. Datterselskapet var opprinnelig målt til kost i selskapsregnskapet. Etter nedsalget satt mor igjen med en gjenværende eierpost som ble vurdert å være en finansiell investering som skal måles til virkelig verdi etter IFRS 9.

Etter IFRS 9 skal egenkapitalinvesteringer i utgangspunktet måles til virkelig verdi med påfølgende verdiendringer over resultatet. Ved førstegangsinnregning er det imidlertid en åpning for å utpeke egenkapitalinvesteringer til virkelig verdi over utvidet resultat (OCI), også kalt OCI-oppsjonen. Bruk av OCI-oppsjonen forutsetter at investeringene ikke inngår i en handelsportefølje eller er del av et betinget vederlag.

Eierposten har i dette tilfellet tidligere vært innregnet som del av datterselskapsinvesteringen, og det ble stilt spørsmål ved om selskapet da kunne benytte seg av OCI-oppsjonen ettersom dette valget kun kan tas ved førstegangsinnregning. IFRIC viste til at tidspunktet for førstegangsinnregning under IFRS 9 i dette konkrete tilfellet, var tidspunktet for tap av kontroll i datterselskapet. Gitt at investeringen oppfylte øvrige vilkår i IFRS 9, mente IFRIC at den gjenværende eierinteressen ville kvalifisere for bruk av OCI-oppsjonen.

IFRIC diskuterte også regnskapsmessig behandling og presentasjon av differansen mellom kostpris og virkelig verdi for den gjenværende investeringen. Det følger av IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*, paragraf 88, at inntekter og kostnader skal resultatføres med mindre andre standarder krever eller tillater en annen behandling. Konklusjonen til IFRIC var at differansen mellom kostpris og virkelig verdi på egenkapitalinvesteringen på tidspunktet for tap av kontroll, skal føres over resultatet i tråd med det generelle prinsippet i IAS 1.88. Dette gjelder uavhengig av hvordan påfølgende verdiendringer på egenkapitalinvesteringen presenteres.

#### Anskaffelseskost ved trinnvise kjøp

Ved bruk av kostmetoden for innregning og måling av investeringer i datterselskap i morselskapets selskapsregnskap, innregnes investeringen til anskaffelseskost ved første gangs innregning. Kostbegrepet er imidlertid ikke definert i IAS 27 *Separat finansregnskap*, og standarden gir ingen veiledning i fastsettelse av anskaffelseskost ved trinnvise kjøp.

I henvendelsen som lå til grunn for diskusjonen i IFRIC, var det angitt at den opprinnelige egenkapitalinvesteringen ble målt til virkelig verdi etter IFRS 9. Etter kjøp av ytterligere eierandeler oppnådde selskapet kontroll, og investeringen i datterselskapet skulle nå måles til kost etter IAS 27. Det ble skissert to alternative metoder for å fastsette anskaffelseskost på inves-

teringen i datterselskapet, hvor den ene baserer seg på virkelig verdi og den andre legger akkumulert kost til grunn. Den virkelig verdi-baserte metoden tar utgangspunkt i virkelig verdi på opprinnelig investering målt på tidspunktet for kontrolloppnåelse, tillagt verdien av vederlaget i transaksjonen hvor kontroll oppnås. Akkumulert kost innebærer at anskaffelseskost for investeringen i datterselskapet settes til summen av vederlagene som er betalt i de respektive transaksjonene.

IFRIC bemerket at de to metodene reflekterer to ulike syn på innholdet i trinnvise kjøp. Dersom det trinnvise kjøpet betraktes som et «bytte» av den opprinnelige investeringen mot en kontrollerende eierinteresse, er det argumenter for å legge en virkelig verdi-basert metode til grunn. Metoden ligner den vi finner i IFRS 3 *Virksomhetssammenslutninger* ved regnskapsføring av trinnvise oppkjøp i konsernregnskapet. Dersom det trinnvise kjøpet betraktes som et kjøp av en tilleggsinteresse, hvor opprinnelig eierinvestering «beholdes», vil det være argumenter for å benytte akkumulert kost.

IFRIC bemerket at begge metoder kunne forsvares, basert på hvordan den regnskapspliktige tolker regelverket og transaksjonen. I selve agendabeslutningen ga ikke komiteen uttrykk for at én av metodene var bedre enn den andre. I ettertid har likevel IFRIC gitt uttrykk<sup>1</sup> for at virkelig verdi-basert metode antas å gi mer relevant informasjon til brukerne av regnskapet enn akkumulert kost.

Det følger av agendabeslutningen at valg av metode er å anse som et prinsippvalg, og må derfor anvendes konsistent for alle trinnvise kjøp i selskapsregnskapet. Nødvendige tilleggsopplysninger om metoden som er lagt til grunn, må også gis.

Når investeringen har vært målt til virkelig verdi før kontrolloppnåelse, og den regnskapspliktige velger akkumulert kost for måling av anskaffelseskost

1 IFRIC Update January 2019.

for investering i datter, vil differansen mellom virkelig verdi og opprinnelig kost for den tidligere eierandelen måtte håndteres. IFRIC slo fast at en slik differanse oppfyller definisjonen av en inntekt eller kostnad i det konseptuelle rammeverket, og at den dermed skal innregnes i resultatet i tråd med IAS 1.88. Som i nedsalgs-situasjonen omtalt i forrige sak, gjelder dette uavhengig av om endringer i virkelig verdi for den opprinnelige investeringen ble ført over OCI eller resultat i perioden før investor fikk kontroll.

#### **Innbetalte forskudd ved tvist – skatteposter utenfor IAS 12**

Ved tvister mellom et selskap og skattemyndigheter er det ikke uvanlig at selskapet, på tross av uenighet om kravet, betaler inn det omtvistede beløpet for å unngå tilleggsskatt. IFRIC har diskutert regnskapsmessig behandling av en slik forskuddsbetaling i tilfeller der den aktuelle skatteposten faller utenfor virkeområdet til IAS 12 *Inntektsskatt*. Et typisk eksempel på en slik skattepost er merverdiavgift.

Dersom forskuddsbetalingen anses som en eiendel for selskapet, konkluderte IFRIC med at det ikke er noen konkret standard som regulerer regnskapsføringen av denne. IFRIC viste til det konseptuelle rammeverket som ligger til grunn for IFRS-regelverket, hvor definisjonen av en eiendel er gitt. IFRIC la til grunn at selskapet kunne benytte forskuddsbetalingen til å gjøre opp for kravet dersom skattemyndighetene vant frem, og hvis selskapet vant saken, hadde de rett på full tilbakebetaling. Det ble derfor konkludert med at forskuddsbetalingen tilfredstilte definisjonen av en eiendel i det konseptuelle rammeverket. Hvorvidt forskuddsbetalingen var frivillig eller ikke, påvirket ikke vurderingen.

IFRIC klargjorde også at dette ikke er en mulig eiendel, og dermed ingen betinget eiendel etter IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*. Den regnskapsmessige behandlingen kan deretter utledes i henhold til veiledningshierarkiet i IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regn-*

*skapsmessige estimater og feil*. IFRIC viste til at det kunne være hensiktsmessig å se hen til andre IFRS-standarder som regulerer behandlingen av pengeposter for å komme frem til relevante regnskapsprinsipper for forskuddsbetalingen.

#### **IFRS 15 – avtalte varer og tjenester**

IFRIC diskuterte i januar 2019 inntektsføring av noteringstjenester og opptaksgebyr på en børs. Ved søknad om opptak betales ofte et ikke-refunderbart gebyr, og deretter en løpende noteringsavgift. Opptaksgebyret knytter seg til aktiviteter børsen utfører tett opptil noteringstidspunktet (eller kontraktsinngåelsestidspunktet), for eksempel due diligence, søknadsvurderinger, utstedelse av tickere (navneforkortelse på børs) med mer.

Kjernen i diskusjonen var analysen av kontraktens leveringsforpliktelser, herunder hvilke tjenester børsen har avtalt å levere. IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* angir at når kontrakter med kunder inneholder slike ikke-refunderbare «up front»-gebyrer, må det vurderes hvorvidt aktivitetene som gebyret skal dekke, representerer en overføring av separate tjenester til kunden, eller om dette er aktiviteter som børsen må gjennom-

føre for å kunne oppfylle avtalen om levering av løpende noteringstjenester.

IFRIC konkluderte med at de aktivitetene børsen utførte knyttet til selve opptaket i denne konkrete saken, ikke innebar levering av andre tjenester enn noteringen. Aktivitetene ble ansett å være nødvendige for å kunne oppfylle kontrakten om noteringstjenester, og utgjorde derfor ingen separat leveringsforpliktelse i kontrakten. Inntektsføringen av opptaksgebyret følger dermed inntektsføringen av noteringstjenesten.

#### **Avsluttende kommentarer**

Det har vært stor aktivitet i IFRIC det siste året, og med implementeringen av IFRS 9 og IFRS 15 i regnskapsåret 2018 og IFRS 16 i regnskapsåret 2019, er dette helt naturlig. Flere henvendelser til IFRIC gjelder imidlertid også tolkning av standarder som har vært i bruk i mange år allerede. IAS 27 kan for mange virke oversiktlig og tilgjengelig, og det er slik sett interessant at det i januar 2019 kom to agenda-beslutninger vedrørende denne standarden. Dette viser at behovet for klargjøring av også «gamle» standarder i aller høyeste grad kan være til stede.

*Ved tvister mellom et selskap og skattemyndigheter er det ikke uvanlig at selskapet, på tross av uenighet om kravet, betaler inn det omtvistede beløpet for å unngå tilleggsskatt.*

