

## NRS (F) Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

**NRS har gitt ut en foreløpig regnskapsstandard for valuta. Standarden bygger på løsningene i IAS 21, men er tilpasset særreglene i regnskapsloven. I standardarbeidet er det forsøkt å tydeliggjøre forskjellen på regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta.**



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor  
Kjell Ove Røsok  
Partner Ernst & Young

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) sendte i 2000 ut et høringsutkast som omhandlet transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta. Høringsutkastet ble aldri vedtatt som regnskapsstandard. Høringsutkastet fra 2000 ble laget med utgangspunkt i internasjonale regnskapsstandarder som i ettertid har blitt endret. Etter utgivelsen av NRS (F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* i 2009 var en del av temaene i høringsutkastet til valutastandard blitt dekket av denne standarden. NRS iverksatte derfor et arbeid for å erstatte høringsutkastet fra 2000 med en ny regnskapsstandard. I samsvar med NRS' strategi var det ønskelig at standarden skulle ta utgangspunkt i IAS 21 *The Effects of Change in Foreign Exchange Rate*.

NRS (F) *Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta* (heretter: *NRS (F) Valuta*) ble vedtatt av NRS i oktober 2010. Standarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2011 eller senere, men ettersom det ikke foreligger noen regnskapsstandard for valuta, kan løsningene i standarden også anvendes i tidligere regnskapsår.

Arbeidet med NRS (F) *Valuta* tok utgangspunkt i den norske oversettelsen av IAS 21, men det er gjort mange endringer fra dette utgangspunktet. Språket er endret i et forsøk på å være tydeligere i beskrivelsen av løsningene. Enkelte paragrafer er utvidet for å gi mer veiledning enn det IAS 21 gir. Enkelte paragrafer er redusert eller

fjernet hvor dette ble ansett hensiktsmessig i forhold til det store flertallet i brukergruppen. Et eksempel på dette er omtale av hyperinflasjon som ikke er tatt med i den norske standarden. Det at paragrafer er utvidet eller redusert i forhold til IAS 21, betyr ikke nødvendigvis at de norske løsningene avviker fra IFRS-løsningene. Endringene er i utgangspunktet gjort for å lage en mer brukervennlig regnskapsstandard enn IAS 21.

### Virkeområde – regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta

Standardens virkeområde er todelt:

1. Regnskapsføring av transaksjoner og balanseposter i utenlandsk valuta
2. Omregning til presentasjonsvaluta

I utgangspunktet kan dette virkeområdet virke snevrere enn IAS 21 som har et tredelt virkeområde hvor konsolidering av utenlandske enheter er ett virkeområde. Både konsolidering og innarbeiding av utenlandske enheter etter brutto- eller egenkapitalmetoden innebærer omregning til en felles presentasjonsvaluta, og i den norske standarden er dette en del av virkeområdet *omregning til presentasjonsvaluta*. Dette fremgår av paragraf 3 i standarden.

### Regnskapsvaluta – regnskapslovens valgmulighet

Ett område hvor det er forskjell på NRS (F) *Valuta* og IAS 21 er reglene knyttet til regnskapsvaluta. Regnskapsvaluta er den valuta som finansregnskapet måles i, det vil si den valuta som anvendes for regnskapsføring av transaksjoner og balanseposter i utenlandsk valuta. IAS 21 krever bruk av funksjonell valuta som regnskapsvaluta, mens regnskapsloven § 3–4 sier at «[r]egnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta)». Regnskapsloven gir dermed regn-

skapspliktige en valgmulighet som ikke finnes i IFRS. Dette medførte behov for en del justeringer av IAS 21-reglene ved utarbeidelsen av den norske standarden. Videre ble det i arbeidet med standarden antatt at det store flertallet av regnskapsprodusenter i målgruppen vil velge norske kroner (NOK) som regnskapsvaluta uavhengig av hva virksomhetens funksjonelle valuta er. Reglene for bestemmelse av funksjonell valuta er de samme som i IAS 21 og kan innebære stor grad av skjønnsutøvelse. For de som uansett velger NOK, er reglene om funksjonell valuta ikke relevante, og det ble det derfor ansett som hensiktsmessig å legge disse i vedlegg til standarden. For å klargjøre hvilken status reglene om funksjonell valuta har i de tilfeller der man velger NOK som regnskapsvaluta uavhengig av funksjonell valuta, angis det innledningsvis i vedlegget at «man har anledning til å anvende norske kroner som regnskapsvaluta uten å vurdere kriteriene for fastsettelse av funksjonell valuta i dette vedlegget».

I innledningen til vedlegget presiseres det at valgmuligheten gjelder for enheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Dette innebærer blant annet at valgmuligheten ikke gjelder for utenlandske enheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven selv om de inngår i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsloven.

Det fremgår videre av regnskapsloven § 3–4 at «mørselskap kan anvende funksjonell valuta i konsernregnskapet og norske kroner i selskapsregnskapet». Rekkevidden av denne bestemmelsen er ikke klar. Det kan virke som om bestemmelsen tar utgangspunkt i at det kan fastsettes én regnskapsvaluta for hele konsernet. NRS (F) *Valuta* er imidlertid klar på at regnskapsvaluta fastsettes for hver enhet i konsernet. Konsernet har

ingen regnskapsvaluta, og for konsernregnskapet er det derfor kun snakk om valg av presentasjonsvaluta. Dette fremgår klart av paragraf A1: «I et konsern må fastsettelse av regnskapsvaluta gjøres for hver enhet i konsernet. Konsernet har ikke egen funksjonell valuta. Konsernregnskapet utarbeides ved å omregne de ulike enhetene i konsernet til en felles presentasjonsvaluta». Valgmuligheten i regnskapsloven vil da innebære at et norsk morselskap som velger å utarbeide selskapsregnskap med NOK som regnskapsvaluta selv om funksjonell valuta er noe annet, kan for konsolideringsformål utarbeide et selskapsregnskap med funksjonell valuta som regnskapsvaluta.

Regnskapsloven åpner for valgmuligheter både ved valg av regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta. Jeg har forsøkt å illustrere konsekvensen av ulike valg i følgende eksempel:

#### Eksempel 1:

Selskap A har en fordring på USD 1000. Selskapet har ingen andre eiendeler eller gjeld, og det skjer ingen endringer i eiendeler eller gjeld gjennom året. Valutakurs 1.1 er 8,0 og 31.12 er valutakursen 7,0.

	Regnskapsvaluta	
	NOK	USD
Balanseført verdi fordring 1.1	8000	1000
Balanseført verdi fordring 31.12	7000	1000
Valutakursdifferanse	1000	0
Presentasjonsvaluta NOK – resultatført valutakursdifferanse	1000	0
Presentasjonsvaluta USD – resultatført valutakursdifferanse *)	133	0

\*) anvendt gjennomsnittskurs på 7,5

Eksemplet viser at mens resultatet blir belastet med NOK 1000 i valutakursdifferanse når NOK anvendes som regnskapsvaluta, vil det samme selskapet ikke ha noen valutakursdifferanse i resultatregnskapet dersom USD er selskapets regnskapsvaluta. Eksemplet viser også at valg av presentasjonsvaluta ikke påvirker det som skal resultatføres. To identiske selskaper som begge har USD som funksjonell valuta og som begge bruker USD som presentasjonsvaluta, kan altså vise ulike resultater dersom det ene har valgt å

anvende NOK som regnskapsvaluta mens det andre anvender USD som regnskapsvaluta (jf. siste linje som viser valutakursdifferanse på henholdsvis 133 og 0).

#### Funksjonell valuta

Når man ønsker å anvende funksjonell valuta som regnskapsvaluta, må man anvende bestemmelsene om funksjonell valuta i vedlegget til standarden. Disse bestemmelsene er ment å være en oversettelse av tilsvarende bestemmelser i IAS 21, og vies ikke plass i denne artikkelen.

#### Valutakursdifferanse vs. omregningsdifferanse

Skillet mellom regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta er sentralt i regnskapsstandarden. Både ved måling i regnskapsvaluta og ved omregning fra regnskapsvaluta til presentasjonsvaluta vil det oppstå differanser som følge av endringer i valutakursene. NRS (F) *Valuta* skiller mellom disse differansene ved å benevne dem henholdsvis valutakursdifferanser og omregningsdifferanser. Valutakursdifferanser skal i de fleste tilfeller resultatføres mens omregningsdifferanser skal føres direkte mot egenkapitalen.



Veidekke er et av Skandinavias største entreprenørselskap med 6.000 ansatte en omsetning på 16 milliarder kroner. Virksomheten omfatter bygge- og anleggsoppdrag, boligutvikling, asfaltvirksomhet, pukk og grus, veivedlikehold og gjenvinning. Veidekke kjennetegnes ved en desentralisert organisasjonsmodell med en sterk bedriftskultur og stor grad av medarbeiderinvolvering. Over halvparten av de ansatte er medeiere og har til sammen 20 % av aksjene i Veidekke. Selskapet er notert på Oslo Børs, og har siden starten i 1936 aldri gått med underskudd.

## Konserncontroller

Veidekke ønsker å styrke konsernets faglige kompetanse og kapasitet rundt regnskaps- og skattemessige problemstillinger. Det på bakgrunn av at det fremover forventes betydelige endringer i regelverk fra IFRS og andre standardsettere. Stillingen er nyetablert hvor rett kandidat har store muligheter til å påvirke egne arbeidsoppgaver. Konserncontroller vil jobbe tett med divisjons- og konsernstaber og vil rapportere til konsernregnskapssjef.

#### Arbeidsoppgaver

- Bidra til å utvikle konsernet ytterligere innen regnskapsmessige og skattemessige problemstillinger, herunder IFRS.
- Prosjektbaserte oppgaver, blant annet relatert til
  - Skatt og pensjoner
  - IFRS generelt
  - Deltagelse oppkjøp / nedsalg/ fusjoner
- Delansvar for økonomisk rapportering til konsernledelse, styre og Oslo Børs.

#### Kompetanse

- Høyere utdanning (Master) innen regnskap.
- Mer enn 3 års regnskapsfaglig bakgrunn med innsikt i IFRS fra et større konsern/ revisjonsselskap.
- God kompetanse innen regnskap og skatt.

**Tiltredelse:** Etter avtale.

Kortfattet søknad og CV sendes på mail til: [elin.erlandsen.williams@veidekke.no](mailto:elin.erlandsen.williams@veidekke.no)

**Søknadsfrist:** 3. april 2011

For nærmere informasjon kontakt: Olav Danckert-Hansen, tlf 21 05 75 13

Se også: [www.veidekke-jobb.no](http://www.veidekke-jobb.no)

# Regnskap

Omregningsdifferanser er mest vanlige i konsernregnskapet, men de vil også kunne oppstå i selskapsregnskapet ved eventuell omregning fra regnskapsvaluta til annen presentasjonsvaluta og i de tilfellene der man anvender brutto- eller egenkapitalmetoden ved regnskapsføring av investeringer i utenlandske enheter. Også ved innarbeiding av filialer med en annen regnskapsvaluta kan det oppstå omregningsdifferanser.

## Regnskapsføring av transaksjoner og balanseposter i utenlandsk valuta

### Førstegangsinnregning

Transaksjoner i utenlandsk valuta skal regnskapsføres til valutakursen på transaksjonstidspunktet ved førstegangsinnregning. Av praktiske årsaker kan en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonstidspunktet, for eksempel en gjennomsnittlig kurs for en periode, anvendes på alle transaksjoner i vedkommende valuta i løpet av perioden. Standarden sier intet om hvor lang denne perioden kan være, men stiller som et generelt krav at «*anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid ikke tillatt dersom dette gir vesentlige avvik fra hva som ville vært tilfelle hvis valutakurs på transaksjonstidspunktet hadde vært benyttet*». Dette innebærer at det ikke er noe i veien for å anvende en gjennomsnittskurs for et helt år så lenge det generelle kravet er oppfylt. IAS 21.22s eksemplifisering av en periode på en uke eller en måned er ikke innarbeidet i den norske standarden. Bakgrunnen for dette er at man antok at en slik eksemplifisering kunne bli tolket som en innskjerping i forhold til dagens praksis med bruk av lengre perioder enn en uke eller en måned. En slik innskjerping ble ikke ansett nødvendig så lenge standarden krever at den valgte gjennomsnittskursen ikke skal gi vesentlige avvik fra de regnskapsstørrelser man ville ha fått dersom valutakurs på transaksjonstidspunktet hadde vært benyttet.

### Vurdering på etterfølgende balansedager

Når transaksjonene er regnskapsført ved førstegangsinnregning, er man i utgangspunktet ferdig med målingen i regnskapet. Pengeposter i utenlandsk valuta skal imidlertid omregnes til valutakurs på balansedagen. Dette følger av regnskapsloven § 5–9. Pengeposter er definert i standardens paragraf 11. Paragrafen gir flere eksempler på regnskapsposter som er

pengeposter og ikke-pengeposter. Det kan være verdt å merke seg at forskuddsbetalinger er tatt med som eksempel på en ikke-pengepost, og at dette er en endring i forhold til høringsutkastet fra 2000.

Det fremgår klart av standardens paragraf 15 at «*ikke-pengeposter skal ikke omregnes*». Dette betyr at det kun er pengeposter som omfattes av omregningsbestemmelsen i § 5–9. I høringsrunden var det flere som tok opp spørsmålet om dette var i strid med regnskapsloven § 5–8 som krever bruk av virkelig verdi for enkelte finansielle instrumenter som for eksempel aksjer som er en ikke-pengepost. Det er ingen motstrid mellom paragraf 15 i NRS (F) *Valuta* og paragrafer i regnskapsloven som omhandler bruk av virkelig verdi. Ved beregning av virkelig verdi kan verdiberegningen inneholde elementer som er fastsatt i utenlandsk valuta og som krever omregning ved bruk av valutakurser uavhengig av NRS (F) *Valuta*. NRS (F) *Valuta* regulerer ikke hvorvidt virkelig verdi skal anvendes eller hvordan virkelig verdi skal beregnes.

Det fremgår imidlertid i standardens paragraf 16 at når balanseposter nedskrives og verdien er fastsatt i utenlandsk valuta, skal verdien omregnes med bruk av måledagens valutakurs. Dette kan medføre en nedskrivningsplikt kun som følge av en endring i valutakurs. Dersom det på balansedagen foreligger indikasjoner på verdifall og man må gjøre en vurdering av nedskrivningsbehovet, kan det i mange tilfeller være praktisk å anvende en verdsettelse som er gjennomført før balansedagen. Dette er en praktisk tilnærming som er akseptabel «*dersom det ikke foreligger indikasjoner på vesentlige verdiendringer fra verdsettelsestidspunktet til balansedagen*». I dette ligger det at man anser denne verdsettelsen som representativ for verdien på balansedagen, og i paragraf 16 presiseres det at «*balansedagen anses i disse tilfeller som måletidspunkt*». Uten denne presiseringen kunne man lese bestemmelsen om bruk av måledagens valutakurs dit hen at man ikke måtte ta hensyn til fall i valutakurs frem til balansedagen.

### Innregning og klassifisering av valutakursdifferanser

Valutakursdifferanser oppstår som følge av omregning eller oppgjør av pengeposter, jf. paragraf 9. Disse differansene skal resultatføres (med unntak av differanse på

nettoinvesteringer i konsernregnskap, jf. paragraf 22). Standarden angir at valutakursdifferanser alltid kan klassifiseres som finansinntekt eller -kostnad. Dette er en forenklingsregel. Hovedregelen vil fortsatt være at klassifisering skal skje slik at regnskapet gir det mest rettvise bildet.

## Omregning til presentasjonsvaluta

Omregning til presentasjonsvaluta er mest aktuelt ved utarbeidelse av konsernregnskap for konsern med utenlandske enheter. Reglene for omregning til presentasjonsvaluta er imidlertid også aktuelle ved bruk av brutto- og egenkapitalmetoden både i konsern- og selskapsregnskapet, og i selskapsregnskapet kan reglene være aktuelle ved innarbeiding av filial som har annen regnskapsvaluta. Bestemmelsene om omregning til presentasjonsvaluta er videre aktuelle når man velger å presentere regnskapet i annen valuta enn regnskapsvaluta, årsregnskapet kan etter regnskapsloven presenteres i NOK, euro eller regnskapsvalutaen.

Omregning til presentasjonsvaluta skjer etter følgende fremgangsmåte:

- eiendeler og forpliktelser skal omregnes til valutakursen på den aktuelle balansedagen,
- inntekter og kostnader skal omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene, og
- alle omregningsdifferanser som fremkommer, skal innregnes mot egenkapitalen.

På samme måte som for førstegangsinnregning av transaksjoner i utenlandsk valuta, kan man for resultatposter bruke en gjennomsnittskurs i stedet for transaksjonsdagens valutakurs. Dette forutsetter imidlertid at det ikke gir vesentlige avvik fra de regnskapsstørrelser man ville ha hatt dersom valutakurs på transaksjonstidspunktet hadde vært benyttet.

### Merverdier ved overtakelse av utenlandsk enhet

Paragraf 24 angir at «[e]ventuell goodwill og andre mer-/mindreverdier ved overtakelse av utenlandsk enhet, skal behandles som eiendeler og forpliktelser i den enheten disse er allokert til. De skal således uttrykkes i den aktuelle enhetens regnskapsvaluta og omregnes til valutakursen på balansedagen.» Dette innebærer eksempelvis at en norsk mor med NOK som presentasjonsvaluta som har kjøpt et utenlandsk selskap for et NOK-beløp,

kan få omregningsdifferanser på goodwill og andre mer-/mindreverdiene fra oppkjøpet dersom disse verdiene er allokert til utenlandske enheter. Avskrivningsbeløpet i konsernregnskapet vil dermed variere med valutakursendringer selv om avskrivningene er lineære. Videre kan man merke seg at paragrafen bruker formuleringen «den enheten disse er allokert til» og ikke en formulering som låser omregningen til det oppkjøpte selskapet.

## Omregningsdifferanse

Omregningsdifferanser skal føres direkte mot egenkapitalen. Det har lenge vært ansett som god regnskapsskikk at omregningsdifferanser skal resultatføres ved avhendelse av datterselskap. I praksis har det likevel vært noe diskusjon knyttet til håndtering av omregningsdifferanser, særlig ved minoritetsinteresser og delvis nedslag. IAS 21 har nå utvidet sin omtale av omregningsdifferanser. NRS anså det derfor som hensiktsmessig å innarbeide en fyldigere omtale av omregningsdifferanser. Paragraf 21 slår fast at for et konsern med minoritetsinteresser «skal akku-

mulerte omregningsdifferanser som er knyttet til minoritetsinteresser, henføres til og innregnes som en del av minoritetsinteressene i den konsoliderte balansen». Paragraf 26 omhandler håndteringen av nedslag. Hovedregelen ved nedslag i datterselskap, felleskontrollert virksomhet eller tilknyttet selskap, er at en forholdsmessig andel av omregningsdifferansene skal resultatføres. Ved nedslag uten tap av kontroll skal det imidlertid ikke foretas noen resultatføring, men en forholdsmessig andel av omregningsdifferansene skal reklassifiseres fra majoritetens egenkapital til minoritetsinteresser. Videre er det kun omregningsdifferanse som er henført til majoritet som skal resultatføres ved avhendelse av et deleid datterselskap. Disse effektene kan oppsummeres med eksempel 2:

### Eksempel 2

Selskap A avhender x % av heleid datter B. Akkumulert omregningsdifferanse vedrørende B (100 %-basis) er 100. Avhengig av hvor stor del av B som avhendes, skal omregningsdifferansene resultatføres som følger:

Avhendet andel	Omregningsdifferanse som skal resultatføres
100 %	100
70 %	70
40 %	0
40 % + 60 % (uavhengige transaksjoner)	60

I det siste tilfellet blir resultatføringen 60 selv om hele datterselskapet nå er solgt. Dette skyldes at andelen på 40 fra det første nedslaget fra 100 % til 60 % kun blir reklassifisert innen egenkapitalen (fra majoritet til minoritet), og det derfor kun er majoritetens andel på 60 knyttet til salget av de resterende 60 %-ene som inngår i resultatføringen.

## Fordringer og gjeld på utenlandsk enhet

Fordring på, eller gjeld til, en utenlandsk enhet kan gi valutakursdifferanser. Disse valutakursdifferansene skal resultatføres både i selskapsregnskapet og i konsernregnskapet. Det at fordring og gjeld elimi-



## Har du planer om å starte regnskapsbyrå?

### Nye utfordringer for revisjonsbransjen

Forslaget om oppheving av revisjonsplikten har ført til at en del revisorer også ønsker å ta ut autorisasjon som regnskapsfører. Dette gir mulighet for å tilby regnskapstjenester til kunder som evt. velger bort revisjon fom. 2011.

### Hvilke løsninger bør revisor velge?

I Duett Økonomisystem har vi i over 20 år levert smarte løsninger for regnskapsbransjen. Duett har elegante selvbetjeningsløsninger for en fleksibel arbeidsdeling mellom kunde og regnskapsfører. Mengden manuelt arbeid for regnskapsfører blir redusert til et minimum, og kunden blir også mer fornøyd.

### Duett - for både revisjons- og regnskapsvirksomhet

I tillegg til bransjeløsningen for regnskapsførere, inneholder Duett også en spesiell løsning for revisorer. Fokuset her er effektiv timefangst, timebudsjettering og fakturering i en helintegrert økonomiløsning. Slik kan samme programvare løse behovet for alle deres ansatte/selskaper, uansett om de driver med revisjon eller regnskapsføring. En felles løsning er kostnadseffektiv.

### Daldata As - din totalleverandør

I tillegg til Duett Økonomisystem leverer vi markedsledende løsninger for lønn, reiseregninger, oppslagsverk og hjemmesider. Vi tilbyr IT-drift av alle dine programmer, slik at du kan jobbe på kontoret, fra hjemmekontor eller ute hos klientene med sikker og stabil pålogging.



Med Daldata som samarbeidspartner reduserer du antall leverandører og kontaktpunkter vesentlig.

Vi tar ansvar for din totale IT-løsning slik at du kan konsentrere deg om din kjernevirksomhet.

### Ønsker du mer informasjon?

Kontakt oss på tlf. 62 48 26 00, E-post [daldata@daldata.no](mailto:daldata@daldata.no) eller se [www.daldata.no](http://www.daldata.no) for mer informasjon om hva vi kan tilby deg.

Daldata leverer smarte IKT-produkter og tjenester som er gull verdt for kundene. Vi er en solid samarbeidspartner med høy kunnskap og lang erfaring. Bli en vinner sammen med oss - velg løsninger og kompetanse fra Daldata!



# Regnskap

neres i konsernbalansen, innebærer altså ikke en eliminering av valutakursdifferanser som er resultatført i selskapsregnskapet.

Dersom valutakursdifferansen gjelder pengeposter som er del av en nettoinvestering i utenlandsk enhet, skal valutakursdifferansen innregnes direkte i egenkapitalen i konsernregnskapet. I selskapsregnskapet er hovedregelen fortsatt resultatføring, men det er gitt unntak for valutakursdifferanser på nettoinvestering i utenlandsk enhet som ligger i samme selskap (for eksempel filial) og på investeringer som føres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Det siste unntaket er begrenset til brutto- og egenkapitalmetoden, og innebærer at dersom den samme investeringen regnskapsføres etter kostmetoden skal valutakursdifferansen følge hovedregelen (resultatføring) og ikke unntaksregelen. Valg av regnskapsprinsipp for investeringene vil altså medføre ulik behandling av valutakursdifferanser.

Hovedregelen om resultatføring i selskapsregnskapet avviker fra løsningen i høringsutkastet fra 2000, hvor det ble lagt opp til lik behandling i konsern- og selskapsregnskap. Den nye løsningen er i samsvar med løsningen i IAS 21.

## Endring av regnskapsvaluta

Standardens utgangspunkt for regnskapsmessig behandling av endring av regnskapsvaluta er det samme som i IAS 21, altså at endring av funksjonell valuta skal skje prospektivt. Det betyr at alle poster omregnes til den nye funksjonelle valutaen ved bruk av valutakursen på tidspunkt for endringen. De omregnede beløp som fremkommer for ikke-engeposter, behandles som historisk kost. Standarden angir at dette innebærer at man ikke omarbeider sammenligningstall. Dette er imidlertid ikke til hinder for at man endrer presentasjonsvalutaen i sammenligningstallene i de tilfellene der man også endrer presentasjonsvaluta når regnskapsvalutaen endres.

Standardens bestemmelser om endring av regnskapsvaluta har blitt formulert som kan-bestemmelser, i motsetning til IAS 21 som har en skal-regel. Dette skyldes regnskapslovens bestemmelse om at «ved endring av regnskapsvaluta kan omregning skje til kursen på gjennomføringstidspunktet». Videre gjør standarden et skille på tilfeller hvor endringen skyldes endring i funksjonell valuta og endringer som skyldes valg-adgangen som ligger i regnskapsloven.

I det siste tilfellet er det ikke opplagt at prospektiv anvendelse er det mest korrekte, og det er åpnet for endring av sammenligningstall. Igjen er dette, i samsvar med regnskapslovens bestemmelse, formulert som en kan-regel. Dersom man først omarbeider sammenligningstallene, har standarden gjennom en skal-regel angitt at dette må skje på en av følgende to måter:

- Omregning til valutakurs på tidspunkt for inngående balanse i tidligste presenterte sammenligningstall.
- Full retrospektiv anvendelse. For ikke-engeposter må man da tilbake til opprinnelig anskaffelsestidspunkt og beregne ny anskaffelseskost med valutakurs på dette tidspunktet.

Standardens bestemmelser for endring av regnskapsvaluta inneholder altså flere alternativer. Dette skyldes kombinasjonen av regnskapslovens kan-regel for endring og regnskapslovens valgmulighet for regnskapsvaluta. Standarden prøver innenfor disse reglene å legge føring på at ved endring i funksjonell valuta er det de prospektive reglene i IAS 21 som bør anvendes, og at kan-regelen i regnskapsloven er mest relevant ved endring i regnskapsvaluta som ikke skyldes endring i funksjonell valuta.

## Noteopplysninger

I prinsippnoten skal det gis opplysninger om hvordan transaksjoner og balanseposter er målt. Dersom man har anvendt en praktisk tilnæringsmetode, må denne beskrives. Videre skal noten beskrive hvordan valutakurs- og omregningsdifferanser blir presentert i finansregnskapet. For valutakursdifferanser er det ønskelig at man begrunner presentasjonen i resultatregnskapet, men siden man som forenklingsregel tillater at valutakursdifferanser alltid presenteres som finansinntekt/-kostnad, er det ikke naturlig at dette må begrunnes. En begrunnelse kreves derfor bare i de tilfeller der valutakursdifferanser presenteres som noe annet enn finansinntekt/-kostnad.

Det er også krav om en begrunnelse for den regnskaps- og presentasjonsvaluta som er valgt. Det antas dog at mange selskaper, i samsvar med regnskapslovens valgmulighet, anvender NOK både som regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta uten at de foretar store vurderinger. Kravet om å begrunne valg av valuta er derfor begrenset til følgende tilfeller:

- d. Når regnskapsvaluta i selskapsregnskapet er en annen enn NOK

- e. Når konsernregnskapet presenteres i annen valuta enn NOK
- f. Når selskapsregnskapet presenteres i annen valuta enn regnskapsvaluta
- g. Endring av regnskapsvaluta skal begrunnes, og det skal redegjøres for vesentlige virkninger av endringen

Det er krav om å opplyse om omregningskurser som er anvendt ved omregning til presentasjonsvaluta. Dette kan fort bli mange kurser i de tilfellene der det er mange datterselskaper i konsernet og man har anvendt mange ulike transaksjonskurser eller gjennomsnittskurser. Standarden begrenser opplysningskravet til å gjelde omregningskurser for balanseposter for vesentlige enheter. Regnskapsloven har et krav om at foretaket må «opplyse om omregningskurser til norske kroner» for selskapsregnskap som er presentert i annen valuta enn NOK. Bakgrunnen for dette kravet er at man ønsket å legge til rette for omregning til NOK for blant annet kontrollmyndigheter. Omfanget av opplysningskravet er ikke klart, og standarden åpner for forenkling ved kun å kreve at «det må minst opplyses om balansedagens kurs og gjennomsnittskurs».

Når vesentlige valutakurs- eller omregningskursdifferanser er resultatført, skal det opplyses om hvilke resultatlinjer som er påvirket og med hvilket beløp. I den utstrekning differansene er presentert på egne linjer i resultatregnskapet, er det ikke krav om å gjenta dette i note.

For omregningsdifferanser skal både periodens og akkumulerte omregningsdifferanser fremgå av regnskapet. Informasjonen kan eksempelvis gis i egenkapitalnoten.

## Oppsummering

NRS (F) Valuta er basert på IAS 21 og har i stor grad lagt seg på de samme løsningene. Den største forskjellen mellom NRS (F) og IAS 21 er muligheten til å velge NOK som regnskapsvaluta uavhengig av funksjonell valuta. Forskjellene ellers er i stor grad av språklig og strukturell karakter.

I forhold til høringsutkastet fra 2000 er det enkelte endringer. Det kan nevnes at forskuddsbetalinger ikke lenger anses som pengepost, og valutakursdifferanser på nettoinvesteringer skal nå i mange tilfeller resultatføres i selskapsregnskapet mens de fortsatt skal føres mot egenkapitalen i konsernregnskapet.