

Høringsutkast til norsk regnskapsstandard for øvrige foretak

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har utarbeidet forslag til en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak som vil erstatte eksisterende standarder for denne gruppen foretak. Artikkelen beskriver bakgrunnen for forslaget, hva som er blitt vektlagt i arbeidet med det og de endringene standarden vil gi i praksis.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Britt Torunn Hove
Den norske Revisorforening



Statsautorisert revisor
Erik Avlesen-Østli
Manager i KPMG

Bakgrunn

I november 2012 besluttet NRS å legge IFRS for SMEs til grunn for utarbeiding av en egen selvstendig regnskapsstandard for øvrige foretak. Øvrige foretak er hovedsakelig foretak som ikke er børsnoterte og som heller ikke er små foretak etter regnskapsloven § 1–6.

NRS har gjennom alle sine 25 år som norsk standardsetter sett hen til internasjonal standardsetting. Frem til IFRS-forordningen kom i 2005, utarbeidet NRS standarder for alle foretak, også de børsnoterte. Behovene til regnskapsbrukerne i de børsnoterte foretakene ble sterkt vektlagt, herunder behovet for sammenlignbare regnskaper over landegrensene. Etter at IFRS-forordningen kom i 2005, har ikke NRS lenger vært standardsetter for børsnoterte foretak. Til tross for dette, har NRS harmonisert reglene for øvrige foretak mot full IFRS. Dette har blant annet hatt bakgrunn i et ønske om at det ikke skal være for ressurskrevende å omarbeide selskapsregnskaper utarbeidet etter god regnskaps-

skikk ved innarbeidelse i konsernregnskap utarbeidet etter full IFRS. Det ble utarbeidet en forskrift om forenklet IFRS som skulle ivareta behovene til selskaper som avla selskapsregnskap etter god regnskaps-skikk, men som inngikk i konserner som avla konsernregnskap etter full IFRS. Manglende vedlikehold av denne forskriften gjorde at NRS fortsatte sin harmonisering mot full IFRS. En annen grunn til harmoniseringen mot full IFRS, var at det ikke fantes noen internasjonal standard for øvrige foretak å harmonisere mot. I 2007 kom høringsutkast til IFRS for SMEs fra IASB. Strategidokumentet til NRS ble endret i mai 2008, og følgende ble sagt om strategi for utvikling av regnskapsstandarder for øvrige foretak:

- «29. Utviklingen av en SME-standard i regi av IASB vil følges nøye, og løsningene i denne vil tas i betraktning ved utvikling av GRS. Vedtakelse av en IFRS SME-standard som imøtekommer behovene til gruppen øvrige foretak, vil på noe lengre sikt være grunnlaget for norske regnskapsstandarder enten gjennom konvergering, ren oversettelse eller annen implementering. Denne vurderingen må ta hensyn til utbredelsen av IFRS SME i andre land.
30. Konvergeringen mellom de norske standardene og IFRS/IFRS SME vil være en prosess som tar noe tid. I mellomperioden må eksisterende standarder vedlikeholdes, og det må



STAND ALONE: IFRS for SMEs er en såkalt stand-alone standard. Det er derfor ikke krav om å gå til full IFRS for å finne ut hva som ligger i en bestemmelse som kan tolkes på flere måter.

vrderes om det må gjøres endringer i regnskapsstandardene som følge av lovendringer.

31. Videreutvikling av eksisterende standarder vil følge to overordnede målsettinger: i) fjerne ubegrunnede avvik mot IFRS/ IFRS SME, og ii) gjennomføre ønskelige og forsvarlige forenklinger. Når de to målsettingene er motstridende, bør forenklingmålsettingen ha forrang. Utviklingen av norske regnskapsstandarder skal ta hensyn til de belastninger som endringer i regelverk betyr for foretakene som skal følge det. Utviklingen skal også tilpasses de ressurser NRS har til rådighet. Dagens praksis vil tillegges vekt ut fra at en kostnad/nyttevurdering og vil kunne gi andre regnskapsmessige løsninger for gruppen øvrige foretak enn for de børsnoterte foretakene. I tillegg til videreutvikling av eksisterende standarder vil stiftelsen vurdere om det bør utvikles nye standarder på områder som ikke er regulert i eksisterende standarder.»

Harmonisering mot full IFRS og IFRS for SMEs kombinert med en målsetting om forenkling, slik strategien vedtatt i 2008 la opp til, har gjort standardsettingsarbeidet vanskelig.

I juli 2009 kom IFRS for SMEs fra IASB. NRS foretok en vurdering av om standarden imøtekom behovene for øvrige foretak, og kom til at den gjorde det. Det er satt i gang et arbeid for å oppdatere forskriften om forenklet IFRS, og for å legge til rette for enklere fremtidig vedlikehold av denne forskriften. NRS mener derfor at forutsetningene er til stede for harmonisering mot IFRS for SMEs i stedet for full IFRS.

En standard så lik som mulig IFRS for SMEs oppfattes som ønskelig fordi internasjonal sammenlignbarhet anses viktig også for øvrige foretak. Det forventes at dette på sikt vil lette standardsettingen i Norge, da NRS vil ha tilgang til en oppdatert internasjonal regnskapsstandard. Regnskapsmiljøet i Norge er trolig for lite til å vedlikeholde et regelverk som kun gjelder i Norge, og det er behov for å støtte seg til internasjonale regnskapsmiljøer. Undervisningsinstitusjonene forventes også å bruke mindre ressurser til undervisning når standardene for børsnoterte foretak og øvrige foretak blir mer like, og i utgangspunktet har basis i samme rammeverk. Det kan også gjøre hverdagen enklere

for brukere av internasjonale og norske regnskapsstandarder, slik som for eksempel revisorer, og for brukere av regnskaper, slik som for eksempel långivere og kreditorer.

Nytt regnskapsdirektiv skal være implementert i norsk rett innen juli 2015. Det har vært hevdet at det ville være naturlig om arbeidet med en ny norsk regnskapsstandard avventet dette lovarbeidet. NRS har imidlertid sett behov for en opprydding og gjennomgang av dagens norske regnskapsstandarder allerede nå. Arbeidet med den nye norske regnskapsstandard har gitt innsikt i de beskrankningene regnskapsloven setter for full harmonisering med IFRS for SMEs, noe som forventes å kunne gi nyttige innspill til lovarbeidet som skal gjennomføres.

Videre i artikkelen omtales den nye norske regnskapsstandard for øvrige foretak som norsk regnskapsstandard.

Kort om IFRS for SMEs

IFRS for SMEs ble utgitt av IASB i juli 2009. Den er utarbeidet for foretak som ikke er børsnoterte, og med stor vekt på at de som bruker regnskapene for slike foretak, har andre behov enn brukerne av regnskap i børsnoterte foretak. Standarden er relativt kortfattet sammenlignet med full IFRS og består av 35 kapitler fordelt på 230 sider. Den inneholder derfor mindre veiledning enn full IFRS, men standarden har vedlegg i form av basis for conclusions, eksempelregnskap og en notesjekkliste.

IFRS for SMEs er en såkalt stand-alone standard. Det betyr at selv om den er basert på full IFRS, er det ikke krav om å gå til full IFRS for å finne ut hva som ligger i en bestemmelse som kan tolkes på flere måter. Dette gjelder selv om bestemmelsene er likelydende.

IASB har gjennomgått standarden for å vurdere om eventuelle problemstillinger som har oppstått etter implementeringen og om løsninger i nye og endrede IFRS-standarder burde gi endringer i IFRS for SMEs. Dette arbeidet resulterte i et høringsutkast til endringer i IFRS for SMEs, med høringsfrist 3. mars 2014. I dette høringsutkastet fra IASB er det foreslått få vesentlige endringer i forhold til gjeldende standard. Ett unntak fra dette gjelder kapittel 29 om resultatskatt, som i IFRS for SMEs (2009) er basert på et høringsutkast som aldri ble vedtatt av IASB. I høringsutkastet har derfor IASB

foretatt endringer slik at kapitlet i det alt vesentligste er i samsvar med IAS 12. NRS har avgitt hørings svar som støttet endringsforslagene.

IASB legger opp til at standarden skal gjennomgås hvert tredje år. Ved disse gjennomgangene skal det foretas en vurdering av nye og endrede IFRS-standarder og spesifikke problemstillinger som IASB har blitt kjent med i perioden fra forrige gjennomgang. En slik treårig gjennomgang skal sikre stabile regler for disse foretakene.

Fra IFRS for SMEs til norsk regnskapsstandard

Følgende forutsetninger har vært lagt til grunn i arbeidet med forslaget til den norske regnskapsstandard:

- Det er tatt utgangspunkt i gjeldende IFRS for SMEs (utgitt av IASB i juli 2009). Det er gjort enkelte unntak fra dette, det viktigste gjelder kapittel 29 *Resultatskatt*, jf. omtale over.
- Standarden er oversatt til norsk.
- Standarden er tilpasset norske forhold, slik at den er i samsvar med gjeldende norsk aksje- og regnskapslovgivning og passer for norske foretak. Ett eksempel på tilpasning til regnskapsloven er at løsning av uregulerte problemstillinger som utledes ved bruk av definisjonene i kapittel 2 i IFRS for SMEs, bare kan legges til grunn dersom slike løsninger ikke strider mot de grunnleggende prinsippene i kapittel 4 i regnskapsloven. Andre eksempler er at måling til virkelig verdi ikke tillates for aksjer (med mindre kriteriene i regnskapsloven § 5–8 er oppfylt), investeringseiendom og i landbruksvirksomhet.
- Notekravene er forenklet så langt dette er mulig innenfor gjeldende lovgivning. Forslaget til noter i standarden, med fokus på at ikke-obligatoriske noter etter regnskapsloven kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat, forventes å innebære en vesentlig reduksjon i noteopplysningene som i praksis gis.
- Forenklinger utover dette har vært tilstrebet. Hovedregelen er at løsninger som følger av IFRS for SMEs kan velges, inklusive regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven.
- Gjeldende norsk god regnskapsskikk er innarbeidet så langt det er ønskelig, for å unngå unødvendige overgangsutgifter.

Eksempler på dette er at utbytte og konsernbidrag i konsernforhold kan inntektsføres i avsetningsåret og at egenregiprosjekter inntektsføres etter løpende avregningsmetode.

- Standarden er en selvstendig standard. Dette innebærer at selv om den er basert på IFRS for SMEs, er det ikke krav om å gå til IFRS for SMEs for å finne ut hva som ligger i en bestemmelse som kan tolkes på flere måter. Dette har også hatt betydning for utformingen av noter. Alle noter fra regnskapsloven som gjelder for øvrige foretak, er innarbeidet i standarden¹.
- Det fremgår av standarden hvilke avvik det er i forhold til IFRS for SMEs. Se nærmere om dette i avsnittet under om struktur.

Det skal fortsatt være en egen standard for små foretak (NRS 8) og en egen standard for ideelle organisasjoner. Det vil på sikt bli vurdert om NRS 8 og NRS(F) *God regnskaps-skikk for ideelle organisasjoner* skal baseres på standarden for øvrige foretak.

Struktur i ny regnskapsstandard

Som beskrevet over, er det tatt utgangspunkt i IFRS for SMEs. Kapittelinnstillingen i forslaget til standard er den samme som i IFRS for SMEs. Standardens kapittelinnstilling er som følger:

- Kapittel 1 Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard
- Kapittel 2 Begreper og grunnleggende prinsipper (Ramme)
- Kapittel 3 Presentasjon av et finansregnskap
- Kapittel 4 Balanse
- Kapittel 5 Totalresultat
- Kapittel 6 Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote
- Kapittel 7 Oppstilling av kontantstrømmer
- Kapittel 8 Noter til finansregnskapet
- Kapittel 9 Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap
- Kapittel 10 Regnskapsprinsipper, estimater og feil
- Kapittel 11 Alminnelige finansielle instrumenter
- Kapittel 12 Andre finansielle instrumenter
- Kapittel 13 Beholdninger
- Kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak
- Kapittel 15 Investeringer i felleskontrollerte virksomheter
- Kapittel 16 Investeringseiendom
- Kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr
- Kapittel 18 Andre immaterielle eiendeler enn goodwill
- Kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill
- Kapittel 20 Leieavtaler
- Kapittel 21 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler
- Kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital
- Kapittel 23 Inntekter
- Kapittel 24 Offentlige tilskudd
- Kapittel 25 Låneutgifter
- Kapittel 26 Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner
- Kapittel 27 Verdifall på eiendeler
- Kapittel 28 Ytelser til ansatte
- Kapittel 29 Resultatskatt
- Kapittel 30 Omregning av utenlandsk valuta
- Kapittel 31 Høyinflasjon
- Kapittel 32 Hendelser etter balansedagen
- Kapittel 33 Opplysninger om nærstående parter
- Kapittel 34 Spesialiserte aktiviteter
- Kapittel 35 Overgang til Norsk Regnskapsstandard

Ordliste

Kapittel 31 *Høyinflasjon* er uten innhold i forslaget til standard. Begrunnelsen for det er at temaet ikke er regulert i norske regnskapsstandarder i dag og at det heller ikke vurderes å være behov for slik regulering. Temaet vil svært sjelden være aktuelt i praksis for målgruppen til norsk regnskapsstandard. Kapittel 16 *Investeringseiendom* henviser kun til kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Bakgrunnen for dette er at det innenfor regnskapsloven ikke er mulig å måle investeringseiendom på annen måte enn eiendom, anlegg og utstyr.

I tillegg planlegger NRS nye kapitler for fisjon og fusjon. IFRS for SMEs har i motsetning til dagens god regnskapskikk ikke regulering av fisjon og fusjon som skjer til kontinuitet.

Ord som er vist i fet skrift, er definert i ordlista som kommer til sist i standarden.

Bestemmelsene i IFRS for SMEs som ikke kan eller ønskes innført i Norge, er merket «Utgår». Bestemmelsene som er endret eller tilføyd sammenlignet med IFRS for SMEs, er markert med en «N».

Endringer

Etter NRS sin vurdering behøver ikke forslaget nødvendigvis innebære store endringer i praksis. Selv om det er tatt utgangspunkt i IASBs IFRS for SMEs, er det foretatt nødvendige tilpasninger til norsk regnskaps- og aksjelovgivning og ønskede tilpasninger til dagens norsk god regnskapskikk. Under følger en omtale av de viktigste endringene NRS ser at en vedtakelse av høringsutkastet vil medføre.

A. Løsninger i eksisterende standarder som ikke foreslås videreført

Konsernregnskap

Det følger av NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* at investeringsselskap, i likhet med andre selskaper, ikke skal konsolidere midlertidig eide datterselskaper.



¹ Standarden inneholder ikke notekravene fra regnskapsloven for store foretak, men det er i fotnoter henvist konkret til disse bestemmelsene.

EGNE STANDARDER: Det skal fortsatt være en egen standard for små foretak (NRS 8) og en egen standard for ideelle organisasjoner.

Regnskap

Midlertidig eie er i NRS 17 definert å foreligge når morselskapet allerede på oppkjøpstidspunktet har intensjon om eller er forpliktet til å avhende datterselskapet innen tolv måneder. I tråd med tidligere praksis, inneholder imidlertid NRS 17 en overgangsregel for investeringsselskaper som innebærer at midlertidig eie omfatter en lengre tidshorison enn det som følger av definisjonen av midlertidig eie i NRS 17. Bakgrunnen for dette er at forløperen til NRS 17, NRS (F) *Konsernregnskap*, inneholdt en slik regel, og at hvordan investeringsselskapers investeringer skulle behandles, var til diskusjon i IASB da NRS 17 ble utarbeidet. Det følger nå av IFRS 10 *Consolidated financial statements* at et investeringsselskaps investeringer i datterselskap ikke skal konsolideres, men behandles til virkelig verdi. Etter IFRS for SMEs er det ingen særregler for konsolidering i investeringsselskaper. NRS har vært i tvil om dette er et område der god regnskapsskikk bør videreføres i stedet for at norsk regnskapsstandard tilpasses IFRS for SMEs, jf. spørsmål 10 i høringsnotatet. Bakgrunnen for behandlingen etter full IFRS synes å være at det for investeringsselskaper anses mer nyttig for brukerne med regnskapsføring av datterselskap til virkelig verdi enn med konsolidering. Det er ikke rom for løsningen i full IFRS etter regnskapsloven. Dersom forslaget i norsk regnskapsstandard blir endret, slik at investeringsselskaper fremdeles får en lengre tidshorison for vurdering av midlertidig eie, vil dette trolig bli fulgt opp med et krav om å gi noteopplysninger om virkelig verdi.

Etter NRS 17 pkt. 7.7 skal eventuelle balanseførte omregningsdifferanser relatert til et datterselskap inngå i beregningen av gevinst eller tap ved avhendelse av datterselskapet. Etter norsk regnskapsstandard og IFRS for SMEs skal omregningsdifferanser innregnes i andre inntekter og kostnader, og de skal ikke inngå i beregningen av gevinst eller tap ved en senere avhendelse av datterselskapet de er knyttet til, jf. nr. 9.18. Denne løsningen er vurdert som enklere enn løsningen som følger av NRS 17.

Andre finansielle instrumenter

NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser* inneholder to alternativer for regnskapsføring av kontantstrømsikring. Dersom sikringsinstrumentet balanseføres til virkelig verdi, regnskapsføres gevinster og tap midlertidig i *egenkapitalen* og resultatføres når det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet. IFRS for SMEs

inneholder andre regler om sikring, som ikke er tatt inn i norsk regnskapsstandard, i stedet er reglene fra NRS 18 videreført. Som en følge av at totalresultat er inkludert som nytt resultatbegrep i norsk regnskapsstandard, jf. omtale nedenfor under «nye krav», følger det imidlertid av norsk regnskapsstandard at verdiendringene omtalt over i stedet føres midlertidig som *andre inntekter og kostnader*, jf. nr. 12.22N(a)(i).

NRS 18 pkt. 20 tillater at sikringsreglene i IAS 39 benyttes. Denne adgangen er ikke videreført i norsk regnskapsstandard. NRS ser ikke at det er større behov for å kunne benytte reglene i full IFRS på dette området enn på andre områder, jf. omtalen over om at forskriften om forenklet anvendelse av IFRS skal ivareta behovene til foretak som avlegger selskapsregnskap etter god regnskapsskikk, men som inngår i konsern som avlegger regnskap etter IFRS.

Virksomhetskjøp

Etter NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* pkt. 6.1.6 er det tillatt å oppføre goodwill til det overtakende foretakets andel eller både med det overtakende foretakets andel og minoritetens andel, også kalt full goodwill-metoden. Full goodwill-metoden ble en del av god regnskapsskikk da NRS 17 ble utarbeidet, og i arbeidet med denne standarden var harmonisering mot full IFRS en sentral rettesnor. Løsningen er ikke en del av IFRS for SMEs, og er ikke foreslått videreført i norsk regnskapsstandard. Bruken av full goodwill-metoden er lite utbredt i praksis, og NRS har derfor ikke sett noe behov for å videreføre løsningen.

Etter NRS 17 pkt. 6.1.3 skal betinget vederlag medtas i anskaffelseskost til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet. Beregningen av virkelig verdi skal ta hensyn til sannsynligheten for oppgjør og neddiskonteres. Betingede vederlag inkluderes altså i anskaffelseskost uavhengig av om det er sannsynlighetsovervekt for at den fremtidige hendelsen inntreffer eller ikke. Etter IFRS for SMEs skal betinget vederlag medtas i anskaffelseskost på oppkjøpstidspunktet dersom det er sannsynlig at det må betales og kan måles pålitelig. Denne regelen er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 19.12. Bakgrunnen for dette er at regelen etter IFRS for SMEs oppfattes som enklere enn regelen etter NRS 17.

Dersom estimatet på virkelig verdi er et betinget vederlag endres innenfor juste-

ringsperioden (se nærmere om justeringsperioden nedenfor), og gjelder forhold som eksisterte på oppkjøpstidspunktet, følger det av NRS 17 pkt. 6.1.3 at anskaffelseskost korrigeres med tilbakegående virkning. Endres estimatet utenfor justeringsperioden, eller innenfor justeringsperioden for forhold som ikke eksisterte på oppkjøpstidspunktet, innregnes dette i resultatet. Etter IFRS for SMEs skal betingede vederlag som ikke er innregnet på overtakelsestidspunktet, men som senere blir sannsynlige og kan måles pålitelig, behandles som en justering av anskaffelseskost. Det skilles ikke på om de blir sannsynlige og kan måles pålitelig innenfor eller utenfor justeringsperioden. Regelen etter IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 19.13.

Dersom tilordning av anskaffelseskost bare kan fastsettes foreløpig ved slutten av den rapporteringsperioden virksomhetskjøpet skjer, fremgår det av NRS 17 pkt. 6.1.7 at endelig tilordning skal skje innen utgangen av påfølgende regnskapsår. Etter IFRS for SMEs skal tilordningen skje innen tolv måneder etter overtakelsestidspunktet. Justeringsperioden er altså kortere enn etter NRS 17. Norsk regnskapsstandard inneholder løsningen etter IFRS for SMEs, jf. nr. 19.19. Bakgrunnen for dette er at praksis oppfattes å være i overensstemmelse med reguleringen i IFRS for SMEs.

Avsetninger

Etter NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* pkt. 7.6 er det en tillatt løsning å ta hensyn til periodisk vedlikehold gjennom oppbygning av en vedlikeholdsavsetning. Det er ikke gitt noen definisjon av periodisk vedlikehold, men det sies at det gjelder periodisk vedlikehold både der vedlikeholdsintervallene er gjenstand for offentlig regulering (som ved drift av fly) og der de er resultat av egne tekniske vurderinger. Denne løsningen er ikke tillatt etter IFRS for SMEs, og er ikke videreført i norsk regnskapsstandard. Dette innebærer at det kun er det andre alternativet i NRS 13 for behandling av periodisk vedlikehold som er videreført, altså alternativet der det tas hensyn til vedlikehold ved valg av avskrivningsplan. Komponenter som har kortere økonomisk levetid enn resten av driftsmidlet avskrives separat, og vedlikehold eller utskiftning av slike komponenter balanseføres som investering, se nærmere omtale i nr. 17.7 i norsk regnskapsstandard. NRS har vurdert at det ikke er nødvendig eller ønskelig å videre-

føre dagens tillatte løsning med oppbygning av vedlikeholdsavsetning. Overgang til periodisering gjennom valg av avskrivningsplan anses ikke å innebære store overgangsutgifter. Det er foreslått egne overgangsregler for regnskapspliktige som i dag periodiserer gjennom oppbygning av vedlikeholdsavsetning.

Etter NRS 13 pkt. 7.5.2 kan fjerningsutgifter regnskapsføres på tre måter. De tre metodene er avsetningsmetoden, metoden med negativ utrangeringsverdi lik nåverdi av fjerningsutgifter og metoden der nåverdi av fjerningsutgiftene balanseføres som del av anskaffelseskost av det driftsmidlet som senere må fjernes (og som forpliktelse, periodisering gjennom avskrivninger). Det er bare den siste metoden som er del av IFRS for SMEs, og som er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 17.10. NRS har vurdert at det ikke er nødvendig eller ønskelig å videreføre dagens tillatte løsninger med oppbygning av avsetning for fjerning eller negativ utrangeringsverdi. Overgang til periodisering gjennom avskrivninger og balanseføring av fjerningsutgifter anses ikke å innebære store overgangsutgifter. Det er foreslått egne overgangsregler for regnskapspliktige som i dag periodiserer etter avsetningsmetoden eller metoden med negativ utrangeringsverdi.

Etter NRS 13 pkt. 7.5.1 skal oppryddingsutgifter regnskapsføres etter avsetningsmetoden. Etter IFRS for SMEs skal oppryddingsutgifter regnskapsføres etter metoden der nåverdi av oppryddingsutgiftene balanseføres som del av anskaffelseskost, og dette er også løsningen som er tatt inn i norsk regnskapsstandard. NRS har vurdert at det ikke er nødvendig eller ønskelig å videreføre avsetningsmetoden. Overgang til periodisering gjennom avskrivninger anses ikke å innebære store overgangsutgifter. Det er også her foreslått egne overgangsregler.

Investeringsstilskudd

NRS har valgt å videreføre reguleringen av offentlige tilskudd i NRS 4 *Offentlige tilskudd* i norsk regnskapsstandard, i stedet for å ta inn reguleringen fra kapittel 24 i IFRS for SMEs. Det er likevel foretatt en endring i forhold til NRS 4, denne er knyttet til presentasjon av investeringsstilskudd. Investeringsstilskudd skal etter norsk regnskapsstandard nettoføres i balansen. Det følger av NRS 4 pkt. 3.4 at investering og tilskudd skal føres brutto. I den utstrekning tilskuddet er ment som et

tilskudd til selve investeringen, og en verdireduksjon er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom investeringen og virkelig verdi, skal imidlertid investeringen og tilskuddet nettoføres. Begrunnelsen for bruttoføring, som er utgangspunktet etter NRS 4, er trolig at investeringen og tilskuddet ses på som to uavhengige transaksjoner. NRS vurderer det nå slik at det for investeringsstilskudd normalt er mest nærliggende å se investeringen og tilskuddet under ett, og behandle det som én transaksjon. Tilskuddet er nødvendig for at investeringen skal være lønnsom og derfor bli foretatt. Nettoføring er mest vanlig i praksis og vurderes som en forenkling for ordinære investeringsstilskudd.

Aksjevedibaserte betalingstransaksjoner

NRS 15A *Aksjebasert betaling* krever bruk av IFRS 2. IFRS for SMEs og IFRS 2 er basert på de samme prinsippene, men IFRS for SMEs er gjort enklere språklig sett og inneholder mindre veiledning til bestemmelsene. I tillegg er notekravene i IFRS for SMEs mindre omfattende enn notekravene i IFRS 2. IFRS for SMEs inneholder også noen forenklinger, blant annet knyttet til aksjebaserte betalingstransaksjoner med kontantalternativer og beregning av virkelig verdi av egenkapitalinstrumenter som ikke har noen markedsverdi. Norsk regnskapsstandard inneholder reguleringen fra IFRS for SMEs, og dette oppfattes som en forenkling.

Ytelser til ansatte

Det følger av NRS 6 *Pensjonskostnader* pkt. 54 og 55 at endringer i forutsetninger og avvik er å betrakte som endringer i regnskapsestimater, og at virkningen således burde inngå i resultatet for den perioden

de oppstår. Det er likevel tillatt å utsette innregningen av slike endringer, enten gjennom systematisk fordeling over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningsstid eller over kortere tid eller etter den såkalte korridormetoden. Slike utsettelsesmetoder er ikke tillatt etter IFRS for SMEs, og er ikke videreført i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 28.24. Bakgrunnen for dette er hovedsakelig at utsettelsesmetodene ble innført i norsk god regnskapsskikk som en følge av at de tidligere var tillatt etter full IFRS, til tross for at de ga en balanse som ikke reflekterte faktisk netto pensjonsforpliktelse. Verken IAS 19 eller IFRS for SMEs inneholder lenger disse utsettelsesmetodene. Utsettelsesmetodene er heller ikke enklere å praktisere enn umiddelbar innregning av aktuariemessige gevinster og tap. Det er gitt en egen overgangsbestemmelse knyttet til den nye reguleringen, som innebærer at ikke-innregnede aktuariemessige gevinster og tap på overgangstidspunktet kan innregnes på en hvilken som helst måte i en periode på fem år fra overgangstidspunktet.

Etter NRS 6 pkt. 4A kan målereglene og reglene om resultatspesifikasjon i IAS 19 og US GAAP benyttes i stedet for de ordinære reglene i NRS 6, jf. pkt. 67 og 68. Slike regler er ikke del av IFRS for SMEs, og er ikke videreført i norsk regnskapsstandard. NRS har ikke sett noe særskilt behov for slike regler innenfor pensjonsområdet fremfor på andre områder, jf. omtalen over om at forskriften om forenklet anvendelse av IFRS skal ivareta behovene til foretak som avlegger selskapsregnskap etter god regnskapsskikk, men som inngår i konsern som avlegger regnskap etter IFRS.

Partnere søkes!

Velrenommert revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med sterk internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med Partnere/Senior Managere som ønsker å bli med på videreutviklingen av selskapet.

Kjøp av kundeporteføljer er også aktuelt.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Kontakt Leni på 23 36 60 00.

Det følger av NRS 6 pkt. 56 at planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig ansettelse, enten innregnes i resultatregnskapet umiddelbart eller fordeles lineært over tiden frem til ytelsen ikke lenger er betinget av fremtidig ansettelse. Etter IFRS for SMEs skal slike planendringer innregnes umiddelbart, og dette er også regelen i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 28.16. NRS har ikke sett behov for å videreføre valgadgangen etter NRS 6, da dette er en problemstilling som ikke forekommer særlig hyppig. Regelen etter IFRS for SMEs oppfattes som enklere, og fjerning av valgalternativer er gunstig sett fra regnskapsbrukernes perspektiv.

NRS 6.50 annen setning lyder slik: «Diskonteringsrenten fastsettes med utgangspunkt i den langsiktige risikofrie renten, statsobligasjonsrenten eller renten på foretaksobligasjoner med høy kredittverdighet.» Foretakene kan altså fritt velge mellom disse utgangspunktene for fastsettelse av diskonteringsrenten. IFRS for SMEs inneholder ikke valgalternativer, og slike inngår heller ikke i norsk regnskapsstandard. Nr. 28.17 i norsk regnskapsstandard åpner bare for bruk av foretaksobligasjoner av høy kvalitet i diskonteringen av pensjonsforpliktelsen dersom slike finnes. I land uten likvid marked for slike obligasjoner, skal statsobligasjonsrenten benyttes. Dette er samme regulering som i IAS 19, og NRS har utgitt veiledning rundt forståelsen av dette punktet i Norge. Etter å ha vurdert OMF-markedet, kan et foretak komme til at det enten er et likvid marked for foretaksobligasjoner av høy kvalitet, eller at det ikke er det. I dette ligger nok i praksis at det en periode fremover likevel vil være en mulighet til å velge mellom diskontering med utgangspunkt i foretaksobligasjonsrente eller statsobligasjonsrente. I NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* beregner og presenterer NRS en diskonteringsrente med utgangspunkt i statsobligasjonsrenten og OMF-renten. Sistnevnte kan som omtalt over, vurderes av foretak som foretaksobligasjon med høy kredittverdighet. Dersom alternativet med risikofri rente skal brukes, må den regnskapspliktige selv beregne seg frem til diskonteringsrenten. Dette er komplisert, og det antas at ingen i målgruppen for norsk regnskapsstandard vil gjøre dette. NRS har på bakgrunn av forholdene omtalt over, ikke sett behov for å videreføre valgalternativene i NRS 6 som utgangspunkt for fastsettelse av diskonteringsrenten.

Det følger av NRS 6 pkt. 63 at netto pensjonskostnad inngår i posten lønnskostnader, og av NRS 6 pkt. 37, jf. 34 og 63, hva som inngår i netto pensjonskostnad. IFRS for SMEs inneholder ikke regulering av presentasjon av pensjonskostnad, utover at det skal gjøres et prinsippvalg om aktuariemessige gevinster og tap skal presenteres i resultatregnskapet eller som andre inntekter og kostnader. Denne reguleringen, eller kanskje heller denne manglende reguleringen, inngår i norsk regnskapsstandard. Bakgrunnen for dette er at NRS ønsker å tillate at presentasjon av netto pensjonskostnad kan utvikles gjennom god regnskapspraksis, for eksempel gjennom at rentekostnad og avkastning presenteres som finansposter i stedet for driftsposter.

Resultatskatt

Det følger av NRS(F) *Resultatskatt* pkt. 3.1 at ved konserndannelse som er oppkjøp og ved fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner, skal utsatt skatt vurderes til nåverdi. Når transaksjonen den utsatte skatten er knyttet til, regnskapsføres til virkelig verdi, skal med andre ord også den utsatte skatten regnskapsføres til virkelig verdi. Av praktiske årsaker tillates også vurdering til nominell verdi. IFRS for SMEs tillater ikke vurdering av utsatt skatt til nåverdi i noe tilfelle, og denne løsningen er også tatt inn i norsk regnskapsstandard. Bakgrunnen for at den teoretisk riktige hovedløsningen fra NRS(F) *Resultatskatt* ikke videreføres, er at det er en komplisert metode å anvende etter at regnskapsføringen av transaksjonen er gjennomført og at metoden er lite brukt i praksis. For transaksjoner som er foretatt før norsk regnskapsstandard tas i bruk for første gang, er det gitt egne overgangsregler. Et foretak som velger å ikke anvende standarden retrospektivt, kan fortsette å behandle utsatt skatt knyttet til tidligere gjennomførte konserndannelser, fusjoner og fisjoner som før.

Ved urealiserte konserngevinster fremgår det av NRS(F) *Resultatskatt* pkt. 2.12 at kostnadsføringen av skatt på den urealisert interngevinsten, i tråd med sammenstillingsprinsippet, bør utsettes til gevinsten blir inntektsført for konsernet. I dette ligger at det er selgende konsernselskaps skattesats som skal benyttes i elimineringen. Det følger av IFRS for SMEs at målingen av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt skal gjenspeile de skattemessige konsekvensene av hvordan foretaket på balansedagen forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av de

tilknyttede eiendelene og forpliktelsene. I dette ligger at det er kjøpende konsernselskaps skattesats som skal benyttes i elimineringen. Regelen fra IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 29.20. Problemstillingen med eliminering av urealisert interngevinst der kjøpende konsernselskap og selgende konsernselskap har ulik skattesats, vurderes å være så marginal at NRS ikke har sett behov for å videreføre den norske reguleringen.

NRS(F) *Resultatskatt* har kapitler som omhandler problemstillinger innenfor petroleumsbeskatning, kraftbeskatning og rederibeskatning. IFRS for SMEs har ikke slik regulering, og det har heller ikke norsk regnskapsstandard. Det anses ikke hensiktsmessig at en regnskapsstandard inneholder beskrivelser av skatteregler som endres hyppig, noe som vil være nødvendig for å kunne legge grunnlaget for omtale av regnskapsmessige løsninger innenfor bransjene omtalt over.

Hendelser etter balansedagen

NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* pkt. 11 lyder som følger: «Foreslått ordinært utbytte, vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen og vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen, klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen. Vedtakene om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte må være gjort før eller senest på tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles». IFRS for SMEs har en annen regulering, som ikke er tatt inn i norsk regnskapsstandard. NRS oppfatter det imidlertid slik at styret normalt ikke har krav om å oppdatere informasjonen i regnskapet etter at det er avlagt. Som en følge av dette erstattes «tidspunkt for ordinær generalforsamling» fra NRS 3 pkt. 11 med «tidspunkt da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring» i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 32.8N.

Avviklet og avhendet virksomhet

Etter dagens norsk god regnskapspraksis er det tre alternativer for presentasjon av foretaksdel under avhendelse, jf. NRS 12 *Avvikling og avhendelse* pkt. 8. Foretaksdel under avhendelse presenteres enten:

- I. Sammen med den øvrige virksomheten i finansregnskapet, med tilleggsopplysninger i noter.
- II. Separat i resultatregnskapet og separat i balansen. Kontantstrømmer kan presenteres separat eller sammen med

Ta bladet fra munnen



Det som slår meg mest med dere regnskapsførere er at dere kan så utrolig mye, men dere forteller det ikke.

Jeg har møtt mange regnskapsførere i løpet av mine år i bransjen og det er inntrykket jeg sitter igjen med. Mange bruker mye tid på å tilrettelegge og punche bilag, men egentlig burde dere brukt mer tid på å bistå ledelsen og diskutert hvordan de best kan drive og lede selskapet.

Hvorfor skal daglige ledere ringe til revisor eller advokat for å spørre om valg av selskapsformer og etablering av selskap? Hvorfor skal de ringe en personalkonsulent for å spørre om ansettelsesregler? Hvorfor ringe en finansieringskonsulent for å snakke om finansiering? De kunne jo ringt til deg, regnskapsføreren. Du er så kompetent på mange områder, og det må du vise kunden.

Når ringte du sist kunden din og gav et råd? Når ringte du sist og spurte hvordan det går med «businessen»? Når ringte du kunden og påpekte at privatuttaket ikke stod i stil med inntjeningen? Når ringte du kunden og gjorde han oppmerksom på at han har dårlige innkjøpspriser hos sine leverandører?

Du trenger ikke bruke mye tid på punching, det meste av dette kan automatiseres. De beste regnskapsførerne er de som i samarbeid med kunden kan tyde tallene for kunden. Fortell kunden hvilke forretningsmessige grep han eller hun bør gjøre, ut fra tallene. Vis kompetansen din og bli en viktig forretningsmessig støttespiller.

Ta bladet fra munnen.

Hilsen

Erlend Sogn

Administrerende direktør i Visma Software AS

Visma har stand på NARF årsmøte. Kom gjerne innom for en prat.

Se Erlend sin presentasjon fra NARF årsmøte 2013:
visma.no/narf

kontantstrømmer fra øvrig virksomhet. Det skal gis tilleggsinformasjon i noter.

III. Separat i resultatregnskapet og separat i balansen for balansedag(er) fra og med det tidspunktet foretaksdelen anses som under avhendelse. Kontantstrøm fra foretaksdel under avhendelse kan presenteres separat eller sammen med kontantstrømmer fra øvrig virksomhet. Det skal gis tilleggsinformasjon i noter.

Avviklet og avhendet virksomhet er i begrenset grad omtalt i IFRS for SMEs. Begrepet er definert i ordlisten. Enkelte presentasjonskrav fremgår av nr. 5.5 (e) og nr. 29.27 og notekrav fremgår i nr. 4.14, 14.14 og 15.20. I norsk regnskapsstandard er det bare det første alternativet i NRS 12 som er videreført, jf. nr. 8.8N. Begrunnelsen for dette er at det trolig skal mye til før et foretak velger å anvende alternativ to eller tre. Det er også valgt å samle regulering av avviklet virksomhet på ett sted i norsk regnskapsstandard, i motsetning til hva som er gjort i IFRS for SMEs. Grunnen til dette er hovedsakelig at oppstillingsplanen i kapittel 5 i IFRS for SMEs i norsk regnskapsstandard er erstattet med oppstillingsplanen i regnskapsloven. Kravet til noteopplysninger i norsk regnskapsstandard er også mindre omfattende enn det notekravet som fulgte av NRS 12, som et resultat av at NRS har hatt fokus på å forenkle notekravene så langt det har vært ansett forsvarlig.

B. Andre endringer

Først omtales ny regulering av tidligere til dels uregulerte områder. Deretter omtales nye krav, nye valg og til slutt nye begreper.

B.1 Ny regulering av tidligere til dels uregulerte områder

Kapittel 17 i IFRS for SMEs regulerer regnskapsføring av det som i Norge har vært omtalt som varige driftsmidler. God regnskapsskikk for øvrige foretak har ikke hatt noen egen regnskapsstandard på dette området. Norsk regnskapsstandard inneholder kapittel 17 fra IFRS for SMEs. Dette forventes ikke å resultere i noe stort behov for å legge om praksis, se likevel omtalen over om avsetninger for periodisk vedlikehold, fjerningsutgifter og oppryddingsutgifter. Det er imidlertid et faktum at kapittel 17 inneholder et krav om dekomponering av varige driftsmidler med hovedbestanddeler som har *vesentlig* forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler. Det kan ikke utelukkes at dette kan innebære behov for endring av praksis, selv om det samme følger av regn-

skapslovens forarbeider og også er nevnt i NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* pkt. 2.3.

Kapittel 20 i IFRS for SMEs regulerer regnskapsføring av leieavtaler, både hos utleier og leietaker. NRS 14 *Leieavtaler* regulerer kun regnskapsmessig behandling hos leietaker, mens NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* har veiledning for utleiers operasjonelle leieavtaler. Kapittel 20 i norsk regnskapsstandard er i det alt vesentligste tilsvarende som IFRS for SMEs. Som en følge av dette, vil nå utleiers regnskapsføring av finansielle leieavtaler være regulert. Det kan ikke utelukkes at praksis kan være uensartet som en følge av at området ikke har vært regulert, og at det derfor kan være behov for endring av praksis. Reguleringen medfører også nye notekrav. NRS ber i høringsbrevet spesielt om tilbakemelding på om det er behov for ytterligere forenklinger av notekravene i norsk regnskapsstandard.

IFRS for SMEs nr. 20.3 slår fast at enkelte avtaler som juridisk sett ikke er leieavtaler, men som overdrar en rett til å bruke en eiendel mot betaling, reelt sett er leieavtaler som skal regnskapsføres i samsvar med kapittel 20. NRS 14 er taus om dette. At realiteten i en transaksjon er avgjørende for hvordan den skal regnskapsføres, er imidlertid en selvsagt del av god regnskapsskikk. Likevel er praksis ikke nødvendigvis helt på linje med dette, slik at nr. 20.3 kan oppfattes som en endring.

Kapittel 22 i IFRS for SMEs inneholder kriterier for å skille mellom egenkapital og gjeld. God regnskapsskikk har ingen standard som regulerer dette skillet. NRS ser behov for regulering av området, og kriteriene fra IFRS for SMEs inngår derfor i norsk regnskapsstandard.

Etter IFRS for SMEs nr. 22.13 skal vederlaget for en konvertibel gjeld eller tilsvarende sammensatte finansielle instrumenter som både inneholder en forpliktelse og en egenkapitaldel, fordeles mellom forpliktelsesdelen og egenkapitaldelen. God regnskapsskikk har ikke tilsvarende regulering, og som en følge av dette er praksis trolig uensartet. NRS oppfatter det slik at det har vært en utvikling i praksis mot løsningsen som følger av IFRS for SMEs. Løsningen etter IFRS for SMEs er derfor tatt inn i norsk regnskapsstandard. Det er gitt en egen overgangsregel som innebærer at det bare er plikt til omarbeidelse av sammensatte finansielle instrumenter dersom for-

pliktelsesdelen er utestående på tidspunktet for overgang til norsk regnskapsstandard.

Kapittel 34 i IFRS for SMEs har særskilt regulering av de såkalte spesialiserte aktivitetene landbruksvirksomhet, utvinningsvirksomhet og tjenesteutsettingsordninger. God regnskapsskikk har ikke særskilt regulering av disse aktivitetene. Norsk regnskapsstandard inneholder reguleringen fra IFRS for SMEs for utvinningsvirksomhet og tjenesteutsettingsordninger. I og med at områdene tidligere har vært uregulerte, kan det ikke utelukkes at praksis har vært uensartet, og at reguleringen kan medføre behov for endring av praksis. NRS har ikke funnet noen grunn til å regulere landbruksvirksomhet i kapitlet, i og med at regnskapsloven ikke åpner for vurdering til virkelig verdi. I stedet reguleres beholdninger og varige driftsmidler innenfor landbruksvirksomhet av henholdsvis kapittel 13 og kapittel 17.

B.2 Nye krav

Totalresultat foreslås innført som et nytt resultatbegrep i norsk regnskapsstandard. Totalresultatet består av årsresultatet og sum andre inntekter og kostnader. Årsresultatet fremkommer av resultatregnskapet, jf. rskl. §§ 6–1 og 6–1a. *Andre inntekter og kostnader* skal innregnes i den separate oppstillingen av totalresultatet, det vil si utenfor resultatregnskapet. Alternativt kan foretaket presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten. Dersom et foretak velger å presentere en separat oppstilling av totalresultatet, skal det også presentere oppstillingen over endringer i egenkapitalen. Velger foretaket å presentere en egenkapitalnote, skal denne inneholde både informasjonen som kreves i den separate oppstillingen av totalresultatet og oppstillingen over endringer i egenkapitalen. Det er relativt få poster som kreves eller tillates innregnet som *andre inntekter og kostnader*, jf. nr. 5.5N (a). Det er også innført krav om at totalresultatet skal vises fordelt på minoritet og majoritet, og krav om å vise skatten som er knyttet til andre inntekter og kostnader for seg utenfor resultatregnskapet. Bakgrunnen for innføringen av totalresultat som nytt resultatbegrep er ønsket om internasjonal harmonisering.

IFRS for SMEs har krav om opplysninger i finansregnskapet dersom det er usikkerhet rundt forutsetningen om fortsatt drift. Årsberetningen og årsregnskapet er etter regnskapsloven to selvstendige dokumen-



ler disse to alternativene. Løsningen etter IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 20.10. Begrunnelsen for dette er at det normalt oppfattes som enklere å finne den implisitte renten enn den marginale lånerenten.

Det følger av IFRS for SMEs at når en avsetning følger av én enkelt plikt, kan det mest sannsynlige utfallet være det beste estimatet på beløpet som kreves for å gjøre opp plikten. Foretaket skal imidlertid også i slike tilfeller ta hensyn til andre mulige utfall. Når andre mulige utfall hovedsakelig enten er høyere eller lavere enn det mest sannsynlige utfallet, vil det beste estimatet være henholdsvis et høyere eller lavere beløp. Etter NRS 13 *Usikre forpliktelse og betingede eiendeler* pkt. 4.3.1 vil som oftest det individuelt mest sannsynlig utfallet være beste estimat. Norsk regnskapsstandard inneholder reguleringen fra IFRS for SMEs, jf. nr. 21.7. Bakgrunnen for dette er at den reguleringen anses mest i overensstemmelse med begge standarders hovedregel om vurdering av plikten til beste estimat på beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp plikten på balansedagen.

IFRS for SMEs inneholder flere noteopplysningskrav i relasjon til nærstående parter enn det som følger av regnskapsloven med forskrifter. Kravene i IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard. Bakgrunnen for dette er at NRS oppfatter at dette er krav som fører til at regnskapsbrukerne får informasjon de har særlig nytte av.

FORTSATT DRIFT? IFRS for SMEs har krav om opplysninger i finansregnskapet dersom det er usikkerhet rundt forutsetningen om fortsatt drift.

ter som skal kunne leses hver for seg. I regnskapsloven er det krav om å gi opplysninger i årsberetningen om forutsetningen om fortsatt drift, herunder redegjørelse for eventuell usikkerhet ved forutsetningen om fortsatt drift. Verken regnskapsloven eller standarder har eksplisitt krav til noteopplysning i årsregnskapet om det som kreves omtalt i årsberetningen om forutsetningen om fortsatt drift. Det antas imidlertid å følge av fanebestemmelsen i rskl. § 7-1 at det også skal gis opplysninger i årsregnskapet i de tilfellene det er usikkerhet om forutsetningen om fortsatt drift. Kravet om noteopplysning ved usikkerhet om fortsatt drift fra IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard, jf. nr. 3.9. Dette kravet anses kun som en presisering av gjeldende rett.

Etter IFRS for SMEs skal alle internt utviklede immaterielle rettigheter, herunder forskning og utvikling, kostnadsføres. Etter regnskapsloven kan forskning

og utvikling kostnadsføres (jf. rskl. § 5-6), og det følger motsetningsvis av dette at hovedregelen er balanseføring dersom vilkårene for dette er oppfylt. Vilråene for balanseføring fremgår av NRS 19 *Immaterielle eiendeler*. Med utgangspunkt i forarbeidene til regnskapsloven kan det ikke utelukkes at forskningsaktiviteter kan balanseføres. Selv om det ikke kan utelukkes, er det vanskelig å se for seg tilfeller hvor forskningsaktiviteter oppfyller vilkårene for innregning som en immateriell eiendel. Som en følge av dette, fremgår det av norsk regnskapsstandard nr. 18.15N(a) at interne forskningsaktiviteter som hovedregel ikke vil tilfredsstillere kravene til innregning som en immateriell eiendel. NRS oppfatter reguleringen som en forenkling.

Det fremkommer av IFRS for SMEs at nåverdien av minsteleien skal beregnes ved hjelp av den implisitte renten. Dersom denne ikke kan beregnes, skal den marginale lånerenten benyttes. NRS 14 likestil-

B.3 Nye valg

Det følger av rskl. §§ 5-13 første ledd, jf. 5-1 annet ledd, at gjeld som skal tilbakebetales innen ett år, ikke kan klassifiseres som langsiktig gjeld. Det følger av lovforarbeidene at vurderingen av om noe skal tilbakebetales innen ett år, skal foretas på *transaksjonstidspunktet* (og det følger av rskl. § 5-13 tredje ledd at første års avdrag på langsiktig gjeld kan klassifiseres som kortsiktig gjeld). IFRS for SMEs har regulering som innebærer at vurdering av om en forpliktelse er kortsiktig eller langsiktig, skal foretas på *balansedagen*, det samme gjelder for fordringer. Norsk regnskapsstandard tillater at vurderingen gjøres enten på transaksjonstidspunktet eller på balansedagen, jf. nr. 4.5 (c)N og 4.7 (c)N. Dette skyldes de forutsetningene som er lagt til grunn for arbeidet med norsk regnskapsstandard, jf. avsnittet «Fra IFRS for SMEs til norsk regnskapsstandard» over. NRS oppfatter det slik at regnskapsloven åpner for denne løsningen.

Regnskap

NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* legger til grunn at renter og mottatt utbytte klassifiseres som driftsaktiviteter. Samme behandling kan velges etter IFRS for SMEs, men det er også tillatt å klassifisere renter og mottatt utbytte som kontantstrømmer fra henholdsvis finansierings- og investeringsaktiviteter, fordi de er utgifter til fremskaffelse av finansielle ressurser eller avkastning på investeringer. Norsk regnskapsstandard inneholder det samme valget som IFRS for SMEs, jf. nr. 7.15. Dette skyldes de forutsetninger som er lagt til grunn for arbeidet med norsk regnskapsstandard, jf. avsnittet «Fra IFRS for SMEs til norsk regnskapsstandard» over.

Etter NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* skal betalt utbytte klassifiseres som finansieringsaktivitet. Samme behandling kan velges etter IFRS for SMEs, men det er også tillatt å klassifisere betalt utbytte som kontantstrøm fra driftsaktivitet. Norsk regnskapsstandard inneholder det samme valget som IFRS for SMEs, jf. nr. 7.16. Dette skyldes de forutsetningene som er lagt til grunn for arbeidet med norsk regnskapsstandard, jf. avsnittet «Fra IFRS for SMEs til norsk regnskapsstandard» over.

I NRS (V) *Regnskapsføring av inntekt* fremkommer det at et foretak som mottar et utbytte, må skille mellom utbetaling som er opptjent inntekt for investor, det vil si avkastning på investeringen etter investeringsstidspunktet, og utbetaling som er tilbakebetaling av investert kapital. Det er bare den delen av egenkapitaltransaksjoner fra foretak til eier som representerer opptjent inntekt for investor som kan inntektsføres. IFRS for SMEs gjør ikke noe tilsvarende skille. Norsk regnskapsstandard tillater at det ikke gjøres noe skille, slik at en eier kan innregne utbytte fra investeringen som inntekt uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet, jf. nr. 23.29(c)N siste avsnitt. Det er lagt inn en henvisning til kapittel 27, slik at det fremgår at innregning av utbytte som inntekt kan være en indikasjon på at investeringen har falt i verdi. NRS antar at det nye valgalternativet vil være tillatt innenfor opptjeningsprinsippet. Det nye valgalternativet oppfattes som en forenkling i forhold til reguleringen i dagens norsk god regnskapsskikk.

Som beskrevet over, er det en tillatt metode i NRS(F) *Resultatskatt* ved konserndannelse, fusjon og fisjon som regn-

skapsføres til virkelig verdi, at utsatt skatt måles til nominell verdi. Ved vurdering av utsatt skatt til nominell verdi er det et spørsmål hvordan differansen mellom utsatt skatt til nominell verdi og utsatt skatt til nåverdi skal behandles. Behandlingen som følger av NRS(F) *Resultatskatt* er at differansen føres som goodwill. Dette gjelder uansett om det ikke skjer noen overføring av virksomhet, jf. NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* pkt. 6.1 og NRS 9 *Fusjon* pkt. 5. Etter IFRS for SMEs skal det ikke innregnes utsatt skatt dersom den oppstår som følge av første gangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som ikke er en virksomhetssammenslutning og som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig resultat (skattemessig underskudd). Slik nettoføring er det etter NRS(F) *Resultatskatt* bare åpnet for ved transaksjoner knyttet til spesielle skattebestemmelser, ikke for konserndannelse, fusjon og fisjon. Reguleringen fra IFRS for SMEs er tatt inn i norsk regnskapsstandard. Bakgrunnen for dette er at metoden også synes å være praktisert i Norge, til tross for reguleringen i NRS(F) *Resultatskatt*. I tillegg er adgangen til regnskapsføring av utsatt skatt til nominell verdi videreført.

B.4 Nye begrep

Begrepsapparatet er i stor utstrekning tilpasset det som benyttes i IFRS-forskriften. Eksempler er at minoritetsinteresser er byttet ut med ikke-kontrollerende eierinteresser, varige driftsmidler er byttet ut med eiendom, anlegg og utstyr og utsatt skatt og utsatt skattefordel er erstattet med forpliktelse og eiendel ved utsatt skatt. NRS ber spesielt om tilbakemelding på dette valget.

Avslutning

I forbindelse med at forslaget til norsk regnskapsstandard ble sendt på høring, ble det utarbeidet et fylldig høringsnotat. Høringsnotatet og selve høringsutkastet er gratis tilgjengelig på: www.regnskapsstiftelsen.no. Her vil den interesserte leser kunne se flere endringer omtalt. I tillegg fremgår det hvilke løsninger fra IFRS for SMEs som ikke er tatt inn i norsk regnskapsstandard, og bakgrunnen for dette. Høringsnotatet inneholder 16 konkrete spørsmål som NRS særlig ønsker seg tilbakemelding på. Høringsfristen er 31. august 2014. Bli med på å påvirke regnskapsreglene for øvrige foretak gjennom å avgi hørings svar!



MINDRE UNDERVISNING: Undervisningsinstitusjonene forventes å bruke mindre ressurser til undervisning når standardene for børsnoterte foretak og øvrige foretak blir mer like.