

IFRS SME – del II:

Forskjellene fra GRS

Vi ser nærmere på hva IFRS SME er og omtaler de vesentligste forskjellene fra god regnskapskikk. I denne delen omtales kapitlene 11–21 i IFRS SME.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Hege Korsmo Sæther
Den norske Revisorforening



Registrert revisor
Rune Tystad
Den norske Revisorforening



Statsautorisert revisor
Britt Torunn Hove
Den norske Revisorforening



Statsautorisert revisor
Signe Haakanes
Den norske Revisorforening

Temaene som omtales i disse kapitlene, er finansielle instrumenter, varer, investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, investeringseiendommer, varige driftsmidler, immaterielle eiendeler, virksomhetssammenslutninger, leieavtaler og avsetninger.

Kapittel 11 Vanlige finansielle instrumenter

IFRS SME har to kapitler som omhandler regnskapsføring av finansielle instrumenter. Kapittel 11 omhandler regnskapsføring av de mest vanlige finansielle instrumenter slik som bankinnskudd, kundefordringer, leverandørgjeld, ordinære aksjer, obligasjoner og banklån. Kapittel 12 omhandler regnskapsføring av andre finansielle instrumenter, samt regulerer sikringsbøkerføring. I stedet for å følge kapittel 11 og 12 i standarden kan IAS 39 benyttes. Selv om IAS 39 benyttes, skal noteopplysningskravene i IFRS SME kapittel 11 og 12 følges og ikke opplysningskravene som følger av IFRS 7. Investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet er unntatt fra virkeområdet til både kapittel 11 og 12. Slike investeringer skal i stedet regnskapsføres etter IFRS SME kapittel 9, 14 og 15.

Bortsett fra børsnoterte aksjer og andre (ordinære) aksjer hvor virkelig verdi kan måles pålitelig, skal finansielle instrumenter omhandlet i kapittel 11 regnskapsføres til kost/amortisert kost.

Gjeldsinstrumenter¹ (debt instruments) innenfor virkeområdet til kapittel 11, skal regnskapsføres til amortisert kost ved bruk av effektiv rentes metode.

Eksempler på gjeldsinstrumenter innenfor virkeområdet er kontanter, bankinnskudd, kundefordringer, leverandørgjeld, obligasjoner med ordinære betingelser, banklån og lån fra tredjepart med ordinære betingelser. Gjeldsinstrumenter som er klassifisert som omløpsmidler eller kortsiktig gjeld, skal måles til ikke-diskontert beløp.

Børsnoterte aksjer og aksjer hvor virkelig verdi kan måles pålitelig, skal måles til virkelig verdi. Standarden har et hierarki som skal følges for å finne virkelig verdi. Dersom eiendelen ikke er børsnotert, skal man se på prisen til en nylig gjennomført transaksjon for en identisk eiendel. Hvis foretaket kan påvise at denne prisen ikke er et godt estimat på virkelig verdi, eller det ikke finnes nyere transaksjoner av identiske eiendeler, skal virkelig verdi estimeres ved bruk av verdivurderingsteknikker.

Aksjer hvor virkelig verdi ikke kan måles pålitelig, skal regnskapsføres til kost minus ev. nedskrivning.

¹ Med gjeldsinstrumenter menes her en finansiell eiendel som er en finansiell forpliktelse for en annen part eller en finansiell forpliktelse som er en finansiell eiendel for en annen part.

Foretaket skal ved hver regnskapsavleggelse vurdere om det foreligger objektive bevis på verdifall på finansielle instrumenter vurdert til kost eller amortisert kost. Foreligger dette, skal tap ved verdifall regnskapsføres umiddelbart. Kapitlet beskriver hva som regnes som objektive bevis.

Kapitlet omhandler også når et finansielt instrument skal føres ut av balansen.

Viktige forskjeller

Etter IFRS SME skal alle børsnoterte aksjer regnskapsføres til virkelig verdi. Regnskapsføring av finansielle instrumenter er i Norge omhandlet i NRS(F) *Finansielle eiendeler og forplikelser*. Etter regnskapsloven og GRS skal kostmetoden brukes for børsnoterte aksjer som ikke inngår i en handelsportefølje og har god eierspredning og likviditet. Reglene for regnskapsføring av børsnoterte aksjer vil være enklere etter IFRS SME enn etter GRS siden man slipper å vurdere om de inngår i en handelsportefølje og har god eierspredning og likviditet.

Ikke-børsnoterte aksjer regnskapsføres etter IFRS SME til virkelig verdi hvis virkelig verdi kan måles pålitelig. Etter GRS skal kostmetoden brukes.

Virkelig verdi kan ifølge standarden normalt måles pålitelig dersom eiendelen er kjøpt av en utenforstående part. Standarden har tatt inn reguleringen fra full IFRS på punktet om verdien kan måles pålitelig og det skal, etter det vi erfarer, mye til før verdien kan anses ikke å kunne måles pålitelig etter full IFRS. Metoden som kreves for ikke-børsnoterte aksjer, vil være mer arbeidskrevende enn kostmetoden. For ikke-børsnoterte aksjer hvor man klarer å estimere virkelig verdi på en pålitelig måte, må foretaket gjennom denne øvelsen ved hver regnskapsavleggelse. (Dersom man første gang kommer til at virkelig verdi ikke kan estimeres på en pålitelig måte,

Regnskap

synes det uklart om man ved hver regnskapsavleggelse må gjennom denne øvelsen for å finne ut om virkelig verdi på et senere tidspunkt kan estimeres på en pålitelig måte.)

Gjeldsinstrumenter innenfor virkeområdet til kapittel 11, skal regnskapsføres til amortisert kost. Gjeldsinstrumenter som er klassifisert som omløpsmidler eller kort-siktig gjeld, skal måles til ikke-diskontert beløp og for disse blir regnskapsføringen lik GRS. For langsiktige fordringer, obligasjoner, banklån og lignende, skal amortisert kost beregnes ved bruk av effektiv rentes metode. Etter GRS er både effektiv rentes metode og lineær periodisering tillatt. Effektiv rentes metode er mer arbeidskrevende enn lineær periodisering.

Også børsnoterte obligasjoner og sertifikater skal regnskapsføres til amortisert kost etter IFRS SME. Etter GRS skal disse regnskapsføres til virkelig verdi dersom de tilfredsstiller kravene i regnskapsloven § 5–8.

Nedskrivning av finansielle instrumenter målt til amortisert kost

For finansielle instrumenter med fast rente vil det være forskjell i den renten som skal benyttes ved beregning av verdifallet. Etter IFRS SME skal forventet fremtidig kontantstrøm neddiskonteres med den effektive renten som ble beregnet opprinnelig. Etter NRS(F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* pkt. 15 er den effektive renten for eiendeler som er nedskrevet, den rente som ble lagt til grunn i beregningen av virkelig verdi på nedskrivningstidspunktet. Dette er ikke den samme renten som den opprinnelige effektive renten. Renten på nedskrivningstidspunktet må etter GRS reflektere endringer i markedsrenten. Dette betyr at etter GRS må investeringer i fastrenteobligasjoner og fastrenteutlån nedskrives til virkelig verdi ved et verdifall som bare skyldes renteendringer. Etter IFRS SME vil man ikke få nedskrivning i et slikt tilfelle.

Nedskrivning av finansielle instrumenter målt til kost

Etter IFRS SME vil dette gjelde ikke-børsnoterte aksjer hvor virkelig verdi ikke kan måles pålitelig, samt lånetilsagn. Eiendelen skal vurderes til beste estimat på det beløp som ville blitt mottatt for eiendelen dersom den skulle blitt solgt på balansedagen.

Etter GRS har vi flere instrumenter som skal måles til kost, og metoden for bereg-

ning av nedskrevet verdi vil derfor variere. For børsnoterte aksjer vurdert til kost skal børskurs benyttes. For andre finansielle eiendeler vurdert til kost er det ikke regulert hvordan nedskrevet verdi skal finnes. For ikke-børsnoterte aksjer hvor det er mulig å beregne virkelig verdi på en pålitelig måte ved for eksempel å se på nylige transaksjoner eller estimeringsteknikker, er det nærliggende å tenke at man bruker slike metoder for å beregne virkelig verdi. For aksjer hvor det ikke eksisterer nylige transaksjoner eller hvor estimeringsteknikker ikke gir pålitelige verdier, vil man i praksis benytte andre metoder, for eksempel at man sammenligner kostpris mot andel av bokført verdi i det selskap man har investert i.

Kapittel 12 Andre finansielle instrument-temaer

Kapitlet omhandler regnskapsføring av mer kompliserte finansielle instrumenter enn de mest vanlige, samt regulerer regnskapsføring av sikring. Kapitlet vil ikke være relevant for alle foretak, men alle foretak må gjennomgå virkeområdet til kapittel 12 for å forsikre seg om at de er unntatt.

Eksempler på finansielle instrumenter omfattet av kapitlet er

- Derivater med finansielt oppgjør (opsjoner, tegningsretter, warrants, futurekontrakter, terminkontrakter, rente- og valutaswaper og varederivater med finansielt oppgjør)
- Aksjer med spesielle betingelser (f.eks. aksjer med innløsningsrett)
- Konvertible obligasjoner

Ved første gangs regnskapsføring skal de finansielle instrumentene regnskapsføres til virkelig verdi som normalt sett er transaksjonsprisen. Transaksjonskostnader skal ikke inkluderes i balanseført verdi.

Ved hver balansedag skal de finansielle eiendelene og forpliktelsene (innenfor virkeområdet til kapittel 12) regnskapsføres til virkelig verdi. For å finne virkelig verdi skal man bruke hierarkiet angitt i kapittel 11, dvs. bruke børskurs dersom dette finnes, hvis ikke se på nylig inngåtte transaksjoner, og hvis heller ikke dette gir et godt estimat, bruke verddivurderingsmetoder.

Sikring – hva som kvalifiserer

IFRS SME har konkrete krav som må være oppfylt for å kvalifisere for sikringsbokføring:

- Foretaket må utpeke og dokumentere sikringsrelasjonen
- Det er kun konkrete angitte risikoer som kan sikres
- Det stilles konkrete krav til hva som kvalifiserer som sikringsinstrument
- Sikringsrelasjonen må forventes å være svært effektiv

Regnskapsføring av verdisikring

Sikringsinstrumentet balanseføres til virkelig verdi og sikringsobjektets balanseførte verdi justeres for endring i virkelig verdi av sikret risiko i sikringsperioden. Endringer i virkelig verdi resultatføres.

Regnskapsføring av kontantstrømsikring

Verdiendring på sikringsinstrumentet skal regnskapsføres som andre inntekter og kostnader i totalresultatet (other comprehensive income) for den effektive delen. Den delen av verdiendringen som ikke utgjør en effektiv sikring, skal resultatføres. Når sikringsobjektet resultatføres, skal gevinst og tap på sikringsinstrumentet ført i «other comprehensive income» omklassifiseres til ordinært resultat. Omklassifisering skal også skje dersom sikringsobjektet avhendes eller ikke lenger er forventet å finne sted.

Viktige forskjeller

Etter GRS skal et sikringsforhold utpekes og dokumenteres, men mangler ved dokumentasjonen vil i utgangspunktet ikke medføre at sikring ikke kan regnskapsføres slik konsekvensen er etter IFRS SME. Det er videre ikke gitt begrensninger i hvilke risikoer som kan sikres og hvilke sikringsinstrumenter som kan benyttes. Det kreves imidlertid at det ligger en økonomisk sikring til grunn.

Regnskapsføring av verdisikring

Under GRS er det et tillatt alternativ å unnlate å føre verdiendring på sikringsinstrumentet i perioden. Både sikringsobjekt og sikringsinstrument blir etter dette alternativet stående til kost. Dette er ikke tillatt etter IFRS SME.

Regnskapsføring av kontantstrømsikring

Etter GRS kan kontantstrømsikring regnskapsføres på to måter. Alternativ 1 er å balanseføre sikringsinstrumentet til virkelig verdi, og regnskapsføre både realiserte og uraliserte gevinster eller tap midlertidig i egenkapitalen. (Regnskapsføringen skjer direkte mot egenkapitalen.) Resultatføring skjer når det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet. Dette er den eneste tillatte metoden etter IFRS SME. (Urealiserte gevinster og tap føres imidlertid

ikke direkte mot egenkapitalen, men i totalresultat – «other comprehensive income».) Alternativt er å unnlate å regnskapsføre verdiendring på sikringsinstrumentet. Verdiendringer på sikringsinstrumentet føres dermed ikke midlertidig i egenkapitalen. Kontantstrømsikring ved bruk av metode to reflekteres ved at realiserte og urealiserte gevinster og tap på sikringsinstrumentet ikke resultatføres, men holdes utenfor regnskapet frem til det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet.

Slik utbytteregele i aksjeloven er utformet, vil metode 1 gi redusert utbyttegrunnlag i den perioden man venter på kontantstrømmen som er sikret, i de tilfellene det er tap på sikringsinstrumentet. Dette fordi tapet reduserer egenkapitalen (dog midlertidig). Dette vil kunne få store konsekvenser for utbyttegrunnlaget det enkelte år. Motsatt vil en slik midlertidig gevinst etter vårt syn ikke tilsvarende øke utbyttegrunnlaget, da aksjeloven § 8–1 fjerde ledd krever at man må ta tilbørlig hensyn til tap som må forventes å inntreffe. NRS foreslo opprinnelig samme regel innenfor GRS som IFRS SME, men endret dette etter kraftig motbør i høringsrunden.

Noteopplysninger

Både IFRS SME og GRS har detaljerte krav til noteopplysninger om sikring, de er dog noe forskjellige. En forskjell er at dersom et foretak under GRS velger å regnskapsføre sikring i samsvar med IAS 39, skal foretaket gi opplysninger i samsvar med IFRS 7. Et foretak som under IFRS SME velger å følge reglene i IAS 39, skal likevel gi opplysninger i samsvar med kapittel 11 og 12 i IFRS SME. Opplysningskravene i IFRS 7 er vesentlig mer arbeidskrevende å følge enn opplysningskravene som følger av IFRS SME kapittel 11 og 12.

Kapittel 13 Beholdninger

Kapitlet omhandler regnskapsføring av varer (beholdninger), inkludert reservedeler og produksjonsmaterieell. Varer regnskapsføres i utgangspunktet til anskaffelseskost, og deretter til det laveste av anskaffelseskost og estimert salgspris med fradrag for utgifter til ferdigstilling og salg.

Anskaffelseskost skal som hovedregel spesifikt tilordnes den enkelte vare. Tilordning av kostpris for ombyttbare varer skal gjøres etter FIFO-metoden eller ved beregning av gjennomsnittlig kostpris. Anskaffelseskost skal omfatte alle innkjøpsutgifter, tilvirkningsutgifter og andre utgifter pådratt for å



REGNSKAPSFØRING: Varer regnskapsføres i utgangspunktet til anskaffelseskost, og deretter til det laveste av anskaffelseskost og estimert salgspris med fradrag for utgifter til ferdigstilling og salg.

bringe varene til deres nåværende tilstand og plassering. Anskaffelseskost inkluderer ikke unormalt store kostnader til svinn, heller ikke lagrings-, administrasjons- og salgskostnader. Metoder for måling av anskaffelseskost, for eksempel standardkost, salgspris eller nyeste kjøpspris, kan brukes som hjelpemiddel for måling av anskaffelseskost dersom metoden gir en god tilnærming til faktisk anskaffelseskost.

Viktige forskjeller

Regnskapsføring av varer er i Norge omhandlet i NRS 1 *Varer*. Det er ikke identifisert viktige forskjeller mellom IFRS SME og GRS i regnskapsføringen av varer.

Kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak

Kapitlet omhandler regnskapsføring av tilknyttede selskaper (TS) i konsernregnskapet og i økonomisk enhet-finansregnskapet. Et økonomisk enhet-finansregnskap skal utarbeides av investorer som ikke er morselskap, men som har en eller flere investeringer i TS og/eller FKV. Dette kapitlet omhandler ikke regnskapsføring i selskapsregnskapet, dette er behandlet i IFRS SME kapittel 9. TS er investeringer hvor investorer har betydelig innflytelse. Betydelig innflytelse er definert som makten til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til foretaket, men er ikke kontroll eller felles kontroll over disse avgjørelsene. Det er en presumpsjon for at betydelig innflytelse foreligger hvis investorer eier 20 % eller mer av den stemmeberettigede kapitalen.

Det kan velges mellom egenkapitalmetoden, anskaffelseskostmodellen (unntatt investeringer i TS med en notert kurs, hvor virkelig verdi skal benyttes) og virkelig verdi-modellen (virkelig verdi over resultat). Virkelig verdi-modellen har et

unntak for tilfeller hvor det ikke er praktisk mulig å måle virkelig verdi pålitelig uten «undue cost or effort». I slike tilfeller brukes anskaffelseskostmodellen. Ved bruk av egenkapitalmetoden regnskapsfører investorer sin andel av overskudd eller underskudd i det tilknyttede selskapet – detaljert veiledning er gitt i standarden.

Samme modell må velges for alle investeringer i TS, herunder TS som er eid midlertidig. Investeringene skal presenteres som anleggsmidler.

Viktige forskjeller

Regnskapsføring av TS er i Norge behandlet i NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet*. Etter GRS skal investeringer i TS regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet, i motsetning til de tre valgmulighetene etter IFRS SME (se ovenfor).

Etter GRS regnskapsføres TS som er eid midlertidig, etter kostmetoden (eller virkelig verdi dersom betingelsene i regnskapsloven § 5–8 er oppfylt). Etter IFRS SME er det ikke egne regler for TS som er eid midlertidig. Det metodevalg som er gjort for TS (anskaffelseskostmodellen, egenkapitalmetoden eller virkelig verdi-modellen) brukes også for midlertidig eide TS.

Ved trinnvis kjøp hvor investeringen går over fra å være et tilknyttet selskap til et datterselskap (og hvor TS-investeringen har vært vurdert etter egenkapitalmetoden), vil det på konsernetableringstidspunktet oppstå en differanse lik virkelig verdi på opprinnelig TS-investering og balanseført verdi av TS-investeringen. Denne differansen skal etter IFRS SME resultatføres. Etter GRS føres differansen bare mot resultat hvis det er et tap (da som en nedskrivning) og mot egenkapitalen hvis det er gevinst.

Ved bruk av anskaffelseskostmodellen kan mottatte utbytter inntektsføres etter IFRS SME, uten at det må vurderes om utbytene kommer fra akkumulerte overskudd opptjent før eller i eiertiden. Der kostmetoden (anskaffelseskostmodellen) brukes etter GRS, må dette vurderes. Utbetalt utbytte som overstiger eierens andel av tilbakeholdt resultat etter kjøpet, anses som tilbakebetaling av investert kapital og skal redusere investeringens anskaffelseskost (dette gjelder dersom forholdet er vesentlig). Metoden i IFRS SME er enklere enn etter GRS, den innebærer imidlertid

Regnskap

lertid at en raskere kan komme i en nedskrivningsvurdering etter IFRS SME.

Kapittel 15 Investeringer i felleskontrollerte virksomheter

Kapitlet omhandler regnskapsføring av felleskontrollerte virksomheter, herunder felleskontrollert drift, felleskontrollert eiendel og felleskontrollert foretak. Felleskontrollert virksomhet er definert som en kontraktmessig avtale der to eller flere parter påtar seg en økonomisk aktivitet som er underlagt felles kontroll. En forutsetning for felles kontroll er at strategiske finansielle og driftsmessige beslutninger krever enstemmighet blant deltakerne.

Felleskontrollert drift

Felleskontrollert drift foreligger der to eller flere deltakere går sammen om produksjon, markedsføring og distribusjon av et produkt/en tjeneste, og hvor deltakerne benytter sine egne eiendeler, ressurser og kompetanse, bærer sine egne kostnader og får en andel av inntektene fra salget av produktet/tjenesten.

Deltakerne skal i sitt eget finansregnskap regnskapsføre eiendeler som de kontrollerer og forpliktelser som de pådrar seg i forbindelse med den felleskontrollerte driften. Videre skal de regnskapsføre kostnader som de pådrar seg og sin andel av inntekten fra salget av varer eller tjenester fra den felleskontrollerte driften.

Felleskontrollert eiendel

Felleskontrollert eiendel innebærer at deltakerne deler avkastningen fra og utgifter som oppstår i forbindelse med eiendelen.

Deltakeren skal regnskapsføre sin andel av de felleskontrollerte eiendelene og forpliktelsene, og sin andel av inntektene fra og kostnadene knyttet til den felleskontrollerte eiendelen.

Felleskontrollert foretak

I konsernregnskapet kan det velges mellom egenkapitalmetoden, anskaffelseskostmodellen (unntak for investeringer i felleskontrollert foretak med en notert kurs, hvor virkelig verdi skal benyttes) og virkelig verdi-modellen (virkelig verdi over resultat). Virkelig verdi-modellen har et unntak for tilfeller hvor det ikke er praktisk mulig å måle virkelig verdi pålitelig uten «undue cost or effort», for slike investeringer brukes anskaffelseskostmodellen. Samme modell må brukes for investeringer i alle felleskontrollerte foretak.

Viktige forskjeller

Regnskapsføring av felleskontrollerte foretak er i Norge behandlet i NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet*. Regnskapsføring av felleskontrollert drift og felleskontrollert eiendel er ikke omhandlet i noen regnskapsstandard, men regnskapsføringen blir trolig tilsvarende IFRS SME. Metodene som tillates er forskjellige i IFRS SME og GRS. Etter GRS skal investeringer i felleskontrollert foretak regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden i konsernregnskapet.

Forskjellene mellom IFRS SME og GRS som er beskrevet for TS ovenfor, gjelder tilsvarende for felleskontrollerte foretak.

Kapittel 16 Investeringseiendom

Kapitlet omhandler regnskapsføring av investeringseiendom. Investeringseiendom er eiendom som benyttes for å oppnå leieinntekter og/eller verdistigning på kapital. Eiendom som brukes i produksjon, levering av varer og tjenester, administrative formål eller som selges som ledd i den ordinære virksomheten (varelager), er ikke investeringseiendom. Eiendom med blandet bruk må fordeles mellom investerings- og driftsmidler.

For å regnes som en investeringseiendom og regnskapsføres til virkelig verdi, må virkelig verdi kunne måles pålitelig «without undue cost or effort on an ongoing basis». Ellers er eiendommen utenfor virkeområdet til kapittel 16 og skal regnskapsføres etter reglene i kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*, dvs. til anskaffelseskost med fradrag for akkumulerte avskrivninger og eventuelle akkumulerte nedskrivninger. Hva som ligger i at virkelig verdi kan måles pålitelig «without undue cost or effort», er ikke nærmere definert, og det er heller ikke «on an ongoing basis».

Investeringseiendom som innehas i henhold til en operasjonell leieavtale **kan** (i motsetning til at en finansiell leieavtale **skal**) klassifiseres som investeringseiendom hvis den ellers er innenfor definisjonen av en investeringseiendom. I så fall er det virkelig verdi av leiebeløpene som skal regnskapsføres.

Viktige forskjeller

Vi har ikke noen egen regnskapsstandard som regulerer investeringseiendom i Norge. Etter GRS regnskapsføres alle investeringseiendommer til anskaffelseskost med fradrag for akkumulerte avskriv-

ninger og eventuelle akkumulerte nedskrivninger.

I motsetning til etter IFRS SME, er det etter GRS ikke anledning til å balanseføre operasjonelle leieavtaler, og leiebeløpene kostnadsføres.

Kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr

Kapitlet omhandler regnskapsføring av varige driftsmidler, herunder investerings- og eiendommer som ikke kan måles til virkelig verdi (se kapittel 16). Anskaffelseskostmodellen skal brukes, verdireguleringsmodellen i full IFRS er ikke tillatt. Varige driftsmidler som holdes for salg, har ikke egne vurderingsregler. Intensjon om salg er en indikasjon på et mulig nedskrivningsbehov.

Det varige driftsmidlet balanseføres innledningsvis til anskaffelseskost, inkludert utgifter som er nødvendige for at det varige driftsmidlet skal være klar til tilsiktet bruk. Den regnskapsførte verdien minus estimert restverdi, avskrives over antatt utnyttbar levetid. Restverdien av en eiendel er det estimerte beløpet som et foretak i øyeblikket forventer å oppnå ved avhending av eiendelen, etter fradrag for estimerte avhendingsutgifter, dersom eiendelen allerede var av den forventede alder og i den forventede tilstand den vil være ved slutten av dens utnyttbare levetid (for eier).

I etterfølgende regnskapsperioder skal det varige driftsmidlet balanseføres til anskaffelseskost redusert med akkumulerte av- og nedskrivninger. Dekomponering av driftsmiddelets anskaffelseskost kreves hvis større komponenter har en betydelig forskjellig levetid. Dekomponering innebærer å vurdere om ulike komponenter av et anleggsmiddel har ulik levetid og dermed forskjellig avskrivningstid. Kravet til dekomponering i IFRS SME er mindre strengt enn i full IFRS (ulik formulering).

Foretaket skal velge den avskrivningsmetoden som reflekterer hvordan det varige driftsmidlets økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket. Mulige avskrivningsmetoder inkluderer den lineære metoden, den degressive metoden, og metoder basert på bruk, slik som produksjonshetsmetoden. Utnyttbar levetid, restverdi og avskrivningssats skal revurderes dersom det er indikasjoner på betydelige endringer. For nedskrivningsreglene vises det til omtalen av kapittel 27.

Viktige forskjeller

Etter NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* tillates avsetningsmetoden eller aktiveringsmetoden for fjerningsutgifter. Etter IFRS SME tillates bare aktiveringsmetoden, dvs. at estimert fjerningsforpliktelse balanseføres som del av anskaffelseskost.

Dekomponering kreves etter IFRS SME hvis større komponenter har betydelig forskjellig levetid. Dekomponering har hittil vært lite utbredt i norsk praksis (bortsett fra i enkelte bransjer som for eksempel shipping), men det følger av NRS(V) *IFRS-løsninger innenfor god regnskapskikk* pkt. 2.3 at dekomponering i mange tilfeller vil «være nødvendig også etter regnskapsloven, for eksempel for et anleggsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig avskrivningstid.»

Metoden som IFRS SME foreskriver for beregning av restverdi, er tillatt etter GRS, men GRS-praksis er uensartet. Restverdien beregnes etter IFRS SME ut fra estimert utnyttbar levetid for eier. Den utnyttbare levetiden kan være kortere enn eiendelens økonomiske levetid, for eksempel hvis foretaket planlegger å selge eiendelen etter et visst antall år. Tradisjonelt etter GRS har man sett på restverdien ved utløpet av den økonomiske levetiden.

Kapittel 18 Andre immaterielle eiendeler enn goodwill

Kapitlet omhandler regnskapsføring av immaterielle eiendeler bortsett fra goodwill. En immateriell eiendel kan blant annet anskaffes ved separat kjøp, som del av en virksomhetssammenslutning og ved intern opparbeidelse (egen tilvirkning). Alle internt utviklede immaterielle rettigheter, herunder forskning og utvikling (FoU), skal kostnadsføres etter IFRS SME. Andre immaterielle eiendeler balanseføres hvis balanseføringskriteriene er oppfylt (utskilbar eller stammer fra kontraktmessige rettigheter, det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og anskaffelseskost for eiendelen kan måles pålitelig). Hovedkriteriene er tilsvarende som etter full IFRS. I etterfølgende regnskapsperioder skal balanseført anskaffelseskost reduseres med akkumulerte av- og nedskrivninger. Verdireguleringsmodellen i full IFRS er ikke tillatt.

Foretaket skal velge den avskrivningsmetoden som reflekterer hvordan den immate-

rielle eiendelens økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket. Hvis denne fordelingen ikke kan måles pålitelig, skal den lineære metoden benyttes. Restverdien skal normalt settes til null.

Etter IFRS SME kan immaterielle eiendeler verken ha ubestemt eller uendelig levetid, og der levetiden ikke kan estimeres, skal den settes til ti år.

Vesentlige forskjeller

I Norge er regnskapsføring av immaterielle eiendeler omhandlet i NRS(F) *Immaterielle eiendeler*. Etter IFRS skal internt utviklede immaterielle rettigheter, herunder FoU, kostnadsføres. Etter GRS kan FoU kostnadsføres (utgifter til FoU som ikke oppfyller kriteriene for balanseføring, må kostnadsføres også etter GRS). Andre internt utviklede rettigheter enn FoU må balanseføres etter GRS, dersom balanseføringskriteriene er oppfylt. Egenutviklet spesialtilpasset software til foretakets egen bruk er et eksempel på immaterielle rettigheter som ikke er FoU, jf. NRS(F) *Immaterielle eiendeler* punkt 2.7.3. og som derfor ville blitt balanseført etter GRS, men kostnadsført etter IFRS SME.

Etter GRS skal levetiden estimeres. Enten er den begrenset eller den er uendelig. Etter full IFRS kan immaterielle eiendeler ha en ubestemt levetid. Det kan de ikke etter IFRS SME, og de kan heller ikke ha en uendelig levetid. Der levetiden ikke kan estimeres, skal den settes til ti år.

Kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Kapitlet omhandler regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger, som defineres som det å bringe sammen separate foretak eller virksomheter til ett regnskapspliktig foretak. Virksomhetssammenslutninger kan for eksempel være organisert i form av konserndannelse, kjøp av innmat eller fusjon. Standarden omhandler ikke virksomhetssammenslutninger under samme kontroll og den gjelder videre bare for integrasjon eller overdragelse av virksomhet.

Alle virksomhetssammenslutninger skal regnskapsføres ved bruk av oppkjøpsmetoden. Denne innebærer at det alltid skal identifiseres en overtakende part. Videre må anskaffelseskost måles og tilordnes overtatte eiendeler, forpliktelses og betingede forpliktelses.

Anskaffelseskost er virkelig verdi av det vederlag overtakende foretak yter, pluss

eventuelle utgifter som er direkte henførbare til virksomhetssammenslutningen.

Goodwill skal ved første gangs regnskapsføring regnskapsføres til forskjellen mellom anskaffelseskost og majoritetens andel av virkelig verdi av overtatte identifiserte nettoeiendeler.

Goodwill skal avskrives, og dersom levetiden ikke kan estimeres, skal den settes til ti år.

«Negativ goodwill» skal inntektsføres straks, men først må identifikasjon og måling gjøres på nytt for å påse at denne er riktig.

Viktige forskjeller

Virksomhetssammenslutninger er i Norge regulert i NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* og NRS 9 *Fusjon*. Den mest sentrale forskjellen er at GRS også regulerer virksomhetssammenslutninger under samme kontroll (fusjoner) og at kontinuitetsmetoden skal anvendes for slike tilfeller. Uten regulering av fusjoner under samme kontroll, vil praksis bli mer variert og det blir opp til den regnskapspliktiges vurderinger hvorvidt transaksjonen regnskapsføres til kontinuitet eller virkelig verdi. Siden kontinuitetsmetoden ikke er regulert, vil det også kunne bli forskjeller i hvordan kontinuitetsmetoden anvendes.

I motsetning til IFRS SME regulerer GRS også konserndannelse og fusjoner der overdragelsen ikke omfatter virksomhet. Dette vil for eksempel kunne gjelde for overdragelse av eiendomsselskaper som ofte ikke tilfredsstiller virksomhet slik dette er definert i IFRS.

Det vil etter IFRS SME trolig være større krav til identifisering av immaterielle eiendeler ved oppkjøp enn det som har vært praksis etter GRS. Så lenge den immaterielle eiendelen er identifiserbar og verdien kan estimeres pålitelig, så skal den etter IFRS SME balanseføres separat. (Det er ikke krav til sannsynliggjøring av at den representerer en økonomisk fordel.)

Etter GRS skal tilordning skje for alle vesentlige immaterielle eiendeler, med mindre verdsettelse er vanskelig og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-nytte-betraktning.

Goodwill skal etter IFRS SME måles til majoritetens andel. Dette har også hittil vært GRS i Norge. I NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* tillates det som

Regnskap

valgfri metode å oppføre goodwill med både majoritetens og minoritetens andel (100 prosent) som ledd i harmonisering mot full IFRS.

Etter GRS skal negativ goodwill balanseføres og resultatføres i fremtidige perioder etter visse kriterier. Etter IFRS SME skal en slik differanse inntektsføres straks, etter at identifikasjon og måling er gjort på nytt.

Etter GRS skal goodwill avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, men dersom levetiden estimeres til mer enn fem år, må dette begrunnes. Etter IFRS SME skal levetiden for goodwill settes til ti år dersom det ikke kan gjøres et pålitelig estimat av forventet brukstid.

Kapittel 20 Leieavtaler

Kapitlet regulerer den regnskapsmessige behandlingen av leieavtaler for både leietaker og utleier. Regnskapsmessig behandling avgjøres av om leieavtalen er en finansiell eller operasjonell leieavtale. En leieavtale klassifiseres som finansiell dersom den i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap. Dersom den ikke i det alt vesentlige overfører all risiko og avkastning, klassifiseres den som operasjonell. Også avtaler som ikke har formell form av en leieavtale, må vurderes i forhold til om de likevel kan være leieavtaler, og skal i så fall regnskapsføres som dette. Dette kan for eksempel gjelde avtaler om outsourcing, avtaler i telekommunikasjonsbransjen om rettigheter til kapasitet og take-or-pay-kontrakter.

Regnskapsmessig behandling hos leietaker

Finansielle leieavtaler balanseføres som eiendeler og forpliktelser hos leietaker. Balanseført beløp skal være virkelig verdi av eiendelen, eller nåverdien av leieavtalens minsteleie dersom dette beløpet er lavere. Eiendelen skal avskrives i samsvar med det kapitlet i IFRS SME som regulerer den type eiendel som leies. Dvs. at dersom den finansielle leieavtalen gjelder eiendom, anlegg eller utstyr, skal eiendelen behandles i samsvar med IFRS SME kapittel 17. Dersom det imidlertid ikke er rimelig sikkert at leietaker vil overta eiendelen etter endt leieperiode, skal avskrivningstiden settes til det korteste av leieperioden og utnyttbar levetid.

Ved operasjonelle leieavtaler skal leiebetalingsene kostnadsføres lineært over leieperioden, med mindre en annen systematisk metode er mer representativ for tids-

mønsteret for brukerens fordeler, eller leiebetalingsene er fastsatt til å øke i tråd med forventet inflasjon.

Regnskapsmessig behandling hos utleier

En finansiell leieavtale gir opphav til en fordring i utleiers balanse. Fordringen skal regnskapsføres til summen av minstebetalingen i leieavtalen og et eventuelt ikke-garantert restbeløp ved slutten av leieperioden, neddiskontert med implisitt rente i leieavtalen.

Ved operasjonelle leieavtaler skal utleier inntektsføre leiebetalingsene lineært over leieperioden, med mindre en annen systematisk metode er mer representativ for tidsmønsteret for leietakers fordeler, eller leiebetalingsene er fastsatt til å øke i tråd med forventet inflasjon.

Viktige forskjeller

I Norge er regnskapsmessig behandling av leieavtaler omhandlet i NRS 14 *Leieavtaler*. NRS 14 regulerer kun regnskapsføring hos leietaker, mens IFRS SME omhandler både regnskapsføring hos leietaker og utleier. Utleiesiden berøres imidlertid i NRS(HU V) *Regnskapsføring av inntekt* hvor det fremgår at enkelte leieavtaler i realiteten kan være salgavtaler. Det sies her at hvis det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til eiendelen er overført til leietaker, vil avtalen reelt sett inneholde en salgstransaksjon og en finanstransaksjon og det vises til omtalen av dette i NRS 14. At realiteten i en transaksjon bør vurderes, følger også av regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Dette tilsier at det også etter GRS bør foretas en vurdering av leieavtalene på utleiesiden. Siden reguleringen på utleiesiden ikke er like klar som på leietakersiden, er det grunn til å anta at praksis er variert.

Det er etter IFRS SME større krav til å vurdere hvorvidt en avtale som ikke har formell form av en leieavtale, likevel kan være en leieavtale som skal regnskapsføres som dette, enn det som i stor grad har vært praksis etter GRS.

Kapittel 21 Avsetninger og betingelser

Kapitlet omhandler regnskapsføring av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler.

Standarden skiller mellom avsetninger og betingede forpliktelser. En avsetning er en forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp. En avsetning skal regn-

skapsføres når foretaket som resultat av en tidligere hendelse har en forpliktelse som sannsynligvis vil komme til oppgjør og som kan estimeres pålitelig.

En betinget forpliktelse skal ikke regnskapsføres. En forpliktelse kan være betinget som følge av at den avhenger av usikre fremtidige hendelser som foretaket ikke har full kontroll over, eller forpliktelsen er betinget som følge av at det ikke er sannsynlig at den vil komme til oppgjør, eller den er betinget som følge av at beløpet ikke kan måles på en pålitelig måte.

Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres, men det skal gis noteopplysning dersom det er sannsynlig at foretaket vil motta oppgjør knyttet til eiendelen.

Det er i vedlegg til standarden gitt eksempler på regnskapsføring av ulike typer avsetninger og betingede forpliktelser og eksempler på type tap/forpliktelser som ikke tilfredsstiller definisjonen og derfor ikke skal regnskapsføres.

Viktige forskjeller

NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* regulerer dette i Norge. IFRS SME er i hovedsak i samsvar med god regnskapsskikk, men GRS har på enkelte områder flere alternative metoder for regnskapsføring som ikke alle er i samsvar med IFRS SME. (Man kan etter GRS velge metoder som er i samsvar med IFRS SME.)

Som følge av sammenstillingsprinsippet er det etter GRS tillatt å regnskapsføre enkelte typer avsetninger som ikke tilfredsstiller IFRS SMEs definisjon av forpliktelser. Dette gjelder for eksempel avsetning for periodisk vedlikehold. Når det gjelder regnskapsføring av fjerningsutgifter, tillater den norske standarden at avsetning bygges opp gradvis, med resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid. Denne metoden er ikke tillatt etter IFRS SME.

Del III av artikkelen vil omhandle skillet mellom gjeld og egenkapital, driftsinntekter, offentlige tilskudd, låneutgifter, aksjebasert betaling, nedskrivning, ytelser til ansatte, skatt, valuta, hendelser etter balansedagen, opplysninger om nærstående parter og spesialiserte aktiviteter som landbruk, utvinningsaktiviteter og «service concession arrangements» samt overgangsregler.