

IFRS SME – del III:

Forskjellene fra GRS

Vi ser nærmere på hva IFRS SME er og omtaler de vesentligste forskjellene fra god regnskapskikk. I denne delen omtales kapitlene 22–35 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 forpliktelser og egenkapital, driftsinntekter, offentlige tilskudd, låneutgifter, aksjebasert betaling, verdifall på eiendeler, ytelser til ansatte, inntektsskatt, omregning av utenlandsk valuta, hyperinflasjon, hendelser etter utgangen av rapporteringsperioden, opplysninger om nærstående parter, spesialiserte aktiviteter, samt overgangsregler.

Kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital

Kapitlet omhandler klassifisering av et finansielt instrument som gjeld eller egenkapital, samt regnskapsmessig behandling av egenkapitalinstrumenter utstedt til eiere/investorer.

Egenkapital er en residualinteresse i foretakets eiendeler etter fradrag for alle forpliktelser. Noen instrumenter kan juridisk sett være aksjer, men er i substans gjeld. Slike instrumenter skal presenteres som gjeld. Konvertible obligasjoner og tilsvarende sammensatte finansielle instrumenter skal klassifiseres i en egenkapitaldel og en forpliktelsesdel.

Medlemsandeler i kooperativer (samvirke-lag) kan bare klassifiseres som egenkapital dersom foretaket kan avvise innløsning, eller innløsning er forbudt ifølge lov eller foretakets vedtekter.

Egenkapitalinstrumenter som foretaket utsteder (for eksempel ordinære aksjer),

skal måles til virkelig verdi av eiendelene som mottas.

Egne aksjer skal regnskapsføres som reduksjon av egenkapital. Det skal ikke resultatføres gevinst eller tap ved kjøp, salg, utstedelse eller annullering av et foretaks egne aksjer.

Utbytte regnskapsføres som gjeld når det er «declared» (vedtatt i generalforsamlingen). Dersom det vedtatte utbyttet er et tingsutbytte, skal forpliktelsen regnskapsføres til virkelig verdi av den tingen som skal deles ut. Ved hver balansedag og på tidspunkt for utdeling skal det foretas ny måling og endringer i eiendelens virkelige verdi skal reflekteres i forpliktelsen med motpost egenkapital. Det vil ikke være symmetri mellom eiendelssiden og gjeldssiden før ved endelig utdeling. Ved måling på balansedag vil tingen stå oppført som eiendel til balanseført verdi, mens forpliktelsen vil være målt til tingens virkelige verdi.

Viktige forskjeller

Vi har ikke egen regulering av skillet mellom gjeld og egenkapital under GRS. Tradisjonelt har man hittil (i praksis) sett mer på formaliteter etter GRS, og noe som etter IFRS SME er gjeld, kan bli egenkapital etter GRS og omvendt.

Klassifisering av medlemsandeler i kooperativer (samvirke-lag) vil i praksis bli for-

skjellig etter IFRS SME og GRS. Slike medlemsandeler har vært klassifisert som egenkapital etter GRS, mens det vil bli gjeld etter IFRS SME.

Regnskapsføring av aksjer foretaket utsteder
Etter IFRS SME skal egenkapitalinstrumentet som utstedes (aksjene), måles til virkelig verdi av eiendelene som mottas. Etter regnskapslovens transaksjonsprinsipp er det i utgangspunktet vederlaget (altså egenkapitalinstrumentet som utstedes) som skal måles til virkelig verdi. Dette vil trolig ikke medføre noen vesentlig forskjell i praksis da det her dreier seg om ikke-børsnoterte foretak.

For egenkapitaltransaksjoner som etter GRS skal regnskapsføres til virkelig verdi, vil bestemmelsen i IFRS SME, som nevnt, neppe bety noen vesentlig forskjell. Når det gjelder egenkapitaltransaksjoner som etter GRS skal regnskapsføres til kontinuitet, vil bestemmelsen innebære en vesentlig forskjell, ved at disse etter IFRS SME må regnskapsføres til virkelig verdi. Dette vil for eksempel gjelde for fusjoner under samme kontroll. Disse er utenfor virkeområdet til IFRS SME 19, men innenfor virkeområdet til IFRS SME 22. Bestemmelsen i IFRS SME kapittel 22 regulerer i prinsippet ikke regnskapsføringen av eiendelene som skytes inn. Når motposten (dvs. egenkapitalinstrumentet) skal måles til virkelig verdi av de eiendeler som skal mottas, er det vanskelig å tenke seg at disse eiendelene skulle regnskapsføres til noe annet. Man har ikke tilsvarende problem i full IFRS, da det ikke eksisterer en tilsvarende bestemmelse der. Det er gode grunner til å forespørre IASB om hvilke tilfeller bestemmelsen er ment å regulere. Det kan være at den har fått et videre virkeområde enn det som var hensikten.

Krav på aksjeinnskudd (penger eller andre eiendeler) skal ikke regnskapsføres som en eiendel, men som en reduksjon av egenkapitalen i balansen (statement of financial

position). Etter GRS blir dette regnskapsført som eiendel.

Regnskapsføring av tingsutbytte

Regnskapsføring av tingsutbytte har ikke vært regulert i GRS, men er nå tatt inn i et høringsutkast til veiledning, NRS(HU V) *Regnskapsføring av inntekt* pkt. 6.10.3. Det er her foreslått at: «Balansført eiendel som er gjenstand for utdeling, balanseføres hos giver frem til formelt vedtak om overføring foreligger, og måling av forpliktelsen knyttet til tingsutdeling tilsvarer objektets balanseførte verdi. Merverdien kan ikke resultatføres før giver formelt har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på vedtakstidspunkt for utdeling.» Reguleringen er forskjellig på to måter, for det første regnskapsføres forpliktelsen på et tidligere tidspunkt etter GRS i og med at den allerede skal regnskapsføres på forslagstidspunktet. Etter IFRS SME skjer regnskapsføring først når generalforsamlingen har vedtatt utbyttet. For det andre skal forpliktelsen etter IFRS SME regnskapsføres til den virkelige verdien av det som skal deles ut, mens man etter GRS skal regnskapsføre den til balansført verdi av det som skal deles ut. Både etter GRS og etter IFRS SME skal tingens eventuelle merverdi først resultatføres når tingene overføres til mottaker.

Full IFRS har i IFRIC 17 en tilsvarende bestemmelse om tingsutdeling som IFRS SME. Denne bestemmelsen er også tolket til å regulere regnskapsføring av jevndelingsfisjoner. Det er imidlertid slik at transaksjoner under samme kontroll er unntatt fra virkeområdet til IFRIC 17, noe som i praksis likevel vil unnta de fleste jevndelingsfisjoner fra virkeområdet. I IFRS SME unntas ikke transaksjoner under samme kontroll, noe som etter vårt syn vil innebære at jevndelingsfisjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi etter IFRS SME. Også her mener vi det er gode grunner til å fore spørre IASB om dette har vært meningen.

Endret eierandel i datterselskap

Ved endret eierandel der majoritetens andel øker, blir goodwill behandlet forskjellig etter IFRS SME og GRS. Etter IFRS SME skal det ikke regnskapsføres noen endring i balansført verdi av goodwill, mens identifisert goodwill ved ytterligere kjøp etter GRS skal balanseføres. (For øvrige eiendeler og gjeld er det likt). Der som goodwill er oppført med hundre prosent på oppkjøpstidspunktet (ny metode tillatt under GRS fra 2009), skal det ved ytterligere kjøp heller ikke etter GRS foretas noen endring i balansført verdi av



MEDLEMSANDELER: *Klassifisering av medlemsandeler i kooperativer (samvirkelag) vil i praksis bli forskjellig etter IFRS SME og GRS.*

goodwill. Dette er likevel ikke likt den metoden som foreskrives i IFRS SME, siden det etter IFRS SME ikke er tillatt å regnskapsføre minoritetens andel av goodwill (oppføre goodwill med hundre prosent).

Kapittel 23 Driftsinntekter

Kapitlet omhandler regnskapsføring av inntekt fra varesalg, tjenesteyting, anleggskontrakter, utbytte, renter og royalty.

For at inntekt fra varesalg skal kunne regnskapsføres må flere betingelser være oppfylt, herunder at foretaket må ha overført det vesentligste av risiko og avkastning knyttet til eierskapet, at inntekten kan måles pålitelig og at den er sannsynlig.

Inntekt fra tjenesteyting regnskapsføres etter løpende avregnings-metode dersom resultatet av transaksjonen kan måles pålitelig. Det angis flere krav som må være oppfylt for at resultatet kan anses å kunne måles pålitelig, herunder at inntekten kan måles pålitelig og er sannsynlig, at fullføringsgraden kan måles pålitelig, og at påløpte kostnader og gjenstående kostnader ved å fullføre transaksjonen kan måles pålitelig. Der som resultatet ikke kan måles pålitelig, skal inntekt regnskapsføres til det samme som påløpte kostnader, men kun i den utstrekning kostnadene vil bli dekket inn.

Inntekt fra anleggskontrakter skal regnskapsføres etter løpende avregnings-metode

dersom resultatet av anleggskontrakten kan måles pålitelig.

Inntekt som oppstår ved andres bruk av foretakets eiendeler og som gir rente, royalties eller utbytte, skal inntektsføres når det er sannsynlig at de økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket og beløpet kan måles pålitelig. Utbytte skal inntektsføres når aksjeeierens rett til å motta betaling er etablert, dvs. når generalforsamlingen har vedtatt dette.

Viktige forskjeller

Regnskapsføring av inntekt er i Norge omtalt i NRS(HU V) *Regnskapsføring av inntekt* som kom høsten 2009. Det er i stor grad samsvar mellom GRS og IFRS SME på dette området, men det er et par viktige forskjeller når det gjelder regnskapsføring av anleggskontrakter og utbytte.

Regnskapsføring av anleggskontrakter er regulert i NRS 2 *Anleggskontrakter*. Det følger av IFRS SME kapittel 23A.14 at det er strenge restriksjoner for bruk av løpende avregning for inntekter i forbindelse med bygging og salg av eiendom. Anleggskontrakter har etter norsk praksis vært tolket til å omfatte flere typer avtaler enn det som følger av full IFRS. Dette har medført at løpende avregning har vært benyttet mer etter GRS enn det som er tillatt etter IFRS. IFRS SME har innarbeidet konklusjonen i IFRIC 15 *Agreements for the Construction of Real Estate*, og har samme (snevre) fortolkning av «construction contracts» som full IFRS. Etter IFRS SME vil det i stor grad bli inntektsføring etter fullført kontrakts-metode for entreprenører innen byggebransjen. Dette vil utgjøre en vesentlig endring fra norsk praksis.

Etter IFRS SME skal inntektsføring av utbytte skje når aksjeeierens rett til å motta utbyttet er etablert. Det vil i praksis være når generalforsamlingen har vedtatt utbyttet. Etter norske regnskapsregler kan inntektsføringen skje tidligere. Dette gjelder for utbytte fra datterforetak og i visse tilfeller utbytte fra andre foretak. De norske reglene har muliggjort gjennomstrømming av utbytte og konsernbidrag, noe som ikke vil være mulig etter IFRS SME.

Kapittel 24 Offentlige tilskudd

Kapitlet omhandler regnskapsmessig behandling av offentlige tilskudd.

Offentlige tilskudd skal inntektsføres når de mottas. Dersom tilskuddet er avhengig av at visse betingelser blir oppfylt, skal det

inntektsføres når betingelsene er oppfylt. Frem til eventuelle betingelser er oppfylt, skal mottatt tilskudd regnskapsføres som gjeld. Tilskuddet skal måles til virkelig verdi av eiendeler som er mottatt eller skal mottas.

Viktige forskjeller

NRS 4 *Offentlige tilskudd* regulerer området i Norge. Reglene etter IFRS SME er vesentlig enklere enn etter GRS. Etter GRS skal tilskuddet resultatføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere. Et investeringstilskudd skal for eksempel resultatføres i takt med avskrivningen av investeringen. GRS har også bestemmelser om nettoføring i visse tilfeller. Tilskudd med tilknytning til bestemte driftskostnader skal behandles som kostnadsrefusjoner (nettoføres). Deres tilskuddet er avhengig av at visse betingelser blir oppfylt, skal resultatføring skje (påbegynnes) når det er sannsynlig at betingelsene blir oppfylt.

Der tilskuddet er avhengig av at visse betingelser oppfylles, vil resultatføring kunne starte tidligere etter GRS enn etter IFRS SME, i og med at man etter GRS

kan foreta en sannsynlighetsvurdering. Etter IFRS SME må betingelsen faktisk være oppfylt før inntektsføring kan skje.

Det er etter IFRS SME ikke krav om inntektsføring av skjulte tilskudd, for eksempel offentlige tilskudd i form av rentefrie eller delvis rentefrie lån. Her er det tilstrekkelig med noteopplysning. Etter GRS skal slike tilskudd estimeres og regnskapsføres så langt dette lar seg gjøre.

Kapittel 25 Låneutgifter

Kapitlet regulerer regnskapsføring av låneutgifter. Låneutgifter skal kostnadsføres når de påløper.

Viktige forskjeller

Det er etter IFRS SME ikke tillatt å balanseføre låneutgifter knyttet til kvalifiserende eiendeler (egenproduserte anleggsmidler). Etter GRS er det valgfrihet med hensyn til kostnadsføring eller balanseføring av slike renter.

Kapittel 26 Aksjebasert betaling

Kapitlet regulerer regnskapsføring av aksjebaserte betalingstransaksjoner. Både transaksjoner med ansatte i foretaket og ulike

eksterne leverandører av varer og tjenester er omfattet. Varer og tjenester mottatt i en aksjebasert betalingstransaksjon skal regnskapsføres når varene eller tjenestene mottas av foretaket. Motposten er en økning i egenkapitalen hvis transaksjonen gjøres opp i egenkapital, eller en forpliktelse hvis den gjøres opp i kontanter. Mottatte varer og tjenester som ikke tilfredsstillers definisjonen av en eiendel, skal kostnadsføres.

Aksjebaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital

Transaksjoner med andre enn ansatte regnskapsføres til virkelig verdi av mottatte varer og tjenester hvis dette kan måles pålitelig.

Transaksjoner med ansatte regnskapsføres til virkelig verdi av tildelte egenkapitalinstrumenter målt på tildelingstidspunktet.

Aksjebaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i kontanter

Anskaffede varer og tjenester, samt den påløpte forpliktelsen som oppstår, skal måles til virkelig verdi av forpliktelsen. Frem til forpliktelsen er oppgjort, skal den på hver balansedag måles til virkelig verdi

Velg 1 produkt – få 3!

1) Kredittsjekk av kunder 2) Kontinuerlig overvåking av kunngjøringer 3) Finn nye, lønnsomme kunder



Markedets beste bedriftsinformasjon

RavnInfo.no driftes og leveres av Soliditet Norge AS, et søsterselskap av Dun & Bradstreet. Dette sikrer deg tilgang til den beste, daglig oppdaterte bedriftsinformasjonen i Norge.

RavnInfo's 3 bestselgere:

1. Bedriftsinformasjon fra Dun & Bradstreet, inkludert kredittsjekk.
2. E-postvarsling av kunngjøringer og nyregistreringer.
3. Listeuttrekk over foretak, fordelt etter bransje/geografi/omsetning m.m.

Som medlem av Revisorforeningen får du tilgang til:

- Regnskapstall tilbake til 1998. Kan trekkes ut i Excel, m/revisoranmerkninger
- Inkasso og pant rett mot foretaket
- Nettverk til ledende personer, inkl. slettede foretak
- Aksjonærer, aksjeposter og konsernrelasjoner, med eierandeler
- Søk på historisk navn
- Nettbutikk for bestilling av fullstendige årsregnskap, vedtekter
- Tilgang til Eiendomsregisteret

Soliditet AS. Postboks 1419 Vika, 0115 Oslo. Tlf.: 22 45 93 00. Fax: 22 45 93 03. Web: Ravninfo.no

Norges beste kredittsjekk

- Dun & Bradstreet/RavnInfo leverer en klippekortløsning med:
- 100 kredittrapporter på norske foretak
 - 10 kredittrapporter på norske privatpersoner
 - 2 kredittrapporter på europeiske foretak

E-postvarsling om:

- Endring av daglig leder/styre/revisor/kapital/forretningsadresse, godkjent årsregnskap, konkurs/tvangsoppløsning etc. på definerte foretak
- Nyregistreringer innenfor definerte selskapsformer og geografiske områder

Store rabatter til medlemmer av Revisorforeningen

Ta kontakt for demonstrasjon og tilbud.

Kontaktinformasjon:

Per Ivar Kristiansen: perivar@soliditet.no
Tlf./Mobil: 22 45 93 38 / 93 00 97 13

Øyvind Øksnes: oyvind@soliditet.no
Tlf./Mobil: 22 45 93 80 / 93 62 67 18



og eventuelle endringer i virkelig verdi skal resultatføres.

Viktige forskjeller

NRS 15A *Aksjebasert betaling* regulerer regnskapsføringen i Norge. Den norske reguleringen tilsvarer IFRS 2. (Hvorvidt norsk praksis fullt og helt følger IFRS 2 er imidlertid usikkert.) I IFRS SME er det er gitt enkelte lettelser i forhold til IFRS 2.

En lettelse er at ledelsens skjønn kan benyttes for å finne den mest passende verdsettelsesmetoden for å beregne virkelig verdi av egenkapitalinstrumentet der det ikke finnes markedsverdier. For at ledelsen skal få lov til å benytte skjønn for å finne en passende verdsettelsesmetode, er det et krav at det er «impracticable» (gjort enhver rimelig anstrengelse) å finne observerbare markedsdata på annen måte (f.eks. nylige transaksjoner med foretakets aksjer, en nylig uavhengig verdsettelse av foretaket eller foretakets viktigste eiendeler).

En annen lettelse er at dersom foretaket har en aksjebasert betalingstransaksjon som gir enten foretaket selv eller motparten rett til å velge om en aksjebasert betalingstransaksjon skal gjøres opp i kontanter eller ved at foretaket utsteder egenkapitalinstrumenter, skal foretaket behandle dette som en aksjebasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter (med visse unntak). Etter IFRS 2 og GRS skal dette behandles som et sammensatt finansielt instrument, som omfatter en gjeldsdel (dvs. motpartens rett til å kreve betaling i kontanter) og en egenkapitaldel (dvs. motpartens rett til å kreve oppgjør i egenkapitalinstrumenter og ikke i kontanter), der de ulike delene skal måles separat.

Noteopplysningene som kreves i IFRS SME, er mindre omfattende enn etter IFRS 2 og derfor også mindre omfattende enn etter GRS.

Kapittel 27 Verdifall på eiendeler

Kapitlet omhandler regnskapsføring av verdifall på eiendeler (nedskrivning). Det regulerer nedskrivning av de fleste eiendeler, men unntak finnes, for eksempel reguleres ikke verdifall på utsatt skattefordel. Nedskrivning skal foretas dersom en eiendels balanseførte verdi er mindre enn dens gjenvinnbare beløp. For varer er gjenvinnbart beløp salgspris minus kostnader ved salg og eventuelt kostnader ved å gjøre ferdig varen. Det skal vurderes på hver balansedag om varer må nedskrives. For andre eiendeler enn varer er gjenvinnbart beløp det høyeste



NEDSKRIVNING: Nedskrivning skal foretas dersom en eiendels balanseførte verdi er mindre enn dens gjenvinnbare beløp.

av virkelig verdi minus salgskostnader og verdi i bruk. Det skal vurderes ved hver balansedag om det foreligger indikatorer på verdifall, og dersom slike foreligger, skal gjenvinnbart beløp beregnes. Nedskrivninger resultatføres. Dersom det foreligger nedskrivningsindikatorer, kan det være behov for en vurdering av eiendelens gjenværende levetid, avskrivningsmetode eller restverdi selv om det ikke skulle foreligge nedskrivningsplikt. Behov for reversering av nedskrivning vurderes på hver etterfølgende balansedag, og en eventuell reversering resultatføres. Nedskrivning på goodwill skal aldri reverseres.

Viktige forskjeller

Nedskrivning av varer er behandlet i NRS 1 *Varer* og nedskrivning av anleggsmidler er behandlet i NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler*. De norske reglene åpner for diskontering av etter skatt-kontantstrømmer (og bruk av etter skatt-rente) og for bruk av alternativ lånerente når verdi i bruk skal beregnes. IFRS SME tillater ikke diskontering av etter skatt-kontantstrømmer. Det er lite rettleddning rundt fastsettelse av diskonteringsrenten i IFRS SME. Den diskonteringsrenten man skal frem til, skal gjenspeile markedsvurderinger av pengers tidsverdi og eiendelens særlige risiko. IFRS SME har tatt inn uthevet tekst fra full IFRS (IAS 36.55). Forklaringen på hva som er ment, altså teksten som ikke er i uthevet skrift, er imidlertid ikke tatt inn. Dette skaper usikkerhet rundt hva reguleringen betyr. Betyr det at man likevel skal gjøre slik som fastsatt i full IFRS, eller kan det tenkes at andre fremgangsmåter også er tillatt, for eksempel bruk av alternativ lånerente, som omtalt i den norske nedskrivningsstandarden. Punktet er ikke trukket frem som noen forskjell mellom full IFRS og IFRS SME i de sammenligninger av regelverkene vi har sett. Som en følge av dette tror vi ikke det er

noen forskjell mellom full IFRS og IFRS SME, noe som gir forskjell mellom GRS og IFRS SME. Vi mener at en eventuell innføring av IFRS SME-reglene for nedskrivninger vil gi mer krevende regler for norske foretak enn dem vi har i dag.

Kapittel 28 Ytelser til ansatte

Kapitlet omhandler ytelser til ansatte. Disse er delt inn i fire kategorier, nemlig kortsiktige ytelser til ansatte, pensjonsytelser, andre langsiktige ytelser til ansatte og sluttvederlag.

Kortsiktige ytelser til ansatte er for eksempel lønn, trygdeavgifter og feriepenger. De skal regnskapsføres i den regnskapsperioden den ansatte utfører sin arbeidsinnsats for foretaket, og måles til det beløp som forventes å bli betalt for arbeidsinnsatsen.

Pensjonsytelser omfatter blant annet alderspensjon, og deles i innskuddsbaserte og ytelsesbaserte pensjonsordninger. Innskuddsordninger er ordninger der foretaket betaler faste bidrag til en separat enhet og ikke har noen forpliktelse til å betale ytterligere bidrag etter at årets bidrag er betalt. Andre ordninger er ytelsesordninger. I innskuddsordninger regnskapsføres innskuddet som en kostnad når innskuddet betales eller påløper. I ytelsesordninger beregnes og regnskapsføres en netto pensjonsforpliktelse. Diskonteringsrenten som skal brukes i beregningen av pensjonsforpliktelsen bestemmes ved referanse til renten på høykvalitets bedriftsobligasjoner. I land der det ikke finnes noe dypt marked for slike obligasjoner, skal renten på statsobligasjoner brukes. Påløpte ytelsers metode (projected unit credit method) skal i utgangspunktet benyttes, men det åpnes opp for å slippe dette dersom bruk av denne metoden anses å medføre «undue cost or effort». I så fall åpnes det for forenklinger i beregningen av pensjonsforpliktelsen, i det foretaket kan se bort fra sluttlønnbestemmelser, se bort fra turnover og se bort fra dødelighet for nåværende ansatte fra balansedagen til det tidspunkt de forventes å motta alderspensjon. Aktuarielle gevinster og tap skal enten resultatføres, eller regnskapsføres i «other comprehensive income» (OCI) – her skal foretakene gjøre et prinsippvalg. Effekten av planendringer, avkorting og oppgjør skal resultatføres i den perioden planendringen, avkorting eller oppgjøret skjer.

Andre langsiktige ytelser til ansatte omfatter blant annet sabbatsår og bonusutbetalinger som utbetales mer enn tolv måneder etter avslutningen av den regnskapsperi-

oden da den ansatte utførte sin tjeneste. En forpliktelse skal regnskapsføres for slike andre langsiktige ytelser til ansatte. Den skal utgjøre nåverdien av forpliktelsen ved slutten av regnskapsperioden, minus eventuell virkelig verdi ved slutten av regnskapsperioden av midler som plikten skal gjøres direkte opp i.

Sluttvederlag skal kostnadsføres straks, i og med at de ikke gir fremtidige økonomiske fordeler for foretaket.

Viktige forskjeller

I Norge er pensjonsytelser behandlet i NRS 6 *Pensjonskostnader*, mens sluttvederlag er behandlet i NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. NRS 6 tillater bruk av IAS 19, forskjellene vi trekker frem er forskjellene som finnes dersom foretaket ikke velger å bruke IAS 19. Etter NRS 6 kan endringer i forutsetninger og avvik fordeles over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningsstid eller kortere tid. I tillegg er korridormetoden tillatt. Som omtalt over, tillater ikke IFRS SME at regnskapsføringen av aktuarielle gevinster og tap utsettes, de må regnskapsføres straks, enten i resultatregnskapet eller i OCI. NRS 6 tillater på sin side ikke at estimatavvik regnskapsføres noe annet sted enn i selve resultatregnskapet.

I Norge har vi ikke noe dypt marked for høykvalitets bedriftsobligasjoner. NRS 6 stiller heller ikke noe krav om at et slikt marked må eksistere for at diskonteringsrenten skal kunne fastsettes med utgangspunkt i renten på bedriftsobligasjoner med særlig høy kreditverdighet, dette i motsetning til IFRS SME. I Norge er det vanlig å ta utgangspunkt i statsobligasjonsrenten, og så gjøre et risikopåslag for å finne frem til renten på bedriftsobligasjoner med særlig høy kreditverdighet. NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* pr. 31.12.2009 fastsatte risikopåslaget til 0,9 %. Regelen i IFRS SME for fastsettelse av diskonteringsrenten gir høyere beregnet pensjonsforpliktelse enn etter NRS 6.

Som nevnt over, åpner IFRS SME for at påløpte ytelsers metode ikke må brukes, dersom bruk medfører «undue cost or effort». Hvilke forenklinger det i så fall åpnes for, er omtalt over. Etter vårt syn kan det å se bort fra sluttlønnbestemmelser i ordninger der det er slike bestemmelser, gi store feil i beregnet pensjonsforpliktelse. Sluttlønnordninger er vanlig i Norge, og NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* gir god hjelp for foretakene til å fastsette forventet frem-

tidig lønnsvekst. Etter vårt syn synes det ikke å ligge noen særlig forenkling i det å se bort fra dødelighet under opptjening. Tabellverk som er utviklet, gir anslag på hva denne størrelsen bør settes til.

Kravene til tilleggsopplysninger er mer omfattende etter IFRS SME enn etter norsk god regnskapsskikk.

Kapittel 29 Inntektsskatt

Kapitlet regulerer regnskapsmessig behandling av inntektsskatt. Inntektsskatt inkluderer all skatt som beregnes på grunnlag av et foretaks skattemessige resultat, både i inneværende periode (betalbar skatt) og i fremtidige perioder (utsatt skatt). Foretaket regnskapsfører skyldig betalbar skatt dersom beregnet betalbar skatt overstiger betalt skatt på balansedagen. Foretaket regnskapsfører betalbar skatt til gode dersom betalt skatt overstiger beregnet betalbar skatt eller foretaket har et underskudd som kan føres tilbake til en tidligere periode og dermed medfører at foretaket vil få tilbake skatt betalt i en tidligere periode.

Dersom en eiendel eller gjeld forventes å påvirke fremtidig skattemessig resultat når den gjenvinnes eller blir gjort opp til balanseført verdi, skal en utsatt skattefordel eller utsatt skatt regnskapsføres. Disse skal ikke neddiskonteres. Eiendeler antas som hovedregel å bli gjenvunnet gjennom salg. Utsatt skattefordel regnskapsføres i utgangspunktet til full verdi, men dersom det er usikkert om foretaket kan utnytte hele eller deler av skattefordelen, skal det gjøres en avsetning som reduserer utsatt skattefordel slik at det nettobeløpet som presenteres i balansen tilsvarende det som mest sannsynlig kan dekkes inn. Usikkerhet skal tas hensyn til ved måling av all betalbar og utskatt skatt. Det skal forutsettes at skattemyndighetene har full kunnskap om all relevant informasjon, og at de vil gjennomgå innrapporterte tall.

Både betalbar skatt og utsatt skatt beregnes etter skattesatsen som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt ved regnskapsperiodens slutt.

Regnskapsføring av endringer i betalbar eller utsatt skatt må fordeles til de aktuelle delene av resultatregnskapet, OCI og egenkapital.

Viktige forskjeller

NRS(F) *Resultatsskatt* omhandler regnskapsmessig behandling av inntektsskatt i



På vegne av våre oppdragsgivere søkes:

- Økonomisjef
- Fagansvarlig – regnskap og skatt
- Regnskapssjef
- Statsautoriserte regnskapsførere
- Senior regnskapskonsulent
- Teamleder regnskap
- Statsautorisert revisor
- Revisor
- Business Controller
- Finanscontroller
- Systemcontroller
- Fagmedarbeider – regnskap og skatt

Capus jobber for organisasjoner som anerkjenner verdien av dyktige medarbeidere. Våre konsulenter har lang erfaring og ønsker å bidra til din karriereutvikling innen regnskap, økonomi og finans.

Om dette er relevant for deg ønsker vi en tettere dialog om fremtiden.

Kontakt leder i Capus Financials, Svein Sørensen, for en uforpliktende prat på 22 94 11 00.

www.capus.no

Norge. I motsetning til etter IFRS SME, tillates det at utskatt skatt kan regnskapsføres til nåverdi ved oppkjøp, dette er sågar preferert løsning.

IFRS SME har færre unntak fra første-gangsinngregning enn IAS 12. Et eksempel vil være kjøp av eiendom gjennom kjøp av aksjer (skall-selskap). Her har IAS 12 et unntak for regnskapsføring av skatt, men det har ikke IFRS SME. Heller ikke GRS har noe unntak her, og flere metoder er mulige for regnskapsføring innenfor GRS, herunder utsatt skatt til nåverdi og utsatt skatt til nominell verdi med oppføring av forskjellen mellom utsatt skatt til nominell verdi og nåverdi som goodwill. Nettometoden synes også å bli praktisert i Norge, til tross for at den ikke er en del av skattestandarder annet enn ved transaksjoner knyttet til spesielle skattebestemmelser. Det synes uklart hvilken metode som skal brukes etter IFRS SME. I motsetning til for mange andre tema, nytter det ikke å gå til full IFRS for å finne ut hva som egentlig er ment, siden IFRS SME er basert på et høringsutkast til ny skattestandard. Høringsinstansene har hatt mange innvendinger mot dette høringsutkastet, og det synes som om IASB som en følge av dette ikke kommer til å gå videre med det.

Den norske skattestandarder inneholder mye rettleiding for regnskapsføring av skatt ved konserndannelse, fusjon, fisjon osv. Det samme gjelder særbransjer som olje, kraft osv. Dette mangler i IFRS SME, og vi antar at dette er noe regnskapsmiljøet i Norge vil savne dersom IFRS SME innføres i Norge uten tilpasninger.

Kapittel 30 Omregning av utenlandsk valuta

Kapitlet omhandler hvordan transaksjoner i utenlandsk valuta og utenlandske virksomheter skal inkluderes i regnskapet, samt hvordan regnskapet skal omregnes fra funksjonell valuta til presentasjonsvaluta.

Først må foretaket identifisere sin funksjonelle valuta. Funksjonell valuta er valutaen innenfor det primære økonomiske miljøet der foretaket driver sin virksomhet. Alle andre valutaer anses som utenlandsk valuta.

Transaksjoner i utenlandsk valuta omregnes til spotkurs på transaksjonstidspunktet. Dersom valutakursen ikke svinger vesentlig, kan en gjennomsnittskurs for eksempel for en uke eller en måned brukes ved omregning av alle transaksjoner i denne uken eller måneden. På etterfølgende balansedager

skal pengeposter i utenlandsk valuta omregnes til sluttkurs på balansedagen, ikke-pengeposter i utenlandsk valuta målt til historisk kost skal omregnes til valutakursen på transaksjonstidspunktet og ikke-pengeposter i utenlandsk valuta målt til virkelig verdi skal omregnes til kursen på det tidspunktet den virkelige verdien ble fastsatt. Valutakursdifferansene på pengeposter skal resultatføres i den regnskapsperioden de oppstår, med mindre de er knyttet til en nettoinvestering i en utenlandsk enhet. For ikke-pengeposter føres valutakursdifferansen på samme måte som gevinsten eller tapet på posten.

Foretaket kan presentere regnskapet sitt i den valutaen det ønsker. Omregning fra funksjonell valuta til presentasjonsvaluta gjøres ved at eiendeler og gjeld omregnes til balansedagens kurs, inntekter og kostnader omregnes til valutakursen på transaksjonstidspunktet (med mindre valutakursene svinger vesentlig, kan gjennomsnittskurs for perioden brukes) og alle omregningsdifferansene regnskapsføres i OCI.

Viktige forskjeller

NRS(HU) *Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta* og regnskapsloven § 3–4 regulerer området i Norge. Regnskapsloven stiller ikke noe krav om at funksjonell valuta må brukes som regnskapsvaluta/rapporteringsvaluta, tvert i mot fremgår det av § 3–4 at regnskapsvalutaen for årsregnskapet kan være norske kroner. Derimot setter regnskapsloven, i motsetning til IFRS SME, begrensninger på hvilke valutaer som kan være presentasjonsvaluta. Bare norske kroner, euro og funksjonell valuta kan være presentasjonsvaluta. Høringsutkastet krever at valutakursdifferanser som er knyttet til omregning av pengepost som er del av nettoinvestering i utenlandsk enhet og ført mot egenkapitalen, skal inngå i gevinsten eller tapet ved avhendelse dersom den utenlandske enheten avhendes. IFRS SME forbyr slik resirkulering.

Etter vårt syn er det i dette kapitlet et par eksempler på at standarden ikke helt står på egne ben. Det er for eksempel etter vårt syn ikke så lett å skjønne hva det betyr at ikke-pengeposter i utenlandsk valuta målt til historisk kost skal omregnes til valutakursen på transaksjonstidspunktet og ikke-pengeposter i utenlandsk valuta målt til virkelig verdi skal omregnes til kursen på det tidspunkt den virkelige verdien ble fastsatt, siden rettleiding fra IAS 21.25 ikke er tatt med. En tomt som ikke er investeringseiendom, skal vurderes til

anskaffelseskost, men vurderes for nedskrivning. Dersom den er kjøpt for 100 i utenlandsk valuta til kurs 1, er det ikke opplagt hvilke av de to reglene som skal gjelde dersom verdien i utenlandsk valuta på neste balansedag er 90, og kursen er 1,2.

Kapittel 31 Hyperinflasjon

Kapitlet omhandler utarbeidelse av regnskap når den funksjonelle valutaen til et foretak tilhører en økonomi med høyinflasjon. Dette anses som så lite aktuelt for norske foretak at temaet ikke gjennomgås i denne artikkelen.

Kapittel 32 Hendelser etter utgangen av rapporteringsperioden

Kapitlet regulerer når et foretak skal korrigere finansregnskapet for hendelser etter balansedagen, og hvilke tilleggsplysninger som skal gis. I tillegg omtales behandlingen av skyldig utbytte.

Hendelser etter balansedagen deles i to, hendelser etter balansedagen med regnskapsmessig konsekvens og hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens. Hendelser etter balansedagen med regnskapsmessig konsekvens gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, og skal innarbeides i regnskapet som gjelder perioden frem til balansedagen. Hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens vedrører forhold som har oppstått etter balansedagen, og skal ikke innarbeides i regnskapet som gjelder perioden frem til balansedagen, men eventuelt opplyses om i note.

Dersom utbytte vedtas etter balansedagen, skal det ikke regnskapsføres som en forpliktelse på balansedagen. Det kan imidlertid skilles ut og presenteres som en egen del av tilbakeholdt overskudd.

Viktige forskjeller

NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* regulerer området i Norge. IFRS SME og den norske standarden er svært like, noe som skyldes at begge bygger på IAS 10. Etter den norske standarden skal imidlertid styrets forslag til utbytte klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen for det regnskapsåret som utbyttet er foreslått med bakgrunn i. Dette er som omtalt over ikke tillatt etter IFRS SME.

Kapittel 33 Opplysninger om nærstående parter

Kapitlet omhandler hvilke opplysninger som skal gis om nærstående parter og

transaksjoner med disse. Det gis en opplysning over hvilke personer og foretak som er nærstående til foretaket, dette inkluderer blant annet morselskap, datterselskap, søsterselskap, tilknyttet selskap og ledende ansatte i foretaket eller dets morselskap. Det skal opplyses om navn på morforetak og eventuelt overordnet morforetak. Dette gjelder uansett om det har vært transaksjoner med disse eller ikke. Det skal gis opplysninger om samlet godtgjørelse til nøkkelpersoner i ledelsen. Har det vært transaksjoner med nærstående, skal det opplyses om hvilken type nærstående det er snakk om, beløp, mellomværende, avsetninger for tap på krav knyttet til utestående mellomværende, kostnadsføring i perioden knyttet til tap på mellomværende med nærstående parter og eventuelle andre elementer som er nødvendige for å forstå finansregnskapet.

Viktige forskjeller

I Norge blir opplysninger om nærstående parter¹ regulert i regnskapsloven

¹ Artikkelen omhandler som omtalt innledningsvis forskjeller mellom god regnskapskikk for øvrige foretak og IFRS SME. Som en følge av dette er det ikke gjort noen sammenligning mot NRS(F) *Opplysninger om nærstående parter*, som bare gjelder for store foretak.

§§ 7-11a, 7-15, 7-22, 7-31, 7-32 og eventuelt 7-1. IFRS SME krever mer opplysninger om nærstående parter og transaksjoner med disse enn det som følger av regnskapsloven for øvrige foretak. I NOU 2008:16 foreslås nye krav i § 7-30 b Transaksjoner med nærstående parter. Selv om foreslåtte regler skulle bli innført i regnskapsloven, vil kravene i IFRS SME likevel fremdeles være mer omfattende.

Kapittel 34 Spesialiserte aktiviteter

Landbruk

Biologiske eiendeler regnskapsføres til virkelig verdi minus salgsutgifter både ved førstegangs regnskapsføring og på etterfølgende balansedager, dersom virkelig verdi kan bestemmes uten «undue cost or effort». Når virkelig verdi ikke brukes, regnskapsføres biologiske eiendeler til anskaffelseskost minus akkumulerte av- og nedskrivninger. Biologiske eiendeler er levende dyr og levende planter (for eksempel fisk og skog). *Landbruksprodukter* høstet fra biologiske eiendeler, måles til virkelig verdi minus salgsutgifter på innhøstingstidspunktet. Etter innhøstingstidspunktet inneholder ikke kapitlet regulering av regnskapsføringen av landbruksprodukter, virkelig verdi minus

salgsutgifter på innhøstingstidspunktet anses som kost når kapittel 13 Beholdninger eller et annet kapittel tar over reguleringen. Landbruksprodukter er de innhøstede produktene fra foretakets biologiske eiendeler (for eksempel korn, poteter og melk).

Kapitlet regulerer hvordan virkelig verdi skal fastsettes. Dersom det finnes et aktivt marked, skal pris fra dette markedet benyttes. Dersom det ikke finnes et aktivt marked, skal foretaket fastsette virkelig verdi ved å se hen til pris i nylige markedstransaksjoner (gitt at det ikke har vært vesentlige økonomiske endringer siden transaksjonen som resulterte i prisen fant sted), markedspriser for lignende eiendeler og/eller bruke bransjenormer. Dersom det ikke lar seg gjøre å fastsette virkelig verdi basert på markedstransaksjoner eller ved bruk av bransjenormer, skal foretaket for biologiske eiendeler vurdere om en nåverdidiberegning kan gi et pålitelig estimat for virkelig verdi, dersom denne kan utføres uten «undue cost or effort».

Viktige forskjeller

Vi har ikke noen egen regnskapsstandard som regulerer landbruksaktiviteter i

Sentralskattekontoret for utenlandssaker

Til et viktig arbeids- og ansvarsområde i forhold til å beskytte norsk skattefundament

Søker vi :
UNDERDIREKTØR

Arbeidsområdet er innen for internasjonal beskatning med oppgaver i forhold til skattlegging av utenlandske næringsdrivende knyttet hovedsaklig til olje- og gassvirksomheten samt bygg- og anlegg i Norge .

Sentrale arbeidsoppgaver vil være:

- Faglig ansvar for likning og kontroll av utenlandske virksomheter
- Personalansvar
- Planlegging og rapportering

Vi søker en person med høyere utdanning innen økonomi, jus, revisjon og lignende med relevant arbeidserfaring.

Nærmere opplysninger om stillingen gis av avdelingsdirektør Kirsten Ånneland, telefon 51 96 96 80.

Søknadsfrist: **9.mai 2010**.

Mer informasjon om stillingen finner du på skatteetaten.no/jobb og søknad sendes gjennom vårt elektroniske rekrutteringssystem.

Sentralskattekontoret for utenlandssakers hovedoppgave er å gjennomføre registrering, ligning og kontroll av utenlandske næringsdrivende og arbeidstakere med midlertidig opphold i Norge. Kontoret har ca 130 ansatte og holder til i nye og trivelige lokaler i Stavanger.



Skatteetaten

Norge. Det følger imidlertid av regnskapsloven at historisk kost gjelder, noe som er forskjellig fra reguleringen i IFRS SME. Konsekvensen av en eventuell innføring av IFRS SME i Norge, blir at det må brukes mer ressurser på avleggelsen av regnskap som inneholder biologiske eiendeler og landbruksprodukter.

Utvinningsaktiviteter

Utgifter til anskaffelse eller utvikling av materielle og immaterielle eiendeler for bruk i utvinningsaktiviteter, regnskapsføres i tråd med henholdsvis kapittel 17 og 18. Eventuelle fjernings- og oppryddingsforpliktelser regnskapsføres i tråd med kapittel 17 og 21. Eventuelle forskjeller mellom GRS og IFRS SME vil således være omtalt i disse kapitlene.

Service concession arrangements (sca)

En sca er en ordning der en offentlig myndighet (utsteder) gjør avtale med en privat operatør om å drive eller vedlikeholde utsteders infrastruktur, slik som for eksempel veier, broer, fengsel og sykehus. Sca-er blir delt i to kategorier.

Finansielle eiendeler. Operatøren skal regnskapsføre sca-en som en finansiell eiendel i den grad han mottar en kontraktsmessig rettighet (konsesjon) til å motta kontanter eller andre finansielle eiendeler fra utsteder. Denne finansielle eiendelen skal måles til virkelig verdi. Etterfølgende regnskapsføring skal være i tråd med kapittel 11 og kapittel 12.

Immaterielle eiendeler. Operatøren skal regnskapsføre sca-en som en immateriell eiendel i den grad han mottar en rett til å avgiftslegge forbrukerne av tjenesten. Denne immaterielle eiendelen skal måles til virkelig verdi. Etterfølgende regnskapsføring skal være i tråd med kapittel 18.

Viktige forskjeller

Vi har ikke egen regulering av sca-er i regnskapsstandarder eller i regnskapsloven. Basert på lovens generelle regler, synes det ikke å skulle foreligge noen forskjeller mellom IFRS SME og GRS på dette området.

Kapittel 35 Overgang til IFRS SME

Kapitlet inneholder regler for hvordan overgangen til regnskapsspråket IFRS SME skal skje. Reglene gjelder bare ved første gangs overgang.

Effekten av at poster skal behandles etter andre prinsipper etter IFRS SME enn etter

det regnskapsspråket som tidligere har vært benyttet, skal føres mot egenkapitalen.

Hovedregelen er at retrospektiv endring skal foretas, det vil si at regnskapsføringen skal være som om IFRS SME alltid har vært brukt. Som omtalt under, finnes det pliktige unntak, frivillige unntak og et unntak basert på praktiserbarhet.

Retrospektiv endring av regnskapsføringen under det regnskapsspråket som tidligere har vært benyttet, skal ikke gjøres for fra-regning av finansielle eiendeler og gjeld, sikringsbøker ved sikringsforhold som ikke lenger eksisterer ved overgangen til IFRS SME, estimater, avvikling og avhendelse og måling av minoritetsinteresser.

I 35.10 listes det opp unntak som foretaket kan velge å bruke ved overgangen. For eksempel må ikke foretaksintegrasjoner som ble gjennomført før overgangen til IFRS SME behandles etter kapittel 19 og omregningsdifferanser kan settes til 0 ved overgangen til IFRS SME. Overgangen til IFRS SME skjer i starten av den tidligste perioden som det vises sammenligningstall for.

I tillegg til unntakene over, åpnes det for unntak fra hovedregelen dersom det ikke er praktisk mulig å gjennomføre hovedregelen.

I note skal det opplyses om hvordan overgangen til IFRS SME har påvirket balanse, resultat og kontantstrømmer. Blant annet skal det lages en avstemming av egenkapitalen etter det forrige regnskapsspråket og IFRS SME, både på dato for overgang til IFRS SME og ved slutten av siste periode avlagt etter det forrige regnskapsspråket.

Oppsummering

I del I av artikkelen omtalte vi momenter som vi mener bør vurderes før det trekkes en konklusjon på om standarden er egnet for bruk i Norge. Det viktigste spørsmålet er etter vårt syn om det er behov for sammenlignbare regnskaper over landegrensene for selskaper som ikke er børsnoterte, og om en overgang fra GRS til IFRS SME i Norge vil gi slike sammenlignbare regnskaper over landegrensene. Sistnevnte krever selvsagt i alle fall at andre land også tillater eller krever bruk av IFRS SME. Andre viktige momenter er om standarden vil gi regnskaper med mer eller mindre brukernyttig informasjon enn etter dagens regler, om bruk av den vil bli mer eller mindre ressurskrevende enn bruk av dagens regler, om det er kostnader av

betydning forbundet med en eventuell overgang fra GRS til IFRS SME, og om kostnader og utfordringer knyttet til regelutvikling og undervisning vil endre seg.

Slutten av del I samt del II og III inneholder en omtale av de viktigste forskjellene mellom GRS og IFRS SME, i tillegg til en kort omtale av de ulike kapitlene i IFRS SME. En mer detaljert forskjellsanalyse har vi lagt ut på følgende adresse: revisorforeningen.no/d9_485_763.

Den forskjellen som etter vårt syn vil kunne ha størst konsekvens for regnskapet, er kravet om bruk av virkelig verdi. IFRS SME er basert på samme balanseorienterte rammeverk som full IFRS, og innebærer større krav til bruk av virkelig verdi enn etter GRS for ikke-børsnoterte aksjer, investeringseiendom, landbruksprodukter og biologiske eiendeler. Hvor utfordrende dette vil bli i praksis, vil bl.a. avhenge av tolkning av begrepet «undue cost or effort».

Vi håper at vår artikkel vil bidra til at flere på en forholdsvis enkel måte kan sette seg inn i hva IFRS SME er, og deretter engasjerer seg i debatten om hva som er ønsket retning for fremtidig regnskapsregulering i Norge!

Referanser

Deloitte: www.iasplus.com/standards/ifrsforsmes

DnR Forlaget, «IFRS på norsk», 3. utg. 2009

Dyrkorn, Berner og Aastveit: «IFRS for SMEs – noe å satse på», *Revisjon og Regnskap nr. 6 2009*

Ernst & Young, «IFRS i Norge. Tema- og bransjeartikler», 5. utg. 2009

IASB: «IFRS for SMEs»

KPMG: «Fokus på IFRS. IFRS for SMEs – noe å satse på»

Kvifte, Steinar Sars: «IFRS for «øvrige» foretak», *Revisjon og Regnskap nr. 7 2009*

PriceWaterhouseCoopers: «SME Pocket Guide»

Schwencke, Hans Robert: «Hva Norge bør gjøre etter vedtaket av IFRS for SMEs», *Revisjon og Regnskap nr. 8 2009*