



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak



Bacheloroppgave utført ved
Høgskolen Stord/Haugesund, økonomi og administrasjon.

Av: Evelyn Røyland (206), Helene Vik (211) og Kristina Eriksen (204)

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

Bacheloroppgavens tittel:

Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak

Evelyn Røyland

Helene Vik

Kristina Eriksen

Navn på veileder:

Øivind André Aase

Gradering: Offentlig

Forord

Etter snart tre gjennomførte år på økonomi- og administrasjonsstudiet ved Høgskolen Stord/Haugesund (HSH) er vi nå klare for å skrive en større oppgave med fordypning i regnskap. Studiet har gitt oss en innføring i nasjonale og internasjonale standarder noe som har inspirert oss til å undersøke dette nærmere.

I Norge har vi sett en forandring som viser at forhold innenfor regnskap beveger seg i en mer internasjonal retning. Denne utviklingen finner vi både spennende og interessant, samtidig som vi sitter igjen med spørsmål om hvordan dette vil ende. Hvilke endringer innebærer innføringen av en ny foreslått standard for øvrige foretak? Hva er konsekvensene av disse endringene? Det er dette vi forsøker å gi svar på i denne oppgaven.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Øivind André Aase for god veiledning gjennom utarbeidelsen av denne oppgaven.

Vi takker til slutt Høgskolen Stord/Haugesund for en flott studietid.

Haugesund, mai 2015

Sammendrag

Temaet for oppgaven vår er regnskapsstiftelsens forslag til en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak. Vi har sammenlignet dagens standarder med den foreslåtte standarden for å se hvilke konsekvenser en innføring vil ha for regnskapspraksisen til de gjeldende foretakene. For at oppgaven vår ikke skal bli for omfattende har det vært nødvendig å avgrense den. Vi har valgt å ha fokus på områdene varige driftsmidler, pensjon og presentasjon av finansregnskapet. En videre avgrensning har vært at vi kun har tatt for oss utvalgte temaer innenfor de valgte områdene. Under varige driftsmidler har vi valgt å ha fokus på dekomponering, periodisk vedlikehold og fjerning- og oppryddingsutgifter. Pensjonsområdet er avgrenset til diskonteringsrente og estimatavvik, mens i kapitlet om presentasjon av finansregnskapet tar vi for oss totalresultatet, begrepsendringer og noter.

For å gi svar på hvilke konsekvenser en innføring kan medføre har vi tatt i bruk en kvalitativ metode i form av dokumentanalyse. De mest sentrale dokumentene vi har brukt er høringsutkast og høringsnotat med tilhørende hørings svar, dagens eksisterende standarder, samt regnskapsloven.

Resultatet av analysen viser at det vil oppstå større og mindre endringer innenfor de valgte temaene. Hele pensjonsområdet vil bli sterkt preget av innføringen av ny NRS, samtidig som periodisk vedlikehold og fjerning- og oppryddingsutgifter vil påvirkes. For presentasjon av finansregnskapet vil det oppstå mindre endringer, mens dekomponering sannsynligvis vil forbli uendret.

Begrepsliste

De fire store – Revisjonsselskapene Deloitte, PwC, KPMG og Ernst & Young

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards (internasjonale regnskapsstandarder)

IFRS for SMEs – International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities

NRS – Norske regnskapsstandarder

Ny NRS – Norsk regnskapsstandard for øvrige foretak (høringsutkast)

Rskl. – Den norske regnskapsloven

Innholdsfortegnelse

Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak	i
Forord	iii
Sammendrag	iv
Begrepsliste	v
1 Innledning	1
1.1 Valg av oppgave	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Avgrensning av oppgaven	2
1.4 Oppbygging av oppgaven	3
2 Metode	4
2.1 Kvantitativ og kvalitativ metode	4
2.2 Dokumentanalyse	5
2.3 Primær- og sekundærdata	6
2.4 Svakheter i datamaterialet	6
3 Teori	8
3.1 Den norske regnskapsmodellen	8
3.2 Internasjonal regnskapsstandard	12
3.3 Innføring av IFRS for børsnoterte selskaper	15
3.4 IFRS for SMEs	16
3.5 Hovedforskjeller mellom rammeverkene	17
4 Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak (ny NRS)	19
4.1 Formål	19
4.2 Kvalitative egenskaper	19
4.3 Hørings svar	21
4.4 Førstegangs anvendelse av ny NRS	22
5 Analyse og drøfting	24
5.1 Varige driftsmidler	24
5.1.1 Dekomponering	24
5.1.2 Periodisk vedlikehold	27
5.1.3 Fjernings- og oppryddingsutgifter	31
5.3 Pensjon	37
5.3.1 Diskonteringsrente	38
5.3.2 Estimatavvik	43
5.4 Presentasjon av et finansregnskap	48
5.4.1 Totalresultat	49
5.4.2 Begrepsendringer	52
5.4.3 Noter	54
6 Konklusjon	56
7 Referanseliste	59

1 Innledning

I innledningen vil vi forklare vårt valg av oppgave, beskrive problemstillingen vi skal ta for oss, og gjøre rede for de avgrensningene vi har gjort. Samtidig ønsker å gi en pekepinn på hva som kommer videre i oppgaven, slik at vi kan innfri forventninger i størst mulig grad.

1.1 Valg av oppgave

Temaet vi har valgt for oppgaven vår er Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak (ny NRS). Denne nye standarden bygger på International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs).

Ny NRS ble fremmet som et høringsutkast 2. april 2014, med høringsfrist 31. oktober samme år. Denne standarden erstatter alle eksisterende standarder for øvrige foretak (Norsk RegnskapsStiftelse, 2014). Øvrige foretak er foretak som ikke anses som små etter rskl. § 1-6, og som ikke er børsnoterte. Norsk RegnskapsStiftelse foreslo at standarden skulle tre i kraft fra og med 1. januar 2016. Høringsutkastet mottok flere hørings svar, og det var rettet en del kritikk mot forslaget. Mye av kritikken gikk ut på at regnskapsloven bør revideres før man iverksetter en ny regnskapsstandard. Det var likevel en felles enighet om at en internasjonalisering av standarder er nødvendig frem i tid. Hørings svarene førte til at Regnskapsstandardstyret i sin årsrapport for 2014 vedtok å utsette ikrafttredelsen av ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak (Norsk RegnskapsStiftelse, 2015). Tanken er at standarden skal tre i kraft parallelt med ikrafttredelsen av den reviderte regnskapsloven. Høringsutkastet vi har som grunnlag i denne oppgaven, er utkastet som ble utgitt før Regnskapsstandardstyret vedtok utsettelsen. Det vil derfor sannsynligvis forekomme avvik mellom ny NRS som vi analyserer, og den som eventuelt vil i tre i kraft etter revideringen av regnskapsloven.

Grunnlaget for oppgaven vår er høringsutkastet og høringsnotatet utgitt av regnskapsstiftelsen, med tilhørende hørings svar. Vi skal se nærmere på hvilke regnskapsmessige konsekvenser ny NRS ville hatt dersom høringsutkastet ble innført.

Ideen til oppgaven fikk vi av Deloitte som presenterte dette temaet på et internt

bachelorseminar ved HSH høsten 2014. Foruten om at vi tar i bruk deres forslag til tema, vil ikke Deloitte være innblandet i arbeidet med denne oppgaven.

1.2 Problemstilling

Basert på vårt valgte tema har vi utarbeidet følgende problemstilling:

«Hvilke konsekvenser vil en innføring av ny NRS ha for regnskapspraksisen til øvrige foretak?»

For å gi svar på denne problemstillingen skal vi ta for oss ulike områder, og se på mulige endringer som kan oppstå. Områdene vi har valgt er varige driftsmidler, pensjon og presentasjon av finansregnskapet. Basert på problemstillingen skal vi se nærmere på aktuelle forskjeller mellom eksisterende standarder (NRS) og ny NRS, samt kommentere nytten av ny NRS.

Oppgaven vår er teoretisk, med innslag av empiri i form av høringsvar. Vi prøver å forklare eventuelle endringer på en lettfattelig måte, og har derfor større fokus på forståelse, fremfor praktiske eksempler.

1.3 Avgrensning av oppgaven

En fullstendig gjennomgang av endringer som vil forekomme som følge av en innføring av ny NRS for øvrige foretak, vil være svært omfattende. Vi har derfor valgt noen sentrale områder som vi ønsker å belyse. Områdene vi har valgt er varige driftsmidler, pensjon og presentasjon av finansregnskapet.

Varige driftsmidler ble valgt da disse utgjør en betydelig del av balansesummen hos mange selskaper, og en endring i behandlingen av disse kan gi store utslag både på resultatet og balansen (Sticos, u.å.). I forkant av oppgaven så vi på høringsvarene knyttet til høringsutkastet. Dette gjorde at vi satt igjen med et inntrykk av at pensjon var et omdiskutert område med store potensielle endringer, og pensjon ble valgt på bakgrunn av

dette. Presentasjon av finansregnskapet ble valgt fordi dette området innebærer mer overordnede og prinsipielle forskjeller.

Alle områdene vi har valgt å ta for oss er omfattende. For å avgrense oppgaven ytterligere har vi derfor valgt å ta for oss noen utvalgte tema som kan bli påvirket ved en overgang til ny NRS. I kapittelet om varige driftsmidler har vi valgt å ha fokus på dekomponering, periodisk vedlikehold og fjernings- og oppryddingsutgifter. Når det gjelder pensjon skal vi se nærmere på diskonteringsrente og estimatavvik. I presentasjon av finansregnskapet har vi fokus på innføringen av totalresultat, begrepsendringer og notekrav. Temaene er valgt på bakgrunn av regnskapsstiftelsens sammenfatning av hvor mulige endringer vil kunne oppstå (Norsk RegnskapsStiftelse, 2015). Vi har også gjort avgrensninger under temaene. Disse avgrensningene fremkommer der det er aktuelt i den løpende teksten.

1.4 Oppbygging av oppgaven

Oppgaven starter innledningsvis med en beskrivelse av problemstilling og avgrensning. Deretter kommer metoddelen hvor vi legger fram relevant teori, og forklarer hvordan vi kommer til å ta i bruk metode i oppgaven. Videre har vi en teoridel hvor vi skriver generelt om den norske regnskapsreguleringen, internasjonal regnskapsstandard, og hovedforskjeller mellom resultatorientert og balanseorientert rammeverk. Deretter tar vi for oss en beskrivelse av ny NRS, formålet med standarden, hvilke kvalitative egenskaper som ligger til grunn, en innføring av høringssvarene, samt førstegangsansendelser. Etter en gjennomgang av teori kommer analysedelen hvor vi går grundig inn på de valgte områdene, drøfter eventuelle endringer, og trekker inn viktige momenter fra høringssvarene. Til slutt kommer konklusjonsdelen hvor vi oppsummerer våre funn, og kommenterer nytten av den nye standarden.

2 Metode

I dette kapitlet vil vi ta for oss generell teori knyttet til metodebruk og forklare hvordan vi kommer til å ta i bruk metode i oppgaven vår.

Johannessen, Christoffersen og Tuft (2011) beskriver det å bruke en metode som «(...) å følge en bestemt vei mot et mål» (s. 33). En samfunnsvitenskapelig metode beskriver hvordan man går fram for å få informasjon om et fenomen, hvordan man skal analysere denne informasjonen, samt hva informasjonen kan fortelle oss (Johannessen et al., 2011).

2.1 Kvantitativ og kvalitativ metode

Johannessen et al. (2011) skiller mellom to ulike samfunnsvitenskapelige metoder: kvantitativ og kvalitativ. Forskjellen mellom disse metodene kan oppsummeres ved at man i kvantitative metoder teller en egenskap ved dataene. Eksempel på en kvantitativ metode kan være å gjennomføre en spørreundersøkelse om hvor mange norske foretak som defineres som øvrige, for så å telle disse og finne et resultat på grunnlag av undersøkelsen. Kvalitativ metode derimot handler om at forskeren tolker innholdet i det som blir sagt eller skrevet. Her ønsker man å finne spesielle kjennetegn ved det man studerer. En går dypere inn i materialet og prøver å finne ut hvorfor eller hvordan et fenomen fungerer. Eksempel på en kvalitativ metode kan være å undersøke hvorfor øvrige foretak fører regnskapet etter internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) fremfor norske regnskapsstandarder (NRS), på områder hvor dette er tillatt.

Oppgaven vår bygger i hovedsak på kvalitativ metode, i form av en kvalitativ dokumentanalyse. Dette innebærer at vi ikke direkte observerer en situasjon, men tar i bruk kildemateriell som allerede eksisterer. For å få svar på hvilke konsekvenser en innføring av ny NRS vil ha, har vi basert oppgaven vår på utvalgte dokumenter. Dokumentene vi har tatt utgangspunkt i er høringsutkast, høringsnotat, hørings svar, NRS og regnskapsloven. Alle dokumentene er tilgjengelige på internett, via regnskapsstiftelsens egen nettside og lovdata.

2.2 Dokumentanalyse

I utformingen av studieoppgaver er det aktuelt å benytte seg av ulike typer dokumenter. Begrepet dokument har en vid betydning, eksempelvis kan det være historiske kilder og offentlige dokumenter, samt internettsider, tv-programmer og aviser (Holberg, 2008). Dokumentanalyse finnes både i kvalitativ og kvantitativ form. Kvalitativ analyse innebærer at den som studerer, tolker meningen i det som blir sagt eller skrevet. Kvantitativ analyse handler om å telle egenskaper i dokumentet, for eksempel gjennom å samle verdier fra et regnskap.

I en dokumentanalyse er det viktig å være bevisst på hvem som har produsert dokumentet og hva selve formålet har vært (Holberg, 2008). Det er avgjørende i enhver oppgave at dokumentene som analyseres har sammenheng med problemstillingen man ønsker å få svar på. For å få svar på hvilke konsekvenser en innføring av ny NRS vil innebære har vi spesielt fokus på høringsutkastet, da dette er standarden som vi omtaler som ny NRS. I tillegg til høringsutkastet, baserer analysen seg på høringsnotat, hørings svar, NRS og regnskapsloven. Disse dokumentene er nødvendige for å kunne svare på problemstillingen vår. For å sammenligne ny NRS med NRS, er det nødvendig å sette disse opp mot hverandre. Regnskapsloven ligger til grunn for både ny NRS og NRS, og det er derfor viktig å ha forståelse for loven. Høringsnotatet er nyttig i analysedelen da dette gir mer utfyllende kommentarer på de ulike punktene i ny NRS. Gjennom hørings svarene beveger vi oss bort fra vår forståelse av ny NRS, ved at vi får flere syn på saken. Vi har tatt utgangspunkt i hørings svarene fra de «fire store» revisjonsselskapene i Norge; Deloitte, PwC, KPMG og Ernst & Young (E24, 2014). Selskapene er sentrale i forbindelse med kontroll av regnskapspraksis, og deres mening vil kunne påvirke innføringen av ny NRS.

Vi mener dokumentanalyse er den beste metoden for å besvare problemstillingen vår. Dette fordi alle de nødvendige dataene som analysen bygger på finnes i de utvalgte dokumentene som vi tar utgangspunkt i. Dataene er nødvendige for å kunne analysere ulikheter mellom standardene.

2.3 Primær- og sekundærdata

Mogstad og Nisted (2011) skiller mellom primærdata og sekundærdata. De beskriver primærdata som data som samles inn for å gi svar på en forhåndsbestemt problemstilling. I tilfeller hvor det ikke foreligger nødvendig informasjon for å gi svar på en problemstilling, er det nødvendig å innhente relevant informasjon på egenhånd, blant annet gjennom spørreundersøkelser, dybdeintervjuer, observasjon o.l. Informasjonen som hentes inn er eksempel på primærdata. Sekundærdata beskrives som data som allerede eksisterer, altså data som andre har samlet inn uavhengig av en forhåndsbestemt problemstilling. I og med at datainnsamling krever store ressurser både i form av tid og penger, er bruk av sekundærdata mer utstrakt enn primærdata. Det finnes ulike måter å finne fram til sekundærdata, blant annet gjennom offentlige registre, tidsskrift eller aviser (Mogstad & Nisted, 2011).

I denne oppgaven kommer vi til å benytte sekundærdata i form av allerede eksisterende dokumenter, som nevnt ovenfor.

2.4 Svakheter i datamaterialet

For å kunne svare på problemstillingen er det nødvendig med gode og pålitelige data. Det er viktig å vurdere kvaliteten, og kartlegge eventuelle svakheter i datamaterialet som benyttes. Begrepene reliabilitet og validitet står sentralt i denne vurderingen.

Reliabilitet betyr pålitelighet og «(...) knytter seg til nøyaktigheten av undersøkelsens data, hvilke data som brukes, den måten de samles inn på, og hvordan de bearbeides (Johannessen et al., 2011, s. 44). Dette går ut på at man skal oppnå samme resultat ved flere uavhengige målinger. I kvalitativ forskning, slik som vår oppgave, er det vanskelig å foreta slike målinger. For å oppnå høy reliabilitet i kvalitative metoder må man gi gode begrunnelser for valg og vurderinger (Storsul, 2008). Man bør strebe etter en gjennomsiktighet, og unngå å skjule relevant informasjon for leserne. I arbeidet med ny NRS skapes denne gjennomsiktigheten ved at regnskapsstiftelsen blant annet kommenterer det foreslåtte høringsutkastet i et tilhørende høringsnotat, samtidig som de ønsker innspill fra andre profesjonelle aktører.

«Validitet i en undersøkelse dreier seg om undersøkelsen måler det den har til hensikt å måle» og «at dataene man har funnet er mest mulig relevante eller gyldige for problemstillingen» (Stubberud, 2002). For å oppnå validitet i kvalitative dokumenter er det viktig at forfatteren har god kunnskap om temaet. Siden regnskapsstiftelsen er en seriøs aktør innenfor regnskapsområdet er det rimelig å anta at dokumentene vi bruker har høy validitet.

I og med at oppgaven vår bygger på offentlige dokumenter utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse, forutsetter vi at det ikke finnes betydelige svakheter i datamaterialet. Høringsutkastet bygger på allerede eksisterende dokumenter som er tatt i bruk, blant annet IFRS for SMEs og regnskapsloven. Vi anser derfor utkastet som pålitelig og riktig. Vi er likevel innforstått med at det kan fremkomme svakheter i høringssvar, men gjennom kun å fokusere på de fire største aktørene innenfor regnskap og revisjon, anser vi disse mulige svakhetene for å være minimert.

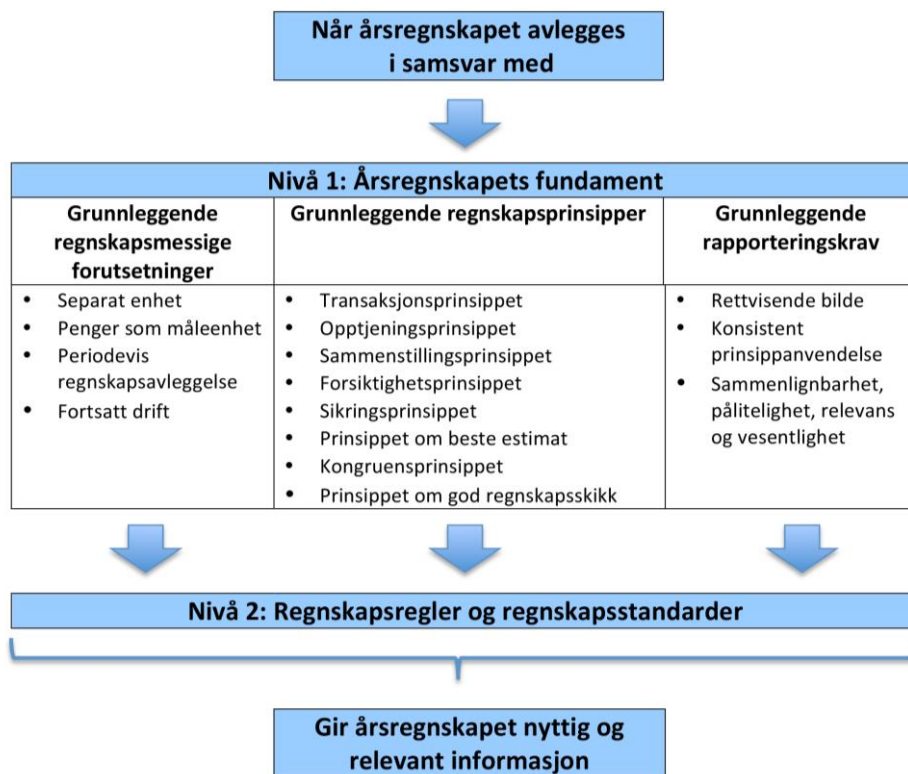
3 Teori

I teorikapitlet vil vi gjøre rede for oppgavens teoretiske grunnlag. Her går vi nærmere inn på det resultatorienterte og balanseorienterte rammeverket, og hovedforskjellene mellom dem. Den norske regnskapsreguleringen er resultatorientert, mens IFRS er balanseorientert (Elling, 2012). Ny NRS bygger dermed på et balanseorientert rammeverk, i motsetning til dagens standarder for øvrige foretak. En overgang til ny NRS vil i utgangspunktet være et paradigmeskift, som vil kunne føre til endret regnskapsmessig behandling av ulike problemstillinger. Det vil derfor være nødvendig å ha en forståelse for de ulike rammeverkene og forskjellene mellom dem før vi kommer til analysen.

3.1 Den norske regnskapsmodellen

Den norske regnskapsmodellen bygger på et resultatorientert rammeverk, hvor den transaksjonsbaserte historiske kostmodellen legges til grunn (Langli, 2010). Som hovedregel innebærer dette i korte trekk at det må ha skjedd en transaksjon før man kan resultatføre hendelser i regnskapet. «Dagen etter transaksjonstidspunktet er transaksjonen historie og vederlaget en historisk størrelse, og det har gitt opphav til begrepet historisk kost» (Langli, 2010, s. 76). Transaksjonene skal altså måles til historisk kost, samtidig som transaksjonsprinsippet, som vi forklarer nedenfor, skal legges til grunn.

Ved årets slutt skal alle norske regnskapspliktige foretak vise en oversikt over de økonomiske aktivitetene som har funnet sted i løpet av året, i form av et årsregnskap. Årsregnskapet reguleres av regnskapsloven med tilhørende standarder, hvor primærfokuset er resultatet. Langli (2010) påpeker at «årsregnskapets formål er å tilfredsstille de eksterne regnskapsbrukernes behov for relevant og nyttig informasjon» (s. 79). For å oppnå formålet presenterer Langli en modell som opererer på to nivåer, jf. figur 1.



Figur 1: Årsregnskapets fundament og regnskapsregler/-standarder (Langli, 2010, s. 79)

Nivå 1 utgjør årsregnskapets fundament. Fundamentet fungerer som en bærebjelke og sammen med logisk tankegang vil en kunne finne løsninger på regnskapsmessige utfordringer. Hensikten er å etablere et allmenngyldig og generelt rammeverk for regnskapsrapporteringen (Langli, 2010). Fundamentet består av tre inndelinger: grunnleggende forutsetninger, regnskapsprinsipper og rapporteringskrav, som vist i figuren.

De fire grunnleggende regnskapsmessige forutsetningene i fundamentet brukes som forutsetninger for målingen. Forutsetningene regulerer blant annet hvordan periodens resultat skal måles. Resultatmåling står sentralt ettersom resultatet er det primære i et resultatorientert rammeverk. Forutsetningene i fundamentet er basert på et deskriptivt grunnlag, som vil si at de er med på å forklare hvordan den faktiske regnskapspraksisen er (Elling, 2012).

De grunnleggende regnskapsprinsippene fungerer som retningslinjer for regnskapsføringen. På den måten bidrar de til at regnskapet er oversiktlig og gir relevant informasjon til

brukerne om periodens inntekter, kostnader og resultat (Langli, 2010). Prinsippene kan deles i to grupper: grunnleggende- og øvrige regnskapsprinsipp. I det følgende redegjøres det kort for de ulike prinsippene.

De grunnleggende regnskapsprinsippene som nevnt i rskl. § 4-1 styrer inntekts- og kostnadsføringen ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Dette er kjernen i et resultatorientert perspektiv, hvor resultatet måles ut fra regnskapets inntekter og kostnader.

Transaksjonsprinsippet handler om måling av transaksjoner, og beskrives i rskl. § 4-1.1 nr. 1. En transaksjon består av en overdragelse og et vederlag. Selve overdragelsen skjer mellom to eller flere parter, og vederlaget skal etter prinsippet fastsettes til verdien på transaksjonstidspunktet, det vil si når risiko og kontroll overføres.

Opptjeningsprinsippet skal være med å sikre at en inntekt resultatføres når den faktisk er opptjent, og beskrives i rskl. § 4-1.1 nr. 2. Opptjeningen kan for eksempel skje ved at den kritiske hendelsen har inntrådt og foretaket gjør krav på et vederlag fra kunden. Som følge av opptjeningsprinsippet vil resultatet gi en korrekt måling av periodens inntekt, noe som i et resultatorientert perspektiv vil bidra til å gi et rettviseende bilde av foretaket.

Sammenstillingsprinsippet handler om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, og beskrives i rskl. § 4-1.1 nr. 3. Sammenstilling vil bidra til å gi et rettviseende bilde av foretaket, og øke brukernes nytteverdi. Nytteverdien vil økes ved at en ser sammenhengen mellom forbruk og inntjening. For en bruker vil det i beslutningssituasjoner være nødvendig å se på inntjeningsevnen til foretaket. Sammenstillingsprinsippet bidrar til at beslutningsgrunnlaget blir mest mulig korrekt. Dette er spesielt viktig i et resultatorientert rammeverk, hvor resultatet er primærfokuset.

Forsiktighetsprinsippet understreker viktigheten av å utvise forsiktighet, og beskrives i rskl. § 4.1.1 nr. 4. Ved usikkerhet skal det brukes forsiktighet ved beregning av anslag for å unngå overvurdering av eiendeler eller inntekter, og undervurdering av forpliktelser eller kostnader.

Sikring beskrives i rskl. § 4.1.1 nr. 5 og handler om at gevinst og tap skal resultatføres i samme periode.

De øvrige regnskapsprinsippene som nevnt videre i rskl. kapittel 4. redegjør for mer generelle aspekter ved regnskapsføringen.

Rskl. § 4-2 understreker at det ved usikkerhet skal brukes *beste estimat*, på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Ved vurdering av beste estimat er det viktig å ta hensyn til forsiktighetsprinsippet for å få realistiske vurderinger.

Rskl. § 4-3 om *kongruensprinsippet* sier at inntekt og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal likevel føres mot egenkapitalen. Andre unntak fra prinsippet kan også gjøres dersom det er i samsvar med god regnskapsskikk.

Rskl. § 4-6 sier at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med *god regnskapsskikk*. God regnskapsskikk vil si å bruke prinsippene fra regnskapsloven sammen med lover og tilhørende standarder i regnskapsføringen.

De grunnleggende rapporteringskravene er også en viktig del av årsregnskapets fundament. Disse kravene er kvalitative og omhandler blant annet rettvise bilde og konsistent prinsippanvendelse. Rettvise bilde vil si at årsregnskapet skal gi et reelt bilde av foretakets økonomi, slik at regnskapets brukere får oppfylt sine informasjonsbehov i beslutningsprosesser (Langli, 2010). Med andre ord har brukerne et behov for og krav om at årsregnskapet skal inneholde relevant og pålitelig informasjon som kan være avgjørende i beslutningssituasjoner. Hovedformålet med årsregnskapet er at det skal være nyttig og at man skal kunne stole på at informasjonen er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsregler og standarder (Langli, 2010). Klarer en å ivareta dette formålet oppfylles rapporteringskravet om pålitelighet. Ved relevans kreves det at all relevant informasjon tas med, noe som betyr at en ikke unnlater eller holder tilbake viktig informasjon. I situasjoner hvor det oppstår utfordringer eller uklarheter skal man forklare dette nærmere i form av noter.

Vesentlighet og relevans henger tett sammen, og begge kravene står sentralt i utarbeidelsen av regnskapet. Langli (2010) sier at «relevant informasjon er vesentlig, mens uvesentlig informasjon er mindre relevant eller ikke relevant i det hele tatt» (s. 87). Det må med andre ord brukes skjønn med tanke på hvor mange detaljer som skal tas med i rapporteringen. Videre understreker Langli viktigheten av rapporteringskravet forståelighet. Det kreves at informasjonen som gis er forståelig for enhver regnskapsbruker. Det at årsregnskapet er strukturert og oversiktlig, samt at innholdet er ført rett, vil føre til mindre feiltolkninger.

Rapporteringskravene konsistens og sammenlignbarhet fastslår at informasjonen som gis må kunne sammenlignes med eget og andres årsregnskap, både i tidligere og kommende perioder. Konsistens kan også betegnes som varig. Dette betyr i korte trekk at en bruker de samme regnskapsprinsipper og målemetoder som har blitt benyttet tidligere (Langli, 2010). På denne måten vil en oppnå å kunne sammenligne verdier fra en periode til en annen.

På nivå 2 opererer Langli (2010) med regnskapsregler og regnskapsstandarder. Reglene og standardene bygger videre på årsregnskapets fundament og forteller oss hvordan regnskapspraksisen til foretaket skal være. Regnskapspraksisen i Norge reguleres først og fremst av lovgivningen, men denne er i mange tilfeller veldig generell, og ofte trengs det derfor utdypning. Utdypningene finner man i de norske regnskapsstandardene som er utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse. Standardene har som formål å fremme god regnskapsskikk gjennom å spesifisere regnskapsføringen i større grad enn lovgivningen. Dersom man ikke finner svar på problemstillinger i standardene, skal man gå tilbake til de grunnleggende regnskapsprinsippene i fundamentet (Langli, 2010).

3.2 Internasjonal regnskapsstandard

I 1989 innførte det internasjonale standardsettende organet, International Accounting Standards Board (IASB), et konseptuelt rammeverk for å regulere regnskapsavleggelsen i EU (Den norske Revisorforening, 2011). Dette rammeverket bygger i stor grad på de samme prinsippene som det amerikanske standardsettende organet, Financial Accounting Standards Board (FASB), tidligere har utviklet. Målet med det konseptuelle rammeverk er å dekke regnskapsbrukernes informasjonsbehov på best mulig måte. For å gjøre dette enklest mulig

finnes det et sett med generelle retningslinjer som skal hjelpe foretakene i utformingen av den finansielle rapporteringen (Elling, 2012).

Det konseptuelle rammeverket bygger på et balanseorientert perspektiv. Det vil si at balansen er det primære, og at rammeverket definerer eiendeler, gjeld og egenkapital. Selv om balansen er primærfokus i dette rammeverket er ikke resultatregnskapet irrelevant. Resultatregnskapet beskrives ofte som rammeverkets sekundærfokus, og brukes for å forstå og forklare endringer i foretakets egenkapital. Balanseorienterte regnskapsmodeller bygger på normative regnskapsteorier, noe som betyr at de skal prøve å gi svar på hvordan regnskapspraksis bør være. Modellen er også fremtidsrettet, og det tilsier at bruk av virkelig verdi som måleattributt står sentralt (Elling, 2012).

De internasjonale regnskapsstandardene for avleggelse av finansregnskapet blir utstedt av IASB (Den norske Revisorforening, 2011). Standardene som utgis i dag har betegnelsen International Financial Reporting Standards (IFRS), mens de som ble gitt ut før 2003 har betegnelsen International Accounting Standards (IAS). IASB ønsker å fremme regnskapsharmonisering, og arbeider derfor tett med FASB om et konvergensprosjekt. Prosjektet går ut på å utarbeide regnskapsstandarder av høy kvalitet, og som er i overensstemmelse med hverandre (Elling, 2012).

IASBs konseptuelle rammeverk for IFRS kan deles inn i følgende seks nivåer¹:

1. Målsetning
2. Kvalitative egenskaper
3. Grunnleggende forutsetning
4. Definisjon av elementene
5. Innregning (av elementene)
6. Måling (av elementene)

Nivå 1 understreker rammeverkets målsetning om å ivareta regnskapsbrukernes informasjonsbehov (Elling, 2012). Rammeverket anser eiere, investorer, långivere og andre

¹ Svein Abrahamsen: IFRS – konseptuelt rammeverk (begrepsramme). Forelesning ved HSH, avd. Haugesund 17.10.2014

som direkte bidrar med økonomiske ressurser som de viktigste regnskapsbrukerne. Andre brukere som kan ha interesser i et foretak er de ansatte, ledelsen, det offentlige, kunder, leverandører o.l.

På nivå 2 redegjøres det for de kvalitative egenskapene som legges til grunn for at regnskapsinformasjonen skal dekke brukernes informasjonsbehov, og samtidig skape størst mulig nytteverdi (Elling, 2012). De fundamentale kvalitative egenskapene er relevans og validitet. Elling (2012) forklarer relevans som at «(...) informasjonen er i stand til å gjøre en forskjell for brukernes beslutninger vedørende ressursallokering» (s. 205, norsk oversettelse). Med dette menes det at informasjonen må bidra til å gjøre en forskjell i brukernes beslutninger for at utarbeidelse av informasjonen skal være nyttig. Dersom ingen har bruk for informasjonen vil utarbeidelsen være meningsløs. Elling (2012) beskriver validitet som at «(...) den finansielle informasjonen troverdig representerer de økonomiske fenomenene den gir seg ut for å representere» (s. 206, norsk oversettelse). For at regnskapet skal ha kvalitet er det altså nødvendig at informasjonen representerer virkeligheten. Regnskapsmanipulasjon ved at man bevisst fikser på et regnskap, er et eksempel på en handling som reduserer validiteten til regnskapet. Foruten om disse to fundamentale egenskapene finnes det flere forsterkende egenskaper: sammenlignbarhet, verifiserbarhet, rettidighet og forståelighet (Elling, 2012).

På rammeverkets 3. nivå trekkes den grunnleggende forutsetningen om fortsatt drift frem. Dette betyr at regnskapet skal avlegges under forutsetningen om at foretaket vil eksistere frem i tid. Periodiseringsprinsippet vil også være en underliggende forutsetning (Gjesdal, Kvaal & Kvifte, 2006). «Periodiseringsprinsippet er ikke utdypet i rammeverket utover at det er presisert at transaksjoner og hendelser skal regnskapsføres i de periodene de skjer og at effekten av dem skal henføres til de periodene de vedrører» (Gjesdal et al., 2006, s. 44).

På det 4. nivået defineres de ulike elementene med utgangspunkt i et balanseorientert perspektiv. For å vurdere aktivering av eiendeler og gjeld, må definisjonen for den aktuelle posten være oppfylt. Definisjonene er som følger:

En eiendel er en ressurs som kontrolleres av foretaket som følge av tidligere hendelser, og hvor de fremtidige økonomiske fordelene forventes å tilflyte foretaket.

(...) En forpliktelse er en nåværende forpliktelse for foretaket, som er oppstått som følge av en tidligere hendelse, og som ved innfrielse fører til en reduksjon av foretakets økonomiske ressurser (Elling, 2012, s. 212, norsk oversettelse).

Det er likevel ikke nok at kun definisjonen oppfylles, innregningskriteriene som det redegjøres for på nivå 5 må også være oppfylt for at posten kan balanseføres (Elling, 2012).

Det 5. nivået redegjør for innregningskriteriene som må være oppfylt for at en post kan balanseføres. Innregningskriteriene lyder som følger (Elling, 2012, s. 215, norsk oversettelse):

1. Det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler tilknyttet posten enten vil strømme til eller fra virksomheten.
2. Posten kan måles pålitelig til kostpris eller annen verdi.

Nivå 6 i rammeverket tar opp målingen av elementene. Her vurderes det hvilket målegrunnlag som skal brukes når posten føres opp i balansen. IASB lister opp flere alternative måleattributter, blant annet historisk kost, nåverdi, virkeligverdi, gjenanskaffelseskost og realisasjonsverdi (Gjesdal et al., 2006).

Samlet sett danner disse seks nivåene det konseptuelle rammeverket. Nivåene bidrar til at regnskapsinformasjonen som gjøres tilgjengelig er relevant og valid.

3.3 Innføring av IFRS for børsnoterte selskaper

I 2002 vedtok EU at alle børsnoterte selskaper skal avlegge konsernregnskap etter IFRS (Den norske Revisorforening, 2011). IFRS-forordningen innebærer at alle børsnoterte selskaper fra og med 2005 er pliktige til å utarbeide konsernregnskap etter bestemmelsene i IFRS. I noen tilfeller vil IFRS stride mot nasjonale regnskapsregler, når dette er tilfellet skal IFRS råde over regnskapslovgivningen i det gjeldende landet (e-conomic, u.å.). For selskaps- og konsernregnskap i ikke-børsnoterte selskaper er det opp til de nasjonale myndighetene i landet å bestemme hvordan regnskapsavleggelsen skal foregå (Den norske Revisorforening, 2011).

Anvendelsen av internasjonale regnskapsstandarder i Norge reguleres av rskl. § 3-9. Paragrafens første ledd pålegger alle børsnoterte selskaper i Norge å avlegge konsernregnskap etter IFRS. Tredje ledd gir selskapene muligheten til også å utarbeide selskapsregnskapene etter de internasjonale standardene. I henhold til fjerde ledd har alle norske selskaper, uavhengig av om de er børsnoterte eller ikke, anledning til å bruke IFRS i avleggelsen av både konsern- og selskapsregnskap. Ifølge Den norske Revisorforening (2011) besluttet Stortinget at alle børsnoterte selskaper som ikke har konsernregnskapsplikt, fra og med regnskapsåret 2011 skal utarbeide årsregnskap i samsvar med bestemmelsene i IFRS, jf. rskl. § 3-9.3 annet punktum. Innføringen av IFRS for børsnoterte selskaper igangsatte en internasjonaliseringsprosess, og det neste naturlige steget har vært å ta for seg øvrige foretak.

3.4 IFRS for SMEs

I 2009 utga IASB IFRS for SMEs (Den norske Revisorforening, 2011). Denne standarden retter seg mot små og mellomstore foretak, det vil si de foretakene som ikke er børsnoterte. IFRS for SMEs bygger på full IFRS, men med en rekke forenklinger. Forenklingene finner vi blant annet knyttet til notekravene, og i forbindelse med innregning og måling av eiendeler og forpliktelser (Huneide, Pedersen, Schwencke & Haugen, 2013). Meningen med IFRS for SMEs er at det også skal være mulig for mindre foretak å kommunisere gjennom et internasjonalt regnskapsspråk.

IFRS for SMEs har lenge vært et tema i Norge, men kom for alvor frem i lyset i 2010 da Norsk RegnskapsStiftelse sendte et brev til Finansdepartementet. Brevet gikk ut på at regnskapsstiftelsen ønsket at departementet skulle gjøre en nærmere vurdering av anvendelsen av IFRS for SMEs i Norge (Den norske Revisorforening, 2011). I forkant av utsendelsen av brevet ble det gjort en grundig vurdering av om standarden var egnet for bruk i Norge. Regnskapsstiftelsen konkluderte med at IFRS for SMEs var egnet og at det burde vurderes om standarden skulle erstatte de gjeldene regnskapsreglene for øvrige foretak (Norsk RegnskapsStiftelse, 2010). I 2014 fremmet regnskapsstiftelsen et forslag til en ny norsk standard som bygger på IFRS for SMEs. Det er dette høringsutkastet oppgaven vår bygger på.

3.5 Hovedforskjeller mellom rammeverkene

Ny NRS bygger på IFRS for SMEs, som igjen bygger på IFRS. Sammenlignet med NRS er IFRS basert på et mer omfattende og mindre fleksibelt rammeverk (Fardal, 2007). NRS kan skilles fra IFRS ved at NRS i større grad er veiledende fremfor rettslig bindene. NRS tar utgangspunkt i grunnleggende regnskapsprinsipper, mens IFRS er mer eller mindre styrt av detaljer og krav om utfyllende dokumentasjon rundt forutsetninger, metoder og vurderinger som en finner i noteopplysninger (Fardal, 2007).

Den største og viktigste forskjellen mellom den norske regnskapsmodellen og IFRS-rammeverket er tilnærmingen til regnskapet. Fardal (2007) viser til at det norske rammeverket er resultatorientert, mens IFRS bygger på et balanseorientert rammeverk. I et resultatorientert rammeverk er primærfokuset resultatregnskapet. Hovedformålet er her å gi en god og fornuftig måling av selskapets resultat i en periode, og balansen vil ha en underordnet og sekundær rolle (Fardal, 2007). Et resultatorientert perspektiv ser på selskapet som en fysisk transformasjonsprosess. Prosessen går ut på at man kjøper ressurser som går gjennom en produksjonsprosess, og man står til slutt igjen med en ferdigvare eller tjeneste som omsettes på ferdigvaremarkedet (Elling, 2012). I transformasjonsprosessen blir driftsaktiviteten målt direkte gjennom resultatregnskapet etter følgende fremgangsmåte: inntekter (ferdigvaremarkedet) - kostnader (ressursmarkedet) = resultat (Elling, 2012). I IFRS er perspektivet balanseorientert, balansen er det primære, og resultatregnskapet er underordnet og har en sekundær rolle. Her blir selskapet sett på som et «drivhus for eiendeler» (Elling, 2012). Målet er vekst og fremgang i drivhuset slik at eiendelene øker mer enn gjelden, noe som igjen indikerer en økning i egenkapitalen. Elling understreker at driftsaktiviteten her blir målt indirekte via virkningene av transaksjonsprosessen på egenkapital/nettoeiendeler i balansen. Periodens resultat fremkommer i balansen ved å se på endringen i egenkapital, altså endring i eiendeler fratrukket endring i gjeld ved begynnelsen og slutten av en periode.

En annen sentral forskjell mellom rammeverkene knyttes til hvilke måleattributter som foretrekkes. Det resultatorienterte rammeverket bygger på en transaksjonsbasert historisk kostmodell, som i korte trekk innebærer at det i hovedsak må ha skjedd en transaksjon før man kan resultatføre noe i regnskapet. Fardal (2007) forklarer at et kjøp eller salg må finne

sted før man kan regnskapsføre en hendelse. I vurderingen skal kostprisen på kjøpstidspunktet, justert for eventuelle avskrivninger, legges til grunn. Det finnes likevel unntak, blant annet for finansielle instrumenter og varederivater som skal vurderes til virkelig verdi jf. rskl. § 5-8. Det balanseorienterte rammeverket krever i større grad at eiendeler og gjeldsposter vurderes til virkelig verdi. Rammeverket åpner for registrering av poster uavhengig av om en transaksjon faktisk har funnet sted. På bakgrunn av dette kan det oppstå motsetninger i vurderingsgrunnlaget til de to rammeverkene (Fardal, 2007).

Den norsk regnskapsmodellen og IFRS-rammeverket kan også skilles fra hverandre ved at ulike regnskapsteorier legges til grunn for regnskapspraksisen. Det resultatorienterte perspektivet har et deskriptivt grunnlag. Deskriptive regnskapsteorier ses på som beskrivende og de skal gi svar på hvordan den faktiske regnskapspraksisen er. Teoriene skal være så objektive som mulig, de skal forutsi og forklare fenomener i virkeligheten (Elling, 2012). Det balanseorienterte perspektivet er basert på et normativt grunnlag. Elling (2012) forklarer at normative regnskapsteorier skal gi svar på hvordan regnskapspraksis bør være. Normative regnskapsteorier kan være nyttige for regnskapsreguleringer fordi det er veiledende teorier som anviser hvordan det beste regnskapet bør utarbeides i forhold til en bestemt målsetting.

Vi har i dette kapitlet lagt frem hovedforskjellene mellom de ulike rammeverkene, for å skape en forståelse av at NRS og ny NRS bygger på ulike prinsipielle rammeverk. Oppgaven vår går ut på å drøfte endringer mellom NRS og ny NRS, og vi vil derfor ikke ha fokus på forskjeller mellom NRS og IFRS i analysen.

4 Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak (ny NRS)

I forrige kapittel ga vi en generell innledning til de to rammeverkene. I dette kapitlet vil vi se nærmere på høringsutkastet til ny NRS for øvrige foretak, førstegangs anvendelse og hørings svar.

4.1 Formål

Formålet med den nye regnskapsstandarden er å fremme en internasjonal harmonisering av regnskapsstandarder, slik at det skal bli lettere å sammenligne regnskaper på tvers av landegrenser (høringsnotat, 2014). Innføringen av ny NRS er ment å føre den norske regnskapsreguleringen enda et steg nærmere et internasjonalt regnskapsspråk. Samtidig som internasjonalisering står sentralt, ønskes det også å ivareta brukernes informasjonsbehov på best mulig måte (høringsutkast, 2014).

Selv om internasjonalisering er hovedformålet med ny NRS, skal den norske regnskapsloven hensyntas. I tilfeller hvor det oppstår konflikter mellom IFRS for SMEs (som standarden bygger på) og den norske regnskapsloven, skal alltid regnskapsloven vektlegges (høringsnotat, 2014). Dette har ført til en rekke særnorske regler i ny NRS, som skiller ny NRS fra IFRS for SMEs. Disse reglene er merket med «N». Videreføringen av de norske reglene bidrar til å svekke den internasjonale harmoniseringen. Regler fra IFRS for SMEs som ikke videreføres i standarden er merket med «Utgår».

4.2 Kvalitative egenskaper

For å sikre kvalitet i regnskapet fremmer både NRS og IFRS flere grunnleggende prinsipper, som nevnt i delkapittel 3.1 og 3.2. Ny NRS legger også en rekke grunnleggende kvalitative egenskaper til grunn for utformingen av finansregnskapet. Vi kommer i dette kapitlet til å ta for oss de grunnleggende kvalitetskravene som er nevnt i ny NRS kapittel 2, og sammenligne disse med kravene som inngår i den norske regnskapsmodellen.

Den norske regnskapsloven skal som sagt hensyntas i ny NRS. Alle de grunnleggende regnskapsmessige forutsetningene og regnskapsprinsippene som er nevnt i regnskapsloven

(se delkapittel 3.1) skal dermed videreføres i ny NRS. Av prinsippene i loven er det spesielt ett som fremkommer direkte av standarden: forsiktighetsprinsippet.

Forskjellene mellom NRS og ny NRS finner vi i de øvrige rapporteringskravene som ikke er nevnt eksplisitt i loven. Langli (2010) betegner disse som grunnleggende rapporteringskrav, mens de i ny NRS omtales som «kvalitative egenskaper ved informasjonen i finansregnskapet» (høringsutkast, 2014). I praksis er disse grunnleggende kravene i stor grad de samme, men det også finnes krav som ikke videreføres, samtidig som ny NRS innfører nye. Rapporteringskravene som videreføres er: forståelighet, relevans, vesentlighet, pålitelighet og sammenlignbarhet. Ingen av disse nevnes eksplisitt som krav i loven eller i NRS, men alle inngår indirekte gjennom norsk god regnskapsskikk. Ny NRS kan dermed anses å tydeliggjøre disse kravene ved at de nevnes fortløpende i kapittel 2 i standarden. Forståelsen av innholdet i kravene er tilsvarende i ny NRS som i den norske regnskapsmodellen (se delkapittel 3.1). Fullstendighet er også en viktig del av den norske regnskapsmodellen. Langli nevner ikke dette kravet eksplisitt, men det fremkommer indirekte gjennom rapporteringskravene relevans og pålitelighet. I ny NRS fremkommer fullstendighetskravet eksplisitt, noe som kan tilsa at en ønsker å ha et større fokus på dette. Ny NRS ønsker som sagt å ivareta brukernes informasjonsbehov på best mulig måte, og ved å ivareta kravene om relevans og pålitelighet vil regnskapet bidra til dette, og målet om et fullstendig regnskap vil nås.

I tillegg til de videreførte kvalitative egenskapene, definerer ny NRS tre nye grunnleggende krav for finansregnskapet. Det første nye kravet omhandler «Innhold fremfor formalia» og er beskrevet i ny NRS pkt. 2.8. Kravet sier at «transaksjoner og andre hendelser og forhold skal regnskapsføres og presenteres i overensstemmelse med deres innhold, og ikke bare deres juridiske form» (ny NRS pkt. 2.8). Det andre kravet kalles «rettidighet» og er beskrevet i ny NRS pkt. 2.12. Dette kravet «innebærer at informasjonen framskaffes innenfor tidsrammen for beslutningen. Hvis det foreligger urimelig stor forsinkelse i rapporteringen av informasjonen, kan den miste sin relevans» (ny NRS pkt. 2.12). Det tredje kravet innebærer en «avveining mellom kost-nytte», og er beskrevet i ny NRS pkt. 2.13 og 2.14. Kravet sier at «nytteverdien av informasjonen må overstige kostnaden ved å framskaffe den» (ny NRS pkt. 2.13).

Om kravene kan anses som «nye» kan nok diskuteres, men i og med at de fremkommer tydeligere i ny NRS enn i NRS, velger vi å omtale dem som nye. Innføringen av kravet innhold fremfor formalia innebærer at foretak skal regnskapsføre transaksjoner som er betydelige, uavhengig av deres juridiske form. Dette kravet nevnes ikke eksplisitt i NRS, men fremkommer indirekte innenfor ulike områder. Et eksempel er finansiell leasing. I henhold til NRS 14 skal finansielle leieavtaler balanseføres, selv om det formelle eieransvaret ligger utenfor selskapet. Årsaken er at det er selskapet som bærer risikoen. Innføringen av kravet rettidighet innebærer at beslutningstakere skal ha tilgang til informasjon som er relevant for beslutningen før beslutningen tas. Dette kan ses i sammenheng med relevanskravet i NRS, som sier at all relevant informasjon skal tas med. Indirekte innebærer dette at informasjonen skal være tilgjengelig på beslutningstidspunktet. Avveilingen mellom kost-nytte vil si at man skal foreta en kost-nytte-vurdering ved utarbeidelse av informasjon. Dette er et krav som kan knyttes til forenklingen i rapporteringen for små foretak etter NRS 8. Små foretak har forenklete rapporteringskrav sammenlignet med store, da kostnaden knyttet til utarbeidelse i disse tilfellene ofte kan overstige nytten.

Oppsummert viderefører ny NRS de grunnleggende forutsetningene og prinsippene fra den norske regnskapsmodellen, da regnskapsloven skal hensyntas. Angående innføringen av de nye prinsippene ser vi at disse også eksisterer i NRS, selv om de ikke nevnes eksplisitt. De kvalitative egenskapene vil derfor mest sannsynlig ikke medføre endret regnskapspraksis ved en overgang til ny NRS.

4.3 Hørings svar

Ny NRS ble som sagt fremmet som et høringsutkast våren 2014, med høringsfrist høsten 2014. Ikrafttredelsen skulle finne sted fra og med 1. januar 2016. Høringsutkastet mottok over 70 svar, hvor en stor del kritiserte standarden. Årsaken til at mange var kritiske til en ny regnskapsstandard på dette tidspunktet, var at de mente at det var nødvendig å utrede regnskapsloven før det blir innført en ny standard. Mange mente altså at tidspunktet for en ny standard burde samkjøres med en revidert utgave av regnskapsloven. I september 2014 ble det oppnevnt et lovutvalg som skal utrede loven. Utvalget har som oppgave å «harmonisere norsk regelverk med EU-regler, samt modernisere og forenkle regnskapsloven» (Norsk RegnskapsStiftelse, 2015). På grunnlag av dette valgte

Regnskapsstandardstyret i årsrapporten for 2014 å utsette ikrafttredelsen av ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak.

Høringssvarene² vi har tatt utgangspunkt i er fra de «fire store» revisjonsselskapene i Norge (E24, 2014). Blant de over 70 svarene som kom inn, har vi valgt Deloitte, PwC, KPMG og Ernst & Young siden disse jobber med regnskapsrevidering til daglig. Høringssvarene vi har sett på er oppsummert i analysedelen (kapittel 5).

4.4 Førstegangs anvendelse av ny NRS

Ved førstegangs anvendelse av Norsk Regnskapsstandard legges kapittel 35, overgang til Norsk Regnskapsstandard til grunn. «En førstegangsbruker av Norsk Regnskapsstandard skal anvende dette kapitlet ved utarbeiding av sitt første finansregnskap som er i overensstemmelse med denne standarden» (ny NRS, pkt. 35.3). Kapittel 35 bygger på IFRS 1 Førstegangs anvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering.

Kapitlet omhandler overgangsregler for foretak som tar i bruk ny NRS for første gang. Ved overgang til ny NRS må de enkelte selskapene utarbeide en åpningsbalanse med utgangspunkt i reglene som er nevnt i ny NRS kapittel 35. Ifølge pkt. 35.7 skal selskapet i sin åpningsbalanse:

- (a) innregne alle eiendeler og forpliktelser hvis innregning kreves av *Norsk Regnskapsstandard*,
- (b) ikke innregne poster som eiendeler eller forpliktelser hvis denne standarden ikke tillater slik innregning,
- (c) omklassifisere poster som foretaket har innregnet i henhold til tidligere anvendte regnskapsprinsipper som én type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen, men som er en annen type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen i henhold til denne standarden, og
- (d) anvende denne standarden ved måling av alle innregnede eiendeler og forpliktelser.

² Høringssvar: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/04/Høringssvar-Ny-norsk-regnskapsstandard.zip>

Ved utarbeidelsen av ny NRS har det vært ønskelig å unngå unødvendige overgangsutgifter (høringsnotat, 2014). Dette har ført til at man ved innføring av ny NRS kan ta i bruk førstegangsansendelsen flere ganger, i motsetning til IFRS for SMEs som kun tillater det én gang. Ved å kunne benytte seg av overgangsreglene flere ganger får man fordelt effektene over en lengre periode, og hensynet om å begrense overgangsutgiftene ivaretas.

Overgangsbestemmelsene vil få konsekvenser for regnskapspraksisen ved en overgang til ny NRS. Vi kommer ikke til å gå i dybden på disse, men nevner dem der det er aktuelt innenfor våre temaer.

5 Analyse og drøfting

For å belyse eventuelle konsekvenser innføringen av ny NRS vil ha for regnskapspraksisen, skal vi i denne delen analysere og drøfte de ulike områdene vi har valgt. Hovedområdene vi skal se nærmere på er som sagt varige driftsmidler, pensjon og presentasjon av finansregnskapet. Vi vil her sette ny NRS opp mot NRS og prøve å forklare eventuelle forskjeller på en forståelig og oversiktlig måte.

5.1 Varige driftsmidler

Varige driftsmidler blir omtalt i ny NRS kapittel 17, og kalles her eiendom, anlegg og utstyr. I NRS har ikke varige driftsmidler en egen standard, men blir delvis regulert i NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, NRS 13 og NRS 8. Høringsnotatet trekker frem dekomponering, periodisk vedlikehold og fjernings- og oppryddingsutgifter som sentrale temaer. Med utgangspunkt i dette har vi valgt å ta for oss disse.

5.1.1 Dekomponering

Ny NRS fremmer krav om dekomponering av eiendom, anlegg og utstyr dersom de ulike komponentene har vesentlige forskjeller, jf. ny NRS pkt. 17.16:

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. Andre eiendeler skal avskrives over sin utnyttbare levetid som enkelteiendeler. Med enkelte unntak, for eksempel steinbrudd og områder som benyttes som fyllplasser, har tomter en ubegrenset utnyttbar levetid, og avskrives derfor ikke.

Dette er et tydeligere krav enn det som har vært praksis i Norge frem til nå, selv om det fremkommer av NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, at dekomponering vil kunne være nødvendig også etter regnskapsloven og av forarbeidene til loven.

Varige driftsmidler blir omtalt i rskl. § 7-13 som sier at det skal gjøres rede for valg av avskrivningsplan og økonomisk levetid for driftsmidlene. Dekomponering nevnes ikke

eksplisitt i loven, men tillattes og anbefales etter NRS. Det kan likevel argumenteres for at dekomponering fremkommer indirekte gjennom rskl. § 5-3, som sier at «anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan». Dersom et foretak har flere vesentlige driftsmidler som består av enkeltdeler med ulik levetid, anbefaler NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak³ at disse bør dekomponeres. NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innen for god regnskapsskikk⁴ sier at det i mange tilfeller også etter regnskapsloven er nødvendig å dekomponere. En dekomponering i egne avskrivningsgrupper vil gi et mer rettviseende bilde av regnskapet i situasjoner hvor enkeltdelene har betydelig ulik levetid, og sammenstillingsprinsippet vil i mye større grad ivaretas. I praksis vil bruk av dekomponering avhenge av ledelsens skjønn av hva som ligger i «betydelig forskjellig levetid» (NRS 8). Dette gir altså muligheter for å unnlate å dekomponere selv om det anbefales etter NRS.

En overgang til ny NRS vil i utgangspunktet tydeliggjøre kravet om dekomponering, men det er fortsatt mulig å unnlate dette. Vesentlighetsprinsippet ligger her til grunn for vurdering av dekomponering (Sticos, 2014). Prinsippet sier at man kan unnlate dekomponering dersom man kan argumentere for at det ikke finnes «vesentlig forskjellige mønstre for forbruk» (ny NRS, pkt. 17.16). Selv om dekomponering tydeliggjøres i ny NRS, vil vesentlighetsprinsippet være omfattet av skjønn. I realiteten vil denne tydeliggjøringen mest sannsynlig ikke gi noe utslag på vurderingen av varige driftsmidler, da muligheten for å unnlate dekomponering fortsatt vil være til stede. Regnskapsloven vil som sagt fortsatt være gjeldende for øvrige foretak, og de må fortsatt å ta hensyn til kravet om en fornuftig avskrivningsplan jf. rskl. § 5-3. Mest sannsynlig vil ikke regnskapsprodusentene se på dette kravet på en annen måte enn tidligere, og det vil trolig ikke være avgjørende for bruk av dekomponering. NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk påpeker at få norske foretak benytter seg av dekomponering. Dette kan tilsi at disse foretakene mest sannsynlig også ønsker å unnlate det i fremtiden.

³ NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/11/NRS-8-God-regnskapsskikk-for-små-foretak-2014-januar.pdf>

⁴ NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/12/NRSV-Anvendelse-av-IFRS-løsninger-innenfor-god-regnskapsskikk-des-2011.pdf>

At norske foretak unnlater å dekomponere kan knyttes til en kost-nytte-vurdering. En samlet vurdering av eiendelene krever mindre ressurser enn dekomponering. Ved en overgang til dekomponering kreves det blant annet at man takserer de ulike delene, og setter opp ulike avskrivningsplaner knyttet til hver del. For regnskapsbrukerne vil dette kunne øke nytteverdien av regnskapet. I og med at norske foretak unnlater å dekomponere, kan dette tilsa at de anser kostnaden som større enn nytten. En annen årsak til at norske foretak unnlater å dekomponere kan knyttes til vesentlighetsvurderingen som er nevnt ovenfor, hvor ledelsens skjønn står sentralt.

Sammenstilling mellom inntekter og kostnader er også et argument som taler for bruk av dekomponering. Gjennom å fordele kostnadene knyttet til driftsmiddelet over levetiden, økes nytteverdien ved at man ser sammenhengen mellom forbruk og inntjening. Dekomponering bidrar også til bedre pålitelighet, da verdien av driftsmidlene blir målt mer nøyaktig og oversiktlig. Samtidig kan dekomponering øke forståeligheten av anleggskartoteket ved at man får en spesifisert oversikt over hvor verdiene til selskapet befinner seg. Utover dette vil dekomponering kunne gjøre det lettere å skille mellom vedlikehold og påkostning. Det kan være svært vanskelig å trekke en grense mellom disse aktivitetene, og i praksis kan man se at det gjøres på svært ulike måter (Huneide et al., 2013). Huneide et al. trekker frem at problemstillingene knyttet til skillet mellom vedlikehold og påkostning i hovedsak omhandler driftsmidler hvor det kreves utskiftning av enkelte komponenter, og hvor disse ikke står oppført for seg selv. Som en konsekvens av dette vil mange foretak kostnadsføre for store beløp som vedlikehold, noe som vil resultere i et lavere resultat enn hva regnskapsreglene skulle tilsa (Huneide et al., 2013). Manglende dekomponering kan være opphavet til disse problemstillingene.

I hørings svarene har vi som sagt tatt utgangspunkt i de fire største revisjonsselskapene som opererer i Norge. Angående dekomponering stiller alle seg positive til tydeliggjøringen, og mener at dette vil bidra til en internasjonal harmonisering. De har likevel kritikk knyttet til vesentlighetsbegrepet og ønsker en klarere forståelse av hva som inngår i «vesentlig forskjellige mønstre for forbruk». Vår oppfatning er det vil være vanskelig å fastslå en klar forståelse av hva som inngår i dette, da begrepet «vesentlig» ikke har noen tydelig definisjon. Uavhengig av hvilken sammenheng vesentlig trekkes frem i, vil det være preget

av mottakernes skjønn. Vi tror at en klar og entydig forståelse av hva som inngår i «vesentlig forskjellige mønstre for forbruk» vil være vanskelig å utarbeide. Regnskapsstiftelsen har likevel sagt at de vil ta høringssvarene i betraktning, og en løsning på forståelsen av vesentlighetsbegrepet kan være å utarbeide noen veiledende holdepunkter. Slike holdepunkter vil også kunne bidra til å bedre sammenlignbarheten mellom ulike selskaper, da det blir tydeligere for dem om de skal dekomponere eller ikke, og regnskapspraksisen vil da bli mer lik.

Sammenlignet med dagens norske standarder er ordlyden i ny NRS endret. I NRS 8 står det at man bør dekomponere dersom driftsmidlets enkeltdeler har «betydelig forskjellig levetid». Det vil være vanskelig å skille «vesentlig forskjellige mønstre for forbruk» fra «betydelig forskjellig levetid», og i praksis vil nok forståelsen være lik.

Oppsummert tolker vi det derfor som at en overgang til ny NRS mest sannsynlig ikke vil ha noen konsekvenser for regnskapspraksisen, da muligheten for å unnlate dekomponering fortsatt er til stede. Dersom tydeliggjøringen fører til mer utbredt bruk av dekomponering, vil dette bidra til å øke nytteverdien for brukerne, da verdiene i regnskapet vil gi et mer rettviseende bilde. Vi mener at det vil være uheldig at dekomponering så «lett» kan unnlates, da både ny NRS, NRS og regnskapsloven taler for bruk av dette. Både innenfor et resultatorientert og et balanseorientert perspektiv vil dekomponering øke nytteverdien for brukerne. Dekomponeringen vil bidra til at sammenstillingen mellom inntekter og kostnader blir mer korrekt, samtidig som balansen bedre vil gjenspeile driftsmidlenes gjenværende verdi.

5.1.2 Periodisk vedlikehold

Ved overgang til ny NRS er det som sagt kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr som regulerer behandlingen av varige driftsmidler, herunder også periodisk vedlikehold. Etter NRS finner bestemmelsene om periodisk vedlikehold sted i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Huneide et al. (2013) beskriver periodisk vedlikehold på følgende måte:

Det som kjennetegner periodisk vedlikehold, er at det skiftes ut komponenter på bestemte tidspunkter basert på et vedlikeholdsprogram. Levetiden for de komponentene som skiftes ut, er derfor kortere enn for driftsmidlet totalt sett (s. 269).

Etter NRS 13 kan man behandle periodisk vedlikehold på to ulike måter, hvorav begge løsningene er i samsvar med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven:

1. gjennom avskrivninger, eller
2. ved bruk av avsetning for estimert vedlikehold.

Den første måten er periodisering av vedlikehold gjennom avskrivninger. Denne måten forutsetter at det foretas en form for dekomponering av driftsmidlene. Som nevnt ovenfor sier Huneide et al. (2013) at de komponentene som skiftes ut har en kortere levetid enn driftsmidlet totalt sett, og komponentene må derfor avskrives separat jf. NRS 13 pkt. 7.6. Ved avskrivning tar man utgangspunkt i de ulike komponentenes beregnede kostpris, og avskriver frem til det første periodiske vedlikeholdet skal finne sted (Huneide et al., 2013). Etter endt vedlikehold føres de nye komponentene inn i balansen, og disse avskrives frem til tidspunktet for det neste planlagte vedlikeholdet. Periodisk vedlikehold gjennom avskrivninger fører dermed til at vedlikeholdsutgiftene blir fordelt over driftsmidlets levetid (Huneide et al., 2013). Med utgangspunkt i dette kan en argumentere for dekomponering, særlig for driftsmidler som består av komponenter hvor det er nødvendig med periodisk vedlikehold.

Den andre måten er bruk av avsetninger. Denne måten går ut på at man årlig avsetter midler som skal dekke det periodiske vedlikeholdet, og kan betegnes som «avsetningsmetoden» (Huneide et al., 2013). Her vil man se på den fremtidige utgiften knyttet til vedlikeholdet, og deretter avsette årlige beløp slik at utgiften dekkes. Ifølge NRS 13 skal periodisering av vedlikeholdsutgifter som hovedregel ikke skje ved bruk av vedlikeholdsavsetning. Årsaken til dette er at periodisk vedlikehold ikke oppfyller definisjonen av en forpliktelse etter NRS 13, pkt. 3.1: «En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen». Selv om det etter NRS 13 foretrekkes bruk av

avskrivning, fremkommer det i pkt. 7.6 at «etablert god regnskapsskikk har vært å periodisere gjennom vedlikeholdsavsetning, og dette vil fortsatt være en tillatt løsning etter denne standarden». Huneide et al. tolker det som at denne avsetningsmetoden kun anses som god regnskapsskikk i de tilfellene der det dreier seg om driftsmidler hvor periodisk vedlikehold er pålagt, for eksempel for fly og skip. Det er viktig å merke seg at foretak som tar i bruk dekomponering, ikke vil kunne bruke avsetningsmetoden (Huneide et al., 2013).

Til forskjell fra NRS, er det etter ny NRS kun tillatt å behandle periodisk vedlikehold gjennom avskrivninger, tilsvarende den første måten som er forklart ovenfor. Avsetningsmetoden er en metode som ikke foreslås videreført i den nye standarden (høringsnotat, 2014). I ny NRS kapittel 17, pkt. 17.6 fremkommer følgende:

Deler av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan kreve utskiftning med jevne mellomrom (for eksempel taket på en bygning). Et foretak skal innregne utgifter til utskiftning av deler av en enhet av eiendom, anlegg eller utstyr i den balanseførte verdien når denne utgiften påløper hvis utskiftningen av delene forventes å føre til direkte framtidige fordeler for foretaket. Den balanseførte verdien av delene som skiftes ut, fraregnes (...).

Videre i pkt. 17.7 fremkommer det at

En forutsetning for fortsatt å kunne anvende en enhet av eiendom, anlegg og utstyr (for eksempel et skip) kan være at det skal utføres regelmessige større inspeksjoner for feil, uansett om enkeltdeler skiftes ut eller ikke. Når en slik større inspeksjon blir utført, innregnes utgiftene i den balanseførte verdien av enheten av eiendom, anlegg og utstyr som en utskiftning dersom innregningskriteriene er oppfylt.

Eventuelle gjenstående balanseførte verdier av utgiftene til forrige store inspeksjon (bortsett fra fysiske deler) fraregnes (...).

Med utgangspunkt i det som står overfor, at utgiften skal innregnes i den balanseførte verdien, forstår vi at periodisering av periodisk vedlikehold etter ny NRS kun kan skje gjennom avskrivninger.

Det kommer ikke tydelig frem, verken i høringsutkastet eller høringsnotatet hvorfor avsetningsmetoden ikke foreslås videreført i ny NRS. I høringsnotatet sies det så enkelt som at siden IFRS for SMEs ikke åpner for bruk av metoden, så gjør heller ikke ny NRS det. Det vil derfor være aktuelt å undersøke hvorfor avsetningsmetoden ikke tillattes etter IFRS for SMEs. Som sagt bygger IFRS for SMEs på full IFRS, og rammeverket for disse standardene er balanseorientert. Her defineres eiendeler og gjeld, og definisjonene setter begrensninger for hvilke poster som kan tas med i balansen. En sammenstilling mellom inntekter og kostnader kommer i andre rekke, gitt at definisjonene tilfredsstilles (Wik & Melle, 2001). For periodisk vedlikehold vil ikke vedlikeholdsavsetninger tilfredsstillende definisjonen av en forpliktelse, og avsetningsmetoden tillates derfor ikke etter IFRS. Definisjonen lyder som følger:

En forpliktelse er en nåværende forpliktelse for foretaket, som er oppstått som følge av en tidligere hendelse, og som ved innfrielse fører til en reduksjon av foretakets økonomiske ressurser (Elling, 2012, s. 212, norsk oversettelse).

Elling (2012) skriver at det ikke kan innregnes avsetninger til periodisk vedlikehold, da kravet om at forpliktelsen må være oppstått som følge av en tidligere hendelse ikke er oppfylt. Han begrunner dette med at vedlikeholdet vil være en fremtidig hendelse, og at vedlikeholdsavsetningene dermed vil bidra til å gi et feil bilde av selskapets økonomiske stilling. Satt litt på spissen kan det også sies at et selskap ikke har en nåværende forpliktelse til å utføre vedlikeholdet, og de kan velge å unnlate å gjennomføre de planlagte fremtidige vedlikeholdene (Kvifte & Johnsen, 2008).

Det vil som sagt ikke være adgang til å ta i bruk avsetningsmetoden etter NRS dersom foretakets driftsmidler dekomponeres. Siden ny NRS tydeliggjør kravet om dekomponering, taler også dette for at metoden ikke bør videreføres. Huneide et al. (2013) mener at avsetningsmetoden heller ikke bør brukes i Norge i dag, som følge av anbefalingen i NRS om dekomponering.

Foretak som benytter seg av avsetningsmetoden vil måtte gå over til å skille ut de komponentene som krever periodisk vedlikehold, og avskrive disse frem til vedlikeholdet finner sted, som forklart innledningsvis under dette delkapittelet. Ved en overgang til ny NRS slås det fast i standardens kapittel 35, pkt. 35.10 (m)N at «en førstegangsbruker kan velge å

ikke anvende denne bestemmelsen retrospektivt på tidspunktet for overgang til denne standarden». Det vil dermed ikke være nødvendig å gå tilbake i tid, utskillelsen av de aktuelle komponentene kan finne sted fra og med overgangstidspunktet.

Basert på høringsvarene tolker vi det slik at alle de fire store støtter avskaffingen av avsetningsmetoden. De mener en avskaffing vil bidra til bedre sammenligning ved at valgmulighetene fjernes.

Oppsummert vil konsekvensen av en innføring av ny NRS være at muligheten for avsetninger knyttet til periodisk vedlikehold fjernes. Hvor mange som blir rammet av at dette er usikkert, da vi ikke har funnet noen tall eller lignende på utbredelsen av metoden. I en tekst hentet fra Sticos (2014), fremkommer det at avsetningsmetoden for periodisk vedlikehold først og fremst benyttes av selskaper hvor slikt vedlikehold er pålagt av det offentlige, i hovedsak fly og skip. Vår oppfatning er at det vil være positivt at valgmulighetene fjernes. Dette vil øke nytteverdien for regnskapsbrukerne ved at det blir lettere å sammenligne regnskap fra ulike foretak. Utover dette mener vi at en separat avskrivning av de eiendelene som krever utskiftning også vil bidra til å gi et mer rettviseende bilde av foretaket.

Avsetningsmetoden fjernes også i sammenheng med fjerning- og oppryddingsutgifter. Hvordan behandlingen av disse utgiftene blir tar vi for oss nedenfor.

5.1.3 Fjernings- og oppryddingsutgifter

Fjernings- og oppryddingsutgifter reguleres også av kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr i ny NRS. Dette kapitlet foreslås å erstatte de tidligere gjeldende bestemmelsene i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Etter endt produksjon har selskaper i enkelte bransjer en plikt til å rydde opp etter seg. Å rydde opp vil i denne sammenhengen si å fjerne utstyret som har blitt brukt i produksjonen, samt påse at naturskader som er forårsaket av produksjonen blir reparert (NRS 13, pkt. 7.5). Utgifter til fjerning og opprydding vil dermed være pålagte utgifter som selskapet får som følge av driften. Disse utgiftene vil innebære en avsetning til fremtidige forpliktelser (Huneide et al., 2013). NRS 13, pkt. 7.5 forklarer at utgiftene som er knyttet til fjerning og

opprydding er pådratt for å skape verdier, og de skal derfor periodiseres sammen med den tilhørende inntekten, slik at det tas hensyn til sammenstillingsprinsippet.

Utgifter til fjerning og opprydding blir i dag behandlet hver for seg etter NRS 13. Ifølge NRS 13, pkt. 7.5 oppstår det en fjerningsplikt «(...) i det den fysiske installasjonen av produksjonsutstyr foretas, dvs. før og uavhengig av om det faktisk blir gjennomført noen virksomhet i det hele tatt». Denne fjerningsplikten resulterer i fjerningsutgifter. Når det gjelder oppryddingsplikten og oppryddingsutgiftene så øker disse etter hvert som selskapet drives. Standarden illustrerer forskjellen mellom utgifter til fjerning og opprydding med følgende eksempel:

I oljeutvinning vil for eksempel installasjon av en rigg på et oljefelt medføre en fjerningsplikt, mens forsøpling av havbunnen i takt med oljeutvinningen medfører en oppryddingsplikt (NRS 13, pkt. 7.5).

Den regnskapsmessige behandlingen av fjerningsutgifter kan skje etter tre metoder, hvor alle bidrar til sammenstilling mellom fjerningsutgift og inntekt (NRS 13, pkt. 7.5.2):

- 1) Avsetningen bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften.
- 2) Nåverdi av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan, slik at netto utraneringsverdi 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.
- 3) 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.

Det fremkommer i standarden at metode 1 er innarbeidet som god regnskapsskikk i Norge, og inntil videre tillates derfor denne løsningen. Når det gjelder metode 2 har ikke standarden en nærmere redegjørelse utover forklaringen ovenfor, og Huneide et al. (2013) tolker dette som at den ikke anses som god regnskapsskikk og dermed ikke aksepteres. Ifølge NRS 13 er

metode 3 den anbefalte metoden for regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter. Dette begrunnes på følgende måte:

Metode 3 er den eneste som er i samsvar med hovedregelen for regnskapsføring av usikre forpliktelser etter denne standards pkt. 3⁵. Metode 3 anses som god regnskapsskikk etter denne standard (NRS 13, pkt. 7.5.2).

I en artikkel hentet fra Regnskap og Revisjon har Drange (2000) sett nærmere på de ulike metodene for behandling av fjerningsutgifter. Han trekker frem ulike innvendinger mot bruken av hver av dem. Innvendingen mot metode 1, som han i sin tekst omtaler som «avsetningsløsningen», er at fjerningsforpliktelsen ikke vil vise i balansen når den oppstår, altså på investeringstidspunktet. Avsetningen som skal dekke fjerningsforpliktelsen bygges opp gradvis og vil ikke vises fullstendig i balansen før tidspunktet for fjerning inntreffer. Dette er en typisk resultatorientert metode hvor sammenstillingsprinsippet viser godt igjen, ved at inntekter og kostnader sammenstilles (se delkapittel 3.1). Når det gjelder bruk av metode 2, «avskrivningsløsningen», understreker Drange at den vil resultere i en netto negativ utrangeringsverdi i balansen, og dette er en innvending mot bruk av denne metoden. Vi går ikke nærmere inn på metode 2, da vi oppfatter det som om at denne metoden ikke er utbredt i praksis. Den siste metoden, metode 3, omtaler Drange som «bruttoløsningen». Dette er en balanseorientert metode, men ifølge NRS 13 ivaretar den også sammenstillingsprinsippet. Drange skriver at denne metoden anses som tvilsom i forhold til transaksjonsprinsippet, som sier at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (se delkapittel 3.1). Han stiller spørsmål ved om driftsmiddelets anskaffelseskost, tillagt nåverdien av fjerningsutgiften, tilsvarer verdien av vederlaget ved anskaffelse av driftsmidlet. Til tross for dette er det som sagt metode 3 som er den anbefalte metoden etter NRS 13.

Regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter er et område hvor vi ser tydelige forskjeller mellom den resultatorienterte tankegangen som vi finner i metode 1, og den balanseorienterte tankegangen som vi finner i metode 3. Ved valg av metode må regnskapsprodusentene gjøre seg opp en mening om hva som skal vektlegges. Skal balansen

⁵ NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2008/06/NRS-13-Usikre-forpliktelse-og-betingede-eiendeler-2013.pdf>

vise et bilde av den akkumulerte utgiften etter metode 1? Eller skal en ved hver balansedag kunne se nåverdien av den fremtidige fjerningsutgiften etter metode 3? Hva som velges i praksis bygger i stor grad på ledelsens vurderinger og skjønn, noe som kan være uheldig for sammenlignbarheten mellom ulike selskaper.

Når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen av oppryddingsutgifter, er følgende bestemmelse gjeldende, jf. NRS 13, pkt. 7.5.1:

Nåverdi av fremtidige oppryddingsutgifter skal estimeres på hver balansedag og balanseføres som avsetning. Økning i avsetning i løpet av perioden består av en rentekostnad, som er en funksjon av nåverdiberegningen av allerede balanseført oppryddingsforpliktelse, og verdien av økt oppryddingsbehov som følge av periodens virksomhet, som er periodens oppryddingskostnad.

Oppryddingsplikten vokser som følge av at selskapet drives. Behovet for opprydding er derfor en konsekvens av driften. Huneide et al. (2013) understreker at oppryddingsutgiftene ikke tas med som en del av kostprisen, men at det gjøres avsetninger samtidig som driften pågår og selskapet forårsaker opprydding. Behandling av oppryddingsutgifter kan ses i sammenheng med metode 1 for fjerningsutgifter. Ved begge metodene bygges avsetningene opp over tid.

Anbefalingen etter NRS 13 er at fjernings- og oppryddingsutgifter skal behandles ulikt. Metode 3 er som sagt den anbefalte metoden for fjerningsutgifter. Her skal nåverdien av den fremtidige fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost. I det et selskap foretar en investering av et driftsmiddel som krever fjerning, oppstår en fjerningsplikt. Ved bruk av metode 3 vil denne fjerningsplikten vise i balansen i det den oppstår (Drange, 2000). Når det gjelder oppryddingsutgiftene øker disse som sagt i takt med selskapets produksjon, og avsetningene bygges opp over tid. Oppryddingsplikten vises ikke balansen på tidspunktet når investeringen foretas, fordi selskapet på dette tidspunktet ikke har noen plikt til å rydde opp etter seg. Både metoden for føring av fjerningsutgiften og oppryddingsutgiftene er ifølge NRS 13 i tråd med sammenstillingsprinsippet i det resultatorienterte perspektivet.

I høringsnotatet til ny NRS, utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse, presiseres det at fjernings- og oppryddingsutgifter skal inngå som en del av anskaffelseskost. I ny NRS er dette derfor den eneste tillatte metoden, og den gjelder både for utgifter til fjerning og opprydding. I standardens kapittel 17, pkt. 17.10 listes bestanddelene av anskaffelseskost av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr opp. I bokstav (c) står det at anskaffelseskosten blant annet består av «førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og til å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand». Kort sagt betyr dette at en ved igangsetting av et prosjekt må estimere nåverdien av fremtidige fjernings- og oppryddingsutgifter. Disse estimerte utgiftene skal så inngå som en del av anskaffelseskosten (høringsnotat, 2014). Denne metoden er i samsvar med metode 3 for fjerningsutgifter etter NRS 13. Ny NRS fjerner dermed valgmulighetene knyttet til håndteringen av fjerningsutgifter. Dette bidrar til å forbedre forståeligheten for regnskapsbrukerne, i og med at alle selskaper må bruke samme metode. Dette er også med på å forenkle sammenlignbarheten mellom selskapene. Det faktum at behandlingen av oppryddingsutgifter er lik fjerningsutgifter i ny NRS, bidrar ytterligere til å gi en bedre forståelighet for regnskapsbrukerne.

Nåverdien av de fremtidige fjernings- og oppryddingsutgiftene beregnes med utgangspunkt i en rekke usikre estimater, blant annet størrelse og oppgjørstidspunkt. I de fleste tilfeller vil forpliktelsene ligge langt frem i tid, og estimatet på utgiftene til fjerning og opprydding vil kunne endre seg. Regnskapsloven slår fast at det ved usikkerhet skal brukes beste estimat, jf. rskl. § 4-2. Beregningen av disse kostnadene kan ses i sammenheng med beregningen av pensjonsforpliktelser som vi tar for oss i delkapittel 5.3, da begge er langsiktige forpliktelser.

Ved utarbeidelsen av ny NRS har det vært stort fokus på å unngå unødvendige overgangsutgifter. Vi finner følgende overgangsbestemmelse i ny NRS kapittel 35 Overgang til Norsk Regnskapsstandard, pkt. 35.10 (I):

En førstegangsbruker kan velge å måle denne delen av anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på tidspunktet for overgang til Norsk Regnskapsstandard snarere enn på det tidspunktet/de tidspunktene da plikten først oppsto.

Ny NRS understreker at en førstegangsbruker selv kan velge om overgangsbestemmelsen skal tas i bruk ved utarbeidelsen av det første finansregnskapet etter ny NRS. Ved en overgang til ny NRS må de øvrige foretakene beregne nåverdien av utgiftene til fjerning og opprydding, tilsvarende metode 3 for fjerningsutgifter. Dersom de velger å ta i bruk overgangsbestemmelsen ovenfor vil det ikke være nødvendig å regne seg tilbake i tid. Nåverdien av utgiftene til den fremtidige fjerningen og oppryddingen måles da fra tidspunktet for overgangen og frem til hendelsene finner sted.

Det fremkommer tydelig både i ny NRS og i høringsnotatet at oppryddingsutgiftene nå skal inngå som en del av anskaffelseskost. Dette vil være ulikt praksisen etter både NRS og full IFRS, hvor oppryddingsutgifter ikke inngår som en del av anskaffelseskost, men bygges opp som avsetninger over tid (Baksaas & Stenheim, 2015). Etter IFRS for SMEs derimot, skal oppryddingsutgiftene inngå som en del av anskaffelseskost, og det er denne praksisen som videreføres (Hove & Avlesen-Østli, 2014). Dette kan vi også se ved at pkt. 17.10 ikke er merket med «N», noe som indikerer/betyr at det er direkte oversatt fra IFRS for SMEs uten noen særnorske tilpasninger. Det at oppryddingsutgiftene behandles på tilsvarende måte som metode 3 for fjerningsutgifter, bidrar til en ytterligere «oppblåsing» av den balanseførte verdien av et driftsmiddel. Dette medfører at det blir balanseført en eiendel som ikke er «reell», og som ikke eksisterer på tidspunktet for balanseføring.

I hørings svarene har ingen av de fire store revisjonsselskapene kommentert fjernings- og oppryddingsutgifter konkret. Dette kan tolkes som at de er enige i bestemmelsen om at utgiftene skal inngå som en del av anskaffelseskosten.

Oppsummert vil en innføring av ny NRS innebære fjerning av valgmuligheter og en mer konsistent behandling av fjernings- og oppryddingsutgifter for øvrige foretak. Hvorvidt fjerningen av valgmulighetene er til det positive eller negative kan diskuteres. For regnskapsbrukerne vil det som sagt være positivt ved at de bare har én metode å forholde seg til. Dette vil også gjelde for regnskapsprodusentene. Både forståeligheten og sammenlignbarheten mellom ulike selskap vil kunne forbedres ved at det kun er én metode som tillates. På den annen side vil dette kunne gå på bekostning av transaksjonsprinsippet, ved at de aktuelle driftsmidlene balanseføres med en stor «oppblåsing» på eiendelssiden

(Drange, 2000). Videre vil den balanseorienterte tankegangen medføre at en ved hver balansedag vil se nåverdien av den fremtidige fjernings- og oppryddingsutgiften, fremfor den akkumulerte kostnaden som vil påløpe. Det positive med dette vil være at fjernings- og oppryddingsplikten vises i balansen på investeringstidspunktet.

5.3 Pensjon

Pensjonsforpliktelser blir omtalt i ny NRS kapittel 28 Ytelser til ansatte, og foreslås å erstatte NRS 6 Pensjonskostnader. Pensjon er et stort og komplisert område, og vi har derfor valgt å fokusere på diskonteringsrente og estimatavvik. Vi ønsker å presisere at vi ikke er eksperter innenfor disse temaene, og derfor heller har hatt fokus på en overordnet forståelse enn på spesifikke detaljer.

I Norge har vi i hovedsak to ulike pensjonsordninger; innskuddsbasert pensjon og ytelsesbasert pensjon (Andersen, 2001). Innskuddsbaserte pensjonsordninger går ut på at bedriften innbetaler faste beløp, i form av en prosentsats av den ansattes lønn inn til den valgte pensjonsordningen (Finansforbundet, u.å.). Hvor stor pensjon de ansatte har oppnådd ved pensjonsalder, avhenger av innbetalingene bedriften har gjort på vegne av den ansatte, avkastningen på kapitalen, samt hvor lang utbetalingstid den ansatte har valgt. Ytelsesbaserte pensjonsordninger kan skilles fra innskuddsbaserte ordninger ved at man gjennom en ytelsespensjon er «(...) garantert pensjonsutbetaling etter fastsatt nivå» (Finansforbundet, u.å.). Ordningen er basert på en beregnet folketrygd, noe som gjør den mer forutsigbar for de ansatte. I en innskuddsbasert ordning vil det ikke oppstå endringer ved overgang til ny NRS, vi vil derfor kun ta for oss ytelsesbaserte ordninger.

Ytelsesbaserte pensjonsordninger kan som sagt kjennetegnes ved at størrelsen på pensjonen er avtalt på forhånd. Ved beregning av den ansattes totale pensjon, legges grunnbeløpet fra folketrygden til grunn (Huneide et al., 2013). Innskuddet til pensjonsordningen blir årlig innbetalt av bedriften. Innskuddsstørrelsen er blant annet avhengig av de ansattes tjenestetid, alder og lønnsnivå (Finansforbundet, u.å.). På grunn av dette varierer innbetalingene fra år til år.

Ny NRS pkt. 28.10 b) beskriver ytelsesbaserte pensjonsordninger på følgende måte:

Ytelsesbaserte pensjonsordninger er pensjonsordninger som ikke er innskuddsbaserte pensjonsordninger. Ved ytelsesbaserte pensjonsordninger er foretakets plikt å sørge for avtalte ytelser til nåværende og tidligere ansatte. Aktuarmessig risiko (at ytelsene vil koste mer eller mindre enn forventet) og investeringsrisiko (at avkastning på eiendeler som settes av til å finansiere ytelsene, avviker fra forventningene) bæres i hovedsak av foretaket. Dersom den aktuarmessige eller investeringsmessige utviklingen blir dårligere enn forventet, kan foretakets plikt øke, og omvendt gå ned dersom den aktuarmessige eller investeringsmessige utviklingen blir bedre enn forventet.

Huneide et al. (2013) trekker frem at hovedforskjellene mellom pensjon i IFRS og NRS knyttes til valg av diskonteringsrente og hvordan estimatavvik behandles. Også ved en overgang til ny NRS vil dette utgjøre hovedforskjellene sammenlignet med dagens norske praksis. I det følgende vil vi derfor behandle disse temaene og gjør rede for hvor forskjellene ligger.

5.3.1 Diskonteringsrente

«Diskonteringsrente er den rentefaktoren som legges til grunn for nåverdiberegning av pensjonsopptjening og påløpt pensjonsforpliktelse» (Huneide et al., 2013, s. 454).

I en ytelsesbasert pensjonsordning fastsettes det et beløp som bedriften forplikter seg til å utbetale når de ansatte går av med pensjon. For å kunne estimere størrelsen av disse fremtidige pensjonsforpliktelsene er det nødvendig å benytte en diskonteringsrente. Siden én krone i dag ikke har samme verdi som én krone frem i tid, er man nødt til å foreta en nåverdiberegning. Denne nåverdiberegningen kalles også diskontering, og skjer ved hjelp av en estimert rentesats som kalles en diskonteringsrente.

Fordi pensjonsforpliktelser nesten alltid er svært langsiktige forpliktelser, vil diskonteringsrenten som brukes i pensjonsberegningene, være av stor betydning ved verdsettelsen av pensjonsforpliktelsen (Huneide et al., 2013, s. 454).

NRS(V) Pensjonsforutsetninger presiserer at det er «(...) stor grad av usikkerhet og skjønn knyttet til fastsettelsen av beregningsforutsetningene» (s. 2). Denne usikkerheten knyttes særlig til «(...) grunnlaget for anslagene på inflasjon og reallønnsutvikling, herunder den innvirkning disse parameterne har på øvrige beregningsforutsetninger, og de skjønnsmessige vurderinger som er gjort i denne sammenheng» (NRS (V) Pensjonsforutsetninger, s. 2).

Som sagt er det NRS 6 Pensjonskostnader som regulerer beregningen og regnskapsføringen av pensjoner i Norge i dag. NRS 6 pkt. 50 sier følgende:

Diskonteringsrenten fastsettes med utgangspunkt i den langsiktige risikofrie renten, statsobligasjonsrenten eller renten på foretaksobligasjoner med høy kredittverdighet. I den grad tidshorizonten for pensjonsforpliktelsen går utover observerbare markedsrenter, må renten justeres for å tilpasses løpetiden.

Etter NRS 6 har man altså tre valgmuligheter som kan brukes som grunnlag for diskonteringsrenten. Første alternativ er å benytte den langsiktige risikofrie renten som grunnlag. Andre alternativ er å ta i bruk statsobligasjonsrenten. Tredje alternativ er å bruke renten på foretaksobligasjoner som grunnlag, forutsatt at obligasjonene er av høy kredittverdighet.

Ved bruk av første og andre alternativ har man etter NRS 6 muligheten til å tilføye et såkalt «risikopåslag» til grunnlaget. Risikopåslaget består av en konstruert rentekurve, som sammenholder rentekurven for norske statsobligasjoner med rentekurven for norske AA-foretaksobligasjoner (Huneide et al., 2013). Det kan anses som gunstig å ta i bruk muligheten til å legge til risikopåslaget, men dette er ikke pålagt. Det er altså muligheter for å benytte risikofri rente eller statsobligasjonsrente uten å tilføre et risikopåslag. Dersom man velger å benytte seg av muligheten til å estimere et risikopåslag som legges til den risikofrie renten eller statsobligasjonsrenten, vil diskonteringsrenten utgjøre en såkalt foretaksobligasjonsrente (NRS (V) Pensjonsforutsetninger, pkt. 3).

Det kan anses som gunstig å ta i bruk muligheten for risikopåslag, fordi risikopåslaget bidrar til å øke diskonteringsrenten. En økt diskonteringsrente kan være positiv ved verdsettelse av pensjoner fordi den kan bidra til å redusere pensjonsavsetningene. Ved å legge til grunn en

høy diskonteringsrente kan man avsette mindre forpliktelser fordi man antar å få en høyere avkastning. Dette kan føre til at gjelden undervurderes, noe som er i strid med det grunnleggende forsiktighetsprinsippet.

NRS 6, pkt. 67 åpner for at norske foretak kan behandle sine pensjonsforpliktelser fullt ut etter IAS 19 Ytelser til ansatte. Regnskapsstiftelsen har utarbeidet en egen veiledning som vil være aktuell for de selskapene som velger å gjøre dette. Etter ny NRS er det ikke adgang til å benytte IAS 19 (høringsnotat, 2014). Hvorfor adgangen fjernes kommer ikke tydelig frem verken i høringsutkastet eller høringsnotatet. Vi forstår det likevel som at dette kan komme av at ny NRS baserer seg på IFRS for SMEs som ikke viderefører revidert IAS 19. Hvorfor IFRS for SMEs ikke viderefører revidert IAS 19 kan ha sammenheng med at den først ble innført i 2013, mens IFRS for SMEs ble utgitt i 2009 (Den norske Revisorforening, 2011). Konsekvensene av fjerningen av adgang til bruk av IAS 19 etter ny NRS knyttes til nettorentemetoden. Denne metoden ble innført i revidert IAS 19 med virkning fra 2013, og verken IFRS for SMEs eller ny NRS har ikke tatt hensyn til denne endringen. Karlsen, Amundsen og Lervåg (2013) beskriver nettorente-metoden slik:

Beregning av netto rente på netto pensjonsforpliktelse eller pensjonseiendel er en ny tilnærming til det å beregne renteelementet på en underfinansiert eller overfinansiert pensjonsordning. Rentesatsen som skal benyttes tilsvarer diskonteringsrenten som multipliseres med netto pensjonsforpliktelse/eiendel, hvor begge størrelsene er de som fremkommer ved begynnelsen av regnskapsåret (s. 61).

Innføringen av nettorente-metoden gjelder fondsbaserte ordninger, og innebærer at det ikke lenger er tillatt å estimere en forventet avkastning på pensjonsmidlene (Deloitte, 2012). Revidert IAS 19 krever at man skal «ta utgangspunkt i netto pensjonsforpliktelse, og beregne en netto renteinntekt/ rentekostnad ved å multiplisere netto pensjonsforpliktelse/pensjonseiendel med diskonteringsrenten» (Deloitte, 2012). Ifølge Deloitte vil konsekvensen av dette typisk være et lavere årsresultat for selskaper som går over til revidert IAS 19, da diskonteringsrenten trolig vil være lavere enn forventet avkastning. I og med at oppgaven vår ikke går ut på å forklare konsekvenser av overgang fra IAS 19 til revidert IAS 19, kommer vi ikke til å drøfte denne endringen videre. Vi har likevel valgt å ta med en forklaring for å skape en forståelse. Vår tolkning er at det motsatte vil skje

for selskaper som går over til ny NRS, dersom de tidligere har ført etter IAS 19. Dette innebærer at årsresultatet typisk vil bli høyere for foretak som går over fra IAS 19 til ny NRS.

Ny NRS vil på mange måter gi en strengere vurdering av hvilken diskonteringsrente som kan legges til grunn. I den nye standarden understrekes det nemlig at foretaksobligasjonene må være av høy kvalitet samt at det må eksistere et likvid marked for slike obligasjoner. Vi finner dette i ny NRS pkt. 28.17:

Et foretak skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse på grunnlag av en diskontert nåverdi. Foretaket skal fastsette renten som benyttes til å diskontere framtidige utbetalinger med henvisning til markedsrenten på balansedagen for foretaksobligasjoner av høy kvalitet.

I land der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal foretaket benytte markedsrenten (på balansedagen) på statsobligasjoner.

Kort sagt finnes det to alternativer for diskonteringsrente etter ny NRS, nemlig:

1. Foretaksobligasjoner av høy kvalitet, forutsatt at det finnes et likvid marked for slike obligasjoner.
2. Statsobligasjoner, dersom man konkluderer med at det ikke finnes et likvid marked.

I ny NRS skal man etter hovedregelen benytte foretaksobligasjonsrenten, forutsatt at denne oppfyller kravene om å være av høy kvalitet og at det finnes et likvid marked for slike obligasjoner. Norsk RegnskapsStiftelse vurderte høsten 2012 om det fantes et norsk marked som oppfylte disse kravene. De kom fram til at markedet for obligasjoner med fortrinnsrett (OMF) tilfredsstiller kravene (NRS (V) IAS 19 Ytelser til ansatte). Dette tilsier at man ved bruk av ny NRS som hovedregel skal benytte OMF-renten som grunnlag for diskonteringsrente. Det andre alternativet, statsobligasjonsrenten, skal benyttes dersom foretaksobligasjonsrenten ikke tilfredsstiller kravene.

Et sentralt spørsmål vil være hvilken diskonteringsrente som skal brukes i praksis, en foretaksobligasjonsrente eller en statsobligasjonsrente? Vi velger her å vise til NRS (V)

Pensjonsforutsetninger som gjør rede for hvilken vurdering IFRS-rapporterende regnskapspliktige må ta hensyn til. Veiledningen sier følgende:

Det vil derfor for pensjonsforpliktelser i norske kroner være to alternative diskonteringsrenter som IFRS-rapporterende regnskapspliktige må ta stilling til bruken av. Dersom den regnskapspliktige mener at OMF-markedet representerer et dypt marked for relevante løpetider skal dette markedet legges til grunn for fastsettelse av diskonteringsrenten. Dersom den regnskapspliktige mener at det ikke finnes et dypt marked for foretaksobligasjoner av høy kvalitet i norske kroner, må diskonteringsrenten baseres på statsobligasjonsrenten (s. 8-9).

Denne vurderingen vil også være aktuell etter ny NRS. Hovedregelen sier som sagt at foretaksobligasjoner av høy kvalitet skal velges, forutsatt at det finnes et likvid marked for slike obligasjoner, altså OMF-renten. Likevel vil det være opp til de enkelte regnskapsprodusentene å vurdere hvilken rente som skal legges til grunn for diskonteringen. Vurderingen er altså i stor grad basert på skjønn.

I ny NRS fjernes muligheten for å tilføye et risikopåslag. Konsekvensen av dette inntreffer dersom man vurderer det slik at man ikke har en foretaksobligasjonsrente som oppfyller kravene i ny NRS. I NRS har man mulighet til å legge til et risikopåslag ved bruk av statsobligasjonsrenten eller annen risikofri rente, noe man ikke har i ny NRS. I prinsippet vil ikke dette ha noen betydning da man som hovedregel skal bruke OMF-renten etter ny NRS. Dersom man likevel ved skjønnsmessig vurdering kommer frem til at statsobligasjonsrenten skal tas i bruk, kan man altså ikke tillegge et risikopåslag.

Ny NRS har som sagt et krav om at markedet for foretaksobligasjoner må være «likvid». Dette kravet finnes ikke i NRS 6. I prinsippet betyr dette at det er et noe strengere krav til bruk av foretaksobligasjonsrenten etter ny NRS, enn etter NRS 6. Etter ny NRS er det kun OMF-renten som vil anses som likvid, og av høy nok kvalitet til å kunne brukes som foretaksobligasjonsrente. Etter NRS 6 kan foretaksobligasjonsrenten også «(...) utledes fra andre foretaksobligasjonsrenter enn OMF-renten, eksempelvis ved å estimere et risikopåslag til den risikofrie renten eller statsobligasjonsrenten» (NRS (V) Pensjonsforutsetninger, s. 7).

I hørings svarene fremkommer det at alle de fire store støtter at den vide adgangen til å velge diskonteringsrente fjernes. De mener dette vil bidra til mer sammenlignbare regnskaper. Når det gjelder fjerning av adgangen til bruk av IAS 19 er det her delte meninger. Pådriverne for fjerning mener at fjerningen vil bidra til mer sammenlignbarhet mellom de øvrige foretakene når de blir nødt til å bruke samme standard. Motstanderen begrunner ikke hvorfor forslaget ikke støttes. Etter vår forståelse kan motstanden ha sammenheng med at de foretakene som er en del av et IFRS-rapporterende konsern eller som selv har valgt å behandle sine pensjonsforpliktelser etter IAS 19, ved en overgang til ny NRS ikke vil kunne ta i bruk nettorente-metoden (høringsnotat, 2014).

Kort sagt kan konsekvensene oppsummeres ved at man i ny NRS blir fratatt de mange valgmulighetene man tidligere hadde etter NRS 6. Dette kan bidra til å øke sammenlignbarheten, da forskjeller i diskonteringsrenter ikke vil være like store som tidligere. Ved overgang til ny NRS skal i prinsippet OMF-renten legges til grunn, men det er fortsatt muligheter for bruk av statsobligasjonsrenten. For norske foretak som allerede tar i bruk ett av disse alternativene vil det ikke oppstå endringer i estimatet for pensjonsforpliktelser ved en overgang. Foretak som i dag benytter seg av andre foretaksobligasjonsrenter enn OMF-renten, eller andre risikofrie renter enn statsobligasjonsrenten vil ved en overgang til ny NRS få estimatavvik som følge av overgangen. Regnskapsføring av gevinster og tap som oppstår som følge av estimatavvik har også en ny praksis i ny NRS, sammenlignet med NRS 6. Hva estimatavvik innebærer og hvordan de skal behandles tar vi for oss nedenfor.

5.3.2 Estimataavvik

Måling av pensjonsforpliktelser bygger som sagt på svært usikre estimater. Aktuarmessige forutsetninger, i form av demografiske og økonomiske variabler ligger til grunn for målingen. Disse forutsetningene blir jevnlig oppdatert av Norsk RegnskapsStiftelse gjennom en veiledning for pensjonsforutsetninger (Rødevand & Haugen, 2013). Eksempler på forutsetninger kan være lønnsvekst, avkastning på pensjonsmidlene, uførhet, dødelighet m.m. Dette er områder som stadig er i endring og det er derfor svært vanskelig å prøve å estimere hvilke endringer som vil komme i fremtiden. Pensjonsforpliktelser er i tillegg en langvarig forpliktelse som kan vare i flere tiår, dette problematiserer området i større grad

enn kortere forpliktelser. I og med at det er umulig å forutse hva som vil skje, må estimatene for beregning av pensjonsforpliktelser og pensjonskostnader endres etter hvert som en ser utviklingen (Rødevand & Haugen, 2013). I virkeligheten er det umulig å estimere korrekt hvordan avkastning, lønnsvekst, dødelighet og uførhet utvikler seg frem i tid. Forskjellen mellom estimerte verdier og reell utvikling er det vi kaller estimatavvik.

Etter NRS 6 har man to valgmuligheter for regnskapsføring av estimatavvik. Avvikene kan enten regnskapsføres fortløpende, eller fordeles over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid eller over en kortere tid (NRS 6 pkt. 54). «Videre kan estimatendringer og avvik på inntil 10 prosent av hva som er størst av pensjonsforpliktelsene og pensjonsmidlene, holdes utenfor grunnlaget for resultatføring» (Rødevand & Haugen, 2013), også kalt korridormetoden.

Huneide et al. (2013) beskriver korridormetoden på følgende måte:

Metoden går ut på at en løpende akkumulerer virkningen av estimatendringer, men bare resultatfører en andel av de akkumulerte estimatendringene per 01.01. i beregningsåret som overstiger 10 % av det beløpet som er størst av pensjonsforpliktelsen og pensjonsmidlene per samme dato. Andelen beregnes ved å fordele det overskytende beløpet over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid (s. 464).

Etter ny NRS er ikke utsatt regnskapsføring av estimatavvik tillatt. Dette betyr at aktuarmessige gevinster og tap skal innregnes i den perioden de forekommer, jf. ny NRS pkt. 28.24. Et foretak skal:

- (a) innregne alle aktuarmessige gevinster og tap i resultatregnskapet, eller
 - (b) innregne alle aktuarmessige gevinster og tap i andre inntekter og kostnader
- som et valg av regnskapsprinsipp. Foretaket skal anvende sitt valgte regnskapsprinsipp konsistent på samtlige av sine ytelsesbaserte pensjonsordninger og aktuarmessige gevinster og tap. Aktuarmessige gevinster og tap som er innregnet i andre inntekter og kostnader, skal presenteres i totalresultat (ny NRS, pkt. 28.24).

Ny NRS kan anses som en sammenbinding av IFRS og NRS. IAS 19 som omhandler ytelser til ansatte i IFRS-rammeverket har frem til 1. januar 2013 tillatt bruk av korridormetoden (Regnskapsstiftelsen, 2011). IASB begrunner fjerningen av korridormetoden «(...) med at umiddelbar regnskapsføring gir mer beslutningsnyttig informasjon til brukerne av regnskapene, samtidig som sammenlignbarheten forbedres når valgmulighetene i gjeldende IAS 19 fjernes» (Fardal, 2010). Også muligheten til å fordele virkningen av estimatavvik over gjestående opptjeningstid ble fjernet etter endringene i 2013 (Rødevand & Haugen, 2013). Det vil si at det etter IFRS ikke lenger er tillatt å utsette regnskapsføring av endringer i forutsetninger og avvik. Selskap som går over til ny NRS må derfor løpende resultatføre eventuelle gevinster og tap (Sticos, 2014). Sammenlignet med NRS 6 utgjør fastsettelsen av diskonteringsrente og fjerningen av utsatt regnskapsføring av estimatavvik, de vesentligste forskjellene i forbindelse med pensjon ved overgang til ny NRS.

En fjerning av korridormetoden medfører at pensjonsforpliktelsen som er oppført i balansen stemmer overens med beste estimat på hva den virkelige forpliktelsen tilsvarer (Huneide et al., 2013). «Pensjonsforpliktelsen vil da inkludere den delen av estimatavviket som tidligere lå inne i korridoren og følgelig ble holdt utenfor balansen. For noen vil endringen potensielt kunne medføre dramatiske forandringer i måltall, eksempelvis egenkapitalandel» (Bernhoft & Hansen, 2014).

Kapittel 35 i ny NRS har som tidligere nevnt et overgangskapittel som skal legges til grunn ved utarbeidelsen av det første finansregnskapet etter den nye standarden. I punkt 35.10 (o)N opplyses det om følgende overgangsbestemmelse:

For pensjonsordninger og andre langsiktige ytelser til ansatte som eksisterer på tidspunktet for overgang til denne standarden, krever ikke denne standarden at foretaket anvender kapittel 28 retrospektivt fra dette tidspunktet. Uinnregnede aktuariemessige gevinster og tap som foreligger på tidspunktet for overgang til denne standarden, innregnes direkte mot annen egenkapital, i løpet av en periode på inntil fem år regnet fra dette tidspunktet. Det er tillatt å innregne hele overgangsvirkningen i et hvilket som helst av disse fem årene, eller å fordele innregningen av overgangsvirkningen på en hvilken som helst måte over samme periode.

Ved overgang til ny NRS gis det her en femårsfrist for foretak til å innregne gevinster og tap, som følge av akkumulerte estimatendringer og avvik, direkte mot egenkapitalen. Innregningen kan finne sted når som helst innenfor denne femårsperioden, og det er opp til foretakene selv å bestemme om de vil ta hele virkningen i ett og samme år eller fordele den på flere år innenfor perioden. Ved utsatt innregning av gevinst og tap fastslår pkt. 35.16N at foretak må opplyse om beløp som ikke er innregnet på balansedagen. Periodiserte tap vil bidra til at egenkapitalen reduseres, mens gevinster vil føre til en økt egenkapital (Sticos, 2014). Effekten ved innregning vil variere fra foretak til foretak selskap, men Hedenstand, Ruud og Baksaas (2014) konkluderer med at:

En undersøkelse blant 101 selskaper i kategorien øvrige foretak som hadde bokførte pensjonsforpliktelser, viser at ikke-innregnede estimatavvik neppe får vesentlige følger for regnskapene i de fleste foretakene. For fem prosent av selskapene vil imidlertid en innregning av estimatavvik ha en dramatisk konsekvens for egenkapitalen.

Utsatt innregning av estimatavvik, som er tillatt etter NRS 6, kan anses som unik i og med at det verken tillates etter IFRS eller andre tilsvarende rammeverk (Fardal, 2010). Metoden var som sagt tidligere tillatt etter IFRS, men ble avskaffet med begrunnelsen «(...) umiddelbar regnskapsføring gir mer beslutningsnyttig informasjon til brukerne av regnskapene, samtidig som sammenlignbarheten forbedres når valgmulighetene i gjeldende IAS 19 fjernes» (Fardal, 2010). Sammenlignbarhet er en grunnleggende kvalitativ egenskap i ny NRS, og det er derfor naturlig å ikke videreføre utsettingen av estimatavvik ved innføring av en ny standard. Fjerningen av denne muligheten vil gjøre sammenligning med IFRS og andre tilsvarende rammeverk lettere. I et balanseorientert perspektiv skal dessuten brukernes informasjonsbehov ivaretas, og det å produsere beslutningsnyttig informasjon blir dermed prioritert.

Et annet argument for fjerningen av utsatt innregning av estimatavvik er at en fordeling av store avvik over mange år kan medføre små resultateffekter. Man kan altså i realiteten ha store estimatavvik, men gjennom å fordele disse over en lengre periode vil det for utenforstående se ut som små avvik i balansen. Bruk av denne metoden kan føre til at den balanseførte pensjonsforpliktelsen avviker stort fra den virkelige forpliktelsen på tidspunktet

for balanseføring (Huneide et al., 2013). Dette vil stride mot både NRS og ny NRS sine kvalitetskrav om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde av selskapet og at det skal være pålitelig. Ettersom det er umulig å estimere en eksakt verdi for fremtidige pensjonsforpliktelser, vil det oppstå avvik hvert år. Siden man i flere år vil ha disse avvikene, vil et akkumulert estimatavvik til slutt kunne utgjøre store forskjeller mellom balanseførte pensjonsforpliktelser og verdien av den virkelige forpliktelsen.

Forsiktighetsprinsippet fremkommer både i den norske regnskapsloven, NRS 6 og ny NRS. I ny NRS legger forsiktighetsprinsippet legger til grunn at en skal «(...) utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes» (ny NRS, pkt. 2.9). Dette prinsippet underbygger avgjørelsen om å fjerne utsatt regnskapsføring av estimatavvik. Utsatt regnskapsføring av negative estimatavvik vil gi en lavere balanseført forpliktelse enn hva som er virkelig, noe som klart strider mot forsiktighetsprinsippet. Man kan dermed stille spørsmål om hvorfor det er lov å utsette innregning av avvikene i NRS, da dette kan anses å stride mot et grunnleggende prinsipp i regnskapsloven. Et argument for utsatt innregning er den store usikkerheten knyttet til usikre estimater (Gjesdal et al., 2006). Pensjonsforpliktelsene endrer seg stadig, og positive og negative avvik over en lengre periode kan utligne hverandre. Det vil derfor kunne være ugunstig for et foretak å regnskapsføre et stort negativt avvik ett år, og gå med underskudd, mens de året etter får et stort positivt avvik som øker resultatet betraktelig. Et annet argument som taler for utsetting er kritikken mot regnskapsføring av positive estimatavvik. I og med at disse gevinstene ikke kan anses som realiserte, vil det stride mot forsiktighetsprinsippet å regnskapsføre dem løpende. Selv om det kan argumenteres for utsatt innregning av estimatavvik, vil en slik behandling stride mot det balanseorienterte rammeverket i IFRS. Årsaken til dette er at det «(...) medfører at deler av pensjonskostnaden og pensjonsforpliktelsen holdes utenfor totalresultatet og balansen» (Fardal, 2010). Dette underbygger riktigheten av å fjerne adgangen til utsatt regnskapsføring.

I hørings svarene støtter alle de fire store fjerning av muligheten for utsatt innregning av aktuariemessige gevinster og tap, herunder korridormetoden. De mener dette er i samsvar med internasjonal utvikling, og at sammenstillingsprinsippet blir bedre ivaretatt.

Revisjonsselskapene mener at korridormetoden bør fjernes fordi den er regnskapsfaglig svakt begrunnet. De trekker fram at metoden er problematisk fordi den balanseførte verdien av pensjonen ikke reflekterer en reell beregnet forpliktelse eller eiendel. Ny NRS åpner som sagt for to valgmuligheter ved innregning av estimatavvik. Dette kritiseres da flere valgmuligheter vil gå ut over sammenlignbarheten. Denne ulempen kan reduseres ved at ett av alternativene fjernes. Overgangsbestemmelsen har også mottatt kritikk. De fire store stiller seg kritiske til friheten ved innregning av estimatavvikene. Perioden på 5 år anses som for lang, og det er ønskelig at estimatavvikene innregnes lineært over en avgrenset periode. Argumentet for å korte ned overgangsperioden er at de mener at perioden fra standarden gjøres kjent til den igangsettes er lang nok til at foretakene klarer å løse eventuelle utfordringer knyttet til dette.

Oppsummert vil konsekvensene av en overgang til ny NRS innebære at alle estimatavvik skal regnskapsføres løpende. Det er altså ikke tillatt å fordele estimatavvik over en lengre periode slik som man har mulighet til i NRS. Gjennom å fjerne valgmulighetene som finnes i NRS vil man oppnå et bedre sammenligningsgrunnlag for øvrige foretak, noe som er et av hovedformålene med ny NRS. Kravet om rettidighet, som innføres som et nytt begrep i ny NRS, vil også hensyntas ved fjerning av utsatt innregning. Rettidighet innebærer at man vil få greie på avvikene når de finner sted, slik at de kan være med på å påvirke regnskapsbrukernes beslutninger. Dette vil trolig resultere i en økt nytteverdi for brukerne. Med utgangspunkt i det som er beskrevet i dette delkapittelet, mener vi at det vil være riktig å fjerne muligheten til utsatt innregning av estimatavvik.

5.4 Presentasjon av et finansregnskap

Foruten om de endringene vi har tatt for oss knyttet til varige driftsmidler og pensjon, vil en innføring av ny NRS også innebære mer overordnede og prinsipielle forskjeller som kan ha konsekvenser for presentasjonen av et finansregnskap. Presentasjon av et finansregnskap reguleres i kapittel 3 i ny NRS. Det finnes ikke en tilsvarende standard i NRS, men bestemmelsene om årsregnskapets innhold og utforming reguleres i hovedsak i regnskapslovens kapittel 3 og 6. Regnskapsloven vil fortsatt være gjeldende for de foretakene som går over til ny NRS. Vi skal i det følgende ta for oss foreslåtte endringer knyttet til innføring av totalresultat, begrepsendringer og notekrav.

5.4.1 Totalresultat

Et viktig hensyn ved overgangen til ny NRS er å videreføre dagens gjeldende god norsk regnskapskikk. Det vil likevel bli innført noen nye begreper som vil få konsekvenser for den norske regnskapsreguleringen, blant annet totalresultat som beskrives i ny NRS kapittel 5. Dette er et nytt resultatbegrep som foreslås innført, og det vil altså ikke erstatte et eksisterende begrep i den norske regnskapsreguleringen.

Ny NRS pkt. 3.17 (b)N sier at finansregnskapet skal inkludere:

to regnskapsoppstillinger for rapporteringsperioden,

- (i) et resultatregnskap, og
- (ii) en separat oppstilling av totalresultatet. Oppstillingen begynner med årsresultatet og viser deretter postene for andre inntekter og kostnader.

Videre sier ny NRS pkt. 2.23N: «Denne standarden krever at foretak presenterer inntjening i to oppstillinger (et resultatregnskap og en separat oppstilling av totalresultat)». Mens man etter dagens regelverk kun skal forholde seg til resultatregnskapet (og gjeldene regler for dette), blir det ved en overgang til ny NRS et krav om at foretakene skal presentere totalresultatet i tillegg til det ordinære resultatregnskapet.

Ny NRS definerer totalresultat på følgende måte:

Endringen i egenkapital i løpet av en periode som følge av transaksjoner og andre hendelser bortsett fra endringer som følge av transaksjoner med eiere i deres egenskap av eiere (lik summen av årsresultat og andre inntekter og kostnader) (høringsutkast, 2014, s. 227).

Basert på denne definisjonen forstår vi at totalresultatet består av årsresultatet og andre inntekter og kostnader. Når det gjelder årsresultatet fremkommer det på samme måte som etter dagens praksis, gjennom resultatregnskapet. Andre inntekter og kostnader derimot, er nye begreper som skal innregnes i en separat oppstilling av totalresultatet (høringsnotat, 2014).

Oppstillingen av totalresultatet skal begynne med årsresultatet på den første linjen, og videre skal den inneholde et sett med poster, som nevnt nedenfor. Alle inntekter og kostnader som er utenfor resultatregnskapet skal tas med i totalresultatet, men i realiteten er dette relativt få poster. Poster som tidligere ble ført direkte mot egenkapitalen, skal nå inngå i totalresultatet (høringsnotat, 2014). Ifølge ny NRS pkt. 5.5N gjelder det følgende poster:

- (a) fire typer av andre inntekter og kostnader som er innregnet i totalresultatet utenfor resultatregnskapet:
 - (i) enkelte gevinster og tap som oppstår ved omregning av finansregnskapet til et utenlandsk foretak (...),
 - (ii) enkelte aktuariemessige gevinster og tap (...),
 - (iii) enkelte endringer i den virkelige verdien av sikringsinstrumenter (...), og
 - (iv) enkelte gevinster som oppstår i en virksomhets sammenslutning ved at tidligere eierinteresse måles til virkelig verdi (...).
- (b) andel av andre inntekter og kostnader i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte foretak som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, og
- (c) totalresultat.

Hvis et foretak ikke har noen poster for andre inntekter og kostnader, kan det kun presentere et resultatregnskap.

Andre inntekter og kostnader skal i utgangspunktet presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, som beskrevet ovenfor, men det gis også et annet alternativ. Foretakene kan velge å presentere postene for totalresultatet i egenkapitalnoten, jf. ny NRS pkt. 3.17N. Videre fremkommer det i høringsnotatet (2014) at:

Dersom foretaket velger å presentere endringer i egenkapitalen i en egenkapitalnote skal den samlet inneholde både de opplysningene som kreves i en separat oppstilling

av totalresultatet i henhold til nr. 5.5N og separat oppstilling av endringer i egenkapitalen i henhold til nr. 6.3⁶ (s. 9).

Dette betyr at det vil være en valgadgang. Foretak kan velge å utarbeide en separat oppstilling av totalresultatet, men de må da også utarbeide en oppstilling av endringer i egenkapitalen, jf. ny NRS kapittel 6. Eventuelt kan det utarbeides en egenkapitalnote, hvor opplysninger om totalresultatet også tas med.

Ny NRS bygger som sagt på IFRS for SMEs. IFRS for SMEs viderefører IFRS-løsningen for totalresultatet. I IFRS og IFRS for SMEs er det tillatt å kun oppstille totalresultatet (høringsnotat, 2014). I og med at totalresultatet inneholder både resultatregnskapet og andre inntekter og kostnader, kreves det ikke en separat oppstilling av resultatregnskapet. Denne løsningen videreføres ikke i ny NRS fordi den strider mot regnskapslovens krav om at resultatregnskapet skal vises som én oppstilling, uten andre inntekter og kostnader (høringsnotat, 2014).

Regnskapsstiftelsen (2014) skriver i høringsnotatet: «Totalresultatet foreslås innført som et nytt resultatbegrep i ny NRS, som en følge av den internasjonale harmoniseringen som er en målsetning for NRS» (s. 8). Målet med internasjonal harmonisering er blant annet å bedre sammenligningsgrunnlaget mellom foretak, samt å forbedre regnskapets informasjonsverdi.

I høringssvarene er det delte meninger angående totalresultatet og andre inntekter og kostnader. Innføringen av disse nye begrepene møter kritikk da flere er usikre på det lovmessige grunnlaget for å innføre dette konseptet under god regnskapsskikk. Andre anser innføringen av totalresultatet som hensiktsmessig, og mener at det kan aksepteres innenfor regnskapslovens kongruensprinsipp. De mener også at innføring av totalresultatet er et steg nærmere en internasjonal harmonisering. Alle de fire store er imidlertid enige om at valgmuligheten ved presentasjon av totalresultatet må utredes. Valgfriheten bidrar til å redusere sammenlignbarheten og øke kompleksiteten for brukerne, noe som igjen kan medføre redusert kvalitet i rapporteringen. Dette argumenterer for at kun én løsning bør

⁶ Høringsutkast: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/04/Høringsutkast-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>

tillates. Når det gjelder hvilket alternativ som foretrekkes kommer ikke dette tydelig fram i høringssvarene. Det kommenteres likevel at de elementene som inngår i andre inntekter og kostnader ikke kan anses som egenkapitalelementer. Dette begrunnes med at de ikke oppstår som følge av transaksjoner med eierne, og at de derfor ikke bør føres direkte mot egenkapitalen. De mener også at kostnaden knyttet til utarbeidelse av separat oppstilling ikke kan anses som vesentlig høyere enn å presentere dette som en del av egenkapitalen. Vi tolker det dermed som at valget om separat oppstilling av totalresultatet blir foretrukket.

Oppsummert innebærer innføringen av totalresultatet at de øvrige foretakene blir nødt til å utarbeide to resultatoppstillinger ved overgang til ny NRS, mot dagens krav om kun én. Dette vil kunne få konsekvenser for regnskapsprodusentene, ved at arbeidsmengden deres kan øke. Totalresultatet vil kunne bidra til å gi en bedre oversikt for regnskapsbrukerne, noe som kan gi økt nytteverdi. Innføringen av resultatoppstillingen er et steg i retning av et mer internasjonalt harmonisert regnskapspråk, og kan gjøre det lettere å sammenligne selskaper på tvers av landegrenser.

Totalresultatet og andre inntekter og kostnader blir som sagt omtalt som nye begreper, men det finnes også flere begrepsendringer i ny NRS. Vi kommer til å se nærmere på noen av disse nedenfor.

5.4.2 Begrepsendringer

Begrepsapparatet i ny NRS skiller seg fra dagens standarder ved at det i stor grad er tilpasset det vi finner i IFRS-forskriften (Deloitte, u.å.).

Eksempler på nye begrep som innføres er resultatbegrepene «totalresultat» og «andre inntekter og kostnader», som nevnt ovenfor. I tillegg til nye begrep blir også flere eksisterende begrep endret. Eksempler på dette kan være «minoritet» som erstattes med «ikke-kontrollerende eierinteresser», «majoritet» som erstattes med «eiere av morforetaket» og «varige driftsmidler» som erstattes med «eiendom, anlegg og utstyr» (høringsnotat, 2014).

Mye av kritikken i høringssvarene er rettet mot begrepsendringer og andre språklige svakheter. Ved utarbeidelsen av ny NRS ble begrepsapparatet i IFRS for SMEs brukt som utgangspunkt. De fire store kritiserer blant annet den direkte oversettelsen fra engelsk til norsk, fordi den har resultert i at mange begrep har fått feil benevnning. Det er også flere tilfeller hvor identiske ord har fått ulik oversettelse. Videre kritiseres plasseringen av begrepsdefinisjoner fordi noen definisjoner finnes i ordlisten, noen i standardteksten, noen i parentes og andre i fotnoter.

I høringssvarene har de fire store delte meninger når det gjelder videreføringen av begrep som er brukt i IFRS for SMEs. Noen mener at en bør ta i bruk begrepene i IFRS for SMEs som en del av den internasjonale harmoniseringen, forutsatt en norsk bearbeidelse av begrepsbruken. Andre mener at den norske begrepsterminologien bør implementeres så langt det lar seg gjøre i ny NRS. De begrunner dette med at de norske begrepene allerede er innarbeidet og at en videreføring av disse vil forenkle overgangen.

Høringssvarene inneholder som sagt flere innvendinger mot språkbruken i høringsutkastet. Siden det er omfattende å ta for oss alle, har vi valgt å trekke frem et eksempel som gikk igjen i flere høringsvar. Endringen knyttet til majoritet- og minoritetsbegrepet kan anses å stride mot rskl. § 6-5, som krever bruk av minoritetsinteresser. Innføring av erstatningene kontrollerende og ikke-kontrollerende eierinteresser kan dermed anses som å være i strid med regnskapsloven.

Kort sagt vil en innføring av ny NRS kunne få konsekvenser for begrepsapparatet. Vi har kun tatt for oss de mest fremtredende endringene. For regnskapsprodusentene vil en overgang kunne medføre arbeid med å innføre nye begreper. Høringsutkastet vi har tatt utgangspunkt i er ikke er endelig, og kan endres før en eventuell innføring av ny NRS. Dette tilsier at dårlige oversettelser og andre språklige svakheter sannsynligvis blir rettet opp før innføringen. Dersom dette ikke gjøres kan det i verste fall gå på bekostning av de norske regnskapsbrukernes nytteverdi, da nye begrep kan skape forvirring og misforståelser.

5.4.3 Noter

Noteopplysninger som er påkrevd i ny NRS omtales i kapittel 8 Noter til finansregnskapet. Dette er et overordnet kapittel om noteopplysninger. Utover kapittel 8 fremkommer det også notekrav i de fleste enkeltkapitlene i standarden. I NRS derimot, reguleres de grunnleggende notekravene i regnskapslovens kapittel 7, samtidig som kravene blir spesifisert i hver enkelt standard.

Ved utarbeidelsen av notekravene i ny NRS ble det lagt til grunn tre overordnede prinsipper. Disse prinsippene er forenkling, vesentlighet og nye notekrav. I det følgende skal vi gå raskt innom hvert av disse.

Forenkling har vært en sentral forutsetning ved utarbeidelsen av notekravene i ny NRS. Så langt det har vært mulig innenfor gjeldende lovgivning, har fokuset vært rettet mot forenklingshensynet og ivaretagelsen av dette (høringsnotat, 2014). Regnskapsstiftelsen trekker frem at både notekravene i regnskapsloven, NRS og IFRS for SMEs har vært gjennomgått som et ledd i utarbeidelsen av noteopplysningene i ny NRS.

Videreføringen av vesentlighetsprinsippet har også vært en viktig forutsetning ved fastsettelsen av notekravene. Dette prinsippet går ut på at man kan unnlate å utarbeide irrelevante noter, altså å ta med opplysninger som ikke er av betydning for å bedømme selskapets stilling eller resultat (høringsnotat, 2014). Likevel skiller ny NRS mellom «skal» og «alltid» i notekravene. Notekrav som er oppført med «skal» skal i prinsippet føres, men som følge av vesentlighetsprinsippet kan man unnlate å utarbeide disse. Det forventes at dette vil bidra til at de notene som faktisk utarbeides, vil være vesentlig redusert. Noter som er oppført med «alltid» gjelder uavhengig av vesentlighet, og er dermed obligatoriske. Disse notene har opphav fra regnskapsloven.

Det siste prinsippet omhandler nye notekrav. Dette dreier seg om krav som er tatt med utover de som er hentet fra regnskapsloven og NRS. Som følge av endringer ved overgangen til ny NRS, vil det i noen tilfeller være behov for at nye opplysninger tas med i notene. I høringsnotatet begrunner regnskapsstiftelsen at årsaken til at de nye notekravene tas med, er at de har ansett dem for å være av en viktig karakter for forståelsen og vurderingen av et

regnskap. Videre trekker de frem at kravene kan bidra til å forklare og understreke hva som gjøres i praksis. De nye notekravene er spredd i hele standarden. For å avgrense oppgaven har vi valgt å ikke gjengi disse kravene.

I høringssvarene er alle de fire store enige om at det vil være nyttig å ha et overordnet kapittel hvor notekravene er samlet. De støtter også innføring av begrepene «alltid» og «skal» i relasjon til obligatoriske og vesentlighetsbetingede noter. Forenkling har stått sentralt i utarbeidelsen av ny NRS, noe de alle mener har hatt negativ effekt på beskrivelsen av notekravene. De oppfatter det som at forenkling har blitt likestilt med fjerning av veiledning. Deres mening er at lite veiledning ikke vil være forenklende, men at det heller vil kunne ha motsatt effekt. Fjerning av veiledning vil kunne resultere i økte utfordringer for både regnskapsprodusentene og -brukerne, og dette kan komme til å gå på bekostning av sammenlignbarheten og kvaliteten på rapporteringen. Med bakgrunn i dette ønsker de derfor en mer omfattende veiledning for utarbeidelsen av notekrav. Et forslag som også går igjen i høringssvarene er forslaget om å inkludere notekrav for store foretak. Dette er fordi øvrige foretak kan ha ønsker om å følge reglene for store foretak.

Oppsummert vil ikke en overgang til ny NRS få betydelige konsekvenser for notekravene. Notekravene i ny NRS består som sagt av krav fra regnskapsloven, NRS og IFRS for SMEs. Notekravene for øvrige foretak fra regnskapsloven er videreført i sin helhet, mens kun deler av NRS og IFRS for SMEs sine notekrav tas med. Dette innebærer at noen notekrav fjernes, mens andre innføres. Innføringen av begrepet «skal» og definisjonen av dette bidrar til en tydeliggjøring av vesentlighetsprinsippet. Tydeliggjøringen er en del av det overordnede målet om forenkling, og bidrar til at foretak slipper å utforme notekrav som anses som irrelevante. Ved en overgang til ny NRS vil den største delen av merarbeidet ligge i innføringen av notekrav som ikke følger av regnskapsloven eller NRS. Likevel vil disse være merket med «skal», og regnskapsprodusentene har da mulighet til å velge dem bort dersom de ikke anser dem som vesentlige for å bedømme selskapets økonomiske stilling. Med utgangspunkt i høringssvarene vil det også være en utfordring knyttet til manglende veiledning i dagens versjon av ny NRS, men Regnskapsstandardstyret har nå mulighet til å ta hensyn til dette i prosessen med å utarbeide et nytt høringsutkast, og da vil forhåpentligvis ikke dette være et problem lenger.

6 Konklusjon

I denne delen ser vi tilbake på problemstillingen for oppgaven vår. Vi vil her gi en kort oppsummering av våre funn, og komme med en avsluttende konklusjon.

Det gjennomgående temaet for denne oppgaven har vært ny NRS for øvrige foretak. Ved å se på områdene varige driftsmidler, pensjon og presentasjon av finansregnskapet, har vi prøvd og finne svar på følgende problemstilling:

«Hvilke konsekvenser vil en innføring av ny NRS ha for regnskapspraksisen til øvrige foretak?»

Resultatet av analysen vår viser at en innføring av ny NRS i prinsippet vil kunne ha konsekvenser for regnskapspraksisen for de områdene vi har studert, men at det nødvendigvis ikke trenger å være slik i praksis. Det blir derfor vanskelig å komme med et enstemmig svar på problemstillingen, da det avhenger av område og tema.

For varige driftsmidler vil endringene være delte. Tydeliggjøringen av dekomponeringskravet er et eksempel på et tema hvor en overgang til ny NRS ikke nødvendigvis vil føre til endret regnskapspraksis. Sjansen er som sagt stor for at denne tydeliggjøringen ikke vil ha konsekvenser for den regnskapsmessige behandlingen av driftsmidlene. Når det gjelder periodisk vedlikehold og fjernings- og oppryddingsutgifter er det etter ny NRS ikke tillatt med bruk av avsetninger. Konsekvensene av dette er at selskaper som tidligere har benyttet seg av avsetninger blir nødt til å endre regnskapspraksis. For periodisk vedlikehold skal de enkeltdelene som krever periodisk vedlikehold skilles ut fra driftsmiddelet og avskrives separat. Fjernings- og oppryddingsutgifter skal settes til nåverdien av disse utgiftene, og inngå som en del av anskaffelseskost.

Innenfor pensjonsområdet oppstår det endringer knyttet til valg av diskonteringsrente og regnskapsmessig behandling av estimatavvik. Valgmulighetene for diskonteringsrenten reduseres, noe som får konsekvenser for de foretakene som ikke benytter seg av OMF-renten eller statsobligasjonsrenten. Samtidig blir adgangen til å utsette innregning av

estimatavvik og korridormetoden avskaffet, og aktuarmessige gevinster og tap må derfor resultatføres løpende.

For området presentasjon av finansregnskapet oppstår det blant annet endringer i forbindelse med innføringen av totalresultatet, begreper og notekrav. Totalresultat er et nytt resultatbegrep, hvor foretakene pålegges å utarbeide en oppstilling av andre inntekter og kostnader, og sammenlignet med NRS vil dette medføre en endring. Ved en overgang til ny NRS vil det også oppstå begrepsendringer, uten at vi har gått i detalj på disse. Det kan likevel slås fast at endringer som avviker fra begrepsapparatet i NRS kan være problematisk. Dette vil kunne skape misforståelser og komplisere kommunikasjonen med brukergruppene. Når det gjelder notekravene vil det ikke oppstå betydelige endringer, men innføringen av begrepene «skal» og «alltid» vil kunne redusere mengden av noter.

De fire store revisjonsselskapene er enige i at en internasjonal standard bør innføres, da dette vil bidra til å fremme et internasjonalt regnskapsspråk. De er imidlertid negative til at innføringen skal finne sted før regnskapsloven er revidert. De mener at de særnorske reglene bidrar til å svekke internasjonaliseringen, og siden regnskapsloven skal hensyntas bør denne endres først.

Formålet med standarden er å fremme en internasjonal harmonisering av regnskapsstandarder, for på den måten å gjøre det lettere å sammenligne selskaper på tvers av landegrenser. Ny NRS ble utarbeidet for å føre den norske regnskapsreguleringen et steg nærmere et internasjonalt regnskapsspråk, men siden regnskapsloven fortsatt er gjeldene i ny NRS, og skal hensyntas, kan det diskuteres hvorvidt formålet blir ivaretatt. På bakgrunn av dette anser vi nytten av innføring av ny NRS som liten. I og med at den i så stor grad er farget av regnskapsloven, mener vi at formålet om internasjonal harmonisering ikke ivaretas. I likhet med regnskapsstandardstyret og de fire store mener vi at en revidering av regnskapsloven må finne sted før en ikrafttredelse av ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak.

Per i dag vil det ikke ha så mye for seg å videreføre denne oppgaven med utgangspunkt i dette høringsutkastet. Regnskapsstandardstyret vil arbeide med den nye standarden

parallelt med at revideringen av regnskapsloven finner sted (Norsk RegnskapsStiftelse, 2015). Ikrafttredelsen av en ny standard vil finne sted på samme tid som innføringen av revidert regnskapslov. Konsekvensene vi har analysert vil likevel kunne være aktuelle ved en innføring av ny NRS på et senere tidspunkt. Revidering av regnskapsloven vil trolig føre den norske regnskapsloven nærmere den internasjonale regnskapsreguleringen og den balanseorientert tankegangen. Dette tilsier at det i et nytt høringsutkast vil forekomme enda større endringer ved en overgang fra NRS til ny NRS, enn det vi ser i dagens utkast.

7 Referanseliste

- Andersen, K. (2001, juni). *Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger*. Hentet 3. mars 2015 fra <http://www.magma.no/regnskapsmessig-behandling-av-pensjonsordninger>
- Baksaas, K. M., & Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori*. Oslo: Cappelen Damm.
- Bernhoft, A. C., & Hansen, P. M. (2014, januar). *Et regnskapsregelverk i endring – hva, hvordan, når, hvorfor?* Hentet 14. mars 2015 fra <http://www.magma.no/et-regnskapsregelverk-i-endring-hva-hvordan-nar-og-hvorfor>
- Deloitte. (2012, oktober). *IFRS nyhetsbrev nr. 2 2012*. Hentet 30. april 2015 fra http://public.deloitte.no/dokumenter/2012_11_Deloitte_IFRS_Nyhetsbrev.pdf
- Deloitte. (u.å.). *Ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME på trappene*. Hentet 6. april 2015 fra <http://www2.deloitte.com/no/no/pages/audit/articles/ny-norsk-regnskapsstandard.html>
- Den norske Revisorforening. (2011). *IFRS på norsk* (4. utg.). Oslo: DnR Kompetanse AS.
- Drange, A. (2000). *Revisjon og regnskap. Sammenstillingsprinsippet og rentabilitetsmåling*. Nr. 3, 2000.
- E24. (2014, juli). *Lavere skatt for selskaper som bruker de «fire store»*. Hentet 26. februar 2015 fra <http://e24.no/makro-og-politikk/lavere-skatt-for-selskaper-som-bruker-de-fire-store/23259432>
- E-economic. (u.å.). *IFRS – Hva er IFRS?* Hentet 11. mai 2015 fra <https://www.e-economic.no/regnskapsprogram/ordliste/ifrs>
- Elling, J.O. (2012). *Finansiell rapportering – teori og regulering* (3. utg.). København: Gjellerup/Gads Forlag A/S.
- Fardal, A. B. (2007, mars). *IFRS og norske regnskapsregler: Grunnleggende forskjeller mellom IFRS og GRS*. Hentet 20. januar 2015 fra <http://www.magma.no/ifrs-og-norske-regnskapsregler>
- Fardal, A. B. (2010, mai). *Pensjoner: IASBs forslag vil medføre vesentlig økning i pensjonsforpliktelsene*. Hentet 14. mars 2015 fra <http://www.magma.no/pensjoner-iasbs-forslag-vil-medfoere-vesentlig-oekning-i-pensjonsforpliktelsene>
- Finansforbundet. (u.å.). *Innskudd- og ytelsespensjon*. Hentet 3. mars 2015 fra <https://www.finansforbundet.no/pensjon/innskudd--og-ytelsespensjon/>
- Gjesdal, F., Kvaal, E., & Kvifte, S. S. (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo:

Cappelen.

Hedenstad, M., Ruud, M. E., & Bakaas, K. M. (2014). Revisjon og regnskap.

Pensjonsforpliktelser utenfor balansen. Nr. 8, 2014.

Holberg. (2008). *Forskningsprosessen: Et veiledningshefte for elever i videregående*

skoletrinn. Hentet 30. mars 2015 fra

http://www.holbergprisen.no/images/materiell/2008_skole_elevkompendium.pdf

Hove, B. T., & Avlesen-Østli, E. (2014). Revisjon og regnskap. *Høringsutkast til norsk*

regnskapsstandard for øvrige foretak. Nr. 4, 2014.

Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O. (2013). *Årsregnskapet i teori*

og praksis 2012 (14. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.

Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk og*

administrative fag. Oslo: Abstrakt forlag.

Karlsen, K., Amundsen, H. C., & Lervåg, M. K. (2013). Praktisk økonomi og finans. *Pensjoner –*

regelverk i endring. Nr. 1, 2013.

Kvifte, S. S., & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap* (2. utg.). Oslo: Den

norske Revisorforening.

Langli, J. C. (2010). *Årsregnskapet*. Oslo: Gyldendal.

Mostad, L. M. T., & Nisted, I. M. (2011). *Primære og sekundære datakilder*. Hentet 22. januar

2015 fra <http://ndla.no/nb/node/93370>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2010). *NRS ber finansdepartementet vurdere IFRS for SMEs*.

Hentet 9. februar 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/d9514641>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2011, juni). *Regnskapsføring av pensjoner – endringer i IAS 19*.

Hentet 14. mars 2015 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/d9551242/regnskapsforing-av-pensjoner--endringer-i-ias-19>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2011, desember). *NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor*

god regnskapsskikk. Hentet 14. januar 2015 fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/12/NRSV-Anvendelse-av-IFRS-løsninger-innenfor-god-regnskapsskikk-des-2011.pdf>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2012, november). *NRS (V) IAS 19 Ytelser til ansatte*. Hentet 3.

mars 2015 fra [http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-](http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/12/2012-NRSV-Veiledning-IAS-19-Ytelser-til-ansatte-2012.pdf)

[content/uploads/2014/12/2012-NRSV-Veiledning-IAS-19-Ytelser-til-ansatte-2012.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/12/2012-NRSV-Veiledning-IAS-19-Ytelser-til-ansatte-2012.pdf)

- Norsk RegnskapsStiftelse. (2012, desember). *NRS 6 Pensjonskostnader*. Hentet 3. mars 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/01/NRS-6-Pensjonskostnader-med-vedlegg-2012.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2013, november). *NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Hentet 20. mars 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2008/06/NRS-13-Usikre-forpliktelse-og-betingede-eiendeler-2013.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2014). *Høringsnotat om Norsk Regnskapsstandard*. Hentet 26. januar 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/04/Høringsnotat-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2014). *Høringsutkast om Norsk Regnskapsstandard*. Hentet 26. januar 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/04/Høringsutkast-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2014, januar). *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak*. Hentet 14. januar 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/11/NRS-8-God-regnskapsskikk-for-små-foretak-2014-januar.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2014, april). *Ny regnskapsstandard erstatter alle eksisterende standarder*. Hentet 23. april 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2015, januar). *NRS (V) Pensjonsforutsetninger*. Hentet 14. mars 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/01/2015-01-NRSV-Pensjonsforutsetninger-jan-2015-ren.pdf>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (2015, februar). *Årsrapport 2014*. Hentet 23. april 2015 fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2014/11/Årsrapport-2014-RSS.pdf>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56.
- Rødevand, S., & Haugen, F. (2013). *Regnskapsføring av pensjon i 2013*. Hentet 16. mars 2015 fra <http://www.magma.no/regnskapsforing-av-pensjon-i-2013>

- Sticos. (2014). *Ny regnskapsstandard – gjeldende fra 2016*. Hentet 24. april 2015 fra <https://www.sticos.no/portal/Regnskapsmetodikk-Startside/Regnskapsmetodikk-Nyheter/TabId/105/ArtMID/3655/ArticleID/161/Ny-regnskapsstandard---gjeldende-fra-2016.aspx>
- Sticos. (2014, mai). *Ny regnskapsstandard – overgangsbestemmelser*. Hentet 14. mars 2015 fra <https://www.sticos.no/portal/Nyheter/TabId/91/ArtMID/483/ArticleID/182/Ny-regnskapsstandard---overgangsbestemmelser.aspx>
- Sticos. (u.å.). *Sticos E-kurs – Anleggsmidler – Varige driftsmidler*. Hentet 24. april 2015 fra <https://www.sticos.no/portal/Kurs/Ekurs/Anleggsmidlervarigedriftsmidler.aspx>
- Storsul, T. (2008, november). *Dokumentanalyse, reliabilitet, validitet m.m.* Hentet 24. april 2015 fra <http://www.uio.no/studier/emner/hf/imk/MEVIT2800/h08/undervisningsmateriale/10dokumentanalyse.pdf>
- Stubberud, D. G. (2002). *Kvalitative forskningsmetoder*. Hentet 24. april 2015 fra <http://www.su.hio.no/.../KVALITATIVE%20FORSKNINGSMETODER.doc>
- Wik, R., & Melle, F. (2001, juni). *Hva betyr utviklingen av IAS for norske foretak?* Hentet 22. mars 2015 fra <http://www.magma.no/hva-betyr-utviklingen-av-ias-for-norske-foretak>