

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

IFRS for «Øvrige foretak»



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/dr. oecón.
Steinar Sars Kvifte
Ernst & Young
Partner og lagdirektør regnskap i
Ernst & Young og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole.

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og fortolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Kredittilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).

IASB vedtok nylig en standard om regnskapsføring i andre foretak enn de børsnoterte. Denne standarden kan bli rettesnor for utviklingen av god regnskapsskikk fremover.

IASB vedtok i juli standarden *IFRS for Small and Medium-sized Entities (SMEs)* («IFRS SME» i fortsettelsen). I det følgende redegjøres det nærmere for IFRS SME og standardens betydning for utvikling av god regnskapsskikk.

Det fremgår av virkeområdet til IFRS SME at den ikke kan anvendes av børsnoterte foretak. Nedslagsfeltet er således «øvrige foretak» og små foretak. Før SME-standardens kan bli aktuell for norske foretak, må den godkjennes av EU og regnskapsloven må endres. For at nødvendige endringer i regnskapsloven skal bli gjennomført, må Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) og lovgiver finne det formålstjenlige å innlemme standarden i god regnskapsskikk. NRS anser IFRS SME som en naturlig rettesnor i utviklingen av god regnskapsskikk. I strateginotatet til NRS heter det at «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».

IFRS SME kan gjøres gjeldende i Norge på flere måter. Den kan erstatte god regnskapsskikk for øvrige foretak, eventuelt også god regnskapsskikk for små foretak, eller den kan gis anvendelse som et frivillig alternativ. Det første alternativet kan kun være aktuelt om standarden er bedre tilpasset øvrige foretak og deres brukere enn gjeldende god regnskapsskikk, mens det andre alternativet kan tenkes som en mellomløsning på lik linje med dagens adgang til å velge mellom god regnskapsskikk, IFRS eller forenklet IFRS. Begge alternativene har sine åpenbare svakheter og det kan forventes at NRS og Finansdepartementet, og i siste instans Stortinget, vil utrede implikasjonene av anvendelse av IFRS SME grundig før standarden eventuelt gis anvendelse i Norge.

NRS har i sin strategi lagt vekt på at IFRS SME først kan danne grunnlag for norske regnskapsstandarder dersom den «imøtekommer behovene til gruppen øvrige foretak». NRS vektlegger tilpasning mot IFRS og forenkling ved utvikling av god regnskapsskikk. Forenklingssynet kommer i stor grad til uttrykk gjennom at øvrige foretak gis flere valgalternativer. Dette er i tråd med den norske forenklingmodellen som ble lovfestet i gjeldende regnskapslov i 1998. Det var små foretak og deres behov for forenklinger som var i fokus ved utarbeidelsen av regnskapsloven. Etter loven

kan disse foretakene på en rekke områder velge å regnskapsføre enten etter en hovedregel/hovedprinsipp eller en unntaksbestemmelse. Små foretak er således ikke forhindret fra å følge regnskapslovens eller regnskapsstandardenes hovedregler/hovedprinsipper på ett eller flere områder, til tross for at man velger å anvende unntaksbestemmelsene på andre områder. Det er interessant i denne sammenheng at IFRS SME bygger på en annen forståelse av hva som anses å være «forenklete».

Dersom man velger å anvende IFRS SME, er det ikke tillatt å anvende «full» IFRS på et eller flere områder, med ett unntak, nemlig finansielle instrumenter. Videre har IASB i IFRS SME «forenklet» ved å ta bort enkelte av valgalternativene som gjelder under full IFRS. For eksempel er det ikke adgang til å anvende oppskrivningsmodellen for varige driftsmidler, ei heller den transaksjonsbaserte kostmodellen for investeringseiendom, slik en kan etter full IFRS. I den norske modellen er flere alternativer ansett for å være forenklete, mens i IFRS SME innebærer færre alternativer forenkling. På den bakgrunn er det usikkert om NRS og regulerende myndigheter kan komme til at IFRS SME er tilpasset behovene til øvrige foretak.

IFRS SME er tilsynelatende en selvstendig standard som regulerer regnskapsrapporteringen i sin helhet. Den inneholder blant annet et eget kapittel om grunnleggende prinsipper og forutsetninger. De grunnleggende prinsippene og forutset-

ningene i IFRS SME er hentet fra IASBs konseptuelle rammeverk og bygger således på den samme balanseorienterte plattformen som full IFRS. Sammenhengen mellom denne balanseorienterte plattformen og de regnskapsprinsipper og regler som gjelder på de ulike områdene er – på samme måte som sammenhengen mellom IASBs konseptuelle rammeverk og de ulike IFRSene – til dels uklar. Under full IFRS er dette, i hvert fall formelt sett, et mindre problem siden det fremgår eksplisitt i IASBs konseptuelle rammeverk at det ikke overstyrer standarder og tolkninger. I IFRS SME fremstår den manglende forankringen i de grunnleggende prinsippene og forutsetningene som en standardintern inkonsistens.

I arbeidet med IFRS SME har selvstendigjøring av standarden stått sentralt. Det har vært viktig for IASB å kunne presentere et komprimert regelsett som fritar de som anvender standarden fra å forholde seg til full IFRS. De 230 sidene fremstår langt mindre krevende enn de tilsvarende 2800 sidene som utgjør full IFRS. Denne egenskapen trekkes av mange frem som viktig når anvendeligheten av standarden diskuteres. Om IASB har lyktes i så måte, er imidlertid diskutabelt.

På mange områder angir IFRS SME samme prinsipp som full IFRS, men uten at standarden på samme måte som full IFRS redegjør nærmere for anvendelsen av prinsippet. På den måten har IASB klart å redusere omfanget av standarden betydelig sammenlignet med full IFRS. Det er imidlertid vanskelig å tenke seg at brukere av IFRS SME vil ha mindre behov for utdypende veiledning av prinsippene enn brukerne av full IFRS har. Når denne veiledningen ikke gis i IFRS SME, men finnes i full IFRS, vil en i praksis være tvungen til å anvende full IFRS ved anvendelse av IFRS SME. I standarden kommer denne avhengigheten bare indirekte til uttrykk. IFRS SME har på samme måte som full IFRS et veiledningshierarki. I IFRS SME.10.6 vises det til veiledningen i full IFRS når IFRS SME ikke adresserer et særlig forhold.

Den veiledningen som finnes i full IFRS, må som et generelt utgangspunkt anses å være mer relevant enn eventuell veiledning i andre kilder, og i tillegg vil en altså måtte forholde seg til full IFRS når IFRS SME nøyer seg med å oppgi prinsippet, mens nærmere veiledning i anvendelsen av prinsippet gis i full IFRS.



VIRKEOMRÅDE: Virkeområdet til IFRS SME er «øvrige foretak» og små foretak.

Avvikene mellom IFRS SME og full IFRS kan deles inn i fire kategorier:

1. Alternativer i full IFRS er eliminert.
2. Prinsipper og regler for regnskapsføring er «forenklet».
3. Emner som ikke anses relevante for små og øvrige foretak er eliminert:
 - resultat pr. aksje
 - delårsrapportering
 - segmentrapportering
 - eiendeler holdt for salg – regnskapsføring og opplysninger
4. Kravene til tilleggsopplysninger er redusert (men er langt mer omfattende enn etter god regnskapsskikk).

I det følgende oppsummeres de viktigste avvikene i de to første kategoriene.

1 Alternativer i full IFRS er eliminert

Emne	IFRS SME
Eiendom, anlegg og utstyr	Regnskapsføres etter kostmetoden. Verdireguleringsmodellen kan ikke anvendes.
Investerings eiendom	Regnskapsføres til virkelig verdi. Kostmetoden kan ikke anvendes.
Immaterielle eiendeler	Regnskapsføres etter kostmetoden. Verdireguleringsmodellen kan ikke anvendes.
Felleskontrollerte foretak	Regnskapsføres etter kostmetoden, egenkapitalmetoden eller til virkelig verdi. Bruttometoden kan ikke anvendes.
Pensjonsforpliktelse	Estimatavvik (aktuarielle gevinster eller tap) skal resultatføres fortløpende, eventuelt som «andre inntekter og kostnader» i egenkapitalen. Utsatt regnskapsføring (korridor) kan ikke anvendes.

2 Prinsipper og regler for regnskapsføring er «forenklet»

Emne	IFRS SME
Immaterielle eiendeler	Utgifter til forskning og utvikling skal resultatføres når de påløper. Forbud mot balanseføring av internt genererte immaterielle eiendeler. Alle immaterielle eiendeler anses å ha bestembar brukstid og skal avskrives. Er brukstidsestimatet upålitelig, skal eiendelen avskrives over 10 år.
Goodwill	Avskrives over brukstid. Er brukstidsestimatet upålitelig, skal goodwill avskrives over 10 år.
Offentlige tilskudd	Offentlige tilskudd, både drifts- og investeringsstilskudd, resultatføres når tilskuddsbetingelsene er oppfylt.
Låneutgifter	Låneutgifter resultatføres i den perioden de påløper.
Finansielle instrumenter	Valg mellom reglene i IFRS SME og full IFRS (IAS 39). IFRS SME har to målekategorier, amortisert kost og virkelig verdi. Verdiendringer på instrumenter som måles til virkelig verdi, skal resultatføres. Fraregnings- og sikringsreglene er forenklet sammenlignet med full IFRS.