

Greinargerð

með reglu reikningsskilaráðs um reikningshaldslega meðferð leigusamninga í reikningsskilum leigutaka.

Í 5. mgr. 29. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 segir að fjármögnunarleigusamningar skuli í samræmi við sammingsákvæði og settar reikningsskilareglur færðir í efnahagsreikning ef þeir nema verulegum fjárhæðum. Settar reikningsskilareglur eru annars vegar alþjóðlegir reikningsskilastaðlar og hins vegar reglur reikningsskilaráðs, samanber 35. tl. 2. gr. ársreikningalaga.

Reikningsskilaráð hefur ekki áður sett reglu um meðferð leigusamninga. Félög sem beita ársreikningalögum hafa því á fyrri reikningsárum fært fjármögnunarleigusamninga í efnahagsreikning en flokkað aðra leigusamninga sem rekstrarleigusamninga í samræmi við þá gildandi alþjóðlegan reikningsskilastaðal um leigusamninga IAS 17 (hér eftir IAS 17). Rekstrarleigusamningar voru samkvæmt IAS 17 ekki færðir í efnahagsreikning leigutaka.

Alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn IFRS 16 *Leigusamningar* (hér eftir IFRS 16) tók gildi frá og með reikningsárum sem hófust 1. janúar 2019 eða síðar og kom í stað IAS 17. Samkvæmt IFRS 16 er ekki lengur gerður greinarmunur á rekstrarleigusamningum annars vegar og fjármögnunarleigusamningum hins vegar frá sjónarhóli leigutaka. Meginregla IFRS 16 er að leigutaki skal færa alla leigusamninga til skuldar í efnahagsreikningi og á móti leigueign (nýtingarrétt). Frá því er aðeins heimilt að víkja ef virði hins leigða er óverulegt eða ef leigutími er ekki lengri en 12 mánuðir.

Að mati margra haghafa þýddi þessi breyting að öllum félögum sem beittu ársreikningalögum yrði nú gert skylt að færa nær allar leiguskuldbindingar sínar í efnahagsreikning, þ.e. ekki aðeins þá leigusamninga sem höfðu flokkast sem fjármögnunarleigusamningar í samræmi við eldri staðalinn, IAS 17. Ekki voru þó allir sammála þeirri túlkun.

Til stóð að leggja fram ár Alþingi frumvarp til laga um breytingu á ákvæðum ársreikningalaga um leigusamninga á haustþingi 2019 en af því varð ekki. Samkvæmt frumvarpinu stóð til að undanskilja örfélög og lítil félög, samanber stærðarflokkun ársreikningalaga, frá þeirri skyldu að færa leigusamninga í samræmi við IFRS 16. Jafnframt stóð til að auka skýringarkröfur um leigusamninga.

Í greinargerð með frumvarpinu sagði meðal annars:

„Þann 1. janúar 2019 tók gildi alþjóðlegur reikningsskilastaðall IFRS 16 um leigusamninga. Samkvæmt staðlinum skal leigutaki, með tilteknum afmörkuðum en valkvæðum undanþágum, færa allar leiguskuldbindingar í efnahagsreikning og á móti nýtingarétt af hinu leigða. Staðallinn hefur í för með sér breytingar frá núgildandi reglum þar sem leigusamningar hafa margir hverjir flokkast sem rekstrarleigusamningar hjá leigutökum. Þeir samningar eru ekki færðir í efnahagsreikning samkvæmt núgildandi reglum. Það getur verið íþyngjandi fyrir smærri félög að fylgja ákvæðum IFRS 16, þ.e. bæði kostnaðarsamt og flókið. Til dæmis þarf að leggja mat á það hvort um leigusamning sé að ræða í skilningi staðalsins, ákvarða leigutíma og reikna fjárhæðir nýtingarréttar hins leigða og leiguskuldar. Eftir atvikum getur svo þurft að endurreikna leigusamningana á hverjum reikningsskiladegi, t.d. vegna verðtryggingar leigugreiðslna. Því er lagt til að gerðar verði breytingar á lögum um ársreikninga nr. 3/2006 til þess að létta byrðum af smærri félögum með því að heimila þeim að færa leigusamninga ekki í efnahagsreikning.“

Frumvarpið var birt í samráðsgátt stjórnvalda í nóvember 2019 og haghöfum gefinn kostur á því að senda inn athugasemdir. Alls báru sex umsagnir um frumvarpið Meðal þess sem haghafar nefndu í umsögnum sínum var eftirfarandi (ekki tæmandi):

- a) að rétt væri að undanskilja ekki eingöngu lítil heldur einnig meðalstór og stór félög frá skyldu til að færa leiguskuldbindingar í samræmi við IFRS 16. Þannig væri á hinum Norðurlöndunum ekki gerð krafa um að félög sem beita ársreikningalögum viðkomandi lands, en ekki alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, færðu leigusamninga í samræmi við IFRS 16. Þá væri í tilskipun Evrópusambandsins, sem ársreikningalög byggja á, ekki minnst á reikningshaldslega meðhöndlun leigusamninga. Umsagnaraðilar telja að ekki sé rétt að Ísland gangi lengra en hin Norðurlöndin enda sé innleiðing IFRS 16 kostnaðarsamt og flókið ferli.
- b) Bent var á að lítil reynsla væri komin á beitingu staðalsins IFRS 16, ýmis álitamál og úrlausnarefni hefðu komið upp við beitingu hans og því væri ekki tímabært að skylda önnur félög en þau er beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum til að færa og meta leiguskuldbindingar í samræmi við staðalinn.
- c) Einn umsagnaraðili lýsti sig ósammála þeirri túlkun á 5. mgr. 29. gr. ársreikningalaga að frá og með reikningsárinu 2019 væri öllum félögum gert skylt að færa allar leiguskuldbindingar sínar í samræmi við IFRS 16.

Þann 23. desember 2019 fól atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið reikningsskilaráði að setja reikningsskilareglu varðandi leigusamninga fyrir þau félög sem ekki fara eftir alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Óskað var eftir því að reikningsskilareglan tæki á færslu leigusamninga í ársreikningum fyrir allar stærðir félaga samkvæmt lögum um ársreikninga.

Reikningsskilaráð er sammála sumum þeirra athugasemda sem umsagnaraðilar gerðu. Eftir ítarlega skoðun, yfirferð ábendinga og samtöl við haghafa telur ráðið að rétt sé að öðrum félögum en þeim sem beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sé heimilt en ekki skylt að færa og meta leigusamninga í samræmi við IFRS 16 enda getur það verið bæði kostnaðarsamt og flókið. Reikningsskilaráð er sammála ábendingum haghafa þess efnis að ekki sé komin mikil reynsla á beitingu IFRS 16 hjá þeim félögum sem beita alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum og að álitamál hafi komið upp, ekki síst um ákvörðun leigutíma og vaxta.

Í drögum að þessari reikningsskilareglu sem birt var í samráðsgátt stjórnvalda á haustmánuðum 2020 var gert ráð fyrir að stór félög og stórar samstæður skv. d. lið 11. tölul. og c. lið 33. tölul. 2. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 skyldu frá og með reikningsárum sem hefjast 1. janúar 2022 eða síðar beita gildandi alþjóðlegum reikningsskilastaðli IFRS 16 vegna leigusamninga sinna. Að betur athuguðu máli hefur reikningsskilaráð ákveðið að fella það ákvæði út úr reglunni. Reikningsskilaráð telur að í stað þess að reglan innifeli sérstakt ákvæði um stór félög og stórar samstæður sé rétt að öll félög sem gera reikningsskil sín í samræmi við lög um ársreikninga geti beitt þessari reglu. Reikningsskilaráð hyggst á næstu árum ráðast í frekari greiningu á reikningsskilum stærri félaga og meta hvort skynsamlegt sé að gera ríkari kröfur til reikningsskila þeirra en nú er gert í lögum um ársreikninga. Í tengslum við það verður lagt mat á hvort rétt sé að undanskilja þau frá gildissviði þessarar reglu en gera þess í stað kröfu um að þessi félög beiti IFRS 16. Í þjóðhagslegu tilliti skipta stærri félög meira máli en þau smærri og því skynsamlegt að gera ríkari kröfur til þeirra en annarra félaga.

Í 4. mgr. 52. gr. laga um ársreikninga er fjallað um skýringarkröfur vegna leigusamninga. Þar segir aðeins að hafi félag gert leigusamninga til lengri tíma en eins árs, sem nema verulegum fjárhæðum og ekki koma fram í efnahagsreikningi, skuli slíkar skuldbindingar tilgreindar sérstaklega.

Leiguskuldbindingar félaga, einkum vegna húsaleigusamninga, kunna að nema verulegum fjárhæðum. Af þeim sökum er nauðsynlegt fyrir notendur reikningsskila að gerð sé skýr grein fyrir slíkum skuldbindingum í ársreikningi félaga. Því er í þessari reikningsskilareglu kveðið á um

lágmarksupplýsingar sem leigutakar skulu veita þeir ekki gildandi alþjóðlegum reikningsskilastaðli. Félög skulu veita frekari upplýsingar eftir því sem við á í samræmi við það meginmarkmið reikningsskilanna að ársreikningur gefi glögga mynd.

Um reikningsskilaráð

Í samræmi við 118. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 skipar ráðherra fimm sérfróða menn til fjögurra ára í senn í nefnd sem nefnist reikningsskilaráð. Skal einn nefndarmanna tilnefndur af Félagi löggiltra endurskoðenda, annar af samstarfsnefnd háskólastigsins, þriðji af Viðskiptaráði Íslands, fjórði af ársreikningaskrá en einn nefndarmaður skal skipaður án tilnefningar. Ráðherra skipar formann reikningsskilaráðs úr hópi nefndarmanna. Reikningsskilaráð skal stuðla að mótun settra reikningsskilareglna með útgáfu og kynningu samræmdra reglna sem farið skal eftir við gerð reikningsskila. Ráðið skal gefa álit á því hvað teljast settar reikningsskilareglur á hverjum tíma. Birta skal reglur reikningsskilaráðs í B-deild Stjórnartíðinda. Ráðið skal starfa í nánú samráði við Félag löggiltra endurskoðenda og hagsmunaaðila. Það getur einnig verið stjórnvöldum til ráðuneytis um ákvæði sem sett eru í lögum eða reglugerðum um reikningsskil.