

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Oslo, 21. desember 2018

Overgang fra gjeldende regnskapsregulering til NRS (NOU)

1. Innledning

På bakgrunn av samtaler med Finansdepartementet har Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) utarbeidet en analyse over forskjellene mellom gjeldende regnskapsregulering og eventuell fremtidig standardsetting innenfor de rammer som følger av forslag til ny regnskapslov (NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11). I analysen sammenlignes gjeldende regulering med en fremtidig standardsetting som bygger på IFRS for SMEs¹ slik denne etter NRS' oppfatning kan utformes innenfor lovforslaget. I det videre er denne fremtidige standardsettingen benevnt NRS (NOU).

I hovedsak omhandler analysen regnskapsregulering knyttet til innregning og måling, men berører også regnskapsregulering av presentasjon. Notekrav er ikke vurdert og omtalt. Analysen inkluderer ikke regnskapsmessig behandling av fisjon og fusjon, og heller ikke særregulering, for eksempel for bank og finans.

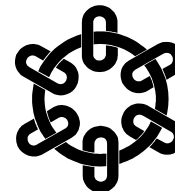
I punktene 2 til 4 i dette brevet gis det på ulike måter en overordnet fremstilling av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU). Vi har også valgt å legge ved en utdyping gjennom følgende:

- Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU), kapittel for kapittel (vedlegg 1).
- Beskrivelse av mulige overgangseffekter av ny regulering på utbytteområdet anses å være av særskilt interesse (vedlegg 2).
- Illustrasjon av forskjeller gjennom eksempelregnskaper for utvalgte typer av virksomhet (vedlegg 3).

2. Nærmere om analysen av forskjeller

Regnskapslovutredningen (NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11) la til grunn at ny norsk regnskapsstandard skulle baseres på IFRS for SMEs, men med mulighet for at norsk

¹ IFRS for Small and Medium Sized Entities 2015



standardsetter etter visse kriterier kunne gjøre avvik, se nærmere omtale i NOU 2015: 10, kapittel 10.3.4. Etter at lovutvalget avga sin innstilling har NRS' standardsettende organ, Regnskapsstandardstyret (RSS), arbeidet med utforming av en ny norsk regnskapsstandard, NRS (NOU). Den er basert på lovutvalgets føringer, premisser ved en modifisert versjon av IFRS for SMEs og bygger på lovutvalgets direktivfortolkning og implementering. I høringssvarene påpekes det at andre direktivfortolkninger kan være mulig på enkelte områder. Ett eksempel er at utvalget har lagt til grunn at direktivet ikke åpner for bruk av egenkapitalmetoden på felleskontrollert virksomhet, noe en del høringsinstanser hevder kan være en for streng direktivfortolkning.

Som departementet er kjent med ble arbeidet med ny regnskapsstandard satt på hold i påvente av lovproposisjon og er ikke sluttført. Det er derfor flere områder som ikke er ferdigbehandlet av RSS. Analysen kan av den grunn ha preg av å være bevegelige mål på enkelte områder. Når en eventuell standard er ferdig, må den sendes på høring, og dette er et forhold som også vil kunne påvirke endelige løsninger. Analysen og illustrasjonseksemplene tar utgangspunkt i de tentative beslutninger om norske tilpasninger som skal gjennomføres i NRS (NOU), frem til arbeidet med regnskapsstandarden ble satt på hold i juni 2017.

Eksempler på områder som ikke er ferdigbehandlet

Som omtalt ovenfor er arbeidet med standardsetting satt på hold og en ny norsk regnskapsstandard er derfor ikke ferdigstilt. Områder som ikke er ferdigbehandlet er blant annet:

- a) Finansielle instrumenter
- b) Fusjon/fisjon
- c) Investeringselskaper
- d) Overgangsregler.

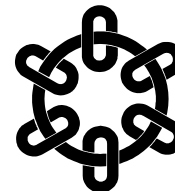
3. Vesentlige forskjeller

I den detaljerte analysen av forskjeller i vedlegg 1 er det mange avvik som må anses å ha liten reell eller praktisk betydning for de regnskapspliktige. Disse er verken sentrale for regnskapsbrukerne eller særlig bebyrdende for regnskapsprodusentene. Andre avvik kan etter vår oppfatning ha et klart preg av reelle endringer og oppfattes som viktige for regnskapspliktige og regnskapsbrukere. Vår vurdering av vesentlige forskjeller:

- Adgang til å bruke virkelig verdi etter førstegangsinnregning.

I NRS (NOU) foreligger en valgadgang mellom bruk av historisk kost-prinsippet eller oppregulering til virkelig verdi. Valgadgangen gjelder

- aksjer som ikke er børsnotert (kap. 11 og 12)
- investeringseiendom (kap. 16)
- varige driftsmidler (kap. 17) og



- biologiske eiendeler (kap. 34).

En slik oppregulering av balanseført verdi vil medføre en høyere egenkapital og i noen tilfeller høyere regnskapsmessig resultat i den perioden oppreguleringen skjer. Oppregulering av varige driftsmidler vil inngå i bunden egenkapital. Resten av oppreguleringene vil medføre økning i annen egenkapital, (jf. NOU 2016: 11).

- Behandling av avgitt og mottatt utbytte.

Foreslått utbytte skal etter gjeldende regulering klassifiseres som gjeld på balansedagen. Etter NRS (NOU) skal foreslått utbytte ikke avsettes som gjeld på balansedagen (kap. 32). Isolert sett medfører forskjellen en høyere egenkapital på balansedagen for giver sammenlignet med løsningen som følger av gjeldende regulering.

For mottakende selskap er NRS (NOU) noe mer restriktiv på inntektsføring av mottatt utbytte (kap. 23), enn hva som er tilfellet etter gjeldende regulering. Basert på lovforslaget er inntektsføring før vedtaksåret begrenset til å gjelde utbytte fra datterselskaper. Ytterligere en forutsetning er at datterselskapet formelt har gjennomført utbyttebeslutningen før morselskapet vedtar sitt årsregnskap. Løsningen åpner for en videreføring av muligheten for gjennomgående utbytte, men setter strengere kriterier og begrenser virkeområdet til konserninterne forhold sammenlignet med gjeldende regulering. Andre foretak som ønsker en tilnærming til gjennomgående utbytte, må tilpasse seg ved bruk av andre regler, for eksempel ved ekstraordinære utbytter basert på mellombalanser.

- Goodwill

NRS (NOU) foreskriver at negativ goodwill skal inntektsføres på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen/oppkjøpet (kap. 19). Under gjeldende regulering periodiseres negativ goodwill ved resultatføring fremover i tid.

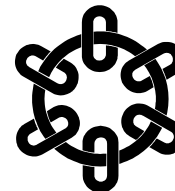
Etter gjeldende regulering kan det etableres en teknisk goodwill ved kjøp av foretak som ikke har virksomhet. Problemstillingen vil spesielt være relevant ved kjøp av et eiendomsselskap (eiendelskjøp). Etter NRS (NOU) regnskapsføres verken utsatt skatt eller goodwill i forbindelse med slike transaksjoner (kap. 19).

- Pensjon

Dagens regulering tillater utsatt innregning av aktuarmessige gevinster og tap eller andre estimatavvik, herunder bruk av korridormetoden. Løsningen foreslås i tråd med internasjonal utvikling ikke videreført i NRS (NOU) kapittel 28.

- Anleggskontrakter

Definisjon av anleggskontrakter under NRS (NOU) avviker fra definisjonen under gjeldende regulering, med den konsekvens at færre foretak forventes å kunne videreføre løpende avregning. For foretak som må gå over til fullført kontrakts-metode vil effekten



kort oppsummert være at inntektsføring først kan skje ved endelig overlevering (kap. 23). Ved slutført prosjekt vil inntekter, kostnader og egenkapital være den samme sett prosjektperioden under ett. Det er altså periodiseringen som påvirkes.

De særskilte reglene for egenregiprojekter i gjeldende regulering, med gradvis overgang til anleggskontrakt i takt med avtaleinngåelse, vil ikke bli videreført i NRS (NOU). Det er knyttet usikkerhet til praktiseringen av denne reguleringen i dag.

- Offentlig tilskudd

Avvik mellom gjeldende regulering og NRS (NOU) (kap. 24) vil kunne endre tidspunktet for resultatføring av offentlig tilskudd. NRS (NOU) skiller ikke mellom driftstilskudd og investeringstilskudd på tilsvarende måte som gjeldende regulering. For investeringstilskudd kan dette innebære resultatføring på tidligere tidspunkt.

- Klassifisering av gjeld

Etter NRS (NOU) kan gjeld kun klassifiseres som langsiktig hvis den regnskapspliktige har rett til å utsette betalingen i mer enn 12 måneder fra balansedato. I motsatt fall, må lånet klassifiseres som kortsiktig (kap. 4). Dette kravet er strengere enn ved gjeldende regulering.

Første års avdrag på langsiktig gjeld kan under gjeldende regulering klassifiseres som kortsiktig eller langsiktig. Under NRS (NOU) må første års avdrag presenteres som kortsiktig gjeld.

- Fjerningsforpliktelser

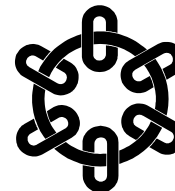
GRS har tre alternativer for regnskapsføring av fjerningsforpliktelser. NRS (NOU) krever at fjerningsforpliktelser skal avsettes som gjeld (kap 21).

- Varige driftsmidler

NRS (NOU) har, i motsetning til GRS, en samlet regulering på området *varige driftsmidler* (kap. 17). NRS (NOU) har blant annet et eksplisitt krav til å dekomponere driftsmidler i hovedbestanddelar med ulike utnyttbar levetid. Under gjeldende regulering er dekomponering kun omtalt i standarden for små foretak (NRS 8), samt i en veiledning for anvendelse av IFRS-løsninger innenfor GRS.

Ved endring av avskrivningstid, foreskriver NRS (NOU) bruk av knekkpunkt-metoden. Dette innebærer at effekten av endret økonomisk levetid fordeles over gjenværende levetid. Denne løsningen er også tillatt som ett av to alternativer under gjeldende regulering. Løsningen under gjeldende regulering som innebærer umiddelbar resultatføring av effekten ved endret levetid, vil ikke bli videreført (reverseringsløsningen).

- Ulikt rammeverk



NRS (NOU) bygger på et annet rammeverk enn de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Forskjellig rammeverk kan føre til endring av regnskapsmessige løsninger på områder som ikke er regulert av en regnskapsstandard. Mer-/mindreinntekt i kraftbransjen og anleggsbidrag nevnes som eksempler.

Eksempler på andre endringer:

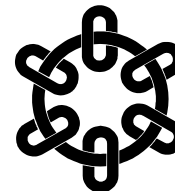
En overgang til NRS (NOU) medfører også andre endringer. NRS (NOU) er blant annet mer kortfattet sammenlignet med gjeldende regnskapsstandarder, med mindre omfattende veiledning. Videre innføres utvidet resultat som en separat regnskapsoppstilling, i tillegg til resultatregnskapet. Omfanget av poster som skal føres over utvidet resultat er begrenset og antas kun å treffe et fåtall regnskapspliktige. Der den regnskapspliktige ikke har slike poster, kan oppstillingen unnlates. Også regnskapsterminologien vil til en viss grad endres, men slik at ny terminologi følger norsk oversettelse av IFRS. Antallet valg den regnskapspliktige kan ta innenfor rammen av standarden vil også bli noe mer begrenset med NRS (NOU).

Analysen av forskjeller har ikke som målsetting å være en fullstendig oversikt, men å angi eksempler på områder hvor det kan oppstå forskjeller.

4. Illustrasjon på utvalgte bransjer

I vedlegg 3 følger seks ulike illustrative eksempelregnskaper. En ny regnskapsregulering vil kunne føre til endringer av ulike typer og omfang hos den enkelte regnskapsprodusent. Eksempelene er stiliserte og forenklet for å poengtere effekten i de bransjene som vil berøres av en overgang. Utvalget av bransjer og virkningen av endringene i hvert enkelt eksempel, dekker ikke alle sider ved en endret regulering. Eksempelene er viser begrenset effekt av overgang til NRS (NOU).

- 1) Produksjon AS, der endring av regler for dekomponering av varige driftsmidler og pensjonsforpliktelse blir illustrert.
- 2) Handel AS, der endring på klassifisering av gjeld blir illustrert.
- 3) Entreprenør AS, der endret definisjon av anleggskontrakter blir illustrert.
- 4) Investering AS, der mulighet for utvidet bruk av virkelig verdi på investeringseiendom og aksjer blir illustrert. I tillegg blir endring av teknisk goodwill og avsetning utsatt skatt ved kjøp av selskap som ikke er virksomhetssammenslutning illustrert.
- 5) Egenkapital AS, der endring på konvertibel gjeld og inntektsføring av utbytte blir illustrert.
- 6) Oppdrett AS, der mulighet for vurdering av biologiske eiendeler til virkelig verdi blir illustrert.



Noter er ikke inkludert i illustrasjonseksemplene. Begrunnelsen er dels at arbeidet med disse ikke har kommet langt i Regnskapsstandardstyret. Noteinformasjonen skal dessuten være foretaksspesifikk rapportering som vil variere fra et foretak til et annet.

5. Avslutning

Vi håper gjennomgangen vil være til nytte i Finansdepartementets arbeid med regnskapslovgivningen. Skulle det være spørsmål til brevets innhold eller annet i forbindelse med regnskapslovgivningen, står vi selvsagt til disposisjon.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Elisabet Ekberg
Leder Regnskapsstandardstyret i NRS

Vedlegg 1: Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU).

Vedlegg 2: Regnskapsmessig behandling av utbytte.

Vedlegg 3: Illustrative eksempelregnskaper