

## Vedlegg 1 – Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU)

Dette vedlegget viser først et sammendrag av forskjellene mellom gjeldende regulering og NRS (NOU). Deretter følger en detaljert oversikt over forskjellene per kapittel. Den detaljerte oversikten har som formål å være et oppslagsverk som utdyper selve analysen.

### Sammendrag av sentrale forskjeller per kapittel i NRS (NOU)

*Kapittel 2 Begreper og grunnleggende prinsipper (ramme):* NRS (NOU) kapittel 2 er en klargjøring, ved at kvalitative formål og egenskaper ved et finansregnskap fremgår eksplisitt av standarden. Den vesentlige forskjellen ut over dette, er de balanseorienterte definisjonene i NRS (NOU) mot dagens resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsipper.

Lovutvalget har foreslått at dagens lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper skal erstattes med mer generelle alminnelige regnskapsprinsipper. Hensikten med forslaget var å fjerne potensielle konflikter mellom de grunnleggende regnskapsprinsippene og de balanseorienterte definisjonene, samt legge til rette for at standardsetter skal kunne utarbeide en regnskapsstandard i tråd med IFRS for SMEs.

En regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs med et annet rammeverk enn de grunnleggende regnskapsprinsippene, kan føre til forskjellige regnskapsmessige løsninger på områder som ikke har særskilt regulering i en regnskapsstandard. Det er ikke formålstjenlig og antagelig umulig å utarbeide en uttømmende liste over områder dette kan berøre, men mer-/mindreinntekt og anleggsbidrag kan nevnes som eksempler.

*Kapittel 3 Presentasjon av et finansregnskap:* Lovforslaget sett sammen med NRS (NOU) innebærer enkelte endringer i oppstillingsplanene. En ny regnskapsoppstilling, en separat oppstilling av utvidet resultat, innføres, men det vil være et begrenset antall tilfeller hvor de regnskapspliktige har poster som innebærer at utvidet resultat må utarbeides.

*Kapittel 4 Balanseoppstilling:* Endring av klassifisering av gjeld er ikke vurdert å innebære merarbeid av betydning for de regnskapspliktige, men det vil kunne påvirke sentrale nøkkeltall.

*Kapittel 5 Utvidet resultat:* NRS (NOU) medfører et utvidet krav for noen foretak som følge av at det kreves en ny regnskapsoppstilling over utvidet resultat. Det er imidlertid et fåtall poster som skal føres i utvidet resultat, og følgelig er det få foretak som blir berørt.

*Kapittel 6 Presentasjon av endringer i egenkapital:* Alternativet med å presentere egenkapitalendringer i note videreføres ikke i NRS (NOU). De regnskapspliktige må etter dette utarbeide en egen oppstilling over endringer i egenkapital.

*Kapittel 7 Oppstilling av kontantstrømmer:* Det er identifisert enkelte forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU), men disse har kun betydning for hvordan ulike poster i kontantstrømoppstillingen presenteres/klassifiseres. Forskjellene har ingen betydning for innregning og måling.

*Kapittel 8 Noter til finansregnskapet:* En analyse av forskjeller når det gjelder noteopplysninger er ikke en del av denne analysen.

## Vedlegg 1 – Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU)

*Kapittel 9 Konsernregnskap og morforetakets årsregnskap:* Foreslått løsning etter NRS (NOU) anses ikke å skape vesentlige avvik mot dagens praksis. I utgangspunktet er det en rekke forskjeller mellom gjeldende norske regler og IFRS for SMEs. Gjennomføring av N-punkter i NRS (NOU) har imidlertid bidratt til at det ikke er vesentlige avvik mellom gjeldende regulering og den foreslåtte standarden. Et unntak er likevel at NRS (NOU) ikke har tatt endelig stilling til reguleringen av investeringsselskaper, så her foreligger et potensielt avvik mellom gjeldende regulering (Se NRS 9.13) og NRS (NOU).

*Kapittel 10 Regnskapsprinsipper, estimater og feil:* NRS (NOU) kapittel 10 er en klargjøring i forhold til gjeldende regulering. Den vesentlige forskjellen ut over dette, er de balanseorienterte definisjonene i NRS (NOU) mot dagens resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsipper.

*Kapittel 11 og 12 Finansielle instrumenter:* Målemetodene som anvendes i de to regelsettene er de samme (kost, amortisert kost eller virkelig verdi), men en overgang til NRS (NOU) vil medføre at enkelte typer finansielle instrumenter får endret målemetode. NRS (NOU) vil medføre at flere finansielle instrumenter vil bli målt til virkelig verdi. NRS (NOU) vil også medføre at alle sikringsinstrumenter vil måtte balanseføres, noe som vil være en endring i forhold til reglene under NRS 18.

*Kapittel 13 Beholdninger:* Med unntak av utvidet adgang til å måle enkelte beholdninger (biologiske eiendeler) til virkelig verdi, er det ikke identifisert sentrale forskjeller mellom NRS (NOU) og gjeldende regulering når det gjelder regnskapsføringen av varer. Bakgrunnen for den utvidede adgangen til virkelig verdi følger av lovutvalgets forslag.

*Kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak:* Etter NRS (NOU) er det ikke egne regler for TS som er eid midlertidig. De metodevalg som er gjort for TS (kostmodellen og egenkapitalmetoden) brukes også for midlertidig eide TS. Etter gjeldende regulering er egenkapitalmetoden ikke tillatt for midlertidig eide TS. Ved trinnvise kjøp (overgang fra TS til DS) resultatføres eventuelle gevinster på tidligere eierandeler. Etter gjeldende regulering resultatføres ikke gevinsten.

*Kapittel 15 Investering i felleskontrollerte virksomheter:* Under NRS (NOU) videreføres bruk av bruttometoden når det gjelder felleskontrollert drift og felleskontrollerte eiendeler. For felleskontrollerte foretak forbyr både egenkapitalmetoden og bruttometoden. Bakgrunnen for dette er lovutvalgets forslag/direktivfortolkning.

*Kapittel 16 Investeringseiendom:* NRS (NOU) vil åpne for at investeringseiendom måles til virkelig verdi, i motsetning til gjeldende regulering som ikke åpner for bruk av virkelig verdi. Investeringseiendommer skal presenteres på egen regnskapslinje i balansen.

*Kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr:* NRS (NOU) kapittel 17 om Eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler) samler reguleringen på dette område. Området har i dag ingen egen regulering, med unntak av enkelte bestemmelser. Det vil antagelig bli oppfattet som et eksplisitt krav til å dekomponere driftsmidler i hovedbestanddeler med ulik utnyttbar levetid. Fleksibilitet i dagens regulering reduseres ved at flere valgalternativer ikke videreføres. Blant annet er det ved endring av avskrivningsplan kun knekkpunkt-løsningen som er tillatt etter NRS (NOU). Hovedregelen etter gjeldende regulering om reversering vil ikke lenger være tillatt. NRS (NOU) åpner, som valg av regnskapsprinsipp, for måling av eiendom, anlegg og utstyr til verdiregulert beløp i tråd med lovutvalgets forslag.

## Vedlegg 1 – Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU)

*Kapittel 18 Andre immaterielle eiendeler enn goodwill:* NRS (NOU) medfører en klargjøring i forhold til gjeldende regulering. Det er tentativt besluttet at et foretak fortsatt kan balanseføre egne utviklingsutgifter, men må så fall anvende dette konsistent som et regnskapsprinsipp. Avskrivningstiden kan ikke overstige 10 år for immaterielle eiendeler der utnyttbar levetid ikke kan fastslås pålitelig.

*Kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill:* NRS (NOU) medfører enkelte endringer sammenlignet med gjeldende regulering. Dette gjelder regnskapsføring av negativ goodwill og fjerning av «full goodwill» som alternativ. Videre er det tillatt etter gjeldende regulering å regnskapsføre 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

*Kapittel 20 Leieavtaler:* Leieavtaler er et område hvor det i utgangspunktet er få avvik mellom gjeldende regulering og NRS (NOU). En overgang til NRS (NOU) vil kunne innebære en forskjell når det gjelder klassifisering av leieavtaler, hvor detaljene i reguleringen vil kunne gi andre løsninger enn under gjeldende regulering.

*Kapittel 21 Avsetninger, usikre forpliktelser og betingede eiendeler:* Det er enkelte forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU), disse er vurdert å i hovedsak være av "teknisk karakter", som vil ha begrenset praktisk betydning. I NRS 13 er det imidlertid en noe større detaljeringsgrad knyttet til definisjon og forklaring av begreper. Dette gjelder spesielt oppfatningen av sannsynlighetsnivå, der NRS 13 benytter «så godt som sikkert, rimelig sikkert, betydelig sannsynlighetsovervekt, sannsynlighetsovervekt, lite sannsynlig, svært lite sannsynlig», med angivelse av sannsynlighetsintervaller. I kapittel 21 i NRS (NOU) benyttes kun «sannsynlig (dvs. sannsynlighetsovervekt) og «så godt som sikkert», uten nærmere angivelse av sannsynlighetsintervallene.

Når det gjelder bruk av diskonteringsrente, er kriteriene for fastsettelse av renten klarere definert i kapittel 21 i NRS (NOU) enn i NRS 13. På enkelte områder har NRS 13 flere alternative metoder som ikke alle er tillatt etter NRS (NOU). Dette gjelder f.eks. løsningen med å bygge opp en avsetning for periodisk vedlikehold som er tillatt etter NRS 13. Etter NRS 13 kan forventet gevinst ved salg av eiendel hensyntas ved beregning av avsetning under en restruktureringsplan. Dette er ikke tillatt etter NRS (NOU) og kan potensielt medføre en vesentlig regnskapsmessig forskjell.

*Kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital:* NRS (NOU) skiller mellom forpliktelser og egenkapital basert på reelt innhold i en avtale. Denne vurderingen tar utgangspunkt i om det foreligger en plikt for et foretak å foreta en utbetaling eller avgi et finansielt instrument. Dersom det foreligger en plikt som foretaket ikke kan unngå vil instrumentet/avtalen anses som en forpliktelse, dersom foretaket kan unngå overføringen anses instrumentet/avtalen å være egenkapital. I gjeldende regulering er det ingen spesifikk regulering på dette området. Klassifisering baseres normalt på juridisk utforming.

*Kapittel 23 Driftsinntekter:* Løsningene i NRS (NOU) kapittel 23 bygger på tidligere regler for regnskapsføring av inntekt under IFRS (IAS 11 og IAS 18). Gjeldende regulering gjennom NRS (V) Regnskapsføring av inntekt angir løsninger som i stor grad sammenfaller med løsninger under tidligere IAS 18, selv om det prinsipielle utgangspunktet er regnskapslovens transaksjons- og opptjeningsprinsipp, ikke et balanseorientert rammeverk. Det klareste unntaket fra sammenfall i løsninger, er regnskapsføring av utbytte. Forskjeller når det gjelder regnskapsføring av utbytte omtales i et eget vedlegg til analysen (vedlegg 2).

## Vedlegg 1 – Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU)

Ulik definisjon av anleggskontrakt i NRS 2 og NRS (NOU) kan blant annet innebære at enkelte regnskapspliktige ved overgang til NRS (NOU) må skifte metode for regnskapsføring av sine anleggskontrakter. For foretak som må endre metode, vil et flertall av situasjonene innebære en overgang fra løpende avregning til fullført kontraktsmetode.

*Kapittel 24 Offentlige tilskudd:* Det er betydelige forskjeller mellom NRS 4 og NRS (NOU), både når det gjelder tidspunkt for resultatføring og presentasjon. Som eksempel, det forhold at et tilskudd til investeringer ikke kan føres mot investeringen under NRS (NOU), kan innebære krav om nedskrivning av investeringene.

*Kapittel 25 Låneutgifter:* Under gjeldende regulering eksisterer det ingen egen regnskapsstandard som omhandler låneutgifter. Gjeldende regulering er således omfattet av enkelte bestemmelser i regnskapsloven, samt at enkelte regnskapsstandarder inneholder bestemmelser om rente- og finansieringskostnader (f.eks. NRS 1 «Varer» og NRS 2 «Anleggskontrakter»). Etter NRS (NOU) er det et valg mellom å kostnadsføre og balanseføre låneutgifter knyttet til kvalifiserende eiendeler. En klart regulert valgadgang for alle *kvalifiserende eiendeler* anses som en forenkling. Etter gjeldende regulering foreligger også en valgadgang, men kun for anleggsmidler.

*Kapittel 26 Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner:* Regnskapspliktige som avlegger årsregnskap etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 skal anvende IFRS 2 Aksjebasert betaling med tilhørende fortolkninger, og med de unntak og tillegg som følger av NRS 15A. IFRS 2 og NRS (NOU) deler de samme prinsippene for regnskapsføring og presentasjon av aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner. NRS (NOU) har et enklere språk, men har mindre veiledning. Enkelte problemstillinger som er omhandlet i IFRS 2, er ikke regulert i NRS (NOU). Et ønske om forenkling og noe større fleksibilitet synes å ligge bak.

*Kapittel 27 Verdifall på eiendeler:* Virkeområdet for NRS (NOU) kapittel 27 er alle eiendeler med unntak for tap ved verdifall for eiendeler som faller inn under krav spesifikt angitt i andre kapitler i NRS (NOU). Gjeldende foreløpige regnskapsstandard omfatter kun anleggsmidler, herunder investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felles kontrollert virksomhet. Tap ved verdifall for omløpsmidler er omfattet av enkelte øvrige standarder, f.eks. NRS 1 Varer. Vurderingen er at reguleringen og prinsippene i NRS (NOU) i all hovedsak innebærer en videreføring av gjeldende regulering.

*Kapittel 28 Ytelser til ansatte:* Reguleringen av pensjoner i NRS (NOU) er mer kortfattet enn reguleringen i NRS 6 Pensjonskostnader. Videre er det mindre veiledning i NRS (NOU). Dette gjelder både veiledning i NRS 6 og andre separate veiledninger på pensjonsområdet: IAS 19 Ytelser til ansatte, Pensjonsforutsetninger, Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon, bidrag fra pensjonsinnretning til oppreservering og Innføring av levealdersjustering for offentlige/offentliglike tjenestepensjonsordninger.

*Kapittel 29 Inntektsskatt:* NRS (F) Resultatsskatt omtaler en rekke problemstillinger knyttet til forhold som er spesifikke for Norge eller for enkelte bransjer (særskatteordninger). Flere av reglene er endret uten at dette er reflektert i NRS (F). Det finnes flere eksempler på uheldig regulering i NRS (F) som følge av manglende oppdatering av den foreløpige standarden. Standarden er derfor krevende å anvende i praksis.

*Kapittel 30 Omregning av utenlandsk valuta:* Foreslått løsning i NRS (NOU) anses ikke å skape vesentlige forskjeller sammenlignet med gjeldende regulering. De mest sentrale forskjellene er knyttet til at resultatstørrelsen «utvidet resultat» ikke eksisterer under gjeldende lovgivning, at

## Vedlegg 1 – Detaljert analyse av forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU)

omregningsdifferanser som er innregnet i utvidet resultat ikke skal resultatføres ved avhending av utenlandske investeringer og at det ikke lenger er tillatt å bruke euro som presentasjonsvaluta, med mindre dette er selskapets funksjonelle valuta.

*Kapittel 31 Høyinflasjon:* Kapittel 31 er ikke særlig relevant for norske selskaper. Dette kapitlet er derfor ikke omhandlet av denne analysen.

*Kapittel 32 Hendelser etter balansedagen:* Forskjellene mellom gjeldende regulering og NRS (NOU) knytter seg til presentasjon. Foreslått, ikke vedtatt utbytte klassifiseres forskjellig og dette er nærmere omtalt i et eget vedlegg til analysen. Det vises til kapittel 4 for nærmere omtale av forskjeller knyttet til klassifisering av gjeld ved brudd på lånebetingelser når det foreligger en «waiver» etter balansedagen, men før regnskapsavleggelsen. Det vises til kapittel 3 for nærmere omtale av på hvilket tidspunkt fortsatt drift forutsetningen ikke lenger skal legges til grunn.

*Kapittel 33 Opplysninger om nærstående parter:* En analyse av forskjeller når det gjelder noteopplysninger er ikke en del av denne analysen.

*Kapittel 34 Spesialiserte aktiviteter:* I dag finnes ingen særregler for de områder som er omtalt i kapittel 34 i NRS (NOU). Under NRS (NOU) vil det foreligge enkelte valgmuligheter som ikke følger av gjeldende regulering.

*Kapittel 35 Overgang til NRS (NOU):* RSS har ikke behandlet kapittel 35, men det er en klar intensjon om at overgangen til NRS (NOU) skal være enklest mulig, men det vil også bli tatt hensyn til regnskapsbrukernes behov for informasjon.

## Kapittel 2 Begreper og grunnleggende prinsipper (ramme)

**Overordnet:** Overordnet er NRS (NOU) kapittel 2 en klargjøring, ved at de kvalitative formål og egenskaper ved et finansregnskap fremgår eksplisitt av standarden. Den vesentlige forskjellen er ut over dette, balanseorienterte definisjoner i NRS (NOU) mot dagens resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsipper.

Lovutvalget har foreslått at dagens lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper skal erstattes med mer generelle alminnelige regnskapsprinsipper. Hensikten med forslaget var å fjerne potensielle konflikter mellom de grunnleggende regnskapsprinsippene og de balanseorienterte definisjonene, samt legge til rette for at standardsetter skal kunne utarbeide en regnskapsstandard i tråd med IFRS for SMEs.

En regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs med et annet rammeverk enn de grunnleggende regnskapsprinsippene, kan føre til forskjellige regnskapsmessige løsninger på områder som ikke har særskilt regulering i en regnskapsstandard. Det er ikke formålstjenlig og antagelig umulig å utarbeide en uttømmende liste over områder dette kan berøre, men mer-/mindreinntekt og anleggsbidrag kan nevnes som eksempler.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 2
NRS(V) Regnskapsføring av inntekt. <i>Veiledning</i> . Sist oppdatert okt. 2010	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
	Ulovfestet	Formålet med et finansregnskap	Nr. 2.2 og 2.3	Ingen realitetsendring. Den største endringen vil være klargjøring ved at formålet med et finansregnskap eksplisitt er omtalt i en regnskapsstandard. Innholdet vil kunne bli oppfattet å ha høyere autoritet når det er fastsatt i en standard.
	Ulovfestet	Kvalitative egenskaper ved informasjonen i et finansregnskap. Disse er: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Forståelighet</li> <li>- Relevans</li> <li>- Vesentlighet</li> </ul>	Nr. 2.4 – 2.14D	Ingen realitetsendring. Den største endringen vil være klargjøring ved at de kvalitative egenskapene eksplisitt er omtalt i en regnskapsstandard. Innholdet vil kunne bli oppfattet å ha høyere autoritet når det er fastsatt i en standard.

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

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pålitelighet</li> <li>- Forsiktighet</li> <li>- Fullstendighet</li> <li>- Sammenlignbarhet</li> <li>- Rettidighet</li> <li>- Avveining mellom kostnad og nytte</li> </ul>		
Transaksjonsprinsippet	Rskl. §4-1 nr. 1	Balanseorienterte definisjoner og egne innregningskriterier	Nr. 2.15-2.22 2.27-2.32 og 2.37-2.40	Balanseorienterte definisjoner medfører et annet grunnleggende fundament enn de grunnleggende regnskapsprinsippene. En del av definisjonene i NRS (NOU) er at det har skjedd en hendelse som i mange tilfeller vil være identisk med at det har skjedd en transaksjon etter gjeldende GRS.
Opptjeningsprinsippet	Rskl. §4-1 nr. 2 NRS(V) Regnskapsføring av inntekt	Inntjening og definisjon av inntekter	Nr. 2.23-2.25	Fundamentet er annerledes ved at NRS (NOU) lar de balanseorienterte definisjonene være styrende for innregning, ikke grunnleggende regnskapsprinsipper. Innregning av inntekt er nærmere regulert i kapittel 23 i NRS (NOU)
Sammenstillingsprinsippet	Rskl. §4-1 nr. 3	Definisjon av kostnader	Nr. 2.26	Sammenstillingsprinsippet er ikke tilsvarende regulert i NRS (NOU), men kostnader er definert. Av NRS (NOU) følger det direkte at det ikke er anledning til å innregne en post i balansen, som ikke oppfyller eiendelsdefinisjonen, ved å henvise til sammenstillingsprinsippet (Nr. 2.45).
Forsiktighetsprinsippet: Urealisert tap skal resultatføres	Rskl. §4-1 nr. 4	Forsiktighet er å utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes.	Nr. 2.9 / lovforslaget § 3-2	NRS (NOU) angir tydeligere en konservativ fastsettelse av estimater, men presiserer samtidig «forsiktighet rettferdiggjør ikke skjevheter.»

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

	Ulovfestet	Periodiseringsprinsipp Prinsippet innebærer at poster innregnes som eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter eller kostnader når definisjonene og innregningskriteriene er oppfylt.	Nr. 2.36 / lovforslaget § 3-1	Endringen medfører en klargjøring.
	Ulovfestet	Nettopresentasjon av eiendeler og forpliktelser eller inntekter og kostnader skal ikke gjøres med mindre det kreves eller tillates av standarden.	Nr. 2.52/ lovforslaget § 3-6	Endringen medfører en klargjøring.
Resultatregnskap	Rskl. §6-1/§6-1a	Totalresultat og årsresultat	Nr. 2.43 og 2.44	Punktet er nærmere omtalt i analysen av kapittel 3 og 5.



### Kapittel 3 Presentasjon av et finansregnskap

**Overordnet:** Lovforslaget sett sammen med NRS (NOU) innebærer enkelte endringer i oppstillingsplanene. En ny regnskapsoppstilling, en separat oppstilling av utvidet resultat, innføres, men det vil være et begrenset antall tilfeller hvor de regnskapspliktige har poster som innebærer at utvidet resultat må utarbeides.

#### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 3
NRS 3 Hendelser etter balansedagen – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert jan. 2014	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

#### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<p>Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet.</p> <p>Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.</p> <p>Foretaket skal ikke basere regnskapet på forutsetningen om fortsatt drift hvis det etter balansedagen vedtas en intensjon om å likvidere foretaket eller innstille driften, eller fortsatt drift ikke er et realistisk alternativ.</p>	<p>Rskl. § 4-5</p> <p>NRS 3 Punkt 13 og 14</p>	<p>Et foretak har evne til fortsatt drift med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Ved denne vurderingen skal ledelsen ta hensyn til all tilgjengelig informasjon om framtiden, som minst er, men ikke er begrenset til, tolv måneder fra balansedagen.</p> <p>Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre oppløsning er besluttet. Dersom oppløsning er besluttet, skal eiendeler og forpliktelser vurderes til verdien ved oppløsning.</p>	<p>Nr. 3.8 og 3.9, Lovforslag et § 3-4</p>	<p>Oppfatningen er at det ikke er avvik av betydning mellom gjeldende regulering og NRS (NOU). Derimot er det et avvik mot lovforslaget. I lovforslaget er det ubetinget fortsatt drift (med mindre oppløsning er besluttet). RSS har ikke tatt endelig stilling til hvordan dette skal håndteres i NRS (NOU).</p>

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

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<p>Regnskapsåret reguleres i regnskapsloven, med begrensede muligheter for avvikende regnskapsår.</p> <p>Regnskapsåret er kalenderåret. Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Regnskapspliktig som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak, kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket. Departementet kan i særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsen i første punktum.</p>	<p>Rskl. § 1-7</p>	<p>Det gis anledning til fritt valg av regnskapsår.</p>	<p>Lovforslaget § 2-4.</p> <p>Nr. 3-10N A – 3-10N C</p>	<p>Forslaget innebærer en forenkling for regnskapspliktige som ønsker avvikende regnskapsår. Forslaget antas å øke informasjonsverdien i regnskapene og forenkle regnskapsavleggelsen.</p>
<p>Totalresultat/separat oppstilling over utvidet resultat er ikke et krav. Én samlet oppstilling av utvidet resultat anses heller ikke å være en tillatt oppstilling.</p>	<p>Rskl. § 6-1/§ 6-1a</p>	<p>To regnskapsoppstillinger – resultatregnskap og en separat oppstilling av utvidet resultat.</p> <p>Lovforslaget gir ikke anledning til å presentere én samlet oppstilling av utvidet resultat.</p>	<p>Lovforslaget § 5-2 og § 5-3.</p> <p>Nr. 3.17(b)N (ii)</p>	<p>Krav om separat oppstilling av utvidet resultat er et nytt krav.</p> <p>Det er få poster som medfører at utvidet resultat må utarbeides, disse er:</p> <p>(i) enkelte gevinster og tap som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk virksomhet (se kapittel 30 Omregning av utenlandsk valuta nr. 30.13N, nr. 30.18N (c) og nr. 30.11),</p> <p>(ii) enkelte aktuariemessige gevinster og tap (se kapittel 28 Ytelser til ansatte nr. 28.24 (b)),</p> <p>(iii) enkelte endringer i den virkelige verdien av sikringsinstrumenter (se kapittel 12</p>

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

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
				<p>Andre finansielle instrumenter nr. 12.22N (a) og 12.22N (b)), og</p> <p>(iv) endringer i fond for verdiregulering (verdireguleringsreserven) for eiendom, anlegg og utstyr målt i samsvar med verdireguleringsmodellen (se kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr).</p>
<p>Resultatdisponering kan gis i tilknytning til resultatregnskapet, i note, i egenkapitaloppstilling eller i årsberetningen.</p>	<p>§ 3-3 a</p>	<p>I lovforslaget gjeninnføres bestemmelsen om opplysninger om forslag til anvendelse av overskudd og behandling av underskudd i tilknytning til resultatregnskapet. Det kan følge regnskapsstandard at opplysninger om disponering av årsresultat gis på annen måte.</p>	<p>§ 5-5</p>	<p>Det er ikke tatt endelig stilling til om NRS (NOU) skal regulere dette på annen måte. En evt. endring vil ikke øke kravet til opplysninger som skal gis, men redusere antallet alternativ for å gi opplysningene.</p>

## Kapittel 4 Balanseoppstilling

**Overordnet:** Endring av klassifisering av gjeld er ikke vurdert å innebære merarbeid av betydning for de regnskapspliktige, men det vil kunne påvirke sentrale nøkkeltall.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 4
	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Oppstillingsplan for balanse	Rskl. § 6-2	Oppstillingsplan for balanse	Lovforslaget § 5-1 og nr. 4.1N.	Oppstillingsplan i lovutkastet/NRS (NOU) har enkelte avvik fra gjeldende oppstillingsplan. Dette er endringer som er vurdert som nødvendige i forhold til direktivet.
Gjeld kan klassifiseres som langsiktig dersom det ved brudd på lånebetingelser foreligger "waiver" innen tidspunktet for regnskapsavleggelse.	Uregulert, kan kanskje fortolkes inn i NRS 3.	Dersom ikke "waiver" foreligger på balansedagen må forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig.	Nr. 4.7 d	Det er ikke arbeidskrevende å omklassifisere, men det kan medføre andre ulemper for den regnskapspliktige.

## Kapittel 5 Utvidet resultat

**Overordnet:** NRS (NOU) medfører et utvidet krav for noen foretak som følge av at det kreves en ny regnskapsoppstilling over utvidet resultat. Det er imidlertid et fåtall poster som skal føres i utvidet resultat, og følgelig er det få foretak som blir berørt.

### Rammeverk og kilder

<b>GRS</b>	<b>NRS (NOU)</b>
Regnskapsloven	Kapittel 5
	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

<b>GRS</b>		<b>NRS (NOU)</b>		<b>Kommentarer</b>
Det er ikke krav om totalresultat/utvidet resultat etter gjeldende regulering.	Rskl. § 6-1/§ 6-1a	To regnskapsoppstillinger – resultatregnskap og en separat oppstilling av utvidet resultat.  Lovforslaget gir ikke anledning til å presentere én samlet oppstilling av utvidet resultat.	Lovforslag et § 5-2 og § 5-3.  Nr. 5.1N og 5.5N.	Krav om separat oppstilling av utvidet resultat er et nytt krav. Det er få poster som medfører at utvidet resultat må utarbeides.
Oppstillingsplan for resultatregnskapet	Rskl. § 6-1/§ 6-1a	Oppstillingsplan for resultatregnskapet	Lovforslag et § 5-2 og § 5-3, samt Nr. 5.4N.	Oppstillingsplan i lovutkastet/NRS (NOU) har enkelte avvik fra gjeldende oppstillingsplan. Dette er endringer som er vurdert som nødvendige i forhold til direktivet.

## Kapittel 6 Presentasjon av endringer i egenkapital

**Overordnet:** Alternativet med å presentere egenkapitalendringer i note videreføres ikke i NRS (NOU). De regnskapspliktige må etter dette utarbeide en egen oppstilling over endringer i egenkapital.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 6

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Informasjon om endringer i egenkapital reguleres av regnskapsloven. Opplysningene kan enten gis i en egen oppstilling eller i note.	Rskl. § 3-2, første ledd annet punktum.	Endringer i foretakets egenkapital kan presenteres enten i en oppstilling av endringer i egenkapital, eller dersom nærmere angitte vilkår er oppfylt og et foretak velger det, i et resultatregnskap og tilbakeholdt årsresultat.	Kapittel 6	Alternativet med å presentere endringer i egenkapitalen "bare" i note videreføres ikke, dette kan medføre et visst merarbeid.

## Kapittel 7 Oppstilling av kontantstrømmer

**Overordnet:** Det er identifisert enkelte forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU), men disse har kun betydning for hvordan ulike poster i kontantstrømoppstillingen presenteres/klassifiseres. Forskjellene har ingen betydning for innregning og måling.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven § 3-2 og § 6-4	Kapittel 7
NRS (F) Kontantstrømoppstilling – foreløpig regnskapsstandard. Sist oppdatert des. 2011	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11 - Lovforslag § 2-2

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<p>Enkelte kontantstrømmer er av en slik karakter at nettoppportering tillates:</p> <p>a) Kontantstrømmer knyttet til eiendeler og gjeld med både høy omløpshastighet, store beløp og korte løpetider</p> <p>b) Kontantstrømmer som i realiteten reflekterer aktiviteten til enheter utenfor foretaket</p> <p>Eksempel på a) overfor er hyppige kjøp og salg av betydelige finansielle investeringer som tilfredsstiller kravene til å bli klassifisert som kontantekvivalenter. Likeledes vil det være naturlig å betrakte kassekreditten på samme måte. Brutto rapportering vil for slike poster ikke tilføre regnskapsbrukerne mer relevant informasjon enn netto rapportering.</p>	NRS (F) punkt 2.4	Et foretak skal presentere vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger knyttet til investerings- og finansieringsaktiviteter separat.	Nr. 7.10	<p>I NRS (NOU) gis unntak fra bruttopresentasjon basert på vesentlighet, mens i gjeldende GRS gis spesifikke unntak.</p> <p>Det antas at de spesifikke unntakene i gjeldende GRS kan videreføres i praksis, men at vesentlighetsvurderingen kan medføre uensartet praksis.</p>

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

For å sikre sammenlignbarhet defineres kort løpetid tilsvarende som for kontantekvivalenter. Eksempel på b) overfor er inn- og utbetalinger på klientkonto hos en eiendomsmegler som oppbevarer pengene som mellommann mellom kjøper og selger.				
Renter klassifiseres som operasjonelle aktiviteter.	NRS (F) punkt 2.6	Mottatte renter klassifiseres som driftsaktiviteter eller investeringsaktiviteter. Renteutbetalinger klassifiseres som driftsaktiviteter eller finansieringsaktiviteter.	Nr. 7.15	Større valgfrihet mht. klassifisering av renter under NRS (NOU). Løsningen som følger av gjeldende GRS kan videreføres og representerer i realiteten ikke en forskjell.
Mottatt utbytte klassifiseres som operasjonelle aktiviteter mens betalt utbytte klassifiseres som finansieringsaktiviteter	NRS (F) punkt 2.6	Mottatt utbytte klassifiseres som driftsaktiviteter eller investeringsaktiviteter. Betalt utbytte klassifiseres som driftsaktiviteter eller finansieringsaktiviteter.	Nr. 7.15 og 7.16	Større valgfrihet mht. klassifisering av utbytte under NRS (NOU). Løsningen som følger av gjeldende GRS kan videreføres og representerer i realiteten ikke en forskjell.
Konsernbidrag klassifiseres som finansieringsaktiviteter	NRS (F) punkt 2.6			Konsernbidrag er ikke eksplisitt regulert i NRS (NOU).  Reguleringen av utbytte legges til grunn. Det vil kunne medføre endringer i klassifiseringen fra gjeldende GRS avhengig av hvem (mor/søster/datter) konsernbidraget gis til eller mottas fra.
		Et foretak skal presentere kontantstrømmer fra inn- og utbetalinger av renter og utbytte som separate poster.	Nr. 7.14	Under NRS (NOU) må utbetalinger av renter og utbytte vises som separate poster. Dvs. at resultatvirkningen for disse postene fjernes og deretter vises kontantbeløpet særskilt. Ikke samme krav under gjeldende GRS.  Representerer en minimal endring i praksis.



## Kapittel 9 Konsernregnskap og morforetakets årsregnskap

**Overordnet:** Foreslått løsning under ny regulering anses ikke å skape vesentlige avvik mot dagens praksis.

Kapitlet omhandler utarbeidelse av konsernregnskap, samt hvordan investering i datterselskap, tilknyttet foretak (TS) og deltakelse i felleskontrollert virksomhet (FKV) skal regnskapsføres i selskapsregnskapet.

I utgangspunktet er det en rekke forskjeller mellom gjeldende norske regler og IFRS for SMEs. Gjennomføring av N-punkter i NRS (NOU) har imidlertid bidratt til at det ikke er vesentlige avvik mellom gjeldende regulering og den foreslåtte standarden. Et unntak er likevel at NRS (NOU) ikke har tatt endelig stilling til reguleringen av investeringsselskaper, så her foreligger et potensielt avvik mellom gjeldende regulering (Se NRS 9.13) og NRS (NOU).

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap – <i>Endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011	Kapittel 9- NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11 - Lovforslag kapittel 7
Regnskapsloven	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Datterselskap som eies midlertidig skal utelates fra konsolideringen. Disse eierandelene skal behandles som omløpsmidler.	NRS 17.2 / 17.5 NRS 17.13	Et datterforetak kan utelates fra konsolideringen dersom det er anskaffet og holdes med intensjonen om at det skal selges eller avhendes innen ett år fra overtakelsestidspunktet. Disse skal regnskapsføres i samsvar med kravene i kapittel 11, ref. 11.8 (d). Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsolidering bare fordi investoren er en risikokapitalorganisasjon eller et lignende foretak.	Nr. 9.3A / 9.7	Definisjonen av midlertidig eie er lik i begge regelsettene, men NRS 17 inneholder en overgangsbestemmelse for investeringsselskaper. Overgangsregelen ble opprinnelig gitt i påvente av en internasjonal avklaring av problemstillingen. IFRS 10 avklarer problemstillingen. Som hovedregel skal ikke investeringsselskaper konsolidere sine datterselskaper, men regnskapsføre de i samsvar med IFRS 9. NRS 17 ble sist endret i 2011.  I NRS (NOU) har ikke RSS tatt endelig stilling til reguleringen av investeringsselskaper, så her

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

enn definert i punkt 2, i tråd med etablert praksis.				foreligger et potensielt avvik mellom GRS og NRS (NOU).
--	--	--	--	---

## Kapittel 10 Regnskapsprinsipper, estimater og feil

**Overordnet:** Overordnet medfører NRS (NOU) kapittel 10 en klargjøring i forhold til gjeldende regulering. Den vesentlige forskjellen er ut over dette, er de balanseorienterte definisjonene i NRS (NOU) mot dagens resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsipper.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 10
NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
De grunnleggende prinsippene. Ut over disse ulovfestet.	Rskl. § 4-1 første ledd	<p>Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper</p> <p>Hvis NRS (NOU) ikke spesifikt omhandler en transaksjon, annen hendelse eller forhold, skal foretakets ledelse utøve skjønn ved utviklingen og anvendelsen av et regnskapsprinsipp som resulterer i informasjon som er relevant og pålitelig.</p> <p>I skjønnsutøvelsen skal det henvises til og ta hensyn til følgende kilder: Kravene og veiledningen i NRS (NOU), og deretter de balanseorienterte definisjonene og innregningskriteriene.</p>	Nr. 10.4-10.6	<p>NRS (NOU) angir et kildehierarki når standardene ikke spesifikt angir en regnskapsmessig løsning. Kildehierarkiet henviser til balanseorienterte definisjoner.</p> <p>Etter gjeldende GRS må uregulerte problemstillinger utledes fra de grunnleggende regnskapsprinsippene.</p>

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

		Det er anledning å ta hensyn til krav og veiledning i full IFRS.		
	Ulovfestet	Vesentlighetsprinsipp  Det er ikke plikt til å følge et krav i NRS (NOU) dersom virkningen av det ikke vil være vesentlig.	Nr. 10.3	Endringen medfører en klargjøring.

## Kapittel 11 og 12 Finansielle instrumenter

**Overordnet:** Etterfølgende tabell viser GAP-analyse mellom NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser og kapitlene 11 og 12 i NRS (NOU). Målemetoder som anvendes i de to regelsettene er de samme (kost, amortisert kost eller virkelig verdi), men en overgang til NRS (NOU) vil medføre at enkelte typer finansielle instrumenter får endret målemetode. NRS (NOU) vil medføre at flere finansielle instrumenter vil bli målt til virkelig verdi. NRS (NOU) vil også medføre at alle sikringsinstrumenter vil måtte balanseføres, noe som vil være en endring i forhold til reglene under NRS 18. Etter GAP analysen følger en egen tabell. Tabell nummer to tar for seg de identifiserte forskjellene mellom NRS 18 og kapitlene 11 og 12 i NRS (NOU).

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011	Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter
Regnskapslovens grunnleggende prinsipper	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<i>Virkeområde:</i>  Standarden omhandler regnskapsføring av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser (finansielle instrumenter). I tillegg omhandler den regnskapsmessig behandling av sikringsformene kontantstrømsikring og verdisikring. Standarden gjelder både i selskapsregnskap og konsernregnskap. Standarden omhandler også varederivater som ikke er finansielle eiendeler eller forpliktelser når varederivatene benyttes som sikringsinstrument.	NRS 18.3-5	Kapittel 11 og kapittel 12 omhandler sammen innregning, fraregning og måling av finansielle instrumenter samt opplysninger om finansielle instrumenter (finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser).  I tillegg reguleres behandling av investeringer i datterselskap som skal selges innen 1 år, men bare for konsernregnskapet.	Nr. 11.1, 11.7 og 12.3-5	NRS 18 åpner for anvendelse av derivater som ikke er finansielle instrumenter som sikringsinstrumenter. Under NRS (NOU) kan denne type instrumenter ikke anvendes til sikring

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

<p><i>Klassifisering</i></p> <p>Finansielle eiendeler og forpliktelser klassifiseres enten som omløpsmidler eller anleggsmidler (kortsiktig eller langsiktig dersom gjeld), omløpsmidler kan klassifiseres som en del av handelsportefølje gitt at visse kriterier er oppfylt</p>	<p>Rskl. §5-1 til §5-3 Rskl. §5-8</p>	<p>Finansielle eiendeler deles i alminnelige finansielle instrumenter og øvrige finansielle instrumenter. Alminnelige finansielle instrumenter er pengekrav som gir en ordinær rente avkastning, ordinære aksjer og preferanseaksjer uten innløsningsrett, samt ikke-konvertible preferanseaksjer (og tilsvarende instrumenter for øvrige foretak)</p>	<p>11.7-11.11</p>	<p>NRS (NOU) deler finansielle instrumenter i alminnelige og øvrige instrumenter, vurderingsreglene for disse er forskjellige. Se etterfølgende kommentarer</p>
<p><i>Førstegangsinngang – eiendeler</i></p> <p>Innregnes til anskaffelseskost – dvs verdien av vederlaget pluss anskaffelseskost</p>	<p>NRS 18.6</p>	<p><i>Alminnelige finansielle instrumenter</i> Transaksjonspris + transaksjonsutgifter dersom amortisert kost. Transaksjonspris dersom etterfølgende måling er til virkelig verdi</p> <p><i>Øvrige finansielle instrumenter</i> Virkelig verdi, som vanligvis er transaksjonspris</p>	<p>11.11-11.13 12-7</p>	<p>Virkelig verdi på øvrige finansielle eiendeler vil være en endring fra eksisterende regulering</p>
<p><i>Etterfølgende måling finansielle eiendeler</i></p> <p>Anleggsmidler Gjeldsinstrumenter – amortisert kost Egenkapitalinstrumenter – Kost mins nedskrivning Omløpsmidler (utenfor handelsporteføljen) Gjeldsinstrumenter – amortisert kost (laveste verdis prinsipp)</p>	<p>NRS 18.10-18-16</p>	<p><i>Alminnelige finansielle instrumenter</i> Gjeldsinstrumenter – amortisert kost Egenkapitalinstrumenter – virkelig verdi Unntak egenkapitalinstrumenter som ikke er noterte kan velge mellom anskaffelseskost og virkelig verdi</p>	<p>11.15-11.20 12.7N-12.9</p>	<p>NRS (NOU) medfører mer bruk av virkelig verdi. Under NRS (NOU) kan foretak velge å vurdere alle egenkapitalinvesteringer i virkeområdet til 11 og 12 til virkelig verdi. Det stilles i tillegg krav om måling av noen gjeldsinstrumenter i kategori øvrige til virkelig verdi.</p>

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

<p>Egenkapitalinstrumenter -laveste verdis prinsipp                  Derivater – laveste verdis prinsipp                  Valutakontrakter – virkelig verdi                  Omløpsmidler (handelsporteføljen)                  Gjeldsinstrumenter – Virkelig verdi                  Egenkapitalinstrumenter -Virkelig verdi                  Derivater – Virkelig verdi                  Valutakontrakter – virkelig verdi</p>		<p><i>Øvrige finansielle instrumenter</i>                  Gjeldsinstrumenter – virkelig verdi                  Egenkapitalinstrumenter eller kontrakter knyttet til slike instrumenter – valg mellom virkelig verdi og anskaffelseskostmodellen                  Unntak egenkapitalinstrumenter eller kontrakter som er knyttet til et slikt instrument hvor virkelig verdi ikke kan måles uten urimelige utgifter kan måles til anskaffelsesmodellen</p>		
<p><i>Nedskrivning/Verdifall</i>                  Lite presis regulering under GRS.                  Ordlyden sier nedskrivning til virkelig verdi uansett bakgrunn, noe som tilsier forventet tapsmodell</p>	<p>NRS 18.13</p>	<p>NRS (NOU) baseres på påløpt (incurred) tap, altså at tapsavsetning baseres på objektive bevis på verdifall. For gjeldsinstrumenter målt til amortisert kost dekker avsetning bare verdifall som følge av tapshendelser (ikke rente endringer)</p>	<p>11.21-11-26</p>	<p>Tapsavsetning basert på påløpt tap er en endring fra dagens regulering</p>
<p><i>Fraregning finansielle eiendeler</i>                  Finansielle instrumenter føres ut av balansen når de bortfaller eller når det foreligger en transaksjon eller annet forhold hvormed det vesentligste av risiko er overført til en annen part.</p>	<p>NRS 18.18</p>	<p>Fraregning når så godt som alle risikoer og fordeler er overført eller dersom noen betydelige risikoer er beholdt men kontroll er overført til en annenpart</p>	<p>11.33-35</p>	<p>Terskelen for fraregnes økes i situasjoner der kontroll ikke overføres til kjøper.</p>
<p><i>Førstegangsinnregning måling– Forpliktelser</i>                  Anskaffelseskost minus transaksjonsutgifter</p>	<p>NRS 18.6</p>	<p><i>Alminnelige finansielle instrumenter</i></p>	<p>11.11-11.13 12.7</p>	<p>Virkelig verdi på øvrige finansielle forpliktelser vil være en endring fra eksisterende regulering</p>

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

		Gjeldsinstrumenter – anskaffelseskost - transaksjonsutgifter  <i>Øvrige finansielle instrumenter</i> Gjeldsinstrumenter – virkelig verdi		
<i>Etterfølgende måling finansielle forpliktelser</i>  Amortisert kost	NRS 18.13- NRS 18.15 +NRS 18.17	<i>Alminnelige finansielle instrumenter</i> Gjeldsinstrumenter – anskaffelseskost - transaksjonsutgifter  <i>Øvrige finansielle instrumenter</i> Gjeldsinstrumenter – virkelig verdi	11.15- 11.20 12.7N-12.9	Virkelig verdi på øvrige finansielle forpliktelser vil være en endring fra eksisterende regulering
<b>SIKRING</b>				
<i>Sikringsinstrumenter</i>  Et sikringsinstrument må etter denne standarden være et finansielt instrument (men ikke nødvendigvis et derivat) eller et varederivat (omtalt i paragraf 3, andre avsnitt).	NRS 18.A6- NRS 18.A8	Et instrument kan øremerkes som et sikringsinstrument forutsatt at alle følgende vilkår er oppfylt:  (a) Det er et finansielt instrument som måles til virkelig verdi med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatregnskapet,  (b) Det er en kontrakt med en part som er ekstern i forhold til foretaket (det vil si ekstern i forhold til konsernet eller det individuelle foretaket det blir rapportert på), og		NRS (NOU) tillater ikke bruk av varederivater som ikke er finansielle instrumenter, som sikringsinstrumenter.



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

		<p>(c) Det ikke er en utstedt opsjon, med unntak som beskrevet i nr. 12.17N-D</p> <p>For sikring av valutarisiko kan valutakomponenten i alle monetære finansielle instrumenter i utenlandsk valuta kvalifisere som sikringsinstrument.</p>		
<p><i>Krav for sikringsbokføring</i></p> <p>Foretaket skal vurdere sikringsrelasjonens effektivitet. Det stilles ikke krav om kvantitativ måling av sikringseffektiviteten verken ved sikringens inngåelse eller i sikringens levetid. Forut for inngåelsen av sikringen må det imidlertid gjøres en kvalitativ vurdering av hvorvidt sikringsinstrumentet vil gi en effektiv risikoreduksjon. Vurderingen må følges opp på balansedager gjennom hele sikringsperioden.</p>	<p>NRS 18.A1- NRS 18.A2</p>	<p>Et foretak kan anvende sikringsvurdering på et sikringsforhold fra tidspunktet da alle følgende vilkår er oppfylt:</p> <p>(a) Sikringsforholdet består kun av et sikringsobjekt og et sikringsinstrument som beskrevet i nr. 12.16N-A til 12.17N-D,</p> <p>(b) Sikringsforholdet reflekterer foretakets risikostyringsformål for å foreta sikring,</p> <p>(c) Det er en økonomisk sammenheng mellom sikringsobjektet og sikringsinstrumentet,</p>	<p>12.18N-A - 12.18N-B</p>	<p>NRS (NOU) stiller krav til fastsettelse og dokumentere årsaker til sikringsineffektivitet, tilsvarende krav følger ikke av NRS 18.</p>

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

		(d) Foretaket har dokumentert sikringsforholdet slik at risikoen som sikres, sikringsobjektet og sikringsinstrumentet er tydelig identifisert, og  (e) Foretaket har fastsatt og dokumentert årsaker til sikringsineffektivitet.		
<i>Sikringsbokføring</i>  To valgmuligheter, enten innregne verdiendringer i balansen eller bare opplyse om urealiserte verdiendringer i note.	NRS 18.A11- NRS 18-A17	Verdiendringer må innregnes i balansen løpende	12.19N-A - 12.25N-B	Krav om innregning i balansen vil medføre en vesentlig endring (til det bedre) for aller fleste foretak som sikringsbokfører under GRS

**OVERSIKT OVER FINANSIELLE INSTRUMENTER OG REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING UNDER NRS 18 OG NRS (NOU)**

<b>Instrument</b>	<b>GRS</b>	<b>NRS (NOU)</b>
<i>Vanlige finansielle instrumenter</i>		
Investering i børstotert obligasjon med ordinære* rentebetingelser, som inngår i handelsporteføljen	Denne investeringen vil bli målt til virkelig verdi i tråd med rskl. §5-8	Dette er et gjeldsinstrument med ordinære rentebetingelser. Det vil klassifiseres som et alminnelig finansielt instrument etter NRS (NOU). Regnskapsføringen baseres derfor på kapittel 11, noe som medfører regnskapsføring basert på amortisert kost.
Konvertible lån hvor konverteringsretten er en egenkapitalkomponent (for utsteder)	Ingen konkret regulering i forhold til skillet mellom egenkapital og gjeld. Uensartet praksis på om egenkapitalkomponenten skilles ut eller om hele instrumentet presenteres som gjeld.	Splittes i egenkapital komponent og gjeldskomponent. Gjeldskomponenten til må vurderes i forhold til klassifisering som alminnelig eller øvrig finansielt instrument. Regnskapsføring til amortisert kost eller kapittel 11 dersom øvrige betingelser anses som ordinære rentebetingelser.

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

Rentederivater (ikke sikring)	Under eksisterende regelverk vil dette være omløpsmiddel/kortsiktig gjeld som skal måles etter laveste verdis prinsipp	Rentederivater klassifiseres som alminnelige finansielle instrumenter etter NRS (NOU). Noe som medfører måling til virkelig verdi, både ved førstegangsinnregning og etterfølgende rapportering.
Derivater knyttet til andre finansielle instrumenter (aksjeopsjoner og lignende) utenfor handelsportefølje og ikke sikring	Under eksisterende regelverk vil dette være omløpsmiddel/kortsiktig gjeld som skal måles etter laveste verdis prinsipp	Derivater klassifiseres som alminnelige finansielle instrumenter etter NRS (NOU). Noe som medfører måling til virkelig verdi, både ved førstegangsinnregning og etterfølgende rapportering.
Derivater sikring	Under eksisterende regelverk kan foretakene velge om verdiutvikling på sikringsinstrumenter innregnes i balansen eller ikke. I praksis velger de aller fleste å ikke innregne verdiene på sikringsinstrumenter.	Derivater klassifiseres som alminnelige finansielle instrumenter etter NRS (NOU). Noe som medfører måling til virkelig verdi, både ved førstegangsinnregning og etterfølgende rapportering. Måling påvirkes ikke av om derivatet er utpekt til sikring eller ikke, presentasjonen av verdiendringen kan vil derimot ofte påvirkes.
<i>Andre mer kompliserte finansielle instrumenter</i>		
Utlån hvor rentebetingelser ikke er ordinære	Regnskapsføring basert på laveste verdiprinsipp/anskaffelsesmodellen. Det vil si måling basert på amortisert kost.	Dette er et gjeldsinstrument hvor rentebetingelsene ikke anses som ordinære. Det vil klassifiseres som øvrige finansielle instrument etter NRS (NOU). Regnskapsføringen baseres derfor på kapittel 12, noe som medfører måling til virkelig verdi.
Konvertible lån hvor konverteringsretten ikke er en egenkapitalkomponent (for utsteder)	Regnskapsføres til laveste verdis prinsipp, noe som medfører at forpliktelsen vil økes dersom verdien blir høyere som følge av konverteringsretten	Dette er et gjeldsinstrument hvor rentebetingelsene ikke anses som ordinære. Det vil klassifiseres som øvrige finansielle instrument etter NRS (NOU). Regnskapsføringen baseres derfor på kapittel 12, noe som medfører måling til virkelig verdi
Lån hvor rentebetingelsene ikke er ordinære* (for utsteder)	Regnskapsføres til amortisert kost. Rskl. §5-13 tilsier at det ikke foretas tapsavsetning dersom verdien av gjelden øker, siden økningen vil være knyttet til rentedelen.	Dette er et gjeldsinstrument hvor rentebetingelsene ikke anses som ordinære. Det vil klassifiseres som øvrige finansielle instrument etter NRS (NOU). Regnskapsføringen baseres

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

		derfor på kapittel 12, noe som medfører måling til virkelig verdi
<i>Andre</i>		
Kontrakter knyttet til ikke-finansielle eiendeler som ikke er finansielle instrumenter som inneholder innbygde derivater	Ingen regulering under gjeldende standard. Det foretas ingen regnskapsføring	Virkelig verdi på hele kontrakten i henhold til kapittel 12. Spesifikt adressert i 12.4
*Med ordinære rentebetingelser menes renter som settes på en måte som er ment å kompensere for kredittrisiko, tidsverdi av penger og margin til långiver. Rentene kan enten være faste eller flytende, men flytende renter kan bare justeres i forhold til kredittrisiko, tidsverdi av penger og margin.		

## Kapittel 13 Beholdninger

**Overordnet:** Regnskapsføring av varer er i dag regulert i regnskapsloven og i NRS 1 *Varer*. Med unntak av utvidet adgang til å måle enkelte beholdninger til virkelig verdi (biologiske eiendeler), er det ikke identifisert sentrale forskjeller mellom NRS (NOU) og gjeldende GRS når det gjelder regnskapsføringen av varer. Bakgrunnen for den utvidede adgangen til virkelig verdi følger av lovutvalgets forslag.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 13
NRS 1 Varer – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	Kapittel 34
	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Begrep: Varer		Begrep: Beholdninger		«Beholdninger» er et videre begrep enn «varer». Førstnevnte omfatter beholdninger i forbindelse med tjenesteleveranser.
Produsenter av landbruks- og havbruksbruksprodukter, innhøstingsprodukter etter innhøsting samt mineraler og mineralprodukter skal innregnes til anskaffelseskost og etterfølgende måling skal følge lavest verdis prinsipp.  Tilsvarende gjelder for varemeglere og -forhandlere.	Rskl. § 5-2	Kapittel 13 kommer ikke til anvendelse på måling av beholdninger som innehas av:  - produsenter av landbruks- og havbruksbruksprodukter, innhøstingsprodukter etter innhøsting samt mineraler og mineralprodukter, i den grad disse måles til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter med verdiendringer over resultatregnskapet, og	Nr. 13.3 / lovforslaget § 4-13	Nr. 13.3 er en virkeområdebestemmelse, som sier at kapittel 13 ikke gjelder for <u>måling</u> av beholdninger som innehas av produsenter mv. dersom beholdninger måles til virkelig verdi.  Inngangsverdi for disse er ikke anskaffelseskost, nemlig virkelig verdi fratrukket salgsutgifter.  Etterfølgende måling for de som kommer inn under nr. 13.3 er

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

		- varemeglere og -forhandlere som måler sine beholdninger til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter med verdiendringer over resultatregnskapet.		<p>fremdeles virkelig verdi fratrukket salgsutgifter, i stedet for laveste verdi prinsipp i nr. 13.4. Det vi si at de fortsetter med måling til virkelig verdi.</p> <p>Lovforslaget åpner for mer bruk av virkelig verdi enn det som er tilfellet etter gjeldende regnskapslov. Se blant annet lovforslaget § 4-13.</p> <p>Se mer om biologiske eiendeler nedenfor og i kapittel 34.</p>
Av NRS 1 følger det at tilvirkningskost for biprodukter kan settes til null. Alternativt kan biprodukter balanseføres til netto salgsverdi. I så fall skal verdien av biproduktet komme til fradrag i tilvirkningskost for hovedproduktet.	NRS 1 pkt. 3.1, 8 avsnitt	Når biproduktet er uvesentlig, skal foretaket måle dem til salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg, og trekke dette beløpet fra hovedproduktets anskaffelseskost. Dermed blir ikke den balanseførte verdien av hovedproduktet vesentlig forskjellig fra dets anskaffelseskost.	Nr. 13.10	
Renteutgifter inngår i tilvirkningskost. Normalt vil omløpshastigheten for varer være så høy at renter ikke tillegges	NRS 1 pkt. 3.1, 5 avsnitt	Ikke regulert eksplisitt i kapittel 13, men inngår omtalen av anskaffelseskost. Se punkt 13.6  Låneutgifter er regulert i kapittel 25. Av kapittel 25 følger det at et foretak kan velge å balanseføre låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel som en del av den aktuelle eiendelens anskaffelseskost.	Nr. 13.13	I NRS (NOU) er det foreslått et valg mellom å kostnadsføre og balanseføre låneutgifter. Balanseføring av låneutgifter forutsetter at vilkårene er oppfylt. Se nærmere omtale i kapittel 25.

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

		<p>I andre tilfeller skal låneutgifter kostnadsføres.</p> <p>Beholdninger er en kvalifiserende eiendel.</p>		
Ikke omtalt i NRS 1	I / A	I den grad tjenesteytere har beholdninger, skal disse måles til produksjonsutgiftene.	Nr. 13.14	<p>Til forskjell fra NRS 1, reguleres beholdninger i forbindelse med tjenesteleveranser eksplisitt i NRS (NOU).</p> <p>At forholdet ikke er eksplisitt regulert under gjeldende GRS kan gi større rom for ulike tolkninger, men den generelle forståelsen av anskaffelseskostbegrepet etter gjeldende GRS gjør at det trolig ikke er noen forskjell i praksis.</p>
<p>Biologiske eiendeler måles til anskaffelseskost. Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader.</p> <p>Måling til virkelig verdi er ikke tillatt, med mindre virkelig verdi er lavere enn anskaffelseskost (laveste verdis prinsipp).</p>	Rskl. § 5-4, jf. § 5-2	<p>Et foretak kan velge å måle biologiske eiendeler etter anskaffelseskostmodellen eller modellen for virkelig verdi.</p> <p>Foretak som har valgt anskaffelseskostmodellen skal måle innhøstningsproduktene til anskaffelseskost på innhøstingstidspunktet.</p> <p>Foretak som har valgt modellen for virkelig verdi skal på innhøstingstidspunktet måle innhøstningsproduktene til virkelig verdi fratrukket estimerte salgsgifter.</p>	Nr. 13.15N, jf. 34.2N	<p>I NRS (NOU) har RSS tentativt besluttet å innføre en valgdamgang mellom kost og virkelig verdi. Løsningen følger av IFRS og er tatt inn som et alternativ til kost, jf. lovutvalgets kriterier for å avvike fra IFRS for SMEs (NOU 2015: 10 pkt. 10.3.4).</p> <p>Kapittel 13 i NRS (NOU) gjelder måling fra og med innhøstingstidspunktet. Forut for dette gjelder kapittel 34. Se nærmere omtale av biologiske eiendeler i kapittel 34.</p>

## Kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak

**Overordnet:** Kapitlet 14 i NRS (NOU) omhandler regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak (TS) i konsernregnskap og i selskapsregnskapet (årsregnskapet) til en investor som ikke er morforetak. Regnskapsføring av et morforetaks investeringer i TS er regulert i kapittel 9.

Etter NRS (NOU) er det ikke egne regler for TS som er eid midlertidig. De metodevalg som er gjort for TS (kostmodellen og egenkapitalmetoden) brukes også for midlertidig eide TS. Etter gjeldende regulering er egenkapitalmetoden ikke tillatt for midlertidig eide TS. Ved trinnvise kjøp (overgang fra TS til DS) resultatføres eventuelle gevinster på tidligere eierandeler. Etter gjeldende regulering resultatføres ikke gevinsten.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 14
NRS(F) Investering i TS og deltakelse i FKV – <i>foreløpig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008.	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11
NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011.	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Utbytte fra TS kan inntektsføres hos mottaker i avsetningsåret, forutsatt betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling.  Kostmetoden: Det må vurderes om utbyttene kommer fra akkumulerte overskudd opptjent før eller i eiertiden.	NRS(F) punkt 3.5	Utbytte fra TS skal inntektsføres i vedtaksåret.  Kostmetoden: Mottatte utbytter inntektsføres uten vurdering av opptjeningen.	Nr. 23.29 (c)N  Nr. 14.6N	Se eget vedlegg om utbytte.
TS som eies midlertidig skal regnskapsføres etter kostmetoden.).	NRS(F) punkt 3.1			NRS (NOU) har ikke eksplisitte regler for TS som eies midlertidig.
Ved trinnvise kjøp hvor investeringen går over fra å være et tilknyttet selskap til et datterselskap (og hvor TS-investeringen har vært vurdert etter	NRS 17 punkt 6.2	Ved trinnvist kjøp hvor investeringen går over fra å være et TS til et DS resultatføres gevinster og tap.	Nr. 14.8 i i).	Ved NRS (NOU) resultatføres gevinster ved trinnvise kjøp der investeringer går over fra å være



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

egenkapitalmetoden), vil det på konsernetableringstidspunktet oppstå en differanse lik virkelig verdi på opprinnelig TS-investering og balanseført verdi av TS-investeringen. Differansen resultatføres hvis det er et tap (da som en nedskrivning) og mot egenkapitalen hvis det er gevinst.				et tilknyttet selskap til et datterselskap.
En investering i et TS klassifiseres som anleggsmiddel med mindre intensjonen med anskaffelsen er videresalg (midlertidig eie). Midlertidig eie foreligger når investor allerede på investeringstidspunktet har intensjoner om eller er forpliktet til å selge investeringen innen kort tid. Investeringen anses midlertidig selv om det på investeringstidspunktet er sannsynlig at det tar lenger tid å avhende investeringen som følge av omstendigheter som investor ikke kan påvirke.	Rskl. § 5-1 første ledd NRS (F) punkt 3.1	Investeringer i tilknyttede foretak skal klassifiseres som anleggsmidler	Nr. 14.11	Kun et klassifiseringsspørsmål uten særlig praktisk betydning i seg selv. Se over om forskjellige metodevalg ved midlertidig eie.

## Kapittel 15 Investering i felleskontrollerte virksomheter

**Overordnet:** Kapitlet 15 i NRS (NOU) omhandler regnskapsføring av deltakelse i felleskontrollerte virksomheter (FKV) i konsernregnskap og i årsregnskapet til en investor som ikke er et morforetak. Regnskapsføring av et morforetaks investeringer i FKV er regulert i kapittel 9. Under NRS (NOU) videreføres bruk av bruttometoden når det gjelder felleskontrollert drift og felleskontrollerte eiendeler. For felleskontrollerte foretak forbyes både egenkapitalmetoden og bruttometoden. Bakgrunnen for dette er lovutvalgets forslag/direktivfortolkning.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven § 5-18	Kapittel 15
NRS(F) Investering i TS og deltakelse i FKV – <i>foreløpig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008.	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11
NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011.	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Utbytte fra FKV kan inntektsføres hos mottaker i avsetningsåret, forutsatt betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling. Kostmetoden: Det må vurderes om utbyttene kommer fra akkumulerte overskudd opptjent før eller i eiertiden.	NRS(F) punkt 3.5	Utbytte fra FKV skal inntektsføres i vedtaksåret. Kostmetoden: Mottatte utbytter inntektsføres uten vurdering av opptjeningen.	Nr. 23.29 (c)N Nr. 15.11	Se eget vedlegg om utbytte .
Investeringer i FKV regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden i konsernregnskapet. Investeringer i FKV regnskapsføres etter kostmetoden, egenkapitalmetoden eller bruttometoden i selskapsregnskapet.	Rskl § 5-18 NRS(F) punkt 2.1	Kostmetoden skal anvendes for felleskontrollert foretak. Bruttometoden skal anvendes for felleskontrollert drift og felleskontrollerte eiendeler	Nr. 15.5, 15.7 og 15.9N	Egenkapitalmetoden kan ikke benyttes for felleskontrollerte virksomheter under NRS (NOU). Det antas derfor at NRS (NOU) kan fremstå som noe enklere enn gjeldende GRS. Under NRS (NOU) kan ikke bruttometoden anvendes for felleskontrollert foretak.

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

<p>FKV som eies midlertidig skal regnskapsføres etter kostmetoden.</p>	<p>NRS(F) punkt 3.1</p> <p>Rskl. § 5-18</p>			<p>NRS (NOU) inneholder ikke eksplisitt regulering av FKV som er eis midlertidig.</p>
<p>Ved trinnvise kjøp hvor investeringen går over fra å være en felleskontrollert virksomhet til et datterselskap, vil det på konsernetableringstidspunktet oppstå en differanse lik virkelig verdi på opprinnelig FKV-investering og balanseført verdi av FKV-investeringen. Differansen resultatføres hvis det er et tap (da som en nedskrivning) og mot egenkapitalen hvis det er gevinst.</p>	<p>NRS 17 punkt 6.2</p>	<p>Ved trinnvist kjøp hvor investeringen går over fra å være et FKV til et DS resultatføres gevinster og tap.</p>	<p>Nr. 14.8 i) i), jf. Nr. 15.13</p> <p>Se også nr. 19.11</p>	

## Kapittel 16 Investeringseiendom

**Overordnet:** NRS (NOU) vil åpne for at investeringseiendom måles til virkelig verdi, i motsetning til gjeldende regulering som ikke åpner for bruk av virkelig verdi. Investeringseiendommer skal presenteres på egen regnskapslinje i balansen.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 16
NRS 14 Leieavtaler – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Måling etter førstegangsinnregning til avskrevet historisk kost	Rskl. § 5-3, første ledd	Måling etter førstegangsinnregning til avskrevet historisk kost eller virkelig verdi.  Valg av virkelig verdi forutsetter at verdien kan måles pålitelig uten urimelige utgifter og anstrengelser.	Nr. 16.7N-A	Etter NRS (NOU) kan et foretak velge å regnskapsføre investeringseiendom etter anskaffelseskostmodellen eller modellen for virkelig verdi. RSS har tentativt besluttet å følge opp forenkling beskrevet i NOU 2015: 10 kap 10.3.4.
Presentasjon: alle bygg presenteres samlet i balanseoppstillingen	Rskl. § 6-2	Investeringseiendommer skal fremgå av balanseoppstillingen	Nr. 4.2 (ea) og (f)	Etter NRS (NOU) skal alle investeringseiendommer presenteres adskilt fra andre eiendommer
Operasjonelle leieavtaler kostnadsføres løpende	NRS 14 pkt. 38	Adgang til måling av leieavtale på investeringseiendom til virkelig verdi	Nr. 16.3	Valgdgang i NRS (NOU) med virkning for fremleieavtaler, som ikke finnes i gjeldende GRS.

## Kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr

**Overordnet:** NRS (NOU) kapittel 17 om Eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler) samler reguleringen på dette område. Området har i dag ingen egen regulering, med unntak av enkelte bestemmelser. Det vil antagelig bli oppfattet som et eksplisitt krav til å dekomponere driftsmidler i hovedbestanddeler med ulik utnyttbar levetid. Fleksibilitet i dagens regulering reduseres ved at flere valgalternativer ikke videreføres. Blant annet er det ved endring av avskrivningsplan kun knekkpunkt-løsningen som er tillatt etter NRS (NOU). Hovedregelen i gjeldende regulering om reversering vil ikke lenger være tillatt. NRS (NOU) åpner, som valg av regnskapsprinsipp, for måling av eiendom, anlegg og utstyr til verdiregulert beløp i tråd med lovutvalgets forslag.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 17
NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendringer - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11
NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert feb. 2018	
NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert nov. 2013	
NRS (V) Veiledning om anvendelse av IFRS-løsninger innenfor GRS – <i>Veiledning</i> . Sist oppdatert des. 2011	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Dekomponering – «avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan...»	Rskl. §5-3, annet ledd  NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk punkt 2.3	Plikt til å dekomponere	Nr. 17.16	I NRS (NOU) er det krav om å dekomponere deler av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr dersom hovedbestanddelene av den har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler (utnyttbar levetid).  NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god

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

	NRS 8 punkt 4.3.2.1			regnskapsskikk angir at dekomponering er tillatt etter rskl. og vil «sågar være nødvendig også etter regnskapsloven».
Endringer i estimater som påvirker årlig avskrivningsbeløp kan gjennomføres tilbakevirkende eller fremadrettet anvendelse	NRS 5 punkt 4	Endringer som påvirker årlig et avskrivningsbeløp skal anvendes fremadrettet	Nr. 17.19	Endret avskrivningstid, avskrivningsmetode eller restverdi påvirker årlig avskrivning. Etter NRS (NOU) vil eneste løsning på nye estimater være å gjennomføre dette fremadrettet ved å fordele på gjenværende brukstid (ofre betegnet knekkpunktløsning). Dagens regulering tillater også tilbakevirkende anvendelse (ofre betegnet som reverseringsløsningen)
Periodisk vedlikehold – flere alternative løsninger er tillatt	NRS 13 pkt. 7.6	Utgiftene innregnes i den balanseførte verdien og avskrives til neste periodiske vedlikehold eller større inspeksjon.	Nr. 17.7	Løsningen etter NRS (NOU) er i dagens regulering tillatt som én av flere løsninger. Dagens tillatte løsning med å periodisere gjennom vedlikeholdsavsetning vil ikke være tillatt etter NRS (NOU).
Fjernings- og oppryddingsutgifter – flere alternative løsninger er tillatt	NRS 13 pkt. 7.5	Førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerning innregnes som en del av anskaffelseskost	Nr. 17.10	Nåverdien av førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne en enhet av eiendom, anlegg og utstyr og til å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand, regnes med og innregnes som en del av anskaffelseskost.

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

				Dagens tillatte løsninger med avsetningsmetode eller avskrivning til negativt beløp vil ikke være tillatt etter NRS (NOU).
Måling etter førstegangsinnregning til avskrevet historisk kost	Rskl. § 5-3, første ledd	Måling etter førstegangsinnregning etter verdireguleringsmetoden eller avskrevet historisk kost.	Nr. 17.15B-D	Et foretak kan som et valg av regnskapsprinsipp måle eiendom, anlegg og utstyr til verdiregulert beløp (virkelig verdi). Det er betingelse at verdien kan måles pålitelig og gjennomføres for alle eiendeler i samme klasse.

## Kapittel 18 Andre immaterielle eiendeler enn goodwill

**Overordnet:** Overordnet medfører NRS (NOU) en klargjøring i forhold til gjeldende regulering. Det er tentativt besluttet at et foretak fortsatt kan balanseføre egne utviklingsutgifter, men må så fall anvende dette konsistent som et regnskapsprinsipp. Avskrivningstiden kan ikke overstige 10 år for immaterielle eiendeler der utnyttbar levetid ikke kan fastslås pålitelig.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 18
NRS 19 Immaterielle eiendeler - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Forskningsaktiviteter kan etter strenge kriterier balanseføres	NRS 19 punkt 2.1/ 2.3	Forskningsaktiviteter skal kostnadsføres løpende	Nr. 18.8N-F	Det er meget sjeldent det er aktuelt med innregning av forskningsaktiviteter i balansen etter dagens regulering
Utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres. Dette innebærer at slike utgifter kan føres som kostnad selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt.  Valg av kostnadsføring er et valg av regnskapsprinsipp.	Rskl. § 5-6  NRS 19 punkt. 2.2.2/2.2.5	Et foretak kan velge å balanseføre egne utviklingsutgifter, forutsatt at kriteriene oppfylles.  Dette er et valg av regnskapsprinsipp som skal anvendes konsistent på alle internt utviklede immaterielle eiendeler.	Nr. 18.8N-A	Erfaringene tilsier at rskl. § 5-6 tolkes ulikt i praksis. For regnskapspliktige som legger til grunn at bestemmelsen kan anvendes fra gang til gang, vil NRS (NOU) medføre en endring. NRS (NOU) klargjør at det er et valg av regnskapsprinsipp som skal anvendes konsistent over tid.
Balanseførte utviklingsutgifter (og forskningsutgifter) med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.	Rskl. § 5-3 annet ledd  NRS 19 punkt 2.4	Dersom den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel ikke kan fastslås pålitelig, skal levetiden fastsettes basert på ledelsens beste estimat, men skal ikke overstige ti år.	Nr. 18.20	Det antas at reguleringen av avskrivning i NRS (NOU) fører til mindre fleksibilitet enn NRS 19.



## Kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill

### Overordnet:

NRS (NOU) medfører enkelte endringer sammenlignet med gjeldende regulering. Dette gjelder regnskapsføring av negativ goodwill og fjerning av «full goodwill» som alternativ. Videre er det tillatt etter gjeldende regulering å regnskapsføre 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.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap– <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2011.	Kapittel 19
NRS 9 Fusjon - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert nov. 2013.	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Enkelte virksomhetssammenslutninger under samme kontroll (fusjoner) er regulert. NRS 9 foreskriver bruk av kontinuitetsmetoden for slike. (Også konserndannelser og innmatskjøp som ikke er en regnskapsmessig transaksjon skal regnskapsføres til kontinuitet. Slike er i likhet med NRS (NOU) ikke regulert, men noe veiledning finnes i NRS(D) Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern.)	NRS 9	NRS (NOU) omhandler ikke virksomhetssammenslutninger under samme kontroll.	Nr.19.2 (a)	<p>Uten regulering av fusjoner under samme kontroll, antas det at praksis vil bli mer variert og det blir opp til den regnskapspliktiges vurderinger hvorvidt transaksjonen regnskapsføres til kontinuitet eller virkelig verdi.</p> <p>Dersom kontinuitetsmetoden ikke blir regulert, vil det også kunne bli forskjeller i hvordan kontinuitetsmetoden anvendes.</p> <p>RSS har ikke tatt endelig stilling til regulering av fusjoner som skal regnskapsføres etter</p>

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

				kontinuitetsmetoden, ref. høringsutkast til kapittel 100N.  Se også kommentarene til kapittel 22.
Kjøp av datterselskap som utgjør eiendelskjøp inngår i standarden	NRS 17 punkt 1	Eiendelskjøp inngår ikke	Nr. 19.2(c)	«Teknisk goodwill» ikke lenger tillatt ved eiendelskjøp.  Teknisk goodwill er forskjellen mellom utsatt skatt beregnet til nåverdi og utsatt skatt beregnet til nominell verdi. Forskjellen kan føres opp som goodwill etter gjeldende regulering.
«Full goodwill» <sup>1</sup> tillatt	NRS 17 punkt 6.1.10	Full goodwill forbudt	Nr. 19.14	
Etter GRS skal goodwill avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, men dersom levetiden estimeres til ut over 5 år må dette begrunnes i note. I praksis varierer avskrivningstiden i stor grad.	NRS 17 punkt 7.2.2	Etter NRS (NOU) skal levetiden for goodwill settes til 10 år dersom det ikke kan gjøres et pålitelig estimat av forventet brukstid.	Nr. 19.23 (a)	Det antas at avskrivning på goodwill over 10 år fører til mindre fleksibilitet når det gjelder avskrivning av goodwill.
Negativ goodwill innregnes i balansen og inntektsføres etter bestemte regler	NRS 17 punkt 6.1.6	Negativ goodwill inntektsføres straks	Nr. 19.24	Det fremstår som forenklende å inntektsføre en negativ differanse straks
Endelig tilordning av anskaffelseskost skal skje innen utgangen av påfølgende regnskapsår.	NRS 17 punkt 6.1.7	Endelig tilordning av anskaffelseskost må skje innen 12 måneder etter oppkjøpstidspunktet.	Nr. 19.19	Vinduet for korrigering av tilordningen av anskaffelseskost synes «bredere» etter GRS enn etter NRS (NOU).

<sup>1</sup> Full goodwill er relevant ved deleide datterselskapet og innebærer at goodwill innregnes både for majoritetens og minoritetens andel.

## Kapittel 20 Leieavtaler

**Overordnet:** Leieavtaler er et område hvor det i utgangspunktet er få avvik mellom gjeldende regulering og NRS (NOU). En overgang til NRS (NOU) vil kunne innebære en forskjell når det gjelder klassifisering av leieavtaler, hvor detaljene i reguleringen vil kunne gi andre løsninger enn under gjeldende regulering.

På følgende områder er det identifisert forskjeller:

- Behandling av restverdigarantier: Etter gjeldende regulering tas det kun hensyn til forventet tap mens det i NRS (NOU) skal tas hensyn til det garanterte beløpet.
- Bruk av rente: Etter gjeldende regulering likestilles implisitt rente og alternativt lånerente. Etter NRS (NOU) kan alternativt lånerente kun anvendes når implisitt rente ikke er kjent.
- Måling: Virkelig verdi av eiendelen utgjør det maksimale en eiendel/forpliktelse kan regnskapsføres til etter NRS (NOU). Etter gjeldende regulering er det nåverdien av leiebetalingene som er avgjørende.
- KPI-justering/indeksregulering: Etter gjeldende regulering inngår dette i leiebetalingene (misteleien), mens det etter NRS (NOU) anses som variabel leie.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 20
NRS 14 Leieavtaler. <i>Endelig regnskapsstandard</i> . Sist endret juni 2018	
NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. <i>Endelig regnskapsstandard</i> . Sist endret nov. 2013	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<i>Virkeområde</i>  Dekker bare regnskapsføring hos leietaker	NRS 14.1	Dekker både leietaker og utleier	Nr. 20.9	Utleiers regnskapsføring er i dag uregulert under GRS. Det antas, og erfaring i praksis tilsier det, at god regnskapsskikk i hovedsak er i samsvar med NRS (NOU).
Gjelder for alle avtaler som overfører bruksretten til en eiendel, med unntak av	NRS 14.3	Gjelder for alle avtaler som overfører bruksretten til en eiendel	Nr. 20.2	NRS (NOU) har ikke et eksplisitt unntak for avtaler som overfører

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

avtaler som overfører eiendomsretten ved utløpet av leieperioden.				eiendomsrett ved utløpet av leieperioden.
<i>Definisjoner</i>  Minsteleie (leiebetalinger) for leietaker inkluderer tap ved oppfyllelse av restverdigaranti	NRS 14.8	Minsteleie for leietaker inkluderer ethvert beløp garantert av leietaker eller tilknyttet part (altså inkluderes restverdigaranti i sin helhet)	Definisjon av minsteleie	Minimumsleie er ulikt definert i de to regelsettene.
Rimelig sikkert defineres som en sannsynlighet over 90%.	NRS 13.3.1	Rimelig sikkert defineres ikke i NRS (NOU).		NRS (NOU) har ingen eksplisitte grenser for ulike sannsynlighetsnivåer slik som NRS 13. Dette kan medføre ulik klassifisering av leieavtaler.
Ved utslag på indikatorene i NRS 14, følger det av ordlyden i standarden at det skal legges til grunn at leieforholdet er å anse som en finansiell leieavtale.	NRS 14.26	Det følger av NRS (NOU) at indikatorene ikke alltid er avgjørende for klassifiseringen.  Det åpnes for en realitetsvurdering av leieavtalene, selv om indikatorene skulle tilsa en annen klassifisering.	Nr. 20.7	NRS (NOU) er tydelig på at indikatorene ikke kan legges til grunn for vurderingen alene. Det må gjøres en konkret vurdering av om gevinst og tapspotensialet overføres.  NRS 14 gir inntrykk av at indikatorene er avgjørende for klassifisering av en leieavtale alene.
<i>Regnskapsføring av finansielle leieavtaler - Leietaker</i>				
Alternativ- lånerente og implisitt rente er likestilte alternativer	NRS 14.29	Implisitt rente er hovedregel, alternativ lånerente anvendes dersom implisitt rente ikke er kjent	Nr. 20.10	NRS (NOU) rangerer implisitt rente som foretrukket alternativ. Vanskelig å avgjøre om dette får praktisk betydning da implisitt rente sjelden er tilgjengelig for leietaker.
Eiendel og forpliktelse innregnes til nåverdi av leiebetalinger	NRS 14.29	Virkelig verdi av formuesgjenstanden setter øvre	Nr. 20.09	Kan påvirke innregning av enkelte finansielle leieavtaler. Tilsier at

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

		grense for hva eiendel og forpliktelse kan innregnes til.		implisitt rente må anvendes i disse tilfellene.
Indeksregulering inngår i minimumsleie basert på forventning	NRS 14.31	Indeksregulering behandles som variabel leie		Forskjellen medfører at minsteleien reduseres. Noe som kan påvirke klassifisering av leieavtaler, og periodisering av leieutgifter.
Rentekostnaden fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er konstant for hver periode	NRS 14.36	Leietakeren skal fordele finansieringsutgiften på enkeltperioder i løpet av leieperioden, slik at den gir en konstant periodisk rentesats for gjenstående forpliktelse.	Nr. 20.11	Bestemmelsene antas være sammenfallende. Eventuelle forskjeller vil være knyttet til definisjon av variabel leie og behandling av KPI/indeksregulering justering.
<i>Regnskapsføring av operasjonelle leieavtaler - Leietaker</i>				
Leien periodiseres systematisk over leieperioden  Regnskapsføring av KPI justering	NRS 14.38  NRS 14.54	Leietakeren skal innregne leiebetalinger i henhold til operasjonelle leieavtaler som en kostnad på lineært grunnlag over leieperioden, med mindre: (a) et annet systematisk grunnlag er representativt for forløpet av brukerens fordeler selv om betalingene ikke skjer på dette grunnlaget, eller  (b) betalingene til utleieren skal øke i takt med forventet generell inflasjon (basert på publiserte indekser eller statistikker) for å kompensere for utleierens forventede økte utgifter grunnet inflasjon.	Nr. 20.15	Forskjellen medfører at minsteleien reduseres. Noe som kan påvirke klassifisering av leieavtaler, og periodisering av leieutgifter.  Etter NRS (NOU) inngår KPI justering i leiekostnaden løpende etter hvert som leien justeres.  I praksis er det i liten grad observert at KPI inngår i lineær periodisering av leieutgifter under gjeldende GRS.

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

<i>Regnskapsføring av finansielle leieavtaler - Utleier</i>				
Ikke regulert i NRS 14		Utleiere som er produsenter/ forhandlere regnskapsfører et salg basert på salgsverdi av eiendelen, eller dersom det er lavere nåverdien av leiebetalinger neddiskontert med markedsrente.	Nr. 20.20	Det legges til grunn at behandling under gjeldende regulering i hovedsak er lik regulering under NRS (NOU), med de unntak som følger av detaljer knyttet til definisjoner mm.
		Utleiere som <u>ikke</u> er produsenter/ forhandlere regnskapsfører et salg basert på nettoinvesteringen i leieavtalen. Som er fremtidige leiebetalinger + ugarantert restverdi som tilfaller utleier, neddiskontert med implisittrente (=virkelig verdi?)	Nr. 20.17	
<i>Regnskapsføring av operasjonelle leieavtaler - Utleier</i>				
Minimumsleie periodiseres over leieperioden, uavhengig av betalingsplan.	NRS (V) Regnskapsføring av inntekt pkt. 7.4	Minimumsleie periodiseres over leieperioden, uavhengig av betalingsplan.	Nr. 20.25 (a)	Minimumsleie er ulikt definert i de to regelsettene.

## Kapittel 21 Avsetninger, usikre forpliktelser og betingede eiendeler

**Overordnet:** Det er enkelte forskjeller mellom gjeldende regulering og NRS (NOU), disse er vurdert å i hovedsak være av "teknisk karakter", som vil ha begrenset praktisk betydning. I NRS 13 er det imidlertid en noe større detaljeringsgrad knyttet til definisjon og forklaring av begreper. Dette gjelder bl.a.:

- Oppfatning av sannsynlighetsnivå, der NRS 13 benytter «så godt som sikkert, rimelig sikkert, betydelig sannsynlighetsovervekt, sannsynlighetsovervekt, lite sannsynlig, svært lite sannsynlig», mens det i kapittel 21 kun benyttes «sannsynlig (dvs. sannsynlighetsovervekt) og så godt som sikkert».
- Måling av oppgjørsverdi i NRS 13, pkt. 4.3.1 er relativt omfattende, med angivelse av flere eksempler. Kapittel 21 omhandler tilsvarende relativt kortfattet.

Når det gjelder bruk av diskonteringsrente, er kriteriene for fastsettelse av renten klarere definert i kapittel 21 enn i NRS 13.

På enkelte områder har NRS 13 flere alternative metoder som ikke alle er tillatt etter NRS (NOU). Dette gjelder f.eks. løsningen med å bygge opp en avsetning for periodisk vedlikehold som er tillatt etter NRS 13, men ikke etter NRS (NOU).

Etter NRS 13 kan forventet gevinst ved salg av eiendel tas hensyn til ved beregning av avsetning under en restruktureringsplan. Dette er ikke tillatt etter NRS (NOU) og kan potensielt medføre en vesentlig regnskapsmessig forskjell.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 21
NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert nov. 2013	Kapittel 17

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Dekker generelle prinsipper for regnskapsføring. Standarden er ikke til hinder for annen regnskapsføring når dette tillates eller kreves av annen NRS	NRS 13.1	Gjelder alle avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, med unntak for avsetninger omhandlet i: <ul style="list-style-type: none"><li>• Leieavtaler (kap. 20)</li><li>• Anleggskontrakter (kap. 23)</li></ul>	Nr. 21.1	Forskjellene i virkeområde vurderes isolert ikke å medføre forskjell mellom gjeldende GRS og NRS (NOU)

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

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ytelser til ansatte (kap. 28)</li> <li>• Inntektsskatt (kap. 28)</li> </ul>		
Periodisk vedlikehold – flere alternative løsninger er tillatt	NRS 13 pkt. 7.6	Utgiftene innregnes i den balanseførte verdien og avskrives til neste periodiske vedlikehold eller større inspeksjon.	Nr. 17.7	Som følge av sammenstillingsprinsippet er det etter gjeldende GRS tillatt å regnskapsføre enkelte typer avsetninger som ikke tilfredsstillers definisjonen av en forpliktelse i NRS (NOU). Dette gjelder for eksempel avsetning for periodisk vedlikehold. Løsningen med å bygge opp en avsetning er ikke tillatt etter NRS (NOU).
Fjernings- og oppryddingsutgifter – flere alternative løsninger er tillatt	NRS 13 pkt. 7.5	Førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne innregnes som en del av anskaffelseskost	Nr. 17.10	Se kommentar til periodisk vedlikehold.  Når det gjelder regnskapsføring av fjerningsutgifter, tillater NRS 13 at avsetning bygges opp gradvis, med resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid. Denne metoden er heller ikke tillatt etter NRS (NOU), men handler kun om presentasjon i regnskapet.
Rentekostnaden ved nåverdiberegninger kan føres som en driftskostnad eller finanskostnad i resultatregnskapet	NRS 13 punkt 4.3.2	Etter NRS (NOU) ...skal avviklingen av diskonteringen innregnes som en finansutgift i resultatregnskapet.	Nr. 21.11	Påvirker evt. kun klassifisering i resultatet
Forventet gevinst ved salg av eiendel kan hensyntas ved beregning av avsetning under en restruktureringsplan.	NRS 13 punkt 4.3.5	Et foretak skal utelate gevinster fra forventet avhending av eiendeler ved måling av en avsetning	Nr. 21.8	Etter NRS (NOU) er det ikke tillatt å ta hensyn til eventuelle gevinster ved salg av eiendeler når en restruktureringsavsetning skal vurderes. Dette kan i enkelte tilfeller ha en betydelig regnskapsmessig effekt.



## Kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital

**Overordnet:** Etterfølgende tabell viser GAP-analyse mellom gjeldende regulering og kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* i NRS (NOU). NRS (NOU) skiller mellom forpliktelser og egenkapital basert på reelt innhold i en avtale. Denne vurderingen tar utgangspunkt i om det foreligger en plikt for et foretak å foreta en utbetaling eller avgi et finansielt instrument. Dersom det foreligger en plikt som foretaket ikke kan unngå vil instrumentet/avtalen anses som en forpliktelse, dersom foretaket kan unngå overføringen anses instrumentet/avtalen å være egenkapital. I gjeldende regulering er det ingen spesifikk regulering på dette området. Klassifisering baseres normalt på juridisk utforming.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Ingen standard, veiledning eller lov paragraf. Enkelte temaer kan være adressert i ulike sammenhenger (NRS 9 Fusjon og NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap, samt NRS (V) Regnskapsføring av inntekt)	Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital
Regnskapslovens grunnleggende prinsipper	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<i>Virkeområde:</i>		Dette kapitlet fastsetter prinsipper for klassifisering av finansielle instrumenter som enten forpliktelser eller egenkapital og omhandler regnskapsføring av egenkapitalinstrumenter utstedt til enkeltpersoner eller andre parter som opptrer i egenskap av at de er investorer i egenkapitalinstrumenter (dvs. i egenskap av at de er eiere).	Nr. 22.1	
<i>Klassifisering</i>  Ingen regulering i forhold til hva som regnskapsmessig presenteres som egenkapital. Klassifiseringen baseres på juridisk utforming av instrumenter.		Egenkapital er residualinteressen i foretakets eiendeler etter at alle dets forpliktelser er fratrukket. Et foretak skal klassifisere et finansielt instrument som en finansiell forpliktelse eller som egenkapital i	Nr. 22.3-22.6	Klassifisering mellom finansiell forpliktelse basert på det reelle innholdet vil i teorien medføre en endring i forhold til eksisterende praksis. Ser man bort fra Samvirkeforetak og put-oppsjoner er

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

<p>Dersom noe er navngitt som et egenkapitalbevis, presenteres det som egenkapital. Dersom noe er navngitt som en gjeld, presenteres det som gjeld.</p>		<p>samsvar med det reelle innholdet i den kontraktsregulerte ordningen, ikke bare juridiske form, og i samsvar med definisjonene av en finansiell forpliktelse og et egenkapitalinstrument. Med mindre et foretak har en ubetinget rett til å unngå levering av kontanter eller en annen finansiell eiendel for å gjøre opp en kontraktsregulert plikt, oppfyllerplikten definisjonen av en finansiell forpliktelse og klassifiseres som sådan. Dette gjelder likevel ikke de instrumentene som klassifiseres som egenkapitalinstrumenter i samsvar med nr. 22.4.</p>		<p>det vanskelig å si noe om hvor utbredt denne problemstillingen vil være.</p> <p>Se eksempler i etterfølgende tabell*</p>
<p><i>Opprinnelig utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter – måling</i></p> <p>Vederlaget måles til virkelig verdi av vederlagsaksjene</p> <p>Anskaffelseskost består av vederlag og kjøpsutgifter, hvor vederlaget er målt til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet.</p> <p>Vederlaget består av avgitte eiendeler, pådratte forpliktelser og utstedte eller avgitte egenkapitalinstrumenter.</p>	<p>NRS 9 pkt. 5.3.1 NRS 17 pkt. 6.1.3</p>	<p>Et foretak skal måle egenkapitalinstrumenter, andre enn de som er utstedt som en del av en virksomhetssammenslutning eller de som regnskapsføres i samsvar med nr. 22.15A – 22.15B, til den virkelige verdien av kontantene eller de andre ressursene som er mottatt eller skal mottas, netto etter transaksjonsutgifter.</p>	<p>Nr. 22.8-22.9</p>	<p>NRS (NOU) vil innføre en endring i forhold til kjøp av selskaper og fusjoner, som regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden men som ikke anses som virksomhetsoverdragelser, altså «eiendelstransaksjoner». Etter NRS (NOU) skal disse måles til verdien av eiendelene, mens NRS 9 og NRS 17 måler disse til verdien av vederlagsaksjene.</p>
<p><i>Konvertibel gjeld og lignende sammensatte finansielle instrumenter</i></p>		<p>Ved utstedelse av konvertibel gjeld eller lignende sammensatte finansielle instrumenter som inneholder både en forpliktelsesdel og en egenkapitaldel, skal foretaket fordele vederlaget</p>	<p>Nr. 22.13-22.15</p>	<p>Innfører krav som å splitte konvertible lån i egenkapital del og forpliktelses del. Praxis i dag antas å være varierende.</p>

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

		mellom forpliktelsesdelen og egenkapitaldelen. Når foretaket foretar denne fordelingen, skal det først fastsette verdien av forpliktelsesdelen ved å måle den virkelige verdien av en tilsvarende forpliktelse som ikke har noen konverteringsdel eller tilsvarende egenkapitaldel knyttet til seg. Foretaket skal fordele restbeløpet som egenkapitaldelen.		
<p><i>Å bringe finansielle forpliktelser til opphør med egenkapitalinstrumenter</i></p> <p>Etter gjeldende GRS gjennomføres gjeldskonverteringen til nominelt beløp. Det følger av SA 3802 at gjeldens pålydende skal tilsvare pålydende og eventuell overkurs av aksjene som utstedes.</p>		Et foretak kan reforhandle vilkårene for en finansiell forpliktelse med en kreditor av foretaket med det resultat at foretaket bringer forpliktelsen helt eller delvis til opphør ved å utstede egenkapitalinstrumenter til kreditor. Utstedelse av egenkapitalinstrumenter utgjør betalt vederlag i samsvar med nr. 11.38. Et foretak skal måle egenkapitalinstrumentene som utstedes til virkelig verdi. Hvis virkelig verdi av de utstedte egenkapitalinstrumentene ikke kan måles pålitelig uten urimelig utgifter eller anstrengelser, skal egenkapitalinstrumentene måles til den opphørte finansielle forpliktelsens virkelige verdi	Nr. 22.15A-22.15C	<p>Dette vil være en endring i praksis. Ved konvertering av gjeld blir det i dag ikke beregnet gevinst/tap.</p>
<p><i>Utdeling til eiere</i></p> <p>Ved tingsutdeling vil imidlertid tidsforskjellen mellom tidspunkt for regnskapsføring av utbyttet (balansedato) og tidspunkt for overføring reise særskilt spørsmål om</p>	NRS (V) Regnskapsføring av inntekt pkt. 7.10.3	Enkelte ganger deler et foretak ut andre eiendeler enn kontanter til sine eiere (ikke-kontante utdelinger). Når et foretak vedtar en slik utdeling og har plikt til å dele ut ikke-kontante eiendeler til sine eiere, skal det innregnes en forpliktelse. Det skal	Nr. 22.17-22.18B	<p>Tidspunkt for avsetning av utbytte endres til vedtakstidspunktet.</p> <p>Vurdering av forpliktelsen knyttet til tingsutdeling endres til virkelig verdi.</p>

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

<p>tidspunkt for regnskapsføring av gevinsten. Beslutning om utbytte i form av tingsutdeling følger i utgangspunktet samme prinsipper for tidfesting som ved utdeling av kontanter/fordring. Tingsutdeling vil imidlertid ha en annen karakter enn utdeling i form av kontanter/fordring. Eiendelen er ikke ombyttbar slik som ved kontanter, og verdiene kan endres betydelig frem til formelt vedtak. Balanseført eiendel som er gjenstand for utdeling balanseføres hos giver frem til formelt vedtak om overføring foreligger, og måling av forpliktelsen knyttet til tingsutdeling tilsvarer objektets balanseførte verdi. Merverdien kan ikke resultatføres før giver har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på vedtakstidspunkt for utdeling.</p>		<p>måle forpliktelsen til den virkelige verdien av eiendelene som skal deles ut med mindre det oppfyller vilkårene i nr. 22.18A. På hver balansedag og på oppgjørstidspunktet skal foretaket gjennomgå og justere den balanseførte verdien av det vedtatte utbyttet for å gjenspeile endringer i den virkelige verdien av eiendelene som skal deles ut, med eventuelle endringer innregnet i egenkapitalen som justeringer av beløpet som skal deles ut. Når et foretak gjør opp det vedtatte utbyttet, skal det innregne eventuelle forskjeller mellom de utdelte eiendelenes balanseførte verdi og det vedtatte utbyttets balanseførte verdi i resultatregnskapet.</p>		<p>Usikkert hvordan GRS i dag skal forstås i forhold til vurdering fra vedtak til gjennomføring</p>
--	--	--	--	---

**\*OVERSIKT OVER ULIKE INSTRUMENTER OG KLASSIFISERING SOM GJELD ELLER EGENKAPITAL**

Instrument	GRS	NRS (NOU)
<p>Preferanseaksjer med ubetinget rett på utbytte</p>	<p>Juridisk utformet som aksjer. Presenteres som egenkapital.</p>	<p>Dette instrumentet inneholder en ubetinget plikt for selskapet til å foreta utbetalinger. Dette medfører at instrumentet er å anse som en finansiell forpliktelse.</p>
<p>Lån hvor det er opp til låntaker om renten og hovedstol betales.</p>	<p>Juridisk utformet som en gjeldsforpliktelse. Presenteres som en gjeldsforpliktelse.</p>	<p>Dette instrumentet inneholder ingen plikt for selskapet til å foreta utbetalinger. Dette medfører at instrumentet presenteres som egenkapital.</p>
<p>B-aksjer med innløsningsrett</p>	<p>Juridisk utformet som aksjer. Presenteres som egenkapital.</p>	<p>Investor har rett til å kreve instrumentet innløst. Under forutsetning at det foreligger en annen aksjeklasse med samme eller lavere prioritet vil</p>

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

		dette instrumentet presenteres som en finansiell forpliktelse.
Preferanseaksjer med innløsningsrett	Juridisk utformet som aksjer. Presenteres som egenkapital.	Investor har rett til å kreve instrumentet innløst. Under forutsetning at det foreligger en annen aksjeklasse med samme eller lavere prioritet vil dette instrumentet presenteres som en finansiell forpliktelse.
Utstedt put-opsjon til ikke-kontrollerende eier (konsernregnskap)	Slike forpliktelser blir i liten grad regnskapsført.	Aksjonær i datterselskap har en rett til å kreve seg utløst, noe som medfører en plikt for foretaket (konsernet) å foreta en utbetaling. Presenteres som en finansiell forpliktelse i konsernregnskapet.
Ordinære aksjer med innløsningsrett	Juridisk utformet som aksjer. Presenteres som egenkapital.	Presenteres som egenkapital dersom alle instrumenter (aksjeklasser) med laveste prioritet har innløsningsrett og innløsningsverdien baseres på bokført eller virkelig verdi
Medlemsinnskudd i samvirkeforetak med standardbetingelser (rett på tilbakebetaling av innskudd)	Juridisk utformet som egenkapital. Presenteres som egenkapital.	Innløsningsverdien baseres på opprinnelig innskudd, ikke virkelig verdi eller bokført verdi. Presenteres som finansiell forpliktelse i regnskapet

## Kapittel 23 Driftsinntekter

**Overordnet:** Løsningene i NRS (NOU) kapittel 23 bygger på tidligere regler for regnskapsføring av inntekt under IFRS (IAS 11 og IAS 18). Gjeldende regulering gjennom NRS (V) *Regnskapsføring av inntekt* angir løsninger som i stor grad sammenfaller med løsninger under tidligere IAS 18, selv om det prinsipielle utgangspunktet er regnskapslovens transaksjons- og opptjeningsprinsipp, ikke et balanseorientert rammeverk. Det klareste unntaket fra sammenfall i løsninger er regnskapsføring av utbytte. Forskjeller når det gjelder regnskapsføring av utbytte omtales i et eget vedlegg til analysen (vedlegg 2).

Ulik definisjon av anleggskontrakt i NRS 2 og NRS (NOU) kan blant annet innebære at enkelte regnskapspliktige ved overgang til NRS (NOU) må skifte metode for regnskapsføring av sine anleggskontrakter. For foretak som må endre metode, vil et flertall av situasjonene innebære en overgang fra *løpende avregning* til *fullført kontraktsmetode*.

### Prinsipielt - Transaksjonsbasert versus verdibasert inntekt

Regnskapsføring av inntekt under dagens regulering er, foruten finansielle instrumenter og varederivater i rskl. § 5-8 og pengeposter i utenlandsk valuta i rskl. § 5-9, transaksjonsbasert. Under NRS (NOU) er omfanget av verdibasert inntekt større, da det åpnes for måling til virkelig verdi av biologiske eiendeler, investeringseiendom, og finansielle eiendeler og forpliktelser. Disse inntektene omfattes imidlertid ikke av virkeområde til NRS (NOU) Kapittel 23, men kommenteres i analysen av kapittel 11/12, 16, 17 og 34.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven (§ 4-1 (1) nr. 1 og § 4-1 (1) nr. 2).	Kapittel 23
NRS 2 Anleggskontrakter – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008.	
NRS (V) Regnskapsføring av inntekt – <i>veiledning</i> . Sist oppdatert okt. 2010	

### GAP-ANALYSE

<i>Definisjoner/virkeområde</i>	NRS 2 – 3.	Et foretak som påtar seg bygging av fast eiendom, og inngår avtaler med en eller flere kjøpere før byggingen er fullført, skal regnskapsføre avtalen som tjenestesalg i henhold til metoden for løpende avregning bare når:	Nr. 23 A.14	Avtaler hvor kjøper ikke har rett til å spesifisere de viktigste bygningsmessige elementene ved eiendommens utforming før byggingen begynner og/eller spesifisere viktige bygningsmessige endringer under byggingen (f.eks. leilighetsbygg i egenregi for salg) kan
Anleggskontrakt defineres som kontraktsfestet tilvirkning av en enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet.	NRS 2 – 6.			
Egenregiprosjekter er i utgangspunktet tilvirkning for lager, men går over fra å være	NRS 2 – 24.	a) Kjøperen har rett til å spesifisere de viktigste		

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

<p>varelager til å bli anleggskontrakt når hele eller deler av prosjektet selges. Inntekt på anleggskontrakter skal resultatføres i takt med fremdriften (løpende avregning).</p>		<p>bygningsmessige elementene ved eiendommens utforming før byggingen begynner og/eller spesifiserer viktige bygningsmessige endringer under byggingen (uansett om kjøperen benytter seg av denne retten eller ikke), eller</p> <p>b) Kjøperen anskaffer og leverer byggematerialer, og foretaket bare leverer byggetjenester.</p>		<p>ikke regnskapsføres etter løpende avregningsmetode under NRS (NOU).</p>
<p><i>Måling</i></p> <p>Ved kredittsalg og forskuddsbetaling foreligger en finanstransaksjon i tillegg til salgstransaksjon. God regnskapsskikk på området er å foreta en renteberegning i de tilfeller hvor det er vesentlig tidsmessig forskjell mellom betalingstidspunkt og tidspunktet for resultatføring, både ved forskudds- og etterskuddsbetaling.</p>	<p>NRS (V) 3.1</p>	<p>Ved kredittsalg (etterskuddsbetalinger) fremgår det eksplisitt at virkelig verdi av vederlaget utgjør nåverdien av alle fremtidige betalinger. Behandling av forskuddsbetalinger er ikke regulert.</p>	<p>Nr. 23.5</p>	<p>Under NRS (V) fremgår det at ved kredittsalg og forskuddsbetaling skal benyttes henholdsvis en nåverdi- og sluttverdiferegning for å identifisere og skille ut finanselementet i vederlaget. Dette i motsetning til NRS (NOU) hvor kun nåverdiferegning ved kredittsalg er eksplisitt regulert.</p> <p>Forskjellen er av prinsipiell betydning, men neppe kompliserende. Heller en forenkling.</p>
<p><i>Utbytte</i></p> <p>Det må vurderes om mottas utbytte er opptjent før eller i eiertiden. Utbytte fra datterselskap kan normalt inntektsføres i avsetningsåret.</p> <p>I enkelte tilfeller er det anledning til å inntektsføre utbytte fra TS, FKV og andre investeringer enn DS, i avsetningsåret..</p>	<p>NRS (V) 7.10.1</p> <p>NRS (F)</p> <p>Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles</p>	<p>Utbytte inntektsføres uavhengig av om det er opptjent før eller i eiertiden. Utbytte fra datter inntektsføres i avsetningsåret dersom datterselskap har vedtatt utbyttet før morselskapet avlegger sitt årsregnskap.</p> <p>Utbytte fra TS, FKV og andre investeringer enn DS, inntektsføres i vedtaksåret.</p>	<p>23.29 c)N</p>	<p>Dette er også omtalt i vedlegg om utbytte</p>

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

	kontrollert virksomhet.			
--	----------------------------	--	--	--



## Kapittel 24 Offentlige tilskudd

**Overordnet:** Det er betydelige forskjeller mellom NRS 4 og NRS (NOU), både når det gjelder tidspunkt for resultatføring og presentasjon.

Som eksempel, det forhold at et tilskudd til investeringer ikke kan føres mot investeringen under NRS (NOU), kan innebære krav om nedskrivning av investeringene.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS 4 Offentlige tilskudd – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008.	Kapittel 24
Regnskapslovens grunnleggende prinsipper, især transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet.	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
NRS 4 skiller mellom drifts- og investeringstilskudd	NRS 4 – 2.1	NRS (NOU) skiller ikke mellom ulike tilskudd.		Se omtale nedenfor under brutto-/nettorapportering.
<i>Resultatføring</i> Resultatføring av tilskudd kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene for tilskuddet er eller vil bli oppfylt.	NRS 4 – 3.3	Et tilskudd som pålegger mottaker framtidig oppfyllelse av nærmere angitte vilkår, resultatføres når vilkårene er oppfylt. Frem til de er oppfylt balanseføres tilskuddet som en forpliktelse.	Nr. 24.4 (b)	Etter NRS (NOU) kan tilskuddet først innregnes når vilkårene faktisk er oppfylt, mens etter NRS 4 kan det resultatføres når det er sannsynlig at betingelsene vil bli oppfylt.
Tilskudd skal resultatføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere.	NRS 4 – 3.3	Et tilskudd som ikke pålegger mottakeren noen framtidig oppfyllelse av nærmere angitte vilkår innregnes som inntekt når krav på tilskuddet foreligger.	Nr. 24.4 (a)	Dersom det ikke er knyttet vilkår til tilskuddet så vil tilskuddet etter NRS (NOU) innregnes i sin helhet når foretaket har krav på tilskuddet.
Tilskudd skal regnskapsføres til verdien av tilskuddet på transaksjonstidspunktet.	NRS 4 – 3.2	Tilskudd skal måles til virkelig verdi av eiendelen som foretaket mottar	Nr. 24.5	Anses ikke å innebære en realitetsforskjell.

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

<p>Regnskapsføring av tilskudd i form av <b> tjenester </b> som skaper eller øker verdien av ikke-finansielle eiendeler er eksplisitt regulert i NRS 4. Det fremgår at målingen enten skal baseres på markedsverdien av de utførte tjenestene eller den økte markedsverdien på den aktuelle eiendelen.</p>	<p>NRS 4 – 2.2</p>	<p>Tilskudd skal måles til virkelig verdi av <b> eiendelen </b> som foretaket mottar.</p>	<p>Nr. 24.5</p>	<p>Basert på ordlyden kan det stilles spørsmål ved hvorvidt NRS (NOU) regulerer regnskapsføring/måling i de tilfeller hvor det mottas tjenester og ikke en konkret eiendel.</p> <p>I praksis vil neppe dette utgjøre en realitetsforskjell.</p>
<p>I de tilfeller hvor det er vesentlig tidsforskjell mellom betaling og forbruk av tilskudd, enten i form av en forskudds- eller etterskuddsbetaling, fremgår det eksplisitt av NRS 4 at tidsverdien av penger og kredittrisiko skal hensyntas i form av henholdsvis en sluttverdi- eller nåverdiregning.</p>	<p>NRS 4 – 2.2</p>	<p>Tilskudd skal måles til virkelig verdi av eiendelen som foretaket mottar.</p>	<p>Nr. 24.5</p>	<p>Det kan argumenteres for at det å hensynta tidsverdien av penger og kredittrisiko i tilfeller hvor det er vesentlig tidsforskjell mellom betaling og forbruk av tilskudd dekkes av kravet om måling til virkelig verdi under NRS (NOU).</p> <p>Basert på en analog anvendelse av veiledningen i nr. 23.5 i kapittel 23 «Driftsinntekter», kan det imidlertid også argumenteres for at kun nåverdiregning ved etterskuddsbetalinger er regulert under NRS (NOU).</p>
<p>Tilskudd med tilknytning til bestemte driftskostnader bør behandles som kostnadsrefusjoner.</p>	<p>NRS 4 – 2.3</p>	<p>Tilskudd skal innregnes som inntekt.</p>	<p>Nr. 24.4</p>	<p>NRS (NOU) tillater ikke nettoføring av tilskudd.</p>
<p>NRS 4 skiller mellom drifts- og investeringstilskudd.</p> <p>Balanseføring: Investering og tilskudd skal i utgangspunktet føres brutto i balansen, og tilskuddet resultatføres som driftsinntekt i takt med avskrivningsperioden.</p> <p>Dersom tilskuddet er ment som et tilskudd til selve investeringen, og en verdireduksjon av</p>	<p>NRS 4 – 2.1</p> <p>NRS 4 – 2.3</p>	<p>Tilskudd skal innregnes som inntekt.</p>	<p>Nr. 24.4</p>	<p>NRS (NOU) tillater ikke balanseføring av investeringstilskudd, med mindre vilkårene for tilskuddet tilsier at inntektsføringen skal utsettes.</p> <p>NRS (NOU) tillater ikke nettoføring av tilskudd.</p>

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

<p>eiendelen er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom virkelig verdi og de fremtidige kontantstrømmene, skal tilskuddet gå til fratrekk i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen. Tilskuddet kommer indirekte til fratrekk i avskrivningene gjennom redusert anskaffelseskost på eiendelen.</p>			<p>Behovet for å foreta nedskrivningsvurderinger antas å bli større med denne reguleringen.</p>
--	--	--	---

## Kapittel 25 Låneutgifter

**Overordnet:** Under gjeldende regulering eksisterer det ingen egen regnskapsstandard som omhandler låneutgifter. Gjeldende regulering er således omfattet av enkelte bestemmelser i regnskapsloven, samt at enkelte regnskapsstandarder inneholder bestemmelser om rente- og finansieringskostnader (f.eks. NRS 1 «Varer» og NRS 2 «Anleggskontrakter»).

Forslaget til NRS (NOU) kapittel 25 medfører at foretakene kan vedta som regnskapsprinsipp å balanseføre låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel, som en del av den aktuelle eiendelens anskaffelseskost. I et slikt tilfelle skal prinsippet anvendes konsistent på alle kvalifiserende eiendeler. For de foretak som ikke vedtar nevnte prinsipp skal alle låneutgifter innregnes som kostnad i resultatregnskapet i den perioden de påløper. En klart regulert valgadgang for alle *kvalifiserende eiendeler* anses som en forenkling. Både under dagens regnskapsregulering og i forslaget til NRS (NOU) foreligger det en adgang til å kostnadsføre låneutgifter. Dagens valgadgang omfatter kun anleggsmidler, i motsetning til NRS (NOU) som omfatter kvalifiserende eiendeler, dvs. et bredere begrep enn anleggsmiddel. Regnskapsdirektivet er dog endret på dette punktet, og i [NOU 2015: 10](#) er det foreslått en bestemmelse om at finansieringsutgifter som kan knyttes til tilvirkning av en eiendel, skal kostnadsføres, med mindre noe annet følger av regnskapsstandard.

Valgfrihet medfører at foretakene ikke vil ha behov for å endre vurderinger eller regnskapspraksis ved eventuell overgang til NRS (NOU) kapittel 25. Unntaket er muligens de foretak som ikke har anvendt prinsippet om balanseføring av låneutgifter konsistent for alle kvalifiserende eiendeler.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 25
NRS 1 Varer – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11
NRS 2 Anleggskontrakter – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert juni 2008	
NRS 19 Immaterielle eiendeler– <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2012	
NOU 1995: 30 s. 128	
Ot.prp. nr. 42 (1997-98) s.113	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
-----	--	-----------	--	-------------

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

<p><b>Finansieringsutgifter</b> på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper</p> <p>I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) s.113 fremgår det at: « (...) Departementet legger til grunn at de nærmere regler for balanseføring av finansieringskostnader ved egentilvirkning, herunder valutagevinst og –tap utvikles gjennom god regnskapsskikk».</p>	<p>Rskl. § 5-4 (3)</p>	<p>I virkeområdet til NRS (NOU) er <b>låneutgifter</b> mer utfyllende definert som renteutgifter og andre utgifter som et foretak pådrar seg i forbindelse med lån av midler. Låneutgifter omfatter blant annet:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rentekostnad beregnet i henhold til effektiv rentemetoden, som beskrevet i kapittel 11 Alminnelige finansielle instrumenter,</li> <li>(b) finansutgifter knyttet til finansielle leieavtaler innregnet i samsvar med kapittel 20 Leieavtaler, og</li> <li>(c) valutakursdifferanser knyttet til lån i utenlandsk valuta, i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene.</li> </ul>	<p>Nr. 25.1</p>	<p>Finansieringsutgifter er ikke direkte definert i regnskapsloven eller dagens regnskapsstandarder. Spørsmålet er hvorvidt låneutgifter definert i kapittel 25 NRS (NOU) er en størrelse som avviker fra begrepet finansieringskostnader i regnskapsloven. IFRS for SMEs har en klarere definisjon enn ved dagens GRS, men praksis avviker neppe vesentlig fra veiledningen i IFRS for SMEs.</p>
<p>I gjeldende regnskapslov fremgår det at finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et <b>anleggsmiddel</b> kan kostnadsføres når de påløper.</p>	<p>Rskl. 5-4 (3)</p> <p>NRS 1 pkt 3.1</p>	<p>Foretak kan velge å balanseføre låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en <b>kvalifiserende eiendel</b> som en del av den aktuelle eiendelens anskaffelseskost. I andre tilfeller skal låneutgifter kostnadsføres. Det følger ikke eksplisitt av standarden hvilke eiendeler som etter omstendighetene kan være kvalifiserende eiendeler, men blant annet varebeholdninger omfattes.</p>	<p>Nr. 25.2N-A</p>	<p>Etter gjeldende GRS gjelder ikke adgangen til å kostnadsføre låneutgifter for omløpsmidler. En klart regulert valgdgang for alle <i>kvalifiserende eiendeler</i> anses som en forenkling. Løsningen anses ikke å skape vesentlige avvik mot dagens praksis. Erfaringene tilsier at rskl. § 5-4 (3) anvendes ulikt i praksis. For regnskapspliktige som legger til grunn at bestemmelsen kan anvendes fra gang til gang, vil NRS (NOU) medføre en endring. NRS (NOU) klargjør at det er et valg av regnskapsprinsipp som skal anvendes konsistent over tid.</p>

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

<p>Det er ikke gitt nærmere regulering i lov eller standard av hvordan renteutgifter skal innregnes i balansen. I forarbeidene til gjeldende lov, jfr. NOU 1995:30 s.128 og ot.prp. nr. 42 (1997-98) s.113 gis det dog en kort beskrivelse av spesifikk og generell finansiering som er analog med veiledningen i NRS (NOU). Det presiseres i ot.prp. nr. 42 (1997-98) at «Departementet legger til grunn at de nærmere regler for balanseføring av finansieringskostnader ved egentilvirkning (...) utvikles gjennom god regnskapsskikk».</p>	<p>NOU 1995:30 s.128 og ot.prp. nr. 42 (1997-98) s.113</p>	<p>I forslag til NRS (NOU) gis det en mer spesifikk beskrivelse av hvordan renteutgifter skal innregnes i balansen, avhengig av om det dreier seg om spesifikk eller generell finansiering.</p>	<p>Nr. 25.2N-A til 25.2N-D</p>	<p>Vår forståelse er at regnskapspraksis under gjeldende lovgivning ikke avviker vesentlig fra veiledningen i forslaget til NRS (NOU). Dette understøttes av forarbeidene til regnskapsloven, jfr NOU 1995:30 og Ot.prp. nr. 42 (1997-98).</p>
--	--	---	--------------------------------	--

## Kapittel 26 Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner

**Overordnet:** Regnskapspliktige som avlegger årsregnskap etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 skal anvende IFRS 2 *Aksjebasert betaling* med tilhørende fortolkninger, og med de unntak og tillegg som følger av NRS 15A. IFRS 2 og NRS (NOU) deler de samme prinsippene for regnskapsføring og presentasjon av aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner. NRS (NOU) har et enklere språk, men har mindre veiledning. Enkelte problemstillinger som er omhandlet i IFRS 2, er ikke regulert i NRS (NOU). Et ønske om forenkling og noe større fleksibilitet synes å ligge bak.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven - § 5-9a	Kapittel 26
NRS 15A Aksjebasert betaling - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist endret mars 2010	
IFRS 2 Aksjebasert betaling	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
NRS 15A regulerer ikke regnskapsføring av fusjoner som nevnt i regnskapsloven § 1-9. Disse reguleres av NRS 9 Fusjon. NRS 15A gjelder heller ikke for virksomhetskjøp eller regnskapsføring av konserndannelse hvor datterselskapet ikke har virksomhet. Disse reguleres av NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap.	NRS 15A pkt. 1	I / A		NRS (NOU) inneholder ikke tilsvarende unntak fra virkeområdet.  Dette kan føre til at aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner ved fusjon og konserndannelser hvor datterselskapet ikke har virksomhet blir å regnskapsføre etter kapittel 26.
For aksjebaserte betalingstransaksjoner der vilkårene for ordningen gir enten foretaket eller motparten valget mellom at foretaket gjør opp transaksjonen i kontanter (eller andre eiendeler) eller ved at det utsteder egenkapitalinstrumenter, skal foretaket regnskapsføre denne transaksjonen eller	IFRS 2.34-2.35 flg, jf. 2.41	Noen aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner gir enten foretaket eller motparten muligheten til å velge om transaksjonen skal gjøres opp i kontanter (eller andre eiendeler) eller ved overføring av egenkapitalinstrumenter. Foretaket skal regnskapsføre slike	Nr. 26.15	Når motparten (the holder) har valget krever IFRS 2 at foretaket skal regnskapsføre dette som et sammensatt finansielt instrument. Forenkling i NRS (NOU)

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

<p>bestanddelene av denne transaksjonen som en aksjebasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter dersom, og i den utstrekning, foretaket har pådratt seg en forpliktelse til å gjøre opp i kontanter eller andre eiendeler, eller som en aksjebasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital dersom, og i den utstrekning foretaket ikke har pådratt seg en slik forpliktelse.</p> <p>Dersom et foretak har gitt motparten retten til å velge om en aksjebasert betalingstransaksjon skal gjøres opp i kontanter eller ved at foretaket utsteder egenkapitalinstrumenter, har foretaket tildelt et sammensatt finansielt instrument, som omfatter en gjeldsdel (dvs. motpartens rett til å kreve betaling i kontanter) og en egenkapitaldel (dvs. motpartens rett til å kreve oppgjør i egenkapitalinstrumenter og ikke i kontanter).</p>		<p>transaksjoner som en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter, med mindre:</p> <p>(a) foretakets tidligere praksis har vært oppgjør ved utstedelse av egenkapitalinstrumenter, eller</p> <p>(b) opsjonen ikke har noen substans fordi det kontante oppgjørsbeløpet ikke har noen sammenheng med, og trolig har en lavere verdi enn, den virkelige verdien av egenkapitalinstrumentet.</p> <p>I tilfelle (a) og (b) skal foretaket regnskapsføre transaksjonen som en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital.</p>		
<p><i>Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital</i></p> <p>Aksjebaserte betalingstransaksjoner skal måles med henvisning til de tildelte egenkapitalinstrumentenes virkelige verdi. Virkelig verdi er markedskurs. Dersom dette ikke er tilgjengelig – estimeres virkelig verdi ved bruk av generelt aksepterte verdsettingsmetoder.</p>	<p>IFRS 2.24, 2.16-2.17</p>	<p><i>Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital</i></p> <p>Aksjebaserte betalingstransaksjoner skal måles med henvisning til de tildelte egenkapitalinstrumentenes virkelige verdi. IFRS for SMEs fastsetter et tredelt hierarki.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Observerbar markedspris</li> <li>- Foretaksspesifikke observerbare markedsdata (nylige</li> </ul>	<p>Nr. 26.10 – 26.11</p>	<p>Etter NRS (NOU) er det ikke anledning til å måle egenkapital-instrumentene til deres egenverdi. Forenklingen er gitt av IASB på grunn av at bruk av egenverdien forutsetter kjennskap til virkelig verdi av de underliggende aksjene, både på tidspunkt for førstegangsinnregning, på etterfølgende balansedager og på oppgjørstidspunktet.</p> <p>Etter IFRS 2 er det ikke tillatt at ledelsen estimerer virkelig verdi når det ikke finnes en observerbar markedsverdi på tilsvarende måte som NRS (NOU) nr. 26.10 (c) og nr. 26.11 (c). Dette kan innebære at</p>



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

<p>I sjeldne tilfeller kan det være at foretaket ikke kan estimere den virkelige verdien av de tildelte egenkapitalinstrumentene på måletidspunktet på en pålitelig måte. I disse sjeldne tilfellene, og bare i disse, skal foretaket isteden</p> <p>a) måle egenkapitalinstrumentene til deres egenverdi</p> <p>b) innregne de mottatte varene eller tjenestene basert på antallet egenkapitalinstrumenter som til slutt innvinnes, eller (der dette er relevant) som til slutt utøves.</p>		<p>transaksjoner eller nylig uavhengig vurdering)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ledelsen estimerer virkelig verdi ved bruk av generelt aksepterte verdsettingsmodeller</li> </ul>		<p>skjønnsrommet er noe større etter NRS (NOU) enn i IFRS 2.</p>
<p>I / A</p>	<p>IFRS 2.43A-43D</p>	<p>Dersom et foretak tildeler en aksjeverdibasert betalingstransaksjon til de ansatte i ett eller flere konsernforetak, og konsernet presenterer et <b>konsernregnskap</b> i henhold til enten <i>Norsk Regnskapsstandard</i> eller <b>IFRS</b>, kan disse konsernforetakene, som et alternativ til den regnskapsmessige behandlingen som fastsatt i nr. 26.3 – 26.15, måle kostnaden for den aksjeverdibaserte betalingstransaksjonen på grunnlag av en rimelig fordeling av kostnaden for konsernet.</p>	<p>Nr. 26.16</p>	<p>Forenkling i NRS (NOU). Ingen tilsvarende regulering i IFRS 2. Etter IFRS 2 skal slike aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner måles på vanlig måte.</p>
<p>Aksjebaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital medfører en debetføring mot resultatet eller eiendeler, avhengig av om det skjer en</p>	<p>NRS 15A.4</p>	<p>I / A</p>		<p>Ikke regulert i NRS (NOU). Det antas at konsekvensen kan bli mer uensartet praksis.</p>

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

<p>tjenesteleveranse eller en leveranse av en eiendel, og en kredittføring mot egenkapitalen. Kredittføringen mot egenkapitalen skal føres som annen innskutt egenkapital. Debetføringen mot resultatet eller eiendeler skal ikke skille ut noe finanselement som presenteres separat.</p>			
<p>Den regnskapspliktige må betale arbeidsgiveravgift på egenverdien ved utøvelse av opsjoner til ansatte. En metode for regnskapsføring er å anse dette som en påløpt forpliktelse som skal avsettes for over opptjeningsperioden, hvor grunnlaget for avsetningen vil være forskjellen mellom markedspris og utøvelsespris på balansedagen.</p>	<p>NRS 15A.5</p>	<p>I / A</p>	<p>Ikke regulert i NRS (NOU). Det antas at konsekvensen kan bli mer uensartet praksis.</p>

## Kapittel 27 Verdifall på eiendeler

**Overordnet:** Virkeområdet for NRS (NOU) kapittel 27 er alle eiendeler med unntak for tap ved verdifall for eiendeler som faller inn under krav spesifikt angitt i andre kapitler i NRS (NOU). Gjeldende foreløpige regnskapsstandard omfatter kun anleggsmidler, herunder investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felles kontrollert virksomhet. Tap ved verdifall for omløpsmidler er omfattet av enkelte øvrige standarder, f.eks. NRS 1 Varer. Vurderingen er at reguleringen og prinsippene i NRS (NOU) kapittel 27 i all hovedsak innebærer en videreføring av gjeldende GRS.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 27
NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler – <i>foreløpig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<p><i>Virkeområde</i></p> <p>Omfatter alle varige driftsmidler med unntak av utsatt skattefordel og «andre finansielle anleggsmidler» (men omfatter investering i DS, TS og felles kontrollert virksomhet)</p>	NRS (F) pkt. 1	<p>Gjelder verdifall for alle eiendeler, unntatt for krav knyttet til verdifall for:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eiendeler ved utsatt skatt (jf. kap. 29)</li> <li>• Eiendeler som følge av ytelser til ansatte (jr. kap. 28)</li> <li>• Finansielle eiendeler (jf. kap. 11 og 12)</li> <li>• Investeringseiendom til virkelig verdi (jf. kap. 16)</li> <li>• Biologiske eiendeler (jf. kap 34)</li> </ul>	Nr. 27.1 / 27.2	

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

			<ul style="list-style-type: none"> <li>Eiendeler som følge av anleggskontrakter (jf. kap 23)</li> </ul> <p>Beholdninger er også regulert i kapittel 27.</p>		
Bruksverdi kan beregnes på grunnlag av enten før-skatt eller etter-skatt kontantstrømmer	NRS (F) pkt. 5.3.2		Estimater på fremtidige kontantstrømmer skal ikke omfatte: inn- eller utbetalinger av inntektsskatt	Nr. 27.18 (b)	NRS (NOU) tillater ikke diskontering av kontantstrømmer etter skatt. Forskjellen er antagelig av mindre praktisk betydning, da det neppe er mange som foretar etter skatt beregninger.
Tillater bruk av alternativ lånerente, forutsatt at dette ikke gir et åpenbart misvisende avkastningskrav	NRS (F) pkt. 5.3.3		Diskonteringsrenten må beregnes (WACC)	Nr. 27.20	Trolig ikke mulig å bruke alternativ lånerente i stedet for å beregne seg fram til en diskonteringsrente etter NRS (NOU). Den diskonteringsrenten man skal frem til, skal gjenspeile markedsvurderinger av pengers tidsverdi og eiendelens særlige risiko.

## Kapittel 28 Ytelser til ansatte

**Overordnet:** Reguleringen av pensjoner i NRS (NOU) er mer kortfattet enn reguleringen i NRS 6 Pensjonskostnader. Videre er det mindre veiledning i NRS (NOU). Dette gjelder både veiledning i NRS 6 og andre separate veiledninger på pensjonsområdet: IAS 19 Ytelser til ansatte, Pensjonsforutsetninger, Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon, bidrag fra pensjonsinnretning til opppreservering og Innføring av levealdersjustering for offentlige/offentliglike tjenstepensjonsordninger.

De mest sentrale endringene med en regulering av pensjoner i samsvar med NRS (NOU) er:

- Det vil ikke lenger være adgang til utsatt innregning av aktuarmessige gevinster og tap, herunder bruk av korridormetoden.
- Det vil ikke lenger være adgang til å regnskapsføre pensjoner i tråd med IAS 19 / US GAAP.
- Det vil ikke lenger være adgangen til å periodisere effekten av planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig ansettelse (ikke er innvunnet) lineært over tiden frem til ytelsen ikke lenger er betinget av fremtidig ansettelse. Etter NRS (NOU) skal effekten resultatføres i den periode planendringen gjennomføres.
- Ikke lenger adgang til å velge statsobligasjonsrenten som diskonteringsrente når det foreligger er likvid marked for foretaksobligasjoner

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS 6 Pensjonskostnader – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert jan. 2014	Kapittel 28
<i>Veiledninger fra Norsk RegnskapsStiftelse: IAS 19 Ytelser til ansatte, Pensjonsforutsetninger, Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon, bidrag fra pensjonsinnretning til opppreservering og Innføring av levealdersjustering for offentlige/offentliglike tjenstepensjonsordninger.</i>	

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

**GAP-analyse**

<b>GRS</b>		<b>NRS (NOU)</b>		<b>Kommentarer</b>
Diskonteringsrente skal enten være langsiktig risikofri rente, statsobligasjonsrente <u>eller</u> renten på foretaksobligasjoner med høy kredittverdighet	NRS 6. 49	Diskonteringsrenten skal være renten på foretaksobligasjoner med høy kredittverdighet. I land der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal foretaket benyttet markedsrenten (på balansedagen) på statsobligasjoner	Nr. 28.17	Etter NRS 6 er det valgfrihet hvor statsobligasjonsrenten kan benyttes selv om det foreligger er likvid marked for foretaksobligasjoner.
Beregning av brutto pensjonskostnad skal baseres på en aktuarmessig beregningsmetode hvor pensjonsforpliktelsen måles som den diskonterte verdi (nåverdi) av de estimerte fremtidige pensjonsytelser som regnskapsmessig må anses opptjent frem til balansedagen	NRS 6. 32	Dersom foretaket uten urimelige utgifter eller anstrengelser kan benytte påløpte ytelsers metode for å måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse og tilknyttede kostnad, skal det gjøre det. Dersom et foretak ikke uten urimelige utgifter eller anstrengelser kan benytte påløpte ytelsers metode for å måle sine forpliktelser og utgifter kan det foretas forenklinger: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ikke ta høyde for lønnsvekst</li> <li>- Ikke ta høyde for nåværende ansattes fremtidige arbeid</li> <li>- Ikke ta høyde for eventuell dødelighet</li> </ul>	Nr. 28.19	NRS 6 har ikke tilsvarende unntak etter prinsippet "urimelig utgifter eller anstrengelser".  I Norge (og sammenlignbare land) kan unntaket i NRS (NOU) ikke anvendes, da det ikke er en urimelig utgift eller anstrengelse å innhente en aktuarberegning. I Norge er det et godt utviklet system for å få fram nødvendig informasjon til å kunne foreta en aktuarberegning.
Planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig ansettelse, innregnes enten i resultatregnskapet umiddelbart <u>eller</u> fordeles lineært over tiden frem til ytelsen ikke lenger er betinget av fremtidig ansettelse	NRS 6.56	Ved innføring eller endring av en ytelsesbasert pensjonsordning, skal effekten (kostnad eller inntekt) innregnes i den inneværende perioden.	Nr. 28.21	NRS (NOU) har ikke en valgfrihet om å fordele kostnaden dersom endringen er betinget av fremtidig ansettelse.
Effekten av endringer i forutsetninger eller avvik (estimataavvik) skal innregnes i resultatregnskapet i den perioden endringen eller avviket oppstår, fordeles systematisk over gjenværende opptjeningstid <u>eller</u> en kortere tid.	NRS 6.55	Aktuarmessige gevinster eller tap skal innregnes i resultatregnskapet eller som en post i utvidet resultat	Nr. 28.24	NRS (NOU) åpner ikke for "korridorløsning" eller en fordeling over gjenværende opptjeningstid. Aktuarmessige gevinster og tap må derfor balanseføres i sin helhet.

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

Som et likestilt alternativ kan "korridorløsning" velges, hvor akkumulerte avvik på inntil 10% av det høyeste av pensjonsforpliktelse og pensjonsmidler kan holdes utenfor grunnlaget for resultatføring.				GRS eller regnskapsloven har ikke oppstilling av utvidet resultat, slik at alternativet med føring i utvidet resultat ikke er aktuelt etter NRS 6.
Foretak kan anvende IAS 19 som et alternativ til NRS 6 for pensjonsforpliktelser.  Aktuarielle gevinster og tap føres da med endelig virkning mot annen egenkapital	NRS 6.67 /6.67C	Ikke regulert i NRS (NOU)		Ikke anledning til å anvende IAS 19 etter NRS (NOU).
USGAAP rapporterende selskaper kan anvende målereglene etter USGAAP	NRS 6.68	Ikke regulert i NRS (NOU)		Ikke anledning til å anvende US GAAP etter NRS (NOU).

## Kapittel 29 Inntektsskatt

**Overordnet:** NRS (F) Resultatskatt omtaler en rekke problemstillinger knyttet til forhold som er spesifikke for Norge eller for enkelte bransjer (særskatteordninger). Flere av reglene er endret uten at dette er reflektert i NRS (F). Det finnes flere eksempler på uheldig regulering i NRS (F) som følge av manglende oppdatering av den foreløpige standarden. Standarden er derfor krevende å anvende i praksis. Nevnte problemstillinger omtales ikke nærmere i oppstillingen nedenfor.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
NRS (F) Resultatskatt – <i>Foreløpig standard</i> . Sist oppdatert juni 2008	Kapittel 29 Inntektsskatt
Regnskapslovens grunnleggende prinsipper	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Skatt ved konserndannelse vurderes ut fra den teoretisk riktige løsningen til nåverdi som er det som er reflektert i transaksjonsprisen. Vurdering til nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker.	NRS (F) 2.8.1	Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt skal ikke neddiskonteres.	Nr. 29.32	Ut fra det som gjøres i praksis er forskjellen begrenset da nominell verdi anvendes som hovedregel.
Ved oppkjøp kan goodwill inneholde en utsatt skattefordel knyttet til fremførbart underskudd. Det skal foretas en reklassifisering fra goodwill til utsatt skattefordel dersom den realiseres som redusert betalbar skatt.	NRS (F) 2.8.1	Goodwill måles på overtagelsestidspunktet, uten anledning for senere reklassifisering (foreløpig tilordning av anskaffelseskost er neo annet – nr. 19.19)	Nr. 19.22	Det er ulike oppfatninger om hvordan reguleringen i NRS (F) skal forstås på dette punktet. En oppfatning er at det er plikt til å reklassifisere fra goodwill til utsatt skatt. En annen oppfatning er at reguleringen i NRS (F) ikke gjelder siden NRS 17 er en nyere standard samt at det er endelig. En utfordring er at NRS 17 ikke er like eksplisitt som NRS (NOU). Et siste syn er at det er anledningen til å reklassifisere i samsvar med NRS (F), altså ikke en plikt selv om det står «skal» i den foreløpige standarden. Dette synet henger også sammen med reguleringen i NRS 17.



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

<p>Skatt på urealisert interngevinst periodiseres som utsatt skattefordel, det forutsetter at dette medfører bruk av selgende selskaps skattesats.</p>	<p>NRS (F) 2.12</p>	<p>Måling av eiendel ved utsatt skatt skal være i samsvar med hvordan eiendelen forventes gjenvunnet, og dette medfører bruk av kjøpende selskaps skattesats.</p>	<p>29.29</p>	<p>Dette kan ha betydning ved betydelige interne transaksjoner hvor selskapene opererer i land med vesentlig forskjellige skattesatser.</p>
<p>Ved eiendelskjøp som ikke kan anses som virksomhet er det en variert praksis med hensyn til innregning og måling av utsatt skatt. Nettoføring av utsatt skatt mot verdien på eiendelen, oppføring av eiendelen til virkelig verdi og med nåverdi av utsatt skatt, og oppføring av eiendelen til virkelig verdi med utsatt skatt til nominelle verdi og oppføring av differansen mellom nominell verdi og nåverdi som goodwill er mulige løsninger (teknisk goodwill).</p>	<p>NRS (F) 2.21</p>	<p>Det skal ikke innregnes utsatt skatt ved førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse som ikke er en virksomhetssammenslutning (eiendelskjøp) og som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig eller skattemessig resultat.</p>	<p>29.16</p>	<p>Dette vil ha betydning i de tilfeller det er valgt en annen løsning enn den som tillates i NRS (NOU).</p>

## Kapittel 30 Omregning av utenlandsk valuta

**Overordnet:** Foreslått løsning i NRS (NOU) anses ikke å skape vesentlige forskjeller sammenlignet med dagens regulering.

De mest sentrale forskjellene er knyttet til:

(a) resultatstørrelsen «utvidet resultat» eksisterer ikke under gjeldende lovgivning. Enkelte valutakursendringer som under gjeldende lovgivning føres direkte mot egenkapitalen, føres som en konsekvens mot utvidet resultat under NRS (NOU).

(b) omregningsdifferanser som er innregnet i utvidet resultat skal ikke resultatføres ved avhending av utenlandske investeringer. Vurderingen er at dette representerer en forenkling, særlig i de tilfeller regnskapsenheten har flere utenlandske investeringer.

(c) Det vil ikke lenger være mulig å bruke euro som presentasjonsvaluta, med mindre dette er selskapets funksjonelle valuta. Det er uvisst hvor mange som bruker denne muligheten i dag.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven (§ 5-9 og § 3-4 (1) og (2))	Kapittel 30
NRS 20 «Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta» - <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert des. 2012	

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Valutakursdifferanser kan alltid klassifiseres som finansinntekt eller –kostnad.	NRS 20.17	Presentasjon av valutakursendringer som drifts- eller finansposter er ikke direkte regulert i NRS (NOU).	I/A	Eksplisitt regulering blir borte, men det antas at dagens løsning under GRS kan videreføres.
Gevinst/tap og tilhørende valutakurselementer knyttet til en ikke-monetær post resultatføres.	NRS 20.22	I de tilfeller hvor gevinst/tap på en ikke-monetær post resultatføres i utvidet resultat, skal alle tilknyttede valutakurselementer resultatføres i utvidet resultat.	Nr. 30.11	Forskjellen følger som en logisk konsekvens av at utvidet resultat ikke eksisterer under gjeldende lovgivning. Kan ikke sies å medføre en stor byrde.
<i>Nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet</i>	NRS 20.22	Valutakursdifferanser som er innregnet i utvidet resultat skal <b>ikke</b> resultatføres ved avhending av nettoinvesteringen.	Nr. 30.13	Det at valutakursdifferanser ikke skal resultatføres utgjør etter vår vurdering en forenkling. Særlig i

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

Valutakursdifferanser som er innregnet direkte i egenkapitalen skal resultatføres ved avhending av nettoinvesteringen.				de tilfeller konsernenheten har flere nettoinvesteringer i utenlandske enheter.
<i>Endring i regnskapsvaluta</i>  Dersom endring av regnskapsvaluta ikke skyldes endring i funksjonell valuta, <b>kan</b> endringen gjennomføres ved omarbeiding av inngående balanse i tidligste presenterte sammenlikningstall. Ved omarbeidingen skal omregning skje til valutakurs på tidspunkt for inngående balanse i tidligste presenterte sammenlikningstall eller til de valutakurser som er relevant ved full retrospektiv anvendelse av den nye regnskapsvalutaen.	NRS 20.25	Endring av regnskapsvaluta gjøres prospektivt.	Nr. 30.14N	Innebærer i realiteten ikke noen endring i og med at få, om noen, har valgt å omarbeide sammenlikningstall.
Ved endring av funksjonell valuta er hovedregelen at den nye funksjonelle valutaen anvendes prospektivt fra tidspunktet for endringen. Det foreligger dog en forenkling i standarden i de tilfeller hvor det kan være vanskelig å bestemme endringstidspunktet presist, eller endringen har skjedd gradvis gjennom året. I slike tilfeller åpner standarden for å fastsette endringstidspunktet fra starten eller slutten av den regnskapsperioden hvor endringen er gjennomført.	NRS 20.A7	Virkingen av en endring i funksjonell valuta regnskapsføres prospektivt.	Nr. 30.16	NRS (NOU) har ingen tilsvarende praktisk unntaksregel som under dagens regulering. Endring av funksjonell valuta anses å være en forholdsvis sjelden hendelse.
<i>Presentasjonsvaluta</i>  NRS 20 innehar ikke veiledning for omregning i de tilfeller hvor regnskapsvalutaen er valutaen til en økonomi med høyinflasjon.	I/A	Et foretak hvis regnskapsvaluta er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omregne sine resultater og sin finansielle stilling til en annen presentasjonsvaluta etter en framgangsmåte som er beskrevet i kapittel 31 <i>Høyinflasjon</i> .	Nr. 30.21	Antas ikke å utgjøre en realitetsforskjell, da norske selskaper i liten grad er eksponert mot økonomier med høyinflasjon.

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

<p>Omregningsdifferanser føres mot egenkapitalen.</p> <p>Standarden har eksplisitt veiledning for hvordan akkumulert omregningsdifferanse skal behandles ved avhending/nedsalg i datterselskap og delvis avhending av felleskontrollert virksomhet eller tilknyttet selskap.</p>	<p>NRS 20.19 (c)</p> <p>NRS 20.26</p>	<p>Omregningsdifferanser føres mot utvidet resultat. De skal ikke senere reklassifiseres til resultatregnskapet.</p>	<p>Nr. 30.18 (c)</p>	<p>Det at omregningsdifferanser ikke skal resultatføres ved avhending/nedsalg anses å være en forenkling. Særlig i de tilfeller hvor konsernenheten har flere investeringer i utenlandske datterselskap, tilknyttede selskap eller felleskontrollert virksomhet.</p>
--	---------------------------------------	--	----------------------	--

## Kapittel 32 Hendelser etter balansedagen

**Overordnet:** Forskjellene mellom gjeldende regulering og NRS (NOU) knytter seg til presentasjon. Foreslått, ikke vedtatt utbytte klassifiseres forskjellig og dette er nærmere omtalt i et eget vedlegg til analysen. Det vises til kapittel 4 for nærmere omtale av forskjeller knyttet til klassifisering av gjeld ved brudd på lånebetingelser når det foreligger en «waiver» etter balansedagen, men før regnskapsavleggelse. Det vises til kapittel 3 for nærmere omtale av på hvilket tidspunkt fortsatt drift forutsetningen ikke lenger skal legges til grunn.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven § 4-5	NOU 2015: 10 og NOU 2016:11 - Lovforslag § 3-4 (fortsatt drift)
NRS 3 Hendelser etter balansedagen – <i>endelig regnskapsstandard</i> . Sist oppdatert jan. 2014	Kapittel 32

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
Gjeld kan klassifiseres som langsiktig dersom det ved brudd på lånebetingelser foreligger "waiver" innen tidspunktet for regnskapsavleggelse.	Uregulert, kan kanskje fortolkes inn i NRS 3.	Dersom ikke "waiver" foreligger på balansedagen må forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig.	Nr. 4.7 d	Se kapittel 4.
Foreslått, ikke vedtatt utbytte klassifiseres som en forpliktelse på balansedagen.	NRS 3 punkt 11	Foreslått, ikke vedtatt utbytte klassifiseres som egenkapital.	Nr. 32.8	Se omtale av utbytte i et eget kapittel i GAP-analysen.
Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket.  Foretaket skal ikke basere regnskapet på forutsetningen om fortsatt drift hvis det etter balansedagen vedtas en intensjon om å likvidere foretaket eller innstille driften, eller fortsatt drift ikke er et realistisk alternativ.	Rskl. § 4-5 NRS 3 Punkt 13 og 14	Ubetinget fortsatt drift ihht lovforslaget (med mindre oppløsning er besluttet).	Nr. 3.8 og 3.9, Lovforslag § 3-4	Se kapittel 3.

## Kapittel 34 Spesialiserte aktiviteter

**Overordnet:** I dag finnes særregler for de områder som er omtalt i kapittel 34 i NRS (NOU). Under NRS (NOU) vil det foreligge enkelte valgmuligheter som ikke følger av gjeldende regulering.

### Rammeverk og kilder

GRS	NRS (NOU)
Regnskapsloven	Kapittel 34 (Kapittel 13)
NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler – <i>foreløpig standard</i> . Sist oppdatert sept. 2009	NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11

### GAP-analyse

GRS		NRS (NOU)		Kommentarer
<i>Landbruk</i>				
GRS inneholder ingen særskilte bestemmelser om landbruksvirksomhet, men tilhørende eiendeler vil under GRS klassifiseres som enten omløpsmidler eller anleggsmidler. I henhold til rskl. § 5-3 skal anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost, mens omløpsmidler i henhold til rskl. § 5-2 skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.	Rskl. § 5-2, §5-3.	Et foretak som anvender NRS (NOU) og som har landbruksvirksomhet, skal velge enten modellen med virkelig verdi eller anskaffelseskostmodellen som foretakets regnskapsprinsipp.	Nr. 34.2N	Med NRS (NOU) introduseres valgfrihet, hvor foretaket kan velge å måle en klasse av biologiske eiendeler til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter. Dette gjelder både ved førstegangsinnregning og etterfølgende måling. Biologiske eiendeler er ikke omtalt særskilt i dagens norske regnskapsregler, og vil, avhengig av eiendelen, kunne anses som enten varig driftsmiddel eller omløpsmiddel.  Måling av driftsmidler til virkelig verdi er ikke tillatt under gjeldende GRS, og i dag vurderes biologiske eiendeler enten som omløpsmidler (f.eks. fisk, også

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

				<p>før slakting) eller varige driftsmidler (f.eks. skog, før felling).</p> <p>Driftsmidler skal vurderes til anskaffelseskost, mens omløpsmidler skal måles til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.</p> <p>Dersom et foretak velger virkelig-verdi-modellen i NRS (NOU) vil dette medføre en endring fra dagens løsninger under GRS.</p> <p>Se også kapittel 13 for omtale av måling av innhøstingsprodukter (beholdninger) fra biologiske eiendeler.</p>
<p>Siden anleggsmidler etter GRS innregnes og måles ved hjelp av anskaffelseskostmodellen kommer virkelig verdi kun til anvendelse dersom det foreligger nedskrivingsbehov.</p> <p>Virkelig verdi operasjonaliseres som gjenvinnbart beløp.</p>	<p>NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler</p>	<p>NRS (NOU) omhandler fremgangsmåte for fastsetting av virkelig verdi.</p>	<p>Nr. 34.6</p>	<p>I NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler fremgår det at virkelig verdi ved nedskrivning «er definert som det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi, beregnet som nåverdien av estimerte kontantstrømmer».</p> <p>Videre fremkommer det at «Når virkelig verdi ved nedskrivning er definert på denne måten, vil et observerbart prisfall i markedene for et gitt anleggsmiddel ikke ubetinget medføre nedskrivning».</p>

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

				I NRS (NOU) regnes derimot gjeldende priser i et aktivt marked for eiendel som et egnet utgangspunkt for fastsettelsen av virkelig verdi. I de tilfeller hvor det identifiseres et nedskrivingsbehov og virkelig verdi søkes fastsatt etter gjeldende regler vil dette altså muligens gi et annet resultat enn fremgangsmåten i NRS (NOU).
<i>Leting etter og evaluering av mineralressurser</i>				
Lete- og evalueringseiendeler er ikke særskilt regulert i gjeldende GRS. Nedskrivningsreglene i NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler kommer til anvendelse på eiendelene.		I NRS SMS fremgår det at lete- og evalueringseiendeler skal testes for verdifall når fakta og omstendigheter tyder på at den balanseførte verdien av en lete- og evalueringseiendel kan overstige gjenvinnbart beløp. De generelle kriteriene i NRS (NOU) kapittel 27 skal imidlertid ikke legges til grunn for slike eiendeler. I stedet skal spesielle krav i Nr. 34.11E komme til anvendelse.	Nr. 34.11C-F	Lete- og evalueringseiendeler er ikke særskilt omtalt i gjeldende regelverk, men eiendelenes nedskrivingsbehov vil måtte vurderes med utgangspunkt i NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler. Med NRS (NOU) defineres særskilte nedskrivingsindikatorer for denne typen eiendeler. Flere av vurderingene er mer strukturelle og regulatoriske i sin art enn kriteriene under gjeldende GRS, som er mer tilpasset ordinære driftsmidler.  Selv om reglene for innregning og måling vil være like dagens regler, hvor anskaffelseskostmodellen legges til grunn, vil utfallet av en nedskrivningsvurdering kunne



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

				skille seg fra en vurdering etter dagens regler.
<i>Tjenesteutsettingsordninger</i>				
Ikke omtalt i gjeldende GRS		Operatøren skal innregne en <b>finansiell eiendel</b> i den grad denne har en ubetinget kontraktsmessig rett til å motta kontanter eller en annen finansiell eiendel fra eller etter ordre fra oppdragsgiveren for byggetjenestene. Operatøren skal ved førstegangsinnregning måle den finansielle eiendelen til virkelig verdi av vederlaget, basert på virkelig verdi av de leverte byggetjenestene. Operatøren skal deretter følge kapittel 11 og 12 ved regnskapsføring av den finansielle eiendelen.	Nr. 34.14	Tjenesteutsettingsordninger er ikke eksplisitt regulert under gjeldende GRS. For selskaper som fungerer som finansieringsselskap for et OPS-prosjekt, vil avtalen med staten bære preg av å være en finansiell leieavtale. Det vil også være mulig å legge prinsippene i IFRIC 12 til grunn under gjeldende GRS, og dette ser også ut til å være den mest utbredte tilnærmingen i dag. I de tilfeller hvor selskaper i dag ikke legger IFRIC 12 til grunn kan det således oppstå en forskjell mellom gjeldende GRS og NRS (NOU).