



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Ny Norsk Regnskapsstandard



Norsk RegnskapsStiftelse

Bacheloroppgave utført ved
Høgskolen Stord/Haugesund, utdanning

Av: Karl Åge Gilje (10) og Håkon Gilje (27)

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

Bacheloroppgavens tittel:

Ny norsk regnskapsstandard

Karl Åge Gilje (10)

Håkon Gilje (27)

Navn på veileder:

Tone Merete Brekke

Gradering: *Offentlig*

Forord

Denne oppgaven skrives i forbindelse med ferdigstillingen av bachelorgraden vår i Økonomi og Administrasjon (Regnskapsprofilen) ved Høyskolen Stord/Haugesund.

Vi ønsker å takke HSH for den flotte studietiden vi har hatt, samt veilederen vår Tone Merete Brekke for god veiledning og høy tilgjengelighet – selv om vi ikke har vært like tilgjengelige – under oppgaveskrivingen. Oppgaven har vært omfattende, men lærerik, og vi håper leserne setter pris på vårt bidrag.

Takk!

Sammendrag

Tema for vår oppgave er ny foreslått regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs, kalt ny norsk regnskapsstandard (ny NRS). Problemstillingen vi har utformet oss innenfor nevnt tema er: *Hvilke regnskapsmessige konsekvenser vil innføringen av ny NRS ha for øvrige foretak?* Innføring av ny NRS vil omfatte øvrige foretak, og problemstillingen vår går ut på å belyse eventuelle forskjeller mellom gjeldene GRS og ny NRS. Vi har valgt å avgrense oss til regnskapsområdene som tar for seg virksomhetssammenslutninger og goodwill, resultatskatt og eiendom, driftsmidler og utstyr, da forslaget til ny NRS er svært omfattende, og vi mener derfor det er naturlig å avgrense oss. Som valg av metode har vi valgt en kvalitativ metode i form av en dokumentundersøkelse/dokumentanalyse av allerede eksisterende data (sekundærdata). Sentrale dokumenter som vi har brukt i analysen/undersøkelsen er høringsutkastet og høringsnotatet om ny NRS, samt tilhørende hørings svar, gjeldende praksis etter GRS (NRS) og regnskapsloven. Hørings svarene til de fire store har vist seg å være svært nyttige i vårt arbeid med oppgaven, og spiller derfor en viktig rolle i analyse-kapittelet.

Høringsnotatet om ny NRS ble sendt ut til høring 2. april 2014 der planen var å få innført den nye norske regnskapsstandard fra og med 1. januar 2016. Etter at høringsutkastet var sendt ut ble det kjent at det var startet en revidering av regnskapsloven og at en ny norsk regnskapslov var på trappene. Mange av hørings svarene påpekte dette, og mente det var kritikkverdig å utarbeide nye regnskapsstandarder før den reviderte regnskapsloven var på plass. NRS valgte derfor å utsette innføringen av ny NRS, slik at ny NRS kunne utarbeides i samarbeid med revidert regnskapslov, og heller implementeres samtidig med denne.

I samspill med relevant teori i kapittel 3 og 4, samt nevnt datamateriell, klarte vi å belyse problemstillingen og konkluderte med at:

”Ny NRS vil i mange tilfeller påvirke regnskapspraksisen. Det er flere endringer som foreslås. Veiledninger vil i noen tilfeller forsvinne, begrepsbruken kan endres og vi vil se bestemmelser som kan være i strid med sentrale prinsipper i regnskapsloven.”

Forkortelser

Institusjoner og departement:

FIN (Finansdepartementet)

IASB (International Accounting Standards Board)

IASC (International Accounting Standards Committee)

NRS (Norsk RegnskapsStifelse)

RSS (RegnskapsStandardStyret)

Regnskapsrelaterte begrep:

GRS (God RegnskapsSkikk)

IAS (International Accounting Standards)

IFRS (International Financial Reporting Standard)

NRS (Norsk RegnskapsStandard)

Ny NRS (Ny NorskRegnskapsStandard)

Rskl. (Lov om årsregnskap, regnskapsloven)

SME (Small and Medium sized Entities)

Innholdsfortegnelse

Forord	3
Sammendrag	4
Forkortelser	5
Innholdsfortegnelse	6
1. Innledning	8
1.1 Valg av oppgave	8
1.2 Valg av problemstilling	9
1.2 Avgrensing	10
2. Metode	11
2.1 Generelt om metode	11
2.2 Datainnsamling	12
2.2.3 Valg av datamateriale	12
3. Teori om regnskap	13
3.1 Generelt om regnskap	13
3.1.1 Regnskapets formål	14
3.1.2 Kvalitetskrav	15
3.2 Regnskapsloven	15
3.3 God regnskapsskikk (GRS)	19
3.4 Norsk Regnskapsstiftelse (NRS)	20
3.4.1 Norsk Regnskapsstandard (NRS)	20
3.5 International Accounting Standards Board (IASB)	22
3.5.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)	22
3.5.2 International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities	24
3.6 Resultatorientering og balanseorientering	24
3.7 Ulik regulering for ulike foretak	25
Figur 1.4 (s. 34 og Regnskapsteori 2015, K. Baksaas & T. Stenheim)	27
4. Ny Norsk Regnskapsstandard (Ny NRS)	28
4.1 Virkeområde	28
4.2 Formål	28
4.3 Forutsetninger for ny NRS	29
4.4 Tilpasning til norsk lovgivning	30
4.5 Høringssvar	30
5. Analyse og drøfting	31
Område 1: Virksomhetssammenslutninger og goodwill	31
5.1. Anskaffelseskost – Betingende vederlag	32
5.1.1 Høringssvar	33
5.2 Tilordning av anskaffelseskost	34
5.2.1 Høringssvar	34
5.3 Fastsetting av virkelig verdi	35
5.3.1 Høringssvar	35
5.4 Verdimåling av anskaffelseskost	36
5.4.1 Høringssvar	37
5.5 Fjerning av full goodwill-metoden	37
5.5.1 Høringssvar	37
Område 2: Resultatskatt	38
5.6 Begrepsendringer i ny NRS	38

5.6.1 Høringssvar	39
5.7 Skatt ved konserndannelse, fusjon og fisjon	40
5.7.1 Høringssvar	40
5.8 Diskontering ved periodeskatt og utsatt skatt	41
5.8.1 Høringssvar	41
5.9 Permanente resultatforskjeller	42
5.9.1 Høringssvar	43
5.10 Innregning av utsatt skatt ved eiendelskjøp	43
5.10.1 Høringssvar	44
Område 3: Eiendom, anlegg og utstyr	45
5.11 Dekomponering	45
5.12 Periodisk vedlikehold	47
5.12.1 Høringssvar	48
5.13 Fjernings- og opprydningsutgifter	49
5.13.1 Høringssvar	51
6 Konklusjon	52
Litteraturliste	55

1. Innledning

I innledningen vil vi fremlegge vår oppgave og hvorfor vi har valgt akkurat dette temaet. Videre kommer valg av problemstilling og avgrensninger vi har tatt høyde for.

1.1 Valg av oppgave

Formålet med å utarbeide regnskap er å produsere informasjon for regnskapsbrukere, og denne informasjonen skal fungerer som en veiviser for beslutningstageren – en kan si at regnskapet skal produsere beslutningsnyttig informasjon. For at regnskapet skal kunne produsere informasjon som oppfyller alle kravene til et regnskap – *prognoseformålet, kontrollformålet og fordelingsformålet* – så trengs det lovgivning og regnskapsstandarder som sørger for at informasjonen som produseres er *forståelig, troverdig, relevant og sammenlignbar*.

Den norske regnskapslovgivningen består av *regnskapsloven* og den rettslige standarden *god regnskapsskikk (GRS)*. Disse to bygger på et sett av regnskapsprinsipper som skal hjelpe en med å finne aksepterte, regnskapsmessige løsninger. Regnskapsloven og GRS kan ikke svare på alle regnskapsmessige spørsmål som skulle fremkomme, men de kan sette rammene for mer utfyllende regnskapsstandarder som hjelper oss med å finne løsningene på eventuelle regnskapsspørsmål. I Norge benytter vi oss av en samling med regnskapsstandarder kalt *Norsk Regnskapsstandard (NRS)* i arbeidet med å utarbeidet regnskapsinformasjon.

Vi lever i en tid hvor globalisering og internasjonalisering er i fremvekst. Det er derfor viktig å holde følge med tiden og tilpasse seg endringene i samfunnet. Det er dette Norsk Regnskapsstiftelse (*NRS*) har hatt i bakhodet under utviklingen av forslaget om en *Ny Norsk Regnskapsstandard (ny NRS)* som er basert på de internasjonale regnskapsstandardene til *International Accounting Standards Boards (IASB)* kalt *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Norsk Regnskapsstiftelse har sett behovet for å internasjonalisere seg og den 2. april 2014 sendte de ut et høringsforslag om en ny norsk regnskapsstandard for *øvrige foretak*. Den nye standarden skulle erstatte alle nåværende norske

regnskapsstandarder, med unntak av *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak* og *NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Ny NRS baserer seg i all hovedsak på *IFRS for SMEs*, som er de internasjonale standardene for *Small and Medium-sized Entities (små og mellomstore foretak)*. Planen var å få innført den nye norske regnskapsstandarden fra og med 1. januar 2016, men etter at høringsutkastet var sendt ut ble det kjent at det var startet en revidering av regnskapsloven og at en ny norsk regnskapslov var på trappene. Mange av høringsvarene påpekte dette, og mente det var kritikkverdig å utarbeide nye regnskapsstandarder før den reviderte regnskapsloven var på plass. NRS valgte derfor å utsette innføringen av ny NRS, slik at ny NRS kunne utarbeides i samarbeid med revidert regnskapslov, og heller implementeres samtidig med denne.

Vi tror en problemstilling bygget på *Ny Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak* – som er planlagte å bli innført en gang i fremtiden – er et veldig dagsaktuelt tema. Det er derfor vi har valgt dette som vårt tema i oppgaven.

1.2 Valg av problemstilling

Problemstillingen handler om hvilke konsekvenser en ny norsk regnskapsstandard har for regnskapsprodusentenes arbeid i utarbeidelsen av årsregnskapet. Vi vil også se på eventuelle forskjeller mellom ny og gammel NRS for øvrige foretak, samt se nærmere på høringsvarene til høringsinstansene. Det blir derfor en primært teoretisk oppgave der vi gransker allerede eksisterende teori om emnet, med et lite innslag av empiri i granskingen av høringsvarene til høringsinstansene.

Problemstillingen er: *Hvilke regnskapsmessige konsekvenser vil innføringen av ny NRS ha for øvrige foretak?*

Vi har tatt utgangspunkt i allerede eksisterende data i form av nåværende NRS, høringsutkastet og høringsnotatet om ny NRS utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse og høringsvarene fra høringsinstansene. Høringsvarene vi har lagt hovedvekt på er besvarelsene til *PricewaterhouseCoopers (PWC)*, *Ernst & Young (EY)*, *Deloitte AS* og *KPMG AS*.

For å finne svar på vår problemstilling, vil vi se på nåværende NRS og sammenligne den med ny NRS med fokus på de tre områdene *virksomhetssammenslutninger og goodwill, resultatskatt, eiendom, anlegg og utstyr*. Vi vil også se på kommentarene til de *fire store* i vårt arbeid med å belyse problemstillingen.

1.2 Avgrensning

Ny NRS er ganske omfattende, så med tanke på tiden vi har til rådighet fant vi det lurt å avgrense oss til de tre områdene: *virksomhetssammenslutninger og goodwill, resultatskatt, eiendom, anlegg og utstyr*. Grunnen til at vi har valgt disse områdene er at de er mye omtalt i høringsnotatet og de får mye omtale i høringssvarene til *de fire store*. Dette styrker vår tro på at disse områdene vil inneholde endringer i forhold til dagens NRS og at det derfor vil være hensiktsmessig å utforske disse områdene.

Videre avgrensninger vi har gjort oss er avgrensningene i høringssvarene, da det ble mottatt 74 hørings svar angående ny NRS. Vi følte derfor et behov for å avgrense oss til *PricewaterhouseCoopers (PWC), Ernst & Young (EY), Deloitte AS og KPMG AS*.

2. Metode

I metodekapittelet vil vi ta for oss relevant – samt generell – teori om metode som vi har brukt i vårt arbeidet med oppgaven. Teori knyttet til valg av metode, problemstilling, forskningsobjekt og datainnsamlingsmetode. Dette kapittelet skal hjelpe til med å belyse hvordan vi har jobbet mot vår problemstillingen.

2.1 Generelt om metode

Dag Ingvar Jacobsen har en god definisjon av metode:

“Hensikten med forskning er å frambringe gyldig og troverdig kunnskap om virkeligheten. For å klare dette må forskeren ha en strategi for hvordan han eller hun skal gå fram. Denne strategien er metoden.” (2015, s. 15)

Samfunnsvitenskapelig metode kan deles inn i to ulike metoder, kvalitativ og kvantitativ metode. Kort forklart med utgangspunkt i vårt tema om ny NRS kunne en kvantitativ vinkling av oppgaven vært ”Hvor mange foretak er for ny NRS?” mens med en kvalitative vinklingen kunne spørsmålet vært ”Hva mener foretak x om ny NRS?”. Kvantitativ metode passer altså best til problemstillinger der en skal gå i bredden og måle store mengder data – gjerne hyppigheten av et fenomen – mens kvalitativ metode passer til problemstillinger der en skal gå i dybden på et fenomen og undersøke mindre antall enheter (Jacobsen, 2015, s. 64).

Jacobsen (2015) mener altså at problemstillingen bør være styrende i valget mellom kvalitativ og kvantitativ metode. I arbeidet med å belyse vår problemstilling, “*Hvilke regnskapsmessige konsekvenser vil innføringen av ny NRS ha for øvrige foretak?*”, har vi derfor valgt en kvalitativ metode, der vi har utført en *dokumentundersøkelse* (se *dokumentundersøkelse i kapittel 2.2*) av allerede eksisterende datamateriell (se *sekundærdata* i kapittel 2.2) i form av ny NRS, nåværende NRS, høringsnotat, høringsutkast og hørings svar fra høringsinstanser. Teori rundt regnskap og regnskapslovgivning i inn- og utland er også tatt med i besvarelsen vår, dette kommer vi nærmere inn på i kapittel 3. I kapittel 2.2 beskriver vi relevant teori om *datainnsamling*.

2.2 Datainnsamling

Jacobsen (2015) beskriver de to metodene som ulike, men at de samtidig er like i den forstand at de begge skal samle inn informasjon – eller empiri – om en problemstilling. Informasjonen eller datamaterialet en samler inn kan deles inn i to grupper, *primærdata* og *sekundærdata*. Jacobsen (2015) betegner primærdata som informasjon en selv må fremskaffe i form av for eksempel intervju, spørreundersøkelser eller observasjoner for å belyse en eventuell problemstilling. Sekundærdata forklarer han som informasjon som allerede foreligger, uavhengig av problemstilling, men som kan brukes til å få svar på en eventuell problemstilling. Metoder en kan benytte i arbeid med sekundærdata er for eksempel *dokumentundersøkelse*, der en forsker på data som allerede er samlet inn (Jacobsen, 2015, s. 145).

Vi har som nevnt tidligere valgt en kvalitativ metode i form av dokumentundersøkelse av sekundærdataen som allerede er tilgjengelig. Grunnlaget for valg av datamaterialet blir besvart i kapittel 2.2.3.

2.2.3 Valg av datamateriale

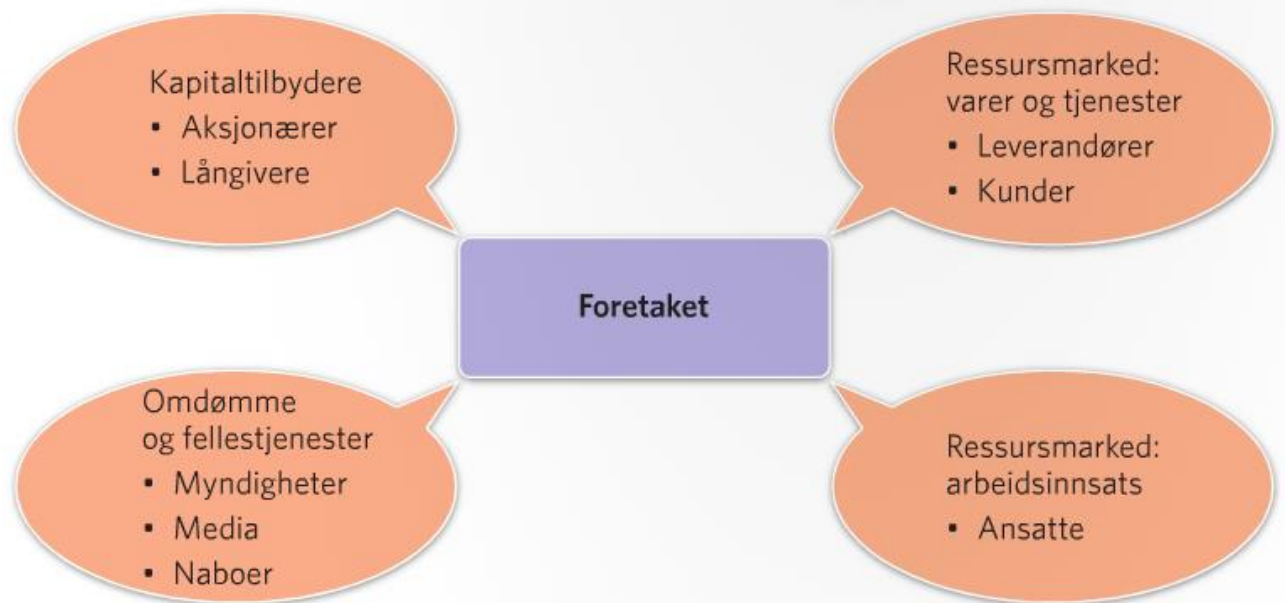
Av høringssvarene har vi – som nevnt i kapittel 1.2 – valgt å gå i dybden på høringssvarene til *PricewaterhouseCoopers (PWC)*, *Ernst & Young (EY)*, *Deloitte AS* og *KPMG AS (de fire store)* for det er interessant å se hvilke synspunkt de har om ny NRS. *De fire store* står for en betydelig andel av revisjonsoppdragene¹ i Norge og vil derfor bli berørt av en eventuell innføring av ny NRS. Vi tror derfor de har lagt ned store ressurser i arbeidet med å utarbeidet høringssvarene til høringsnotatet om ny NRS for øvrige foretak. Det er derfor naturlig å tenke seg at de leverer gjennomtenkte og relevante besvarelser som belyser vår problemstilling godt. *De fire store* blir sett på som anerkjente revisjonsbyrå, og derfor tror vi at dataene de leverer har høy reliabilitet. Vi tror også de besitter større kompetanse enn oss på dette området, og at det derfor kan det være lurt å bruke høringssvarene som tilleggscommentarer i vår analysedel. Annet datamaterialet vi har valgt å se på er ny NRS, samt nåværende NRS, slik at vi får satt disse opp i mot hverandre og sett på eventuelle forskjeller.

¹ <http://karrierestart.no/bransje/revisjon/702-den-norske-revisjonsbransjen-slik-ser-den-ut>

3. Teori om regnskap

3.1 Generelt om regnskap

Baksaas og Stenheim (2015, s. 20) skriver at et regnskap skal være en kilde til økonomisk informasjon. Den *økonomiske informasjonen* kan betegnes som inntekter, kostnader, gjeld og eiendeler, mens *foretaket* kan være alt fra kommuner, konsern, organisasjoner eller enkeltpersonforetak. Informasjonen en finner i regnskapet blir benyttet av *interessenter*. Interessenter til et foretak kan være *eksterne interessenter* som for eksempel leverandører, kunder, myndigheter, media og allmennheten, mens *interne interessenter* kan være ansatte, aksjonærer og ledelsen. Figur 1.1 illustrerer de ulike interessentene til foretaket.



Figur 1.1 (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 21)

Baksaas og Stenheim (2015, s. 21) forklarer videre at den økonomiske informasjonen oppstilles i et *internregnskap* og i et *eksternregnskap*.

Internregnskapet blir brukt av internbrukere som for eksempel ledere, mens det eksterne blir benyttet av både intern- og eksternbrukere (f. eks. skattemyndigheter eller framtidige investorer). Eksternregnskapet blir også kalt *finansregnskapet* og gir oss informasjon om periodens inntjening oppstilt i *resultatregnskapet*, samt foretakets

eiendeler, gjeld og egenkapital oppstilt i *balansen* i begynnelsen og slutten av regnskapsperioden.

Regnskapet kan deles inn i fire deler:

- Resultat: det økonomiske resultatet innenfor en gitt periode som viser foretakets inntjening og lønnsomhet.
 - Balansen: viser det økonomiske ståsted til et foretak ved slutten av en regnskapsperiode med en oppstillingen av eiendeler, gjeld og egenkapital.
 - Kontantstrøm: alle ut- og innbetalinger som forekommer i en periode.
 - Noteopplysninger: tilleggsopplysninger om tallmaterialet i regnskapet.
- (Baksaas og Stenheim, 2015)

3.1.1 Regnskapets formål

Regnskapet er som nevnt en kilde til økonomisk informasjon, og denne informasjonen kan brukes til å predikere foretakets framtidige økonomiske stilling. Dette kalles regnskapets *prognoseformål*. Et eksempel på prognoseformålet til et regnskap er når en bank (långiver) skal vurdere om et foretak (låntager) er i stand til å betjene lånet, da kan banken – ved hjelp av regnskapet til det aktuelle foretaket – predikere om foretaket vil klare å betale for seg. Viser regnskapet at foretaket har gått med underskudd i alle år, så kan banken predikere at trenden ikke vil snu, og dermed innvilges heller ikke lånet. Prognoseformålet går altså ut på å verdsette foretaket (Baksaas og Stenheim, 2015 s. 28).

Det andre formålet blir kalt *kontrollformål*, og det går ut på at informasjonen som ligger i regnskapet kan brukes som kontroll og oppfølging av virksomheten. Et eksempel er når eieren vil oppfølging ledelsen i et foretak, da kan eieren se på regnskapet (oppnådde resultater) og se om ledelsen leverer det de skal, gjør de ikke det krever gjerne eieren endringer slik eierens mål nås (Baksaas og Stenheim, 2015 s. 28).

Et tredje formål, kalt *fordelingsformålet*, går ut på at informasjonen en får fra regnskapet skal hjelpe til ved fordelingsbeslutninger. Dette kan være fordelingen av utbytte til eiere og aksjonærer, eller skatt til myndighetene. Disse eksemplene kan også ha rot i *kontrollformålet* (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 30).

3.1.2 Kvalitetskrav

For at informasjonen i et regnskap skal være nyttig, så er det viktig at regnskapet føres etter visse kvalitetskrav. Disse kriteriene tar utgangspunkt i IASBs rammeverket og en finner det også igjen i god regnskapsskikk (GRS). Det første kriteriet er at informasjonen skal være *forståelig*, da informasjon som ikke er forståelig vil være ubrukelig for regnskapsbrukeren. Informasjonen skal være forståelig – og dermed nyttig – for en regnskapsbruker med elementær forståelse for regnskap (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 31).

Informasjonen skal ikke bare være forståelig, men den må også være *relevant* og *troverdig*. Relevant informasjon vil være informasjon som hjelper regnskapsbrukeren til å ta beslutninger på grunnlag av denne informasjonen. Informasjonen må være troverdig slik at regnskapsbrukeren har tillit til informasjonen som fremstilles.

Informasjonen skal ha en viss form for *sammenlignbarhet*, slik at en kan sammenligne ulike resultat for å hjelpe regnskapsbrukeren i eventuelle beslutninger. Dette kan være når regnskapsbrukeren skal sammenligne med eldre resultat med framtidige resultat.

Regnskap skal først og fremst føres etter bestemte regnskapsreguleringer som regnskapsloven, IAS, IFRS, GRS og NRS. Disse regnskapspråkene og standardene vil vi komme nærmere innpå senere i teoridelen (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 31).

3.2 Regnskapsloven

Baksaas og Stenheim (2015, s. 32) forteller oss at: "(...)den overordnede regnskapsreguleringen i Norge finner vi i regnskapsloven". Regnskapsloven regulerer hvordan norske foretak fører regnskap, samt hvem som er pliktige til å føre regnskap. Rskl. § 1-2 sier at: "Loven gjelder regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 1 til 12 som er hjemmehørende i Norge, samt regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13." De som anses som regnskapspliktige finner du i rskl. § 1-2:

1. aksjeselskaper,
2. allmennaksjeselskaper,
3. statsforetak,
4. selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, med unntak av

- interkommunale selskaper
- selskap som ikke er partrederi og som i året har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar,
- 5. finansinstitusjoner og andre foretak som det føres tilsyn med etter lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansinstitusjoner mv. (finanstilsynsloven) § 1,
- 6. verdipapirfond,
- 7. samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner,
- 8. boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd,
- 9. andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
- 10. stiftelser,
- 11. enhver som driver enkeltpersonforetak og som i året samlet har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
- 12. andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven.
- 13. utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning(...)"

De som anses som regnskapspliktige etter regnskapsloven har plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning jfr. rskl. § 3-1. Regnskapsloven sier også hvilket regnskapsspråk/regnskapsstandard som skal eller kan brukes. I Norge har vi to regnskapsspråk, og disse er International Financial Reporting Standards (IFRS) og god regnskapsskikk (GRS). Hvilken standard som skal brukes, kommer helt an på hvilken type foretak det er snakk om, da det avhenger av størrelse, antall årsverk, ansatte, omsetting etc. Vi kommer – som nevnt tidligere – nærme innpå GRS, NRS, IFRS og IASB.

Regnskapsloven har 5 grunnleggende regnskapsprinsipp som skal følges når en utarbeider årsregnskapet, og disse er jfr. rskl. § 4-1:

1. *Transaksjonsprinsippet*: “Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet” jfr. rskl. § 4-1 første ledd, pkt. 1.

Transaksjonsprinsippet blir brukt til å angi verdien av vederlaget – ved et salg eller kjøp – slik at en får rett innregning i regnskapet. Prinsippet kommer blant annet til anvendelse når en skal beregne anskaffelseskost (kjøpssum pluss eventuelle kostnader i forbindelse med kjøpet) ved et kjøp av eiendeler. Transaksjonsprinsippet skal også hjelpe til med å angi transaksjonstidspunktet, det er når det forekommer en overføring av risiko og kontroll mellom en kjøper og en selger (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 157).

2. *Opptjeningsprinsippet*: “Inntekten skal resultatføres når den er inntjent” jfr. rskl. § 4-1 første ledd, pkt. 2. Opptjeningsprinsippet sin hovedregel sier at en inntekt er opptjent så fremt det foreligger en transaksjon mellom to parter, men opptjeningsprinsippet åpner også for at opptjeningen kan skje både før og etter en fysisk transaksjon. Eksempel på fremskutt inntekt før transaksjonstidspunkt er handel med aksjer – også kalt likvide midler – der verdien til aksjen stiger før en selger den. Dette er en urealisert inntekt, og den skal inntektsføres før et eventuelt transaksjonstidspunkt jfr. rskl. § 5-8 (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 163).

3. *Sammenstillingsprinsippet*: “Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt” jfr. rskl. § 4-1 første ledd, pkt 3. Når inntekter er opptjent skal utgiftene knyttet til disse kostnadsføres i samme periode, men om utgiftene tilhører framtidige inntekter skal utgiftene balanseføres slik at de kan sammenstilles med de framtidige inntektene. Om utgifter ikke kan knyttes direkte til inntekter – hverken nå eller i fremtiden – så skal utgiftene kostnadsføres med det samme (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 166).

4. *Forsiktighetsprinsippet*: “Urealisert tap skal resultatføres” jfr. rskl. § 4-1 første ledd, pkt 4. Dette prinsippet kommer til uttrykk når for eksempel omløpsmiddel skal vurderes til laveste verdis prinsipp. Forsiktighetsprinsippet skal hindre at en vurderer for eksempel eiendeler til en høyere verdi enn det som er realistisk, så det fungerer som en slags sikring ved estimat. Prinsippet hjelper også til med å ikke undervurdere eventuelle kostnader og forpliktelser. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 168).

5. *Sikringsprinsippet*: "Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode" jfr. rskl. § 4-1 første ledd, pkt. 5. Sikring går ut på at en nøytraliserer en prisendring/valutaendring, slik at gevinst eller tap ved denne prisendringen helt eller delvis nøytraliseres. Har en for eksempel 100 000 GBP i gjeld, så kan en sikre seg mot valutaendringer i gjeldsperioden ved en terminkontrakt pålydende 100 000 GBP, på den måten er en sikret mot eventuelle valutaendringer (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 168-169).

Regnskapsloven inneholder også noen supplerende prinsipper til de grunnleggende ovenfor, og disse er jfr. rskl. § 4-2 til § 4-6:

§ 4-2. Regnskapsestimater:

"Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk."

§ 4-3. Kongruensprinsippet:

"Alle inntekter og kostnader skal resultatføres.

Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i annet ledd resultatføre virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap."

§ 4-4. Prinsippanvendelse:

"Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig."

§ 4-5. Forutsetningen om fortsatt drift:

"Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling."

§ 4-6. God regnskapsskikk:

”Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.”

En finner altså mange grunnleggende prinsipper i regnskapsloven, og disse fungerer som et slags fundament for de øvrige regnskapsspråkene/standardene (se: GRS og IFRS). GRS og IFRS er mer konkrete regler og standarder en følger i utarbeidelsen av årsregnskapet og årsberetningene.

3.3 God regnskapsskikk (GRS)

Definert kort og enkelt: “God regnskapsskikk vil si å bruke prinsippene fra Regnskapsloven sammen med normer og anerkjent regnskapspraksis når det gjelder regnskapsføring”²

God regnskapsskikk (GRS) blir av *Baksaas* og *Stenheim* definert som: “...en rettslig standard som inkluderer to krav: For det første er det krav om at den regnskapsmessige løsningen har en viss utbredelse. Den må ha en viss aksept. Dette fremkommer av ordet skikk. For det andre må denne skikken oppfylle et kvalitetskrav. Den regnskapsmessige løsningen må være kvalitetsmessig god. Kravet om at løsningen skal være kvalitetsmessig god er viktigere enn at den er utbredt, altså at den representerer en skikk. Det betyr at en regnskapsmessig løsning som ikke er god ikke kan aksepteres selv om den er utbredt i praksis. Derimot kan løsningen være akseptabel hvis den er god selv om den ikke er utbredt i praksis. På denne måten vil det være mulig å endre praksis til det bedre over tid.” (2015, s 175)

Det er blant annet dette som er grunnlaget til at Norsk regnskapsstiftelse (NRS) vil innføre en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak. De mener at disse endringene møter både kvalitetskravet og aksepten som kreves av GRS. Innholdet i GRS er ikke nøyaktig definert i egen lovdata, men bygger på allmenn akseptert praksis med hjemmel i allerede etablert regnskapsteori. God regnskapsskikk er altså utdypet i regnskapsstandardene til Norsk Regnskapsstiftelse (NRS).

² <https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/god-regnskapsskikk>

3.4 Norsk Regnskapsstiftelse (NRS)

Norsk regnskapsstiftelse (NRS) ble stiftet i 1989 av Norges Handelshøyskole, Norges Registrerte Revisorers Forening, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Norske Finansanalytikerers Forening, Norske Siviløkonomers Forening og Oslo Børs. Deres formål var å utarbeide regnskapsstandarder, og i 1999 gav de ut den første standarden for små foretak, da *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak* ble utgitt. De har også utgitt *NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* og *NRS 1,2,3...20 for øvrige foretak* som er den mest aktuelle i vår problemstilling. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 40).

På Norsk Regnskapsstiftelses hjemmeside kan en lese at NRS består av fire hovedorganer³: Stiftelsesstyre, Bokføringsstandardstyre (BSS), Fagorgan IFRS (FO IFRS) og Regnskapsstandardstyre (RSS). I vår oppgave er det RSS som står i fokus, da det er de som er det standardsettende organ i NRS. RSS jobber blant annet med å vedlikeholde norske regnskapsstandarder, arbeidet med ny NRS og fastsetting av regnskapsstandarder for *små foretak* og *ideelle organisasjoner*. De arbeider også med IFRS og forenklet IFRS (IFRS for SME) som benyttes i Norge.

3.4.1 Norsk Regnskapsstandard (NRS)

Det er som nevnt ovenfor Norsk regnskapsstiftelse som har utarbeidet Norsk regnskapsstandard (NRS). NRS kan defineres kort og enkelt⁴:

“Norsk regnskapsstandard er en samling av anbefalinger og regnskapsveiledninger som skal sette rammene for det som kalles god regnskapsskikk.”

NRS er altså regnskapsstandardene en bruker når en arbeider med regnskapsoppgaver, og disse samsvarer med GRS og regnskapsloven. NRS skal hjelpe regnskapsarbeidere med å utføre oppgaver i forbindelse med årsregnskapet der regnskapsloven ikke utdyper nøyaktig hvordan disse oppgavene skal løses. En kan si at NRS supplerer regnskapsloven i regnskapsarbeidet.

³ <http://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/nrs-organer/>

⁴ <https://www.e-economic.no/regnskapsprogram/ordliste/norsk-regnskapsstandard>”)

Et eksempel kan være *Norsk Regnskapsstandard 1 Varer* som er en standard for regnskapsmessig vurdering og klassifisering av varer, slik at en får en rett sammenstilling mellom varekostnader og inntekter. Det beskrives blant annet hva som kan regnskapsføres som varer i NRS 1 Varer pkt. 1: “*Med varer menes de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varebegrepet omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer (handelsvarer) og ferdig egentilvirkede varer, også lager av varer under tilvirkning, samt råvarer og innkjøpte halvfabrikata mv. som inngår i fremstillingen av den ferdige salgsvaren. Begrepet innbefatter også produksjonsmateriell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen.*” (NRS 1 Varer, pkt. 1) I regnskapsloven står det ikke spesifikt hva som er varer, så her hjelper NRS eventuelle regnskapsarbeidere med å klassifisere hva som kan anses som varer.

En kan også se at NRS samspiller med regnskapsloven og henviser til hovedprinsippene vi nevnte tidligere:

“*Varer er omløpsmidler, jf klassifiseringsbestemmelsen i § 5-1. Varer skal etter den generelle vurderingsregelen for omløpsmidler i § 5-2 vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp).*”

“*Periodiseringen av kostnader skal følge sammenstillingsprinsippet i § 4-1 første ledd nr 3, slik at utgiftene ved vareanskaffelsen skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.*” (NRS 1 Varer, pkt. 2)

Dette er bare et lite utsnitt fra de norske regnskapsstandardene en bruker i regnskapsoppgaver knyttet til varer (for øvrige foretak). Nedenfor står det beskrevet litt om de internasjonale regnskapsstandardene *International Financial Reporting Standards (IFRS)* og deres utsteder *International Accounting Standards Board (IASB)* som blant annet børsnoterte selskap i Norge er lovpålagt å benytte seg av jfr. rskl. paragraf 3.9. Det er dog viktig å nevne at foretak som fører etter internasjonale regnskapsstandarder – som for eksempel IFRS – fortsatt må følge regnskapsloven, men de kan unnlate å følge kapittel 4, 5, 6 og enkelte deler av kapittel 7 i rskl. Alle internasjonale standarder må først bli godkjent av EU/EØS og deretter fastsettes i rskl. paragraf 3-9, før de kan tre i kraft. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 35).

3.5 International Accounting Standards Board (IASB)

International Accounting Standards Board (*IASB*) ble stiftet 1. april, 2001 og er det internasjonale regnskapsstandard-organet. IASB er “etterfølgerne” til *International Accounting Standards Committee (IASC)*. IASB er en privat stiftelse uten økonomiske formål, da deres hovedformål er å lage et felles globalt regnskapsspråk/regnskapsstandard. De har nesten lykket med dette, da 81 land (per 2015) benytter seg av regnskapstandarden *International Financial Reporting Standards (IFRS)* som de har utgitt. Andre regnskapsstandarder som er utgitt av IASB er *IFRS for SMEs*, og mens IFRS er for børsnoterte foretak så er IFRS for SMEs ment for små og mellomstore foretak. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 90)

3.5.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)

International Financial Reporting Standards (IFRS) er de internasjonale regnskapsstandardene som blir benyttet av regnskapsbrukere i 81 forskjellige land. Det ble i 2002 vedtatt av EU at alle børsnoterte foretak i EU-land har som krav å føre konsernregnskapet etter IFRS fra og med 2005⁵. Norge ble på grunn av EØS-avtalen nødt til å innlemme dette i egen lovgivning – nærmere bestemt til paragraf 3-9 i rskl. (wikipedia, 2016)

IFRS er det andre regnskapsspråket vi benytter oss av i Norge, og dets formål er å levere regnskapsinformasjon av ypperste kvalitet gjennom sine regnskapsstandarder og veiledninger. Det er som nevnt tidligere utgitt av regnskapsstandardsetteren IASB. IFRS har ikke bare egne standarder, men består også av standarder utgitt av IASBs forgjenger *IASC (International Account Standards Committee)*. Disse standardene heter *IAS-standarder (International Accounting Standards)*. Når *IAS*-standardene blir omformet, blir de erstattet av *IFRS*-standarder. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 82)

⁵ <https://no.wikipedia.org/wiki/IFRS>

IFRS kan deles inn i 13 kapitler⁶ som skal hjelpe regnskapsarbeideren til å løse de forskjellige postene i utarbeidelsen av årsregnskapet, og disse er som følger:

IFRS 1 Førstegangs innføring av International Financial Reporting Standards

IFRS 2 Aksjebasert betaling

IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger

IFRS 4 Forsikringskontrakter

IFRS 5 Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet

IFRS 6 Leting etter og evaluering av mineralressurser

IFRS 7 Finansielle instrumenter: opplysninger

IFRS 8 Driftssegmenter

IFRS 9 Finansielle instrumenter

IFRS 10 Konsernregnskap

IFRS 11 Joint arrangements

IFRS 12 Opplysninger om eierandeler i andre foretak

IFRS 13 Måling av virkelig verdi

(wikipedia, 2016)

Magma beskriver IFRS som⁷:

“IFRS er i mye større grad preget av detaljregulering, noe som gir seg utslag i mer omfangsrrike standarder og flere detaljregler. Dette kan illustreres med at de norske regnskapsstandardene er på ca. 450 sider, mens IFRS består av ca. 2500 sider.”

Dette er med på å underbygge noen av IASBs formål med IFRS, da hensikten med de internasjonale regnskapsstandardene er å lage meget konkrete og utfyllende standarder som hjelper regnskapsførerne å produsere sammenlignbare regnskap på tvers av landegrensene. Har en klare og detaljerte beskrivelser av fremgangsmåten i utformingen av regnskapet, vil det føre til mer harmoniserte regnskap. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 80)

⁶ <https://no.wikipedia.org/wiki/IFRS>

⁷ <https://www.magma.no/ifrs-og-norske-regnskapsregler>

3.5.2 International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities

Mens IFRS er myntet på store foretak (børsnoterte foretak), så er IFRS for SMEs rettet mot små og mellomstore foretak (øvrige foretak). IFRS for SME er utgitt av IASB i 2009 og bygger på det samme rammeverket som full IFRS. Det er innlysende at små og mellomstore bedrifter ikke har det samme regnskaps- og rapporteringsbehovet som store internasjonale foretak (børsnoterte foretak), og derfor ikke trenger å følge like strenge og omfattende regnskapsstandarder som full IFRS. Det blir derfor naturlig at IFRS for SMEs er en forenklet utgave av full IFRS.

“IFRS for SMEs er relativt kortfattet sammenlignet med full IFRS og består av 35 kapitler fordelt på 230 sider. Standarden har vedlegg i form av basis for conclusions, eksempelregnskap og en notesjekkliste. Generelt så er IFRS for SMEs skrevet på et enklere språk og inneholder mindre veiledning enn full IFRS.” (høringsnotat ny NRS, 2014)

Grunnen til at vi nevner IFRS for SMEs er at det er disse standardene ny NRS for øvrige foretak bygger på.

3.6 Resultatorientering og balanseorientering

Noe av grunnen til at GRS (NRS) og IFRS har forskjellige regnskapsstandarder er at de har ulike rammeverk å forholde seg til, henholdsvis regnskapsloven og IASBs konseptuelle rammeverk. De to rammeverkene har ulike perspektiver på hvordan regnskapet skal utarbeides. Regnskapsføring kan utarbeides med hovedfokus på regnskapet eller balansen, og det er dette som kalles *resultatorientert*- og *balanseorientert tilnærming*. Et resultatorientert rammeverk, som for eksempel regnskapsloven, fokuserer på grunnleggende prinsipper om innføringen av inntekter og kostnader, mens IASBs konseptuelle rammeverk er balanseorientert og fokuserer på definisjonen av eiendeler og forpliktelser. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 55)

Resultatorientert perspektiv:

“I GRS er det størst fokus på resultatregnskapet, og den overordnede målsetningen er å gi en mest mulig fornuftig måling av periodens resultat. Balanseoppstillingen får da en noe mer underordnet rolle.” (magma, rammeverk, 2007)

Balanseorientert perspektiv:

“IFRS er balanseorientert og tar utgangspunkt i definisjoner av eiendeler og forpliktelser. Dette betyr at kun poster som oppfyller definisjonene til eiendeler og gjeld, regnskapsføres i balansen, mens alle øvrige poster plasseres i resultatregnskapet. Et sentralt kriterium for balanseføring er videre at det må være sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til posten vil tilflyte foretaket, samt at posten kan måles pålitelig. Resultater, inntekter og kostnader er definert som endringer i eiendeler og forpliktelser. Måling av periodens resultat blir da, i motsetning til etter GRS, underordnet hensynet til balansen og presentasjonen av selskapets finansielle stilling.” (magma, rammeverk, 2007)

Siden vår problemstilling tar utgangspunkt i *ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak* som baserer seg på *IFRS for SMEs* – og av den grunn har et mer balanseorientert perspektiv – kontra nåværende *GRS (NRS)* som baserer seg på regnskapsloven – derav et resultatorientert perspektiv – så kan mer konkrete forskjeller sees i analysedelen.

3.7 Ulik regulering for ulike foretak

Det ble kort fortalt tidligere i teoridelen at det er ulike regnskapsreguleringer for ulike typer foretak, og vi skal nå fortelle litt om dette. *Børsnoterte* foretak skal jfr. rskl. § 3-9 føre årsregnskap etter IFRS. Børsnoterte foretak er ofte større foretak som opererer i flere land og har ofte erfarne regnskapsbrukere som skal behandle informasjonen – gjerne i form av investeringsanalyser – og det er derfor viktig at regnskapsinformasjonen er sammenlignbar med andre børsnoterte foretak på tvers av landegrensene. Det som kan gjøre et regnskap sammenlignbart med et annet, er når de er utført med samme regnskapsregulering, slik at de har likt oppsett og like regnskapsmessige vurderinger. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 80)

Børsnoterte foretak skal føre regnskap etter IFRS, mens de resterende (store, små og øvrige) foretakene kan velge mellom å bruke IFRS eller GRS. Små foretak kan også velge å bruke en forenklet utgave av IFRS eller GRS. (Baksaas og Stenheim, 2015, s. 92)

Store foretak er foretak som jfr. rskl. § 1.5 betegnes som:

- “1. allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, eller
3. andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.”

Små foretak er foretak som jfr. rskl. § 1.6 betegnes som:

“Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner,
2. balansesum: 35 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Regnskapspliktige som ikke er omfattet av første ledd men som var omfattet av første ledd på foregående balansedag, regnes likevel som små foretak.

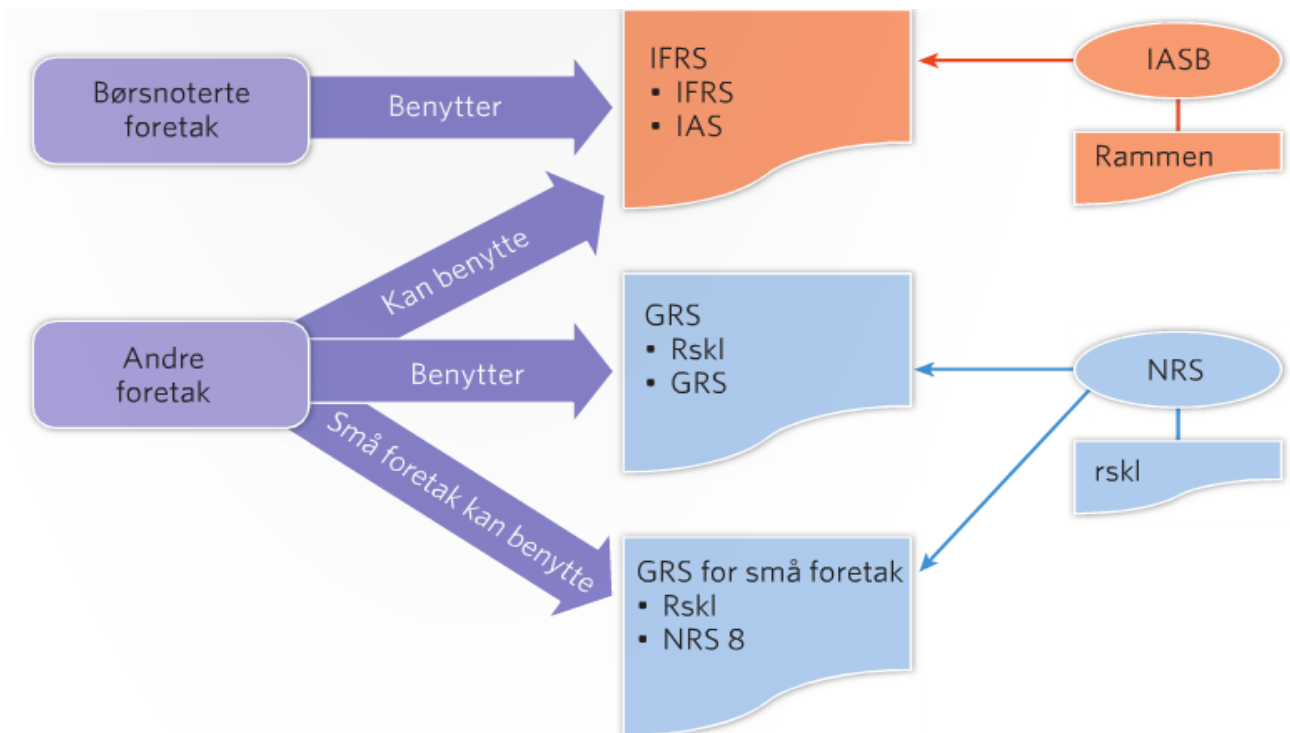
Regnskapspliktige som er omfattet av første ledd men som ikke var omfattet av første eller annet ledd på foregående balansedag, regnes likevel ikke som små foretak.

Morselskaper regnes likevel bare som små foretak dersom vilkårene i første til tredje ledd er oppfylt for konsernet sett som en enhet.

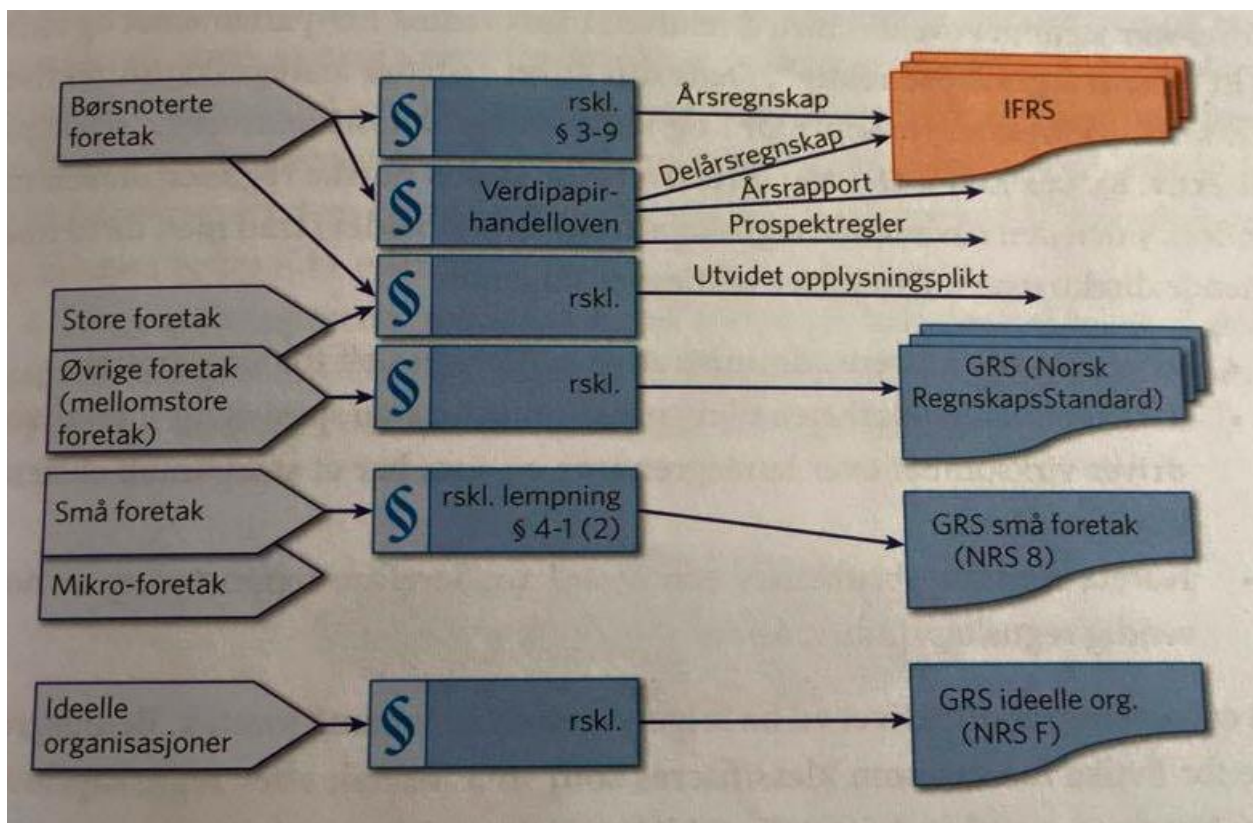
Departementet kan i forskrift fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak.”

De foretakene som ikke kan betegnes som verken store eller små foretak går inn under kategorien *øvrige foretak*, og det er nettopp disse foretakene som vil bli berørt om det blir innført en ny norsk regnskapsstandard. Se gjerne figur 1.4 for en oversikt over regnskapsreguleringen, og figur 4.2 for en oversikt over hvilken regnskapsstandard som skal benyttes av de ulike typene foretak.

Figur 1.4 (s. 34 og Regnskapsteori 2015, K. Baksaas & T. Stenheim)



Figur 4.2 (s. 81 Regnskapsteori 2015, K. Baksaas & T. Stenheim)



4. Ny Norsk Regnskapsstandard (Ny NRS)

2. april 2014 sendte Norsk Regnskapsstiftelse ut et høringsforslag for en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak. Den nye standarden skal erstatte alle nåværende norske regnskapsstandarder, med unntak av *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak* og *NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Ny NRS baserer seg i all hovedsak på IFRS for SMEs. (høringsnotat ny NRS, 2014, s. 2)

4.1 Virkeområde

Standardene til NRS gjelder for alle regnskapspliktige foretak jfr. rskl. § 1-2 første ledd. Disse er pliktige til å avlegge årsregnskapet i samsvar med det norske rammeverket i form av regnskapslovens hovedprinsipp jfr. rskl. § 4-1 til § 4-5, samt i henhold til bruken av god regnskapsskikk jfr. rskl. § 4-6. Foretak som forelegger årsregnskapet etter rskl. § 3-9 er unntatt dette, da disse følger internasjonale standarder.

Små foretak jfr. rskl § 1-6 og ideelle organisasjoner fører fortsatt etter *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak* og *NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, med mindre de jfr rskl. § 4-1 andre ledd og tredje ledd velger å benytte seg av muligheten til å følge unntaksregler for disse typer foretak. Ny NRS vil uansett kun påvirke hvordan *øvrige foretak* utarbeider årsregnskapet.

4.2 Formål

“Formålet til Norsk RegnskapsStiftelse har gjennom de siste 25 år arbeid å vise hen til internasjonale standardsetting” (høringsnotat ny NRS, 2014)

Norsk Regnskapsstiftelse oppfattet det som ønskelig for *øvrige foretak* å ha en standard som er sammenlignbar med andre foretak på tvers av landegrensene – en internasjonal standard. NRS mener at ny NRS oppfyller dette ønske om internasjonal sammenlignbarhet, da den bygger på IFRS for SME som allerede blir benytte av foretak i 80 ulike land⁸, blant annet Hong Kong, Storbritannia og Brasil for å nevne noen. Andre formål som nevnes i NRS sitt høringsnotat er at ny NRS i fremtiden vil kunne lette på arbeidet til stiftelsen, da de vil ha tilgang til en oppdatert internasjonal

⁸ <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>

standard. NRS skriver i høringsnotatet at: "Regnskapsmiljøet i Norge er for lite til å vedlikeholde et regelverk som kun gjelder i Norge, og det er behov for å støtte seg til internasjonale regnskapsmiljøer. Undervisningsinstitusjonene forventes også å bruke mindre ressurser til undervisning når standardene for børsnoterte foretak og øvrige foretak blir mer like, og i utgangspunktet har basis i samme rammeverk." (høringsnotat ny NRS, 2014)

4.3 Forutsetninger for ny NRS

Norsk Regnskapsstiftelse la frem følgende forutsetninger da de startet på sitt arbeid med ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak:

- Det tas utgangspunkt i gjeldende IFRS for SMEs (slik den ble utgitt av IASB i juli 2009)
- Standarden oversettes til norsk
- Standarden tilpasses slik at den passer for norske foretak, og slik at den er i samsvar med gjeldende norsk aksje- og regnskapslovgivning
- Forenklinger av notekravene så langt dette er mulig innen gjeldende og foreslått lovgivning
- Forenklinger utover dette skal også tilstrebes, men som hovedregel skal løsningene som er valgt i IFRS for SMEs kunne velges, inklusiv regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven
- Gjeldende norsk god regnskapsskikk forsøkes innarbeidet så langt det er mulig/ønskelig for å unngå unødvendige overgangsutgifter
- Standarden skal være en selvstendig standard
- Det skal fremgå av standarden hvilke avvik det er i forhold til IFRS for SMEs – Det vil fortsatt være en egen standard for små foretak (NRS 8). Det vil på sikt bli vurdert om NRS 8 skal baseres på standarden for øvrige foretak, men forenkles ytterligere også i forhold til gjeldende NRS 8
- Arbeidet skal løpende forankres hos brukerne for eksempel gjennom rundebordskonferanser, foreløpige høringer mv.

(høringsnotat ny NRS, 2014, s. 5)

4.4 Tilpasning til norsk lovgivning

Som nevnt i forutsetningen til Norsk Regnskapsstiftelse så må ny NRS tilpasses den norske regnskapslovgivningen, og en sentral problemstilling i arbeidet var å kombinere det balanseorienterte rammeverket til IFRS for SME sammen med regnskapslovens resultatorienterte perspektiv jfr. rskl. § 4. Eventuelle løsninger/standarder som kommer i konflikt med regnskapsloven, vil ikke bli godkjent, da regnskapsloven vektlegges høyest. Siden det er snakk om to ulike rammeverk, så er det forståelig nok flere regnskapsstandarder fra IFRS for SME som ikke lar seg seg innføre i Norge på grunn av rammene til regnskapsloven, og er derfor ikke er tatt med i Ny NRS. NRS har vurdert at alle standardene/løsningene mellom kapittel 3-35 i Ny NRS er innenfor rammene til norsk regnskapslovgivning. (ref. s. 8 høringsnotat) Det er derfor naturlig at en finner løsninger i Ny NRS som er totalt omformet fra løsningene en finner i IFRS for SME. (høringsnotat ny NRS, 2014, s. 6)

4.5 Høringssvar

Siden vi i vår oppgave jobber med dataanalyse av høringssvarene, blir det naturlig å nevne noe om dette. Høringsfristen på høringsnotatet som ble sendt ut var 31. august 2014, og en eventuell ikraftsettelse av standarden var planlagt til 1. januar 2016. Det ble – i følge det Norsk Regnskapsstiftelse fremlegger på sine hjemmesider- mottatt 74 høringssvar. Før høringsfristen utløp ble det dog kjent at regnskapslovutvalg *skulle revidere regnskapsloven⁹, og mange av høringssvarene bar preg av denne opplysningen.* Som følger av dette svarte mange av høringsinstansene i sine høringssvar at ny NRS burde koordineres med den nye regnskapsloven, siden ny NRS må følge den norske regnskapslovgivningen. Regnskapsstandardstyret (RSS) valgte derfor å utsette innføringen av ny NRS og heller innføre den parallelt med den reviderte regnskapsloven. I årsrapporten til RSS fra 2015 ble det blant annet skrevet¹⁰: “Innholdet i og ikrafttredelse av regnskapsstandard vil bli tilpasset revidert regnskapslov, slik at regnskapsstandard trer i kraft fra og med samme tidspunkt som endringene i regnskapsloven gjøres gjeldende. RSS vil så langt mulig arbeide med den nye standarden parallelt med regnskapslovutvalgets arbeid og ta hensyn til foreslåtte

⁹ <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>

¹⁰ <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/statusrapporter-rss/>

endringer i regnskapsloven i sitt arbeid med regnskapsstandarden. NRS vil legge ut et nytt utkast til norsk regnskapsstandard på høring før standarden fastsettes.”

Vi har som nevnt i vår problemstilling (kapittel 1) valgt å fokusere på høringssvarene til *de fire store*, og i analysedelen ser vi nøye gjennom høringssvarene til disse. Der vil det bli fremlagt eventuelle likheter, ulikheter og endringer fra ny og gammel NRS.

5. Analyse og drøfting

I dette kapitlet vil vi analysere og drøfte datamaterialet vi har valgt oss ut, for å prøve å få et svar på problemstillingen vår. Her vil vi se på - og analysere - ny NRS i form av høringsnotat og høringsutkast, nåværende NRS og drøfte høringssvarene til høringsinstansene. I dette arbeidet vil vi prøve å belyse eventuelle forskjeller mellom nåværende og ny NRS for øvrige foretak. I tillegg vil vi legge frem hvordan vi tolker høringssvarene til de fire store, slik at vi får tolket hvordan de forholder seg til ny NRS.

Vi har som nevnt tidligere avgrenset oss til tre områder av ny NRS som vi vil se på:

Område 1: Virksomhetssammenslutninger og goodwill.

Område 2: Resultatskatt

Område 3: Eiendom, anlegg og utstyr

Derfor vil overskriften for hvert av område være som nevnt nedenfor:

Område 1: Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Vi vil her se på regnskapsføringen av virksomhetssammenslutninger. Dette blir i dagens standard definert i NRS 17 Virksomhetsskjøp og konsernregnskap og NRS 9 Fusjoner. I ny NRS blir virksomhetssammenslutninger regulert i kapittel 19. Det er også publisert kapittel 100 og 101 som skal ta for seg kontinuitetsfunksjoner. Kontinuitetsfunksjoner er altså separert fra andre fusjoner. Vi vil først gi en generell innføring i virksomhetssammenslutninger, så vil vi se hvilke regnskapsmessige konsekvenser som kan oppstå.

Kapittel 19 i ny NRS omhandler regnskapsføringen av virksomhetssammenslutninger. En virksomhetssammenslutning blir definert i høringsutkastet til ny NRS som en sammenslåing av separate foretak eller virksomheter til ett rapporterende foretak. Resultatet av en slik virksomhetssammenslutning er at et foretak overtar en eller flere andre virksomheter. Tidspunktet for overtakelsen er når det overtakende foretaket har kontroll over det overtatte foretaket. (høringsutkast ny NRS, 2014, pkt. 19.3)

Ved en virksomhetssammenslutning kan et foretak kjøpe egenkapitalen til et annet foretak. En kan også kjøpe alle nettoeiendelene til foretaket, overta foretakets forpliktelser eller at foretaket kjøper nettoeiendeler i et annet foretak som sammen utgjør en eller flere virksomheter. (høringsutkast ny NRS, 2014, pkt. 19.5)

En virksomhetssammenslutning kan gjennomføres på ulike måter. Ny NRS pkt. 19.5 i høringsutkastet sier at "En virksomhetssammenslutning kan gjennomføres ved utstedelse av egenkapitalinstrumenter eller ved overføring av kontanter, kontantekvivalenter eller andre eiendeler, eller ved en kombinasjon av disse.

Transaksjonen kan være mellom aksjeeierne i de sammensluttende foretakene eller mellom et foretak og aksjeeierne i et annet foretak."

Sentralt i dette kapitlet gjelder identifiseringen av det overtakende firmaet, måling av anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen, fordelingen av anskaffelseskost på eiendelene, forpliktelsene og de betingende forpliktelsene. Regnskapsføringen av goodwill, både før og etter virksomhetssammenslutningen, blir også omtalt.

5.1. Anskaffelseskost – Betingende vederlag

I ny NRS sitt høringsutkast (2014, pkt. 19.12) fremkommer det at dersom en virksomhetssammenslutning tillater en justering av anskaffelseskost betinget av fremtidige hendelser, skal det overtakende foretaket inkludere justeringen i anskaffelseskosten på overtakelsestidspunktet. Justeringen må være sannsynlig og kunne måles på en pålitelig måte. Dette er ulikt av det som fremkommer i NRS 17 pkt. 6.1.3, hvor det betingende vederlaget måles til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet.

I dagens standard fremkommer følgende:

“Betinget vederlag medtas i anskaffelseskost til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet. Beregningen av virkelig verdi tar hensyn til sannsynligheten for oppgjør og neddiskonteres.” (NRS, pkt. 17.6.1.3)

Det betingende vederlaget blir inkludert i anskaffelsekosten, uavhengig om det er sannsynlig at en fremtidig hendelse inntreffer eller ikke. I høringsnotatet til ny NRS konkluderes det med at pkt. 19.12 er en forenkling og at det er i tråd med IFRS for SMEs. Det eksisterer dog uenigheter blant *de fire store* om hvorvidt denne videreføringen bør tas med eller ikke. For en mer utfyllende kommentar, se høringssvar nedenfor.

5.1.1 Høringssvar

I Deloitte's svar til høringsnotatet argumenteres det at dagens GRS er mer i tråd med transaksjonsprinsippet. Transaksjonsprinsippet er et av de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven, og Deloitte stiller derfor spørsmål om en skal ta mer hensyn til transaksjonsprinsippet eller vektlegge tilpasningen mot IFRS for SMEs. Etter regnskapslovens § 4-1 skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (Deloitte's høringssvar, 2014, s. 38). De regnskapsmessige konsekvensene med forslaget i ny NRS, vil sannsynligvis være at betingede vederlag blir regnskapsført ved oppgjør, skriver Deloitte (*ibid*).

KPMG kommenterer ikke pkt. 19.12 i ny NRS. De uttaler imidlertid at det er innhold i ny NRS som kan være i strid med regnskapsloven (KPMG's høringssvar, 2014, s. 53). De har likevel unnlatt å kommentere pkt. 19.12 i ny NRS. KPMG har eksempelvis konkludert med at pkt. 19.11N i høringsutkastet til ny NRS ikke er i tråd med regnskapsloven. Det kan derfor tolkes som om KPMG er enige i bestemmelsene definert i pkt. 19.12 siden det ikke foreligger noen kommentar. Vi ser altså at KPMG og Deloitte sannsynligvis har ulike oppfatninger av pkt. 19.12 i ny NRS.

PCW svarer i sitt høringssvar at de i utgangspunktet støtter i og for seg en slik forenkling i punkt 19.12, da det bidrar til mer relevant regnskapsinformasjon i mange tilfeller ved *earn-out*¹¹ klausuler (PWC's høringssvar, 2014, s. 32). Det påpekes likevel at de ikke ser den konseptuelle forskjellen mellom betingende forpliktelser

¹¹ I enkelte tilfeller skal vederlaget beregnes ut fra fremtidige resultater i det kjøpte selskapet

som påtas direkte og/eller indirekte i samme transaksjon, og hvorfor de skal ha ulike innregningskriterier. EY har for øvrig ikke lagt inn noen kommentarer vedrørende betingede vederlag. Kort oppsummert ser vi at de ulike instansene har ulik oppfatning angående bestemmelsene i pkt. 19.12 i ny NRS. Deloitte peker på at det kan være i strid med transaksjonsprinsippet. KPMG uttaler seg ikke like direkte, men antyder ikke at de er i mot innføringen av pkt. 19.12 i ny NRS. PWC ser at forenklingen kan være nyttig i noen tilfeller, men de ser ikke helt hvorfor betingede forpliktelser skal ha ulike innregningskriterier.

5.2 Tilordning av anskaffelseskost

“Dersom tilordning av anskaffelseskost bare kan fastsettes foreløpig ved slutten av den rapporteringsperioden virksomhetskjøpet skjer, fremgår det av NRS 17 at endelig tilordning skal skje innen utgangen av påfølgende regnskapsår” (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 19c)

I ny NRS pkt. 19.19 skal justeringsperioden være innen 12 måneder etter overtakelsestidspunktet. Videre konkluderes det med at denne praksisen som blir brukt i dag stort sett er i samsvar med pkt. 19.19 i ny NRS. Forskjellen er altså at nåværende praksis sier “(...)innen utgangen av påfølgende regnskapsår” (NRS 17, 2016), mens i ny NRS skal justeringsperioden være “(...)innen 12 måneder. “(høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 19c)

5.2.1 Høringssvar

Deloitte skriver kort at de støtter forslaget om at endelig tilordning må skje innen 12 måneder etter overtakelsesdato, jfr. pkt. 19.19 i ny NRS (Deloitte's høringssvar, 2014, s. 40). KPMG har ingen kommentar vedrørende pkt. 19.19 i ny NRS. Det er derfor vanskelig å vurdere hva KPMG mener om saken. Det kan tenkes at de ikke har noe innvendinger, og at de derfor går god for forslaget. EY har i likhet med KPMG ikke kommentert saken. Ordlyden hos PWC er annerledes. De støtter ikke forslaget. Det begrunnes med at “...virksomheter som skal benytte ny NRS forventes i liten grad å avlegge delårsregnskap for offentligheten, og en regel som er foreslått i tråd med SME vil fort bli en regel som ikke blir håndhevet i praksis” (PWCs høringssvar, 2014, s. 32).

Oppsummert ser vi at det sannsynligvis ikke vil være en endring av praksis. Det ligger etter vårt skjønn ingen vesentlige forskjeller i formuleringene *innen 12 måneder* og *innen utgangen av påfølgende regnskapsår*, det må i så fall være i ytterst få tilfeller. Det virker imidlertid som om det er uenighet mellom Deloitte og PWC om forslaget. Deloitte støtter som kjent forslaget, mens PWC ønsker ikke at det innføres.

5.3 Fastsetting av virkelig verdi

Etter pkt. 19.14N i ny NRS skal alle overtatte eiendeler og forpliktelser måles til virkelig verdi, men med noen unntak: ytelser til ansatte og utsatt skatt. Øvrige poster vises det ikke til i ny NRS, i stor kontrast til NRS 17 pkt. 6.1.3. Øvrige poster gjelder finansielle eiendeler, fordringer, beholdning, fast eiendom, varige driftsmidler, utleiekontrakter, immaterielle eiendeler, pensjonsmidler, regnskapsførte forpliktelser og ikke-regnskapsførte betingede forpliktelser. Hvordan disse skal fastsettes til virkelig verdi, kommer ikke frem i ny NRS.

5.3.1 Høringssvar

Deloitte setter spørsmålsteget ved om dette er hensiktsmessig. De tror det vil være et behov for å videreføre gjeldende praksis. Det argumenteres med at mindre veiledning, etter deres syn, ikke nødvendigvis innebærer en forenkling. Det påpekes at mindre veiledning kan føre til at regnskapet er mindre sammenlignbart. Videre skriver de at det bør vurderes om tilpasning til IFRS for SMEs skal være helt avgjørende. Deloitte mener altså at den foreslåtte praksisen i pkt. 19.14N i høringutkastet ikke bør innføres. (Deloitte's høringssvar, 2014)

PWC svarer ikke direkte på pkt. 19.14N i høringutkastet. De sier likevel indirekte at de ikke ser behovet for mer veiledning i kapittel 19. De etterlyser nemlig veiledning i kapittel 14 Investeringer i tilknyttet selskap, kapittel 15 Investeringer i felleskontrollert virksomhet og kapittel 17 Andre immaterielle eiendeler enn goodwill. Kapittel 19 nevnes altså ikke. Det kan tolkes som om PWC ikke etterlyser veiledninger i kapittel 19 i ny NRS. Det kan likevel tenkes at de rett og slett har glemt å kommentere denne bestemmelsen, så en må være forsiktige med å dra en konklusjon. (PWCs høringssvar, 2014)

KPMG kommenterer heller ikke spesifikt pkt. 19.14N i ny NRS. De uttrykker likevel at det på generelt grunnlag er behov for betydelig mer veiledning i ny foreslått standard. De har videre vist til *noen* eksempler, men ikke spesifikt pkt. 19.14N. Det er vanskelig å slå fast hva KPMG tenker om pkt. 19.14N, men siden de uttrykker at det er betydelig behov for mer veiledning, kan det tenkes at de ønsker videreføring av dagens praksis i GRS. Det argumenteres blant annet med at regnskapsprodusentene i gruppen øvrige foretak generelt ikke er sofistikerte regnskapsbrukere. De som har ansvar for regnskap har også ofte ansvar for andre områder, samt den daglige driften. Behovet for veiledning er derfor høy, mener KPMG (KPMGs hørings svar, 2014, s. 19).

EY kommenterer heller ikke konkret pkt 19.14N. På generelt grunnlag uttaler EY at dersom en veiledning ikke videreføres og oppdateres, så vil det bety at en står igjen med et begrenset antall kilder for veiledning. Full IFRS påpekes som en mulig aktuell kilde (EYs hørings svar, 2014, s. 8). Men som KPMG påpeker ovenfor, så har øvrige foretak i mange tilfeller usofistikerte regnskapsbrukere, og full IFRS kan fremstå som svært komplekst. Vi tolker det derfor som om EY er imot innføring av pkt. 19.14N.

Vi er av den generelle oppfatning at de fleste av de fire store er negative til innføring pkt. 19.14N i ny NRS, unntaket er PWC. Bestemmelsen fører til mindre veiledning, men vil gjøre det vanskeligere for regnskapsprodusentene, da veiledninger rundt sentrale temaer mangler i ny NRS.

5.4 Verdimåling av anskaffelseskost

NRS 17 Virksomhetskjøp og konserndannelse godtar at overtakende foretak kan verdimåle anskaffelseskost før overtaksdatoen. Det må ikke foreligge noen indikasjoner som tilsier at det ikke skal komme et verdifall (NRS pkt. 17 6.1.7). I ny NRS pkt. 19.14N kommer det frem at overtakende foretaket skal måle anskaffelseskost på overtaksdato. Vi ser altså at ny NRS ikke gir noen indikasjon på at verdimåling før overtakelsesdato er tillatt.

5.4.1 Høringssvar

De fire store har i liten grad kommentert denne bestemmelsen i ny NRS. Det er derfor vanskelig å diskutere de ulike høringssvarene. Unntaket er Deloittes svar. De vurderer bestemmelsen som en innstramming i forhold til gjeldende praksis (Deloittes høringssvar, 2014, s. 39). Ny norsk regnskapsstandards overordnede mål er blant annet å forenkle, som tidligere nevnt. Vi har forståelse for at Deloitte kommenterer den aktuelle bestemmelsen, da den innskrenker en mulighet som er tillatt i nåværende standard. Vi finner det derfor underlig at de resterende høringssinstansene har unnlatt å kommentere denne innskrenkningen.

5.5 Fjerning av full goodwill-metoden

NRS 17 Virksomhetskjøp og konserndannelse pkt 6.1.6: "(...)er det tillatt som en valgfri metode å oppføre goodwill til det overtakende foretakets andel eller både med det overtakende foretakets andel og den ikke-kontrollerende eierinteressens andel (tidligere begrep "minoritetens andel")". Dette ble innført i pkt 6.1.6 som et ledd i harmonisering mot full IFRS. Nå skal derimot standarden tilpasses IFRS for SMEs, og den tillater ikke full goodwill-metoden beskrevet ovenfor. I ny NRS skal goodwill måles til det overtakende foretakets andel (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt 19D). Vi ser altså ny NRS ikke tillater full goodwill, og dette vil føre til en endring av praksis.

5.5.1 Høringssvar

Deloitte skriver i en kort kommentar at de støtter forslaget med fjerning av full goodwill-metoden (Deloittes høringssvar, 2014, s. 40). Dette er det eneste svaret vi finner angående fjerning av full goodwill-metoden. Det kan derfor tolkes som om det er bred konsensus bland de fire store angående denne bestemmelsen, i og med at ingen av dem har lagt inn konkret kommentar på endringen. Vi synes dog denne endringen kan bli tolket som en innstramming, da ny NRS utelukker full goodwill metoden helt. Den er riktignok i tråd med IFRS for SMEs, men vi skulle gjerne sett at NRS hadde argumentert hvorfor denne metoden fjernes.

Område 2: Resultatskatt

I ny NRS er alle kapitlene basert på IFRS for SMEs, med unntak av kapittel 29 Resultatskatt. Dette kapitlet er basert på høringsutkastet til endret IFRS for SMEs som er utgitt av IASB oktober 2013 (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29). Kapittel 29 vil erstatte NRS (F) Resultatskatt.

Kapittel 29 i ny NRS tar for seg regnskapsføringen av resultatskatt. Foretaket må innregne nåværende og fremtidige skattekonsekvenser av transaksjonene de har hatt i regnskapsperioden. (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29) Disse transaksjonene er innregnet i finansregnskapet.

Det finnes to ulike skatter iht. til ny NRS:

1. Periodeskatt (Betalt skatt)
2. Utsatt skatt

Periodeskatt kan defineres som skatten en betaler av det skattepliktige resultatet for inneværende periode eller i fra en tidligere periode. (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29) Utsatt skatt¹² kan være skatt som skal betales tilbake eller gjenvinnes i fremtidig perioder. Grunnen til at det oppstår utsatt skatt er fordi det oppstår midlertidige forskjeller når en bruker ulike metoder for avskrivning (regnskapsmessig og skattemessig), samt ved underskudd til fremføring. En negativ forskjell mellom det regnskapsmessige og skattemessige resultatet vil eksempelvis føre til at en får skatt til gode. (e-economic, utsatt skatt, 2016)

5.6 Begrepsendringer i ny NRS

Det er innført flere nye begreper i ny IFRS for SMEs som ny NRS baseres på. Under kan en se en oversikt over de begrepet som vil erstatte dagens standard. (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29)

Ny NRS	Dagens NRS
Forpliktelse ved periodeskatt	Betalbar skatt
Eiendel ved periodeskatt	Skatt til gode

¹² <https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/utsatt-skatt>

Forpliktelse ved utsatt skatt	Utsatt skatt / utsatt skatteforpliktelse
Eiendel ved utsatt skatt	Utsatt skattefordel
Uutnyttede skattemessige underskudd	Underskudd til fremføring
Kostnaden ved skatt	Skattekostnaden

Som en ser ovenfor, er det flere ny begreper som vil erstatte dagens begreper. Vi er av den oppfatning at disse begrepene er svært godt innarbeidet, og at det kan være tidskrevende for regnskapsprodusenter å tilpasse seg de nye begrepene. Ved gjennomlesning av pkt. 29 i høringsnotatet til ny NRS, merker vi selv at de nye begrepene skaper forvirring og at teksten er generelt tung å lese.

Det fremkommer av høringsnotatet i ny NRS pkt. 29A at de nye begrepene innføres: "Selv om begrepene som benyttes i dagens NRS vurderes å være godt innarbeidet, er det valgt å legge seg på samme linje som i den offisielle oversettelsen av de internasjonale regnskapsstandardene".

5.6.1 Høringssvar

I høringssvarene til de fire store, uttrykkes det en generell misnøye ved innføring av disse nye begrepene. Deloitte skriver blant annet kapitlet er svært tungt tilgjengelig språklig og vanskelig å forstå. De syntes også mange av begrepene som er ønsket innført, bærer preg av å være oversatt fra engelsk. De ønsker således å videreføre de eksisterende begrepene fra GRS. (Deloitte høringssvar, 2014)

EY skriver at ved utvikling av ny NRS som bygger på IFRS for SME, er det fornuftig å tilpasse språk og begreper til den norske oversettelsen av IFRS for SMEs. Det er imidlertid etter deres syn behov for en ytterligere bearbeiding av språk og begreper. EY har nesten ikke kommentert noen kapitler spesifikt, så det kan tolkes som om de er i mot disse begrepsendringene. (EYs høringssvar, 2014, s. 20)

PWC spesifiserer at de er i mot begrepet "Forpliktelse ved utsatt skatt". De mener et dagens begrep "utsatt skatt" bør beholdes som begrep. Det nye begrepet blir beskrevet som tungt og at det ikke gir meningsforskjell. PWC har ingen øvrige kommentarer hva gjelder de andre begrepsendringene (PWC høringssvar, 2014, s. 14).

KPMG kommenterer ikke spesifikt begrepene ovenfor. Generelt sier de at ny NRS har forsøkt å oversette fra IFRS for SMEs så direkte som mulig. Resultatet av dette beskrives som et språk som virker fremmed og til dels utilgjengelig og lite lesbart. (KPMGs høringssvar, 2014) Vi vil da anta at KPMG ønsker å beholde dagens etablerte begreper.

Kort oppsummert virker det som at de fire store er enige om å ikke erstatte dagens begreper. De ønsker altså å holde på dagens godt etablerte begreper. Dette uttrykkes ikke eksplisitt i høringssvarene, med unntak hos KPMG.

5.7 Skatt ved konserndannelse, fusjon og fisjon

I NRS(F) Resultatskatt som regulerer skatt er det mange rettledninger ved regnskapsføring av skatt ved konserndannelse, fusjon og fisjon. Det inkluderes også spesielle bransjer, som f.eks. olje-, gass-, rederier og kraftbransjen. Se eksempel nedenfor, hentet fra NRS (F) 22.1.

“Petroleumsskatteloven § 10 hjemler adgang til å gi spesielle skattevedtak i tilknytning til overdragelse av olje- og gasslisenser i Nordsjøen som også gir opphav til andre midlertidige forskjeller.”

Kapittel 29 i ny NRS har ingen omtale av skatt ved konserndannelse, fusjon, fisjon og særskatteregimer. Det gis ingen veiledninger til bransjene beskrevet ovenfor.

Endringen i dette tilfellet er altså at de har fjerner noen veildeneringer i ny NRS som tidligere har vær omtalt i NRS (F) Resultatskatt. Det kan tenkes at regnskapsprodusenter vil savne veiledninger knyttet opp mot de aktuelle temaene ovenfor. Hvis en savner veiledning i forbindelse med en post i regnskapet, så er det etter vårt skjønn ikke en forenkling.

5.7.1 Høringssvar

Deloitte uttaler kort i deres høringssvar at det er et klart behov for veiledninger knyttet til skatt ved konserndannelser, fusjoner, fisjoner og i forbindelse med særskattregimer. Det påpekes videre at ny NRS ikke omtaler fritaksmodellen. Vi tolker dette som de er i mot innføringen, da det etter deres skjønn mangler veiledninger tilknyttet norske særløsninger og i forbindelse med konserndannelser, fusjoner og fisjoner. (Deloitte's høringssvar, 2014)

PWC har ikke kommentert de manglende veiledningene i kapittel 29 i ny NRS. Vi skal ikke spekulere i hva de mener, da det ikke kommer noen indikasjoner på at de er for eller i mot. Det samme kan også sies om EY.

KPMG er i likhet med Deloitte skeptisk til at veiledninger er fjernet. De anbefaler å videreføre eksisterende veiledninger, samt at de etterlyser veiledninger knyttet til særskatteregimer (KPMGs høringssvar, 2014, s. 78). KPMG støtter altså ikke endringene som er foreslått.

5.8 Diskontering ved periodeskatt og utsatt skatt

I høringsutkastet til ny NRS pkt. 29.23 står følgende: "Et foretak skal ikke diskontere eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt eller utsatt skatt." Etter ny NRS skal altså et foretak ikke diskontere eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. Dette er en annen ordlyd enn den vi finner i dagens standard. NRS (F) 2.2 sier følgende:

"For konserndannelse som er oppkjøp og for fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner er diskontering av utsatt skatt den preferert løsning (teoretisk riktige løsningen), likevel slik at vurdering til nominell verdi av praktiske årsaker også tillates i disse tilfellene."

NRS (F) 2.2 er altså åpen for diskontering (nåverdialternativet), mens ny NRS begrenser denne muligheten. Dette fremstår for oss som en forenkling. Veiledningen i ny NRS er vesentlig tydeligere enn i NRS (F).

5.8.1 Høringssvar

De fire store er både positive og negative. Deloitte skriver blant annet at de støtter fjerning av nåverdialternativet (Deloittes høringssvar, 2014, s.53). De gir imidlertid ingen begrunnelse for hvorfor de støtter dette, men det kan antas at de ser dette som en forenkling i forhold til gjeldende praksis. EY skriver at forslaget om å forby måling av skatt til nåverdi er i strid med transaksjonsprinsippet. (EYs høringssvar, s. 18) Transaksjonsprinsippet sier at transaksjoner regnskapsføres til virkelig verdi av vederlaget på tidspunktet for transaksjonen jfr. rskl. paragraf 4-1. Vi har forståelse for

at EY stiller spørsmålet, da det kan oppfattes som det er i strid med de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven som vi nevner teoridelen. Ny NRS har likevel foreslått å ta med endringen. Vi ser altså at det er bestemmelser i ny NRS som kan være i strid i med de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven.

Deloitte har kommentert flere punkt i andre kapitler som kan være i strid med regnskapsloven, men har altså unnlatt å kommentere dette punktet spesifikt. Videre i høringssvaret uttaler imidlertid Deloitte at endelig konklusjon vil avhenge av om den styrende faktor skal være SME-tilpasning eller om hensynet til transaksjonsprinsippet skal vektlegges. Denne kommentaren var ikke spesifikt rettet mot punkt 29.23 i ny NRS, men på generelt grunnlag. De mener altså at konklusjonen på om en skal vektlegge en forenkling, avhenger av hvordan NRS vektlegger SME-tilpasning eller hensynet til transaksjonsprinsippet. (Deloitte's høringssvar, 2014, s. 8, spm. 5)

PWC erkjenner at de ikke gått i dybden på om løsninger i ny NRS som kan være i strid med regnskapsloven. Det argumenteres med at de ikke har hatt nok tid til rådighet. (PWC's høringssvar, s.13, spm. 5) KPMG sier at det er enkelte løsninger i høringsutkastet som ikke samsvarer med regnskapsloven, og at de har lagt inn kommentarer på de kapitlene det gjelder. Vi kan ikke se at KPMG konkret har kommentert punkt 29.23 i ny NRS.

5.9 Permanente resultatforskjeller

I NRS 3(F) 2.1 omtales permanente forskjeller på følgende måte:

“Permanente resultatforskjeller oppstår som følge av forskjeller mellom innholdet av regnskapsmessige og skattemessige inntekts- og kostnadsbegreper. Eksempler på permanente forskjeller er ikke fradragsberettigede kostnader som gaver og representasjon, skattefri inntekt og utgifter ved stiftelse og kapitalforhøyelse. Permanente resultatforskjeller påvirker betalbar skatt.”

I ny NRS kapittel 29 er det ikke nevnt noe om permanente resultatforskjeller. Hvordan en skal håndtere permanente resultatforskjeller etter ny NRS er derfor vanskelig å si.

Det bør etter vårt skjønn være veiledninger rundt dette temaet. For en utfyllende kommentar, se hørings svar nedenfor.

5.9.1 Hørings svar

Ingen av de fire store har lagt inn kommentar vedrørende fjerning av veiledninger tilknyttet permanente resultatforskjeller. De fleste erkjenner at det mangler veiledninger i flere kapitler, men ikke spesifikt i kapittel 29 i ny NRS. Det er derfor vanskelig å si noe om hva de fire store mener om denne endringen.

I og med at ingen har kommentert bestemmelsen, antar vi at de fire store er enige i at gammel veiledning fjernes. Vi syntes dette er noe merkelig, da blant annet Deloitte i kapitte 19 i ny NRS angående *fastsetting av virkelig verdi* argumenterer for at veiledninger skal beholdes (se kapittel 5.3 i denne oppgaven). Vi oppfatter dette som Deloitte ikke er konsekvent på veiledninger som blir fjernet.

5.10 Innregning av utsatt skatt ved eiendelskjøp

Kapittel 29D i høringsnotatet sier at “etter IFRS for SMEs skal det ikke innregnes utsatt skatt dersom den oppstår av førstegangsinnregning av goodwill eller førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som ikke er en virksomhetssammenslutning og som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig resultat (skattemessig underskudd).” Ved oppkjøp av foretak som ikke har virksomhet, behandles dette som et eiendelskjøp (høringsnotat, kap 29D). Ny NRS tillater, som tidligere nevnt, ikke innregning av utsatt skatt i slike tilfeller. Dette vil si at foretaket ikke har mulighet til å innregne goodwill (teknisk goodwill) ved et oppkjøp etter ny NRS (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29D).

Ved eiendelskjøp etter GRS skal innregning av utsatt skatt forekomme. Dette er ikke i tråd med IFRS for SMEs. GRS gir ingen unntak ved innregning av utsatt skatt i disse tilfellene. I ny NRS er forenklingshensynet vektlagt samt å hindre unødvendige overgangsutgifter ved innføring. De har derfor utarbeidet en særnorsk bestemmelse i kapittel 29 (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29.16N). Denne åpner opp for innregning av utsatt skatt til nominell verdi, også i de tilfeller hvor det ikke erverves en

virksomhet. (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29D). Kapittel 29 vil med andre ord ikke endre dagens praksis.

5.10.1 Høringssvar

Deloitte kommenterer ikke pkt. 29.17a spesifikt, men de har meninger rundt bruken av fotnoter. Deloitte har ikke sterke innvendinger til at veiledning på en del områder legges inn i fotnoter. De mener imidlertid at det må være noen klare prinsipper om hvordan fotnoter skal anvendes. Disse prinsippene må videre anvendes konsekvent av NRS. I høringsutkastet blir mye forskjellig informasjon lagt inn i fotnoter. Deloitte syntes et prinsipp hvor teksten i fotnotene ikke skal overstyre selve standarden er fornuftig (Deloitte's høringssvar, 2014, s. 6, spm. 4). I tilfellet ovenfor overstyrer fotnoten standarden, og da er Deloitte - etter vår oppfatning - ikke for endringen.

KPMG uttrykker en generell skepsis til at veiledninger fremkommer i fotnoter. De mener blant annet at kapittel 29 Resultat skatt i ny NRS "forsvinner" i fotnoter. Det påpekes at flere av disse fotnotene bærer preg av å forsøke å regulere norske særforhold. KPMG mener disse bør innarbeides i selve standarden, eller i et mer omfattende tillegg. (KPMGs høringssvar, 2014, pkt 2.4.2)

PWC kommenterer ikke konkret bestemmelsen i kapittel 29. På generelt grunnlag mener PWC at omfattende veiledninger ikke bør legges til i fotnoter, men heller legges inn i bestemmelsene eller i form av egen veiledning fra NRS. (PWCs høringssvar, 2014, s. 13)

EY har heller ikke kommentert bestemmelsen i kapittel 29, men de reagerer i likhet med Deloitte, KPMG og PWC på bruken av fotnoter. De synes løsningen med å innarbeide veiledninger i fotnoter er uheldig. Argumenteret er at det blir vanskeligere å orientere seg i standarden, og de kan heller ikke se gode grunner for å velge en løsning som kompliserer bruken av standarden. (EYs høringssvar, 2014)

Kort oppsummert ser vi altså at det er bred konsensus blant de fire store når det gjelder bruk av fotnoter. De synes bruken av fotnoter ikke bør forekomme i veiledninger, og at den heller bør fremkomme i selve standarden. Disse særnorske bestemmelsene som fremkommer i fotnote 29.16N er heller ikke i tråd med IFRS for

SMEs. (høringsnotat ny NRS, 2014, pkt. 29.16N). Det kan derfor stilles spørsmål om hvorvidt formålet med ny NRS er ivaretatt.

Område 3: Eiendom, anlegg og utstyr

Kapittel 17 i ny NRS regulerer eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler). Dette er ikke samlet under ett i dagens GRS. NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak omtaler de relaterte temaene i dag. Det må også nevnes ny NRS ikke betrakter mineralreserver og mineralrettigheter (høringsnotat ny NRS, 2014, 17.3B). Dette kan eksempelvis være olje, gass og andre ikke-fornybare ressurser.

Eiendom, anlegg og utstyr er materielle eiendeler som:

- a. *foretaket har for bruk i produksjon, levering av varer eller tjenester, utleie til andre eller administrative formål, og*
- b. *forventes å være i bruk i mer enn én regnskapsperiode.*

5.11 Dekomponering

Dekomponering *innebærer å vurdere om ulike komponenter av et driftsmiddel har ulik levetid og dermed forskjellig avskrivningstid*¹³. I henhold til § 5-2 i regnskapsloven skal anleggsmidler som har en begrenset levetid avskrives til en fornuftig avskrivningsplan, og det vil i ulike tilfeller kreve dekomponering. Loven uttrykker det ikke eksplisitt, men gir rom for dekomponering. Et eksempel på dekomponering kan være ved kjøp av et forretningsbygg. Da er det etter Sticos-vurdering¹⁴ vanlig å skille ut tomt, bygg og de faste tekniske installasjonene. Faste tekniske installasjoner skilles normalt ut på grunn av at de har en annen levetid enn bygningen.

Dekomponering kan altså i mange tilfeller gi et mer rettvise regnskap, ved at en skiller ut ulike komponenter som har vesentlig forskjellig levetid. (Sticos, 2015)

¹³ <http://docplayer.no/6778042-Dekomponering-av-varige-driftsmidler.html>

¹⁴ <https://www.sticos.no/portal/Regnskapsmetodikk-Startside/Regnskapsmetodikk-Nyheter/TabId/105/ArtMID/3655/ArticleID/309/Krav-til-dekomponering-ved-kjoep-av-bygg.aspx>

Dagens standard NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger sier dekomponering vil “være nødvendig etter regnskapsloven”. Vi antar da de sikter til regnskapslovens § 5-2 som sier at “anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.” Videre har også NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak omtalt dekomponering. Den sier at dekomponering er nødvendig etter regnskapsloven når et driftsmiddel er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid. Vi ville trodd disse veiledningene førte til at dekomponering av driftsmidler var vanlig praksis, men det er lite utbredt i Norge, med unntak av f.eks. fly- og shippingbransjen (NRS(V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS, pkt. 2.3).

Ny NRS sier at:

“Dersom hovedbestanddelene i en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler, skal et foretak fordele eiendelens opprinnelige anskaffelseskost mellom hovedbestanddelene og avskrive hver enkelt bestanddel separat over dens utnyttbare levetid.” (høringsutkast ny NRS, 2014, pkt. 17.16)

Uttrykksformen i ny NRS punkt 17.16 ovenfor fremstår som tydeligere enn dagens gjeldende standard i NRS Anvendelse av IFRS-løsninger. Vi tolker dette som at det er et krav til dekomponering, med mindre foretaket kan bevise at det ikke ligger *vesentlige forskjellige mønstre for forbruk*. Hvor denne “vesentlighetsgrensen” går, må skjønnsmessig vurderes i hvert enkelttilfelle, men det fremstår for oss at det åpnes opp for at dekomponering likevel kan unnlates.

5.11.1 Høringssvar

KPMG mener generelt sett at det er hensiktsmessig å innføre bestemmelser for eiendom, anlegg og utstyr. Det kommer frem at dette har vært savnet i god norsk regnskapsskikk. De setter likevel spørsmålstegn ved når dekomponering er vesentlig og hvor denne grensen bør etableres i praksis. De savner et tillegg som inkluderer illustrative eksempler. Konkret i punkt 17.16 i ny NRS kommenteres det på oversettingen av ordet “vesentlig”. De syntes ordlyden er noe upresis, og syntes “vesentlig” bør erstattes med “betydelig”. (KPMGs høringssvar, 2014, s. 50)

KPMG syntes veiledningen bør gi konkrete eksempler på hvordan en i praksis skal forstå hvor grensen går for å gjennomføre dekomponering. (KPMGs høringssvar, 2014, s. 50)

I Deloittes svar påpekes det at oversettelsen i noen tilfeller kunne vært bedre. De har videre kommentert punkt 17.16 og setter spørsmålstegn ved hva som menes med “vesentlig forskjellig mønstre for forbruk”. De er altså av samme oppfatning som KPMG i pkt. 17.16 i ny NRS. (Deloittes høringssvar, 2014, s. 35)

PWC har ikke kommentert hva de mener om ny foreslått standard rundt dekomponering. På generelt grunnlag syntes de at varige driftsmidler må bli regulert i en egen standard. Reglene som foreslås er generelt gode og at de åpner opp for en internasjonal harmonisering. De syntes imidlertid endringene synliggjør utfordringene som ligger i å endre løsninger i dagens regulering uten lovendring. (PWCs høringssvar, 2014, s. 30)

EY har ikke konkret kommentert kapittel 17 i ny NRS. Det er derfor vanskelig å si hva de mener om ny foreslått endring.

Kort oppsummert ser vi at de som har kommentert kapittel 17.16 i ny NRS, er enige om at det må gis flere eksempler på hva som menes med “vesentlig forskjellige mønstre for forbruk”. Formuleringen er upresis, og vi mener i likhet med KPMG og Deloitte at ny NRS må være klarere på hva som menes. Muligheten til å unnlate dekomponering er fortsatt til stede, og vi tror regnskapsprodusentene fortsatt kan unnlate dekomponering i like stor grad som før. Dette kan igjen føre til at regnskapspraksisen kan bli ulik.

5.12 Periodisk vedlikehold

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler omtaler periodiske vedlikehold i dag. I ny NRS blir dette regulert i kapittel 17.6. Periodisk vedlikehold omfatter vedlikeholdsoperasjoner hvor større komponenter blir byttet ut. Deler av et driftsmiddel (eksempelsvis skip) kan kreve utskiftning med jevne mellomrom¹⁵.

¹⁵ <https://altinnett.brreg.no/no/Begreper-A-A/Periodisk-vedlikehold/>

Dersom denne utskiftningen forventes å føre til en fremtidig fordel for foretaket, så skal innregning av utgifter i den balanseførte verdien innregnes når utgiften påløper. Balanseført verdi av delen som skiftes ut skal fraregnes. (høringsutkast ny NRS, 2014, pkt. 17.6)

Løsning i henhold til nåværende NRS:

I henhold til NRS 13 Usikre forplikter og betingede eiendeler kan periodisk vedlikehold behandles på to ulike måter. En kan gjøre det igjennom avskrivning eller ved å avsette til estimert vedlikehold (NRS 13, pkt. 7.6). Begge løsninger anses å være forenelig med sammenstillingsprinsippet i regnskapslovens § 4-1.

Løsning i ny NRS:

I punkt 17.16 i høringsutkastet til ny NRS fastsettes det at dersom hovedbestanddelene av en enhet har vesentlige forskjellige mønstre for forbruk, så skal foretaket avskrive hver enkelt bestanddel hver for seg over dens brukstid. Ny NRS åpner altså ikke opp for periodisering gjennom vedlikeholdsavsetning slik som i NRS 13 punkt 7.3.

5.12.1 Høringssvar

KPMG anser løsningen i ny NRS punkt 17.6 som rimelig. De savner dog veiledninger knyttet til fraregning. Punkt 17.6 sier at balanseført verdi av delen som skiftes ut skal fraregnes. KPMG setter spørsmåltegn ved hvordan en skal fastsette den balanseførte verdien, og savner veiledninger rundt dette. Videre anbefaler KPMG bruk av IAS 16.70 som veiledning. (KPMGs høringssvar, 2014)

IAS 16.70:

“Dersom et foretak, i samsvar med innregningsprinsippet i nr. 4, i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregner anskaffelseskost for en erstatning av en del av en slik enhet, skal foretaket fraregne den erstattede delens balanseførte verdi, uansett om den erstattede delen var avskrevet separat, eller ikke. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å beregne den erstattede delens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for erstatningsdelen som

en indikasjon på hva anskaffelseskost for den erstattede delen var på tidspunktet da den ble anskaffet eller tilvirket.”

Vi vil anta regnskapsprodusentene vil stille spørsmål rundt fastsettelse av den balanseførte verdien. Vi finner derfor bruk av IAS 16.70 som en god veiledning vedrørende fraregning av balanseført verdi.

De øvrige høringsinstansene, EY, Deloitte og PWC, har ikke konkret kommentert bestemmelsene i ny NRS 17.6. Det fremkommer likevel indirekte i flere av høringssvarene at de er bekymret for manglende veiledning. EY skriver blant annet for regnskapsprodusentene er mangel på veiledning trolig en større utfordring enn det å ha flere alternative kilder for veiledning. (EYs høringsnotat, 2014) Deloitte nevner også at de er bekymret for manglende veiledning for regnskapsprodusentene. (Deloitte's høringssvar, 2014, s. 8). Vi har ikke lyktes med å finne en kommentar fra PCW angående veiledninger i kapittel 17 i ny NRS. De har heller ikke uttalt seg på generelt grunnlag om manglende veiledning.

Kort oppsummert ser vi at ny NRS vil innskrenke muligheten for vedlikeholdsavsetning, og stiller krav til bruk av avskrivning. Det stilles spørsmål fra blant annet KPMG om hvordan en skal fastsette den balanseførte verdien i forbindelse med delen som skiftes ut. Det gis ingen veiledninger direkte i ny NRS, men KPMG anbefaler bruk av IAS 16.70. Det uttrykkes ikke eksplisitt i høringssvarene til EY, Deloitte og PWC at det savnes veiledninger rundt fastsettelse av balanseført verdi, men de antyder på generelt grunnlag at det savnes veiledninger i ny NRS.

5.13 Fjernings- og opprydningsutgifter

Fjernings- og opprydningsutgifter blir i dag regulert av NRS 13 Usikre forplikter og betingede eiendeler. Ny NRS regulerer nevnte tema i kapittel 17.

Økonomisk virksomhet vil i mange sammenhenger medføre en plikt til å fjerne produksjonsutstyr etter bruk. Utgiftene foretaket har hatt i forbindelse med fjerning og opprydning er pådratt for å skape verdier, og skal etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 periodiseres sammen med den tilhørende inntekten.

Regnskapsmessig skilles det mellom opprydningsplikt og fjerningsplikt. Ved oljeutvinnning vil en installasjon av en rigg medføre en fjerningsplikt, mens forsøplingen på bunnen av oljefeltet som oppstår underveis vil medføre en opprydningsplikt. (NRS 13, pkt. 7.5)

Nåværende NRS:

NRS 13 pkt. 7.5 sier at fjerningsutgifter kan regnskapsføres på tre måter:

“i. Avsetningen bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften (avsetningsmetoden).

ii. Nåverdi av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan, slik at netto utranteringsverdi er negativ. Sammenlignet med metode 1 vil avskrivning av driftsmidlet skje hurtigere, men forpliktelsen vil ikke vises som en avsetning før driftsmidlets balanseførte verdi er lik null.

iii. Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives sammen med denne. Avsetningen tilsvarer nåverdi av forpliktelsen i hele den økonomiske levetiden for driftsmiddelet.“

Metodene ovenfor oppfyller regnskapslovens krav om sammenstilling av utgifter med tilhørende inntekter. Metode 1 anses som innarbeidet etter GRS og løsningen kan brukes etter denne standarden. Metode 3 er den eneste av disse metodene som samsvarer med hovedregelen for regnskapsføringen av usikre forpliktelser. (NRS, pkt. 7.5.2)

Ved opprydningsutgifter skal nåverdien av fremtidige opprydningsutgifter estimeres på hver balansedag. Den skal videre balanseføres som en avsetning ihht. avsetningsmetoden. (NRS 13, pkt. 7.5)

Ny NRS:

I høringsutkast til ny NRS pkt. 17.10 står det at førstegangsestimat på utgiftene ved demontering og fjerning av en enhet er en del av anskaffelseskosten. Det kommer

altså tydelig frem at fjernings- og opprydningsutgiftene skal innregnes i anskaffelseskosten. Vi tolker det som om adgangen til å bruke avsetningmetode fjernes.

5.13.1 Høringssvar

Ingen av høringsinstansene har konkrete kommentarer til bestemmelsene i pkt. 17.10 i ny NRS. Videre er det overordnede målet med ny norsk regnskapsstandard å forenkle og samtidig få en mer internasjonal tilnærming slik at det blir lettere for regnskapsbrukerne å sammenligne regnskap (se: kapittel 4 om ny NRS). Samtlige instanser har sagt seg enige i de overordnende målene i teoridelen om ny NRS, og det kan derfor tolkes som om det er bred konsensus om ny foreslått praksis som beskrives i pkt. 17.10 i ny NRS, da vi tolker den som en forenkling av nåværende standard.

6 Konklusjon

På bakgrunn av teoridelen, analysen og høringsutkastene vil vi foreta en konklusjon av problemstillingen:

“Hvilke regnskapsmessige konsekvenser vil innføringen av ny NRS ha for øvrige foretak?”

Ved å se på gjeldene standard i GRS for emnene ¹*virksomhetssammenslutninger*, ²*resultatskatt* og ³*eiendom, driftsmidler og utstyr* sammenlignet med foreslått ny NRS, har vi prøvd å se på hvilke regnskapsmessige konsekvenser en innføring vil ha. Resultatet av analysen viser at det vil få regnskapsmessige konsekvenser i mange tilfeller. I praksis trenger det dog ikke å være slik. Det er utfordrende å komme til en konklusjon, da dette varierer fra kapittel og de ulike områdene som blir definert innenfor de respektive kapitlene. Vi så også at noen forslag kan være i strid med regnskapsloven, og at det er eksisterende veiledninger som er blitt fjernet i ny NRS.

Kapittel 17 regulerer eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler). Dagens standard sier dekomponering vil “være nødvendig etter regnskapsloven”. Uttrykksformen i ny NRS fremstår som tydeligere enn dagens gjeldende standard. Vi tolker dette som at det er et krav til dekomponering, med mindre foretaket kan bevise at det ikke ligger *vesentlige forskjellige mønstre for forbruk*. Hvor denne “vesentlighetsgrensen” går, må skjønnsmessig vurderes i hvert enkelttilfelle. Det fremstår for oss at det åpnes opp for at dekomponering likevel kan unnlates. Periodisk vedlikehold blir også omtalt i kapittel 17. Ny NRS åpner altså ikke opp for periodisering gjennom vedlikeholdsavsetning slik som i gjeldende standard. Videre blir fjernings- og opprydningsutgifter omtalt. Det kommer altså tydelig frem av ny NRS at fjernings- og opprydningsutgiftene skal innregnes i anskaffelseskosten. Vi tolker det som om adgangen til å bruke avsetningmetode fjernes. Dette fremstår for oss som en forenkling.

I Kapittel 19 om virksomhetssammenslutninger og goodwill så vi blant annet at ny NRS tillater at anskaffelseskosten kan justeres hvis den kan måles pålitelig. Etter dagens bestemmelser skal anskaffelseskost måles til virkelig verdi på overtaksdatoen. Det påpekes blant annet av PWC at denne bestemmelsen kan være

i strid med regnskapsloven. Videre så vi at det ville bli en endring i tilordning av anskaffelseskost. Dagens regulering sier at tilordning skal skje innen utgangen av påfølgende regnskapsår, mens i ny NRS skal justeringsperioden være innen 12 måneder. Det antas at denne endring ikke vil føre til en endring av dagens praksis. Ny NRS mangler også veiledning til fastsetting av virkelig verdi på poster som f. eks finansielle eiendeler og fordringer. Ny NRS gir heller ikke noen indikasjon på at verdimåling før overtakelsesdato er tillatt. Verdimåling før overtagelsesdato er tillatt etter dagens standard.

Kapittel 29 omhandler resultatskatt. I ny NRS foreslås det at nye begreper innføres, og erstatter dagens begreper. Dette kan skape utfordringer, da dagens begreper allerede er godt innarbeidet. Kapittel 29 i ny NRS har ingen omtale av skatt ved konserndannelse, fusjon, fisjon og særskatteregimer. Det er veiledninger rundt dette i dagens standard. Dette kan skape problemer for regnskapsprodusentene, da veiledninger mangles. Etter ny NRS skal ikke et foretak diskontere eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. NRS (F) 2.2 er åpen for diskontering. Dette kan tolkes som en forenkling, da kravet er tydeligere enn i gjeldende praksis. I ny NRS kapittel 29 er det ikke nevnt noe om permanente resultatforskjeller. Hvordan en skal håndtere permanente resultatforskjeller etter ny NRS er derfor vanskelig å si. Det bør etter vårt skjønn være veiledninger rundt dette temaet. Ved eiendelskjøp etter GRS skal innregning av utsatt skatt forekomme. Dette er ikke i tråd med IFRS for SMEs. GRS gir ingen unntak ved innregning av utsatt skatt i disse tilfellene. I ny NRS er forenklingshensynet vektlagt samt å hindre unødvendige overgangsutgifter ved innføring. De har derfor utarbeidet en særnorsk bestemmelse i kapittel 29. I praksis vil det si at det ikke blir noen endring, da fotnote 29.16N åpner opp for innregning av utsatt skatt til nominell verdi, også i de tilfeller hvor det ikke erverves en virksomhet.

En stor del av analysen var undersøke hvordan høringsinstansene reagerte på ny foreslått standard. De var alle enige om den overordnede målet med ny standard: Nemlig å forenkle og samtidig få en mer internasjonal tilnærming slik det blir lettere for regnskapsbrukerne å sammenligne regnskap på tvers av landegrensene. Det første vi biter merke til er at noen reagerer mer på enkelte bestemmelser enn andre. Vi viser til i kapittel 5.1 i vår analyse, hvor Deloitte uttrykker at forslaget kan være i strid med transaksjonsprinsippet i regnskapsloven. De andre

(KPMG, EY, PWC) uttrykker ikke dette eksplisitt, men uttaler på generelt grunnlag at det er bestemmelser i ny NRS som kan være i strid med regnskapsloven. Vi finner det derfor underlig at de ikke har kommentert bestemmelsene vedrørende kapittel 5.1. Høringsinstansene er også i mange tilfeller i mot ny NRS. I andre bestemmelser i ny NRS har de en ulik tolkning/svar på tiltenkt innføring. I flere av høringssvarene har ikke høringsinstansene kommentert på samme bestemmelse, og det blir derfor opp til oss å tolke høringssvarene. I mange tilfeller sier f. eks EY at de generelt ønsker mer veiledninger, mens KPMG eksempelvis spesifiserer hvilke kapittel de ønsker mer veiledning.

Vi ser også det er en tendens at høringsinstansene er enige om at flere løsninger i ny NRS er dårlig tiltenkt. Det vises til punkt 5.6.1 i analysen hvor ny NRS foreslår å erstatte begreper rundt skatt. I høringssvarene til de fire store, uttrykkes det en generell misnøye ved innføring av disse nye begrepene. Det påpekes også at ny NRS bør videreføre flere veiledninger som er i dagens standard. Ny NRS foreslår i flere tilfeller å fjerne veiledninger, eksempelvis i punkt 5.3.1. De fleste instansene uttaler direkte eller indirekte at de er skeptisk til at veiledninger tas vekk. Manglende veiledning kan skape utfordringer for regnskapsprodusentene og regnskapsbrukerne da de kan ende opp uten oppslagsverk. Full IFRS påpekes av EY som en mulig aktuell oppslagsverk, men som det påpekes av KPMG, så er regnskapsprodusentene i gruppen øvrige foretak som oftest ikke sofistikerte regnskapsbrukere. Et annet tema som det er bred enighet rundt, er veiledninger i fotnoter. De synes bruken av fotnoter ikke bør forekomme i veiledninger, og at den heller bør fremkomme i selve standarden.

7. Litteraturliste

Altinnett. (2011) Periodisk vedlikehold. Hentet 3.mai 2016 fra
<https://altinnett.brreg.no/no/Begreper-A-A/Periodisk-vedlikehold/>

Baksaas, K. M., & Stenheim, T. (2015). Regnskapsteori. Oslo: Cappelen Damm.

E-conomic. (u.å). Hva er god regnskapsskikk? Henter 10. mars 2016 fra
<https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/god-regnskapsskikk>

E-conomic. (u.å). Hva er utsatt skatt? Hentet 10. mars 2016 fra
<https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/utsatt-skatt>

E-conomic. (u.å). Hva er Norsk Regnskapsstandard? Hentet 10. mars 2016 fra
<https://www.e-conomic.no/regnskapsprogram/ordliste/norsk-regnskapsstandard>”)

Jacobsen, D. I. (2015). Hvordan gjennomføre undersøkelser? Oslo: Cappelen Damm.

KarriereStart. (2014). Slik ser den ut. Hentet 20. mars 2016 fra
<http://karrierestart.no/bransje/revisjon/702-den-norske-revisjonsbransjen-slik-ser-den-ut>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2008). NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.. Hentet 12 februar 2016 fra
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrsf-god-regnskapsskikk-for-ideelle-organisasjoner/>

Norsk RegnskapsStiftelse. (u.å.). NRS-organer. Hentet 23 februar 2016 fra
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/nrs-organer/>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2008). NRS for øvrige foretak. Hentet 4.februar 2016 fra
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2014). NRS 8 GRS for små foretak. Henter 4. februar 2016 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-8-god-regnskapsskikk-for-sma-foretak/>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2014). Høringsnotat om ny Norsk Regnskapsstandard. Hentet 10. februar 2016 fra

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/04/H%C3%B8ringsnotat-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>

Norsk RegnskapsStiftelse/de fire store. (2014). Hørings svar om ny Norsk Regnskapsstandard. Hentet 10. februar 2016.

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/04/H%C3%B8rings svar-Ny-norsk-regnskapsstandard.zip>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2014). Høringsutkast om ny Norsk Regnskapsstandard. Hentet 10. februar 2016 fra

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/04/H%C3%B8ringsutkast-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2009). Veiledinger IFRS hentet 4. april 2016 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/ifrs/veiledninger-ifrs/>

Norsk RegnskapsStiftelse (2015). RSS Årsrapport. Hentet 10. mai 2016.

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/statusrapporter-rss/>

IFRS. (2016, mars) Analysis of the IFRS profiles. Hentet 1 mai 2016 fra

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>

Norsk regnskapsstiftelse. (2014, april) NRS(HU) Norsk regnskapsstandard. Hentet 3 mai 2016 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>

Norsk regnskapsstiftelse. (2015). Årsrapporter RSS. Hentet 3 mai 2016 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/statusrapporter-rss/>

*Magma. (2007). IFRS og norske regnskapsregler. Hentet 3. mars 2016 fra
<https://www.magma.no/ifrs-og-norske-regnskapsregler>*

*Sticos. (2015, september) Krav til dekomponering ved kjøp av bygg. Hentet 2. mai 2016 fra
<https://www.sticos.no/portal/Regnskapsmetodikk-Startside/Regnskapsmetodikk-Nyheter/TabId/105/ArtMID/3655/ArticleID/309/Krav-til-dekomponering-ved-kjoep-av-bygg.aspx>*

*Sørensen. K.A. og Buunk. A. (2015). Dekomponering av varige driftsmidler. Hentet 4. mai 2016 fra
<http://docplayer.no/6778042-Dekomponering-av-varige-driftsmidler.html>*

Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998.

*Wikipedia. (2016). IFRS. Hentet 5. februar 2016 fra
<https://no.wikipedia.org/wiki/IFRS>*