



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Internasjonale og norske regnskapsstandarder



Bacheloroppgave utført ved

Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomisk-administrativ utdanning

Av: Student 1: Rong Fang Kou
Student 2: Kristine Koløen
Student 3: Marianne S. Nordbustad

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH innestår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

Bacheloroppgavens tittel: Internasjonale og norske regnskapsstander

Student 1

Student 2

Student 3

Rong Fang Kou

Kristine Koløen

Marianne S. Nordbustad

(Sign)

(Sign)

(Sign)

Rong Fang Kou

Kristine Koløen

Marianne S. Nordbustad

Veileder: Jonny Velde-Jensen

Jonny Velde-Jensen

Gradering: Offentlig / ~~ikke offentlig~~.

(Tidsbegrensning på eventuell gradering:) Graderingen oppheves dato år

Sammendrag:

Tittel: Forskjeller i lovteksten på norske og internasjonale regnskapsstandarder

Det har vært mye oppmerksomhet rundt de internasjonale regnskapsstandardene de siste årene, der det i 2005 ble det pliktige for børsnoterte selskap å føre regnskapet etter de internasjonale regnskapsstandardene. Det har også vært snakk om at andre bedrifter kan føre regnskap etter de internasjonale regnskapsstandarder. Ut i fra dette ønsket vi å finne ut hva som er forskjellen i de norske og de internasjonale regnskapsstandardene. Vi startet med å samle inn informasjon om rammeverk og oppbyggingen av de ulike standardene i en teoridel. Deretter har vi gjennomført en sammenligningsanalyse der vi har tatt for oss de ulike anleggsmidlene i balansen, og begrenset oss ned til avskrivning og nedskrivning (varige driftsmiddel), pensjonsmidler (finansielle anleggsmiddel) og de generelle immaterielle eiendelene og forskning og utvikling (immaterielle anleggsmiddel). Som en avsluttende del på analysen har vi tatt for oss notene i et årsregnskap ført etter de internasjonale regnskapsstandardene, Aker Kværner, og ett årsregnskap ført etter de norske regnskapsstandardene, Sunnhordland Kraftlag. Konklusjonen på denne analysen ble at de internasjonale regnskapsstandardene er langt mer omfattende enn de norske, og i noen tilfeller ikke egnet for norske bedrifter.

Forord

Denne oppgaven ble gjennomført av Rong Fang Kou, Marianne Sæterbø Nordbustad og Kristine Koløen ved Høyskolen Stord/ Haugesund våren 2009. Temaet for oppgaven var internasjonale og norske regnskapsstandarder, ble gjennomført som en sammenligningsanalyse. Av den grunn har vi ikke vært i kontakt med en potensiell bedrift. Vi hadde bare bruk for årsregnskap noe som er tilgjengelig på internett. Vi vil takke vår veileder, Johnny Velde-Jensen, for gode ideer gjennom arbeidsprosessen.

Innholdsfortegnelse

| | |
|---|-----------|
| SAMMENDRAG: | I |
| FORORD | II |
| 1. INNLEDNING | 1 |
| 1.1 INTRODUKSJON OG PROBLEMSTILLING..... | 1 |
| 1.2 METODEVALG | 2 |
| 1.3 AVGRENSNING..... | 2 |
| 1.4 UTFORMING AV OPPGAVE | 2 |
| 2. TEORIDEL | 3 |
| 2.1 RAMMEVERK | 3 |
| 2.2 PRINSIPPBASERTE – OG REGELBASERTE STANDARDER | 6 |
| 2.3 NRS SIN HISTORIE, OPPGAVER OG ORGANISASJON | 8 |
| 2.4 IFRS SIN HISTORIE, OPPGAVER OG ORGANISASJON | 10 |
| 2.5 FREMTIDSUTSIKTER FOR IFRS I NORGE | 11 |
| 3 VARIGE DRIFTSMIDDEL | 12 |
| 3.1 VURDERING AV ANLEGGSMIDLER | 12 |
| 3.2 MÅLING AV ANLEGGSMIDLER | 13 |
| 3.3 AVSKRIVNINGER | 15 |
| 3.3.1 AVSKRIVNINGSMETODER | 15 |
| 3.4 NEDSKRIVNING AV VARIG DRIFTSMIDLER..... | 20 |
| 3.5 DELKONKLUSJON VARIGE DRIFTSMIDLER | 24 |
| 4. FINANSIELLE ANLEGGSMIDLER: PENSJON | 26 |
| 4.1 ULIKE PENSJONSORDNINGER I NORGE..... | 27 |
| 4.2 NRS 6: PENSJONSKOSTNADER..... | 27 |
| 4.3 IAS 19: YTELSE TIL ANSATTE..... | 28 |
| 4.4 IAS 26: REGNSKAPSFØRING OG RAPPORTERING AV PENSJONSINNRETNINGER | 30 |
| 4.5 FORUTSETNINGER SOM BRUKES TIL UTREGNING AV YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER | 31 |
| 4.6 EKSEMPEL PÅ REGNSKAPSFØRING AV EN PENSJONSORDNING: | 33 |
| 4.7 DELKONKLUSJON | 35 |
| 5. IMMATERIELLE EIENDELER | 37 |
| 5.1 HVA SOM KJENNETEGNER IMMATERIELLE EIENDELER..... | 37 |
| 5.2 KOSTNADSFØRING ELLER BALANSEFØRING AV IMMATERIELLE EIENDELER | 38 |
| 5.3 REGNSKAPSFØRING AV FORSKNING OG UTVIKLING | 39 |
| 5.4 REGNSKAPSFØRING AV EGEN FORSKNING OG UTVIKLING | 40 |
| 5.5 MÅLING ETTER BALANSEFØRING | 43 |
| 5.6 KOSTMODELLEN | 43 |

| | |
|--|-----------|
| 5.7 VERDIREGULERINGSMODELLEN | 44 |
| 5.8 DELKONKLUSJON IAS 38 MOT NRS (F) IMMATERIELLE EIENDELER | 45 |
| 6. SAMMENLIGNING AV NOTER | 46 |
| 6.1 SUNNHORDLAND KRAFTLAG (NRS) OG AKER KVÆRNER (IFRS). | 46 |
| 7. DRØFTING | 50 |
| 8. KONKLUSJON | 52 |
| 9. KILDELISTE | 53 |
| VEDLEGG | 55 |
| BEGREPSORDLISTE | 55 |
| TABELL LISTE | 56 |
| FIGURLISTE | 57 |

1. Innledning

1.1 Introduksjon og problemstilling

Temaet regnskapsføring er kanskje ikke det første folk tar frem og leser en søndags ettermiddag med kaffe koppen, men for folk med samme interesse som oss er dette kjekt lesestoff.

Vi har sett gjennom studietiden at forholdene i Norge har endret seg til å bli mer internasjonal, noe som også har påvirket de regnskapsmessige forholdene her i landet. Vi har gjennom disse treårs studier hatt mange forskjellige fag, men regnskapsfagene var det som fanget vår interesse mest. Vi har hatt om norsk regnskapsføring og i tillegg har vi hatt innføring i den internasjonale standard. Vi ble nysgjerrig på hva som var forskjell mellom Norsk RegnskapsStandard (heretter NRS) og International Financial Reporting Standards (heretter IFRS).

De internasjonale regnskapsstandardene er allerede innført for børsnoterte selskap, noe som vi tror har vært utfordrende og kostnadsfullt. For de ikke børsnoterte er det nå mulig å føre etter internasjonale regnskapsstandarder, dette er noe vi tror vil bli pliktig for alle regnskap. Dette er for å få regnskap sammenlignbare. Sett i fra vår studietid på Høgskolen Stord/ Haugesund har vi ikke hatt mulighet å lære om regnskapsføring etter IFRS, dette er noe vi tror vil bli nyttig i fremtiden. Om det vil bli pliktig å føre regnskap etter IFRS for alle bedrifter, vil implementeringsfasen bli kostnadsfullt og tidskrevende både for regnskapsførere, studenter og lærere som arbeider med regnskapsføring. Så vårt formål med oppgaven er å se hvor store avvik det er i de utvalgte postene i regnskapet.

Vår valgte problemstilling er følgende:

Vi vil se på de på utvalgte standarder for anleggsmiddel i balansen og sammenligne standardforskjeller for å finne eventuelle avvik i NRS og IFRS, og videre se på noteforskjeller i de to ulike standardene på basis av to regnskap.

1.2 Metodevalg

For å få svar på vår problemstilling, har vi valgt å gjennomføre en sammenligningsanalyse. Den relevante informasjonen til denne analysen, vil finne ved å bruke lovverkene for de to ulike regnskapsstandardene og lærebøker om regnskapsføring og regnskapsteori.

Vi mener vårt valg av analyse passer best siden det er de to ulike lovverkene som setter grunnlag for regnskapsføringen, og det er der vi må undersøke og analysere for å finne avvik i standardene som videre vil påvirke regnskapene.

1.3 Avgrensning

Spørsmål som knytter seg til NRS og IFRS kan være mange. I denne oppgave fokuserer vi på utvalgte poster i Anleggsmiddel posten i balansen, og de forskjellige begrensninger vil vi komme nærmere til i hver aktuelle hoveddel. Grunnen til dette er oppgavens omfang er begrenset (hele faget teller 10 studiepoeng). Å ta hele regnskap vil gi et helhetlig bilde for selskapet, samtidig vil kreve mer tid for hele prosessen. Noen kan eventuelt arbeide videre med de postene som tilhører egenkapital og gjeld.

1.4 Utforming av oppgave

Vår utforming av oppgaven vil starte med en teoridel i kapittel 2, der vi ser på de ulike standardene sin bakgrunn, rammeverk og fremtidige forventninger, i tillegg til stiftelsen bak standardene. De tre neste kapitlene er hovedfokus i vår oppgave, og vi vil gå nærmere inn på de ulike anleggsmidlene og standardene relatert til de, og undersøke om det er forskjeller i standardene. I kapittel 3 har vi tatt for oss varige driftsmiddel, der vi har brukt IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 36 Verdifall for eiendeler og NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler. I kapittel 4 har vi sett på Pensjonsmiddel under finansielle eiendeler, der vi har brukt IAS 19 Ytelser til ansatte og NRS 6 Pensjonskostnader. I kapittel 5 har vi sett på immaterielle eiendeler hvor vi har brukt IAS 38 Immaterielle eiendeler og NRS (F) Immaterielle eiendeler. I den siste delen ser vi på forskjellene i notekravene i IFRS og NRS. Vi har tatt for oss to årsregnskap der det ene er børsnotert, Aker Kværner, og det andre ikke er børsnotert, Sunnhordland Kraftlag, og sammenligner de ulike note oppstillingene fra de to ulike regnskapsstandardene.

2. Teoridel

2.1 Rammeverk

IFRS Konseptuelt rammeverk

Konseptuelle rammeverk er definert som ett sett av brede prinsipp som forutsetter en basis for å lage handlinger eller avgjørelser. Konseptuelle rammeverk er brukt i mange områder for å hjelpe og lage spesifikke retningslinjer, noe som også er vanlig innen regnskapsføring (Drever, Stanton og McGowan, 2007). De internasjonale regnskapsstandardene er lagt på grunnlag av ett konseptuelt rammeverk. I perioden 1973-1985 arbeidet Financial Accounting Standards Board (Heretter FASB) med å lage ett konseptuelt rammeverk som ville være en teoretisk overbygging til finansregnskapet. Rammeverkets mål er å være en veiledning til utarbeidelsen av regnskapsstandarder konkret til området (Kristoffersen, 2008).

Rammeverket fra IASB ble innført i 1989 på grunnlag av de samme prinsippene som i FASB sitt rammeverk, IASB sitt rammeverk er:

Balanseorientert: Kriteriene for regnskapsføring bygger på definisjoner av eiendeler og gjeld. Verdibasert måling (i stor grad): Målingen av eiendeler og gjeld (egenkapitalen) foretas med utgangspunkt i virkelig verdi (Kristoffersen, 2008).

Strukturen er delt opp i to hoveddeler; de to øverste er kalt målsetninger og generelle prinsipper og er selve regelverket til IFRS. Disse to er selve rammeverket til IFRS. Den siste hoveddelen er ett mer detaljert regelverk som er utformet i form av de internasjonale regnskapsstandarder (Kristoffersen, 2008).

Tabellen under viser overblikk over rammeverket til International Accounting Standard Committee (heretter IASC).

Tabell 2-1: Overblikk av IASC rammeverket

| Spørsmål rammeverket svarer på: | Tilnærmelse i rammeverket: |
|--|---|
| Hvilken regnskap er vurdert? | Generelle formål i finansielle regnskap |

| | |
|---|---|
| Hvem er de finansielle regnskap for? | For en vid rangering av brukere (inkludert investorer, ansatte, kreditorer, kunder og offentlighet) |
| Hvorfor rapport? Hva er formålet med de finansielle regnskap? | Nøkkel objektivet er å finne den felles informasjonens behov av brukere til å lage avgjørelser. |
| Hva er antakelsene som må være lagt for å forberede finansielle regnskaper? | De to grunnleggende antagelsene: <ul style="list-style-type: none"> - Tiltredende/ tilgang basis - Pågående bekymringer |
| Hvilken type informasjon bør være inkludert? | For å være nyttig for brukere bør det være en balanse av følgende karakterer: <ul style="list-style-type: none"> - forståeligheten - relevans - sammenlignbart Disse er saker lagt i to begrensninger: <ul style="list-style-type: none"> - Tidsbruk - Kostnader versus fordeler |
| Hva er elementene som lager de finansielle regnskap? | Fem element er definert: <ul style="list-style-type: none"> - Ressurser - Forpliktelser - Stamaksjer - Inntekt - Utgifter Disse definisjonene identifisere det essensielle kjennetegnene for hvert element. |
| Når bør disse elementene være inkludert? | Det er to kriterier som er påkrevd før ett element kan bli inkludert i den finansiell beretningen. Disse er kjent som ”legge merke til” kriteriene. Disse refererer til: <ul style="list-style-type: none"> - Sannsynlighet - Evnen til å måle pålitelighet |

| | |
|---|--|
| Spørsmål rammeverket ikke svarer på: | |
| Hva mål basis bør vi bruke? | Det er notert at forskjellige grunnlag er brukt til å måle (inkludert historiske kostnader, fremtidige kostnader, nåverdi og salgsverdiverdi). Ingen spesiell er anbefalt. |
| Hvilken kapital konsept bør være brukt? | Det er notert at enten fysisk eller psykisk kapital konsept kan bli brukt, men ingen spesifikk er anbefalt. |

(Drever et. al, 2007).

Norsk regnskapsskikk og regnskapsprinsipp

Det å ha god regnskapsskikk vil si en overensstemmelse med grunnleggende regnskapsprinsipper og øvrige bestemmelser i regnskapsloven, men også en generelt akseptert aksept i praksis. De grunnleggende regnskapsprinsippene vil gi en god kvalitet på god regnskapsskikk (Johnsen og Kvaal, 1999).

De grunnleggende regnskapsprinsipp (§4-1):

1. Transaksjonsprinsippet: Regnskapsføring av transaksjoner til virkelig verdi.
2. Opptjeningsprinsippet: Opptjent inntekt skal resultatføres.
3. Sammenstillingsprinsippet: Kostnadsføring av utgifter i samme periode som tilhørende inntekt.
4. Forsiktighetsprinsippet: Resultatføring av urealisert tap.
5. Sikringsvurdering: Sikring ved resultatføring av gevinst og tap i samme periode.

”God regnskapsskikk” vil si å være en rettslig standard:

”en rettsregel som ikke knytter avgjørelsen til bestemte og konkrete kriterier, men som gir en anvisning på en bestemt målestokk ved bedømmelsen for eksempel ’god forretningskikk’ eller ’urimelig pris’.” (Kristoffersen, 2008 s. 55).

2.2 Prinsippbaserte – og regelbaserte standarder

Regnskapsstandarder blir delt inn i to hovedgrupper: prinsippbaserte og regelbaserte standarder. De prinsippbaserte blir definert som standarder basert på ett konseptuelt rammeverk. Rammeverket flytter seg fra det som er essensielt til en serie av skritt og nivå. Her er fokuset på den økonomiske kjernen av en transaksjon, som prøve å motivere til profesjonelle avgjørelser og kompetanse for de som skal lage den finansielle rapporten. På den andre siden er de regelbaserte standardene definert som spesifikke detaljer som møter potensielle muligheter og situasjoner som mulig (Drever et. al, 2007).

Siden IFRS er basert ut i fra ett konseptuelt rammeverk kan det forventes at standardene er prinsippbasert. Det har vært diskusjon rundt dette temaet, som FASB medlem Schipper skrev artikkel om at IFRS er så detaljerte at de har gått over til å bli mer regelbasert enn prinsippbaserte. Forklaringen på at IFRS er blitt regelbaserte, er at det konseptuelle rammeverket er mangelfullt og på denne måten har det vært ufullkomment for standardsetterne (Johnsen, 2005).

NRS er prinsippbasert med sine grunnleggende regnskapsprinsipp og et krav om god regnskapsskikk (Johnsen, 2005). Ut i fra regnskapsteori er det prinsippbaserte standarder som er mest anbefalt, siden de finner få ulemper og mange fordeler i forhold til regelbaserte (Drever et. al, 2007).

Tabell 2-2: Regelbaserte standarder

| | |
|---|--|
| <p>Fordeler:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Det er lettere for revisorer som kjenner regnskapsstandardene. | <p>Ulemper:</p> <ul style="list-style-type: none"> - De er veldig komplekse, dette kan føre til forvirrelse og kanskje manipulering blant de som lager de finansielle rapportene. - Bruke regler for enhver potensiell situasjon som resultere i at bedriftene er i stand til å strukturere transaksjoner for å forhindre ugunstig rapportering. - I detaljerte standarder er det stor sannsynlighet for at de er ufullstendige eller foreldet til den tiden de skal utgis. - Manipulert selvtilfredshet med regler gjør revisor jobben vanskeligere fordi ledelsen kan forsvare deres manipulasjon med selvtilfredshet. |
|---|--|

Tabell 2-3: Prinsippbaserte standarder

| | |
|--|---|
| <p>Fordeler:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prinsippbaserte skal være enklere enn regelbaserte. - De tilbyr brede retningslinjer som kan bli brukt i de forskjellige situasjoner. - De brede retningslinjene kan hjelpe og forebedre den representerende lojalheten av finansiell rapportering. - Disse standardene tillater regnskapsførere til å bruke deres profesjonelle evne til å ta avgjørelser i vurderinger av kjernen i en transaksjon. Det er denne profesjonelle evnen klienter kjøper hos regnskapsføreren. - Det er bevist at det er mindre trolig at ledelsen gjør handlinger for egen tilfredshet | <p>Ulemper:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ”The Double-Edged Sword”(Maines et al. 2003): Ledelsen er i stand til å velge behandlinger som både reflektere den underliggende økonomiske kjernen og de ikke økonomiske av en transaksjon. - Ledelsen, revisorene og komiteens medlemmer må ha den samme evnen og kompetanse som regnskapsførerne/ ledelsen for å forstå den underliggende økonomiske kjernen. - Evnen til å sammenligne forskjellige regnskap blir redusert. |
|--|---|

| | |
|---|--|
| (earnings management) når de arbeider med prinsippbaserte standarder. | |
|---|--|

2.3 NRS sin historie, oppgaver og organisasjon

Vi har nå sett på de grunnleggende rammene rundt NRS og IFRS og vil nå gå videre og se på bakgrunnen og hvordan organisasjonene for disse to standardene er bygget opp.

NRS historie

I 1989 blei Norsk Regnskapsstiftelse stiftet og har som mål å utarbeide og gi ut NRS og tolke prinsipielle spørsmål til regnskapsstandarder. Den første endelige standarden var varelager (NRS 1) og fastsatt i oktober 1992, og dette har frem til 1.1.1997 videreutviklet seg til å være 15 endelige regnskapsstandarder. Norge er medlem av Europeiske Økonomiske Samarbeidsområde (heretter EØS) som gjør at de må følge regnskapsreguleringen til European Union (heretter EU). Dette førte til at alle norske børsnoterte selskaper måtte etter 2005 føre konsernregnskapet etter IFRS regler (Kristoffersen, 2008).

NRS oppgaver

Når det i 2005 det ble pliktig med IFRS for børsnoterte selskaper ble det et behov for å omvurdere NRS sin rolle. NRS har ikke lenger noen standard settende rolle for konsernregnskapet til de børsnoterte foretakene, men flertallet av de norske bedriftene har fortsatt regnskapsloven som regnskapsstandard. På grunn av dette vedtok NRS i oktober 2005 en ny strategi som påvirket både den fremtidige rollen og organisering til NRS.

I oppgavene til NRS kan en skille mellom oppgaver utenfor og innenfor IAS – forordningen, der innenfor er International Accounting Standards Board (heretter IASB) det standardsettende organ, og NRS oppgaver er å gi innspill til IASB, som skal være proaktive og gi høringsvar til IASB. NRS skal også tolke hvordan IFRS skal brukes i Norge) (Regnskapsstiftelsen, 2009b).

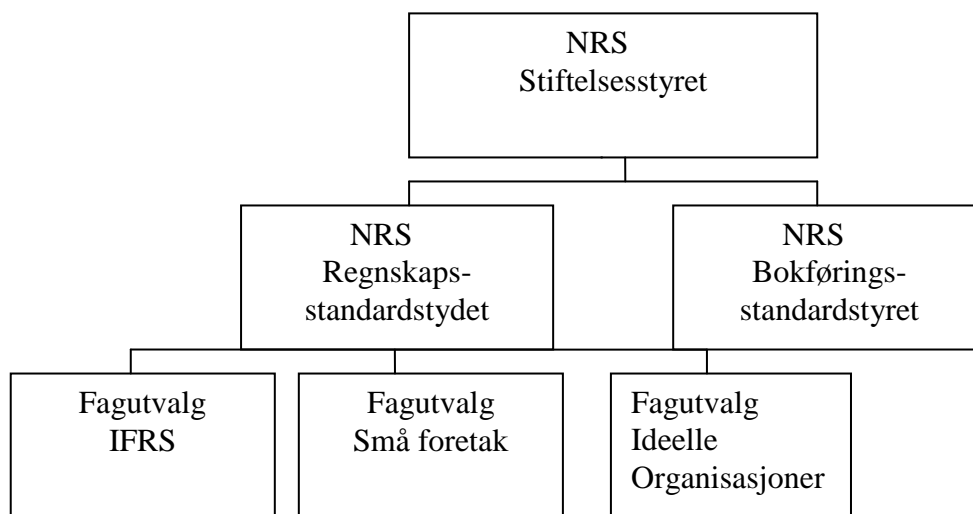
NRS oppgaver utenfor forordningen vil være å frembringe god regnskapsskikk gjennom standardsetting og skal være med på å utvikle den forenklet IFRS, gi ut regnskapsstandard og jobbe med konvertering mellom regnskapsstandarder og den forenklet IFRS. NRS skal også

gi ut regnskapsstandard for små foretak og ideelle organisasjoner (Regnskapsstiftelsen, 2009b).

NRS' Organisering

Tidligere var NRS organiseringen delt inn i NRS er delt inn i fire hovedorganer: stiftelsesstyre, bokføringsstandardstyre, fagorgan IFRS og regnskapsstandardstyre (Regnskapsstiftelsen, 2009a). På grunn av endringene i NRS, og for å klare å ivareta endrede og nye oppgaver har en endret NRS` organisering. Fra og med 1. Januar 2006 ser den nye organisasjonsmodell er slik:

Figur 2-1: Organisasjonsmodell i NRS



(Regnskapsstiftelsen, 2009b).

Bokføringsstandardstyret og regnskapsstandardstyret er begge standardsettende organer og skal sette standard om god bokføringskikk og regnskapsskikk. De tre fagutvalgene er saksforberedende organer, og de skal komme med hjelpe regnskapsstyret og lage forslag til regnskapsstandarder (Kristoffersen, 2008).

2.4 IFRS sin historie, oppgaver og organisasjon.

Historie

I 1973 ble den internasjonale standardsettende organ International Accounting Standards Committee Foundation (heretter IASC) stiftet i ti land av forskjellige revisororganisasjoner. Det har ført til at det er i dag er ca 140 International Accounting Standards Board (heretter IASB) organisasjoner i over hundre forskjellige land. Grunnen for IASC blei stiftet var for å få et regnskapssystem som var mer likt og informativ for alle medlemmene. I juni 2002 vedtok EU- parlamentet å innføre internasjonale regnskapsstandarder International Accounting Standards (heretter IAS) og IFRS som skulle være gjeldende fra regnskapsåret 2005. Norges forpliktelse til EØS avtalen gjorde at kravet gjaldt for konsernregnskap for alle børsnoterte selskaper i Norge. Standardene som var fastsatt før 2003 benevnes som IAS mens standardene etter 2003 blir kalt IFRS (Kristoffersen, 2008).

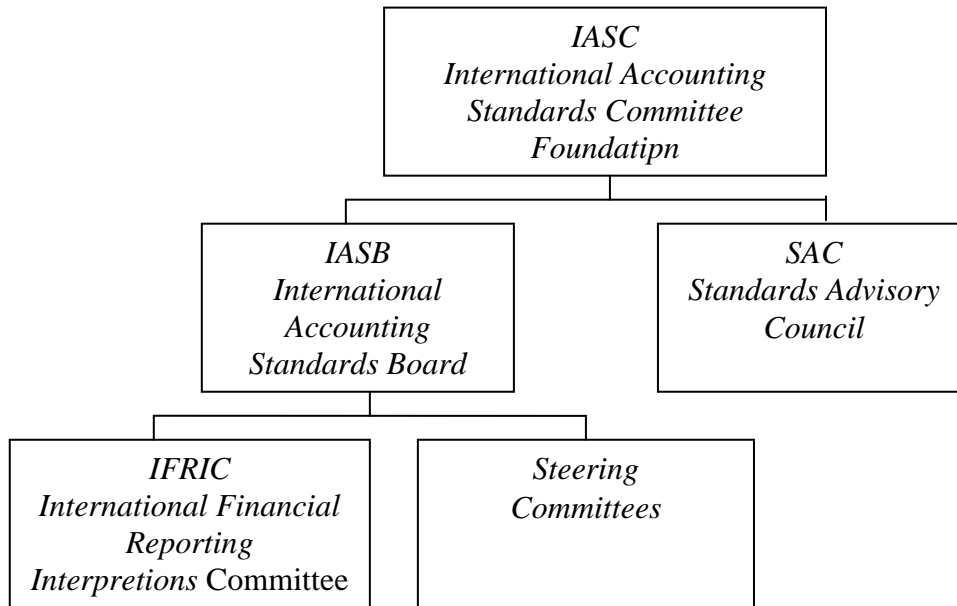
Oppgaver og organisasjon

I mai 2000 ble IASC modellen for organisasjonen endret. Det er IASC stiftelsen som organiserer og finansierer IASB. Det er IASB som fastsetter IAS/IFRS, og målet deres er:

- å lage internasjonale regnskapsstandarder med høy standard som skal gjøre at informasjonen i årsregnskapet er forståelig og sammenlignbar, og tilfredsstillende behovet brukerne har for informasjon.
- Å få formidlet og en lik praksis i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder
- Å være men å lage balanse mellom internasjonale og nasjonale regnskapsstandarder” (Kristoffersen, 2008).

Standards Advisory Council (heretter SAC) har til oppgave å lage forslag og anbefalninger til regnskapsstandarder, mens International Financial Reporting Interpretions Committee (heretter IFRIC) fortolke nåværende standarder. Den nye organisasjonsmodellen er:

Figur 2-2: Organisasjonsmodell i IFRS



(Kristoffersen, 2008, s. 68).

2.5 Fremtidsutsikter for IFRS i Norge

Den 21.1.2008 fastsatte finansdepartementet forskrift om forenklet anvendelse av IFRS som kan anvendes av alle regnskapspliktige selskaper, med unntak av børsnoterte selskaper. Dette gjør at de selskaper som vil kan bruke forenklet versjon av IFRS. Det innebærer at noteopplysningskravene til regnskapsloven skal med enkelte spesifiserte tilleggskrav erstatte noteopplysningskravene til den fullstendige IFRS standarden (Regjeringen, 2008a).

Hvor fort eller i hvilken grad selskaper i Norge vil gå frivillig over til å bruke IFRS er ikke lett å vite. Norske regnskapsstandarder og IFRS standardene har tilnærmet seg i mange områder, men det er fortsatt noen forskjeller i de fleste standardene. IASB har som utgangspunkt hatt konsernregnskap til børsnoterte selskap som mål når de har utviklet standardene noe som har gjort det vanskelig for mindre selskaper å anvende IFRS. Det blir arbeidet med å lage IFRS for Små og mellomstore bedrifter (SME)– standard av IASB, der målgruppen er ikke- børsnoterte konsern og selskaper eller av noe offentlig interesse verken nå eller fremover (Revisorforeningen, 2007).

3 Varige driftsmidler

Introduksjon

Varig driftsmidler er en gruppe av anleggsmidler. I denne delen av oppgaven vil vi ta for oss forskjellige eksempler som er knyttet til et varig driftsmiddel, og vi går ut fra de meste vanlige problemstillingene som et anleggsmiddel står for. Vi gjør en del tilnærminger for å få frem de avvikene mellom NRS og IFRS.

Forutsetninger

Varig driftsmidler kan deles inn i ulike grupper når det gjelder avskrivninger og nedskrivninger. I denne del oppgave betrakter vi varig driftsmidler i sin helhet. Vi går ikke inn i hver gruppe av varige driftsmidler når det gjelder regnskapsmessig behandling. Vi forutsetter også de reglene som gjelder anleggsmidler er inkludert varige driftsmidler så lenge det ikke er noe sær regler for bare varige driftsmidler. Dette kapittel handler hovedsakelig om fem områder: vurdering av anleggsmidler, måling av anleggsmidler, avskrivninger, nedskrivninger av anleggsmidler og delkonklusjon varige driftsmidler. Avskrivning og nedskrivning av varig driftsmidler utgjør en stor del.

Ut fra de to regnskapsstandarder er det ikke så lett å finne de reglene som bare er for varige driftsmidler, derfor tar vi utgangspunkt fra både norsk regnskapslov og IAS 16, for å analysere de regnskapsmessige avvikene for ett varig driftsmiddel. NRS(F) *nedskrivning av anleggsmidler* viser hvordan nedskrivning skal behandles. Tilsvarende IAS 36 er regulering av *verdifall for eiendeler*.

3.1 Vurdering av anleggsmidler

NRS: balanseføring eller kostnadsføring?

”Vi har lært at utgifter skal i samsvar med sammenstillingsprinsippet kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. I vurderingen legges vekt på beløpets størrelse og forventet økonomisk levetid” (Kristoffersen 2005, s.251). Gjems-Onstad (2007) gir kriterier for direkte kostnadsføring av driftsmidler med

- Kostpris under 15 000 kroner
- En levetid på mindre enn tre år

Regnskapsmessige behandlingen følger tett med kriteriene oppe.

Kriterier for balanseføring i følge IAS 16

IAS 16.7 sier anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr skal bare innregnes som eiendelen dersom:

- a) det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og*
- b) eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte (IAS 16.7).*

Vi kan forklare dette på en enklere måte med et eksempel. Det er to firmaer, A og B. Firma A er en handelsmann som selger motorer, og firmaet eier motorkjøretøyer som de forsøker å selge. Firma A eier også enkelte skrivebord som brukes av ansatte i salgsavdeling, ledelse og så videre. Firma B er en møbelforhandler. Den eier noen skrivebord til salgs, de har også motorkjøretøyer som brukes ansatte i salgsavdeling og for leveringsformål. Hvordan er disse elementene behandlet i hvert tilfelle? Eksemplet er basert av (Alexander, Britton & Jorissen, 2007)

I regnskapet til A, er motorkjøretøyet omløpsmidler som skal kostnadsføres, og skrivebordene er anleggsmidler som skal balanseføres. I regnskapet for B, motor kjøretøyer er anleggsmidler som skal balanseføres og pulter er omløpsmidler som skal kostnadsføres. Pulten i firma A og motor kjøretøyer i firma B inneholder med en fast ressurs, og de blir brukt for flere år, formål for anskaffelsen er ikke til salg. Økonomiske verdier av de to eiendeler vil reduseres etter hvert, men de er stabile goder selv om verdiene endrer seg (Alexander et al., 2007).

3.2 Måling av anleggsmidler

Norsk regnskapsregulering

Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost i følge Regnskapsloven (2007) (heretter RL) fra Gjems-Onstad (2007). Når det gjelder beregning av anskaffelseskost er det forskjell mellom hvordan anleggsmidler er anskaffet.

a) kjøpte anleggsmidler (RL § 5-4,1)

Innkjøpspris (ekskl. mva)
+ Offentlige avgifter (toll, miljøavgift, og lignende)
+ Frakt, assurance og andre direkte innkjøpskostnader
+ Monteringskostnader
+ Byggelånsrente
- Offentlige tilskudd (investeringstilskudd og lignende)

= Anskaffelseskost

b) egenproduserte anleggsmidler (RL §5-4,2)

Store foretak: full tilvirkningskost (selvkostmetoden)

Direkte materiell
+ Direkte lønn
+ Indirekte faste og variable tilvirkningskostnad

= Tilvirkningskost

Små foretak: kan velge mellom full tilvirkningskost og variabel tilvirkningskost.

Direkte materiell
+ Direkte lønn
+ Indirekte variabel tilvirkningskostnad

= Variabel tilvirkningskost

Den internasjonale standarder IAS 16

Måling: ved første gangs regnskapsføring skal eiendom, anlegg og utstyr måles til anskaffelseskost.

Anskaffelseskost inkluderer:

- a) Eiendelens innkjøpspris, blant annet importavgifter og enkelt skatter og avgifter ved kjøp, rabatt og prisavslag.
- b) Utgifter som er nødvendige for å frakte eiendelen til riktig sted, og den må kunne fungere med dens formål.
- c) Fjerningsutgifter skal inngå som del av anskaffelseskost. Dette gjelder både de utgifter som oppstår som en følge av bruk av driftsmidler i en periode til annet enn produksjon for lager.

(IAS 16.16)

3.3 Avskrivninger

Hvorfor avskrivning?

Varige driftsmidler brukes i bedriften i flere regnskapsperioder. Eksempler på varige driftsmidler er blant annet bygninger, biler, inventar og kontoutstyr. Varige driftsmidler er utsatt for slitasje ved bruk eller økonomisk verdiforringelse på grunn av den kontinuerlige teknologiske utviklingen.

Ett av IAS 16 sine formål er å gi regnskapsbrukere opplysninger om eiendom, anlegg og utstyr. Disse investeringer endrer seg over tid, avskrivningsbeløp er ett av de viktigste spørsmål når det gjelder regnskapsføring av disse eiendelene. Avskrivning av anleggsmidler er en realisering av sammenstillingsprinsippet, som krever at tilhørende kostnader må sammenstilles med tilsvarende inntekter for hver periode.

3.3.1 Avskrivningsmetoder

I følge norsk god regnskapsskikk er det tre avskrivningsmetoder.

1. Lineær avskrivning
2. Saldo avskrivning
3. Aktivitetsbasert avskrivning

Disse metodene er felles med det IAS 16 omfatter. Men det som er ulikt her er at IAS 16 krever litt mer. Nedenfor punkt 4 og punkt 5 skiller mellom norsk god regnskapsskikk IFRS.

4. Sum av år metoden
5. Dekomponering av anleggsmidler som har ulike levetider (IAS 16.43).

Avskrivninger er en viktig post når det gjelder regnskapsmessig behandling av varige driftsmidler. Vi vil forklare de fire nevnte avskrivningsmetodene med tall eksempler, og det er lett å vise fram ulike årlige avskrivningsbeløp og balanseført verdi 31.12 for det tilsvarende året. Dekomponering er ikke en selvstendig avskrivningsmetode, og vi vil forklare litt mer om dekomponering med et eksempel som er basert på lineær avskrivningsmetode.

Lineær avskrivning

Årlig avskrivningsbeløp = (Kostpris – utrangeringsverdi) / levetid

En bedrift kjøper av varebilen i 01.01.x1. Tallene er følgende:

Kostpris: 450 000

Utrangeringsverdi: 50 000

Levetid: 10 år

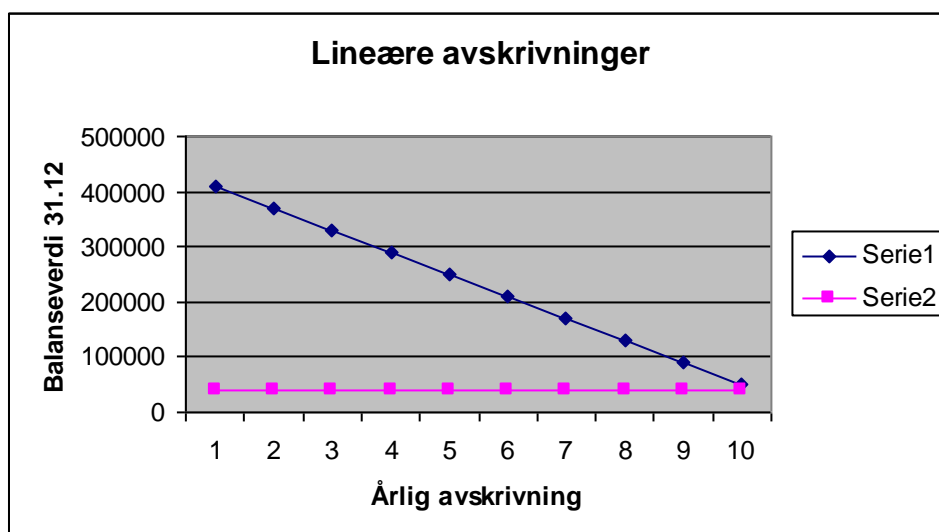
De årlig avskrivning beregnes slik:

$$\text{Årlig avskrivning} = (450\,000 - 50\,000) / 10 = 40\,000$$

Tabell 3-1: Lineær avskrivninger

| Lineære avskrivninger | | | |
|-----------------------|------------------------|-------------|--------------------|
| | Balanseverdi 01.01. | Avskrivning | Balanseverdi 31.12 |
| År 1 | 450 000 | 40 000 | 410 000 |
| År 2 | 410 000 | 40 000 | 370 000 |
| År 3 | 370 000 | 40 000 | 330 000 |
| År 4 | 330 000 | 40 000 | 290 000 |
| År 5 | 290 000 | 40 000 | 250 000 |
| År 6 | 250 000 | 40 000 | 210 000 |
| År 7 | 210 000 | 40 000 | 170 000 |
| År 8 | 170 000 | 40 000 | 130 000 |
| År 9 | 130 000 | 40 000 | 90 000 |
| År 10 | 90 000 | 40 000 | 50 000 |

Figur 3-1: Diagram av lineær avskrivning



Saldo avskrivning

Saldometoden er basert på at verdiforringelsen og dermed vil avskrivningene er størst i begynnelsen av driftsmiddels levetid. Saldometoden er kjennetegnet ved at avskrivningene beregnes av saldoen ved årets slutt, og avskrivningene er fallende over tid (Kristoffersen 2005a, s. 253).

En bedrift kjøpte varebilen i 01.01.x1. Tallene er følgende:

Kostpris: 450 000

Levetid: 10 år

Avskrivningssats: 20 % hvert år

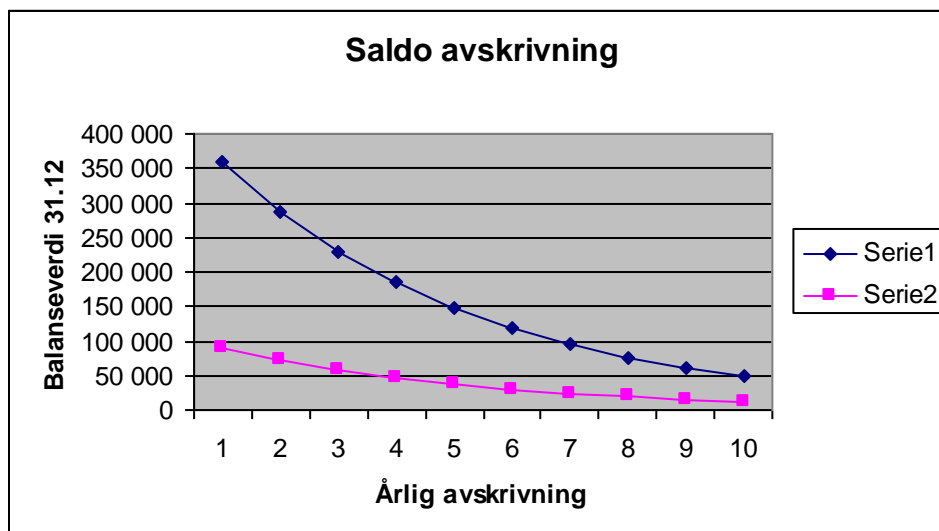
Avskrivningsmetoden: Saldometoden

Beregning av avskrivninger gjennomtidene vil være slik:

Tabell 3-2: Saldo avskrivninger

| Saldo avskrivning | | | |
|-------------------|---------------------|-------------|---------------------|
| | Balanseverdi 01.01. | Avskrivning | Balanseverdi 31.12. |
| År 1 | 450 000 | 90 000 | 360 000 |
| År 2 | 360 000 | 72 000 | 288 000 |
| År 3 | 288 000 | 57 600 | 230 400 |
| År 4 | 230 400 | 46 080 | 184 320 |
| År 5 | 184 320 | 36 864 | 147 456 |
| År 6 | 147 456 | 29 491 | 117 965 |
| År 7 | 117 965 | 23 593 | 94 372 |
| År 8 | 94 372 | 18 874 | 75 497 |
| År 9 | 75 497 | 15 099 | 60 398 |
| År 10 | 60 398 | 12 080 | 48 318 |

Figur 3-2: Diagram saldo avskrivning



Aktivitetsbasert avskrivning

Aktivitetsbasert avskrivning er vanligvis basert på produksjonsnivå eller etter bruk av en eiendel. For at metodene kan benyttes må produksjonsnivå eller hvor mye som er brukt kunne måles. Vi forstår det slik som Bente Syre Haraldson ¹viser oss:

Avskrivningsbeløp = (Nivået på utnyttelse i perioden / total utnyttelse for hele levetiden) * (Avskrivbart beløp)

Eller

Avskrivningsbeløp = (Nivået på produksjonen i perioden / total forventet produksjon i løpet av hele levetiden) * (Avskrivbart beløp)

Eksempel en lastebil har anskaffelseskost på 500 000. Bilen regner med vil ha en total kjørelengde på 600 000 km.

Antall km kjørt på år 1: 100 000

Antall km kjørt på år 2: 130 000

Beregning av årlig avskrivning lastebilen er:

Avskrivning år 1: $(100\,000 / 600\,000) * 500\,000 = 83\,333$

Avskrivning år 2: $(130\,000 / 600\,000) * 500\,000 = 108\,333$

Sum av år metoden

Dette er også en metode hvor årlige avskrivninger reduseres for hvert år. Avskrivningene beregnes ved å multiplisere totalt avskrivningsbeløp med gjenværende antall år i forhold til summen av årene for levetiden.

Her bruker vi samme tallene som i lineær metoden, gir vi de ti årene vekt 10, 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2 og 1 henholdsvis og summen totalt vekter. Generelt begrep blir n år vekt n, n-1, ..., 1 henholdsvis og sum total vekt, summen blir $n(n+1)/2$. Den avskrivbare beløpet er deretter fordeles over årene i andelen som hvert år vekting bærer i forhold til total avskrivningsbeløp (Alexander et al., 2007).

En bedrift kjøper av varebilen i 01.01.x1. Tallene er følgende:

Kostpris: 450 000

Utrangeringsverdi: 50 000

Levetid: 10 år

¹Bente Syre Haraldson: ANLEGGSMIDLER/OMLØPSMIDLER, Forelesning ved HSH, Avd. Haugesund 2.10.09.

Beregning av årlig avskrivning:

- 1) $10 + 9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 55$
- 2) Total avskrivnings beløp = $450\ 000 - 50\ 000 = 400\ 000$

Tabell 3-3: Avskrivninger etter sum av år metode

| | | |
|-------|----------------------|------------------------------|
| År 1 | $10 / 55 * 400\ 000$ | = 72 728 |
| År 2 | $9 / 55 * 400\ 000$ | = 65 455 |
| År 3 | $8 / 55 * 400\ 000$ | = 58 182 |
| År 4 | $7 / 55 * 400\ 000$ | = 50 909 |
| År 5 | $6 / 55 * 400\ 000$ | = 43 636 |
| År 6 | $5 / 55 * 400\ 000$ | = 36 364 |
| År 7 | $4 / 55 * 400\ 000$ | = 29 091 |
| År 8 | $3 / 55 * 400\ 000$ | = 21 818 |
| År 9 | $2 / 55 * 400\ 000$ | = 14 545 |
| År 10 | $1 / 55 * 400\ 000$ | = 7 273 |
| | Sum | = 400 001 (skyldes desimal) |

Dekomponering av anleggsmidler som har ulike levetider

IAS 16 krever dekomponering av driftsmidler. Dekomponering innebærer at anskaffelseskost for driftsmidlene splittes, slik at betydelige enkeltdeler av driftsmidlene vurderes hver for seg med hensyn til avskrivninger. Betydelige deler med samme levetid og samme avskrivningsmetode, kan likevel slås sammen (Revisorforening, 2008).

Vi kan illustrere det med ett lite eksempel, vi tenker oss at et fly koster ca. 5 millioner kroner, de viktigste delene er vist nedenfor i tabell og eksemplet er inspirert av en mastergradsoppgave fra Høyskolen i Agder (Hagnes og Tofte, 2005):

Tabell 3-4: Eksempel på dekomponering (oversikt over komponenter)

| Ulike deler | Verdi | Prosent av total verdi | Avskrivningsperiod |
|-------------|-----------|------------------------|--------------------|
| Flyskroget | 3 000 000 | 60 % | 20 år |
| Motor 1 | 500 000 | 10 % | 8 år |

| | | | |
|-------------|-----------|------|------|
| Motor 2 | 300 000 | 6 % | 6 år |
| Kjølesystem | 500 000 | 10 % | 5 år |
| Sum | 4 300 000 | 86 % | - |

.Tabell 3-5: Eksempel dekomponering (avskrivninger, lineær metode)

| Avskrivninger | | | | | |
|---------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | År 1 | År 2 | År 3 | År 4 | År 5 |
| Flyskroget | 150 000 | 150 000 | 150 000 | 150 000 | 150 000 |
| Motor 1 | 62 500 | 62 500 | 62 500 | 62 500 | 62 500 |
| Motor 2 | 50 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000 | 50 000 |
| Kjølesystem | 100 000 | 100 000 | 100 000 | 100 000 | 100 000 |
| Sum | 362 500 | 362 500 | 362 500 | 362 500 | 362 500 |

3.4 Nedskrivning av varig driftsmidler

Nedskrivning etter norsk regnskapsregulering

I følge RL§5-3,3.ledd og NRS(F) nedskrivning av anleggsmidler nr.1 skal det foretas nedskrivning av anleggsmidler dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi.

Forutsetninger for nedskrivningen er:

- verdinedgangen er varig
- verdinedgang er vesentlig

RL§7-13,3.ledd: virkelig verdi < 90 % av balanseført verdi.

Balanseført verdi betyr bokført verdi i regnskapet. Virkelig verdi betyr gjenvinnbart beløp i følge NRS, det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi. Bruksverdi er nåverdien av fremtidige kontantstrømmer.

Reversering av nedskrivning forstår vi av Sandvold Halvor², dersom grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede, skal nedskrivningen reverseres. En reversering vil si å tilbakeføre tidligere foretatt nedskrivning. Det vil være tilfelle dersom virkelig verdi på et senere tidspunkt er høyere enn balanseført verdi. Det er her viktig å understreke at reverseringen ikke kan være høyere enn til balanseført verdi ved et normalt avskrivningsforløp. Det er nemlig ikke tillat med oppskrivning av anleggsmidlet. Nedenfor vil

² Sandvold Halvor: Anleggsmidler, Forelesning ved HSH, Avd. Haugesund 04.09.07

vi bruke samme eksempel med nye forutsetninger for å illustrere regnskapsmessig behandling av nedskrivningen.

En bedrift kjøper av varebilen i 01.01.x1. Tallene er følgende (tallene er i tusen):

Kostpris: 450

Utrangeringsverdi: 50

Levetid: 10 år

De årlig avskrivning beregnes slik:

$$\text{Årlig avskrivning} = (450 - 50) / 10 = 40$$

Tabell 3-6: Avskrivningsforløp

| År | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|--------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|----|
| Balanseført verdi 01.01. | 450 | 410 | 370 | 330 | 290 | 250 | 210 | 170 | 130 | 90 |
| Avskrivning | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 |
| Balanseført verdi 31.12. | 410 | 370 | 330 | 290 | 250 | 210 | 170 | 130 | 90 | 50 |

Men i år 5 (31. 12.) har varebilen vært i en ulykke, og varebilen fikk en skade, og gjenvinnbart beløp:

Netto salgsverdi: 170

Bruksverdi: 175

Verdinedgang regnes å være varig, og verdinedgang er vesentlig.

Figur 3-3: T-konto 1 varebilen

| Varebilen | | Varebilen | |
|------------|-----------------|-----------|-----------------|
| IB | 290 | IB | 290 |
| - avskriv. | 40 | | Avskrivning 40 |
| - nedskr. | 75 (differanse) | | Nedskrivning 75 |
| <hr/> | | | UB 175 |
| = UB | 175 | | |

Nedskrivningen av varebilen medfører redusert årlig avskrivningsbeløp for de resterende årene. I år 6 vil avskrivningen blir: $(175 - 50) / 5 = 25$

Figur 3-4: T-konto 2 varebilen

| Varebilen | |
|--------------|-----|
| IB | 175 |
| -avskrivning | 25 |
| = UB | 150 |

Forutsetter nå i år 7 ny situasjon :

Gjenvinnbart beløp:

| | |
|-------------------|-----|
| Netto salgsverdi: | 180 |
| Bruksverdi: | 185 |

Her ser vi at gjenvinnbart beløp er nå høyere enn balanseført verdi uten nedskrivning (170) i år 7.

Figur 3-5: T-konto 3 varebilen

| Varebilen | | Varebilen | |
|---------------|-----------------|-------------|----------------|
| IB | 150 | IB | 150 |
| - avskrivning | 25 | | Avskrivning 25 |
| + reversering | 45 (differanse) | Reversering | 45 |
| = UB | 170 | | UB 170 |

Selv om virkelig verdi er 185 som angitt ovenfor, blir balanseført verdi i 31.12. år 7 er 170, og det er samme som den opprinnelige balanseført verdi i dette året. Dette er nemlig en praksis av at det er ikke tillat oppskrivning av et anleggsmiddel.

Den internasjonale standarden om nedskrivning

IAS 36 omhandler tap ved verdifall (nedskrivning) av eiendeler. Det er ikke alle typer eiendeler som benytter denne standard, og det finnes en rekke eiendeler som er unntatt fra standardens virkeområde. Gjenstående eiendeler som skal vurderes etter standarden, vil i hovedsak være varige driftsmidler og immaterielle eiendeler (unntatt utsatt skattefordel) samt investeringer i datterforetak, tilknyttet foretak og deltakelse i felleskontrollert virksomhet (Revisorforening, 2008).

Eksempel:

En bedrift kjøpte nylig opp selskapet Fiskerett, som er en liten fiske oppdrett for \$ 2 millioner.

Bedriften tildelt kjøp og saksbehandling som følgende:

| | \$000 |
|-----------------------------|-------|
| Goodwill | 240 |
| Fiskekvoter | 400 |
| Fiskebåter (2 av lik verdi) | 1 000 |
| Andre fiskeutstyr | 100 |
| Fiskeforedling anlegg | 200 |
| Omløpsmiddel - gjeld | 60 |
| Sum | 2 000 |

Kort tid etter oppkjøpet, og en av fiskebåtene sank i en storm og dette har halvert fiskekapasiteten. På grunn av denne reduksjonen i kapasitet, verdien i bruk av fiske virksomhet som går bekymring er anslått til kun \$ 1,2millioner. Den fiskekvoten representerer et større volum enn en båt kan fiske og det er ikke mulig å erstatte tapt båt som det var ganske gammel og ingen tilsvarende båter er tilgjengelige. Fiskekvoten er mye etterspurt, og kan bli solgt for \$ 600.000. Bedriften har blitt tilbudt \$ 250.000 for fiskeforedlingsanlegget. Netto omløpsmidler består av kundefordringer og leverandørgjeld (Alexander et al., 2007).

Beregning av nedskrivning i følge IAS 36, og Bente Syre Haraldson ³viste oss følgende:

Tap: 2 mill. – 1,2 mill. = 800 000

Total balansen på slutten av året er 1,2 million.

Tabell3-7: Fordelingen av verdifall

| | Opprinnelig | Verdifall | Balanse |
|-------------------|-------------|-----------|---------|
| Goodwill | 240 | - 240 | 0 |
| Fiskekvoter | 400 | 0 | 400 |
| Fiskebåter | 1 000 | - 550 | 450 |
| Andre fiskeutstyr | 100 | - 10 | 90 |
| Fiskeforedlings | | | |

³ Bente Syre Haraldson: Verdiforringelse av eiendeler, Forelesning ved HSH, avd. Haugesund 16.10.08

| | | | |
|----------------------|-------|-----|-------|
| -anlegg | 200 | 0 | 200 |
| Omløpsmiddel – gjeld | 60 | 0 | 60 |
| Sum | 2 000 | 800 | 1 200 |

Kommentar til eksempel: total verditap er 800 000, og det blir fordelt slik at goodwill er nedskrevet til 0. Det er på grunn av i følge IAS 36, dersom en kontantgenererende enhet må nedskrives, skal nedskrivningen kostnadsføres ved først å nedskrive goodwill som er allokert til enheten, og deretter ved å redusere balanseført verdi av øvrige eiendeler forholdsmessig. Vi kan aldri skrive ned en eiendel som er gjenvinnbart beløp, og fiskekvoten har et gjenvinnbart beløp på 400 000. Det gjør fiskeforedlingsanlegg også, som beløper seg 200 000. Andre fiskeutstyr blir nedskrevet forholdsmessig, er ca.10 %.

Avvik mellom IFRS og norske regnskapsregulering

Det er mye felles mellom NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler* og IAS 36. Identifisering av mulig verdifall på en eiendel og måling av gjenvinnbart beløp er eksempler på de felles sider mellom de norske og de internasjonale standardene. Det er også avvik mellom de to ulike standardene når det gjelder nedskrivningen. Det er følgende:

- Goodwill og immaterielle eiendeler med ubestemt levetid. I følge NRS(F) kreves ikke årlig test disse eiendelene har behov for nedskrivning, og de skal avskrives etter norsk regnskapsregulering.
- Reversering av nedskrivning på goodwill er forskjellig mellom NRS(F) og IFRS. I følge IFRS nedskrivning av goodwill ikke kan reverseres, men etter NRS er det mulig hvis nødvendige kravene er oppfylt.
- Forskjellig regnskapsføring av nedskrivning/reversering der eiendeler etter IFRS er regnskapsført til regulert verdi. Nedskrivninger/reverseringer vil alltid resultatføres straks i følge norske regnskapsregulering (Revisorforening, 2008).

3.5 Delkonklusjon varige driftsmidler

De fire områdene vi har valgt ut om ett varig driftsmiddel er vurdering av anleggsmidler, måling av anleggsmidler, avskrivninger og nedskrivninger av anleggsmidler. Det som gjør mest forskjell mellom det norske regnskapsregulering og det internasjonale standarder er:

- 1)avskrivningsmetode
- 2) reversering av nedskrivning på goodwill

Avskrivningsmetode:

I det internasjonale standarder kan *sum av år metode* brukes. Når vi ser tall i de eksemplene foran, og det er forskjellige årlig avskrivningsbeløp og balanseført verdi 31.12. for tilhørende år. Dekomponering av anleggsmidler er ikke pliktig i norsk regnskapsregulering, men som er nødvendig i følge internasjonale krav. Nedenfor er en tabell som viser tre avskrivningsmetoder for en maskin. Sum fra de første tre årene.

Tabell 3-8: Forskjell mellom de tre ulike avskrivningsmetoder

| Lineær avskrivning | | | |
|--------------------|---------------------|-------------|---------------------|
| | Balanseverdi 01.01 | Avskrivning | Balanseverdi 31.12. |
| År 1 | 450000 | 40000 | 410000 |
| År 2 | 410000 | 40000 | 370000 |
| År 3 | 370000 | 40000 | 330000 |
| | | | |
| Saldo avskrivning | | | |
| | Balanseverdi 01.01. | Avskrivning | Balanseverdi 31.12. |
| År 1 | 450 000 | 90 000 | 360 000 |
| År 2 | 360 000 | 72 000 | 288 000 |
| År 3 | 288 000 | 57 600 | 230 400 |
| | | | |
| Sum av år metode | | | |
| | Balanseverdi 01.01. | Avskrivning | Balanseverdi 31.12. |
| År 1 | 450 000 | 72 728 | 377 272 |
| År 2 | 377 272 | 65 455 | 311 817 |
| År 3 | 311 817 | 58 182 | 253 635 |

Reversering av nedskrivning på goodwill:

Etter NRS(F) kan nedskrivning av goodwill reverseres dersom visse strenge vilkår er oppfylt.

Nedskrivning av goodwill kan ikke reverseres etter IAS 36.

4. Finansielle anleggsmidler: Pensjon

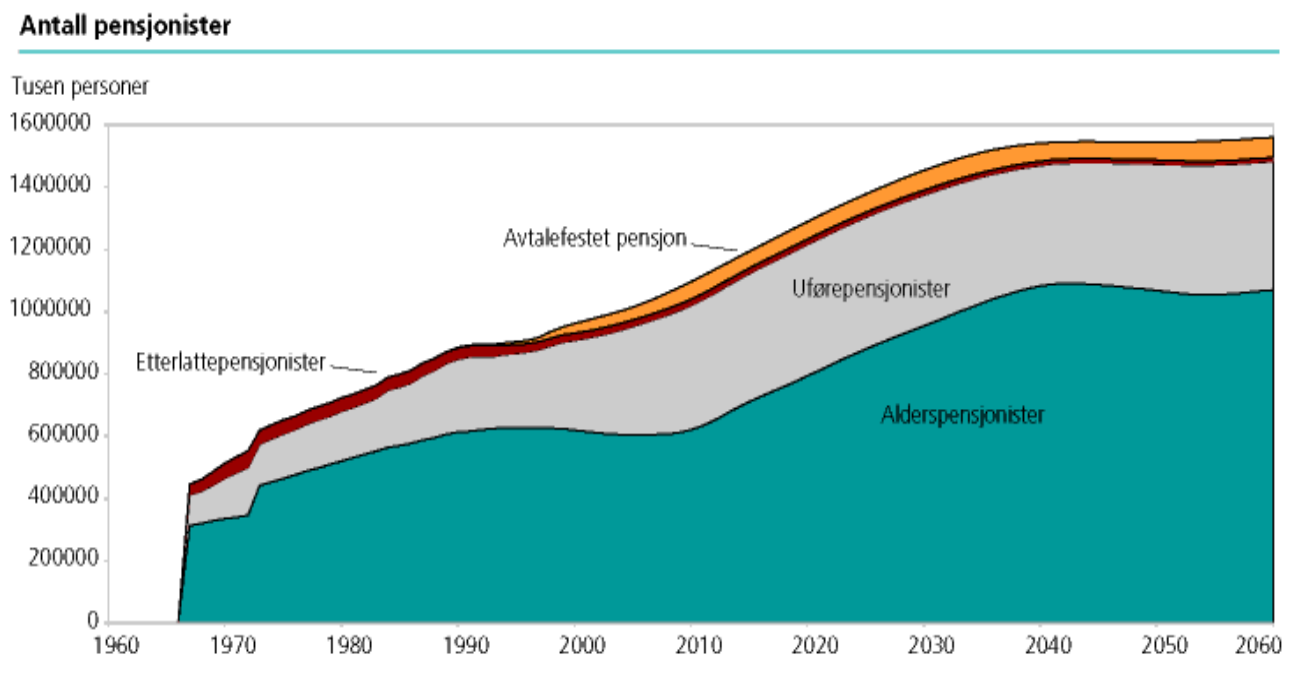
Hva er pensjon?

Kjennetegnet på pensjon er at en ansatt i en bedrift opparbeider seg rettigheter over tid i løp av sin yrkesperiode, etter NRS 6.11. Når ett foretak har forpliktet seg til å utbetale pensjon til de ansatte, oppstår en pensjonsforpliktelse som ligg under gjeldsposten (Kristoffersen, 2005a). Ett pensjonsmiddel er en eiendel bedriften har som kommer under finansielle anleggsmiddel (Ramdahl, 2007). Så det vil kun være ett finansielt anleggsmiddel ut i fra pensjon i en bedrift om den har netto pensjonsmidler. En netto pensjonsforpliktelse vil komme under gjeld i balansen.

Viktighet av pensjon

I tiårene fremover vil utgiftene til Folketrygden øke vesentlig, dette også i forhold til resten av økonomien. Avgjørende årsaker til dette er bedre pensjonsytelser og økende levealder, og vi har nå en mer jevnere fordeling på årskullene blant de eldre i stedet for små årskull som før (Fredriksen og Stølen, 2001). I figuren under viser antall pensjonister i Norge.

Figur 4-1: Utviklinger i antall pensjonister



(Fredriksen og Stølen, 2001)

4.1 Ulike pensjonsordninger i Norge

Innskuddsbaserte pensjonsordninger

I denne ordningen betaler bedriften inn faste beløp til en enhet utenfor bedriften som eksempel kan være ett fond. Det innskuddsbaserte ordningens bidrag kostnadsføres. Visst betalingen til fondet ikke skjer i den perioden den ansatte har gjennomført sitt tilsvarende arbeid, skal det balanseføres som en forskuddsbetalt kostnad i eiendeler, eller påløpt kostnad i forpliktelse (Revisorforeningen, 2008).

Ytelsesbaserte pensjonsordninger

Hovedforskjellen mellom disse to pensjonsordningene er at i ytelsesbaserte pensjonsordningene er det bedriften som står for aktuarielle risiko og investeringsrisiko, ikke de ansatte. Bedriften har i denne ordningen gjort en avtale om den pensjonens fremtidige størrelse, ettersom de har ett ansvar å ha kontroll over de avtalte ytelsene til de ansatte som arbeider der nå og tidligere ansatte. Denne ordningen kan være både fondsbasert eller ikke-fondsbasert det vil si over drift (Revisjonsforeningen, 2008).

4.2 NRS 6: Pensjonskostnader

Pensjonskostnadens regnskapsmessige behandling blir vist i denne standarden. De arbeidsansatte blir tildelt en pensjon som en gjenytelse for sin arbeidsinnsats, (NRS 6.1). Alle pensjonsordninger uansett hvordan de er finansiert eller organisert kommer inn under denne standarden, (NRS 6.2). Det som er målet til standarden er å få regnet inn pensjonskostnadene når de oppstår, slik at de systematisk og fornuftig blir fordelt over opptjeningsperioden, (NRS 6.1).

Periodens brutto pensjonskostnad (NRS 6.34) består av:

- Nåverdien av årets pensjonsopptjening
- Rentekostnad på pensjonsforpliktelse

For å finne periodens netto pensjonskostnaden, bruker en brutto pensjonskostnad og trekker fra eventuelle forventede avkastninger på pensjonsmidler (NRS 6.37). Dette beløpet inngår i resultatregnskapet innunder posten lønnskostnader (NRS 6.63).

NRS 6.45 sier at netto pensjonsforpliktelse ved utgangen av regnskapsperioden er nåverdien av pensjonsforpliktelse fratrukket verdien av pensjonsmidler som er avsatt for betaling av pensjonene. Videre, etter NRS 6.46 sier at dersom verdien av pensjonsmidlene er større enn påløpte pensjonsforpliktelses nåverdi, er det oppstått en overfinansiering. Disse pensjonsmidlene kan kun brukes til pensjonsformål. For at en kan balanseføre en overfinansiering, må det vises med sannsynlighet at disse pensjonsmidlene har en økonomisk fordel i fremtiden. I tillegg må det tas stilling til eventuelle kumulative netto aktuarielle tap/kostnad fra tidligere perioder som ikke har vært regnet inn (NRS 6.47).

I periodens pensjonsmidler inngår alle midler som er satt av til dekning av pensjonsforpliktelse (NRS 6.43). Bedriften kan ved innbetaling til ett livsforsikringselskap/egen pensjonskasse finansiere sine fremtidige utbetalinger til pensjon som vurderes til virkelig verdi (NRS 6.42).

Økonomiske og aktuarmessige forutsetninger kan inngå i beregningen av pensjonskostnaden. De økonomiske kan være diskonteringsrente, forventet avkastning på pensjonsmidler, lønnsutvikling, regulering av løpende pensjon og regulering av Folketrygdens grunnbeløp. De aktuarmessige forutsetningene kan være demografiske faktorer som dødelighet og frivillig avgang (NRS 6.49). Forutsetningene må være realistiske for at regnskapet skal gi ett mest mulig riktig bilde for en pensjonsordnings kostnader (NRS 6.53).

4.3 IAS 19: Ytelser til ansatte

Denne standarden inneholder beregning av ytelser til ansatte i årsregnskapet, som er utført av arbeidsgivere. De forskjellige kategoriene i denne standarden er kortsiktige ytelser til ansatte, pensjonsytelser, andre langsiktige ytelser til ansatte og sluttvederlag. Av pensjonsytelser er alderspensjon den som er av størst betydning (Revisorforeningen, 2008). Det er vanlig at en betydelig del av driftskostnadene til en bedrift er ytelser til ansatte, og da særlig pensjoner (Gjesdal et al., 2006).

Det er ikke komplisert å føre regnskap etter innskuddsbaserte pensjonsordninger fordi bedriftens forpliktelse bestemmes i hver periode av beløpene som foretaket skal bidra med i denne perioden, etter IAS 19.40. På den andre siden er det komplisert å regnskapsføre en

ytelsesbasert pensjonsordning. Når det gjelder å måle forpliktelsen og kostnaden kreves det aktuarielle forutsetninger, dette kan gi aktuarielle gevinster eller tap etter IAS 19.48.

Balanseføring av netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse er:

- a. nåverdi av brutto pensjonsforpliktelse (på balansedagen)
- b. ikke- resultatførte aktuarielle gevinster/ tap -> lagt til/ trekt fra om tilfelle
- c. minus ikke – resultatførte kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening om tilfelle
- d. Minus virkelig verdi pensjonsmidler (om aktuelt) som pensjonsforpliktelsen skal gjøres opp i på balansedagens verdi

(Revisorforeningen, 2008)

Definisjon på aktuarielle gevinster og tap: Konsekvens av differanser mellom de tidligere aktuarielle forutsetningene og det som faktisk skjedde, og virkningen av forandringer i de aktuarielle forutsetningene. En aktuariell forutsetning er en forutsetning om forventet avkastning på pensjonsmidlene (Revisorforeningen, 2008).

For at foretaket skal ha netto pensjonsmidler, altså en eiendel, må netto pensjonsforpliktelse være negativ. Beløpet av netto pensjonsmidler skal balanseføres til det laveste av netto pensjonsmidler og summen av:

- Netto aktuarielle tap som ikke rechnet med og kostnader ved pensjonsopptjening i tidligere perioder, i tillegg til
- Alle økonomiske fordeler beregnet i nåverdi, dette i form av enten tilbakebetalinger fra ordningen eller fremtidige bidrag som er blitt redusert til ordningen.

(Revisorforeningen, 2008).

Resultatføring av netto pensjonsforpliktelse skal være:

- Kostnad ved gjeldende periodes pensjonsopptjening
- Rentekostnad på pensjonsforpliktelsen
- Avkastning forventet på alle pensjonsmidlene og på refusjonsrettigheter
- Aktuarielle gevinster og tap (i den grad de skal resultatføres)

- Kostnader ved pensjonsopptjening fra tidligere perioder (virkningen av endring på pensjonsplanen)
- Virkning av eventuelle avkortninger eller oppgjør av pensjonsordning

(Revisorforeningen, 2008).

Etter IAS 19.95 kan actuarielle gevinster og tap på lang sikt tilnærme seg hverandre. Så å se på ett estimat rundt pensjonsforpliktelse vil den beste måten være ett område eller ”korridor” rundt beste estimat. Dette er ikke påkrevd men tillat å gjøre om det faller innenfor området. Denne standarden krever at en bedrift som ett minstekrav å regne inn en angitt andel av actuarielle gevinster/ tap som faller utenfor en korridor på pluss/ minus 10 %.

4.4 IAS 26: Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger

Denne standarden inneholder regnskapsføring av en pensjonsinnretning og innholdet i rapporteringen i denne planen. IAS 26 utfyller IAS 19 Ytelser til ansatte. Denne standarden behandler pensjonsinnretningen som en uavhengig regnskapspliktig enhet, ikke fra arbeidsgiverne til pensjonsplanens deltakere. Investeringer i pensjonsordningen skal balanseføres til virkelig verdi. Det skal gjennomføres regnskapsføring av eiendeler brukt i fondets drift.

De forskjellige pensjonsordninger:

Målet med innskuddsbasert rapportering er å gi informasjon periodevis om ordningen og inntjening av investeringer i den. På den andre siden, målet med en ytelsesbasert pensjonsordning er å gi informasjon periodevis om finansielle ressurser og aktiviteter, som vil være fordelaktig i vurderingen av forbindelsen mellom akkumuleringen av ressurser og ytelser over tid av ordningen.

Den innskuddsbaserte pensjonsordningen skal inneholde:

- Beskrivelse av betydelige aktiviteter i perioden og følger av eventuelle endringer i pensjonsordningen, medlemskap og ordningens vilkår.
- Oppstilling av periodens transaksjoner og investeringsinntjening, i tillegg den finansielle stillingen av pensjonsordningen i enden av perioden.
- Investeringsprinsippenes beskrivelse.

Rapporteringen for ytelsesbasert pensjonsordning skal inneholde det samme som den innskuddsbaserte pensjonsordningen, i tillegg til aktuariell informasjon som kan være inkludert eller separat i oppstillingen, (Revisorforeningen, 2008).

Siden NRS ikke har en tilsvarende standard, ser vi på dette som en forskjell i de to ulike lovverkene.

4.5 Forutsetninger som brukes til utregning av ytelsesbaserte pensjonsordninger

Når en skal beregne en bedrifts pensjonsforpliktelse, blir det gjort på grunnlag av en del forutsetninger. Små endringer i den forpliktelsen som er beregnet vil gi store utslag siden det er nåverdiberegninger med lange utbetalingshorisoner. En stor del av disse forutsetningene er aktuarmessige som kan for eksempel være dødelighet, uføregrad, giftesannsynlighet. De forskjellige forutsetningene blir i realiteten oftest avsatt basert på aktuarens egen eller offentlige statistikk basert på offentlighet, uavhengig av ledelsen. De ulike firmaene vil ha ulike syn på de forskjellige forutsetningene, og det vil derfor bli forskjellige beregningene selv om dataene er de samme, (Gjesdal et al., 2006).

Diskonteringsrenten

Renten som bedriften må ha i beregningene som tilsvarer at de kunne kjøpe seg fra sine pensjonsforpliktelser, og er på denne måten økonomisk uavhengig av bedriftens økonomiske situasjon (Gjesdal et al., 2006).

Forventet lønnsutvikling

Denne forutsetningen skal være den forventede utviklingen av lønnen for hver enkelt ansatt. Det skal inneholde både den generelle lønnsutviklingen for bedriften/samfunnet, i tillegg tilpasset den enkelte arbeiders normale karriereutvikling. Det som normalt er blitt brukt er å bruke en lønnsvekst faktor for alle i bedriften (Gjesdal et al., 2006).

G-regulering

Denne forutsetningen influerer bedriftens egenandel av pensjonsløfte. Denne blir fastsatt årlig av Stortinget, som blir regulert jevnlig med lønnsutviklingen (Gjesdal et al., 2006).

De tre bedriftsspesifikke forutsetningene

De tre forutsetningene under disse er regulering av løpende pensjon, forventet frivillig adgang (turnover rate i %) og de frivillige førtidspensjonsordningers uttakstilbøyelighet. Disse tre siste forutsetninger er bedriftsspesifikke og bør være mest mulig korrekte etter bedriftens forventninger, objektive og de må være grunnlagt på nåtids og tidligere forhold (Gjesdal et al., 2006).

Undersøkelse gjort av Revisjon og Regnskap basert på forutsetningene i pensjon

Ettersom vi ikke har laget et talleksempel i kapittel 4 om pensjon, har vi inkludert en artikkel som illustrerer de økonomiske forutsetningene i beregning av ytelsesbasert pensjonsordning. Artikkelen er fra Revisjon og Regnskap (nr. 8, 2008) og tok for seg de største selskapene på Oslo Børs ut i fra årsregnskapene fra 2007 og ser på noen observasjoner av IFRS, blant disse de tre første forutsetningene fra ytelsesbaserte pensjonsordninger. Det blir her sett på fastsettelse av forutsetninger i NRS sin veiledning og de virkelige forutsetningene i børsnoterte selskap. To ganger i året gir Norsk Regnskapsstiftelse ut veiledning til fastsettelse av de ulike forutsetningene i pensjonsforpliktelse, det er uansett viktig at de ulike selskap vurderer sine egne konkrete forhold som kan være ulike veiledningen fra Norsk Regnskapsstiftelse. Den blir utgitt for NRS 6 og IFRS 19.

- Artikkelen finner ut at denne veiledningen opererte den 31.12.2007 med en diskonteringsrente på 4,5 %. Alle selskapene i undersøkelsen med unntak for ett ligger i intervallet 4,35 % - 5,20 %. Undersøkelsen viser at siden NRS ga ut veiledningen i 2005 har praksisintervallet blitt mindre for hvert år. Etter artikkelen er dette en positiv utvikling, men bedriftene må ta en egen vurdering for hva som er bra estimat for dem.

- Den anbefalte forventet lønnsveksten i veiledningen var på 4,5 % i 2007 i følge artikkelen. For at en bedrift skal avvike fra denne skal det gode grunner til, selv om det må vurderes internt om lønnsveksten er høyere eller lavere i hvert enkelt selskap. Artikkelens resultat var at det i selskapene forventet en høyere lønnsvekst enn 3 %, som var grunnlaget i det første året (2005). Veiledningen på 4,5 % var relativt nærme realiteten på intervallet 3 % til 4,7 %.

- I følge artikkelen er det i veiledningen til NRS lagt opp til å følge samfunnets lønnsvekst i fastsettelsen av **G-reguleringen**. Det vil si at G-reguleringen blir satt lik forventet lønnsvekst fratrukket karrieretillegget. Veiledningen sin sats her var 4,25 %, undersøkelsens resultat var

at intervallet i selskapene var fra 4,0 % til 4,5 %. Dette viser veldig små avvik (Helseth og Haugnes, 2008).

Forskjeller i NRS og IFRS sine økonomiske og aktuarmessige forutsetninger

Diskonteringsrenten skal etter reglene i NRS 6 etter beregning av nåverdien av den brutto pensjonsforpliktelse være den risikofrie renten på lang sikt **eller** renten på obligasjoner med særdeles høy kredittverdighet. Mens etter IAS 19 skal renten på obligasjoner med særlig høy kredittverdighet, på det tidspunktet for regnskapet blir avsluttet dersom det er ett likvid marked for obligasjoner. Dette er ikke tilfelle i Norge. Så på grunnlag av mangel på ett likvid marked med obligasjoner med høy kvalitet krever IAS 19 at norske foretak skal bruke statsobligasjonsrenten. Mens etter NRS 6 kan man fortsette velge mellom å bruke bedriftsobligasjonsrenten som ett grunnlag for diskonteringsrenten (Revisorforeningen, 2008). Etter IAS 19.78 er det ett strengt krav om at diskonteringsrenten fastsettes på balansedagen. Dette er ikke noe som kreves etter NRS 6.50 (Kvifte og Sellæg, 2004).

Det er lov å regnskapsføre aktuarielle gevinster og tap direkte mot egenkapitalen i IAS 19, noe som nylig er blitt endret, november 2004. Dette er ikke lov under NRS 6 (Revisorforeningen, 2008).

4.6 Eksempel på regnskapsføring av en pensjonsordning:

Viser her ett eksempel på hvordan regnskapsføring av en ytelsesbasert pensjonsordning ville sett ut med tilfeldige tall. Siden vi ikke har vært gjennom utregningene for pensjon gjennom vår studietid eller der ikke var vist andre steder som regnskapsbøker eller internett, var det vanskelig å vise beregning av pensjonsordningen. Det vil uansett ikke oppstå noen tallmessige forskjeller, sett bort i fra diskonteringsrenten, så vi synes ikke det var nødvendig å vise de tallmessige forskjellene.

Ytelsesbasert pensjonsordning

Økonomiske forutsetninger:

| | |
|--|---------|
| Diskonteringsrente (statsobligasjonsrenten) | 4,5 % · |
| Forventet lønnsregulering: | 4,5 % · |
| Regulering av folketrygdens grunnbeløp: | 4,25 % |
| Regulering av løpende pensjon: | 6,7 % |
| Forventet frivillig adgang: | 2 % |
| Tilbøyelighet for uttak av frivillige førtidspensj | 3 % |

Resultatføring av netto pensjonskostnad:

| | |
|--------------------------------------|------------------|
| Årets pensjonsopptjening | 1 678 900 |
| Rentekostnad på pensjonsforpliktelse | 1 018 000 |
| Forventet avkastning pensjonsmidler | - 167 500 |
| <u>(Beregnet arbeidsgiveravgift)</u> | <u>419 725</u> |
| <u>Årets pensjonskostnad</u> | <u>2 949 125</u> |

Balansføring av netto pensjonsforpliktelse:

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Opptjent brutto pensjonsforpliktelse | 13 304 700 |
| Aktuarielle gevinster | 357 340 |
| Virkelig verdi pensjonsmidler | -10 087 000 |
| Utsatt forpliktelse | -6 776 000 |
| <u>(Arbeidsgiveravgift)</u> | <u>840 450</u> |

Siden bedriften har en balanseført netto pensjonsforpliktelse, har bedriften netto pensjonsmidler. Det har ikke oppstått noen tilbakebetalinger fra ordningen eller reduksjon i fremtidige bidrag, bedriften har heller ingen netto aktuarielle tap som ikke er regnet inn fra tidligere perioder. Beløpet som skal balanseføres er det laveste, som i dette tilfellet er virkelig verdi: 10 087 000.

4.7 Delkonklusjon

I Norge finnes ingen lignende standard i Norge som IAS 26 Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger, noe vi ser på som en forskjell i lovverkene. Det er heller ingen plikt for de foretakene som fører rapport etter IFRS å skrive rapporter som IAS 26 fremstiller, men om noen utarbeider rapport fra pensjonsinnretningen, skal IAS 26 følges (Revisorforeningen, 2008). Både NRS 6 og IAS 19 omhandler regnskapsmessig behandling av pensjonskostnader, og kan derimot sammenlignes.

Den regnskapsmessige behandlingen av ulike pensjonsytelser er relativ lik i NRS 6 og IAS 19, NRS har også uttalt at standarden er i all hovedsak lik (Gjesdal et. al, 2006). Så overgangen til IFRS i 2004 med tanke på pensjon var i utgangspunktet ikke så stor for norske foretak. Grunnen til at de er stort sett like kan være at NRS 6 er bygd på internasjonale regnskapsstandarder (også US GAAP: regnskapsstandardene til USA), men de små ulikhetene som eksisterer kan slå ut i regnskapet (Gjesdal et al., 2006). Under vil vi oppsummere hovedforskjellene i de to ulike lovverkene:

Den første forskjellen finner vi i navnet til standardene. Norge har en egen standard for regnskapsmessig behandling av pensjonskostnad, NRS 6 Pensjonskostnader. Mens IFRS har en felles standard, IAS 19 Ytelser til ansatte, der pensjonskostnader fremtrer som en hoveddel av standarden (Revisorforeningen, 2006). Diskonteringsrenten har også ulike regler, men stort sett blir det brukt den samme i Norge. Den siste forskjellen er at IAS 19 er det lov å regnskapsføre aktuarielle gevinster og tap direkte mot egenkapitalen, dette gjelder ikke NRS.

Kvifte og Sellæg (2004) ser en forskjell fordi IFRS 19.78 har ett strengt krav i om fastsettelse av diskonteringsrenten på balansedagen, dette er ikke hver i NRS 6.50.

Vi ser at det kun er i de ytelsesbaserte pensjonsordningers forutsetninger det er forskjeller mellom IFRS og NRS. Utenom det er det bare lovteksten som er oppsett annerledes, IFRS har mye mer detaljer rundt hver enkelt post, mens NRS har enklere lover uten like nøyaktige krav.

5. Immaterielle eiendeler

Introduksjon og begrensninger

Vi har tidligere vært inne på materielle eiendeler og nå vil vi se på om de immaterielle eiendelene er forskjellig regnskapsført etter NRS og IFRS. Vi vil se på standardene NRS (F)) immaterielle eiendeler og IAS 38 immaterielle eiendeler som omfatter de generelle regnskapsreglene for immaterielle eiendeler og goodwill. Etter NRS (F) kan immaterielle eiendeler kan dele opp i fire grupper, der den ene er forskning og utvikling og den andre er konsesjoner patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter. Videre finner vi utsatt skattefordeler og goodwill (NRS(F) immaterielle eiendeler 2.1.1).

Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter er ikke spesifisert i egen del men er under de generelle reglene for immaterielle eiendeler. Utsatt skattefordel, virksomhetssammenslutning og goodwill av konserndannelse er eksempler på immaterielle eiendeler som er omhandlet i andre standarder og der reglene vil gå foran reglene standardene i IAS 38 (IAS 38.2 og NRS (F) immaterielle eiendeler 1). Vi vil på grunn av oppgavens omfang bare gå inn på de generelle reglene for regnskapsføring av immaterielle eiendeler og forskning og utvikling i NRS (F) og IAS 38.

5.1 Hva som kjennetegner immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler er en eiendel som ikke er av fysisk karakter, men som vil skaffe fremtidig inntekter til bedriften, og vil ha en begrenset levetid. Intellektuell kapital er ofte brukes som benevnelse på immaterielle verdier eller immaterielle eiendeler. Skal en bedrift investere i eksempel økt kompetanse innenfor kunderelasjoner og markedsføring blir verdiene ofte omtalt. Verdiene kan være kjøpt eller internt opparbeidet i bedriften (Kristoffersen, 2008). Det kreves at den immaterielle eiendelen kan identifiseres slik den kan skilles fra goodwill (Revisorforeningen, 2007).

Det er mange immaterielle eiendeler som kommer under denne definisjonen og eksempel på det kan være varemerker, patenter, lisenser, driftsrettigheter og konsesjoner og lignende (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.1.1.).

Det er veldig vanskelig å anslå nøyaktig hva verdier fremtiden vil bringe på investeringer i de immaterielle eiendeler, eller hvor lang den økonomiske levetid er. Denne store usikkerhet rundt målingen av den immaterielle eiendelen i regnskapet er et særtrekk for immaterielle eiender (Kristoffersen, 2008).

5.2 Kostnadsføring eller balanseføring av immaterielle eiendeler

Vilkår for balanseføring etter NRS

Skal en kostnad i immaterielle eiendeler etter NRS (F) balanseføres ved anskaffelse forutsetter det at:

- a) *"det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene som kan henføres til eiendelen, vil tilflyte foretaket og*
- b) *eiendelens anskaffelseskost kan måles pålitelig måte"* (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.3.1).

Videre kreves det i NRS at visst punkt a) ovenfor skal oppfylles må de også vise:

- a) på hva måte forventes det at den immaterielle eiendelen skal bidra til en økning av økonomiske fordelene for bedriften
- b) at bedriften har evne til og hensikt å bruke den immaterielle eiendelen i virksomheten
- c) at bedriften har de ressursene som må til for å skaffe seg de økonomiske fordelene i fremtiden (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.1.3).

Vilkår for direkte kostnadsføring NRS (F)

I NRS (F) immaterielle eiendeler, skal utgifter som ikke tilfredsstillt kravene til balanseføring kostnadsføres. Det skal etter NRS (F) ikke foretas tilbakeføring av tidligere kostnadsførte utgifter (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.2.4).

Kostnadsføring eller balanseføring etter IAS 38

Etter IAS 38.21. skal immaterielle eiendeler balanseføres etter samme vilkår som etter (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.1.3). Videre må bedriften vurdere sannsynligheten for økonomisk

fordeler etter beste estimat(IAS 38.22). Er disse vilkårene for balanseføring til de immaterielle eiendeler oppfylt skal de føres til kostverdi i balansen (IAS 38.24) (Gjesdal et al., 2006).

Vilkår for direkte kostnadsføring IAS 38

Har en utgift til immaterielle eiendeler ikke oppfylt kravene til balanseføres skal utgiftene kostnadsføres direkte etter IAS 38.68. Visst utgiften er blitt kostnadsført kan den ikke etter IAS 38.71 tilbakeføres og balanseføres ved seinere anledning.

Vi ser at det er veldig små forskjeller på reglene i IAS 38 og NRS (F) i kjennetegn på immaterielle eiendeler og hvordan de generelt kostnadsføres og balanseføres.

5.3 Regnskapsføring av forskning og utvikling

Vi kan i NRS (F) og IAS 38 regnskapsfasen for immaterielle eiendeler i forskning og utvikling skiller mellom forskningsfase og utviklingsfase. Det er ikke lett å trekke klare skiller mellom hvilke aktiviteter som kommer inn under forskningsfasen og utviklingsfasen, men det er et viktig skille der det er forskjellig regnskapsmessig behandling på dem (Kristoffersen, 2008). Under forskning er det også et regnskapsmessig skille mellom egent tilvirket immaterielle eiendel og forskning og utvikling (Kristoffersen, 2005a).

Forskningsfase

Forskning er en planlagt og grunnleggende undersøkelse som en bedrift gjør med håp om å oppnå en ny teknisk eller vitenskaplig nyvinning. Vi kan dele forskning inn i to elementer, grunnforskning og anvendt forskning (Kristoffersen, 2008).

1. Grunnforskning som er vanlig innenfor medisin- og elektronikkindustrien, og utgiftene i denne posten er til og skaff seg ny kunnskap uten sikte på konkret anvendelse.
2. Anvendt forskning er for og skaff seg økonomiske goder for bedriften og er videreføring av grunnforskning.

(Kristoffersen, 2005).

Utviklingsfase

Utviklingsfasen er videre bruk av forskningsresultatet til forbedring av tjenester, produkt eller å utvikle nye produkt fram til en begynner å bruke tjenesten eller oppstart av produksjon.

Eksempel på utviklingsarbeid er test av prototyper og modeller og design (NRS (F) immaterielle eiendeler 2.1.3).

Regnskapsmessig behandling av forskning og utvikling etter NRS

Etter NRS (F) skal utgiftene behandles etter generelle regnskapsregler for anleggsmidler § 5 - 3 og skal regnskapsmessig behandles:

- *”Balanseføres og avskrives over økonomisk levetid*
- *”Betinget nedskrivnings- og reverseringsplikt”* (Kristoffersen 2005a, s. 243).

Regnskapsmessig behandling av forskning og utvikling etter IAS

De immaterielle eiendeler som blir til ved forskning skal etter IAS 38.54 alltid kostnadsføres når de påløper.

Etter IAS 38.57 skal de immaterielle eiendeler balanseføres visst alle de følgende kravene er oppfylt:

- a) de tekniske vilkårene for å lage den immaterielle eiendelen ferdig, med mål om at den skal bli tilgjengelig for salg eller bruk
- b) bedriften har til formål å lage den immaterielle eiendelen ferdig for enten å ta den i bruk eller å selge den
- c) bedriftens mulighet til å anvende eller selge den immaterielle eiendelen
- d) med hvilken sannsynlighet er det at den immaterielle eiendelen vil komme med økonomiske fordeler, der bedriften må vite om det er et marked for den immaterielle eiendelen i seg selv eller produkter av den, eller vist en skal bruke den internt i bedriften hvilken nytte vil den ha
- e) at bedriften har nok økonomiske, tekniske og andre ressurser som kreves for å få ferdig den immaterielle eiendelen og til å få solgt eller brukt den
- f) bedriftens mulighet til å måle utgiftene som er til den immaterielle eiendelen under utviklingen på en troverdig måte

(IAS 38.57)

5.4 Regnskapsføring av egen forskning og utvikling

Med egen forskning i de immaterielle eiendeler vil det si at verdien er ikke kjøpt av andre men er laget internt i bedriften (Kristoffersen, 2005a). Det er stor usikkerhet til verdien av

arbeidet undre egen forskning på grunn av det er vanskelig å vite om de kommer til å gi noe fremtidig verdier til bedriften (Kristoffersen, 2008).

Regnskapsføring av egen forskning og utvikling etter NRS

I den egen tilvirket immateriell eiendel er det spørsmål om en skal kostnadsføre eller balanseføre. I NRS er det to trinn må vurderes for balanseføring:

1. Tilfredsstill ikke utgiften kravene til balanseføring skal kostnadsføres
2. Er kravene til balanseføring tilfredstilt, skal utgiftene balanseføres vist ikke den spesielle regnskapsloven for egen forskning og utvikling i § 5-6 kommer til anvendelse.

RL § 5-6 sier ”*utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres*”(NRS (F) immaterielle eiendeler 2.2.5). Dette gjør at en kan velge mellom å kostnadsføre eller balanseføre kostnadene til egen forskning og utvikling enn om kravens til balanseføring er tilfredstilt. Det gjør at kostnadsføring etter RL§ 5-6 er et valg av prinsipp. Når en har valgt prinsipp må en bruke det ensartet til alle bedriftens kostnader til forskning og utvikling (Kristoffersen, 2005a).

Regnskapsføring av egen forskning og utvikling etter IAS 38

Til egen forskning og utvikling av en immateriell eiendel er det etter IAS de samme vilkår for kostnadsføring og balanseføring som under forskning og utvikling IAS 38.54 og IAS 38.57.

Eksempel:

Eksempel på den regnskapsmessige forskjellen med å bruke direkte kostnadsføring eller balanseføring av kostnader til egen forskning og utvikling:

Data design AS lager og selger dataprogram (nettsider) som er beregnet til næringslivet. De har nå planer om å utvikle et nytt dataprogram. Det skal være ferdig og satt i produksjon i begynnelsen av 2006. Kostnadene til forskning og utvikling til prosjektet vil være:

Tabell 5-1: Utgifter av forskning og utvikling over de tre årene

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|----------|--------|--------|--------|
| Utgifter | 150000 | 300000 | 200000 |

Salg av det ferdige dataprogrammet vil ha en netto inntekt på kr 350000 pr. år, i årene 2006 – 2008.

Vi vil da vise et eksempel på hvordan den regnskapsmessige behandlingen blir i årene 2003 – 2008 ved direkte kostnadsføring og et eksempel ved balanseføring og avskrivning.

De immaterielle eiendelene forskning og utvikling skal vurderes etter regnskapsreglene for anleggsmidler.

Tabell 5-2: Direkte Kostnadsføring

| Balansen 31.12 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 |
|------------------------------------|--------|--------|--------|---------|---------|---------|
| Immaterielle eiendeler | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Forskning og utvikling | | | | | | |
| | | | | | | |
| Resultatregnskapet | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 |
| Driftsinntekter og driftskostnader | | | | | | |
| Salgsinntekter | 350000 | 350000 | 350000 | 0 | 0 | 0 |
| | | | | | | |
| Kostnad FoU | 0 | 0 | 0 | -200000 | -300000 | -100000 |
| Beregnet resultat | 350000 | 350000 | 350000 | -200000 | -300000 | -100000 |

Tabell 5-3: Balanseføring og avskrivning

| Balansen 31.12 | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 |
|------------------------------------|---------|---------|---------|--------|--------|--------|
| Immaterielle eiendeler | | | | | | |
| Forskning og utvikling | 0 | 200000 | 400000 | 600000 | 400000 | 100000 |
| | | | | | | |
| Resultatregnskapet | 2008 | 2007 | 2006 | 2005 | 2004 | 2003 |
| Driftsinntekter og driftskostnader | | | | | | |
| Salgsinntekter | 350000 | 350000 | 350000 | 0 | 0 | 0 |
| | | | | | | |
| Avskrivning FoU | -200000 | -200000 | -200000 | 0 | 0 | 0 |
| Beregnet resultat | 150000 | 150000 | 150000 | 0 | 0 | 0 |

(Kristoffersen, 2005b)

Sammenligning av NRS (F) og IAS 38

Vi ser at i forskning og utvikling og egen forskning og utvikling er det strengere krav som må oppfylles i IAS enn i NRS (F) for å kunne balanseføre kostnadene. Videre ser vi at den største forskjellen i den regnskapsmessige behandling mellom IAS 38 og NRS (F) er RL§ 5-6 i NRS (F). Den gir valgfrihet til å kostnadsføre utgiften selv om kravets til balanseføring er tilfredstilt. Det er helt i strid med IAS 38 der utgifter til forskning alltid skal kostnadsføres, og utgifter til utvikling skal balanseføres visst kravene om balanseføring er oppfylt.

5.5 Måling etter balanseføring

Måling etter balanseføring NRS

I den norske regnskapsstandarden skal de immaterielle eiendelene som kommer under balanseføring regnskapsføres etter hovedregelen for anleggsmidler RL § 5-3 NRS (F) immaterielle eiendeler 2.2.2).

Måling etter balanseføring IAS

Visst kravene til balanseføring er oppfylt på den immaterielle eiendelen, blir verdien regnskapsført i balansen til kostverdi. I de etterfølgende perioder tillater IAS 38.72 å velge mellom kostmetoden eller verdireguleringsmetoden til å måle den immaterielle eiendel (Kristoffersen, 2008).

5.6 Kostmodellen

Kostmodellen NRS (F)

I NRS skal de immaterielle eiendelene balanseføres som anleggsmiddel. Det gjør at de immaterielle eiendelene skal etter RL § 5-3 vurderes til kostverdi og ha fornuftige avskrivning visst den har en økonomisk levetid. Det skal også ved verdifall nedskrives, og når det ikke er grunnlag for nedskrivningen lenger skal den reverseres (Kristoffersen, 2005a).

Kostmodellen IAS 38

I kostmodellen blir immaterielle eiendeler balanseført til kostpris med fradrag for eventuell foretatt nedskrivning og avskrivning (IAS 38.74). Det skal også tas stilling til i bedriften om den immaterielle eiendelen har bestemt eller ubestemt levetid (IAS 38.88). Har den immaterielle eiendelen bestemt levetid skal den avskrives systematisk over levetiden. Avskrivningen begynner når eiendelen blir tatt i bruk. Får den immaterielle eiendelen et verdifall som anses som varig, skal den nedskrives til gjenvinnbart beløp og reverseres visst grunnlaget ikke lenger er tilstede. Men har den immaterielle eiendelen ubestemt levetid skal den ikke avskrives men vil ha en årlig nedskrivningstest etter IAS 38.108 (Kristoffersen, 2008).

5.7 Verdireguleringsmodellen

I verdireguleringsmodellen bruker en markedsverdi prinsipp, som vil si at den balanseførte immaterielle eiendelen vil føres opp på eiendelssiden i balansen til virkelig verdi. For å kunne bruke verdireguleringsmodellen må det eksistere et aktivt marked for omsetning av den immaterielle eiendelen (Kristoffersen, 2008). De må også oppfylles følgende betingelse for være et aktivt marked:

- a) *"Enhetene som omsettes i markede, er ensartede*
- b) *Det finnes villige kjøpere og selgere til enhver tid*
- c) *Prisene er tilgjengelige for allmennheten"*(Kristoffersen 2008, s. 190).

Regnskapsmessig behandling av verdireguleringsmodellen

Ved bruk av verdireguleringsmodellen skal den immaterielle eiendelen være bokført etter kostverdi den første gangen. Videre ved senere målinger skal de balanseføres til virkelig verdi med fradrag for senere av og nedskrivninger (IAS 38.78). Er det verdiøkning utover kostpris på den immaterielle eiendelen skal det ikke inntektsføres men avsettes under egenkapitalen (IAS 38.85). Har det vært verdinedgang eller tilbakeføring av tidligere verdinedgang skal det verdiføres (IAS 38.86) (Kristoffersen, 2008).

Det er ikke ofte en finner et aktivt marked for immaterielle eiendeler, men har bedriften et slikt marked og velger å bruke verdireguleringsmodellen må bedriften bruke den modellen for alle eiendeler av samme sort (IAS 37.72). Eksempel på et marked for immaterielle eiendeler *"kan være omsettelige produksjons- og fiskekvoter"* (Kristoffersen 2008, s.190).

Eksempel:

En bedrift kjøpte 1. januar 2003 en konsesjon til å drive fiskeoppdrett. De betalte kr 600000 for en konsesjons periode på tre år. Forutsetning er at fiskeoppdrettet gir en positiv kontantstrøm hele perioden, noe som gir en årlig avskrivning på kr 200000. Det var i slutten av 2003 kjøpt en tilsvarende konsesjon av en annen bedrift i markedet til kr 660000. Det gjør at markedsverdien på den ett år gammel konsesjonen er på kr 440000. Vi forutsetter videre at kostprisen og levetid er bestemt og konsesjonen gir foretaket fremtidig inntekt. Det forutsetter også at en ser bort fra skatt. Verdireguleringen beløp 31.12.2003 skal avskrives med kr 220000 i gjenværende utnyttbare levetid. Avskrivningene de tre årene blir på $(600000/3)$ kr 200000. Etter den mye markedsverdien blir avskrivningene $(660000/3)$ kr 2200000.

Regnskapsmessig behandling etter verdireguleringsmodellen blir da:

Tabell 5-4: Verdireguleringsmodellen

| Balansen 31.12 | 2005 | 2004 | 2003 | 01.01.2003 |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|------------|
| Immaterielle eiendeler | | | | |
| Konsesjon | 0 | 220000 | 440000 | 600000 |
| Egenkapital | | | | |
| Bundet fornd | 0 | 30000 | 60000 | |
| Resultatregnskapet | 2005 | 2004 | 2003 | |
| Avskrivning | 220000 | 220000 | 200000 | |
| | | | | |
| Resultatdisponering | | | | |
| Overført fra bundet fond | 30000 | 30000 | | |

(Kristoffersen, 2008).

Sammenligning IAS 38 mot NRS (F) immaterielle eiendeler.

Vi ser at etter NRS(F) immaterielle eiendeler er det bare en måte å måle den balanseførte verdien etter førstegangs balansemåling. Men i den internasjonale standarden (IAS 38) kan en velge mellom verdireguleringsmodellen og kostmodellen visst kravene er oppfylt. Det er i mange tilfeller hvor verdireguleringsmodellen etter IAS 38 ikke kan brukes på grunn av vilkårene for et aktivt marked ikke vil være lett og oppfyll.

5.8 Delkonklusjon IAS 38 mot NRS (F) immaterielle eiendeler

De immaterielle eiendelene i NRS (F) og IAS 38 har mye til felles, men det er allikevel noen vesentlige forskjeller. Den ene forskjellen er at NRS (F) etter RL § 5-6 gir valgmulighet til å kostnadsføre eller balanseføre kostnader til egen forskning og utvikling selv om kravene til balanseføring er oppfylt. Dette strider i mot IAS 38 der kostnader til forskning alltid skal kostnadsføres og kostnader til utvikling skal alltid balanseføres når kravene til balanseføring er oppfylt.

En annen vesentlig forskjell er at det i NRS (F) ikke er lov å foreta verdiregulering, der en revurderer den balanseførte verdien etter markedsverdien (Revisorforeningen 2008).

6. Sammenligning av noter

6.1 Sunnhordland Kraftlag (NRS) og Aker Kværner (IFRS).

Kravene til noter i følge IFRS er mange og detaljerte. Sett opp i mot NRS, er det langt mer detaljert forklart i IFRS. Dette viser at NRS er prinsippbaserte standarder, og IFRS er regelbasert. Under vil vi se på notene til Sunnhordland Kraftlag (heretter SKL) og Aker Kværner for å få en oversikt i forskjellene på ett regnskap ført etter IFRS og ett ført etter NRS. Vi har brukt notekravene i de ulike standardene (både NRS og IFRS) i sammenligningsprosessen.

I tabell 6-1 handler om notesammenligning mellom varige driftsmidler i de to ulike bedriftene. Vi ser at de har ulike oppsett ved framstilling av notene, og vi prøver å få fram de viktigste punktene i de to notene. Det blir forklart mer i selve tabellen.

I tabell 6-2 Pensjonskostnad er likhetene fra SKL til Aker Kværner markert i fet skrift. Siden SKL og Aker Kværner ikke har ett netto pensjonsmiddel i balansen, vil det ikke bli ett finansielt anleggsmiddel i noen av de to regnskapene.

I tabell 6-3 Immaterielle eiendeler i årsregnskapene til SKL og Aker Kværner kommer innunder flere forskjellige regler etter hva immateriell eiendel det er. Derfor har vi bare sett på forskjellen på kravene på regnskapsføringen til de generelle immaterielle eiendelene. Dermed har vi sett på vassdragsrett i SKL mot patenter i Aker Kværner og ikke de andre immaterielle eiendelene i notene. Det står ikke direkte noe om patentene men vi forutsetter at de kommer inn under andre immaterielle eiendeler og blir ført etter de generelle immaterielle eiendelene. Vassdragsretter er evigvarende konsesjoner, patenter derimot er begrenset levetid, de gjør at vi ikke kan sammenligne avskrivningene.

Tabell 6-1 til tabell 6-3: Notesammenligning

| 6-1: SKL (NRS) | Aker Kværner Konsern (IFRS) |
|--|---|
| Note 7: Varige driftsmidler | Note 14: Eiendom, anlegg og utstyr |
| <p>- Note 1: Regnskapsprinsipp: Varige driftsmidler er aktivert til kostpris. Anlegg er avskrevet fra tidspunktet det er satt i drift.</p> <p>- lineær avskrivningsmetode</p> <p>- Gruppeinndeling av varige driftsmidler: det er delt 11 grupper varige driftsmidler med tilsvarende 9 grupper anslått økonomiske levetid, hvor av 2 grupper som ikke har avskrivning, og det er tomter og anlegg under arbeid.</p> <p>- Avskrivningssats oppsummert: 3 %</p> <p>- Note i SKL sitt regnskap har ikke vist om opplysning om restverdi.</p> | <p>- Note 2: Regnskapsprinsipp:</p> <p>- lineær avskrivningsmetode Produksjonsenhetsmetoden benyttes i tilfeller hvor det er hensiktsmessig.</p> <p><u>Egne eiendeler:</u> Eiendom, anlegg og utstyr føres i balansen til anskaffelseskost, fratrukket akkumulerte avskrivninger og eventuelt tap ved verdifall.</p> <p><u>Leide eiendeler:</u> Leieavtaler hvor konsernet overtar all vesentlig del av risiko og fordel, er klassifisert som finansielle leieavtaler.</p> <p><u>Utgifter etter anskaffelsen:</u> Pådratt utgifter til utskifting av deler driftsmidler innregnes i balanseført verdi for den relevante delen av eiendom, anlegg eller utstyr når slike utgifter antas å gi foretaket fremtidige økonomiske fordeler, og utgiftene kan måles pålitelig.</p> <p>- Gruppeinndeling av varige driftsmidler: 3 grupper, hvor av anlegg under arbeid har ikke noe avskrivning.</p> <p>- Avskrivningssats oppsummert: ca.10 %</p> <p>- Antatt restverdi vurderes årlig.</p> |
| <p>I SKL: noen grupper har lang avskrivningstid.</p> <p>I Aker Kværner: gjennomsnittlig mye kortere avskrivningstid. Det vil være fortære å avskrive til 0. Derfor viser det større sats.</p> | <p>I Aker Kværner sitt regnskap er det mer detaljert informasjon om akkumulerte avskrivninger. Det er vist både år 2006 og 2007 i note. Omregningsdifferanser er også med, og det betyr netto valutadifferanser.</p> |

| 6-2 SKL (NRS) | Aker Kværner Konsern (IFRS) |
|--|--|
| Note 6 – Pensjonskostnader/ Ansvar | Note 20 – Ytelser til ansatte |
| <ul style="list-style-type: none"> - Netto pensjonskostnader med arbeidsgiveravgift beregnet av pensjonskostnad - Balanseførte netto pensjonsforpliktelser - Økonomiske og aktuarmessige forutsetninger - Note 1: Regnskapsprinsipp, Pensjonsordning gjennom kraftselskapet BKK Pensjonskasse - Ordningen inkluderer alle ansatte og informerer om betingelser i ordningen. - Arbeidsgiveravgift | <ul style="list-style-type: none"> - Aker pensjonskasse, 11 000 dekket gjennom denne. Informerer om ordningene og hvordan de er organisert - Pensjonskostnad i resultatregnskap, inkl. amortisering og administrasjonskostnad og arbeidsgiveravgift. - Note 2: Regnskapsprinsipp, pensjonsordninger til Aker Kværner og en beskrivelse av ytelsesbasert pensjons ordning. Utrekning av actuarielle gevinster og tap. - Avstemming av: finansiell status av balanseførte beløp, oppdelt i fonds og ikke fondsbaserte forpliktelser: Beregnet pensjonsforpliktelse, forskuddsbetalte og påløpte pensjoner. - Økonomiske og aktuarmessige forutsetninger, og forklaring til forventet endring i diskonteringsrente. - Endringer i netto pensjonsforpliktelse i balansen: Påløpt pensjonsforpliktelse og pensjonsforpliktelse til markedsverdi, endringer i løpet av året. - Analyse: Plassering av pensjonsmidler og forventet avkastning, med endring fra 2006. - En oversikt over netto pensjonsforpliktelser og avvik, tall fra 2005 til 2007. |
| <p>Aker Kværner sine noter har alle postene som SKL har, i tillegg så er Aker Kværner sine poster mer utfyllende og detaljerte.</p> | <p>SKL har ikke informert om: Amortisering og administrasjonskostnad i pensjonskostnaden, avstemming av netto pensjonsforpliktelse, en analyse av plassering av pensjonsforpliktelse og forventet avkastning og en oversikt over netto pensjonsforpliktelser og avvik i sine noter.</p> |

| 6-3: SKL (NRS) | Aker Kværner Konsern (IFRS) |
|--|--|
| Note 8 Immaterielle eiendeler | Note 16 Immaterielle eiendeler |
| <ul style="list-style-type: none"> - Balanseført verdi vassdragsretter utregnet ut i fra akkumulerte avskrivninger pr. 31.12.2007 - Note 1: er veldig begrenset, det er ingen opplysninger om immaterielle eiendeler her | <ul style="list-style-type: none"> - Balanseført verdi, inkludert i beregning tilgang/avgang, nedskrivning/avskrivning og omregningsdifferanse - Aker Kværner har omregistreringsdifferanse som er netto valutadifferanse noe som er krav etter IFRS |
| Aker Kværner har alle postene som SKL | SKL har ikke omregistreringsdifferanse som er netto valutadifferanse noe som er krav etter IFRS og ikke NRS |
| <p>De immaterielle eiendeler i årsregnskapene til SKL og Aker Kværner er relativt like i oppsett, men jf notekravene i IFRS der vi ser at IFRS har mer detaljert notekrav. Men disse kravene vil i liten grad komme frem i patentene til Aker Kværner.</p> | |

7. Drøfting

Vårt hovedresultat er at det er avvik mellom de to ulike standardene, små forskjeller kan føre til stor utslag i regnskapstallene. I starten av oppgaven snakker vi om *vi vil se på de på utvalgte standarder for anleggsmiddel i balansen og sammenligne standardforskjeller for å finne eventuelle avvik i NRS og IFRS, og videre se på noteforskjeller i de to ulike standardene på basis av to regnskap.* Vi vil under drøfte de ulike hoveddelene i oppgaven.

Teoridel:

Konseptuelle rammeverk mot norsk god regnskapsskikk og grunnleggende standarder

Ut fra våre resultat ser vi at IFRS har regelbasert regnskapsstandarder, mens NRS har prinsippbaserte regnskapsstandarder. I tabell 2-2 og 2-3 så vi på fordeler og ulemper av de ulike standardene. NRS er prinsippbasert, dette på grunn av at de har gode regnskapsprinsipp som brukes på ett bredt spekter. Dette tilpasser lettere bedriften og er enklere å skjønne. Grunnen til at NRS blir sett på som prinsippbasert standarder er fordi de er basert på god regnskapsskikk og de grunnleggende regnskapsprinsipp. Men på den andre siden kan det være vanskelig for personer uten kompetanse innen NRS å forstå den underliggende økonomiske kjernen, siden regnskapsføreren kan utforme regnskapet etter egne tolkninger av lovverk. IFRS er vanskelig og tidskrevende å sette seg inn i, men på den andre siden er det bra for stor konsern som Aker Kværner som har stor avgjørende tall som må frem i regnskapet. Vi synes det er lettere å skjønne NRS sine regnskapsstandarder fordi lovteksten er mer åpen for tilpasning for alle bedrifter i Norge, og utnytter bedriften sin kompetanse på en best mulig måte.

Hoveddel:

I denne delen vil vi drøfte avvikene vi kom frem til ut fra de to ulike regnskapsstandardene, og ser på fordeler og ulemper med disse.

Varige driftsmidler

I NRS er det tre avskrivningsmetoder, og IFRS er det fire, og dette gir et avvik på en avskrivningsmetode. Fordeler med ved å ha fire avskrivningsmetoder er det flere muligheter for bedriften for å velge det meste passende metoden for det enkelte produktet. På den andre siden vil det være negativt ut fra IFRS siden de ønsker å ha like regnskap som kan være sammenlignbare, dette vil ikke bli tilfelle når de har mange valgmuligheter.

Mulighet for reversering på nedskrivning av goodwill er også ett avvik mellom NRS og IFRS. NRS gir mulighet for reversering mens IFRS ikke tillater det. Å reversere nedskrivning av goodwill vil gi ett riktig bilde i regnskapet om en bedrift går bra igjen, og den har i alle fall mulighet å rette opp tall ut fra hvor god bedriften er utviklet i en konkret tidspunkt. På den andre siden har ikke bedriften mulighet å reversere den tilhørende posten, og det kan vise et skjevt bilde i regnskapet etter tid dersom en bedrift har mye bedre økonomisk situasjon enn før.

Pensjon

I NRS er det to valgmuligheter for diskonteringsrenten: Beregning av nåverdien av brutto pensjonsforpliktelse skal være den risikofrie renten på lang sikt eller renten på obligasjoner med høy kreditt verdighet, i IFRS er det kun den siste tilfelle som er lov. Norge har ikke ett likvid marked for obligasjoner av høy kvalitet, noe som kreves for å kunne bruke reglene i det internasjonale regnskapet for utregning av diskonteringsrenten. På grunn av dette krever IFRS at Norge må bruke statsobligasjonsrenten som grunnlag. Vi synes ikke at IFRS egner seg til norske bedrifter på grunn av at de ikke kan bruke diskonteringsrente forutsetningene slik det i utgangspunktet var ment, som ikke gjør norske regnskap sammenlignbare med resten av verden.

Immaterielle eiendeler

Egen forskning og utvikling er en del av immaterielle eiendelen, og det er et avvik med tanke på kostnadsføring eller balanseføring i forhold til NRS og IFRS. I NRS er det lov å kostnadsføre utgiftene enn om kravene til balanseføring er oppfylt, noe som strider mot IFRS som må balanseføre når kravene om balanseføring er oppfylt. Etter vår vurdering vil kostnadsføring vise en høyere kostnad for perioden og vil vise et dårligere resultat enn med balanseføring.

Et annet avvik er etter balanseføring tillater bare IFRS verdireguleringsmodellen, der det kan bli forskjeller om det er svingninger i markede. Vi mener fordelene med dette er at vi får et mer riktig bilde av økonomiske situasjonen til bedriften. Vi synes at ulempen med verdireguleringsmodellen er at den stiller mange krav som gjør det vanskelig for en bedrift å bruke modellen.

8. Konklusjon

I starten av oppgaven snakket vi om at vi ville se på utvalgte standarder for anleggsmidler i balansen og sammenligne standardforskjeller for å finne eventuelle avvik i NRS og IFRS. Ut i fra dette kan vi konkludere med at det er avvik mellom de to ulike standardene, og disse avvikene kan føre til utslag i regnskapstallene for en bedrift. Vi har ikke gått inn i et konkret regnskap for å se tallforskjell før og etter innføring av IFRS. Vi har fokusert om det er avvik, og ikke hvor stort avviket er.

Videre ville vi se på noteforskjellene i de to ulike standardene på basis av to regnskap. Her observerer vi at IFRS har mye mer detaljerte og omfattende notekrav. Det er noe som kom tydelig frem i regnskapene vi sammenlignet.

Sett i en større sammenheng vil vi tro det er samsvar med vårt resultat og resten av regnskapspostene. Når vi ser på hele regnskapet er det andre ting som skal tas hensyn til, dette vil påvirke valg av metode og resultat. Ved implementering av IFRS i praksis vil det ha mye mer omfattende arbeid og utfordringer. IFRS er ikke statisk, den utvikler seg over tid og det vil medføre nye områder som er verdt på en undersøkelse. Det kan eventuelt andre utforske på i framtiden.

9. Kildeliste

Alexander, D., Britton A. & Jorissen, A. (2007). *International Financial Reporting and Analysis*. London: Thomson Learning.

Bilde til fremside hentet 12. mai 2009 fra
<http://www.ifrsforbanks.com/Image%20library/ifrs%20world.jpg>

Den norske revisorforeningen (2007). *IFRS på norsk - Forskrifter om internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo.

Den Norske Revisorforeningen (2008). *Internasjonale regnskapsstandarder 3. utgave*. Oslo.

Fredriksen, D. & Stølen, N. M. (2001). Sterk vekst i folketrygdens utgifter. *Statistisk sentralbyrå*. Hentet 1. april 2009 fra
<http://www.ssb.no/vis/emner/00/01/10/valgaktuelt/2001/art-2001-09-07-01.html>

Gjesdal, F., Kvaal, E. & Kvifte S. S. (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelen akademiske forlag.

Gjems-Onstad, O. (2007). *Skattelover og sentrale forskrifter-student hefte 2007/2008*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

Hagnes, L. & Tofte, A. H. (2005). *Regnskapsmessig behandling av varige driftsmidler etter IFRS. Siviløkonomoppgave*, Høyskolen i Agder.

Helseth, P. & Haugnes, T.(2008). IFRS i praksis – noen observasjoner. *Revisjon og regnskap nr. 8 2008*.

Johnsen, A. & Kvaal, E.(1999). *Regnskapsloven: kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v.* Oslo: Cappelen akademiske forlag.

Kristoffersen, T. (2005a). *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kristoffersen, T (2005b). *Årsregnskapet Del 2 – Foretaksintegrasjon og regnskapsteori, oppgaver og løsninger*. Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.

Kristoffersen, T. (2008) *Regnskapsteori*. Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.

Kvifte, S. S. & Sellæg, F. E. (2004). *Regnskapsføring av pensjoner etter IFRS*. Hentet 9. mai 2009 fra <http://www.sivil.no/magma.asp?FILE=2004/03/058kvifte.html>

NRS (F) Immaterielle eiendeler (november 2003). Foreløpig regnskapsstandard [Elektronisk versjon]. Hentet 22. april 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/default.aspx?did=9291743>

NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler (august 2007). Foreløpig regnskapsstandard. [Elektronisk versjon]. Hentet 2. februar 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9358550>

NRS 2 Anleggskontrakter (revidert juni 2008). Regnskapsstandard endelig november 2001. [Elektronisk versjon]. Hentet 2. februar 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9405180>

NRS 6 Pensjonskostnader (revidert juni 2008). Regnskapsstandard endelig november 2000. [Elektronisk versjon]. Hentet 6. februar 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9209979>

Norsk regnskapsstiftelse (2009a). *NRS Organer*. Hentet 5. februar 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/default.aspx?aid=9018878>

Norsk regnskapsstiftelse (2009b). *Ny strategi for NRS*. Hentet 4. februar 2009 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/d9226026/Ny-strategi-for-NRS>

Regjeringen (2008). *Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder*. Hentet 4. februar fra <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/aktuelt/nyheter/2008/Forskrift-om-forenklet-anvendelse-av-int.html?id=497552>

Årsrapport for Aker Kværner (2007) [Elektronisk versjon]. Hentet 20. mars fra <http://www.akersolutions.com/Internet/InvestorRelations/FinanceReports/Annualreports/AnnualReport2007.htm>

Årsrapport for Sunnhordland Kraftlag (2007) [Elektronisk versjon]. Hentet 20. mars fra <http://www.skl.as/omskl/Sider/%c3%85rsmeldingar.aspx>

Vedlegg

Begrepsordliste:

| | |
|----------|---|
| EU | European Union |
| EØS | Europeiske Økonomiske Samarbeidsområde |
| FASB | Financial Accounting Standards Board |
| FoU | Forskning og Utvikling |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IASC | International Accounting Standards Committee |
| IFRIC | International Financial Reporting Interpretations Committee |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| NRS | Norsk regnskapsstandard |
| NRS (F) | Foreløpig Norsk Regnskapsstandard |
| RL | Regnskapsloven |
| SAC | Standards Advisory Council |
| SME | Small and medium- sized entities |
| SKL | Sunnhordland Kraftlag |
| US- GAAP | United States - Generally Accepted Accounting Principles |

Tabell liste:

| | | |
|------------|---|-------|
| Tabell 2-1 | Overblikk av IASC rammeverket | s. 3 |
| Tabell 2-2 | Regelbaserte standard | s. 7 |
| Tabell 2-3 | Prinsippbaserte standard | s. 7 |
| Tabell 3-1 | Lineære avskrivninger | s. 16 |
| Tabell 3-2 | Saldoavskrivninger | s. 17 |
| Tabell 3-3 | Avskrivninger etter sum av året metode | s. 19 |
| Tabell 3-4 | Eksempel på dekomponering (oversikt over komponenter) | s. 20 |
| Tabell 3-5 | Eksempel dekomponering (avskrivninger lineære metode) | s. 20 |
| Tabell 3-6 | Avskrivningsforløp | s. 21 |
| Tabell 3-7 | Fordeling av verdifall | s. 23 |
| Tabell 3-8 | Forskjell mellom de tre ulike avskrivningsmetoder | s. 26 |
| Tabell 5-1 | Utgifter av forskning og utvikling over de tre årene | s. 41 |
| Tabell 5-2 | Direkte kostnadsføring | s. 42 |
| Tabell 5-3 | Balanseføring og avskrivning | s. 42 |
| Tabell 5-4 | Verdireguleringsmodellen | s. 45 |
| Tabell 6-1 | Notesammenligning av varige driftsmidler | s. 47 |
| Tabell 6-2 | Notesammenligning av pensjonskostnader | s. 48 |
| Tabell 6-3 | Notesammenligning av immaterielle eiendeler | s. 59 |

Figurliste:

| | | |
|-----------|-----------------------------------|-------|
| Figur 2-1 | Organisasjonsmodell i NRS | s. 9 |
| Figur 2-2 | Organisasjonsmodell i IFRS | s. 11 |
| Figur 3-1 | Diagram av lineære avskrivning | s. 16 |
| Figur 3-2 | Diagram av saldo avskrivning | s. 17 |
| Figur 3-3 | T konto 1 varebilen | s. 21 |
| Figur 3-4 | T konto 2 varebilen | s. 22 |
| Figur 3-5 | T konto 3 varebilen | s. 22 |
| Figur 4-1 | Utviklinger i antall pensjonister | s. 26 |