

lere under GRS når tolkningen av elsertifikater som valuta legges til grunn. Kort oppsummert betyr dette at både spotkjøp og forwardkontrakter skal vurderes til virkelig verdi.

Som nevnt ovenfor foreligger det ikke noen unntaksregel for varelager holdt av tradere/meglere under NRS 1. Under GRS vil derfor både beholdning av elsertifikater og kontrakter på elsertifikater behandles etter laveste verdis prinsipp. Skulle det

i fremtiden bli slik at NASDAQ OMX tilbyr handel i forwardkontrakter, skal disse måles til virkelig verdi. (Det følger av den underliggende foretningsmodellen at kravet til «handelsportefølje» i paragraf 5–8 vil være oppfylt.)

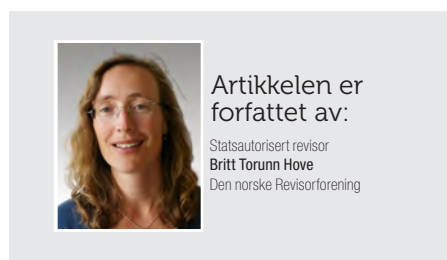
Avslutning

Som det fremgår av drøftelsene ovenfor har vi løpende gjort rede for ulike alternative tolkninger. Disse kan i hovedsak sammenfattes som to prinsipielle tolkninger. Den

ene kan benevnes «virkelig-verdi-argumentet» da vi her argumenterer for at et elsertifikat er å anse som en valuta som skal måles til virkelig verdi. Det andre kan best beskrives som «kost-argumentet», da et elsertifikat under dette alternativet blir vurdert å være et varelager eller en immateriell eiendel som skal vurderes til anskaffelseskost. Vi mener at måling til virkelig verdi basert på et valutaressonnement er en kvalitativt god løsning i samsvar med IFRS og GRS.

Oppdatering av norske regnskapsstandarder 2012

I 2012 er to foreløpige standarder omgjort til endelige standarder, det er foretatt endringer i en endelig standard, det er utgitt to nye høringsutkast samt at det er gjort endringer i to veiledninger.



Nedenfor omtales årets endringer i de norske regnskapsstandardene. I tillegg omtales kort den endringen i strategi som NRS vedtok i 2012. De oppdaterte regnskapsstandardene, strateginotatet til NRS og statusrapporten til RSS er gratis tilgjengelige på: www.regnskapsstiftelsen.no.

Nye og endrede endelige regnskapsstandarder

NRS 19 Immaterielle eiendeler

NRS(F) *Immaterielle eiendeler* er omgjort til endelig standard, etter at det er gjort mindre endringer etter høring i 2012. Følgende endringer med materielt innhold er foretatt:

- Regnskapsloven § 5–6 gir adgang til å kostnadsføre utgifter til forskning og utvikling selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt. Anbefalingen i tidligere standard om at kostnadsføring etter § 5–6 ikke burde benyttes, er fjernet. § 5–6 er en forenklingadgang som kan benyttes av alle regnskapspliktige. Som en konsekvens av dette er avsnittet 2.2.2

Balanseføring eller kostnadsføring omformulert. Dersom et foretak har valgt kostnadsføring i samsvar med § 5–6, krever ikke standarden at foretaket vurderer om kriteriene for balanseføring er oppfylt.

- Om en utgift tilfredsstillers definisjonene til innregning som immateriell eiendel, er et vurderings spørsmål. I tilknytning til dette presiseres det i punkt 2.2.4 *Tilbakeføring av tidligere kostnadsførte utgifter*: «Utgifter som er kostnadsført før dette tidspunktet, kan ikke balanseføres på et senere tidspunkt. Begrunnelsen er at kriteriene ikke var tilfredsstillt da utgiftene ble pådratt.»
- Innregning av låneutgifter ved lang tilvirkningstid er tilpasset regnskapslovens unntak gjennom § 5–4. Det heter nå i punkt 2.3.3.: «Låneutgifter inngår i anskaffelseskost. Etter regnskapsloven § 5–4 tredje ledd er det likevel adgang til å kostnadsføre låneutgifter.»
- Siste setning i avsnitt 3.2. er oppdatert som følge av lovendring i regnskapsloven § 7–14. Notekravet lyder nå: «Vesentlige pågående forsknings- og utviklingsaktiviteter beskrives i note til årsregnskapet.»

Punkt 3. *Standard* er endret tilsvarende.

Standarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.

NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Den foreløpige standarden som trådte i kraft med virkning for regnskapsår som startet 1. januar 2011 eller senere, er omgjort til endelig standard med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2013 eller senere. Det er ikke foretatt endringer ved omgjøringen.

NRS 6 Pensjonskostnader

Etter høring i 2012, er det foretatt enkelte endringer i NRS 6 *Pensjonskostnader*. Bakgrunnen for endringene er endringer i IAS 19 *Ytelser til ansatte* med regnskapsmessig virkning fra

1.1.2013. Det er foretatt to hovedendringer i standarden:

- Det åpnes for å skifte tilbake til de ordinære reglene i NRS 6, etter at den regnskapspliktige tidligere har benyttet IAS 19 *Ytelser til ansatte* eller US GAAP via NRS 6.
- For planendringer med tilbakevirkende kraft, som er betinget av fremtidige ansatte, er den regnskapspliktige gitt et valg for regnskapsmessig behandling av virkningen av planendringen. Det nye alternativet innebærer resultatføring på planendringstidspunktet, og er en tilpasning til IAS 19 *Ytelser til ansatte*.

I tillegg er punkt 50 i NRS 6 endret uten at det er gjennomført høring. Det sies nå eksplisitt at diskonteringsrenten kan fastsettes med utgangspunkt i renten på statsobligasjoner. Tidligere har renten på statsobligasjoner vært oppfattet som synonym til risikofri rente, som var formuleringen i NRS 6. Utviklingen i rentemarkedet i Norge har gjort at det nå ikke lenger er klart at dette er tilfelle. I oppdateringen av NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* pr. 31. desember 2012 legger NRS til grunn at risikofri rente er swap-renten med et fradrag på 0,5 %. Det sies også at diskonteringsrenten kan fastsettes med utgangspunkt i foretaksobligasjoner med høy kredittverdighet. Formuleringen var tidligere obligasjoner med *særlig* høy kredittverdighet. Ordet *særlig* er strøket for å harmonisere med begrepsbruken i den norske oversettelsen av IAS 19 *Ytelser til ansatte*. Sistnevnte oppfattes ikke som noen realitetsendring.

Endringene gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.

Nye høringsutkast

NRS(HU) Endringer i NRS 8 GRS for små foretak

Forslaget til endringer innebærer ytterligere veiledning og/eller klargjøring på enkelte punkter og oppretting av enkelte feil. Endringene gjelder blant annet:

- Kapittel 1.2 *Definisjon av små foretak*: Morselskap regnes som små bare dersom vilkårene i regnskapsloven § 1–6 er oppfylt for konsernet som en enhet. Det er presisert at dette også gjelder morselskap i underkonsern.
- Nytt kapittel 3.2.3 *Motregning i balansen*: Det er tatt inn omtale av motregning av fordringer og gjeld i balansen for å gi veiledning på dette punktet.
- Nytt kapittel 3.3 *Sammenslåing, oppdeling og benevning av poster*: For veiledningens skyld er det tatt inn et nytt kapittel som redegjør nærmere for når det skal foretas sammenslåing og oppdeling av poster, samt om benevning av poster.
- Kapittel 4.4.5.2 *Bankinnskudd, kontanter mv. – spesifikasjon i regnskapet*: Det foreslås at små foretak kan klassifisere bankinnskudd som omløpsmidler selv om de er bundet for en lengre periode.
- Kapittel 5.1.2 *Regnskapsføring av emisjons- og stiftelsesutgifter*: Endringene følger av lempingen i aksjeloven, som nå åpner for at stiftelsesutgifter kan dekkes fra aksjeinnskuddet.
- Kapittel 5.4.2 *Utbytte/Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker*: Omtalen vedrørende utbytte er noe utdypet og samkjørt med tilsvarende omtale i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt*.
- Kapittel 6.1.1.1.2 *Pensjonsordninger finansiert ved fondsopplegg (forsikrede ordninger)*: Det er presisert at pensjonsordningene i Statens Pensjonskasse, Kommunal landspensjonskasse og lignende kommunale ordninger er forsikrede ordninger som omfattes av unntaket om at små foretak kan unnlate å balansføre pensjonsforpliktelser som er forsikret.
- Kapittel 6.1.1.3.4 *Tap på kontrakter*: Det er gitt noe utdypende veiledning, herunder eksempler på de vanligste typene tapskontrakter. For varekjøpskontrakter er det dessuten presisert at tapsbeløpet, samt eventuelle justeringer og tilbakeføringer, skal føres mot varekostnaden.
- Nytt kapittel 7.1.4 *Brutto- eller nettoføring av salgsinntekter*: Det er innarbeidet et nytt kapittel med veiledning knyttet til spørsmålet om brutto- eller nettoføring av salgsinntekter.
- Kapittel 7.2.4 *Aksjevedtatt betaling*: Omtalen av aksjevedtatt betaling er noe utdypet.



Ett system som integrerer:

- ✕ økonomi og regnskap
automatisk bank ✕
- ✕ likviditetsstyring
ordre og fakturering ✕
- ✕ prosjekt og timeføring
logistikk ✕
- ✕ analyser og ledelsesinfo
kundereskontro ✕
- ✕ leverandørreskontro

Hvorfor Xledger?

- ✓ Mer enn ti års erfaring med webbaseret ERP-system i Norge.
- ✓ Ingen software eller hardware installasjoner.
- ✓ Visuell og intuitiv oversikt over din bedrift.
- ✓ Automatisert arbeidsflyt og bankintegrasjon.

 **xledger**
Instant Business Insight

Xledger AS
Østensjøveien 32
0667 Oslo
+47 40 00 22 11

www.xledger.no



- Kapittel 8 *Noteopplysninger – usikkerhet om fortsatt drift*: I innledningen i kapitlet om noteopplysninger er det tatt inn en presisering om noteopplysninger ved usikkerhet om fortsatt drift. Det er lagt til grunn at kravet til nærmere redegjørelse for usikkerheten i små foretak kan dekkes gjennom en henvisning til redegjørelsen i årsberetningen.
- Kapittel 8.2 *Regnskapsprinsipper mv.*: Det er presisert at det er de konkrete regnskapsprinsippene som er aktuelle for foretaket som skal beskrives.

Høringsfristen er 28. februar 2013.

NRS(HU) Endringer i NRS(F)Fisjon

NRS har lagt frem et høringsutkast til endringer i NRS(F) *Fisjon*. Endringsarbeidet har i hovedsak vært todelt; en del har vært å gjøre standarden lettere tilgjengelig, blant annet gjennom at transaksjonsfisjon og kontinuitetsfisjon reguleres i hver sine kapitler og at regulering av situasjoner som forventes å opptre sjelden er fjernet. Den andre delen har vært å innarbeide identifiserte behov for materielle endringer. Av foreslåtte endringer nevnes:

- Fisjonskostnader som dekkes av overtakende selskap i transaksjonsfisjoner skal trekkes fra egenkapitalinnskuddet. Etter gjeldende NRS (F) *Fisjon* inngår fisjonskostnader i anskaffelseskost for overtatte eiendeler og forpliktelse.
- Begrepe jevndeling og skjevdeling erstattes med kontinuitetsfisjon og transaksjonsfisjon. Endringen er ingen realitetsendring.
- Delingstidspunktet for transaksjonsfisjoner er tidspunktet for oppnåelse av kontroll. Måling og tilordning av anskaffelseskost skal skje på delingstidspunktet, det er også tidspunktet for regnskapsføring av fisjonen. Etter gjeldende standard kan den regnskapspliktige anvende et hvilket som helst tidspunkt i året som delingstidspunkt.
- Fisjonsfusjon foreslås behandlet som to separate deler, en fisjonsdel som reguleres i fisjonsstandard og en fusjonsdel som reguleres i fusjonsstandard. Forslaget medfører en endring for fisjonsfusjoner der fisjonsdelen er en kontinuitetsfisjon og fusjonsdelen er en transaksjonsfusjon.
- Identifisering av regnskapsmessig overdragende selskap baseres på en helhetsvurdering av flere indikatorer, ikke bare egenkapitalverdien.

Høringsfristen er 1. april 2013.

Endrede veiledninger

NRS(V) IAS 19 *Ytelser til ansatte*

Revidert IAS 19 *Ytelser til ansatte* trer i kraft for regnskapsåret 2013. Veiledningen om IAS 19 er oppdatert til å referere til denne utgaven av IAS 19. Disse endringene i veiledningen trer i kraft når foretaket går over til å anvende revidert IAS 19. Videre er faktabeskrivelsen av AFP-ordningen og omtalen av diskonteringsrenten oppdatert.

Omtalen av diskonteringsrenten er oppdatert som følge av en fornyet vurdering av foretaksobligasjonsmarkedet. Etter IAS 19 skal diskonteringsrenten på hver balansedag fastsettes med henvisning til renten på foretaksobligasjoner av høy kvalitet («high quality corporate bonds») eller til statsobligasjonsrenten dersom det ikke finnes et dypt marked («deep market») for foretaksobligasjoner av høy kvalitet i henhold til standardens beskrivelse. Før endringen i veiledningen, ble det slått fast at det i Norge ikke var et dypt marked for foretaksobligasjoner i norske kroner av høy kvalitet, og at statsobligasjonsrenten skulle legges til grunn for fastsettelsen av diskonteringsrenten. Etter endringen i veiledningen fremgår det nå at NRS ikke kan avvise at renten på obligasjoner med fortrinnsrett (OMF) kan anvendes ved beregning av diskonteringsrenten. Den regnskapspliktige må ta stilling til om dette er foretaksobligasjoner av høy kvalitet, og om det er et dypt marked for obligasjonene. Dersom den regnskapspliktige mener at det ikke finnes et dypt marked for foretaksobligasjoner av høy kvalitet i norske kroner, må diskonteringsrenten fremdeles baseres på statsobligasjonsrenten.

NRS(V) *Pensjonsforutsetninger*

Veiledningen er tilpasset NRS(V) *IAS 19 Ytelser til ansatte*. I tillegg er beregningsforutsetningene oppdatert basert på markeds-situasjonen pr. 31. desember 2012.

I NRS(V) *IAS 19 Ytelser til ansatte* fremgår det at NRS ikke kan avvise at markedsrenten på obligasjoner med fortrinnsrett (OMF) kan legges til grunn i beregningen av diskonteringsrenten for foretak som anvender IAS 19 *Ytelser til ansatte*, jf. *omtale i avsnittet over*. Som en følge av denne endringen er modellen for fastsettelse av beregningsforutsetningene i NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* justert. Forutsetningen om at statsobligasjonsrenten er en risikofri rente forlates. Risikofri rente defineres som swap-renten med et fradrag på ca. 50 basispunkter.

For foretak som anvender NRS 6, kan diskonteringsrenten fastsettes med utgangspunkt i risikofri rente, statsobligasjonsrenten eller en foretaksobligasjonsrente av høy kvalitet. Foretakene kan benytte samme modell for estimering av en foretaksobligasjonsrente som er lagt til grunn i NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* pr. 31. august 2012. Denne modellen innebærer at det tas utgangspunkt i diskonteringsrente på statsobligasjoner, og at det deretter legges til et risikopåslag for å komme frem til foretaksobligasjonsrenten av høy kvalitet. I veiledningen tallfestes risikopåslaget, men det presiseres samtidig at NRS ikke vil gjøre denne beregningen i senere oppdateringer av veiledningen.

Endret strategi for standardsetting

I november 2012 vedtok Stiftelsesstyret i NRS en ny strategi for utvikling av regnskapsstandarder for gruppen øvrige foretak. Strategien har hittil vært vedlikehold av eksisterende standarder. Den nye strategien innebærer at det skal utvikles én regnskapsstandard for øvrige foretak, og denne regnskapsstandard skal ta utgangspunkt i en norsk oversettelse av IFRS for SMEs.¹ Det skal gjøres nødvendige tilpasninger til norsk regnskaps- og selskapslovgivning. Gjeldende norsk god regnskapspraksis innarbeides så langt det er mulig/ønskelig for å unngå unødvendige overgangsutgifter. Forenklinger skal tilstrebes, men som hovedregel skal løsningene som er valgt i IFRS for SMEs kunne velges inklusive regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven.

Det er lagt en ambisiøs tentativ tidsplan som innebærer offentliggjøring av et høringsutkast til ny samlestandard for øvrige foretak i november 2013, og med ikrafttredelse for regnskapsåret 2015. Med den endrede strategien vil NRS måtte vurdere omfang og innhold av det videre vedlikeholdet av eksisterende regelverk i mellomperioden frem til ny samlestandard trår i kraft.

Etter at arbeidet med å lage én regnskapsstandard for øvrige foretak basert på IFRS for SMEs er gjennomført, vil det bli vurdert om NRS 8 skal omarbeides, slik at den baseres på den nye standarden for øvrige foretak. Om dette gjøres, er utgangspunktet at små foretak fremdeles skal ha forenklinger minst på dagens nivå.

¹ IASB utga sin standard for «small and medium-sized entities» i juli 2009.

REVISJONSPROGRAM ÷ FLEKSIBILITET = FRUSTRERT REVISOR



Lett å mestre

Maestro serverer deg og din bedrift frokost med ferskpresset eplejuce. Har du lyst på frokost og en presentasjon av Maestro revisjon? Ring oss på 02575, så sees vi hos dere.

Maestro Revisjon for deg som ønsker fleksible og brukervennlige løsninger

Maestro Revisjon er fleksibelt og et godt verktøy ved revisjon av små og mellomstore selskaper. Programmet er fleksibelt slik at revisor skal kunne beholde sin egenart og videreføre sin metodikk. Revisor kan selv bestemme i hvilken rekkefølge handlinger i revisjonsprosessen utføres, og programmet legger derfor ikke strenge føringer på utøvelsen av revisjonsprogrammet.

Kontakt oss på 02575 for visning og et godt tilbud!
Mer informasjon på www.maestro.no

Lett å mestre

maestro 
revisjon