

# Nyheder inden for regnskabsmæssige forhold

Nr. 5 • juli 2007

## Indhold

### IFRIC

- IFRIC 13, Kundeloyalitetsprogrammer
- IFRIC 14, The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interaction
- IFRIC D21, Real Estate Sales
- IFRIC D22, Hedges of a net investment in a foreign operation.

### IFRIC

#### IFRIC 13, Kundeloyalitetsprogrammer

IFRIC har udsendt en fortolkning vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de elementer, der knytter sig til kundeloyalitetsprogrammer. Fortolkningen vedrører de situationer, hvor en virksomhed giver sine kunder "bonuspoint", når de køber virksomhedens produkter eller ydelser. Disse programmer giver kunden fordele ved eksempelvis at berettigt til en gratis ydelse

Regnskabsfaglig Afdeling  
Strandvejen 44  
2900 Hellerup  
Telefon 3945 3945  
E-mail: ras@pwc.dk

eller nedsat pris, når der er optjent et vist antal point.

Efter fortolkningen anses den samlede omsætning for at vedrøre to ydelser: det primære salg og den ydelse, kunden kan få for optjente "point". Indtægten relateret til de optjente point indregnes først, når denne ydelse leveres. En efter hidtidig praksis ofte accepteret metode, hvorefter der ved salg, som udløser "bonuspoint", indregnes en hensat forpligtelse, kan således ikke længere benyttes. Konsekvensen af den i fortolkningen foreskrevne metode er, at en del af salget og en hertil knyttet avance først indregnes, når ydelsen relateret til de optjente "point" er udført af virksomheden.

Efter udkastet til fortolkningen skulle fordelingen af omsætningen mellem "hovedydelsen" og "bonusydelsen" foretages på baggrund af forholdet mellem dagsværdien af ydelserne, hvis de blev solgt særskilt. Efter den endelige fortolkning vil det dog også være muligt blot at fastlægge dagsværdien af "bonusydelsen" og så betragte den resterende omsætning som hidrørende fra "hovedydelsen". Den sidste metode kan være lettest at anvende, hvor virksomheden giver "bonuspoint" ved køb af mange forskellige varer.

Ved vurdering af "bonusydelsens" dagsværdi skal der tages højde for:

- Det som tilbydes kunder, der ikke har optjent "point". Såfremt kunder, der ikke har optjent "point", vil kunne opnå de samme fordele som kunder, der har optjent "point", har "point-ydelsen" ingen værdi.
- Andelen af kunder, som ikke vil udnytte deres "point".

Kan kunden vælge mellem forskellige "bonusydelser", fastlægges dagsværdien heraf på baggrund af en vægtet fordeling af disse. Vægtningen foretages på baggrund af forventninger om, hvilke "pointydelser" kunden vil vælge.

Er programmet etableret således, at der er en tredjepart, der leverer "bonusydelsen", skal virksomheden vurdere, om den indkasserer beløbet relateret til "bonusydelsen" som agent for denne tredje part. Er dette tilfældet, skal indtægten og omkostningen knyttet til bonusydelsen indregnes som et nettobeløb i virksomhedens resultatopgørelse. Nettobeløbet, der svarer til en sædvanlig provision, indregnes på det tidspunkt, hvor tredjeparten bliver forpligtet til at levere en ydelse til kunden. Dette vil ofte ske på tidspunktet, hvor kunden optjener "bonuspointene". I det tilfælde, hvor kunden kan vælge mellem, om det er virksomheden eller tredjepart, der skal levere "bonusydelsen", vil beløbet imidlertid først kunne indregnes, når kunden har besluttet sig for, at det

er tredjeparten, der skal levere ydelsen.

Er virksomheden ikke agent i relation til "bonusydelsen", indregnes indtægter og omkostninger hertil brutto. Indtægten indregnes, når kunden indløser sine "bonuspoint" og virksomheden har udført sin forpligtelse i relation hertil. Den del af indtægten, der kan indregnes, fastlægges på baggrund af de "bonuspoint", der indløses, i forhold til det totale antal "bonuspoint", der forventes indløst. Indtil indtægten kan indregnes, betragtes den del af kundens betaling, som vedrører "bonusydelsen", som en modtaget forudbetaling.

IFRIC 13 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. juli 2008 eller senere, og bestemmelserne skal implementeres med tilbagevirkende kraft

## **IFRIC 14, The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interaction**

IFRIC har udsendt fortolkningen, som indeholder retningslinjer for, hvorledes de begrænsningsregler, der er i IAS 19, for så vidt angår indregning af nettoaktiver på afdækkede pensionsordninger, skal forstås. Fortolkningen er blandt andet relevant, hvis en virksomhed grundet bestemmelser efter lokal lovgivning er forpligtet til at sørge for en vis minimumsdækning i pensionsordningen.

IAS 19 fastslår som et grundlæggende princip, at der kun kan indregnes et nettoaktiv, hvis virksomheden har en økonomisk fordel til rådighed i form af en refusionsret eller en ret til en reduceret indbeta-

ling i fremtiden. Efter IFRIC 14 skal dette princip forstås således:

- Er en overdækning fuldt refunderbar, indregnes hele overdækningen som et aktiv.
- Medfører en overdækning en reduktion af fremtidige ydelser, indregnes et nettoaktiv svarende til nutidsværdien af forskellen mellem det beløb, der under de nugældende forhold skal indbetales og den serviceomkostning, der under de nuværende forhold - dvs. med den nuværende medarbejderstab og de aktuelle aktuarmæssige forudsætninger - kan opgøres efter standardens bestemmelser for de pågældende perioder.
- Er der krav om en permanent overdækning, kan dette beløb ikke indregnes som et aktiv.

Endvidere indeholder fortolkningen en bestemmelse om den regnskabsmæssige behandling ved underdækning, der medfører krav om indbetaling til dækning heraf. En forpligtelse til at indbetale et beløb indregnes normalt ikke, da det jo alt andet lige vil medføre en tilsvarende forøgelse af nettoaktivet hhv. formindskelse af nettoforpligtelsen. Det fastslås imidlertid, at der skal indregnes en separat forpligtelse i det omfang, indbetalingen vil medføre, at der opstår et nettoaktiv, som ikke kan indregnes efter ovenstående regler. Forholdet behandles altså på samme måde som en tabsgivende kontrakt.

For en nærmere forståelse af reglerne henvises til de i fortolkningen indeholdte eksempler på anvendelse af reglerne.

IFRIC 14 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2008 eller senere, og bestemmel-

serne skal implementeres med tilbagevirkende kraft.

## **IFRIC D21, Real Estate Sales**

IFRIC har i juli 2007 udsendt udkast til fortolkningen vedrørende sondringen mellem salg af fast ejendom omfattet af IAS 18 og opførelse/konstruktion af fast ejendom omfattet af IAS 11. Samtidig foreslås det illustrative eksempel vedrørende salg af fast ejendom i appendiks til IAS 18 ophævet. Sondringen er af afgørende betydning for indtægtsindregningen, da kontrakter omfattet af IAS 11 indregnes efter produktionsmetoden, mens kontrakter omfattet af IAS 18 indregnes efter salgsmetoden.

Det anføres, at hovedkriteriet for at anvende bestemmelserne om entreprisetransaktioner i IAS 11 er, at der foreligger en med køber specifikt forhandlet kontrakt.

Forhold, der alene eller tilsammen indikerer, at der er tale om entreprisetransaktion, er:

- Køber er i stand til at specificere de væsentlige strukturelle elementer forud for påbegyndelsen af opførelsen, ligesom køber er berettiget til at foretage ændringer hertil
- Kontrollen over aktivet og væsentlige fordele og risici knyttet til ejerskabet af aktivet overføres til køber i takt med opførelsen.

Forhold, der indikerer, at kontrollen overføres i takt med opførelsen er bl.a.:

- Opførelsen foregår på købers grund
- Køber har en ret til under visse betingelser at vælge en anden

entreprenør til at færdiggøre arbejdet

- I tilfælde af, at en aftale ophører før opførelsen er færdiggjort, har køber ret til at overtage projektet, ligesom sælger har ret til betaling for det hidtil udførte arbejde.

IFRIC D 21 angiver, at såfremt den væsentligste forhandling mellem køber og sælger består i at aftale pris og betalingsbetingelser, og køber kun i begrænset omfang har mulighed for at påvirke udformningen, f.eks. ved alene at kunne vælge mellem forskellige alternativer, indikerer det, at der er tale om et varesalg omfattet af IAS 18.

Det forhold, at køber er i stand til at specificere de væsentligste strukturelle elementer, udelukker i praksis, at opførelse af byggerier, der sælges som enkeltstående ejerlejligheder, kan være entreprisekontrakter, eftersom den enkelte lejlighedskøber ikke har indflydelse på udformningen af projektet som helhed, men i realiteten kun kan vælge mellem forskellige alternativer for indretning af lejligheden.

Udkastet giver også eksempler på, hvornår sælger af en fast ejendom kan have en så stor grad af fortsat interesse i ejendommen, at betingelserne for at indregne et salg efter IAS 18 på overdragelsestidspunktet ikke er opfyldt eller ikke er opfyldt fuldt ud. Som eksempler nævnes:

- Tilbagekøbsaftaler
- Sælger garanterer en vis udlejningsgrad

- Sælger garanterer et vist minimumsafkast for en bestemt periode.

Det foreslås, at fortolkningen skal træde i kraft for regnskabsår, der begynder 3 måneder efter godkendelse af den endelige fortolkning og at eventuelle ændringer i anvendt regnskabspraksis skal indarbejdes med tilbagevirkende kraft.

### **IFRIC D22, Hedges of a net investment in a foreign operation**

IFRIC har udsendt udkast til ny fortolkning IFRIC D22 om regnskabsmæssig afdækning af valutarisikoen i en investering i en udenlandsk enhed. Emnet har i fagkredse været meget diskuteret, idet der er tale om afdækning af en rent regnskabsmæssig eksponering - nemlig omregningsrisikoen på nettoaktiverne - som regnskabsmæssigt behandles som en afdækning af en pengestrømsrisiko. IAS 39 indeholder meget begrænset vejledning, og forholdene kompliceres af IAS 21's koncept med henholdsvis en funktionel valuta, der fastlægges for den enkelte enhed i koncernen og en præsenteringsvaluta, der vælges for koncernen som helhed. Udkastet giver vejledning i hvilke eksponeringer, der kan afdækkes og hvor afdækningsinstrumenterne skal være placeret for at kunne indgå i en afdækning af en nettoinvestering.

I udkastet fastslås følgende:

- Det afdækkede skal udgøre et beløb, der maksimalt kan svare til den regnskabsmæssige værdi af den pågældende enheds nettoaktiver i koncernregnskabet.

- Afdækningen skal være mellem moderselskabets og den udenlandske enheds funktionelle valuta og altså ikke præsenteringsvalutaen, selv om det i sidste ende er den, der afgør, hvilket valutaomregningsbeløb der indregnes i egenkapitalen. Moderselskaber kan omfatte såvel det ultimative moderselskab som mellemliggende moderselskaber.

- Et afdækningsinstrument kan være placeret i et hvilket som helst koncernselskab bortset fra den udenlandske enhed selv. Det afgørende er, at afdækningen er dokumenteret som foreskrevet i IAS 39. Afdækningens effektivitet måles i alle tilfælde i forhold til moderselskabets funktionelle valuta.

Udkastet indeholder en række eksempler på, hvorledes bestemmelserne skal forstås. Der er ikke indsat nogen ikrafttrædelsesdato i udkastet. Det foreslås, at bestemmelserne skal anvendes fremadrettet. Det fremgår imidlertid ikke, om der hermed menes, at der ikke skal foretages tilpasning af sammenligningstal på eksisterende afdækningsrelationer, der ikke måtte have opfyldt betingelserne bagud i tid, eller om der menes, at bestemmelserne kun skal gælde for afdækningsrelationer, der fastlægges efter ikrafttrædelsesdatoen. I alle tilfælde vil det være muligt at ophøre fremadrettet med eksisterende afdækningsrelationer, der ikke opfylder betingelserne og fastlægge nye afdækningsrelationer i overensstemmelse med de nye retningslinjer.