

Oppdatering av norske regnskapsstandarder i 2008

Nedenfor omtales årets endringer i de norske regnskapsstandardene. Nye og endrede uttalelser om god bokføringsskikk vil ikke bli omtalt. De oppdaterte regnskapsstandardene, uttalelsene om god bokføringsskikk og statusrapporten til NRS er gratis tilgjengelige på www.regnskapsstiftelsen.no.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Britt Torunn Hove
Den norske revisorforening

1 Endrede endelige standarder

1.1 Fjerning av omtale av IAS/IFRS og US GAAP

Dette er gjort i NRS 2 Anleggskontrakter, NRS 3 Hendelser etter balansedagen, NRS 4 Offentlige tilskudd, NRS 6 Pensjonskostnader, NRS 6 A Anvendelse av IAS 19 under norsk regnskapslovgivning, NRS 7 Resultat pr. aksje, NRS 10 Opplysninger om segmenter, NRS 11 Delårsrapportering, NRS 13 Usikre forpliktelse og betingede eiendeler, NRS 14 Leieavtaler og NRS 16 Årsberetning. Bakgrunnen for dette er at NRS av ressursmessige årsaker ikke ser det som hensiktsmessig å vedlikeholde slik omtale og omtale av forskjeller mot god regnskapsskikk. I de tilfeller internasjonal regulering eller praksis er en del av bakgrunnen for valget av norske løsninger, er omtalen av reguleringen eller praksisen beholdt.

2 Endrede foreløpige standarder

2.1 Fjerning av omtale av IAS/IFRS og US GAAP

Dette er gjort i de foreløpige standardene om Resultatskatt, Kontantstrømoppstilling, Opplysninger om nærstående parter

og Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Bakgrunnen for dette er omtalt i punkt 1.1 over.

2.2 God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

Enkelte områder ble omtalt nærmere i et diskusjonsnotat av oktober 2007. Endringene er i hovedsak i samsvar med det som ble foreslått og omtalt i diskusjonsnotatet, og bakgrunnen for disse er hovedsakelig identifiserte behov for mer rettledning.

Oppsummert er standarden endret på følgende punkter:

- Klargjøring av omtalen av anskaffelse av midler, periodisering av tilskudd og gaver samt behandlingen av samarbeidsprosjekter.
- Avsnittene om automatinntekter er tatt ut fordi ordningen er opphørt.
- Formålskapital anbefales som foretrukket begrep, men begrepet egenkapital (i samsvar med regnskapslovens oppstillingsplan) kan fortsatt benyttes.
- Formålsprosent er det nøkkeltall som forutsettes presentert. Administrasjonsprosent kan oppgis i tillegg, på linje med andre nøkkeltall som organisasjonene kan finne det ønskelig å presentere, men administrasjonsprosent er ikke beskrevet som noe nødvendig/anbefalt nøkkeltall.

En justering som er tatt inn i tillegg til det som er omtalt i diskusjonsnotatet, er et krav om spesifisering av kortsiktige investeringer i tilknytning til kontantstrømopp-

stillingen. Finansielle omløpsmidler vurdert til virkelig verdi er definert som en del av likvidbeholdningen, men det har vist seg å være behov for noe mer detaljert informasjon/spesifisering.

3 Nye og endrede høringsutkast

3.1 Endringer i NRS 1 Varelager

Tittelen foreslås endret til Varer. Som en IFRS-harmonisering, foreslås det å utvide standardens virkeområde til også å gjelde produksjonsmaterieell og reservedeler som er omløpsmidler, og som brukes i produksjonsprosessen. Dessuten foreslås det av samme grunn å endre operasjonaliseringen av virkelig verdi til salgsverdi fratrukket beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Det legges til grunn at faste kostnader ikke er å anse som nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Som en forenkling åpnes det for adgang til unnlatt balanseføring av renteutgifter for varer med lang tilvirkningstid. Foruten at det i tillegg er foretatt enkelte tekstlige endringer/presiseringer, er standarden også noe omstrukturert.

3.2 Endringer i NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

Som en IFRS-harmonisering, legges det opp til at det ikke lenger skal være adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene. Som følge av dette er også standardtittelen foreslått endret, slik at den nå heter «Spesifisering av særlige poster, korrigering av

feil og virkning av prinsippendring og estimatendring». Særlige poster er vesentlige poster og som kan ha karakter av å være uvanlige og/eller uregelmessige. Slike poster skal spesifiseres på egen linje. Det foreslås også å åpne for at virkning av endring av avskrivningsplan kan fordeles over gjenværende brukstid, som alternativ til å resultatføre virkningen i den perioden estimatet endres. Det nye alternativet er eneste alternativ etter IFRS, og anses allerede å være akseptert norsk praksis.

Det stilles krav om at feil som er ført over egenkapitalen skal opplyses om i note eller i årsberetningen, og med forklaring på hva feilen består i. Foruten at det i tillegg er foretatt enkelte tekstlige endringer/presiseringer, er standarden også noe omstrukturert.

3.3 Endringer i NRS 8 God regnskapskikk for små foretak

Bakgrunnen for de foreslåtte endringene er hovedsakelig identifiserte behov for mer rettleddning. Forslag til endringer:

- Omtale i kapittel 9 av det nye kravet til opplysninger i årsberetningen om at «Foretak som jevnlig sysselsetter mer



VEILEDNING: Endringer i NRS 8 God regnskapskikk for små foretak er gjort på grunn av behovet for mer rettleddning.

enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.» Kravet gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.

- Presisering i siste avsnitt i punkt 1.2: «Foretak som er under grensene kun i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklede regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år.»
- I punkt 5.1.1.1 om kapitalforhøyelse med innbetaling av penger strykes «og overkurs» i tredje avsnitt annen setning. Det er bare aksjekapitalen som blir registrert i Foretaksregisteret.
- Nytt punkt 5.5.4 som gir veiledning om regnskapsføring av utbytte når foretaket har egne aksjer.
- Ytterligere veiledning til slutt i femte avsnitt i punkt 6.1.1.1.1 om konsekvensene i uttaksåret av å ha valgt å ikke avsette for fremtidig uttak av AFP-pensjon.
- Ytterligere veiledning i punkt 6.1.1.3.2 om hvordan beste estimat for oppgjørsverdien av en usikker forpliktelse skal beregnes.
- Presisering i punkt 7.2.5 om at unntaket fra å balanseføre finansielle leieavtaler ikke gjelder for salg med tilbakeleie.
- Ny fotnote i punkt 10.1.1 (små foretak som blir øvrige foretak) som presiserer at med inngående balanse menes her starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.
- Fjerde avsnitt i punkt 10.3 justeres for å tydeliggjøre veiledningen om når forenklingsreglene for fusjon kan anvendes.
- Kapittel 11 fjernes, og i stedet tas det inn henvisning til bokføringsregelverket i punkt 2.3.1 om at bokføringsregelverket blant annet inneholder regler om dokumentasjon av balansen.

3.4 Endringer i NRS 9 Fusjon

Endringsarbeidet i NRS har i hovedsak vært todelt; en del har vært å regulere regnskapsføringen av fusjoner til virkelig verdi. På dette området er høringsutkastet i stor grad påvirket av NRS(HU) Endringer i NRS(F) Konsernregnskap, og det henvises til punkt 3.6 for en omtale av IFRS-harmonisering og forenklinger. Den andre delen av arbeidet har vært knyttet til, så langt mulig, å forenkle og strømlin-

jeforme regnskapsføringen av fusjoner til kontinuitet. Det er foreslått at kontinuitet ikke skal innebære at det skal være kontinuitet i egenkapitalens sammensetning. Dette anses som en forenkling. Av andre viktige endringer nevnes:

- Regulering av oppkjøpstidspunktet i fusjoner regnskapsført etter oppkjøpsmetoden, som er tidspunkt for oppnåelse av kontroll. Måling og tilordning av anskaffelseskost skal skje på oppkjøpstidspunktet, det er også tidspunktet for regnskapsføring av fusjonen. Etter forslaget kan verdimåling på et tidligere tidspunkt enn oppkjøpstidspunktet bare benyttes som estimat på verdiene på oppkjøpstidspunktet i de tilfeller det ikke foreligger betydelige verdiendringer i perioden mellom dette tidligere tidspunktet og oppkjøpstidspunktet. Etter gjeldende standard kan den regnskapspliktige velge mellom bruk av avtaletidspunktet og gjennomføringstidspunktet.
- Tidspunkt for regnskapsføring av fusjoner regnskapsført etter kontinuitetsmetoden. Etter forslaget skal fusjonen regnskapsføres fra dato for generalforsamling hvor fusjonen vedtas (hvis det foreligger særlige forhold ved fusjonen, som eksempelvis krav til konsesjon, skal det tidspunkt hvor de særlige forhold er avklart brukes), fra 1.1 i regnskapsåret eller dato for aksjeselskapsrettslig redegjørelse. Etter gjeldende standard kan den regnskapspliktige velge en hvilket som helst dato i regnskapsåret, så fremt dette er forenlig med en fornuftig kost/nytte-avveining.
- Regnskapsføring av kapitalforhøyelse ved fusjoner regnskapsført etter kontinuitetsmetoden. Etter forslaget skal kapitalforhøyelsen regnskapsføres til kontinuitet, på samme måte som overtatte eiendeler og forpliktelser. Unntaket er fusjoner mellom mor og deleid datter, der konsernet ikke regnskapsfører 100 % goodwill. I slike tilfeller må kapitalforhøyelsen også inkludere goodwill identifisert ved overtakelsen av minoritetens eierandel ved fusjonen. Etter gjeldende standard har det vært oppfattet som uklart hvordan kapitalforhøyelsen skal regnskapsføres. Gjeldende standard krever at kapitalforhøyelsen skal regnskapsføres til virkelig verdi i vertikale fusjoner mellom morselskap og deleid datterselskap.
- Selskapskontinuitet i vertikale fusjoner mellom selskap i samme konsern. Selskapskontinuitet kan etter forslaget brukes, med mindre regnskapsmessig

overtakende selskap utarbeider konsernregnskap som sendes til Regnskapsregisteret og som omfatter selskapet som innfusjoneres. Etter gjeldende standard skal konsernkontinuitet brukes, med mindre overdragende selskap er et datterselskap som ikke er konsolidert og det er åpenbart fornuftig ut fra en kost/nytte-betraktning at selskapskontinuitet brukes.

- Horisontale fusjoner mellom mer enn 90 % eide døtre. Det foreslås at slike skal regnskapsføres til selskapskontinuitet. Etter gjeldende standard kan det velges mellom selskapskontinuitet og konsernkontinuitet. Ved horisontale fusjoner mellom døtre som eies mindre enn 90 %, foreslås det at disse skal regnskapsføres til selskapskontinuitet dersom kontinuitetsmetoden velges.
- Fusjoner hvor det må vurderes om oppkjøpsmetoden eller kontinuitetsmetoden skal benyttes. For horisontale fusjoner mellom selskap i samme konsern og hvor kontrollerende eiers eierandel er til og med 90 %, er det gitt rettledning for hvordan valget av metode skal skje. Det er gitt eksempler på forhold som for øvrig kan medføre behov for en vurdering av hvilken metode for regnskapsføring som skal brukes.

3.5 Endringer i NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet

Høringsutkastet foreslås å erstatte nåværende NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet, og tittelen foreslås endret til Avvikling og avhendelse. NRS foreslår en fleksibel løsning for opplysninger om avvikling og avhendelse som enten kan gjennomføres som kun tilleggsopplysninger i noter eller som en kombinasjon av separat klassifisering av foretaksdel under avhendelse kombinert med tilleggsopplysninger i noter. Løsningen som kreves i IFRS for tilsvarende forhold, er tillatt innenfor høringsutkastet, men ikke pliktig. Standarden foreslås å gjelde gruppen øvrige foretak. Eksisterende standard gjelder store foretak.

3.6 Endringer i NRS(F) Konsernregnskap

Tittelen foreslås endret til Oppkjøp, konserndannelse og konsernregnskap. Endringsforslagene grunner i NRS' reviderte strategi for utvikling av god regnskapsskikk; 1) harmonisering med IFRS 3R og IAS 27R som trer i kraft med virkning for regnskapsår som starter 1. juli 2009 eller senere, innenfor regnskapslo-

vens rammer og 2) forenkling og klargjøring. De viktigste endringene grunnet i harmoniseringshensynet er:

- Fjerning av konsolideringsutelatelse for investeringsvirksomhet.
- Når det vurderes om kontroll foreligger, skal potensielle stemmeretter som kan utøves eller konverteres på balansedagen hensyntas.
- Det innføres to likestilte alternativer for måling av goodwill. I tillegg til å oppføre goodwill kun med majoritetens andel som etter gjeldende standard, gis det også adgang til å oppføre goodwill med både majoritetens og minoritetens andel av goodwill, det vil si 100 % goodwill.
- Verdsettelse av vederlaget og tilordning av kostpris på oppkjøpstidspunktet, som er tidspunktet for oppnåelse av kontroll. Verdimåling på et tidligere tidspunkt kan av praktiske grunner benyttes som estimat på verdiene på oppkjøpstidspunktet i de tilfeller der det ikke foreligger indikasjoner på betydelige verdiendringer i perioden mellom dette tidligere tidspunkt og oppkjøpstidspunktet.
- Vederlag ved oppkjøp som ikke er knyttet til overtatte eiendeler og forpliktelser, skal skilles ut og regnskapsføres i tråd med regnskapsloven og god regnskapsskikk.
- Betinget vederlag skal inngå i anskaffelseskost til virkelig verdi.
- Ved trinnvise kjøp skal tidligere eierandeler vurderes til virkelig verdi på oppkjøpstidspunkt og verdiendring resultatføres.
- Negativ minoritetsinteresse oppføres i balansen.

De viktigste endringene grunnet i forenklingshensynet er:

- Fjerning av konsernregnskapsplikten når siste datterselskapet selges i løpet av året.
- Ikke krav om å identifisere ikke kontraktsbaserte og ikke juridiske rettigheter ved tilordning av anskaffelseskost.
- Kun krav om å identifisere omvendt overtakelse når det er åpenbart at omvendt overtakelse foreligger.
- Adgang til å oppføre goodwill ved kjøp av datterselskap uten virksomhet som motpost til utsatt skatt regnskapsført til nominell verdi.
- Inntektsføring av negativ goodwill over fem år.
- Ved reduksjon av majoritetens eierandel føres transaksjonspris utover andel egenkapital i datterselskapet mot majoritetens egenkapital, det vil si ikke krav om merverdianalyse på minoritetens hånd ved økt minoritetsinteresse.

- Ved eliminering av urealisert internfor-tjeneste kan elimineringen henføres til kjøpende selskap.

Det er videre foreslått endringer i standardens struktur og oppbygging.

3.7 Endringer i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler

Som IFRS-harmonisering er det foreslått å forby reversering av nedskrivning av goodwill og det kreves årlig nedskrivningsvurdering for ikke-fullførte immaterielle eiendeler. Den viktigste forenklingen som er foreslått, er at diskonteringsrenten i visse tilfeller kan settes lik den alternative lånerenten ved beregningen av bruksverdi. Den alternative lånerenten er den renten foretaket måtte ha betalt til en långiver for å fullfinansiere investeringen frem til slutten av investeringens økonomiske levetid. Det er blant annet også foreslått å tillate diskontering av etter skatt-kontantstrømmer.



ÅRLIG VURDERING: Det kreves årlig nedskrivningsvurdering for ikke-fullførte immaterielle eiendeler.

3.8 Finansielle eiendeler og forpliktelser

En viktig del av høringsutkastet er forslagene til regnskapsføring av sikring. I samsvar med strategien om IFRS-tilnærming er det innarbeidet begreper som kontantstrømsikring og verdisikring, og sikringsinstrumenter skal føres til virkelig verdi i balansen. Det stilles også krav til sikringsdokumentasjon, men i samsvar med ønsket om forenkling er kravene ikke så strenge som i IAS 39.

NRS mottok mange høringskommentarer til høringsutkastet som hadde høringsfrist 1. september, og vurderer nå hvordan disse skal hensyntas før høringsutkastet omgjøres til standard. Det planlegges en åpen høring når NRS har sitt utkast til standard klart.

3.9 Opplysninger om finansiell risiko og bruk av finansielle instrumenter

Internasjonal omtale er tatt ut, jf. omtale av bakgrunnen for dette i punkt 1.1.

4 Endrede veiledninger

4.1 Pensjonsforutsetninger

Veiledningen er oppdatert to ganger i 2008, siste gang med markedstill pr. oktober 2008. Bakgrunnen for den siste ekstraoppdateringen er den rådende økonomiske situasjonen og et avdekket behov for justering av forutsetningen om minimum pensjonsregulering. Det tas sikte på å komme med en oppdatering av forutsetningene pr. 31.12.08 i begynnelsen av januar 2009.

5 Nye uttalelser om god regnskapsskikk

5.1 Regnskapsføring av AFP i LO-NHO-ordningen i årsregnskapet for 2008

I oktober ble det avgitt uttalelse om at AFP i LO-NHO-ordninger etter NRS' syn

skal regnskapsføres på samme måte som før i årsregnskapet for 2008. Bakgrunnen for dette er at endringer i pensjonsordninger (for eksempel avkorting eller oppgjør) etter NRS 6 og IAS 19 skal regnskapsføres nå de skjer, og dette er når endringene er endelig vedtatt. Tariffavtalen mellom LO og NHO våren 2008 medfører etter NRS' syn ikke at endringer av AFP i denne ordningen kan sies å være endelig vedtatt.

Når regelverket for den nye ordningen foreligger, vil NRS gi nærmere veiledning med hensyn til hvordan den nye ordningen skal vurderes regnskapsmessig, og hvordan og når endringen i forhold til dagens ordning skal regnskapsføres.