

Regnskapsstandardstyret i Norsk RegnskapsStiftelse

Oversikt over tentativt besluttede N-punkter i ny norsk regnskapsstandard per 31.12.2016

RSS har tentativt besluttet enkelte særnorske løsninger i ny norsk regnskapsstandard. I del I følger en overordnet oversikt over de tentativt besluttede særnorske løsningene ved utgangen av 2016. Ytterligere detaljer fremgår i del III. Oversikten inneholder beslutninger så langt og er ikke fullstendig. Det er områder som ennå ikke er ferdigbehandlet, blant annet noteopplysninger og overgangsregler.

Enkelte temaer er også utsatt i påvente av Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak) fra Finansdepartementet. Disse omtales i del II. Dersom forslaget til lov om regnskapsplikt i NOU 2016: 11, jf. NOU 2015: 10, nedenfor betegnet som lovforslaget, følges opp i endelig vedtatt lov, vil de utsatte temaene kunne føre til særnorske løsninger i ny norsk regnskapsstandard sammenlignet med IFRS for SMEs.

DEL I) Overordnet oversikt over særnorske løsninger per 31.12.2016.

| IFRS for SMEs | Særnorsk løsning i ny norsk regnskapsstandard | Begrunnelse for særnorsk løsning ¹ |
|---|--|---|
| Kapittel 1 | Virkeområdet i IFRS for SMEs er ikke i samsvar med lovforslaget, slik at hele kapitlet omarbeides til et eget særnorsk kapittel. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| Kapittel 2, 3, 5 og en rekke andre kapitler | IFRS for SMEs gir adgang til at et foretak kan presentere inntjeningen for en periode i én eller to oppstillinger. Det vil si enten i et resultatregnskap og en oppstilling av utvidet resultat, eller i én samlet oppstilling av utvidet resultat. Lovforslaget åpner ikke for at inntjeningen presenteres i én samlet oppstilling av utvidet resultat. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1). Se imidlertid omtale i del II. |
| Kapittel 3 | Lovforslaget har flere og andre regler når årsregnskapet i unntakstilfeller er lengre eller kortere enn 12 måneder. Dette gjelder endringer i forhold til avvikende regnskapsår, oppstartsår og avviklingsår. Lovforslaget erstatter aktuell bestemmelse i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| Kapittel 4, 5 | Oppstillingsplaner i lovforslaget erstatter aktuelle bestemmelser i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| Kapittel 7 | Inntektsskatt kan som valgadgang alltid presenteres som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter i kontantstrømoppstillingen. | Forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 9 | Omfanget av konsolideringsunntak og -unntatelse er tilpasset lovforslaget, samt at det foreslås konsolideringsunntak for investeringsselskap og i salgsåret for siste datterselskap. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) og forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 9 | Et morselskap skal avlegge et årsregnskap. Separat finansregnskap er frivillig etter IFRS for SMEs. Et sammenslått finansregnskap (Combined financial statements) reguleres ikke. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) og forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 11 | Som et alternativ til å anvende kapittel 11 og 12 i IFRS for SMEs, kan et foretak velge å regnskapsføre finansielle instrumenter i samsvar med IFRS 9 (og IFRS 7). IFRS for | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) og full IFRS (kriterium 2) |

¹ se NOU 2015: 10 punkt 10.3.4

| | | |
|-------------|--|--|
| | SMEs angir at dette valget omfatter regnskapsføring av finansielle instrumenter i samsvar med IAS 39 (og noter i samsvar med kapittel 11 og 12 i IFRS for SMEs). | |
| Kapittel 11 | Et foretak kan fritt velge å regnskapsføre ordinære ikke-børsnoterte aksjer etter anskaffelseskostmodellen. | Forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 11 | Lån med en p.t-rente, lån med NIBOR pluss et variabelt påslag og fastrentelån skal regnskapsføres til amortisert kost (skal være inn under virkeområde i kapittel 11). IFRS for SMEs angir at slike lån skal måles til virkelig verdi i samsvar med kapittel 12. | Forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 12 | Bestemmelsene om plikt til virkelig verdivurdering for ikke-finansielle avtaler med finansielle elementer skal forenkles. | Full IFRS (kriterium 2) og forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 16 | Et foretak kan velge å regnskapsføre investeringseiendom etter anskaffelseskostmodellen. | Full IFRS (kriterium 2) og forenkling (kriterium 3) |
| Kapittel 18 | Et foretak kan velge å balanseføre utviklingsutgifter. | Full IFRS (kriterium 2) |
| Kapittel 23 | Morselskap skal innregne utbytte fra datterforetak for innværende rapporteringsperiode, dersom morforetakets rett til å motta betalingen er etablert før morforetaket vedtar sitt årsregnskap. | Tilpasning til forslag fremmet av lovutvalget (kriterium 1). |
| Kapittel 25 | Et foretak kan velge å balanseføre låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning og produksjon av en kvalifiserende eiendel. | Full IFRS (kriterium 2) |
| Kapittel 34 | Et foretak kan velge å regnskapsføre biologiske eiendeler etter anskaffelseskostmodellen. | Forenkling (kriterium 3) |

DEL II) Temaer med utsatt behandling

Regnskapsstandardstyret har utsatt gjennomgangen av følgende temaer:

- **Sporvalget til full IFRS:** Lovutvalget har foreslått at det i regnskapsstandard kan fastsettes at alle finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser regnskapsføres og opplyses i samsvar med full IFRS (EU-godkjente). Temaet er utsatt på grunn av uklarheter rundt tolkningen av direktivet når det gjelder rekkevidden av sporvalget. Sporvalget har betydning for flere kapitler i ny norsk regnskapsstandard eksempelvis kapittel 9, 11, 12, 14 og 15.
- **Felleskontrollert virksomhet:** Lovutvalget foreslår anskaffelseskostmodellen som eneste alternativ for regnskapsføring av investeringer i felleskontrollert virksomhet. Temaet er utsatt på grunn av uklarheter rundt tolkningen av direktivet.
- **Valuta:** Lovutvalget har foreslått regulering av regnskapsvaluta, valuta i konsernregnskapet og presentasjonsvaluta som ikke er i samsvar med IFRS for SMEs. Temaet er utsatt på grunn av manglende oppslutning om forslaget fra flertallet av høringsinstansene med kommentarer til dette temaet.
- **Fortsatt drift:** Lovutvalget har foreslått et ubetinget fortsatt drift-prinsipp i tråd med regnskapsdirektivet. Temaet er utsatt på grunn av at flere høringsinstanser er tvilende til lovutvalgets argumentasjon for at IFRS for SMEs er i tråd med direktivet.
- **Gjennomgående utbytte:** Lovutvalget forslår at det skal være adgang til gjennomgående utbytte fra datterforetak, under forutsetning av at utbyttet er vedtatt før morforetaket

avlegger sitt årsregnskap. Temaet er utsatt fordi flere høringskommentarer til forslaget indikerer at det kan være usikkerhet om direktivfortolkningen, som er lagt til grunn i lovforslaget, kan være for snever. Den tentative beslutningen er å regulere gjennomgående utbytte i ny norsk regnskapsstandard, dersom utfallet blir at gjennomgående utbytte ikke er mulig uten at det åpnes for dette i regnskapsstandard.

- **Utvidet resultat i én eller to oppstillinger:** Et foretak skal presentere inntjeningen for en periode i et resultatregnskap og en oppstilling av utvidet resultat. Lovforslaget åpner ikke for at inntjeningen presenteres i én samlet oppstilling av utvidet resultat.

DEL III) Detaljert oversikt over særnorske løsninger per 31.12.2016.

| IFRS for SMEs | Særnorsk løsning i ny norsk regnskapsstandard | Begrunnelse for særnorsk løsning |
|---------------|---|---|
| Kapittel 1 | Virkeområdet i IFRS for SMEs er ikke i samsvar med lovforslaget, slik at hele kapitlet omarbeides til et eget særnorsk kapittel. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 2.14B | Konsekvensjustering på grunn av at virkeområdet for IFRS for SMEs er forskjellig fra forslag til ny regnskapslov. Et foretak av allmenn interesse kan avlegge et årsregnskap etter ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 2.23 | Et foretak skal presentere inntjeningen for en periode i et resultatregnskap og en oppstilling av utvidet resultat. Lovforslaget åpner ikke for at inntjeningen presenteres i én samlet oppstilling av utvidet resultat. Fører til konsekvensjusteringer i nr. 2.25, 2.26, 2.37, 2.41 og 2.42. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.2 (b) | Konsekvensjustering på grunn av at virkeområdet for IFRS for SMEs er forskjellig fra forslag til ny regnskapslov. Et foretak av allmenn interesse kan avlegge et årsregnskap i ny norsk regnskapsstandard som gir et rettviseende bilde (dekkende framstilling). | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.10 | Bestemmelsene om regnskapsåret i lovforslaget § 2-4 erstatter nr. 3.10 i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.15 | På grunn av at lovforslaget krever separat presentasjon av postene i oppstillingsplanene endres bestemmelsen i nr. 3.15 i IFRS for SMEs. Lovforslaget § 5-8 annet punktum om sammenslåing av poster som innledes med arabiske tall innarbeides i samme bestemmelse. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.17 (b) | Se kommentar til nr. 2.23 | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.18 | Adgangen til å anvende den kombinerte oppstillingen av resultatregnskapet og endringer i egenkapital er tilpasset inndelingen av egenkapital i lovforslaget. Oppstillingen kan benyttes dersom egenkapitalendringene knytter seg til resultat fra | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |

| | | |
|------|---|---|
| | tidligere år eller resultat for regnskapsåret (jf. lovforslaget § 5-1 bokstav C, romertall V og VI). | |
| 3.19 | Konsekvensjustering. Se kommentar til nr. 2.23 | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 3.22 | Bestemmelsen i IFRS for SMEs som tillater andre betegnelser for oppstillingene i finansregnskapet utgår i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 4.2 | Oppstillingsplanen i lovforslaget § 5-1 erstatter «oppstillingsplanen» i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 4.3 | Bestemmelsen om ytterligere oppdeling av poser, tilføyelser av poster og tilføyelse av delsummer i lovforslaget § 5-7 annet punktum erstatter nr. 4.3 i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 4.4 | Valgdgangen til å presenteres balanseoppstillingen basert på likviditet i lovforslaget § 5-1 annet ledd erstatter IFRS for SMEs sitt krav om slik presentasjon når dette gir informasjon som er pålitelig og mer relevant. Bestemmelsen i lovforslaget § 5-6 om endring av oppstillingsplan innarbeides også i samme bestemmelse. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 4.9 | Lovforslaget § 5-7 første punktum krever at postene i balanseoppstillingen presenteres i en bestemt rekkefølge. IFRS for SMEs krever ingen særskilt rekkefølge og lovforslaget erstatter derfor denne delen av nr. 4.9 i IFRS for SMEs. Lovforslaget § 5-8 er ikke fullt ut i samsvar med IFRS for SMEs nr. 4.9 (b) og (c). Lovforslaget erstatter derfor disse bestemmelsene i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 5.1 | Se kommentar til nr. 2.23 | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 5.2 | Se kommentar til nr. 2.23 | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 5.3 | Bestemmelsen i IFRS for SMEs om endring mellom én samlet oppstilling av utvidet resultat og resultatregnskap og en separat oppstilling av utvidet resultat utgår i ny norsk regnskapsstandard. Se kommentar til nr. 2.23 | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 5.5 | Oppstillingsplanen i lovforslaget § 5-2 og 5-3 erstatter «oppstillingsplanen» i IFRS for SMEs. Bestemmelsen i lovforslaget § 5-6 om endring av oppstillingsplan er også innarbeides. Det samme gjelder lovforslaget § 5-7 første punktum som krever at postene i resultatregnskapet presenteres i en bestemt rekkefølge | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 5.9 | Bestemmelsen om ytterligere oppdeling av poser, tilføyelser av poster og tilføyelse av delsummer i lovforslaget § 5-7 annet punktum erstatter nr. 5.9 i IFRS for SMEs. Lovforslaget bestemmer om tilpasning av oppstilling av og betegnelser på poster som innledes med arabiske | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |

| | | |
|--------------|---|---|
| | tall og sammenslåing av poster med arabiske tall er innarbeidet i bestemmelsen | |
| 6.4 | Se kommentar til nr. 3.18. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 6.5 | Konsekvensjustering på grunn av endring av nr. 6.4. Se kommentarer til nr. 3.18. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 7.11 | Et foretak kan alltid velge å presentere kontantstrømmer fra inntektsskatt som driftsaktiviteter i kontantstrømoppstillingen. | Forenkling (kriterium 3) |
| 9.3A og 9.3B | RSS vurderer om det skal utarbeides en egen definisjon av midlertidig eie som kun gjelder for investeringsforetak, slik at disse ikke automatisk har konsolideringsplikt dersom investeringen eies i mer enn 12 måneder. Det vil si en regulering som går utover unntaket i nr. 9.3B i IFRS for SMEs. | Forenkling (kriterium 3) |
| 9.3 (b) | Konsolideringsunntaket for underkonsern i lovforslaget § 7-5 og IFRS for SMEs er ikke sammenfallende. Lovforslaget erstatter derfor bestemmelsen i IFRS for SMEs. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| N / A | Lovforslaget § 7-5 tredje og fjerde ledd innarbeides som en egen bestemmelse nr. 9.3N i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| N / A | Bestemmelsen om å unnta et datterforetak fra konsolideringen i lovforslaget § 7-7 innarbeides som en egen bestemmelse nr. 9.3BN i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| N / A | Konsolideringsunntaket i lovforslaget § 7-6 innarbeides som en egen bestemmelse nr. 9.3DN i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| N / A | Lovforslaget § 7-3 tredje og fjerde ledd utdyper kontrolldefinisjonen i lovforslaget § 7-3 første ledd. Utdypingen er innarbeidet som en egen bestemmelse nr. 9.5N i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| N / A | Lovforslaget § 7-2 femte ledd innarbeides som en egen bestemmelse nr. 9.16N i ny norsk regnskapsstandard. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 9.18 | Konsolideringsunntaket fra NRS 17 når siste datterforetak er avhendet i løpet av regnskapsåret videreføres i ny norsk regnskapsstandard. Konsekvensjustering på grunn av at lovforslaget ikke tillater én samlet oppstilling av utvidet resultat. Se kommentar til nr. 2.23. | Forenkling (kriterium 3) Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 9.21 | Konsekvensjustering på grunn av at lovforslaget ikke tillater én samlet oppstilling av utvidet resultat. Se kommentar til nr. 2.23. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 9.24 | Det å utarbeide et separat finansregnskap er frivillig etter IFRS for SMEs, mens et årsregnskap etter lovforslaget § 2-1 er pliktig. Nr. 9.24 i IFRS for SMEs erstattes med bestemmelsen i lovforslaget. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |

| | | |
|---------------------|---|--|
| 9.25 | Separat finansregnskap reguleres ikke i ny norsk regnskapsstandard. Bestemmelsen fra IFRS for SMEs utgår av den grunn. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 9.28 | Et sammenslått finansregnskap (Combined financial statements) reguleres ikke i ny norsk regnskapsstandard. Bestemmelsen fra IFRS for SMEs utgår av den grunn. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 10.11 (b) | Konsekvensjustering. Se kommentar til nr. 11.2 (b) | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) og full IFRS (kriterium 2) |
| 11.2 (b) | Et foretak kan velge å regnskapsføre finansielle instrumenter i samsvar med IFRS 9 (og IFRS 7), i stedet for i samsvar med IAS 39 (og noter i samsvar med kapittel 11 og 12 i IFRS for SMEs), som er alternativet til å anvende kapittel 11 og 12 i IFRS for SMEs fullt ut. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) og full IFRS (kriterium 2) |
| 11.4 (og 11.14 (c)) | Et foretak kan velge å regnskapsføre ordinære ikke-børsnoterte aksjer etter anskaffelseskostmodellen eller modellen for virkelig verdi. Et foretak kan endre regnskapsprinsipp selv om dette ikke fører til at finansregnskapet gir mer relevant informasjon (se IFRS for SMEs nr. 10.8 (b)). | Forenkling (kriterium 3) |
| 11.9 (a) | At lån med en p.t-rente og lån med NIBOR pluss et variabelt påslag faller inn under virkeområdet til kapittel 11 og regnskapsføres til amortisert kost, i stedet for til virkelig verdi etter kapittel 12. | Forenkling (kriterium 3) |
| 11.9 (b) | At et foretak regnskapsfører fastrentelån til amortisert kost, i stedet for at verdiendringer (over- / underkurs) regnskapsføres løpende frem til lånet innløses. | Forenkling (kriterium 3) |
| 11.15 | Presisering av beskrivelsen av amortisert kost, slik at det fremgår tydelig at amortisert kost også omfatter påløpte renter. | IFRS for SMEs kan oppfattes som utydelig. |
| N / A | IFRS for SMEs krever en eksplisitt bestemmelse for å tillate nettopresentasjon (se nr. 2.52). Det innarbeides derfor en egen bestemmelse i kapittel 11 som tillater nettopresentasjon av finansielle instrumenter dersom nærmere angitt vilkår er oppfylt. | Full IFRS (kriterium 2) |
| 12.2 (b) | Se kommentar til nr. 11.2 (b) | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 12.4 | Bestemmelsen i IFRS for SMEs skal omformuleres. Bestemmelsen om at ikke-finansielle avtaler må vurderes vil virkelig verdi basert på at avtalen også har finansielle elementer skal treffe de helt spesielle tilfellene slik at en regnskapsprodusent sjelden blir berørt av den. | Forenkling (kriterium 3) |
| 12.5 | Bestemmelsen i IFRS for SMEs skal omformuleres. Deler av veiledningen i IAS 39.6 og 7 skal innarbeides, men på en mindre omstendelig måte. Bestemmelsen skal presisere at avtaler som i hovedsak er til eget bruk ikke skal måles til virkelig verdi. Dette for å akseptere at en liten andel av kontrakten kan anses å være spekulasjon. Videre skal bestemmelsen klargjøre at nettooppgjør omfatter tilfeller hvor vilkårene i kontrakten gir | Full IFRS (kriterium 2) og forenkling (kriterium 3) |

| | | |
|-----------|--|---|
| | anledning til å foreta nettooppgjør, praksis mellom partene er å foreta nettooppgjør og tilfeller hvor varen kan handles i markedet. Det skal også fremgå at skrevne opsjoner ikke kan være til eget bruk (IAS 39.7). | |
| 13.15 | Konsekvensjustering. Se kommentar til nr. 34.2. | Forenkling (kriterium 3) |
| 16.1 | Konsekvensjustering. Se kommentar til nr. 16.7 | Full IFRS (kriterium 2) og forenkling (kriterium 3) |
| 16.7 | Et foretak kan velge å regnskapsføre investeringseiendom etter anskaffelseskostmodellen eller modellen for virkelig verdi. Velges anskaffelseskostmodellen regnskapsføres investeringseiendommen i samsvar med denne modellen i kapittel 17 Eiendom, anlegg og utstyr. Et foretak kan endre regnskapsprinsipp selv om dette ikke fører til at finansregnskapet gir mer relevant informasjon (se IFRS for SMEs nr. 10.8 (b)). | Full IFRS (kriterium 2) og forenkling (kriterium 3) |
| 17.11 (e) | Konsekvensjustering. Se kommentarer til nr. 25.2. | Full IFRS (kriterium 2) |
| 18.2 | Et foretak kan velge å balanseføre utviklingsutgifter. | Full IFRS (kriterium 2) |
| 23.29 (c) | Utbytte fra datterforetak innregnes som inntekt i morforetakets årsregnskap for inneværende rapporteringsperiode, dersom morforetakets rett til å motta betalingen er etablert før morforetaket vedtar sitt årsregnskap. | Tilpasning til lovforslaget (kriterium 1) |
| 25.2 | Et foretak kan velge å balanseføre låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning og produksjon av en kvalifiserende eiendel. | Full IFRS (kriterium 2) |
| N / A | Administrasjonsutgifter skal kostnadsføres. | Full IFRS (kriterium 2) |
| 34.2 | Et foretak kan velge å regnskapsføre biologiske eiendeler etter anskaffelseskostmodellen eller modellen for virkelig verdi. Velges anskaffelseskostmodellen regnskapsføres de biologiske eiendelene i samsvar med kapittel 13 Beholdninger. | Forenkling (kriterium 3) |