

Oppdatering av norske regnskapsstandarder i 2010



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Britt Torunn Hove
Den norske Revisorforening

Artikkelen omtaler årets viktigste endringer i de norske regnskapsstandardene. Med mindre annet fremgår spesielt, gjelder endringene i endelige og foreløpige standarder samt ny foreløpig standard for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere.

Bakgrunnen for endringene har vært NRS' strategi for utvikling av god regnskapsskikk med formål om forenkling og harmonisering med IFRS. De oppdaterte regnskapsstandardene og statusrapporten til Regnskapsstandardstyret (RSS) er gratis tilgjengelige på www.regnskapsstiftelsen.no.

I 2010 er det blitt gjort endringer i fire endelige standarder, det er utgitt en ny foreløpig standard og gjort endringer i en annen. Det er også utgitt en ny veiledning mens det er gjort endringer i tre andre. I tillegg er det utgitt en ny uttalelse og gjort endringer i en annen.

1 Endrede endelige regnskapsstandarder

1.1 NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Endringene er først og fremst foranlediget av endringer i andre standarder, og som har medført behov for oppdateringer/

tilpasninger i NRS 8. Andre endringer har utspring i en generell gjennomgang av standarden, bl.a. ut fra et behov av ytterligere klargjøring og veiledning.

Blant de vesentligste endringene er:

- Kapittel 1.2 *Definisjon av små foretak*: Terskelverdiene i definisjonen av små foretak er oppjustert til 70 millioner kroner i salgsinntekt og 35 millioner kroner i balansesum, i tråd med endring i regnskapsloven § 1–6 gjeldende fra og med 2010.
- Kapittel 3.3 *Sammenligningstall*: NRS 8 har til nå hatt krav om omarbeiding av sammenligningstall dersom små foretak velger å følge hovedregelen om å regnskapsføre virkning av prinsippendring og korrigerer av feil mot egenkapitalen. Kravet er revurdert slik at små foretak heretter kan velge å følge hovedregelen om føring mot egenkapitalen uten å omarbeide sammenligningstallene. Dersom sammenligningstall ikke er omarbeidet, må det opplyses om dette i note.
- Kapittel 4.3.1.1.4 *FoU og rettigheter/ Noteopplysninger*: Det er presisert at for mange immaterielle eiendeler er det ikke mulig å konstatere når de ikke lenger eksisterer. Slike immaterielle eiendeler bør føres ut av noten når de er fullt avskrevet og det ikke er klart at den immaterielle eiendelen fortsatt eksisterer.
- Kapittel 4.3.1.3.2 *Goodwill/Avskrivning og nedskrivning*: Regelen om at nedskrivning av goodwill som hovedregel ikke skal reverseres, er endret til at nedskrivning av goodwill ikke skal reverseres. Dette er en tilpasning til ny NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler* (september 2009).
- Kapittel 4.3.2 *Varige driftsmidler*: Omtalen av varige driftsmidler er vesentlig utvidet, bl.a. med omtale av dekomponering. Etter standarden må små foretak

nå normalt dekomponere bygninger som er anskaffet etter 1. januar 2009. Ved valg av avskrivningstid for driftsmidler som består av komponenter med ulik levetid, men som ikke dekomponeres, anbefales det at avskrivning skjer over hovedkomponentens levetid.

- Som en særlig regel er det videre innført at små foretak kan legge det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning til grunn for årsregnskapet for driftsmidler som ikke dekomponeres, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand i forhold til den standen det var i ved kjøpet.
- Kapittel 4.4.1 *Varer*, med underpunkter: Det er gjort endringer som innebærer tilpasning til ny NRS 1 *Varer* (september 2009). Til forskjell fra NRS 1 kan imidlertid små foretak unnlate å gjøre fradrag for gjenstående faste tilvirkningskostnader i beregningen av virkelig verdi for råvarer og varer under tilvirkning, forutsatt at det ikke foreligger kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene.
- Kapittel 5.5.3 *Ekstraordinært utbytte*: Alternativet med korrigerer av det sist godkjente årsregnskapet er fjernet, slik at eneste tillatte løsning for regnskapsføring av ekstraordinært utbytte blir å regnskapsføre det i uttaksåret.
- Kapittel 6.1.1.1.1 *Pensjonsforpliktelser/ Ordninger finansiert direkte over driften*: Omtalen av regnskapsføring av AFP-pensjon er oppdatert som følge av innføringen av ny ordning. Små foretak kan uansett, uavhengig av muligheten for pålitelig måling, velge å unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser knyttet til den nye AFP-ordningen fra 2010. Omtalen av gammel ordning er oppdatert, og det er presisert at det er krav til å avsette til dekning av gjenstå-

- ende egenandeler for ansatte som har tatt ut AFP og vesentlige gjenstående premiebetalinger.
- Kapittel 7.3 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsipp- og estimatendringer*, med underpunkter: Virkning av prinsippendringer og korrigering av vesentlige feil som resultatføres skal fortsatt føres på egne linjer etter ordinært resultat, dvs. iht. resultatoppstillingen klassifisert som ekstraordinær post. Linjen skal imidlertid benevnes ved sin art, hhv. «virkning av prinsippendring» og «korrigering av feil». Det skal fremkomme en egen påfølgende linje for skattekostnad på disse poster, benevnt som «skattekostnad på virkning av prinsippendring/korrigering av feil». Alternativt kan skattekostnaden vises samlet, enten på skattekostnadslinjen før ordinært resultat eller etter postene «virkning av prinsippendring»/«korrigering av feil».
 - Kapittel 7.4 *Ekstraordinære poster* (tilsvarende i kapittel 3.1 *Resultatregnskapet*): Det er presisert at det ikke lenger er adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene. Unntatt fra dette er resultatført virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil som fortsatt skal klassifiseres som ekstraordinær post (jf. punktet ovenfor).
 - Kapittel 10.3 *Fusjon mellom små foretak*: Små foretak kan (som før) velge å benytte selskapskontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap selv om konsernregnskap er utarbeidet og rapportert til Regnskapsregisteret. Ny NRS 9 (oktober 2009) oppstiller en plikt til konsernkontinuitet i disse tilfellene. Det er videre presisert at når det brukes konsernkontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap, kan ikke sammenslåingstidspunktet være tidligere enn tidspunktet for etablering av eiers kontroll.

For fullstendig oppsummering av endringer i NRS 8 vises til standardens vedlegg 2.

Regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2011 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

1.2 NRS 6 Pensjonskostnader

Det er gjort endringer i omtalen av AFP i privat sektor som en følge av at ny AFP-ordning har erstattet den gamle AFP-ordningen (punkt 63–69). Endringene er basert på uttalelsen om AFP som ble offentliggjort i mars 2010, jf. omtalen i punkt 4.2

under. Beskrivelsen av gammel AFP-ordning er også noe endret som en følge av at det foreligger en underdekning i ordningen som må dekkes inn (punkt 71). I tillegg omtales regnskapsføring av AFP når pålitelig måling og allokering av den ytelsesbaserte flerforetaksordningen på et fremtidig tidspunkt er mulig (punkt 68). Enkelte avsnitt/paragrafer som ikke lenger var aktuelle eller som det ikke lenger var aktuelt å ha utdypende omtale av, er også fjernet.

1.3 NRS 15A Aksjebasert betaling

NRS 15A gjelder ikke for fusjoner. Etter endringen av standarden av NRS 15 A, slås det nå fast i punkt 1 at regnskapsstandarden heller ikke gjelder for virksomhetskjøp eller regnskapsføring av konserndannelse hvor datterselskapet ikke har virksomhet. Slike kjøp og konserndannelser reguleres av NRS (F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*. Endringen er ingen realitetsendring.

1.4 NRS 16 Årsberetning

Regnskapsloven § 3–3a har fått et nytt ellefte ledd, som lyder slik:

«Foretak som jevnlig sysselsetter mer 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.»

Den nye bestemmelsen i regnskapsloven gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.

Som en følge av dette, er punkt 2.2 Norsk regnskapslovgivning i NRS 16 endret. Det er også tatt inn et nytt avsnitt i punkt 2.10 Opplysninger om miljø som tar sikte på å forklare hva det nye kravet i regnskapsloven betyr.

2 Nye og endrede foreløpige standarder

2.1 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

RSS utga høsten 2009 et høringsutkast til standard for transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta. Enkelte punkter i høringsutkastet er endret som følge av innspill gjennom høringen, herunder:

- Utsatt skatt er fjernet som eksempel på pengepost.
- Valutakursdifferanser på pengepost som er del av nettoinvestering i utenlandsk enhet der investeringen føres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, skal innregnes i egenkapitalen.
- Ved nedskrivning der virkelig verdi er fastsatt i utenlandsk valuta, skal virkelig

- verdi i utenlandsk valuta omregnes til virkelig verdi i regnskapsvalutaen ved bruk av valutakursen på måletidspunktet. Ligger måletidspunktet forut for balansedagen, kan den verdsettelsen som ble gjort på dette tidspunktet, brukes på balansedagen dersom det ikke har skjedd noen vesentlig verdiendring fra måletidspunktet til balansedagen. I så fall er balansedagen måletidspunktet.
- Nettoinvestering i utenlandsk enhet er definert.
- Innholdet av bestemmelsen i regnskapsloven § 3–4 om regnskapsvaluta er operasjonalisert.
- Omtalen av regnskapsføring av omregningsdifferanser ved avhendelse og delvis avhendelse av utenlandsk enhet er utvidet.
- Det er gitt flere faktorer for vurdering av hva som er et foretaks funksjonelle valuta.
- Det er gitt minimumskrav for hvilke omregningskurser det skal opplyses om i note i de tilfellene der et selskapsregnskap presenteres i annen valuta enn norske kroner.

Standarden har tatt utgangspunkt i den norske oversettelsen av IAS 21, men språk og struktur er noe endret, og regnskapslovens bestemmelser er innarbeidet. Av justeringer i forhold til IAS 21 kan nevnes:

- Virkeområdet er todelt i motsetning til IAS 21 som har tredelt virkeområdet. Todelingen skiller mellom problemstillinger knyttet til måling av transaksjoner og balanseposter og problemstillinger knyttet til omregning til presentasjonsvaluta.
- Bestemmelser om funksjonell valuta er lagt i vedlegg da det antas at de fleste regnskapsbrukerne anvender norske kroner som regnskapsvaluta.
- Hyperinflasjon antas å gjelde få og er ikke omtalt.

Regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2011 eller senere. Det foreligger ingen foreløpig eller endelig standard fra før på området, og løsningene i standarden er innenfor rammene av regnskapsloven. Som en følge av dette, må standarden kunne anvendes også for regnskapsåret 2010, selv om dette altså ikke sies eksplisitt i standarden.

2.2 Virksomhetskjøp og konsernregnskap

NRS har foretatt to endringer i NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*.

Ved ikrafttredelse av NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* 1. januar 2010 ble

konsolideringsunntaket for investeringsvirksomhet fjernet. En sentral begrunnelse var harmonisering mot IAS 27 R. I etterkant er spørsmålet tatt opp til vurdering av IASB, og i møte mellom IASB og FASB februar 2010 ble det tentativt konkludert med å unnta investeringselskaper fra konsolideringsplikt for selskaper de kontrollerer, og at slike investeringer skal måles til virkelig verdi. I lys av den internasjonale utviklingen har NRS konkludert med ikke å pålegge investeringselskaper plikt til å konsolidere selskaper det kontrollerer før spørsmålet er avklart internasjonalt. Konsolideringsplikt og eventuelle noteopplysninger vil bli tatt opp til fornyet vurdering når internasjonal avklaring foreligger. Som en følge av dette har punkt 13 Overgangsregler i standarden fått et nytt andre ledd.

NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* punkt 6.1.3 inneholder regulering av regnskapsføring av endring av betinget vederlag i konsernregnskapet. Punkt 11 som regulerer regnskapsføring av investering i datterselskap i morselskapets regnskap, hadde imidlertid ingen regulering av regnskapsføring av endring av betinget vederlag. NRS fant dette uheldig, og har derfor endret punkt 11. Endring i betinget vederlag regnskapsføres på samme måte som i konsernregnskapet eller som justering av anskaffelseskost.

3 Nye og endrede veiledninger

3.1 Regnskapsføring av inntekt

Inntektsføring er et sentralt område innenfor regnskapsreguleringen og stadig mer komplekse avtaler og transaksjoner skaper utfordringer i forhold til regnskapsføring. Gjennom veiledningen søker RSS å oppnå økt forståelse for hvordan regnskapslovens grunnleggende prinsipper kommer til anvendelse, og dermed større grad av ensartet praksis. Veiledningen inneholder et eget kapittel med eksempler. Eksemplene som er valgt ut, belyser løsning på spesifikke områder og kan være veiledende for andre, lignende situasjoner.

RSS publiserte i 2009 et høringsutkast til veiledning. Enkelte punkter i høringsutkastet er endret som følge av innspill gjennom høringen, herunder:

- Omtale av transaksjonstidspunktet og opptjening ved tjenester er utdypet.
- Omtale av uopptjent inntekt er utdypet.
- Skillet mellom prinsippal og agent er ytterligere utdypet ved å utvide antallet indikatorer.
- Noteinformasjon omtales i nytt kapittel.

- Ved omtale av utbytte i eksempelkapitlet er begrepet «betydelig sannsynlighetsovervekt» operasjonalisert. Beskrivelsen er snevret inn sammenlignet med høringsutkastet.
- Resultatføring av utbytte i avsetningsåret omtales i eksempelkapitlet. I omtalen er det nå tydeliggjort at betydelig sannsynlighetsovervekt kun unntaksvis vil foreligge når investor/deltaker har lavere grad av innflytelse enn de har ved tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet.
- Mottakers regnskapsføring ved tingsutdeling omtales i eksempelkapitlet. Veiledningen åpner nå for to metoder, ikke kun én som i høringsutkastet.

Ved vedtakelsen av veiledningen utgikk NRS (D) *Regnskapsføring av inntekt*.

3.2 Fond for urealiserte gevinster

Det var identifisert en inkonsistens i NRS(V) *Fond for urealiserte gevinster* knyttet til kontantstrømsikring ført etter sikringsreglene i IAS 39. Etter punkt 5.2 var det krav om at gevinster på sikringsinstrumentet i en kontantstrømsikring skulle avsettes til fond for urealiserte gevinster, jf. *asl./asal.* § 3–3a. På den annen side fremkom det av veiledningens kapittel 3 at det ikke var krav om avsetning til fondet der vurderingsregelen etter IFRS var en alternativ tillatt løsning etter GRS.

NRS har foretatt en fornyet vurdering av spørsmålet, og har etter høring endret konklusjonen i punkt 5.2 i tråd med hovedprinsippet trukket opp i punkt 3. Dermed er det ikke krav om å avsette gevinst på sikringsinstrumentet i en kontantstrømsikring til fond for urealiserte gevinster.

3.3 IAS 19 Employee Benefits

Det er gjort endringer i omtalen av AFP i privat sektor som en følge av at ny AFP-ordning har erstattet den gamle AFP-ordningen (punkt 18–24). Endringene er basert på uttalelsen om AFP som ble offentliggjort i mars 2010, jf. omtalen i pkt. 4.2. Omtalen av gammel AFP-ordning er også noe endret som en følge av at det foreligger en underdekning i ordningen som må dekkes inn (punkt 26). I tillegg omtales regnskapsføring av AFP når pålitelig måling og allokering av den ytelsesbaserte flerforetaksordningen på et fremtidig tidspunkt er mulig (punkt 23).

3.4 Pensjonsforutsetninger

Veiledningen er oppdatert med markedstall pr. 31. august 2010. Forutsetningene

vil bli oppdatert pr. 31. desember 2010 i begynnelsen av januar 2011.

4 Nye og endrede uttalelser

4.1 Offentlig tjenestepensjon og offentlig AFP

Det er vedtatt lovendringer og planlegges vedtatt ytterligere lovendringer som en oppfølging av den enighet som i lønnsoppgjøret 2009 ble inngått mellom partene i oppgjøret knyttet til endringer i offentlig tjenestepensjon og offentlig AFP. Uttalelsen omtaler *hvordan* effekten av de ulike endringene skal regnskapsføres. Effekten av tilpasning til folketrygdens regler om fleksibelt uttak av alderspensjon i folketrygden ses på som en endring i pensjonsforutsetning, som skal inngå i aktuarmessig gevinst/tap. Effekten av regulering av pensjon, levealdersjustering og individuell garanti ses på som en kostnad ved tidligere års pensjonsopptjening. Uttalelsen omhandler også *når* effekten av de ulike endringene skal regnskapsføres. For årskull der vedtatte lovendringer knyttet til alderspensjonen er komplette, regnskapsføres effektene på tidspunktet for vedtak av lovendringene. For årskull der vedtatte lovendringer knyttet til alderspensjonen ikke er komplette, regnskapsføres effekten av endret pensjonsregulering på tidspunktet for vedtak av denne lovendringen. Virkning av øvrige endringer regnskapsføres når komplett lovregulering blir vedtatt.

4.2 Overgang til ny AFP i privat sektor

Uttalelsen fra 2008 er oppdatert to ganger, siste gang i mars 2010. NRS mener at ny AFP er en ytelsesbasert flerforetaksordning. Det innebærer at foretakene skal innregne sin proporsjonale andel av ordningens forpliktelser, midler og kostnad. Dersom det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon for måling av ordningen og et konsistent og pålitelig grunnlag for allokering av de enkelte komponenter mellom de deltakende foretak i ordningen, innregnes ordningen som en innskuddsordning og noteinformasjon om forholdet gis, jf. IAS 19.30 (NRS 6.23). Den nye AFP-ordningen er etter NRS sitt syn å anse som en ny ytelsesbasert pensjonsordning og ikke en endring av den gamle ordningen. Personer født etter 31.12.1948 får AFP etter ny ordning. Personer født mellom 1944 og 1948, kan velge AFP etter ny eller gammel ordning. Den gamle ordningen ble lukket for nye pensjonister ved utgangen av 2010 og vil være endelig oppgjort i januar 2016. Lukkingen av den gamle ordningen skal regnskapsmessig behandles etter reglene om avkorting og oppgjør.