

Til høringsinstansene

Oslo, 6. november 2008

## **NRS(HU) Endret NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak (November 2008)**

Det er behov for enkelte endringer i NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*. Forslag til endringer sendes med dette på høring. Høringsfristen er satt til 27. februar 2009.

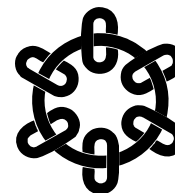
Oppsummert foreslås standarden endret på følgende punkter:

- Omtale i kapittel 9 av det nye kravet til opplysninger i årsberetningen om at ”Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.”. Kravet gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.
- Presisering i siste avsnitt i punkt 1.2: ”Foretak som er under grensene kun i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklete regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år.”
- I punkt 5.1.1.1 om kapitalforhøyelse med innbetaling av penger strykes ”og overkurs” i tredje avsnitt annen setning. Det er bare aksjekapitalen som blir registrert i Foretaksregisteret.
- Nytt punkt 5.5.4 som gir veiledning om regnskapsføring av utbytte når foretaket har egne aksjer.
- Ytterligere veiledning til slutt i femte avsnitt i punkt 6.1.1.1 om konsekvensene i uttaksåret av å ha valgt å ikke avsette for fremtidig uttak av AFP-pensjon.
- Ytterligere veiledning i punkt 6.1.1.3.2 om hvordan beste estimat for oppgjørsverdien av en usikker forpliktelse skal beregnes.
- Presisering i punkt 7.2.5 om at unntaket fra å balanseføre finansielle leieavtaler ikke gjelder for salg med tilbakeleie.
- Ny fotnote i punkt 10.1.1 (små foretak som blir øvrige foretak) som presiserer at med inngående balanse menes starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.
- Fjerde avsnitt i punkt 10.3 justeres for å tydeliggjøre veiledningen om når forenklingsreglene for fusjon kan anvendes.
- Kapittel 11 fjernes, og i stedet tas det inn i henvisningen til bokføringsregelverket i punkt 2.3.1 at bokføringsregelverket blant annet inneholder regler om dokumentasjon av balansen.

Postboks 5864 Majorstuen, 0308 Oslo

Telefon +47 23 36 52 00 – Telefaks +47 23 36 52 02

E-mail: [nrs@revisorforeningen.no](mailto:nrs@revisorforeningen.no) – Web: [www.regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no)



## **Forslag til endringer i ordlyd**

Endringene som er skissert ovenfor foreslås gjennomført ved følgende endringer i ordlyd.

### **Endring i punkt 1.2**

Det foreslås en presisering knyttet til foretak med kort første regnskapsår. Siste avsnitt i punkt 1.2 endres til (ny tekst er markert i kursiv):

Stiftelsesåret er første regnskapsår for et nyetablert foretak. Dette regnskapsåret kan være inntil 18. måneder, jf. regnskapsloven § 1-7. Ved nyetablering legges forholdene første regnskapsår til grunn. Oppfyller foretaket vilkårene etter regnskapsloven § 1-6 første regnskapsår, vil foretaket således kunne legge NRS 8 til grunn både stiftelsesåret og andre regnskapsår. Dette er illustrert i tabellen ovenfor. *Foretak som er under grensene **kun** i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklete regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år.* Nyetablerte foretak som faller inn under definisjonen av små foretak, men som er i en vekstfase, og som derfor trolig i løpet av relativt kort tid ikke vil oppfylle vilkårene i regnskapsloven § 1-6, bør vurdere å anvende regnskapslovens hovedbestemmelser.

### **Endring i punkt 2.3.1**

Endringen har sammenheng med at NRS 8 kapittel 11 foreslås slettet. Punkt 2.3.1 endres til (ny tekst er markert i kursiv):

Bokføringsreglene er gitt i en egen lov om bokføring, *herunder regler om dokumentasjon av balansen.*

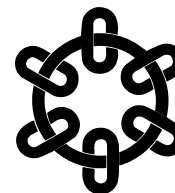
### **Endring i punkt 5.1.1.1**

Det er bare aksjekapitalen som blir registrert i Foretaksregisteret, ikke overkurs. Derfor foreslås det at "og overkurs" strykes i tredje avsnitt annen setning. Endret tredje avsnitt skal lyde:

Dersom kapitalforhøyelsen ikke er registrert i Foretaksregisteret presenteres innskuddet på egen linje under innskutt egenkapital som for eksempel "Ikke registrert kapitalforhøyelse". Årsaken til dette er at balanseført aksjekapital alltid må være i overensstemmelse med det som registrert i Foretaksregisteret. Det må antas at denne posten selskapsrettslig i henhold til bl.a. utbytteregele er å anse som bundet egenkapital, da den representerer et foreløpig stadium på veien mot aksjekapital og eventuelt overkursfond.

### **Nytt punkt 5.5.4**

Det foreslås veiledning om regnskapsføring av utbytte når foretaket har egne aksjer. Nytt punkt 5.5.4 skal lyde:



#### 5.5.4 Utbytte på egne aksjer

Aksjelovene har ikke egne regler for utdeling av utbytte på egne aksjer. Utbytte er en utdeling som i aksjelovene defineres som “enhver utdeling som kommer aksjonærene .... til gode”, jf. § 3-6. Utbytte til selskapet selv er derfor ingen utdeling i lovens forstand. Det vil bare være utestående aksjer som får tildelt utbytte. Dersom det vedtas et utbytte i kroner totalt, og det foreligger egne aksjer, bør generalforsamlingen i sitt vedtak nærmere spesifisere om utbyttet i sin helhet skal utbetales, eller om bare den andel som tilsvarer de utestående aksjer skal utbetales.

Dersom utbyttet vedtas med et beløp pr. aksje, vil det utbytte som skal regnskapsføres og opplyses om, være antall aksjer minus egne aksjer som eies på generalforsamlingstidspunktet ganget med utbytte per aksje.

#### Endring i punkt 6.1.1.1.1

Det foreslås ytterligere veiledning til slutt i femte avsnitt om konsekvensene i uttaksåret av å ha valgt å ikke avsette for fremtidig uttak av AFP-pensjon. Femte avsnitt endres til (ny tekst er markert i kursiv):

**Små foretak kan velge å unnlate balanseføring av direkte pensjonsforpliktelser knyttet til fremtidig uttak av AFP-pensjon. Dette gjelder uavhengig av mulighetene for pålitelig måling av ordningens samlede pensjonsforpliktelse. Dersom foretaket ikke balansefører en slik forpliktelse skal det gis noteopplysninger i samsvar med NRS 8.** Dersom en ansatt har valgt å ta ut AFP-pensjon, må forpliktelsen knyttet til denne balanseføres, på lik linje med andre direkte (uforsikrede) pensjonsforpliktelser. *Forpliktelsen beregnes på grunnlag av egenandelen for hele perioden inkludert arbeidsgiveravgift. Motposten til forpliktelsen er resultatføring som lønnskostnad. Virkningen for årets lønnskostnader og for foretakets egenkapital kan være betydelig. Det er adgang til å skille ut lønnskostnadene knyttet til uttak av AFP-pensjon på en egen linje i resultatregnskapet rett etter linjen ”lønnskostnader”.*

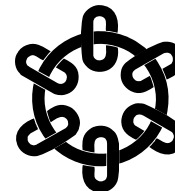
#### Endring i punkt 6.1.1.3.2

Punkt 6.1.1.3.2 foreslås utvidet med veiledning om hvordan beste estimat for oppgjørsverdien av en usikker forpliktelse skal beregnes. Etter første avsnitt tilføyes følgende tre avsnitt (annet og tredje avsnitt blir femte og sjette avsnitt):

Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat.

Forventningsverdien av oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for utfallet. For eksempel kan de sannsynlige utfallene på oppgjør som følge av garanti på en anleggskontrakt være 20 % for 50.000 kroner, 60 % for 100.000 kroner og 20 % for 200.000 kroner. Forventningsverdien er da 110.000 kroner ( $50.000 \cdot 0,2 + 100.000 \cdot 0,6 + 200.000 \cdot 0,2$ ). Når sannsynlighetsfordelingen er symmetrisk (for eksempel normalfordelt) vil som oftest forventningsverdi være et egnet utgangspunkt for beste estimat.

Dersom sannsynlighetsfordelingen er svært skjev, vil forventningsverdi ofte være lite egnet som estimat. Sannsynlighetsfordelingen kan for eksempel være 45 % for 50.000 kroner, 40 % for 100.000 kroner, 10 % for 200.000 kroner og 5 % for 10 mill. kroner. Den matematiske



forventningsverdien på 582.500 kroner kan være uegnet som estimat på oppgjørsverdi. Et bedre estimat kan være 50.000 kroner, som er det individuelt mest sannsynlige utfall. Et annet akseptabelt estimat er 100.000 kroner, som i dette tilfellet er den laveste verdi som dekker en sannsynlighet på mer enn 50 %.

På en enkeltstående forpliktelse med binært utfall vil som oftest det individuelt mest sannsynlige utfall være beste estimat.

### **Endring i punkt 7.2.5**

I punkt 7.2.5 foreslås det en presisering om at unntaket fra å balanseføre finansielle leieavtaler ikke gjelder for salg med tilbakeleie. Annet avsnitt endres til (ny tekst er markert i kursiv):

**Små foretak kan velge å unnlate å balanseføre leieavtaler, jf. regnskapsloven § 5-11.** De behøver derfor ikke vurdere om leieavtalen i realiteten er kjøp finansiert gjennom leieavtalen. Leieutgiftene kostnadsføres i sin helhet løpende. Eventuell forskuddsleie skal imidlertid balanseføres og periodiseres over leieavtalens løpetid. *Unntaket fra å balanseføre leieavtaler gjelder ikke for salg med tilbakeleie.*

### **Nytt punkt 9.2.7**

Det foreslås omtale av det nye kravet til opplysninger i årsberetningen om tiltak mot diskriminering. Nytt punkt 9.2.7 skal lyde (punkt 9.2.7 og 9.2.8 blir punkt 9.2.8 og 9.2.9):

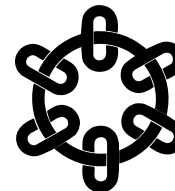
#### **9.2.7 Diskriminering**

Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.

Formålet med diskrimineringsloven er å fremme likestilling, sikre like muligheter og rettigheter og å hindre diskriminering på grunn av etnisitet, nasjonal opprinnelse, avstamning, hudfarge, språk, religion og livssyn, jf. diskrimineringsloven § 1. Formålet med diskriminerings- og tilgjengelighetsloven er i følge § 1 i loven å fremme likestilling og likeverd, sikre like muligheter og rettigheter til samfunnsdeltakelse for alle, uavhengig av funksjonsevne, og hindre diskriminering på grunn av nedsatt funksjonsevne. Tiltak må sees i sammenheng med de to lovenes aktivitetsplikter, jf. § 3 i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven og § 3 a i diskrimineringsloven (rapporteringsplikten er ikke knyttet til aktivitetsplikten i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven § 9). Dersom det ikke er behov for tiltak, er det ikke krav om å gi såkalt negativ bekreftelse, det vil si å opplyse om at det ikke er planlagt eller iverksatt tiltak. Rapporteringen om tiltak skal omfatte en beskrivelse av status, definisjon av målsettingen for tiltaket, beskrivelse av tiltaket, tidsplan for når tiltaket skal gjennomføres, og omtale av hva som er oppnådd med gjennomførte tiltak.

Grensen på mer enn 50 ansatte harmonerer med reglene i arbeidsmiljøloven §§ 7-1 og 8-1. Det er gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av siste kalenderår som skal legges til grunn (ikke gjennomsnittlig antall årsverk i løpet av regnskapsåret, jf. regnskapsloven § 1-6).

Bestemmelsen gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.



### Endring i punkt 9.3

Punkt 9.3 endres til (retting av henvisning til NRS Årsberetning er blitt endelig standard nr. 16, ny tekst er markert i kursiv):

NRS 8 er i overensstemmelse med NRS 16 Årsberetning.

### Endring i punkt 10.1.1

For å unngå misforståelser tas det inn en fotnote første gang inngående balanse er nevnt. Fotnoten skal lyde:

Med inngående balanse menes her starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.

### Endring i punkt 10.3

Fjerde avsnitt i punkt 10.3 foreslås justert for å tydeliggjøre veiledningen om når forenklingsreglene for fusjon kan anvendes. Fjerde avsnitt endres til (ny tekst er markert i kursiv):

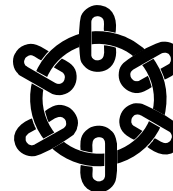
Sammenslåtte tall for foregående regnskapsår skal ikke legges til grunn i vurderingen av om det fusjonerte foretaket tilhører små foretak etter definisjonen i regnskapsloven § 1-6. Definisjonen av små foretak innebærer at dersom et foretak oppfyller *grenseverdiene* for små foretak i år 20X4 så kan en fusjon som gjennomføres i 20X5 regnskapsføres etter de forenklede reglene selv om *grenseverdiene* for små foretak er overskredet i 20X5. Fusjoner som gjennomføres fra og med 01.01.20X6, *skal* imidlertid i dette eksempelet regnskapsføres basert på hovedreglene, med mindre det er *rimelig sikkert* at foretaket kommer til å være under grensene for små foretak for 20X6. *Utgangspunktet for 20X6 er at fusjonen regnskapsføres* basert på hovedreglene fordi det har formodningen mot seg at et foretak som overskred grensene året før, og i tillegg har fusjonert med et annet selskap, likevel vil falle inn under grensene for små foretak for regnskapsåret 20X6.

## Kapittel 11

Kapittel 11 foreslås slettet. Bokføringsreglene er gitt i en egen lov om bokføring, og det ansees mer hensiktsmessig at omtalen i NRS 8 begrenses til en henvisning i punkt 2.3.1 til bokføringsregelverket.

-----

Høringssvar ønskes levert som e-post til [nrs@revisorforeningen.no](mailto:nrs@revisorforeningen.no), både i en versjon for offentliggjøring på nettside (helst i PDF) og i word-versjon for vår interne bruk. Innkomne høringssvar vil bli offentliggjort på våre hjemmesider ([www.regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no)). Høringsfristen er **27. februar 2009**.



Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider ([www.regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no)). Høringer fra NRS er åpne for alle interessenter, ikke bare de definerte høringsinstansene. Dette gjelder også denne høringsaken.

Med vennlig hilsen  
***Norsk RegnskapsStiftelse***

Elisabet Sulen