mentor

nr. 1 2009

www.mentor.as

Årsoppgjørsveiledning for regnskapsåret 2008

Introduksjon

Innledningsvis omtaler vi de viktigste endringene i løpet av det siste året innenfor regnskap, skatt og den delen av aksjeretten som er knyttet opp mot årsregnskapet.

I Årsoppgjørsveiledningen til PricewaterhouseCoopers fokuserer vi først og fremst på regnskapsmessige problemstillinger som er aktuelle for mange, og der det viser seg at mange er usikre på hvilke løsninger som bør velges. I tillegg omtaler vi en del forhold der vi erfaringsmessig vet at de regnskapsmessige vurderingene som gjøres ikke alltid er tilfredsstillende. Vi søker primært å dekke de problemstillingene som er aktuelle for mellomstore selskaper, men de aller fleste av dem er også aktuelle både for børsnoterte selskaper og små selskaper. Vi omtaler ikke spesielle forhold for IFRS-rapporterende foretak. Vi tror mange vil finne veiledningen som et nyttig hjelpemiddel i årsoppgjøret.

Innledningsvis gir vi en kortfattet oversikt over innholdet innenfor hvert kapittel, slik at du svært enkelt kan se om vi omtaler den problemstillingen som du er opptatt av. Har du ikke tid til å gå gjennom hele Årsoppgjørsveiledningen før årsoppgjøret begynner, vil denne oversikten gi deg en nyttig påminnelse om viktige problemstillinger.

I vår fagpublikasjon Mentor (tidligere Paragraf) har vi behandlet en rekke regnskapstemaer opp gjennom årene. Disse artiklene går vanligvis noe mer i dybden enn vi kan gjøre i Årsoppgjørsveiledningen, og artiklene kan derfor være et godt supplement. Nedenfor følger en liste over noen artikler som vi anser aktuelle.

Nr. 5 2008	Nedskrivning
Nr. 4 2007	Vedlikehold/påkostning
Nr. 2 2006	Utdelinger fra andre selskaper
Juni 2004	Varige driftsmidler
Desember 2003	Immaterielle eiendeler
	Hendelser etter balansedagen
Januar 2002	Internfortjeneste i konsernets varelager

I avsnittet om egenkapital, har vi en omtale av forhold som en bør tenke på ved vurderingen av utdelinger til aksjonærene i 2009. Det er langt fra så enkelt som at en aksjerettslig kapitalnedsettelse er det samme som tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital, og at aksjerettslig utbytte også er et skattemessig utbytte. Når man skal foreta utdelinger er det viktig å tenke riktig, og ikke minst være klar over bestemmelsene i aksjeloven hvis en har planer om å foreta kapitalnedsettelser.

Ansvarlig: Fagavdelingen

Kontaktpersoner: Jens-Erik Huneide, Didrik Thrane-Nielsen, Signe Moen, Trond Tømta og Bjørn Einar Strandberg

Ansvarlig utgiver:
PricewaterhouseCoopers

Mentor publiseres fem ganger i året
Opplag: 10 500
ISSN: 1501-8474

Distribusjon:
Kunder og utvalgte kundegrupper av PricewaterhouseCoopers

Redaksjonell tilrettelegging og grafisk produksjon: PricewaterhouseCoopers
Foto: Tommy Normann
Trykk: Oslo Forlagstrykkeri

For adresseforandring, kontakt PricewaterhouseCoopers:
Telefon: 02316 (+47 95 26 00 00)
Telefaks: 2316 1000
E-post: PwC-news@no.pwc.com

Innhold

Viktige nyheter innenfor regnskap, skatt og aksjerett i 2008

Viktige nyheter innenfor regnskap

Endringer i lover og forskrifter

Det er ingen endringer i regnskapsloven med virkning for 2008. Det er vedtatt en endring i bestemmelsene om årsberetnng i rskl. § 3-3 og 3-3a med virkning fra 2009. Den nye bestemmelsen lyder slik: ”Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og for tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.” Diskriminerings- og tilgjengelighetsloven gjelder diskriminering på grunn av nedsatt funksjonsevne.

Forskriften om forenklet IFRS

Regnskapsloven åpner for forenklet bruk av IFRS. Slik forenkling gis gjennom forskrift. Den nye forskriften om forenklet iFRS ble vedtatt i januar 2008. Forskriften går i korte trekk ut på at alle norske foretak kan velge å utarbeide årsregnskap og konsernregnskap etter forenklet IFRS (børsnoterte selskap må bruke full IFRS i konsernregnskapet). Resultatregnskap, balanse med videre skal utarbeides i samsvar med full IFRS (men noen mindre forenklingsmuligheter). En viktig forskjell fra full IFRS er at forenklet IFRS gir adgang til å regnskapsføre foreslått utbytte/konsernbidrag som kortsiktig gjeld. Forskriften inneholder alle noteopplysningskravene, som i det alt vesentlige er hentet fra de norske regnskapsstandardene samt kravene i regnskapslovens kapittel 7. Noen få krav er hentet fra IFRS, da i form av en henvisning til den relevante IFRS-standarden. For de som har bestemt seg for eller vurderer å gå over til forenklet IFRS anbefaler vi vår publikasjon ”Forenklet IFRS – ikke så enkelt likevel?”.

Endringer i regnskapsstandarder

I Mentor Nr. 4 Desember 2008 har vi omtalt de nye høringsutkastene som Norsk RegnskapsStiftelse la fram på sin Regnskapskonferanse i november 2008, og vi henviser til denne utgaven for en nærmere omtale av høringsutkastene. Norsk RegnskapsStiftelse har innført et nytt prinsipp for endringer i standarder som er på høring. Høringsforslaget angir tidspunkt for ikrafttredelse og om standarden tillates eller også anbefales brukt før ikrafttredelse. Bestemmelsene om ikrafttredelse er imidlertid å anse som en del av forslaget, og endringene kan derfor ikke benyttes før de har vært gjennom høring og vedtatt. Når det står at standarden gjelder fra 2010, men at det oppfordres til eller gis adgang til tidligere anvendelse, betyr det normalt at løsningene først kan anvendes i 2009 (og forutsatt at løsningen i høringsutkastet blir gjennomført i en foreløpig standard). Der forslaget til endring allerede er etablert praksis eller en utdyping av tidligere regler, vil selvsagt løsningen kunne benyttes uavhengig av at det pågår en høring.

Ifølge høringsutkastene gjelder følgende ikrafttredelsestidspunkter:

- Endringer i NRS 1 Varelager: 2010 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Endringer i NRS 5 Ekstraordinære poster mv.: 2010 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Endringer i NRS 8 Små foretak: 2008
- Endringer i NRS 9 Fusjon: 2010 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Endringer i NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet: 2010 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Endringer i NRS(F) Konsernregnskap: 2010 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Endringer i NRS(F) Nedskrivning: 2009 (men med mulighet for tidligere anvendelse)
- Finansielle eiendeler og forpliktelser: 2010

Som følge av at det tidligst kommer endringer i regnskapsstandardene våren 2009, er det liten mulighet for å bruke løsningene i høringsutkastet i årsregnskapet for 2008. På området finansielle instrumenter har vi ikke noen regnskapsstandard fra tidligere. Her må høringsutkastet anses å erstatte diskusjonsnotatet fra 2002.

I fagmiljøet har det vær betydelig debatt om hvilke endringer som på den ene siden bare bekrefter en eksisterende praksis eller utdyper de gjeldne regler (og derfor kan tas i bruk allerede i årsregnskapet for 2008), og hvilke endringer som anses som reelle endringer (og derfor ikke kan tas i bruk før tidligst i 2009). Etter vår oppfatning er det blant annet klart at løsningen når det gjelder sikring (for eksempel terminkontrakter) i høringsutkastet om finansielle eiendeler må kunne brukes i 2008, fordi vi ikke har noen regnskapsstandard som skal endres, og høringsutkastet viderefører løsningen i diskusjonsnotatet. For øvrig må det foretas en konkret vurdering i hvert enkelte tilfelle i samråd med revisor der det kan være aktuelt å bruke løsninger i høringsutkastene i årsrergnskapet for 2008.

I tillegg er veiledningen om pensjonsforutsetninger oppdatert, og det er varslet en ny oppdatering pr. 31.12. Det er forutsetningene i denne veiledningen som i utgangspunktet skal legges til grunn for årsregnskapet for 2008.

Regnskapsstandarden om ideelle organisasjoner er endret i samsvar med endringen i høringsutkastet fra 2007.

Viktige nyheter innenfor aksjerett

Det er ikke vedtatt noen endringer i aksjelovgivningen i 2008 som har tilknytning til årsregnskapet.

Viktige nyheter innenfor skatt

Aksjeutbytte, aksjegevinster og gevinster ved realisasjon av andel i deltakerliknet selskap som omfattes av fritaksmetoden har vært unntatt fra beskatning siden fritaksmetoden ble innført. Som følge av at selskapet prinsipielt ikke skulle hatt fradrag for utgifter knyttet til skattefrie inntekter, er det gjort en innstramming. Med virkning fra 7. oktober 2008 skal slike inntekter reelt sett beskattes med 3 %.

For øvrig er det ikke vedtatt noen viktige endringer i skatteloven, forskrifter eller lignende i 2008 som har betydning for fastsettelsen av skattepliktig inntekt for selskaper eller eierne.

Årsoppgjørsveiledningen
Detaljert oversikt over innholdet

01 Oppstillingsplanen, klassifisering

- Endring i egenkapitalen kan vises i egen hovedoppstilling i stedet for i note
- Balansen kan sorteres etter fallende likviditet
- Ytterligere inndeling/sammenslåing av poster må vurderes
- Linjetekstene bær være presise
- Gevinster/tap på verdipapirer kan være driftsposter
- Valutagevinster/valutatap på varekretsløpsposter er driftsposter eller finansposter
- Ekstraordinære poster skal normalt ikke forekomme
- Formuesskatt og tilleggsskatt er driftskostnader

02 Kontinuitets-gjennomskjæring

- Kontinuitetsgjennomskjæring kan være aktuelt i omorganiseringssituasjoner
- Fusjon og fisjon med uendret eierskap skal gjennomskjæres
- Nytt høringsutkast fra NRS om omorganisering, gjelder ved konserninterne overføringer av virksomhet
- De fleste omdanninger bør prinsipielt regnskapsføres til virkelig verdi

03 Sammenligningstall og proformainformasjon

- Krav om proformatall for driftsinntekter i konsernregnskapet ved tilgang og avgang av datterselskap
- Tilsvarende krav for tilgang ved fusjon
- Fisjon kan kreve proformainformasjon etter utskilling av større del av virksomheten

04 Inntektsføring

- Inntekt skal resultatføres når den er opptjent
- Transaksjonstidspunktet
- Inntekt ved salg av tjenester resultatføres etter hvert som tjenestene utføres
- Eksempler på inntektsføring

05 Brutto-/nettorapportering

- Økonomisk risiko for og kontroll med varene/tjenestene avgjør spørsmålet om brutto-/nettoføring
- Når foretaket ikke har risiko knyttet til fortjenestemarginen, skal nettobeløpet resultatføres som salgsinntekt

06 Hendelser etter balansedagen

- Hendelser etter balansedagen er hendelser fra balansetidspunktet til skjæringsdatoen
- Skjæringsdatoen er datoen for vedtak om framleggelse av årsregnskapet
- Hendelser med regnskapsmessig konsekvens gir ny opplysning om forhold som eksisterte på balansedagen (oftest om virkelig verdi)
- Hendelser uten regnskapsmessig konsekvens påvirker ikke årsregnskapet, men krever informasjon hvis hendelsene er vesentlige

07 Nedskrivning

- Regnskapsstandarden om nedskrivning omfatter immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og langsiktige aksjer og lignende
- Nedskrivningstest må foretas ved indikasjon på verdifall
- Eventuell nedskrivning skal skje til gjenvinnbart beløp, som er det høyeste av salgsverdi og bruksverdi
- Vurderingsenheten er laveste nivå med uavhengige kontantstrømmer

08 Immaterielle eiendeler

- Definisjon av immaterielle eiendeler og kriterier for balanseføring
- Immaterielle eiendeler som er anskaffet ved separate kjøp skal alltid balanseføres, ved kjøp av virksomhet må det vurderes om det skal skilles ut immaterielle eiendeler
- Ved egen tilvirkning av immaterielle eiendeler kan man velge prinsipp for forskning og utvikling, men ikke for andre immaterielle eiendeler
- Skillet mellom vedlikehold og påkostning skal prinsipielt trekkes på samme måte som for varige driftsmidler
- Eksempler
- Avskrivning av immaterielle eiendeler

09 Goodwill

- Goodwill er en residualpost som bare oppstår ved kjøp av virksomhet
- Norske regnskapsregler krever avskrivning på goodwill
- Avskrivningstid over 5 år må begrunnes

10 Varige driftsmidler

- Driftsmidler med kortere levetid enn tre år skal også balanseføres
- Oppdeling/dekomponering av driftsmidler bør vurderes ved fastsettelsen av avskrivningsplanen
- Avskrivningstiden bør vurderes nøye for hvert enkelt driftsmiddel, eventuell restverdi bør trekkes inn i beregningen av avskrivninger
- En bør regelmessig revurdere om avskrivningsplanen er fornuftig
- Skillet mellom vedlikehold og påkostning er vanskelig, ved større arbeider bør en vurdere å bruke IFRS-løsningen
- Den regnskapsmessige grensen mellom påkostninger og vedlikehold defineres i forhold til driftsmidlets stand ved nåværende eiers kjøp
- Gevinst ved forsikringsoppgjør skal nesten alltid resultatføres

11 Leasing

- Leasingavtaler som overfører det vesentligste av risiko og kontroll til leietakeren skal balanseføres hos leietakeren
- Hver enkelt avtale må vurderes i forhold til kriteriene i regnskapsstandarden
- Den skattemessige bedømmingen av avtalen er uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen
- Om salg og tilbakeleie er en salgstransaksjon må vurderes etter de samme kriteriene

12 Aksjer og andeler i andre selskaper

- Typer investeringer og metodebruk
- Kostpris skal inkludere forventet vederlag ved betinget oppgjør
- Regnskapsføring av mottatte utdelinger ved bruk av kostmetoden, inkl. regnskapsføring i ”E-selskaper”
- Nedskrivning

13 Regnskapsføring av konsernbidrag

- Konsernbidrag fra mor til datter øker kostprisen, og kan dermed gis uhindret av reglene om fri egenkapital
- Eksempler på regnskapsføring i ulike situasjoner

14 Varebeholdninger

- Alle rabatter mv. skal gå til fradrag i kostpris
- Nedskrivning til virkelig verdi hvis den er lavere
- Nærmere om fastsettelse av virkelig verdi, spesielt om salgskostnader

15 Kundefordringer

- Fordringer i utenlandsk valuta skal vurderes til balansedagens kurs, alternativt terminkurs
- Forventede kreditnotaer som følge av reklamasjoner er ikke en del av tapsavsetningen
- Avsetningen bør være en forventningsverdi

16 Utsatt skatt/skattefordel

- Noen midlertidige forskjeller skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt/skattefordel
- Andre spesielle problemstillinger vedrørende utsatt skatt/skattefordel
- Balanseføring av utsatt skattefordel må være gjenstand for vurdering

17 Pensjoner

- Regnskapsføring av ytelsesordninger, spesielt veiledningen om pensjonsforutsetninger
- Feilkilder i pensjonsberegningene
- Regnskapsføring av innskuddsordninger
- Overgang fra ytelsesordning til innskuddsordning

18 Usikre forpliktelser

- Usikre forpliktelser kjennetegnes ved at de enten er betingede eller at forpliktelsen utgjør et usikkert beløp
- Regnskapsføring skal bare skje ved en hendelse før balansedagen og når det er sannsynlighetsovervekt for en utbetaling
- Ved balanseføring skal beløpet normalt settes til det som en er villig til å betale for å kjøpe seg fri fra forpliktelsen
- Spesielt om avsetninger til garantiansvar, restruktureringsutgifter, oppryddingsutgifter og periodisk vedlikehold

19 Egenkapital

- Inndeling av egenkapitalen
- Når skal/bør underskudd føres til fradrag i ulike egenkapitalposter
- Regnskapsføring ved kjøp og salg av egne aksjer
- Kapitalendringer som ikke er registrert på balansetidspunktet skal regnskapsføres på egne linjer
- Fri egenkapital ved utbytte, lån til aksjonær mv.
- Det må være dekning for bundet egenkapital ved kapitalnedsettelse
- Ekstraordinært utbytte deles ut på grunnlag av ”sist fastsatte årsregnskap”
- Skattemessige forhold ved utdelinger i 2007 til personlige aksjonærer

20 Noter

- Omtale av en del notekrav der praksis noen ganger ikke er tilfredsstillende

21 Årsberetningen

- Omtale av kravene til årsberetningen

01
Oppstillingsplaner, klassifisering mv.

Ytterligere inndeling eller sammenslåing av poster

Regnskapslovens oppstillingsplan skal fravikes i spesielle tilfeller

Regnskapslovens oppstillingsplan er obligatorisk. Det betyr blant annet at en i utgangspunktet minst må spesifisere så mye som loven krever. Det går fram av § 6-3 at det skal foretas en ytterligere inndeling av poster og tilføyelse av poster når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, både når det gjelder resultatregnskapet og balansen. Det er blant annet aktuelt når spesielle forhold i betydelig grad har påvirket årets resultat, herunder betydelige salgsgevinster/-tap ved salg av eiendeler, store tap på fordringer, restruktureringsutgifter m.v. Det er ikke tilstrekkelig at det gis opplysning om slike poster i notene til regnskapet.

Sammenslåing av poster

Loven krever videre at poster slås sammen hvis en slik sammenslåing fører til et mer oversiktlig regnskap. I resultatregnskapet er sammenslåing mest aktuelt for finansposter, som er svært spesifisert i oppstillingsplanen. I balansen er det ingen spesielle poster som peker seg ut for mellomstore og små foretak.

Linjetekst

Linjeteksten bør være så presis som mulig

Generelt gjelder det at teksten bør være så presis som mulig. Vi nevner noen eksempler. Hvis driftsinntektene er honorarinntekter, bør en bruke teksten ”honorarinntekter” i stedet for ”salgsinntekter” eller ”driftsinntekter”. ”Gevinst ved salg av anleggsmidler” bør brukes som tekst hvis ”andre driftsinntekter” bare består av slike gevinster. ”Utbytte fra datterselskap” er mer presist enn ”inntekt fra investering i datterselskap”. Og hvis ”annen egenkapital” er et negativt beløp, bør linjen bytte navn til ”udekket tap”.

Gevinster og tap på verdipapirer

Gevinster/tap på verdipapirer kan klassifiseres som driftsposter i investeringsselskaper

Gevinster og tap på verdipapirer er finansposter i oppstillingsplanen. I selskaper som har som formål å investere i andre selskaper, er det likevel tillatt å klassifisere slike resultatposter som driftsposter, fordi det er salg av verdipapirer som er selskapets virksomhet. (Selv om det logisk sett da burde vært foretatt bruttoføring). I et holdingselskap er likevel nedskrivninger/tap på aksjer i og fordringer på datterselskap finansposter.

Valutagevinster og valutatap

Valutagevinster/tap på kunder og leverandører kan klassifiseres som finans- eller driftsposter

Valutagevinster (agio) eller valutatap (disagio) er forskjellen mellom valutakursen på transaksjonstidspunktet og valutakursen på betalingstidspunktet. Valutagevinster og -tap er teoretisk sett finansposter, fordi de er knyttet til at selskapet gir eller tar kreditt. Det er likevel adgang til å føre valutagevinster/tap på kundefordringer som

økt/redusert salgsinntekt, og valutagevinster/tap på leverandørgjeld som reduserte/ økte driftskostnader. Dette alternativet er spesielt aktuelt for virksomheter som bruker standardkurser i den løpende regnskapsføringen. Det som da løpende registreres som valutagevinster/-tap er forskjellen mellom standardkursen og betalingsdagens kurs. Avhengig av hvordan virksomheten fastsetter valutakursene, kan de valutagevinstene/-tapene som løpende regnskapsføres avvike betydelig fra de virkelige valutagevinstene/-tapene. I slike tilfeller må man derfor føre agiogevinster/-tap som driftsposter for å unngå klassifiseringsfeil. Valutagevinster/-tap på andre fordringer/gjeld skal alltid klassifiseres som finansposter. Det er ikke nødvendig å skille mellom gevinster og tap, en nettoføring vil oftest gi like god informasjon.

Ekstraordinære poster og ”andre” poster

Ekstraordinære poster er svært uvanlige i norske årsregnskap. “Andre poster” kan brukes i helt spesielle tilfeller

En ekstraordinær post må være uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Kravene skal ifølge NRS 5 Ekstraordinære poster mv. tolkes strengt. Ekstraordinære poster forekommer derfor nærmest aldri i norske årsregnskaper. Som følge av at det kan gi bedre informasjon å skille ut spesielle poster som i vesentlig grad har påvirket årsregnskapet, gir regnskapsstandarden anledning til å presentere slike poster på egen linje mellom ordinært resultat og ekstraordinære poster (”andre poster”). Et eksempel kan være gevinst/tap ved salg av enkelteiendeler.

Resultat fra solgt/avviklet virksomhet kan også vises på en slik linje, alternativt i parallelloppsett. Et slikt resultat omfatter både gevinst/tap ved salget/nedleggelsen av virksomheten, og resultatet av driften fram til salgs-/avviklingstidspunktet. Ved slik presentasjon må sammenligningstallene korrigeres tilsvarende. Inntekter og kostnader fra den solgte/avviklede virksomheten må presenteres i note. Dette er spesielt omtalt i NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet.

Norsk RegnskapsStiftelse la i november 2008 fram høringsutkast til endringer i NRS 5 Ekstraordinære poster mv. Den vesentlige endringen som foreslås er at det ikke lenger skal være adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære. Særskilte poster skal i stedet skilles ut som egne linjer i resultatregnskapet. Som følge av denne endringen er det også foreslått å endre navn på regnskapsstandarden.

Norsk RegnskapsStiftelse har også lagt fram høringsutkast til en ny standard om avvikling og avhendelse. Den eksisterende standarden gjelder bare store foretak, mens målgruppen i høringsutkastet er øvrige foretak. Basert på en kost/ nytte betraktning er det dermed gitt adgang til å velge enklere løsninger enn i den gjeldende standarden og etter IFRS.

Det er foreslått at de endrede reglene gis viirkning fra 2010, med mulighet for anvendelse fra 2009.

Formuesskatt og tilleggsskatt

Det er antakelig mest vanlig praksis å føre både formuesskatt (i samvirkeforetak og andre foretak som betaler formuesskatten selv) og tilleggsskatt som skattekostnad (betalbar skatt) i resultatregnskapet. Etter vår oppfatning er ikke slike skatter en del av skattekostnaden. Det er bare inntektsskatt som skal sammenstilles med resultat før skatt gjennom skattekostnaden. Både formueskatt og tilleggsskatt bør derfor føres som driftskostnader.

02
Kontinuitetsgjennomskjæring

De balanseførte verdiene videreføres

Transaksjonsprinsippet er et av de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven. Prinsippet tilsier at transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Kontinuitetsgjennomskjæring er en del av transaksjonsprinsippet. En formell transaksjon kan regnskapsmessig være å anse som ikke-reell, enten fordi økonomisk risiko i praksis ikke er overført, eller fordi partene i transaksjonen ikke er uavhengige. I enkelte slike situasjoner skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring (dvs. gjennomskjæring av målingen, og ikke av transaksjonen som sådan), slik at de balanseførte verdiene videreføres. Det blir da ingen gevinst-/tapsberegning.

Kontinuitetsgjennomskjæring er aktuelt i omorganiseringssituasjoner

I omorganiseringssituasjoner kan kontinuitetsgjennomskjæring være aktuelt. De mest aktuelle situasjonene er fusjon, fisjon, konserninterne overføringer og omdanning av virksomhet.

Ifølge regnskapsstandardene om fusjon og fisjon skal det foretas kontinuitets-gjennomskjæring når fusjonen eller fisjonen er omorganisering med uendret eierskap. Ved fusjon er uendret eierskap alltid til stede når to selskaper er eid med over 90 % av samme eier. Ved eierskap mellom 50 og 90 % må det gjøres en konkret vurdering. Ellers defineres det som uendret eierskap når det er identisk eierskap før og etter fusjonen (for eksempel når A og B eier 50 % hver av to selskaper som fusjoneres). Ved fisjon betyr dette ”ren fisjon med jevndeling”, dvs. at det er samme eierforhold i begge selskapene etter fisjonen som det var i det ene selskapet før fisjonen. Det gjelder også ved ”fisjonsfusjon med uendret eierskap”, dvs. når den utfisjonerte delen fusjoneres direkte inn i et annet selskap med samme eierforhold.

Det er konserninterne overføringer som for tiden er mest i fokus, og som vi derfor skal gi nærmere kommentarer til. Vi skal også kort kommentere de mest vanlige omdanningssituasjonene.

Kontinuitetsgjennomskjæring ved konserninterne overføringer

NRS (HU) Omorganiseringer som ble utgitt i november 2006 ble trukket tilbake i 2007 som følge av mange kritiske høringskommentarer. Diskusjonsnotatet om regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern er derfor slik vi ser det fremdeles den fremste kilde til å fastsette akseptabel regnskapspraksis.

Status i dag ved konserninterne overføringer

Så vidt vi kan bedømme har det vært liten endring i praksis på dette området, og vi bedømmer derfor ”status” på samme måte som vi har gjort de siste årene. Etter vår oppfatning kan god regnskapsskikk i dag uttrykkes på følgende måte:

Ved konserninterne overføringer til selskaper der en har mer enn 90 % eierandel anbefales kontinuitetsgjennomskjæring, men virkelig verdi aksepteres også.

- Hvis overføringen er tingsinnskudd i et nystiftet datterselskap er vår klare anbefaling kontinuitet. I praksis er det likevel eksempler på bruk av virkelig verdi.
- Hvis overføringen er tingsinnskudd i et nystiftet datterselskap med 10 % minoritet eller mer er den klare hovedregelen virkelig verdi, men kontinuitetsgjennomskjæring kan kanskje foretas i enkelte situasjoner der partene ikke anses som uavhengige.
- Hvis overføringen gjøres opp med pengevederlag viser praksis at mange bruker virkelig verdi, men kontinuitet kan også brukes, selv om det kan skape noen aksjerettslige problemer, særlig i forhold til eventuelle minoritetsaksjonærer.

Konsernkontinuitet og selskapskontinuitet ved konserninterne overføringer

Begrepet kontinuitet er ikke entydig. Kontinuitet kan bety videreføring av verdier fra selskapsregnskapet eller videreføring av verdier i konsernregnskapet. Det tidligere høringsnotatet om omorganiseringer la til grunn at konsernkontinuitet er den riktigste løsningen i konsernoverføringssituasjonene. Diskusjonsnotatet peker også i retning av konsernkontinuitet. På grunn av mangel på klare regler og klar praksis, må både selskapskontinuitet og konsernkontinuitet anses som god regnskapsskikk. Vår erfaring er at konsernkontinuitet ofte gir den mest logiske regnskapsmessige løsningen.

Både konsernkontinuitet og selskapskontinuitet er god regnskapskikk

Ved overføring av aksjer har det vært diskutert hva som skal forstås med konsernkontinuitet, om det skal være morselskapets balanseførte beløp på aksjen eller om det skal forstås som nettoverdien på aksjens tilhørende eiendeler og gjeld i konsernregnskapet. Den mest vanlige oppfatningen er nok at det er verdiene i selskapsregnskapet som skal brukes.

Kontinuitet ved omdanninger osv.

De vanligste omdanningene er omdanning av personlig næringsvirksomhet til aksjeselskap og omdanning av ansvarlige selskap og lignende til aksjeselskap. Som regel foretas omdanningene til skattemessig kontinuitet. Om det skal foretas kontinuitetsgjennomskjæring må bedømmes ut fra transaksjonsprinsippet, dvs. om det har vært en overføring av risiko og kontroll. Det vil ikke være noen endring i kontroll i slike situasjoner, da skattelovsbestemmelsene krever uendret eierskap. Men særlig fordi en oppnår ansvarsbegrensning ved overgang til aksjeselskap, vil det normalt være endring i risikoen. Det tilsier at slike omorganiseringer skal regnskapsføres til virkelig verdi. Regnskapsføring til kontinuitet er imidlertid så utbredt i praksis, at det foreløpig er vanskelig å hevde at det ikke er i samsvar med god regnskapsskikk å foreta slike omdanninger til kontinuitet.

Virkelig verdi bør brukes ved omdanning, men kontinuitet aksepteres

03
Sammenligningstall og proformainformasjon ved fusjon og fisjon, og i konsernregnskapet

Konsernregnskap

Oppkjøp

Ved oppkjøp av datterselskap skal konsolidering skje fra oppkjøpstidspunktet. Sammenligningstallene skal ikke endres. Alle foretak som ikke er definert som små selskaper skal gi proformatall for driftsinntektene. Det betyr at det skal opplyses om hvor store driftsinntektene ville vært om oppkjøpet hadde skjedd i begynnelsen av året. Store foretak skal gi ytterligere proformatall for resultatregnskapet.

Avgang av datterselskap

Ved avgang av datterselskap inkluderes tallene for selskapet som går ut av konsernet fram til avgangstidspunktet. Hvis det er et vesentlig datterselskap som går ut, skal det gis proformainformasjon på samme måte som ved oppkjøp av selskap.

Fusjon

Sammenligningstallene skal vanligvis ikke omarbeides

Utgangspunktet er at en fusjon ikke fører til at det overtakende selskapet skal omarbeide sammenligningstallene. Ved fusjon som er overtakelse blir sammenligningstallene det reelt sett overtakende selskapets tall for foregående år. Ved fusjon som er omorganisering med uendret eierskap skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring, men i NRS 9 anses kontinuitetsgjennomskjæring bare å være en måleregel. Sammenligningstallene blir derfor det reelt sett overtakende selskapets regnskap for foregående år. Ved fusjon mellom morselskap og datterselskap er sammenligningstallene morselskapets regnskap for foregående år.

Proformatall

Prinsippene for utarbeidelse av proformainformasjon i regnskapsstandarden om konsernregnskap skal følges tilsvarende ved fusjon.

Fisjon

Sammenligningstallene skal vanligvis ikke omarbeides

Fisjoner regnskapsføres på det avtalte delingstidspunktet. Det betyr at resultatet for den delen som fisjoneres ut regnskapsføres i det utfisjonerte selskapet fra delingstidspunktet. Utgangspunktet er at en fisjon i seg selv ikke foranlediger omarbeidelse av sammenligningstallene. Sammenligningstallene for det overdragende selskapet (det som fisjoneres) er selskapets regnskap for foregående år. Det overtakende selskapet (det som utfisjoneres) i en ren fisjon vil ikke ha noen sammenligningstall dersom selskapet er nystiftet. Hvis det overtakende selskapet er et eksisterende selskap, vil sammenligningstallene være dette selskapets regnskap for foregående år. Dersom det er utfisjonert en større del av virksomheten kan imidlertid NRS 12 om Avvikling og avhendelse av virksomhet kreve omarbeiding av sammenligningstallene. Dersom fisjonen er en omvendt utskilling vil de historiske tallene følge med det utfisjonerte selskapet, fordi dette selskapet anses som overdragende selskap i regnskapsmessig forstand.

04
Inntektsføring

Opptjeningsprinsippet

Ifølge regnskapsloven skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Utgangspunktet i vårt transaksjonsbaserte historisk kost-regnskap er at opptjeningen sammenfaller med transaksjonstidspunktet. Opptjeningsprinsippet innebærer likevel at inntektsføringen skal skje tidligere (framskutt inntektsføring) eller senere (utsatt inntektsføring) i enkelte situasjoner. Løpende avregning for anleggskontrakter (hvor overlevering ikke skjer løpende) og egenkapitalmetoden for tilknyttede selskaper er eksempler på framskutt inntektsføring. En tjeneste som er inkludert i salgsprisen for et produkt, og som utføres på et senere tidspunkt, for eksempel tre års service inkludert i kampanjeprisen for en bil, er eksempel på utsatt inntektsføring (alternativt forskudd fra kunde).

I følge regnskapsloven skal inntekt resultatføres når den er opptjent

Markedsverdiprinsippet for markedsbaserte investeringer og pengeposter i utenlandsk valuta er eksempler på verdibasert inntekt. Inntekten anses opptjent selv om den ikke er realisert, fordi den lett kan realiseres i et effektivt marked.

Transaksjonstidspunktet

En transaksjon anses å være gjennomført når både risiko og kontroll i hovedsak er overført fra selgeren til kjøperen. Risiko defineres som eiendelens gevinst- eller tapspotensial. Kontroll defineres som beslutningsmyndighet og råderett. Som hovedregel vil det kjøpsrettslige leveringstidspunktet legges til grunn for inntektsføringen. Men det er en forutsetning at både salgsinntekten (vederlaget) og eventuelle gjenværende kostnader kan fastsettes med rimelig grad av sikkerhet, og at det ikke hersker noen vesentlig usikkerhet om kjøperens betalingsevne.

Overføring av risiko og kontroll

Hvis kjøperen har returrett på en vare, kan ikke inntekten anses opptjent før kjøperen har akseptert de leverte varene, eller tidsfristen for retur har gått ut. Det godtas imidlertid at beløpet som avsettes for utsatt inntektsføring beregnes på basis av pålitelige erfaringstall. Dette er den vanlige regnskapspraksisen.

Returrett

Hvis det for eksempel ved salg av IT-utstyr og programvare er en forutsetning at programvaren fungerer for at kunden skal akseptere totalleveransen, kan ikke salgssummen for IT-utstyret inntektsføres før kunden har akseptert leveransen av programvaren. Dette er en transaksjon med to elementer, der elementene ikke kan vurderes som separable, dvs. som to separate transaksjoner. Transaksjonstidspunktet er det tidspunktet der det kritiske elementet i transaksjonen er gjennomført.

Transaksjon med to elementer som ikke er separable

Salg av tjenester

Inntekt ved salg av tjenester blir normalt opptjent etter hvert som tjenestene utføres. Hvis vederlaget er betinget av en bestemt hendelse, vil inntekten ikke være opptjent før hendelsen har inntrådt. Det gjelder for eksempel megleres provisjon ved salg av eiendom, der provisjonen først kan anses opptjent når salget har funnet sted.

Eksempler

Det er en rekke utfordrende problemstillinger knyttet til inntektsføring. Internasjonalt er området i stadig utvikling. For mange problemstillinger kan det tenkes minst to løsninger, og det kan ofte ikke angis klare svar på hva som er "riktig" eller "riktigst" løsning. Det er derfor viktig å forklare foretakets inntektsføringsprinsipper på en konkret måte i note til regnskapet. Vi vil nevne en del eksempler på problemstillinger knyttet til inntektsføring.

Rabatt ved leverandørbinding

En rekke foretak gir rabatter i forbindelse med kjøp av varer for å sikre kundetilgangen eller som ledd i introduksjonen av nye produkter. Et eksempel er at en kjøper av en pc eller mobiltelefon får redusert pris på pc-en eller mobiltelefonen ved at forhandleren får et tilskudd fra internettleverandøren eller mobiloperatøren, mot å forplikte seg til å bruke den bestemte internettleverandøren eller mobiloperatøren for en bestemt periode. Kunden må tilbakebetale hele eller deler av rabatten hvis avtalen brytes.

Problemstillingene som vi skal se på er knyttet til hvordan internettleverandøren/mobiloperatøren skal regnskapsføre tilskuddet. Den ene problemstillingen er knyttet til klassifiseringen, den andre til periodiseringen. Andre bransjer kan ha lignende problemstillinger, og bør da velge tilsvarende løsninger.

Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Vederlaget er salgsprisen etter fradrag for rabatter. Ifølge Oslo Børs (Regnskapsspørsmål 2000) skal tilskuddet klassifiseres som en rabatt, som må regnskapsføres som redusert salgspris, og ikke som en markedsføringskostnad. Oslo Børs har ikke uttalt seg om periodiseringen av rabatten. I og med at "salgsprisen" inntektsføres over lang tid tilsier sammenstillingsprinsippet antakelig at rabatten ikke resultatføres umiddelbart, men fordeles. Både fordeling over bindingstiden og over forventet "levetid" for kunden må antakelig godtas.

I noen tilfeller får forhandleren et "lojalitetstilskudd" i tillegg til det opprinnelige tilskuddet. Størrelsen på lojalitetstilskuddet er avhengig av hvor mange kunder som fortsetter etter at bindingstiden er ute. Når rabattens størrelse skal fastsettes, må sannsynlig (forventet) lojalitetstilskudd inkluderes.

Inntektsføring av lojalitetstilskudd hos forhandleren

Når internettselskapet/mobiloperatøren i eksempelet over gir et fast tilskudd og et lojalitetstilskudd, er det en transaksjon med to separable elementer. Det faste tilskuddet er vederlag for å skaffe en kunde. Når kunden har skrevet under kontrakten har transaksjonstidspunktet inntruffet, inntekten er opptjent i sin helhet, og den kan måles pålitelig. Spørsmålet er hvordan det andre, usikre elementet, dvs. lojalitetstilskuddet skal inntektsføres hos forhandleren. Utgangspunktet er at forhandleren ikke kan resultatføre lojalitetstilskuddet før det er kjent hvor mange kunder som fortsetter etter bindingstiden. Hvis en basert på erfaringstall eller lignende kan komme fram til et pålitelig estimat på lojalitetsbonusen, kan en likevel resultatføre dette tilleggsvederlaget på salgstidspunktet. En kan også tenke seg en løsning der inntekten fordeles over perioden fra salgstidspunktet til inntekten er sikker, men etter vår oppfatning er det ikke logisk med en slik fordelingsløsning i dette tilfellet.

Bonus-/lojalitetsprogrammer

Salg av varer eller tjenester med bonus- eller lojalitetsprogrammer, for eksempel bonuspoeng på flyreiser og hotellopphold, innebærer at kunden kan få utført en tjeneste "gratis" på et senere tidspunkt. I dette eksemplet er den totale salgsprisen bestemt (i motsetning til det foregående eksemplet, der det var usikkerhet om den totale salgsprisen). Spørsmålet blir hvordan inntekten skal fordeles. Det som er klart, er at en ikke kan inntektsføre beløpene fullt ut uten å ta hensyn til opptjeningen av bonuspoengene. Oslo Børs har i Regnskapsspørsmål 2000 omtalt denne problemstillingen. Den delen av salgsprisen som gjelder bonuspoengene, kan først inntektsføres og sammenstilles med kostnadene når kunden forbruker poengene eller forpliktelsen faller bort. Denne løsningen er sammenfallende med internasjonal fortolkning i IFRIC 13. Avsetningen må enten utgjøre maksimal verdi av bonuspoengene, eller "beste estimat", dvs. at det i så fall må foretas en skjønnsmessig vurdering av salgsprisen knyttet til den forventede bruken av bonuspoengene, basert på for eksempel erfaringstall. Det betyr at hvis verdien av bonuspoengene for eksempel utgjør 20 % av salgssummen, er en mulig løsning at en i første omgang utsetter resultatføring av 20 % av inntekten, og resultatfører denne delen når kunden bruker bonuspoengene eller når retten til å bruke dem faller vekk. Erfaringsmessig bruker ikke alle kundene bonuspoengene fullt ut. Et alternativ er derfor å utsette resultatføringen bare for de poengene som anslås brukt (for eksempel 12 %). En alternativ løsning som har vært brukt i praksis, er å inntektsføre beløpet i sin helhet og samtidig foreta en avsetning for å dekke kostnader knyttet til kundenes framtidige bruk av bonuspoengene. I fortolkningen fra IFRIC som er nevnt ovenfor er denne løsningen avvist.

Garantiansvar

Ifølge NRS' diskusjonsnotat om inntektsføring og forarbeidene til regnskapsloven skal en utsette inntektsføringen av inntekt (et anslått beløp) for å møte kostnadene som oppstår ved garantiarbeider. Ifølge den senere NRS 13 om usikre forpliktelser skal derimot inntekten resultatføres i sin helhet ved overleveringen, med avsetning for forventede kostnader. Den siste løsningen er i samsvar med IFRS, og også den løsningen som vanligvis velges.

Gjenvinning og lignende

Det finnes en rekke foretak, spesielt innen miljøsektoren, som tar imot kasserte produkter, forurenset avfall osv., som i neste omgang skal gjennom en destrueringsprosess, gjenvinningsprosess eller lignende. Foretak innenfor denne sektoren får normalt oppgjør på en av to måter.

Den ene gruppen foretak tar betalt fra de som leverer produktene til destruksjon. De får normalt oppgjør for det arbeidet som skal utføres allerede når "produktene" leveres til gjenvinning, alternativt utstedes faktura på dette tidspunktet. Etter vår oppfatning må beløpene som faktureres/mottas prinsipielt balanseføres som utsatt inntekt (forskudd fra kunde), og inntektsføres etter hvert som arbeidet ("produksjonen") utføres. Om en skal regnskapsføre utsatt inntekt vil være avhengig av "produksjonstiden". I noen tilfelle kan "produksjonstiden" være svært kort (for eksempel under en dag). Hvis produksjonstiden er lang, i hvert fall for en del av det som mottas, er det langt mer sannsynlig at beløpet som prinsipielt skal føres som utsatt inntekt er vesentlig. Hvis produksjonen resulterer i avfallsprodukter som kan

selges, skal eventuell salgsinntekt av det gjenvunne avfallet resultatføres først når salget finner sted.

Den andre gruppen foretak får inntektene sine i form av miljøavgifter ved salg av nye produkter, for eksempel miljøavgift ved salg av elektriske artikler, batterier og dekk. Samtidig er disse foretakene pliktig til å ta i mot og destruere kasserte produkter. Kostnadene er derfor knyttet opp til hva som mottas og destrueres, og ikke til salg av nye produkter i markedet. Det betyr at det ikke er noen direkte sammenheng mellom inntekter og kostnader. I praksis tas årets opptjente miljøavgifter til inntekt, mens kostnaden omfatter årets faktiske destruksjonskostnad, samt avsetning til dekning av påløpne kostnader knyttet til innsamlede varer som ikke er destruert ved årsskiftet.

05 Brutto-/nettorapportering

Økonomisk risiko for og kontroll med varene/tjenestene avgjør brutto-/nettospørsmålet

Bruttoføring av salg og vareforbruk, eller nettoføring av en provisjon/kommisjon på det samme salget, gir det samme regnskapsmessige resultatet. Men det kan likevel ha betydning for vurderingen av et selskap om det foretas brutto- eller nettoføring. Det som er avgjørende for om det skal foretas brutto- eller nettoføring, er om selskapet på noe tidspunkt har økonomisk risiko for og kontroll med varene (tjenestene). Hvis selskapet har eiendomsretten til varene slik at risikoen for prisendringer er overført til selskapet, skal det normalt foretas bruttoføring. Hvis selskapet ikke har overtatt risiko og kontroll, er den økonomiske realiteten at virksomheten bare formidler tredjemanns varer. Det gjelder selv om selskapet har kredittrisikoen. Da blir det nettoføring i resultatregnskapet, selv om balansetallene for kundefordringer og leverandørgjeld er knyttet til bruttotallene. For at en bruker skal kunne se sammenhengen mellom resultat- og balansetallene tilsier antakelig "faneparagrafen" om noter at bruttobeløpene vises i note. Opptjeningsprinsippet bestemmer hvor mye av provisjonen (kommisjonen/marginen) som kan inntektsføres.

Problemstillingen er blant annet aktuell for internetthandel. Men problemstillingen er også aktuell innenfor andre og mer tradisjonelle bransjer, for eksempel reisebyråer.

Nettorapportering hvis opptjeningen ikke er en del av varekretsløpet

I en del kjente situasjoner der selskapet har opptjent et bruttobeløp, skal det likevel foretas nettorapportering. Det gjelder i de tilfellene der opptjeningen ikke er en del av varekretsløpet som for eksempel gevinst/tap ved salg av aksjer eller driftsmidler.

06
Hendelser etter balansedagen

Skjæringsdato for hendelser etter balansedagen

Dato for styregodkjennelse av årsregnskapet er skjæringsdatoen

NRS 3 Hendelser etter balansedagen klargjør at hendelser etter balansedagen er hendelser som finner sted mellom balansedagen (normalt 31.12) og tidspunkt for vedtak om fremleggelse av finansregnskapet. Det sistnevnte tidspunktet er datoen for styrebehandling av regnskapet. Hendelser etter dette tidspunktet skal det ikke tas hensyn til i regnskapet.

Hendelser etter styregodkjennelse, men før generalforsamling

Hvis nye opplysninger etter skjæringsdatoen viser at det hefter vesentlige feil eller mangler ved årsregnskapet, har styret likevel antagelig plikt til å fremlegge et rettet revidert årsregnskap for generalforsamlingen etter aksjelovgivningen. Hvis en hendelse etter skjæringsdatoen for eksempel gir ny informasjon om virkelig verdi, har styret rett til å endre regnskapet helt fram til generalforsamlingen. Vi tror at styret ofte vil være best tjent med å endre regnskapet hvis det lar seg gjøre uten for store praktiske ulemper, blant annet fordi det kan være vanskelig å vite hvor grensen går mellom plikten til informasjon og plikten til å endre regnskapet.

Informasjonsplikt

For øvrig vil styret klart ha informasjonsplikt overfor generalforsamlingen hvis hendelsene er så alvorlige at utbytteforslaget eller egenkapitalen ikke er forsvarlig. Om det er slik informasjonsplikt for andre vesentlige hendelser er noe tvilsomt. Det er også uklart hvilken informasjonsplikt styret har overfor andre aksjonærer. Spørsmålene må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Børsnoterte selskaper har uansett plikt til å gi den informasjonen som kreves etter Børsforskriften.

Hendelser etter balansedagen med og uten regnskapsmessig konsekvens

Hendelser fra balansedagen fram til fremleggelsestidspunktet (men ikke senere) inndeles generelt i to grupper:

a. Hendelser som gir ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen (hendelser etter balansedagen med regnskapsmessig konsekvens)

Hendelser som gir ny informasjon om virkelig verdi på balansedagen

Regnskapsføring av en eiendel eller en gjeldspost er alltid resultat av en hendelse før balansedagen, for eksempel en transaksjon eller avtale. Når en skal ta hensyn til en (ny) hendelse etter balansedagen i årsregnskapet, er det fordi den gir ny opplysning om riktig regnskapsmessig verdi av en eiendel eller gjeld på balansedagen.

Tidspunktet for en hendelse kan være vanskelig å fastslå

Noen ganger kan det være vanskeligheter med å fastslå tidspunktet for en hendelse, for eksempel at en kundefordring går tapt som følge av en kundes betalingsudyktighet. Hvis kunden går konkurs etter balansedagen, er dette en sterk

indikasjon på at betalingsudyktigheten oppsto før balansedagen, selv om en kanskje ikke hadde noen slike indikasjoner fra før. Bare hvis det kan dokumenteres, eller hvis det er overveiende sannsynlig at forholdet (i eksemplet ”betalingsudyktighet”) har oppstått etter balansedagen, skal regnskapsføringen av tapet utsettes. Vi nevner flere lignende eksempler nedenfor.

Generelt kan altså salg av varer og andre eiendeler etter balansedagen gi ny informasjon om virkelig verdi på balansedagen. Det samme gjelder for eksempel oppgjør av usikre forpliktelser i perioden fram til styret vedtar regnskapet.

b. Hendelser som tyder på forhold oppstått etter balansedagen (hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens)

Hendelser som ikke er knyttet til eiendeler/gjeld som var til stede på balansedagen

Slike hendelser er ikke knyttet til eiendeler/gjeld som var til stede på balansedagen, men representerer viktige økonomiske hendelser som brukerne av regnskapet har behov for kjennskap om. Hvis hendelsen er vesentlig for brukerne skal det gis tilleggsopplysninger for hver vesentlig kategori av slike hendelser. Regnskapet kan aldri korrigeres for konsekvensen av slike hendelser.

Verdiendringer etter balansedagen på eiendeler som har observerbar markedsverdi (for eksempel valuta, børsnoterte aksjer eller noterte råvarer) er typiske eksempler på hendelser som ikke har regnskapsmessig konsekvens.

Virkelig verdi av varer kan endres for eksempel som følge av at en kan sette opp prisene som følge av brann hos en konkurrent etter balansedagen. Brannen er en ny hendelse etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens, dvs. at den ikke skal påvirke virkelig verdi av beholdningen pr. 31.12.

Hvis eiendeler går tapt etter årsskiftet (for eksempel som følge av brann), og hvis hendelsen fører til økonomiske tap (for eksempel hvis eiendelen er underforsikret), skal ikke tapet reflekteres i årsregnskapet. Hendelsen har skjedd etter balansedagen.

Hvis en anleggskontrakt ender med tap, og det kan dokumenteres at tapet er en følge av ”rot på byggeplassen” i februar (før årsregnskapet avlegges), er tapet en hendelse etter balansedagen som skal regnskapsføres når tapet oppsto (dvs. i det etterfølgende året).

Ifølge prinsippene i standarden (og ifølge IAS 10) burde styrets forslag til utbytte presenteres som del av egenkapitalen inntil det er vedtatt. Det er imidlertid presisert i standarden at foreslått utbytte skal klassifiseres som kortsiktig gjeld. De som følger forenklet IFRS kan velge mellom klassifisering som gjeld og klassifisering som egenkapital.

07
Nedskrivning

I mange år har det vært lite aktuelt å tenke særlig på nedskrivning i de fleste norske foretak. De store endringene i de økonomiske rammebetingelsene høsten 2008, som allerede har resultert i en rekke konkurser og at andre foretak har fått betydelige økonomiske problemer, har imidlertid ført til at temaet brått har blitt brennaktuelt.

NRS (F) Nedskrivning samsvarer i det vesentligste med IAS 36. Men som følge av at goodwill og andre eiendeler med ubestemt levetid ikke skal avskrives etter IFRS krever IAS 36 til gjengjeld at det foretas en test for verdifall hvert år. Beskrivelsen nedenfor baseres på den norske regnskapsstandarden.

For en mer grundig omtale av problemområdet og regnskapsstandarden, henviser vi til artikkelen om nedskrivning i Mentor Nr. 5 Desember 2008.

Anvendelsesområde

Standarden omfatter alle anleggsmidler unntatt enkelte finansielle anleggsmidler

Regnskapsstandarden omfatter nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler (unntatt utsatt skattefordel), og investeringer i datterselskap, felleskontrollert virksomhet og tilknyttet selskap. Standarden gjelder ikke andre finansielle anleggsmidler. Små foretak må følge de samme reglene som øvrige foretak.

Nedskrivningsprosedyre i fem trinn

Nedskrivningsprosedyrene kan beskrives i fem trinn:

Trinn 1

En må først se om det er en indikator på verdifall

Trinn 1 er en vurdering av om nedskrivning er aktuelt ved å se om det foreligger indikatorer på verdifall. Eksempler på slike indikatorer er blant annet fall i markedsverdier eller forventede dekningsbidrag, teknologisk utvikling, fysisk skade på driftsmidlet eller at markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn den bokførte egenkapitalen. Listen i standarden er ikke uttømmende; enhver virksomhet må foreta en subjektiv bedømmelse av om det foreligger en indikator. Hvis det ikke foreligger indikatorer plikter en ikke å foreta ytterligere vurdering av nedskrivningsspørsmålet.

I mange tilfeller kan det være tilstrekkelig med en enkel nedskrivningstest

Hvis det foreligger indikatorer på verdifall, har foretaket plikt til å undersøke om det er verdifall på anleggsmidlene. Hvis en bedømmer verdifall i forhold til hvilken verdi eiendelene hadde for eksempel ved foregående årsskifte, vil nok svært mange eiendeler ha falt i verdi. Men mange av eiendelene vil ofte ikke være balanseført i det hele tatt (for eksempel egenutviklet goodwill), og for andre eiendeler har den balanseførte verdien i mange tilfeller ligget langt under virkelig verdi (for eksempel eiendommer som ble kjøpt for mange år siden). I og med at det først er aktuelt med nedskrivning når virkelig verdi synker under balanseført beløp, bør det i første omgang kunne gjøres et enkelt estimat på virkelig verdi. Hvis dette estimatet ikke klart viser at virkelig verdi er høyere enn balanseført verdi, må den virkelige verdien beregnes på en grundigere måte. Den virkelige verdien er i standarden definert

som det gjenvinnbare beløp (”recoverable amount”). Dette krever tre nye trinn, før nedskrivningen foretas i trinn 5.

- Trinn 2 - Fastslå hvilke anleggsmidler som berøres og hvor nedskrivning må vurderes. Dette benevnes vurderingsenheten, og en må beregne gjenvinnbart beløp for denne enheten.
- Trinn 3 - Allokering av goodwill og andre eiendeler som er felles for flere vurderingsenheter til den enheten som skal vurderes for nedskrivning.
- Trinn 4 - Beregning av gjenvinnbart beløp. Dette er høyeste beløp av salgsverdien og bruksverdien av vurderingsenheten. Begge verdier må i utgangspunktet beregnes. Men hvis den første verdien som beregnes, for eksempel salgsverdien, er høyere enn balanseført verdi, behøver man ikke beregne den andre verdien.
- Trinn 5 - Gjennomføring av nedskrivning. Hvis gjenvinnbart beløp, dvs. både salgsverdi og bruksverdi, er lavere enn balanseført beløp må nedskrivning foretas. Først skriver man ned goodwill, deretter nedskrives andre anleggsmidler i vurderingsenheten proporsjonalt. Hvis grunnlaget for nedskrivning senere faller bort, skal nedskrivningen reverseres (men normalt ikke nedskrivning på goodwill).

Vi vil beskrive de enkelte trinnene noe nærmere.

Trinn 2 - Vurderingsenheten (cash generating unit)

Vurderingsenheten er laveste nivå med uavhengige kontantstrømmer

Måling av verdifall og gjennomføring av eventuell nedskrivning skal skje for den såkalte vurderingsenheten. Vurderingsenheten er det laveste nivå i foretaket der det kan identifiseres en uavhengig kontantstrøm. Noen ganger kan det være ett enkelt anleggsmiddel, for eksempel en utleieeiendom eller et skip. For mindre og mellomstore foretak vil vurderingsenheten ofte være hele foretaket. I store foretak/konsern eller foretak med forskjellige virksomhetsområder vil det ofte være flere vurderingsenheter. Identifisering av vurderingsenhetene og tilhørende kontantstrømmer kan by på store utfordringer. Hvis nedskrivningsspørsmålet kan avgrenses til én vurderingsenhet er det denne som skal vurderes for nedskrivning. Men det vil ofte være nødvendig å vurdere nedskrivningsspørsmålet for samtlige vurderingsenheter i foretaket/konsernet.

Eksempler på vurderingsenheter

En produksjonsbedrift er godt egnet til å eksemplifisere vurderingsenhet. Produksjonsenheten vil være det laveste nivået som har en naturlig fysisk og økonomisk avgrensning. Denne består normalt av flere anleggsmidler som kan separeres, men som utgjør en naturlig enhet. Flere produksjonsenheter må sees i sammenheng hvis utnyttelsen av dem kan bli og faktisk blir styrt samlet. Et annet eksempel er butikker i en butikkjede. Her vil normalt hver enkelt butikk være en vurderingsenhet. Mens IAS 36 legger vekt på muligheten for separate inngående kontantstrømmer, er den norske standarden mindre presis slik at det kan antas at det legges mer vekt på netto kontantstrøm. Basert på den norske standarden slår man sammen flere enheter dersom ledelsen faktisk styrer disse samlet. Dette er ikke nødvendigvis tilfelle under IAS 36.

Trinn 3 - Allokering av goodwill og andre felleseiendeler

Allokering skal ikke skje vilkårlig

Goodwill og andre eiendeler som er felles for flere vurderingsenheter må hvis mulig henføres til de(n) aktuelle enhet(ene) som skal vurderes for nedskrivning. Hvis en ikke kan henføre verdiene på en fornuftig måte, må det velges en vurderingsenhet på et

høyere nivå som omfatter hele den berørte goodwillen eller felleseiendelen for testing av disse eiendelene. Den norske standarden gir rom for å tilordne disse eiendelene når man skal gjennomføre nedskrivningsvurderingen, mens IAS 36 krever at disse tilordnes i forbindelse med oppkjøpet, og tilordningen kan ikke gjøres om senere.

Trinn 4 - Beregning av gjenvinnbart beløp

Beregning av bruksverdien

Bruksverdien er nåverdien av kontantstrømmene som genereres ved bruk av anleggsmidlene i vurderingsenheten, inklusive utrangeringsverdier. Beregningen er arbeidskrevende og skal omfatte den økonomiske levetiden for vurderingsenheten. Utgangspunktet er fastsatt budsjett som fremskrives med en konstant eller fallende vekstrate. Bruk av stigende vekstrate er ikke forbudt, men det må da godtgjøres at dette er forsvarlig.

Diskonteringsrenten skal være den nominelle risikofrie renten før skatt med tillegg av risikopremie som reflekterer den spesifikke risikoen knyttet til virksomheten i vurderingsenheten. Risikotillegget skal være uavhengig av foretakets kapitalstruktur og finansieringsform. Normalt kan det brukes samme anslag på risikopremien for alle perioder.

I høringsutkastet fra november 2008 til endringer i regnskapsstandarden er det som en forenkling foreslått at en kan bruke alternativ lånerente som diskonteringsrente. Den alternative lånerenten er den renten som foretaket måtte ha betalt til en långiver for å fullfinansiere investeringen fram til slutten av investeringens økonomiske levetid. Denne løsningen kan ikke velges før i 2009.

Beregning av salgsverdien

Salgsverdien er netto salgsverdi mellom uavhengige parter etter at salgskostnader er fratrukket. Beregning av salgsverdi for en virksomhet kan også ta utgangspunkt i kontantstrømmer for en potensiell kjøper. Disse kontantstrømmene kan inkludere forhold som ikke foretaket selv har anledning til å inkludere i sine bruksverdiberegninger (planlagt restrukturering og ekspansjonsinvesteringer).

Trinn 5 - Fordeling av nedskrivning på de enkelte anleggsmidlene

Nedskrivning av vurderingsenheter på flere nivåer

Hvis en kan henføre goodwill og felleseiendeler til vurderingsenheten på en fornuftig måte, skal en først nedskrive goodwill i vurderingsenheten. Resterende nedskrivingsbeløp skal fordeles på de andre eiendelene i vurderingsenheten i forhold til de bokførte verdiene. Når en ikke har kunnet henføre goodwill og felleseiendeler på en fornuftig måte, skal en først sammenligne gjenvinnbart beløp for den laveste vurderingsenheten med bokført verdi av de identifiserbare nettoeiendelene i denne enheten og foreta eventuell nedskrivning i forhold til dette. Fordeling på eiendelene skal skje på samme måte som nevnt ovenfor. Deretter må en vurdere gjenvinnbart beløp for den ”høyere” vurderingsenheten opp mot bokført nettoverdi for de samlede nettoeiendelene, inkludert ufordelt goodwill og felleseiendeler. Fremgangsmåten for eventuell nedskrivning på dette nivået blir også som nevnt ovenfor.

Spesielt om gjenvinnbart beløp for investeringer i andre selskaper

Vurdering kan bli ulik for selvstendige og integrerte selskaper

For investeringer som omsettes i likvide markeder er det som regel rimelig greit å anslå virkelig verdi. For andre investeringer kan det være vanskelig å gjøre et slikt

estimat, og estimatet vil ofte være svært usikkert. Det kan blant annet være vanskelig å fastsette virkelig verdi av aksjer i datterselskap. Hvis en er i tvil om balanseført verdi kan opprettholdes, og hvis investeringen er vesentlig, må det legges betydelig arbeid i å lage tilfredsstillende grunnlag for en slik vurdering. I praksis vil vurderingen foretas på ulike måter avhengig av om datterselskapet er en integrert del av morselskapets/konsernets virksomhet (for eksempel et salgsselskap), eller om det er en selvstendig (frittstående) enhet. Det vil sjelden være aktuelt å selge integrerte selskaper til andre. Verdien av slike selskaper må vurderes sammen med andre eiendeler i vurderingsenheten i eierselskapet. For selvstendige selskaper vil det normalt være mer aktuelt å beregne en forrentningsverdi, blant annet fordi det kan være vesentlig mer aktuelt å selge slike selskaper separat. Det er tillatt og ofte nødvendig å ta med indirekte avkastning i form av synergier som oppstår i andre selskaper når bruksverdien av et datterselskap skal beregnes. Oftest har jo kjøperen betalt for slike synergier. Det er da viktig å unngå dobbeltregning. Det betyr at det beløpet som tas inn i beregningen av bruksverdien for et datterselskap, må trekkes ut ved beregningen av bruksverdien i det selskapet som har de positive synergieffektene.

Fordringer på datterselskap

Når det er aktuelt å skrive ned aksjene i et datterselskap eller annet nærstående selskap og en har fordringer på det samme selskapet, må aksjene i og fordringene på det nærstående selskapet vurderes samlet. De utgjør til sammen ”vurderingsenheten”. Hvis nedskrivning er nødvendig, må aksjene skrives ned først.

08
Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler utgjør en stadig større del av de reelle verdiene i et foretak.

Framgangsmåten ved vurdering av utgifter til immaterielle eiendeler

Definisjon av immaterielle eiendeler

For at en utgift skal kunne balanseføres som en immateriell eiendel, må eiendelen for det første tilfredsstille definisjonen av en immateriell eiendel. Kravene er at:

En balanseført immateriell eiendel må være identifiserbar, og selskapet må ha kontroll over eiendelen

a. eiendelen er identifiserbar

b. selskapet har kontroll over eiendelen, slik at eiendelen representerer framtidige økonomiske fordeler

Goodwill er en residualpost, og omfattes derfor ikke av definisjonen av immaterielle eiendeler.

Goodwill

Kriterier for balanseføring

For det andre må en utgift som tilfredsstiller definisjonen av en immateriell eiendel også tilfredsstille kriteriene for balanseføring. Disse er at det:

Immaterielle eiendeler skal bare balanseføres når bestemte kriterier for balanseføring er tilfredsstilt

a. er sannsynlig at de framtidige økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket, og

b. at anskaffelseskost kan måles tilstrekkelig pålitelig

Kjøpte immaterielle eiendeler

Separate kjøp av immaterielle eiendeler

Kravene til identifiserbarhet og pålitelig måling vil automatisk være oppfylt ved separat kjøp av en immateriell eiendel. Ifølge den internasjonale regnskapsstandarden IAS 38 om immaterielle eiendeler skal kravet om sannsynlig økonomisk fordel også alltid anses oppfylt ved separat kjøp, selv om det er mindre enn 50 % sannsynlighet for at for eksempel et kjøpt forskningsprosjekt vil lykkes. En slik løsning er helt i tråd med transaksjonsprinsippet, og må derfor også anses som god regnskapsskikk i Norge.

Kjøpte immaterielle eiendeler skal balanseføres hvis de tilfredsstiller kriteriet om kontroll

Kjøp av virksomhet

Etter IAS 38 skal det skilles ut og balanseføres langt flere immaterielle eiendeler separat fra goodwill ved oppkjøp enn det som til nå har vært vanlig praksis innenfor god regnskapsskikk. Under IFRS skal goodwill ikke avskrives, og da blir det særlig

Ved oppkjøp av virksomhet bør en rekke ulike immaterielle eiendeler balanseføres separat

viktig at immaterielle eiendeler som reduseres i verdi skilles ut. Ifølge IAS 38 skal balanseføringskriteriene sannsynlig økonomisk fordel og målbar anskaffelseskost alltid anses tilfredsstilt ved oppkjøp av virksomhet (som ved separate kjøp av immaterielle eiendeler). Dermed vil kriteriene for separat balanseføring av immaterielle eiendeler generelt anses å være tilstede for en rekke immaterielle eiendeler som en ikke, eller bare delvis, kan balanseføre ved egen utvikling. Eksempler på slike eiendeler er verdien av ordrereserve, kunderegister, forskningsprosjekt, varemerke, patent, konsesjon osv. En kan likevel ikke balanseføre for eksempel ”verdien av en samlet arbeidsstokk”. Verdien av en kundeportefølje som ikke er kontraktsmessig bundet til den oppkjøpte virksomheten kan i utgangspunktet heller ikke balanseføres. I disse tilfellene anses ikke kontrollkriteriet tilfredsstilt.

Selv om verken NRS (F) Konsernregnskap eller NRS (F) Immaterielle eiendeler har like mange spesifikke krav til tilordning ved oppkjøp, er flere av kravene der like strenge. Det sies blant annet klart i konsernstandarden at andre immaterielle eiendeler skal skilles ut fra goodwill. Det vil derfor alltid være i tråd med norsk god regnskapsskikk å tilordne verdier til alle identifiserbare immaterielle eiendeler slik det er beskrevet i IAS 38 og IFRS 3. Dette ble for øvrig presisert gjennom endringer i konsernregnskapsstandarden i august 2007. Der erkjennes det at en mindre presis tilordning i praksis ofte skjer ut fra en kost-/nyttebetraktning. Vurderingen av kost/nytte må etter vårt syn ses i sammenheng med at goodwill må avskrives etter norsk god regnskapsskikk. I høringsutkastet fra november 2008 er det foreslått at det bare skal være krav om å skille ut immaterielle eiendeler som baseres på juridiske eller kontraktsmessige rettigheter.

Goodwill

Når det er betalt for immaterielle verdier som ikke kan balanseføres separat, vil verdiene i stedet bli inkludert i goodwill.

Egen tilvirkning av immaterielle eiendeler

Valg mellom balanseføring og kostnadsføring for egen FoU

Definisjonen av en immateriell eiendel (identifiserbar og kontroll) er uavhengig av om den er kjøpt eller egentilvirket. De særskilte problemstillingene ved egen tilvirkning er knyttet til balanseføringskriteriene sannsynlig økonomisk fordel og pålitelig måling.

Regnskapslovutvalget foreslo at den særnorske regelen om at en kan velge kostnadsføring som prinsipp for egen forskning og utvikling skulle fjernes. På denne bakgrunn ble NRS om immaterielle eiendeler endret med virkning fra 2004 i samsvar med lovforslaget. Loven ble likevel ikke endret. På denne bakgrunn er det fortsatt god regnskapsskikk å velge kostnadsføring som prinsipp, selv om regnskapsstandarden (foreløpig) ikke er endret, og derfor legger til grunn at bare små foretak kan velge direkte kostnadsføring av FoU som prinsipp.

Sannsynlig økonomisk fordel

Balanseføring fra det tidspunktet som sannsynlighetskriteriet er tilfredsstilt

Mange utgifter til immaterielle eiendeler kan ikke balanseføres fordi det ikke i tilstrekkelig grad kan sannsynliggjøres at de vil resultere i en framtidig økonomisk fordel. Balanseføring skal foretas fra det tidspunktet (den dagen) som kriteriene for balanseføring er tilfredsstilt. En kan ikke balanseføre utgifter som er pådratt før dette tidspunktet. Det fører til at regnskapet som regel ikke vil vise de totale utgiftene som er pådratt for å anskaffe en immateriell eiendel ved egen tilvirkning.

Utgifter til forskning vil i praksis (og etter IAS) aldri kunne balanseføres, primært fordi en ikke kan sannsynlige de fremtidige økonomiske fordelene i tilstrekkelig grad. Utgifter til egen utvikling av andre immaterielle eiendeler enn egen forskning og utvikling kan nær sagt aldri heller balanseføres, det gjelder blant annet utgifter til aktiviteter knyttet til opplæring av ansatte, og utvikling og iverksetting av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon.

Utgifter til forskning kan aldri balanseføres

Målbar anskaffelseskost

Den andre årsaken til at mange utgifter ikke kan balanseføres er at de ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. For eksempel vil egne utgifter til opparbeidelse av et merkenavn ofte ikke kunne skilles fra andre utgifter. Det samme gjelder utgifter til patentering, hvis de ikke er knyttet direkte til selve patenteringen. Derimot vil eksterne utgifter til for eksempel patentering være målbare. Selv om både interne og eksterne utgifter prinsipielt skal inngå i anskaffelseskost, vil det i mange situasjoner være slik at bare de eksterne utgiftene kan balanseføres.

Interne utifter kan ofte ikke måles tilstrekkelig sikkert

Vedlikehold/påkostning

Grensen mellom vedlikehold og påkostning skal prinsipielt trekkes på samme måte for immaterielle eiendeler som for varige driftsmidler. Men for immaterielle eiendeler vil det ofte være mye vanskeligere å sannsynliggjøre en økning i yteevnen som følge av en utgift. Det kan også være vanskelig å henføre utgiftene til konkrete immaterielle eiendeler. I praksis må derfor de aller fleste utgiftene kostnadsføres.

Praktiske situasjoner (egen tilvirkning)

Ny virksomhet

Utgifter til oppstart av ny virksomhet kan generelt ikke balanseføres. Men hvis utgiftene er knyttet til oppstart av selve produksjonen (prøvedrift mv.), vil det være aktuelt å balanseføre dem som en del av anskaffelseskost for de aktuelle driftsmidlene.

Oppstartingsutgifter

IT-investeringer

Det oppstår ofte problemstillinger knyttet til balanseføring av immaterielle eiendeler innenfor IT-området, både hos systemleverandører og hos brukere. Brukere kan/skal først og fremst balanseføre utgifter knyttet til ”applikasjonsutvikling”, dvs. utgifter til systemdesign, programmering, installasjon og testing av systemer. Operativsystemer og styringssystemer og eventuelle andre systemer som utgjør en integrert del av et fysisk driftsmiddel skal balanseføres sammen med det varige driftsmidlet hvis driftsmidlet er den sentrale bestanddelen. Øvrig software skal klassifiseres som immateriell eiendel. Hos en systemleverandør skal utvikling av software for salg eller utlisensiering klassifiseres som egen forskning og utvikling.

Programmer mv. er oftest immaterielle eiendeler

Opplæring av ansatte

Mange virksomheter brukes betydelige ressurser på kompetansehevende tiltak for de ansatte. Ofte påløper utgifter til kurs/opplæring i tilknytning til nye produksjonsmaskiner, nye systemer osv. Slike utgifter er like nødvendig for et

Utgifter til kompetanseheving kan ikke balanseføres

tilfredsstillende resultat av investeringen som selve den fysiske investeringen. Likevel kan utgiftene ikke balanseføres. Årsaken er at virksomheten ikke har tilstrekkelig kontroll over den kompetansen som utvikles.

Klassifiseringens betydning for utbyttegrunnlaget

Viktig forskjell på goodwill og andre immaterielle eiendeler

En bør være klar over at det vil ha betydning for den frie egenkapitalen om en post føres som immateriell eiendel eller goodwill ved kjøp av ”innmat”. Mens goodwill skal trekkes fra annen egenkapital ved beregningen av fri egenkapital, skal det ikke gjøres fradrag for immaterielle eiendeler. En bør også være oppmerksom på dette ved virksomhetskjøp i form av aksjer, fordi det kan bli aktuelt å selge virksomheten konserninternt etter oppkjøpet, eller fusjonere det oppkjøpte selskapet med et annet selskap på et senere tidspunkt. Verdiene fra oppkjøpet skal da videreføres i selskapsregnskapet (konsernkontinuitet).

Avskrivninger

De generelle reglene for avskrivning av anleggsmidler gjelder

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Lineære avskrivninger vil normalt være en fornuftig avskrivningsplan. Immaterielle eiendeler dekker mange ulike eiendeler, med høyst ulik levetid. Avskrivningstiden på immaterielle eiendeler som er balanseført vil derfor variere svært mye. Enkelte immaterielle eiendeler kan anses å ha ubegrenset levetid. Da skal det ikke foretas avskrivning. De mest kjente eksemplene på slike eiendeler er antakelig produksjonslisenser innenfor kraftproduksjon og fiskeoppdrett.

En må være klar over at ubestemt levetid er noe annet enn ubegrenset levetid. IAS 38 deler levetiden inn i uendelig (”infinite”), ubestemt (”indefinite”) og bestemt (”definite”). Levetiden skal anses for ubestemt når en ikke ser noen slutt på den perioden som eiendelen antas å generere kontantstrømmer. Det heter at levetiden for en immateriell eiendel kan være ”svært lang eller til og med ubestemt”. Den siste formuleringen viser at ”ubestemt” i IAS synes å ligge nær opp til ”ubegrenset” i norsk terminologi. Immaterielle eiendeler med ubestemt levetid skal ikke avskrives, men til gjengjeld må det etter IFRS gjennomføres en årlig nedskrivningstest (slik som for goodwill, som heller ikke skal avskrives etter IFRS).

09
Goodwill

Anskaffelseskost

Goodwill tilfredsstiller ikke definisjonen av en immateriell eiendel. Goodwill er en residualpost som bare kan oppstå i regnskapsmessig forstand ved kjøp av en virksomhet, enten i konsernregnskapet når en kjøper aksjene i et selskap, eller i selskapsregnskapet når virksomhetskjøpet skjer ved overtagelse av eiendeler og gjeld (”innmat”) eller fusjon. Forskjellen mellom kjøpesummen og den virkelige nettoverdien av eiendelspostene (inkludert immaterielle eiendeler som kan balanseføres ved oppkjøp) og gjeldspostene som overtas, utgjør goodwill. Som omtalt under immaterielle eiendeler, bør en i vesentlig større grad enn tidligere søke å identifisere og balanseføre immaterielle eiendeler separat fra goodwill ved oppkjøp, i hvert fall immaterielle eiendeler som stammer fra juridiske eller kontraktsmessige rettigheter.

Goodwill er en residualpost som bare oppstår ved kjøp av virksomhet

Avskrivning

Regnskapsloven har ingen bestemte krav til avskrivning av goodwill. Det betyr at det er hovedregelen om at avskrivninger skal foretas etter en fornuftig avskrivningsplan som gjelder. Loven krever at avskrivningstid over mer enn fem år skal begrunnes i notene. NRS(F) Konsernregnskap krever i tillegg en særskilt begrunnelse i de få tilfellene der avskrivningstiden utgjør mer enn 20 år.

Regnskapsloven har ingen særegne krav om avskrivning av goodwill. Loven krever imidlertid at avskrivningstid over mer enn 5 år skal begrunnes i notene

10
Varige driftsmidler

Ingen norsk regnskapsstandard

I Norge har vi ingen regnskapsstandard om varige driftsmidler. Vi legger derfor i det vesentlige IAS 16 til grunn for kommentarene nedenfor. Med unntak av reglene om oppskrivning, kan IAS 16 praktiseres i Norge. IAS 16 ble i 2004 revidert på viktige punkter.

Oppdeling (dekomponering) av driftsmidler

Det anbefales at driftsmiddel deles opp i ulike enheter når de ulike enhetene av driftsmidlet har ulik økonomisk levetid. Dette vil gjøre det lettere å fastsette en fornuftig avskrivningsplan

Vi anbefaler at en vurderer å dele opp et driftsmiddel i flere enheter når de ulike delene av driftsmidlet har forskjellig økonomisk levetid, slik det kreves i IAS 16. Slik oppdeling (dekomponering) er særlig aktuell for betydelige driftsmidler, typisk bygninger. Hvis en foretar slik dekomponering, blir det vesentlig enklere å fastsette en fornuftig avskrivningsplan. Det er ikke lett å fastsette en fornuftig samlet avskrivningsplan for eksempel for et driftsmiddel der én del av driftsmidlet har en forventet levetid på 15 år, en annen del 25 år, og resten av driftsmidlet 50 år. Hvis en dekomponerer, er framgangsmåten ifølge IAS 16 at en først deler opp driftsmidlet i vesentlige komponenter. Deretter kan komponenter med like lang levetid samles i én gruppe i anleggsregisteret.

Eksempler på oppdeling av driftsmidler

Ved periodisk vedlikehold er anbefalt regnskapspraksis (jf. NRS 13 Usikre forpliktelser) at totalkostnaden knyttet til de delene som skal skiftes ut ved vedlikeholdet balanseføres for seg selv ved anskaffelsen av driftsmidlet, og avskrives i perioden framt til det periodiske vedlikeholdet skal skje. Periodisk vedlikehold er dermed et utmerket eksempel på dekomponering. Et annet eksempel kan være en distributør av frossenvarer som fordeler kostprisen på en frysebil i tre deler (chassis, frysekasse og fryseelement), fordi det kan forventes at disse har ulik økonomisk levetid for virksomheten, dvs. at de blir skiftet ut på forskjellige tidspunkter. Et tredje eksempel er bygg, som antakelig bør deles opp i fire-fem grupper av komponenter.

Balanseføring av driftsmidler med kort levetid

Driftsmidlet er varig hvis det yter tjenester i neste regnskapsperiode

I prinsippet skal alle varige driftsmidler balanseføres. Et driftsmiddel må normalt anses somvarig hvis det har en økonomisk levetid på mer enn et år. Svært mange praktiserer skattereglene for balanseføring også i årsregnskapet, dvs. balanseføring hvis levetiden er mer enn tre år og anskaffelseskost utgjør minst kr. 15 000). Dette er ikke logisk i forhold til regnskapsreglene (der blant annet vesentlighetsgrensen har sammenheng med størrelses på foretaket), men i de fleste tilfellene er denne praksisen likevel akseptabel. Men hvis det anskaffes et betydelig driftsmiddel (i forhold til selskapets størrelse) med levetid under tre år, må balanseføring foretas. Det kan likevel kostnadsføres skattemessig.

Avskrivningstid og avskrivningsbeløp

Avskrivningstiden settes ofte for kort

Ifølge regnskapsloven skal det foretas avskrivning på driftsmidler etter en fornuftig avskrivningsplan. Det betyr at levetiden for hvert enkelt driftsmiddel må vurderes individuelt. I Norge er det nok ikke helt uvanlig at alle maskiner i en produksjonsbedrift avskrives med samme prosentsats, selv om de åpenbart har ulik forventet levetid. Denne praksisen er ikke i samsvar med god regnskapsskikk og bør derfor endres. Dessuten fastsettes ofte levetiden for forsiktig, slik at avskrivningene feilperiodiseres ved at avskrivningsperioden blir for kort. Det fører blant annet til at bokført egenkapital blir lavere enn den burde vært. Det kan være uheldig både i forhold til bankenes gjeldsbetingelser og utbyttemulighetene.

Avskrivningsbeløpet er kostpris med fradrag for utrangeringsverdien

Det samlede avskrivningsbeløpet skal ifølge IAS 16 utgjøre anskaffelseskost med fradrag for antatt restverdi ved utløpet av den antatte brukstiden for eiendelen. Restverdien bør settes til det beløpet som foretaket antar det ville mottatt på investeringstidspunktet, forutsatt samme stand og alder som ved utløpet av den antatte brukstiden. Det totale avskrivningsbeløpet skal fordeles over brukstiden på en fornuftig og systematisk måte. Lineære avskrivninger vil oftest tilfredsstille kravene til fornuftig avskrivning. Tilsvarende løsning bør velges i Norge.

Endring av avskrivningsplan

Avskrivningsplanen bør endres når estimatet på levetiden endres

En bør regelmessig vurdere om avskrivningene virkelig foretas etter en fornuftig avskrivningsplan. Norske foretak har i begrenset grad endret avskrivningsplanen etter at den er fastlagt, selv om en kan ha observert underveis at avskrivningstiden har vært for kort (eller for lang). Det følger av IAS 16 at avskrivningsplanen må endres i slike situasjoner, og det samme antas å være god regnskapsskikk i Norge (det grunnleggende regnskapsprinsippet om beste estimat).

To alternativer ved endring av avskrivningsplan, “knekkpunkt-metoden” og reversering av avskrivninger

Hvis en ny vurdering konkluderer med at den gjenværende levetiden for et driftsmiddel er lengre enn gjenværende avskrivningstid etter den gjeldende avskrivningsplanen, bør avskrivningsplanen endres, slik at driftsmidlet avskrives over det nye estimatet på levetid. Etter IAS 16 skal en fordele den balanseførte verdien pr 01.01 i endringsåret over den revurderte gjenværende levetiden. Etter de grunnleggende regnskapsprinsippene i den norske regnskapsloven er imidlertid løsningen å tilbakeføre for mye foretatte avskrivninger som redusert kostnad i det året som estimatet på levetiden endres. Hvis en bygning med kostpris på 10 000 er avskrevet med 3 % av kostpris pr år i 10 år, og hvis en på det tidspunktet kommer til at estimatet på den totale levetiden er 50 år, slik at avskrivninger burde vært foretatt med 2 % pr år, bør 10 % av kostprisen tilbakeføres som for mye foretatte avskrivninger. De to løsningene er likestilt som god regnskapsskikk i Norge i dag, selv om praksis i hovedsak er å fordele virkningen fremover i tid.

Påkostninger/vedlikehold av driftsmidler

Vesentlig endring av grensen i den reviderte IAS 16

Den kanskje viktigste endringen i IAS 16 i 2004, var at grensen mellom vedlikehold og påkostning ble vesentlig endret.

Grensen i tidligere IAS 16 og tradisjonelt norsk regnskap

Tidligere definerte IAS 16 grensen mellom vedlikehold og påkostning på følgende måte: ”Utgifter etter anskaffelsestidspunktet som gjelder et varig driftsmiddel som allerede har blitt balanseført, legges til balanseført verdi hvis det er sannsynlig at

framtidige økonomiske fordeler tilflyter foretaket, utover de som driftsmiddelet allerede yter. Alle andre utgifter etter anskaffelsestidspunktet skal regnskapsføres som kostnad i den perioden de påløper." Dette anser vi også som gjeldende god regnskapsskikk i Norge for skillet mellom vedlikehold og påkostning, og i samsvar med NRS 8 Små foretak: "Utgifter som øker driftsmidlets verdi utover verdien på anskaffelsestidspunktet (påkostninger), må balanseføres sammen med driftsmidlet og avskrives over driftsmidlets gjenværende levetid. Vedlikehold, reparasjoner og utskiftninger som opprettholder driftsmidlets inntektsskapende evne skal kostnadsføres." Uansett formulering er grensen ofte svært vanskelig å praktisere, og det var en viktig årsak til endringen i IAS 16.

Større ombyggingsarbeider på en bygning er et typisk eksempel på at skillet er vanskelig å praktisere. Det er i praksis svært vanskelig eller umulig å finne ut i hvilken grad utgifter ved ombyggingen øker driftsmidlets verdi utover verdien på anskaffelsestidspunktet, (alternativt endrer den gjenstående forventede kontantstrømmen for eiendelen positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen).

En skal legge samme kriterium for balanseføring til grunn for senere utgifter til driftsmidlet som for selve anskaffelsen

Grensen mellom vedlikehold og påkostning er svært lite omtalt i den reviderte IAS 16. Det er fordi en har lagt det samme kriteriet til grunn for balanseføring av senere utgifter knyttet til driftsmidlet, som for selve anskaffelsen. Det vil si at utgiften skal balanseføres når det er sannsynlig at de framtidige økonomiske fordelene som er knyttet til utgiften tilflyter foretaket, når kostprisen kan måles på en pålitelig måte. Prinsippet blir da at bare "daglig reparasjon og vedlikehold" skal kostnadsføres, mens øvrige utskiftinger osv. skal balanseføres.

Når utgiften til en ny komponent balanseføres, må forskjellen mellom gjenværende balanseført verdi og eventuell salgssum for den delen som skiftes ut resultatføres som tap/gevinst ved avgang som ved annen utskifting/utrangering av driftsmidler. Hvis den delen som skiftes ut er ført som egen komponent i anleggsregisteret er det uproblematisk å finne den gjenværende balanseførte verdien. Men oftest vil den delen som skiftes ut ikke være skilt ut som egen komponent ved anskaffelsen. I så fall må en beregne den balanseførte verdien av den utrangerte komponenten. Ifølge IAS 16 pkt. 70 kan en bruke en praktisk tilnærmingsregel i slike tilfeller. En kan bruke kostprisen for den nye komponenten som (indikasjon på) kostpris for den komponenten som skiftes ut. Etter at en har beregnet kostprisen, må en beregne balanseført verdi ved utskiftingen basert på den aktuelle avskrivningssatsen for det aktuelle driftsmidlet/komponentgruppen og alder på komponenten. Grensen gjelder uavhengig av om en har kjøpt driftsmidlet nytt eller brukt. Hvis et foretak for eksempel kjøper et nedslitt bygg og rehabiliterer det før det tas i bruk, vil en rekke komponenter skiftes ut i forbindelse med rehabiliteringen. Komponentene som skal skiftes ut, må da settes til en verdi på null ved kjøpet. Dermed vil hele rehabiliteringsutgiften bli balanseført.

Kan skillet mellom vedlikehold og påkostning i IAS 16 brukes i Norge?

Grensen i IAS 16 mellom vedlikehold og påkostning kan i prinsippet også praktiseres i Norge i dag. Men antakelig fordrer dette at man senest på dette tidspunktet dekomponerer det aktuelle anleggsmidlet, slik at man vet avskrivningssatsen for den komponentgruppen som den utskiftede komponenten tilhører.

Forholdet til skattereglene

Den skattemessige grensen mellom påkostning og vedlikehold går i forhold til den stand som driftsmidlet hadde som nytt korrigert for eventuelle senere påkostninger. Selv om grensen ikke er nedfelt i loven, er praksis så lang og klar at den bare kan endres ved lov. Den regnskapsmessige behandlingen får derfor ingen betydning for den skattemessige behandlingen. At kostnader balanseføres regnskapsmessig betyr derfor ikke at beløpet også må inkluderes i saldoverdien.

Behandlingen har ingen betydning for den skattemessige behandling

Spesielt om driftsmidler som er kjøpt brukt

Regnskapsreglene tilsier at skillet trekkes i forhold til driftmidlets stand på nåværende eiers anskaffelsestidspunkt for å få riktig sammenstilling av inntekter og kostnader. Lignings-ABC presiserer at det derimot er standen på eiendelen som ny, korrigert for senere påkostninger, som er utgangspunktet for den skattemessige vurderingen. Det betyr for eksempel at når et foretak kjøper en nedslitt bygning for 2 og bygningen renoveres umiddelbart til opprinnelig stand for 3, skal hele renoveringsutgiften balanseføres etter regnskapsreglene. Etter skattereglene skal utgiften kostnadsføres.

Viktig forskjell på regnskap og skatt

Forsikringsoppgjør ved brann og lignende

Brann eller andre forhold som fører til at et varig driftsmiddel blir ødelagt, skal nesten alltid anses som realisasjon av eiendelen. Forskjellen mellom forsikringssummen og bokført verdi skal da resultatføres som gevinst eller tap. Hvis en helt ny bygning brenner ned og erstattes av et helt likt bygg er det mulig at det bør foretas kontinuitetsgjennomskjæring som følge av bytte av likeartede eiendeler. Det samme kan gjelde i de tilfellene der forsikringsoppgjøret bare gjelder en mindre del av en enhet.

Brann er nesten alltid “transaksjon”

11 Leasing

Finansielle leieavtaler skal balanseføres

”Finansielle” leieavtaler er leieavtaler der det vesentligste av den økonomiske risikoen og kontrollen som knytter seg til driftsmidlet er overført til leietakeren. Det følger av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven at slike leieavtaler skal balanseføres, fordi det har skjedd en transaksjon. Det er egentlig de økonomiske fordelene som balanseføres som eiendel, og ikke driftsmidlet som sådan. Den formelle eiendomsretten er jo fremdeles hos utleieren.

Kriterier for finansiell leasing

Grensen mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler er nærmere definert i NRS 14 Leieavtaler. Ifølge regnskapsstandarden skal det foretas en helhetsvurdering av avtalen hvis det er tvil om en avtale er finansiell eller operasjonell. Hvis minst ett av følgende kriterier er til stede, skal avtalen uansett anses som finansiell.

1. Det er rimelig sikkert at leietakeren vil kjøpe eiendelen etter utløpet av leieperioden, fordi han har rett til å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdien.
2. Leieperioden går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.
3. Nåverdien av leiebetalingene svarer hovedsakelig til markedsverdien av eiendelen ved inngåelsen av leieavtalen.
4. Eiendelen er av en så spesiell karakter at den, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner, ikke kan brukes av andre enn leietakeren.

I tillegg lister standarden opp en del indikasjoner som bør tas i betraktning ved en eventuell helhetsvurdering av avtalen.

Det skattemessige skillet mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler er noe annerledes enn det regnskapsmessige skillet

Enhver leieavtale må vurderes separat ut i fra innholdet i den konkrete avtalen. Mange leieavtaler er svært like når det gjelder en rekke forhold i leieavtalen. Slike ”standardavtaler” er som regel tilpasset skattereglene, slik at de er å anse som operasjonelle etter de skattemessige kriteriene, som er noe annerledes utformet enn kriteriene i regnskapsstandarden.

En rekke leiekontrakter er finansielle

Etter vår erfaring er de aller fleste kontrakter på leasing av produksjonsmaskiner, tyngre transportutstyr og lignende finansielle leieavtaler etter regnskapsreglene. Ofte er kriterium nr. 1 tilfredsstilt. Det er også svært vanlig at nr. 2 og/eller nr. 3 er innfridd. Når det gjelder leie av produksjonsmaskiner og lignende er blant annet kriterium nr. 4 ofte tilfredsstilt. Leiekontrakter på IT-utstyr, kopimaskiner mv. er vanligvis finansielle etter nr. 2 og/eller nr. 3. Derimot er leiekontrakter på personbiler vanligvis operasjonelle, hvis det ikke bevisst er avtalt en lav gjenkjøpspris på bilen, slik at avtalen rammes av kriterium nr. 1. Leiekontrakter på større eiendeler (eiendom, skip, fly) er ofte individuelt utformet, og det kan ikke angis noe generelt om slike avtaler er finansielle eller operasjonelle. Hvis de er finansielle, er det oftest fordi de rammes av kriterium nr. 1, og kanskje nr. 4.

Forholdet til skattereglene

Den regnskapsmessige behandlingen får ikke konsekvenser for den skattemessige behandlingen

Mange antok for noen år siden at den regnskapsmessige behandlingen også kunne/ville få betydning for den skattemessige behandlingen. Det er imidlertid en fast og langvarig praksis på hvilke kriterier som legges til grunn skattemessig, jfr. Lignings-ABC. Kriteriene avviker noe fra de regnskapsmessige kriteriene. ”Standard” leasingavtaler på for eksempel produksjons- eller anleggsmaskiner tilfredsstiller de skattemessige kriteriene for operasjonell leasing. I de få tilfellene som har blitt tatt opp, har ligningsmyndighetene vært mest opptatt av at ikke to skattytere skal foreta skattemessige avskrivninger på det samme driftsmidlet. I og med at leasingselskapene klassifiserer sine utleieobjekter som driftsmidler, kan ikke leietakeren også gjøre det.

Salg og tilbakeleie

Kontrakter om salg og tilbakeleie er ofte ikke en transaksjon

En avtale som består av et formelt salg av et driftsmiddel med tilbakeleie, skal bare anses som en regnskapsmessig transaksjon, dvs. som salg av driftsmidlet, hvis det vesentligste av den økonomiske risikoen og kontrollen som knytter seg til driftsmidlet er overført til kjøperen/utleieren. Hvis tilbakeleiekontrakten er å anse som finansiell, foreligger det ikke en regnskapsmessig transaksjon. Da skal utbetalingen fra leasingselskapet ved den formelle eiendomsovergangen regnskapsføres som lån i stedet for salgssum. Løsningen er annerledes enn i IAS 17, der gevinsten blir balanseført som utsatt inntekt, og eiendelen oppjustert til verdien slik den måles etter reglene om finansielle leieavtaler.

Regnskapsføring av gevinst

Hvis leiekontrakten er å anse som operasjonell, er utgangspunktet at gevinsten skal inntektsføres. Men noen ganger kan det være betydelige problemer med å fastsette en reell markedsverdi, for eksempel for spesialiserte eller avsides beliggende industribygg. I slike tilfeller må resultatføring av gevinsten fordeles over tilbakeleieperioden.

12
Aksjer og andeler i andre selskaper

Langsiktige investeringer - typer og metodebruk

Kostmetoden kan alltid brukes i selskapsregnskapet. I konsernregnskapet må egenkapitalmetoden brukes for tilknyttede selskaper og egenkapital- eller bruttometoden for felleskontrollert virksomhet

Langsiktige investeringer i aksjer og andeler deles i følgende grupper:

1. Investering i datterselskaper
2. Investering i felleskontrollert virksomhet
3. Investering i tilknyttede selskaper
4. Andre langsiktige aksjeinvesteringer

Kriterier for bruk av markedsverdi

En kan bruke kostmetoden for alle disse investeringene i selskapsregnskapet. De fleste velger denne løsningen, selv om det også er tillatt å bruke egenkapitalmetoden for de tre første gruppene i eierselskapets selskapsregnskap (alternativt bruttometoden for felleskontrollert virksomhet). I konsernregnskapet har en ikke den samme valgmuligheten. Der må egenkapitalmetoden brukes for tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet (alternativt bruttometoden for felleskontrollert virksomhet). Datterselskaper blir konsolidert i konsernregnskapet. ”Andre investeringer” skal regnskapsføres etter kostmetoden både i selskaps- og konsernregnskapet.

Kortsiktige investeringer – typer og metodebruk

Kortsiktige investeringer deles i:

1. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
2. Markedsbaserte aksjer som regnskapsføres etter markedsverdiprinsippet
3. Markedsbaserte aksjer som regnskapsføres etter kostprinsippet
4. Andre kortsiktige aksjeinvesteringer

Kriteriene for å bruke markedsverdi

Kriteriene for å bruke markedsverdiprinsippet er i utgangspunktet strenge, både når det gjelder aktivitet, risikospredning, likviditet i aksjen osv. Det er få foretak som tilfredsstiller kriteriene når de investerer i aksjer og lignende. Hvis en investerer i aksjefond i stedet for i enkeltaksjer, vil det være langt mer sannsynlig at kriteriene er tilfredsstilt, kanskje spesielt hvis en har investert i flere aksjefond samtidig.

Kostpris

Hvis kostprisen delvis er avhengig av en framtidig hendelse, for eksempel utfallet av en rettssak eller av de framtidige resultatene i det oppkjøpte selskapet, må total kostpris estimeres på kjøpstidspunktet. Kostprisen må da korrigeres etter hvert som oppgjør skjer, eller det kommer nye opplysninger som tilsier at estimatet må endres.

Regnskapsføring av mottatte utdelinger ved bruk av kostmetoden

Regnskapsføring av utdelingen er uavhengig av utdelingens formelle form

En eier kan motta utdelinger i form av ordinært eller ekstraordinært utbytte, som konsernbidrag med eller uten skattefradrag (i skattekonsern), og ved kapitalnedsettelse. Måten utdelingen gjennomføres på, vil ofte være bestemt av skattemessige eller aksjerettslige forhold. Slike forhold skal ikke bestemme regnskapsføringen. Regnskapsføringen av utdelingen er derfor uavhengig av utdelingens formelle form, og må avgjøres etter kriteriene i neste avsnitt, uavhengig av om utdelingen er utbytte eller kapitalnedsettelse. På dette området avviker dermed regnskapsretten betydelig fra blant annet skatteretten.

Bare opptjente resultater etter kjøpet kan danne grunnlag for resultatføring som inntekt hos eieren

Det er bare utdeling av resultater opptjent etter kjøpet som kan resultatføres som inntekt i eierselskapets regnskap. Problemstillingen er spesielt aktuell når en kjøper et datterselskap, og tar ut betydelige midler fra selskapet forholdsvis kort tid etter kjøpet som konsernbidrag, utbytte (ordinært eller ekstraordinært) eller ved kapitalnedsettelse. Da må utbyttet/konsernbidraget mer eller mindre i sin helhet klassifiseres som tilbakebetaling av kapital i eierens regnskap, dvs. som reduksjon av kostpris.

Avskrivning på merverdier

Når en skal beregne hvor mye som er opptjent, og dermed kan resultatføres som inntekt hos eieren, skal en prinsipielt ta hensyn til avskrivninger på eventuelle merverdier, på samme måte som i konsernregnskapet og ved bruk av egenkapitalmetoden og bruttometoden. Hvis en vurdering viser at merverdiene og eventuelle avskrivninger på dem ikke er vesentlige i forhold til eierens regnskap, bør en i praksis kunne unnlate å ta hensyn til dem ut fra en kost/nyttebetraktning. Det gjelder særlig for små foretak som ikke utarbeider konsernregnskap.

Spesielt om regnskapsføring i ”E-selskaper”

I 2005, særlig på slutten av året, ble det stiftet en rekke nye selskaper og foretatt kapitalinnskudd i eksisterende selskaper ved bruk av overgangsregel E til skattereformen. Kapitalinnskuddet ble noen ganger regnskapsført til virkelig verdi, men oftest til kontinuitet. Noen valgte kontinuitet i forhold til eierens kostpris, men de fleste valgte kontinuitet i forhold til andel av regnskapsmessig egenkapital pr. 31.12.2004.

Virkelig verdi

Ved bruk av virkelig verdi ved stiftelsen, blir resonnementet og framgangsmåten slik som ved kjøp av aksjene (til virkelig verdi).

Kontinuitet på regnskapsmessig egenkapital pr. 31.12.2004

Når kontinuitet på regnskapsmessig egenkapital ble valgt som regnskapsprinsipp, foreligger det per definisjon ingen mer- (eller mindre-)verdier. En slipper derfor å ta hensyn til avskrivning på merverdier ved beregningen av opptjent egenkapital. Når en skal beregne opptjent egenkapital, må en ta utgangspunkt i egenkapitalen på ”verdsettelsestidspunktet”, dvs. 31.12.2004, i stedet for egenkapitalen på det tidspunktet som aksjene ble overført til ”E-selskapet” (vanligvis i slutten av 2005). Dermed skal resultatet i 2005 inkluderes i opptjent egenkapital.

Kontinuitet på eierens kostpris

Hvis det ble brukt kontinuitet på eierens kostpris, er det eierens anskaffelsestidspunkt som er ”verdsettelsestidspunktet”. Da må det prinsipielt foretas en merverdianalyse på det tidspunktet som eieren kjøpte aksjene. Opptjent egenkapital er opptjente resultater fra eierens anskaffelsestidspunkt, korrigert for eventuelle avskrivninger på merverdier fra dette tidspunktet.

Regnskapsføring hos "E-selskapet" av utdeling fra A

Forutsetninger	
Virkelig verdi av aksjene i A i desember 2005	3 000
Andel av regnskapsmessig egenkapital i A per 31.12.2004	1 000
Eierens kostpris i januar 1993	600
Andel av regnskapsmessig egenkapital i A per 31.12.1992	400
Andel av resultat i A i 2005	300
Andel av resultat i A i 2006	0
Andel av resultat i A i 2007	200
Andel av avsatt utbytte i A per 31.12.2007	600
Virkelig verdi	
Virkelig verdi av aksjene i desember 2005	3 000
Andel av regnskapsmessig egenkapital per 31.12.2005	1 300
Merverdi	1 700
Årlig avskrivning på merverdi, forutsatt 10 % lineær avskrivning per år	170
Opptjent egenkapital i A etter "kjøpet"	200
Avskrivning på merverdi	- 340
Andel av resultat som inntektsføres i E-selskapet i 2006, alt. 2007	0 (- 140)
Utdeling	600
Utdeling som føres til reduksjon av kostpris	600
Kontinuitet på regnskapsmessig egenkapital per 31.12.2004	
Beløp som kan resultatføres som inntekt er lik opptjente resultater i 2005 til 2007	500
Utdeling	600
Utdeling som føres til reduksjon av kostpris	100
Kontinuitet på eierens kostpris	
Opptjente resultater (økning egenkapital)1993-2004	600
Opptjente resultater 2005-2007	500
Avskrivning på merverdier (forutsatt 10 % årlig avskrivning)	-200
Sum opptjente resultater	900
Utdeling (som dermed kan resultatføres som inntekt i sin helhet)	600

Nedskrivning

For kortsiktige investeringer må det umiddelbart foretas nedskrivning hvis virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi

For kortsiktige investeringer må det umiddelbart foretas nedskrivning til virkelig verdi hvis den er lavere enn balanseført verdi. Vurderingen kan foretas samlet for investeringer som inngår i og styres som en portefølje. En kan bare bruke porteføljeprinsippet hvis porteføljen er sammensatt for å redusere usystematisk risiko. Kravene til å bruke porteføljeprinsippet blir dermed omtrent like strenge som kravene til å bruke markedsverdiprinsippet. Etter vår oppfatning er det derfor liten grunn til å bruke porteføljeprinsippet, i og med at det er et markedsverdiprinsipp når samlet verdi er under samlet kostpris, men begrenset til samlet kostpris når samlet markedsverdi er høyere.

Langsiktige investeringer

Regnskapsstandarden om nedskriving omfatter også investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Nedskrivning av slike investeringer har vi behandlet til slutt i omtalen av nedskrivningsreglene.

13
Regnskapsføring av konsernbidrag

Konsernbidrag fra datterselskap til morselskap

Når et datterselskap gir konsernbidrag til et morselskap, søsterselskap eller lignende er dette disponering av resultatet i datterselskapet, på linje med utbytte.

Eksempel: Konsernbidrag fra datterselskap (D) til morselskap (M)

Hvis konsernbidraget er 100, blir regnskapsføringen slik:	
Disponering av resultat	72 (D)
Betalbar skattegjeld	28 (D)
Skyldig konsernbidrag (gjeld til morselskap)	100 (K)

Regnskapsføring av mottatt konsernbidrag i morselskapet

Morselskapet fører i utgangspunktet mottatt konsernbidrag som finansinntekt (inntekt på investering i datterselskap). Det må vurderes om hele eller deler av det mottatte konsernbidraget skal føres til reduksjon av investeringen, jf. ovenfor under ”Regnskapsføring av mottatte utdelinger ved bruk av kostmetoden”. Hvis hele eller deler av beløpet skal føres til reduksjon av investeringen, må en også her ta hensyn til skattevirkningen.

Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap

Når et morselskap gir konsernbidrag til et datterselskap, forplikter det seg til å skyte inn midler i datterselskapet. Da øker kostprisen med konsernbidraget, med fradrag for (eventuell) skatt.

Eksempel: Konsernbidrag fra morselskap (M) til datterselskap (D)

Hvis konsernbidraget er 100, blir regnskapsføringen slik:	
Aksjer i datterselskap	72 (D)
Betalbar skattegjeld	28 (D)
Skyldig konsernbidrag (gjeld til datterselskap)	100 (K)

Konsernbidrag fra mor til datter kan gis uhindret av reglene om fri egenkapital

Aksjelovens regler om utbytte og konsernbidrag tolkes slik at konsernbidrag kan gis fra morselskap til datterselskap uhindret av reglene om fri egenkapital, forutsatt at verdien av morselskapets investering i datterselskapet øker tilsvarende. Hvis det ikke skjer en slik verdiøkning (fordi verdien av investeringen ikke blir positiv selv etter konsernbidraget), må konsernbidraget være lovlig etter aksjelovgivningens utbytteregler. Men også i disse situasjonene skal en føre konsernbidraget som investering (med derpå følgende nedskrivning), og ikke som disponering av resultatet. Basert på ordlyden i aksjeloven skal antakelig også konsernbidrag fra morselskap til datterselskap behandles av morselskapets generalforsamling (selv om det ikke regnskapsføres som disponering).

Konsernbidrag til datterselskap med minoritetseiere

Det er ikke uvanlig at det gis konsernbidrag til selskaper som har utenforstående minoritetsinteresser (som kan eie opptil 9,99 % av aksjene når alle aksjene har lik stemmerett). Hvis det ikke foreligger noen avtale mellom aksjonærene om at det

selskapet som gir konsernbidraget skal få tilsvarende økonomiske fordeler på et senere tidspunkt, må den prosentvise andelen av konsernbidraget som tilfaller minoritetsinteressene i datterselskapet, føres som disponering av resultatet i morselskapets regnskap. Denne delen av konsernbidraget må derfor ligge innenfor rammene av fri egenkapital.

Konsernbidrag fra morselskap til datterdatterselskap

En kan bare føre konsernbidrag som investering i selskaper der en allerede har aksjer. Hvis selskapet som mottar konsernbidraget ikke er eid av morselskapet, for eksempel fordi det er et datterdatterselskap, må bidraget føres i morselskapets regnskap som investering i det mellomliggende datterselskapet. Den norske Revisorforening legger i sitt sirkulære 2000-80 til grunn at det mellomliggende selskapet likevel ikke skal regnskapsføre konsernbidraget (som økt kostpris på aksjer i sitt datterselskap med motpost i annen innskutt egenkapital). Det betyr at den formelt valgte løsningen må gjenspeiles i regnskapsføringen. Dersom man ønsker å regnskapsføre konsernbidraget i det mellomliggende selskapet, må man først overføre konsernbidrag fra morselskapet til datterselskapet, og deretter fra datterselskapet til datterdatterselskapet.

Konsernbidrag mellom datterselskaper i morselskapets regnskap

Verdien under kostmetoden av hvert enkelt datterselskap i morselskapets regnskap påvirkes ikke av at det gis konsernbidrag mellom datterselskapene, så lenge konsernbidraget gis av opptjente resultater etter kjøpet. Også her følges altså formalitetene. Konsernbidrag som overstiger opptjent egenkapital etter kjøpet, må føres som reduksjon av kostmetodeverdien av det datterselskapet som gir konsernbidraget, og som økning av kostpris i det selskapet som mottar konsernbidraget. Morselskapets resultatregnskap blir uansett ikke påvirket.

Konsernbidrag mellom datterselskaper via morselskapet

Når et datterselskap gir konsernbidrag til morselskapet, som deretter gir konsernbidraget til et annet datterselskap (i stedet for at konsernbidraget gis direkte mellom datterselskapene), registrerer morselskapet det mottatte konsernbidraget som inntekt hvis det gis av opptjente resultater etter kjøpet. Konsernbidraget (etter skatt) som ytes til det andre datterselskapet, blir balanseført som økt kostpris av dette selskapet. Totalt gir dette en høyere balanseført verdi av investeringen i datterselskapet og dermed også høyere egenkapital i morselskapet enn når det gis konsernbidrag direkte mellom datterselskapene.

Konsernbidrag når flere konsernselskaper eier aksjer i samme konsernselskap

Noen ganger eier flere selskaper i et konsern et konsernselskap sammen. I slike situasjoner gis det bare unntaksvis konsernbidrag i forhold til det enkelte selskapets eierinteresser. Ofte gir bare ett av eierselskapene konsernbidrag. Når selskapet som gir konsernbidraget, ikke er morselskapet i konsernet, kan det bare føre sin prosentvise eierandel av konsernbidraget som investering, fordi verdien av selskapets egen investering bare øker med den prosentvise eierandelen. Det resterende konsernbidraget (som øker verdien for andre konsernselskaper av deres investering) er disponering av resultatet. Det betyr at lovligheten av denne delen av konsernbidraget må vurderes i forhold til utbyttereglene i aksjeloven.

Oppsummering av reglene om regnskapsføring

Prinsippene for regnskapsføring av konsernbidrag kan i korte trekk beskrives slik:

- Hos giver er konsernbidraget investering i den grad selskapet har eierinteresser, for øvrig er det disponering av resultat.
- Hos mottaker er konsernbidraget avkastning (men med vurdering av om noe må føres til reduksjon av anskaffelseskost) i den grad selskapet har eierinteresser, for øvrig blir det innskutt annen egenkapital.
- Bare giver og mottaker skal i utgangspunktet regnskapsføre konsernbidraget, ikke mellomliggende selskap.

14
Varebeholdninger

Kostpris

Ved beregningen av anskaffelseskost skal alle former for rabatter og prisavslag trekkes fra. I enkelte bransjer utgjør årsbonus et vesentlig beløp. Hvis slik bonus ikke er inkludert i kostprisen i lagersystemet, må det gjøres spesielt fradrag i beholdningsverdien. Kontantrabatter skal trekkes fra på alle varer som kan kjøpes med kontantrabatt. Det gjelder også når en ikke har utnyttet rabatten, fordi det er verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet som skal være utgangspunkt for regnskapsføringen.

Ved beregning av anskaffelseskost skal alle former for rabatter og prisavslag trekkes fra, også kontantrabatt og årsbonus

Nedskrivning

Hvis virkelig verdi er lavere enn kostpris må det foretas nedskrivning. Virkelig verdi for varer er salgsverdi med fradrag for salgskostnader. Hvert enkelt vareslag må i utgangspunktet vurderes separat. Men det kan være riktig å foreta en samlet vurdering av en varegruppe, eller produkter som henger nær sammen på annen måte.

Normalt skal hver vare vurderes separat

Det er langt mer sannsynlig at det må foretas nedskrivninger til virkelig verdi i en virksomhet som går med underskudd enn i en virksomhet som har store overskudd i forhold til omsetningen. Dette ses antakelig enklest hvis en ser på to svært like virksomheter. Den virksomheten som har svake resultater vil ha mye høyere kostnader pr. enhet enn konkurrenten som har gode resultater.

Nærmere om fastsettelse av virkelig verdi

Det er salgsprisen på det antatte salgstidspunktet som skal legges til grunn ved beregningen, altså ikke salgsprisen på balansetidspunktet eller vurderingstidspunktet. Men den framtidige salgsprisen skal bedømmes ut fra situasjonen på balansetidspunktet. Når en foretar vurderingen må en skille mellom hendelser etter balansedagen som skal påvirke vurderingen (nye opplysninger om forhold på balansedagen), og hendelser etter balansedagen som ikke skal trekkes inn i vurderingen (for eksempel brann hos en konkurrent), jfr. omtalen av hendelser etter balansedagen.

Virkelig verdi av beholdninger kan være vanskelig å fastsette. Virkelig verdi av varer er salgspris med fradrag for alle gjenværende kostnader

Begrepet salgskostnader omfatter ifølge NRS 1 Varelager langt flere kostnader enn begrepet i seg selv angir. Salgskostnadene omfatter alle gjenværende kostnader fram til salget, dvs. ikke bare gjenværende salgskostnader, men også lagringskostnader, andel av administrasjonskostnader, produksjonskostnader (for råvarer og varer i arbeid) osv.

I høringsutkastet til endringer i NRS 1 Varelager er det foreslått at salgskostnader bare skal omfatte direkte (variable) salgskostnader. Denne løsningen kan brukes allerede i 2008.

Faktisk ukuransvurdering

For ferdigvarer (egenproduserte ferdigvarer og handelsvarer) er det først og fremst aktuelt å beregne virkelig verdi for ukurante varer. Ukuransbegrepet bruker vi først og fremst på beholdninger som er større enn ønskelig eller nødvendig. Ukurans kan for eksempel skyldes motesvingninger, teknologisk utvikling eller at kunder som det er produsert spesielle varer for ikke lenger handler av virksomheten. Den virkelige verdien er lavere enn den var før varene ble ukurante enten fordi en må sette ned prisen for å få solgt varene (redusert salgspris), eller fordi de må ligge lenger på lager enn normalt (økte lagringskostnader), eller at en må øke salgsinnsatsen (økte salgskostnader). En må se de ulike forholdene sammen. For eksempel vil redusert salgspris gjennom et utsalg kunne føre til at en utnytter bemanningen og andre faste kostnader bedre enn i en normal salgsperiode, slik at salgskostnadene blir et lavere beløp pr. enhet (alternativt en lavere prosent av salgspris) enn normalt. Og økte lagringskostnader kan kanskje bli delvis kompensert av at varen kan selges til en økt pris på et senere tidspunkt. Ukuransvurderingen vil derfor være svært individuell, og det er vanskelig å angi noe nærmere om hvordan ukuransvurderingen skal foretas i praksis. Hvor mye arbeid som skal legges i ukuransvurderingen må avgjøres ut fra betydningen for regnskapet. En forretning som starter utsalg på mesteparten av varebeholdningen 2. januar må åpenbart legge vesentlig mer arbeid i en ukuransvurdering enn en dagligvareforretning.

Gjenanskaffelseskost som tilnærming til virkelig verdi

For råvarer og varer i arbeid aksepterer NRS 1 Varelager at gjenanskaffelseskost blir brukt som tilnærming til virkelig verdi. En bør imidlertid ikke bruke gjenanskaffelseskost ukritisk. Det gjelder spesielt i virksomheter som kjøper råvarer som stadig blir rimeligere (for eksempel elektronikk), selv om også utsalgsprisen på virksomhetens produkter faller. Hvis virksomheten likevel tjener penger, vil det normalt ikke være riktig å skrive ned beholdningen til gjenanskaffelseskost hvis den ikke er ukurant, nettopp fordi salgsprisen dekker alle kostnadene og fortjenesten. I slike bransjer er det som regel slik at det er en direkte og løpende sammenheng mellom fall i råvarepris og fall i prisen på ferdigvarer.

Noe annerledes blir det i bransjer som produserer varer av råvarer der prisene svinger opp og ned (for eksempel stål, og oljebasert produkter). Også her vil det som regel være en sammenheng mellom prisen på råvarene og prisen på ferdigvarene, men ofte kan råvareprisen endre seg etter at prisen på ferdigvarene er avtalt. I slike situasjoner er nok som regel begrunnelsen for å bruke gjenanskaffelseskost noe bedre.

15 Kundefordringer

Fordringer i utenlandsk valuta

Fordringer i utenlandsk valuta skal omregnes til balansedagens kurs, eventuelt balansedagens forwardkurs om det er lenge til forfall. Hvis virksomheten foretar valutasikring ved bruk av terminkontrakter, er det to alternative behandlingsmåter. Etter IFRS skal terminkontrakten behandles som et selvstendig finansielt instrument, i så fall må en bruke dagskurs på fordringen (bruttoføring). Etter norsk regnskapspraksis kan en alternativt bruke terminkursen i stedet for dagskurs på kundefordringen (nettoføring). Begge disse alternativene aksepteres i høringsutkastet om finansielle instrumenter som ble gitt ut i november 2008.

Fordringene skal omregnes til dagskurs eller terminkurs

Manglende betaling som følge av reklamasjoner

Hvis en kunde helt eller delvis unnlater å betale en fordring som følge av at han ikke er tilfreds med leveransen, og en forventer å sende kreditnota, må kundefordringene reduseres med det forventede kreditnotabeløpet. Motposten er salgsinntekt (som om kreditnota var sendt). Hvis en i stedet forventer å måtte utføre etterarbeider, blir balanseføringen utsatt inntekt i stedet for reduksjon av kundefordringer, alternativt en kostnadsavsetning. Det er ikke uvanlig, men likevel ikke riktig, å føre avsetning til reklamasjoner som avsetning til tap på fordringer. Tap på fordringer skal forbeholdes tap som følge av manglende betalingsevne.

Avsetning på grunn av reklamasjon er ikke avsetning til tap på fordringer

Avsetning til tap på fordringer

Fordringer som er konstatert tapt skal kostnadsføres som konstaterte tap. Deretter må en vurdere hvor stor avsetningen til forventede tap på den gjenværende fordringsmassen bør være. Avsetningen bør beregnes som en forventningsverdi. Først bør en plukke ut de kundefordringene der en antar at det foreligger en viss tapsrisiko. For hver av disse fordringene bør en på best mulig måte anslå tapsrisikoen (gjerne som en prosentsats). Ved å multiplisere tapsrisikoen med fordringens verdi for hver enkelt av de aktuelle fordringene, får en fram forventningsverdien av tapet på disse fordringene. Ofte vil en også lide tap på fordringer hvor en ikke var kjent med tapsrisikoen når vurderingen ble foretatt. Dette er mer aktuelt i årsregnskapet for 2008 enn de siste årene, som følge av den reduserte etterspørselen etter varer og tjenester i mange bransjer, som allerede har ført til et økende antall konkurser. Det må derfor foretas en viss avsetning for å dekke også denne risikoen. Jo lenger ut på det nye året som vurderingen foretas, jo bedre grunnlag har en for å foreta en riktigst mulig avsetning (beregne en riktigst mulig forventningsverdi).

Avsetning til tap på fordringer bør beregnes som en forventningsverdi

Kundefordringer kan være reelle utlån

Hvis alle fordringer pr. 31.12 er innbetalt når vurderingen foretas, skal det normalt ikke foretas avsetning til tap. I noen situasjoner må imidlertid deler av en kundefordring anses som et lån til kunden. Det gjelder når en kunde som alternativ til et formelt lån får ekstra lang kredittid. I praksis skjer dette blant annet i forbindelse med etablering av en virksomhet, eller når en kunde har økonomiske problemer. Da må tapsrisikoen for det reelle lånet vurderes på samme måte som øvrige utlån. Forholdet vil ofte være at en vil tape hele lånet hvis kunden går konkurs. Da må det også foretas avsetning pr. 31.12. selv om kunden formelt har betalt hele fordringen pr. 31.12 fordi han betaler de eldste fakturaene først.

16
Utsatt skatt/skattefordel

Midlertidige forskjeller som oftest ikke skal gå inn i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt/skattefordel

Noen midlertidige forskjeller skal generelt holdes utenfor grunnlaget

Noen midlertidige forskjeller skal holdes utenfor beregningen av utsatt skatt (/skattefordel), fordi utsatt skatt er trukket fra i eiendelsverdien. Det kan gjelde eiendeler (og gjeld) som er overført til virkelig verdi men med skattemessig kontinuitet, og ikke avskrivbare eiendeler som ikke forventes solgt i overskuelig framtid. Årets regnskapsmessige avskrivninger på de aktuelle eiendelene vil skattemessig bli reversert gjennom endring i midlertidige forskjeller. Men som følge av at eiendelene ikke går inn i beregningen av utsatt skatt, skal heller ikke endring i den midlertidige forskjellen være med i grunnlaget for endring i utsatt skatt.

Goodwill etter fusjon

Goodwill er nettostørrelse

Etter et oppkjøp er det ikke uvanlig at et morselskap fusjonerer med det oppkjøpte datterselskapet. Da skal de regnskapsførte verdiene i konsernregnskapet videreføres i selskapsregnskapet (konsernkontinuitet). Hvis det er gjenværende goodwill, vil den balanseførte verdien representere en skatteøkende midlertidig forskjell, fordi den skattemessige verdien er null. Som følge av at goodwill er en residualpost der eventuell utsatt skatt er fratrukket i eiendelsverdien er det ikke balanseført utsatt skatt på goodwill i konsernregnskapet. Det skal derfor heller ikke balanseføres utsatt skatt på goodwill etter fusjonen. Det samme gjelder ved andre fusjoner til virkelig verdi, men med skattemessig kontinuitet.

Konserninterne overføringer

Eiendelsverdien er nettostørrelse

Ved bruk av forskriften om konserninterne overføringer ved salg av eiendeler eller virksomhet mellom selskaper i samme skattekonsern, skal salgsprisen reflektere at kjøperen ikke får skattemessige avskrivninger på merverdier i forhold til skattemessige verdier. Den anbefalte regnskapsmessige løsningen er at kjøperen regnskapsfører den overtatte eiendelen til netto kostpris, dvs. kostprisen etter fradrag for utsatt skatt, som ofte er beregnet til nåverdi. Da oppstår samme problemstilling som ved goodwill etter fusjon, og løsningen blir tilsvarende.

Skattemessig gevinst i selgerselskapet

Det selgende selskapet vil bli beskattet for gevinsten hvis det kjøpende selskapet går ut av skattekonsernet så lenge den overtatte eiendelen fremdeles er i behold i selskapet. Etter Finansdepartementets oppfatning representerer den ubeskattede gevinsten en midlertidig forskjell i det selgende selskapet. Forskjellen skal inngå i beregningsgrunnlaget for korreksjonsinntekt. Regnskapsmessig ser en ikke på dette som en midlertidig forskjell, men som et garantiansvar. Det skal derfor ikke avsettes for utsatt skatt på beløpet hvis det ikke er sannsynlig at skatten må betales.

Tomter

Den midlertidige forskjellen vil ikke reversere i overskuelig framtid

Hvis en har til hensikt å eie en tomt i uoverskuelig framtid kan en unnlate å avsette for utsatt skatt på midlertidig forskjell på tomter som brukes i egen virksomhet.

Andre spesielle problemstillinger vedrørende utsatt skatt/ skattefordel

Aksjer og andeler i andre selskaper

Aksjer og andeler

Fra og med 7. oktober 2008 skattlegges reelt sett aksjeutbytte og salgsgevinster på aksjer/andeler under fritaksmetoden med 3 %. Konsernbidrag med og uten skattefradrag likestilles ikke med utbytte, og mottakeren skal derfor ikke beregne noe inntektstillegg. Det kan dermed oppstå midlertidig forskjell både på aksjer og andeler under fritaksmetoden. Forskjellen utgjør i utgangspunktet 3 % av differansen mellom balanseført verdi og skattemessig verdi. Skattemessig verdi er inngangsverdien. Normalt kan morselskap unnlate å avsette for utsatt skatt på den midlertidige forskjellen. Men det må beregnes midlertidig forskjell på 3 % av utbytte fra datterselskap som morselskapet inntektsfører det samme året som datterselskapet avsetter utbyttet.

Inntekten, og dermed skatten, skal beregnes av netto gevinster i løpet av inntektsåret. En bør likevel være varsom med å motregne skattereduserende mot skatteøkende forskjeller, da det som regel ikke kan sannsynliggjøres at en vil realisere tap for å oppnå slik skattebegrensning. Netto tap kan heller ikke fremføres mot annen inntekt eller fremføres til senere år.

Andeler

Når et selskap eier andeler i et deltakerliknet selskap skal det i tillegg beregnes utsatt skatt/skattefordel for å få riktig sammenstilling. Det er eierne som betaler skatten på det deltakerlignede selskapets alminnelige inntekt. Skatten vil dermed bli inkludert i eierens skattekostnad, og den vil normalt ha liten eller ingen sammenheng med resultat før skatt for investeringen, dvs. inntektsføring av mottatte utdelinger.

For å få en fornuftig periodisering av skattekostnaden hos eieren, må eieren balanseføre en utsatt skattefordel som tilsvarer den betalbare skatten som oppstår som følge av den skattepliktige inntekten. Skattefordelen må kostnadsføres når utdelinger fra det deltakerliknede selskapet resultatføres. Denne utsatte skatten/ skattefordelen må beregnes i tillegg til den utsatte skatten som er nevnt ovenfor.

Ved å beregne skattemessig verdi på andelen og midlertidig forskjell på som forskjellen mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi (inkl. over-/underpris ved kjøp) vil en i utgangspunktet få riktig midlertidig forskjell som grunnlag for beregning av den utsatte skatten/skattefordelen i balansen. Men blant annet ved nedskrivning av andelsverdien i eierens regnskap og ved permanente forskjeller i det deltakerlignede selskapet må det vurderes om det må foretas korreksjon av den skattemessige verdien. Vi går ikke nærmere inn på dette forholdet her.

Leieavtaler

Når leieavtaler balanseføres regnskapsmessig, men ikke skattemessig, vil det være en skatteøkende midlertidig forskjell mellom den balanseførte verdien av de aktuelle eiendelene, og den skattemessige verdien, som alltid er null. Det er viktig å huske på at det også vil være en midlertidig forskjell på gjeldssiden. Den skattemessige verdien

av den balanseførte gjelden vil til enhver tid også være null. Det vil derfor til enhver tid være en skatteøkende midlertidig forskjell tilsvarende den balanseførte gjelden. I skatteskjemaet for midlertidige forskjeller har en valgt å beregne netto midlertidig forskjell knyttet til leieavtaler.

I noen få situasjoner kan det være aktuelt å klassifisere en leiekontrakt som finansiell etter skattereglene, men operasjonell etter regnskapsreglene. Da vil det også oppstå midlertidige forskjeller, men ”med motsatte fortegn”.

Kjøp av virksomhet (”innmat”) med pensjonsordninger, usikre forpliktelser mv.

Pensjonsforpliktelsene har en kostpris

Ved kjøp av virksomhet i form av såkalt innmatskjøp, skal alle eiendeler og forpliktelser regnskapsføres til virkelig verdi på kjøpstidspunktet. Den regnskapsmessige verdien vil samtidig utgjøre skattemessig kostpris for hver enkelt eiendels- og gjeldspost. Ved kjøpet vil det altså ikke eksistere noen midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Hvis den oppkjøpte virksomheten har pensjonsforpliktelser (sikrede eller usikrede), usikre forpliktelser mv. vil kostprisen for virksomheten også være redusert med virkelig verdi av slike forpliktelser (som vanligvis har en skattemessig verdi på null hos selgeren). Tilsvarende gjelder for netto pensjonsmidler. I den videre behandlingen bruker vi pensjonsforpliktelser som eksempel på en overtatt forpliktelse.

Reversering av kostprisen

Den skattemessige verdien vil i årene framover alltid være lik gjenværende regnskapsmessig forpliktelse fra kjøpstidspunktet. Verdien reduseres etter hvert som pensjonsforpliktelsen til de personene som var ansatt på kjøpstidspunktet opphører, dvs. når de slutter eller dør. I prinsippet må en derfor følge opp alle ansatte ved kjøpet helt fram til uttredelsestidspunktet. Det kan være over en periode på mer enn femti år. I praksis vil en nok bruke en tilnærmingsmetode. Normalt må det aksepteres at det lages en fornuftig plan for reduksjon av den gjenværende forpliktelsen, basert på realistiske forventninger om når de ansatte vil gå ut av ordningen.

Netto pensjonsmidler

I den grad brutto pensjonsmidler ved kjøpet består av pensjonspremiefond (eller innskuddsfond), kan en kreve skattemessig fradrag for kostprisen når midler tas av fondet for å dekke årets premie. For øvrige midler må en bruke samme tankegang som vi har beskrevet ovenfor for netto pensjonsforpliktelser. Etter vår oppfatning betyr det at en også kan kreve skattemessig fradrag for eventuell overfinansiering som ikke skyldes pensjonspremiefond/innskuddsfond. Slik overfinansiering forekommer for øvrig bare helt unntaksvis.

Salg av virksomhet (”innmat”) med pensjonsforpliktelser, usikre forpliktelser mv.

Det selgende selskapet får skattemessig fradrag for pensjonsforpliktelsen ved salget, i og med at forpliktelsen gjøres opp. Dette medfører ingen spesielle praktiske problemstillinger i det selgende selskapet. Etter salget vil den midlertidige forskjellen være null, mens det var en midlertidig forskjell tilsvarende pensjonsforpliktelsen før salget. Endring i den skattereduserende forskjellen vil redusere den skattepliktige inntekten i salgsåret.

Balanseføring av skattefordeler

Utgangspunktet er utligning

Utgangspunktet er at midlertidige forskjeller med ulikt fortegn som vil reversere i samme periode skal utlignes. Ved vurderingen av når forskjellene vil reversere kan

en ta hensyn til realistisk skatteplanlegging. Skatteplanlegging er spesielt aktuelt for eiendeler med skattereduserende midlertidige forskjeller, fordi det ofte er nødvendig å realisere eiendelen (gjennom salg, utrangering eller lignende) for å få den midlertidige forskjellen til å reversere.

Vær varsom med skattereduserende forskjell på bygninger

En bør være forsiktig med å utligne midlertidige forskjeller knyttet til bygninger mv., spesielt forretningsbygg. Når det først har oppstått en skattereduserende forskjell, vil den normalt øke inntil driftsmidlet er avskrevet til null i regnskapet. Deretter reverserer den langsomt. Som følge av ulike forhold (for eksempel at virksomheten har behov for bygget eller at det skattemessig er mest realistisk at bygget vil bli fisjonert ut før et eventuelt salg) kan det være urealistisk at foretaket vil selge bygget for å få forskjellen til å reversere. I slike situasjoner kan en normalt bare foreta utligning hvis foretaket har andre bygg (i samme avskrivningsgruppe) som har tilsvarende skatteøkende midlertidig forskjell.

Det må vurderes om langsiktige fordringer er "næring"

For langsiktige fordringer må det vurderes om fordringen er "i næring" etter skattereglene. En får ikke fradrag når tapet realiseres hvis det ikke er i næring. I så fall vil det ikke oppstå noen midlertidig forskjell som følge av nedskrivningen, den blir da en permanent forskjell. Ofte er det uklart om en fordring er "i næring". Da er det vanlig at det kreves skattemessig fradrag når tapet realiseres, og se om ligningsmyndighetene godtar fradragsføringen. I så fall bør nedskrivningen behandles som en midlertidig forskjell inntil tapet eventuelt realiseres. En bør være forsiktig med å ta den midlertidige forskjellen med i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt/skattefordel, særlig når det kan ta lang tid før et tap eventuelt realiseres (for eksempel når fordringen er på et datterselskap). Ofte vil de skatteøkende forskjellene ha reversert før realisasjonstidspunktet. I tillegg er det usikkert om en vil få skattefradrag ved realisasjonen.

Fremtidige skattepliktige overskudd er begrunnelsen for oppføring av netto skattefordel

Når en ikke kan foreta utligning av skattereduserende forskjeller mot skatteøkende forskjeller, må det vurderes om en skattereduserende midlertidig forskjell likevel kan gå inn i grunnlaget for balanseført utsatt skattefordel eller redusert utsatt skatt. Begrunnelsen for oppføringen vil da være realistiske forventninger om at selskapet vil få tilstrekkelige skattepliktige overskudd til å utnytte de skattereduserende forskjellene som reverserer. Kriteriene for oppføring er de samme i Norge som etter IFRS. Ved vurderingen kan en ta hensyn både til skattepliktige overskudd som følge av driften, salg av eiendeler med skattepliktige gevinster og sannsynlige konsernbidrag. Vurderingen av om det er sannsynlig at det vil oppstå skattepliktige overskudd må være realistisk. Det er en kjensgjerning at mange foretak altfor ukritisk oppfører utsatt skattefordel som eiendel i balansen. For eksempel kan nystartede virksomheter oftest ikke sannsynliggjøre tilstrekkelige skattepliktige overskudd hvis de ikke inngår i et skattekonsern, eller umiddelbart overtar en eksisterende virksomhet som historisk kan vise til positive resultater.

Utsatt skattefordel på pensjonsforpliktelser

Utsatt skattefordel på pensjonsforpliktelser kan alltid balanseføres

Utsatt skattefordel på skattereduserende midlertidig forskjell tilknyttet balanseførte pensjonsforpliktelser kan alltid balanseføres. Årsaken er en fortsatt drift tankegang. Pensjonsforpliktelsen er som regel svært langsiktig, og den er derfor betinget av at selskapet greier å opprettholde virksomheten på lang sikt. Det er vanligvis avhengig av at selskapet har overskudd. Og hvis selskapet har overskudd, kan skattefordelen utnyttes. Ved direkte pensjoner som bare forventes å løpe noen få år, må balanseføring antakelig vurderes i forhold til de vanlige kriteriene.

17
Pensjoner

Ytelsesordninger

Beregning av netto pensjonsforpliktelser/-midler når selskapet har ytelsesplaner, typisk en foretakspensjonsordning, er komplisert. Det oppstår i praksis en rekke spørsmål. På dette omfattende området henviser vi først og fremst til publikasjonen ”Pensjonsordninger - regnskap og skatt. En praktisk håndbok”, som er gitt ut av Den norske Revisorforening i samarbeid med Den norske Aktuarforening.

Veiledning om pensjonsforutsetninger

Norsk RegnskapsStiftelse fastsetter veiledende pensjonsforutsetninger. I veiledningen gis det klar veiledning om hvilke forutsetninger som bør brukes ved pensjonsberegningene. Forutsetningene justeres normalt et par ganger i året. Det er forutsetningene pr. 31.12.2008 som skal brukes ved pernsjonsberegningen for 2008. Disse forutsetningene vil bli publisert tidlig i januar. Mange foretak må be aktuaren om en ny beregning etter at forutsetningene er publisert. Hvis ingen andre forutsetninger enn renten må endres, er dette en oppgave som aktuarene kan utføre raskt og rimelig.

Beregningsforutsetningene i veiledningen

Innledningsvis påpekes det at de aktuarmessige forutsetningene må være konsistente.

Pr. 31.10.2008 oppgir veiledningen følgende konsistente gjennomsnittlige forutsetninger:

Gjennomsnittlig diskonteringsrente ved 25 års vektet utbetalingsperiode (varierer fra 4,4 % (10 år) til 4,2 % (40 år))	4,3 %
Risikopåslag for de som bruker NRS 6 og velger å estimere en bedriftsobligasjonsrente	1,5 %
Avkastning ved plassering i livselskap eller lignende	6,3 %
Gjennomsnittlig lønnsvekst (inkl. karrieretillegg)	4,5 %
G-regulering	4,25 %
Pensjonsregulering (minimums- maksimumsregulering	2,0-4,25 %

I veiledningen forklares det hvordan en har kommet fram til disse forutsetningene. Det framheves at hvert enkelt foretak må vurdere forutsetningene ut fra sine egne forhold og de ulike pensjonsordninger man har. Bedriftsspesifikke forhold kan gi visse nyanser i forhold til de forutsetninger som veiledningen legger opp til, mest sannsynlig for gjennomsnittlig lønnsvekst.

Veiledningen anbefaler for øvrig at det tabellverket som er brukt i de fleste beregninger tidligere (K1963) for dødelighet erstattes med nytt tabellverk fra 2005 (K2005).

Feilkilder i forbindelse med pensjonsberegningene

I forbindelse med aktuarberegningene er det flere områder hvor det kan oppstå feil, hovedsakelig på grunn av at de anvendte forutsetningene ikke er korrekte. Følgende opplisting gir en oversikt over de vanligste feilkildene.

Foretakspensjon

- Antall ansatte og pensjonister og lønnsgrunnlag per 01.01 i regnskapsåret skal legges til grunn for beregningen.
- Faktiske pensjonsmidler per 01.01 skal svare til flytteverdien i henhold til kontoutskriften fra forsikringsselskapet. Ved bytte av forsikringsselskap bør man kontrollere denne posten spesielt.
- Diskonteringsrenten, jfr. ovenfor.
- Estimatet for innbetalt premie skal stemme med faktisk innbetaling.
- Andel administrasjonskostnader knyttet til premieinnbetalingen skal ikke være tatt med som innbetalt premie i beregningen. Betalte administrasjonskostnader skal heller ikke regnskapsføres som en del av innbetalt premie.
- Behandlingen av estimatendringer og eventuelle planendringer skal følge NRS 6 og være konsistente med tidligere års prinsipper.
- Arbeidsgiveravgiften skal beregnes av faktisk netto pensjonsforpliktelse. Det er ikke tillatt å kostnadsføre i takt med betalingen.
- For arbeidsgiveravgift foreligger det flere valgmuligheter. Pass på at man har en klar forståelse av hvilken løsning aktuaren beregner i forhold til.

AFP-ordningen

- Kontroll av at antall pensjonister i ordningen er korrekt. Under forutsetning av at AFP-pensjonister fortsatt skal ha opptjening i foretakspensjonsordningen (arbeidsgiver kan velge), så vil ansatte (aktive) + pensjonister i AFP-ordningen svare til antall ansatte (aktive) i foretakspensjonsordningen.
- Estimert premieegenandel skal stemme med faktisk betalt egenandel.
- Det skal beregnes arbeidsgiveravgift av usikrede forpliktelser/pensjonskostnaden. Aktuarer pleier vanligvis å inkludere arbeidsgiveravgiften i sine tall, pass på å unngå dobbelføring!
- Det er vanlig praksis at det brukes samme diskonteringsrente for AFP-ordningen som for foretakspensjonsordninger. Det bør vurderes om en bør velge en annen rente fordi løpetiden for en AFP-ordning er mye kortere enn i en foretakspensjonsordning.
- Uttakstilbøyeligheten bør vanligvis ligge på 45 - 50 %, basert på statistiske målinger.
- Estimatendringer og planendringer må periodiseres konsistent og i samsvar med eventuelle andre pensjonsordninger som balanseføres.
- Sannsynligheten for at ansatte jobber i foretaket til de er 62 år må vurderes. Hvis det kan sannsynliggjøres at det ikke er tilfelle, bør det ikke regnskapsføres noen forpliktelse. Historiske data kan vanligvis legges til grunn for sannsynliggjøringen.

- LO/NHO-ordningen er en ytelsesbasert flerforetaksordning. Det betyr at ordningen skal regnskapsføres som en foretakspensjonsordning. Ordningens administrator er imidlertid ikke i stand til å skaffe fram nødvendige opplysninger. Inntil videre kan ordningen derfor regnskapsføres som en innskuddsordning, dvs. ingen balanseføring.

Innskuddsordninger

Vanligvis blir det ingen balanseføring

En innskuddspensjonsordning går ut på at foretaket forplikter seg til å betale et årlig tilskudd til de ansattes pensjonsordning. Det betyr blant annet at det er de ansatte som overtar risikoen for avkastningen på midlene som innbetales. Den regnskapmessige behandlingen av slike ordninger er vanligvis enkel. Som en følge av at foretaket har gjort opp sin forpliktelse for regnskapsåret ved å innbetale årets tilskudd, er det årets tilskudd til ordningen som skal kostnadsføres. Eventuell innbetaling til innskuddsfond (som kan sammenlignes direkte med pensjonspremiefond i foretakspensjonsordninger) skal balanseføres.

Innskuddsordninger med garantier fører til balanseføring av forpliktelsen

Ovenfor har vi forutsatt at det er en ”ren” innskuddsordning. Men det kan også avtales at foretaket skal skyte til noe ekstra, hvis forvaltningen av innskuddsmidlene gir et dårlig resultat, dvs. en dårlig pensjon for de ansatte. Det kan for eksempel avtales at foretaket garanterer en minimumsavkastning eller at foretaket lover de ansatte et minimumsnivå for samlet pensjonsytelse. Uansett har foretaket påtatt seg en forpliktelse som må regnskapsføres.

Overgang fra foretakspensjon til innskuddspensjon

En rekke foretak går for tiden over fra foretakspensjon til innskuddspensjon. I og med at det ikke skal være noen poster i balansen etter overgang til innskuddspensjon, må tidligere balanseførte pensjonsforpliktelser/-midler inntektsføres/kostnadsføres. Det er ikke alltid like opplagt på hvilket tidspunkt de tidligere forpliktelsene/midlene skal fjernes fra balansen. Vi skal vise dette ved et eksempel.

- I desember x1 gjorde styret vedtak om at selskapet skal gå over fra en foretakspensjonsordning til en innskuddsordning, og det ble gjort tilsvarende endring i avtalen med de ansatte. Beslutningen baserer seg blant annet på tilbud fra flere forsikringsselskap.
- Det ble samtidig besluttet at virkningsdatoen skal være fra 1. juli x2.
- Selskapet forhandler i januar med flere forsikringsselskap. Avtale med valgt forsikringsselskap underskrives i februar x2.

Regnskapet pr 31.12.x1 skal vise forpliktelsen på dette tidspunktet. Spørsmålet blir om selskapet har en forpliktelse pr. 31.12.x1. Etter vår oppfatning er det styrevedtaksdatoen som er regnskapsføringstidspunktet selv om ytelsesordningen ikke opphører før 30.06, forutsatt at en vet at vedtaket ikke kan reverseres når regnskapet avlegges. Beste estimat på forpliktelsen 31.12 blir da null eller et svært begrenset beløp, selv om foretakspensjonsordningen ikke opphører før 30.06.

Underskrift av avtalen er en ny hendelse etter balansedagen som bekrefter estimatet på forpliktelsen (virkelig verdi).

18
Avsetning for usikre forpliktelser

Definisjon av usikre forpliktelser

Avsetning for usikre forpliktelser kjennetegnes ved at de enten er betingede eller at forpliktelsen utgjør et usikkert beløp

Avsetninger for forpliktelser kan være både kortsiktige og langsiktige gjeldsposter. Her omtaler vi andre usikre forpliktelser enn pensjonsforpliktelser og utsatt skatt. Det som kjennetegner avsetninger for usikre forpliktelser er at de enten (og svært ofte) er betingede, dvs. at de er avhengige av framtidige hendelser, at tidspunktet for oppgjør er usikkert eller (og også svært ofte) at forpliktelsen utgjør et usikkert beløp. Eksempler på usikre forpliktelser er avsetning til garantiansvar, avsetning til restruktureringskostnader og avsetning til erstatningskrav eller lignende som er reist mot selskapet. Den regnskapsmessige behandlingen er regulert av NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Regnskapsføring

Hendelsen må ha skjedd før balansedagen, og det er sannsynlig at det blir en utbetaling

Hovedregelen er at en usikker forpliktelse skal regnskapsføres når den er et resultat av en hendelse før balansedagen. Regnskapsføring for en enkeltstående forpliktelse skal bare skje når det er sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 % sannsynlighet) for at den kommer til oppgjør. Det skal foretas avsetning også til “selvpålagte” forpliktelser. For at regnskapsføring skal skje, må forpliktelsen kunne estimeres med rimelig grad av pålitelighet. Det skal likevel mye til for å unnlate avsetning begrunnet med at det er for stor usikkerhet. Usikkerheten skal heller bygges inn i målingen.

Utgangspunktet er at en skal balanseføre det beløpet en vil betale for å fri seg fra forpliktelsen

Det er beste estimat på oppgjørsverdien som skal regnskapsføres. Det beste estimatet er det beløpet som foretaket ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri fra den usikre forpliktelsen. Normalt vil det være et beløp i nærheten av forventningsverdien. For enkeltstående forpliktelser kan det mest sannsynlige utfallet være et like godt eller bedre estimat. Utviklingen går antakelig mer og mer i retning av at forventningsverdien brukes også i slike situasjoner. Hvis selskapet har flere usikre forpliktelser, vil hovedregelen være at det er forventningsverdien som skal regnskapsføres. Vanligvis skal eventuelle regresskrav fra selskapets side behandles som en betinget eiendel. Det må være nær 100 % sikkert at regresskravet kan gjøres gjeldende for å regnskapsføre det.

Hvis en usikker forpliktelse ikke regnskapsføres, skal det gis noteopplysning om den hvis den er vesentlig for å bedømme selskapets stilling og/eller resultat.

Avsetning til garantiansvar

En leverandør som har en form for garanti for utført arbeid eller leverte varer, må foreta avsetning til påregnelig garantiansvar når betaling for garantiarbeidet er inkludert i prisen ved leveringen. Det skal foretas avsetning selv om det mindre enn

50 % sannsynlig at det blir et garantikrav for hver enkelt leveranse. Vurderingen baserer seg på at det foreligger flere likeartede forpliktelser, og at det som regel er pålitelig statistikk som grunnlag for avsetningen. Prinsipielt bør slik avsetning skje løpende, men vanligvis blir beregningen foretatt i forbindelse med regnskapsavslutningen. Normalt vil en bruke historiske garantikostnader som utgangspunkt. Men en må i tillegg ta hensyn til kjente forhold som antas å føre til at framtidige kostnader blir på et annet nivå enn historiske kostnader. Eksempler på forhold som kan føre til økt avsetning er produksjon med ny, lite utprøvd teknologi, eller at en etter levering har blitt kjent med at en produksjonsserie har unormalt dårlig kvalitet. Eksempler på forhold som kan føre tid redusert avsetning er at virksomheten har innført strengere kvalitetskontroll (for eksempel i forbindelse med ISO-sertifisering), eller at de historiske tallene er preget av leveranser med spesielt høye garantikostnader.

Forpliktelsen som skal regnskapsføres, er garantikostnadene som vil påløpe i tiden framover på de produktene/tjeneste som er solgt på regnskapsavslutningstidspunktet. Beregningen må som regel bygge på erfaringstall både for garantikostnadenes størrelse (for eksempel som prosent av salget) og for tidsforløpet. Garantikostnadene i beregningen bør inkludere både direkte og indirekte garantikostnader. Som regel kommer en betydelig del av garantikostnadene tidlig i garantiperioden. Hvis garantitiden for eksempel er ett år, kan det settes opp en antatt fordeling av garantikostnadene pr. måned i x2 for salget i januar x1, for salget i februar x1 osv., og tilsvarende for garantikostnadene de øvrige månedene. I de få tilfellene der det antas at garantikostnadene vil påløpe jevnt over garantitiden, vil en ved en slik øvelse se at garantiavsetningen kan beregnes til årlig garantikostnad multiplisert med halvparten av garantitiden. Det er en følge av at gjennomsnittlig gjenværende garantitid er halve garantitiden.

Avsetning til restruktureringsutgifter

Avsetning skal foretas på det tidspunktet beslutningen er irreversibel

Typiske eksempler på restrukturering er nedleggelse eller salg av et virksomhetsområde eller nedleggelse eller flytting av en bedrift innenfor et virksomhetsområde.

Grunnleggende reorganiseringer, for eksempel betydelig rasjonalisering eller reduksjon i virksomhetens omfang, omfattes også av definisjonen. Det skal foretas avsetning til restruktureringsutgifter når de generelle kriteriene for regnskapsføring av en usikker forpliktelse er tilfredsstilt, dvs. når:

- det forventes å påløpe utgifter som ikke naturlig vil bidra til inntekter i senere perioder, og de forventede utgiftene oppstår som følge av en beslutning om restrukturering (“sammenstillingsprinsippet”), og
- beslutningen (“hendelsen”) har skjedd før balansedagen, og
- det er lagt opp til en rask iverksettelse som gjør endringer i planen lite trolig (“beste estimat”)

Restruktureringsutgiftene vil normalt omfatte sluttvederlag til ansatte, tap på eiendeler osv. Men det skal for eksempel ikke avsettes til utgifter til omskolering av arbeidstakere som skal fortsette i virksomheten, eller forventede underskudd fram til restruktureringen iverksettes.

Utgifter til opprydding

Avsetning må foretas løpende

Utgifter til opprydding kan defineres som utgifter til å rydde opp etter "forsøpling" under produksjonen. Aktuelle eksempler er pukkverk, grus-/sandtak, gruveanlegg, oljeproduksjon osv. Avsetning til slike oppryddingsutgifter skal foretas løpende under produksjonen.

Periodisk vedlikehold

To alternativer, balanseføringsmetoden og avsetningsmetoden

Den anbefalte løsningen er at en skal ta hensyn til utgifter til periodisk vedlikehold gjennom avskrivningsplanen for et driftsmiddel. Dette er en helt naturlig løsning når driftsmidler dekomponeres ved anskaffelsen, jfr. varige driftsmidler. Men det aksepteres også at det foretas avsetning til vedlikehold underveis, på samme måte som for oppryddingsutgifter mv.

19 Egenkapital

Inndeling av egenkapitalen

Regnskapslovens hovedinndeling av egenkapitalen er henholdsvis innskutt og opptjent egenkapital. Ifølge oppstillingsplanen består innskutt egenkapital av aksjekapital (selskapskapital) og overkursfond. Opptjent egenkapital består av fond for vurderingsforskjeller (ved bruk av egenkapitalmetoden og bruttometoden), fond for urealiserte gevinster (for IFRS-rapporterende foretak som rapporterer høyere verdier på eiendeler enn de som følger av hovedbestemmelsene i regnskapsloven) og annen egenkapital (som også kan være et negativt beløp, udekket tap). Underspesifikasjonen følger av aksjelovens regler.

Innskutt og opptjent egenkapital reflekterer ofte ikke virkeligheten

En rekke forhold kan føre til at det reelle forholdet mellom innskutt og opptjent egenkapital er et helt annet enn det som balansen viser. Det gjelder blant annet når det er foretatt fondsemisjon fra annen egenkapital (disposisjonsfond før 1. januar 1999), når det er foretatt nedsetting av aksjekapitalen med overførsel til annen egenkapital eller dekning av udekket tap, ved overføring av oppskrivningsfond til overkursfond pr. 1. januar 1999 osv. I holdingselskaper mv. som ble opprettet ved bruk av overgangsregel E i skattereformen i 2005, var det nesten alltid forskjell mellom regnskapsmessig innskutt kapital og skattemessig innbetalt kapital.

Innskutt annen egenkapital

”Innskutt annen egenkapital” oppstår blant annet når et selskap mottar konsernbidrag fra et morselskap eller søsterselskap. Posten er også aktuell i andre egenkapitaltransaksjoner. Det gjelder nedsettelse av aksjekapitalen med overføring til annen egenkapital, gevinst ved salg av egne aksjer og egenverdien av opsjoner til ansatte (som overføres til overkursfond ved innløsning). I forhold til aksjelovens regler om utbytte mv. må posten likestilles med opptjent annen egenkapital.

Dekning av underskudd

Innfløkte regler for dekning av underskudd

Når et selskap får regnskapsmessig underskudd, må dette først dekkes ved overføring fra opptjent annen egenkapital hvis slik egenkapital finnes. Det er adgang, men ikke plikt til å dekke underskuddet ved overføring fra innskutt annen egenkapital eller overkursfond, men det må først dekkes av annen innskutt egenkapital hvis slik finnes. Vanligvis vil en dekke underskudd ved overføring fra fond så lenge slike fond finnes. Det er sjelden en kan oppnå fordeler ved å unnlate slik overføring. Tvert imot vil en kunne få høyere utbyttegrunnlag i framtiden ved å overføre fra overkursfond til dekning av udekket tap. Aksjekapitalen kan bare brukes til å dekke underskudd ved å følge reglene om kapitalnedsettelse.

Egne aksjer

Kostpris for egne aksjer er et negativt egenkapitalelement. Pålydende skal føres som reduksjon av aksjekapitalen

Kostpris for egne aksjer er et negativt egenkapitalelement. Pålydende skal føres som reduksjon av aksjekapitalen. Beløpet skal spesifiseres i selve balanseoppstillingen, eller vises i note eller egenkapitaloppstilling. Kostpris ut over pålydende skal føres som reduksjon av annen egenkapital. Hvis kostprisen er lavere enn pålydende, antar vi at differansebeløpet (et positivt beløp) bør føres som innskutt egenkapital.

Salg av egne aksjer er en egenkapitaltransaksjon. Tap eller gevinst i forhold til kostpris skal føres direkte mot annen (innskutt) egenkapital.

Ikke registrert kapitalforhøyelse/kapitalnedsettelse

En kapitalforhøyelse skal balanseføres når generalforsamlingen har besluttet den og kapitalen eller en besluttet minstekapital er tegnet

En kapitalforhøyelse skal balanseføres når generalforsamlingen har besluttet den og kapitalen eller en besluttet minstekapital er tegnet. En fulltegningsgaranti tilfredsstiller kravet om at aksjekapitalforhøyelsen må være tegnet. Aksjeinnskuddet behøver derimot verken å være innbetalt eller registrert i Foretaksregisteret. Kapitalforhøyelser som ikke er registrert i Foretaksregisteret på regnskapsavslutningstidspunktet, balanseføres under innskutt egenkapital som "Ikke registrert kapitalforhøyelse" eller lignende. Tilsvarende regler gjelder ved kapitalnedsettelse.

Ubetalte aksjeinnskudd

Ubetalte aksjeinnskudd skal balanseføres som egen fordringspost under omløpsmidler

Ubetalte aksjeinnskudd skal balanseføres som egen fordringspost under omløpsmidler. Posten må vurderes pr. 31.12 etter de vanlige vurderingsreglene. Hvis det er usikkert om hele eller deler av fordringsbeløpet blir innbetalt, bør en ikke ta med kapitalforhøyelsen i balansen.

Fri egenkapital

Selskapet må ha fri egenkapital for å dele ut utbytte

Fri egenkapital er det maksimale beløp som kan deles ut som utbytte uten kreditor-varsel etter de tekniske beregningsreglene i aksjeloven § 8-1. Konsernbidrag (etter skatt) likestilles med utbytte. Det kan likevel gis konsernbidrag fra morselskap til datterselskap, når slikt konsernbidrag øker verdien av investeringen i datterselskapet tilsvarende.

Fri egenkapital er det laveste av (A) og (B) i oppstillingen på neste side.

Aksjeloven § 8-1 (1)

Årets resultat etter skatt
+ Annen egenkapital (før årets resultat)
- Udekket underskudd
- Balanseført F&U
- Balanseført goodwill
- Balanseført netto utsatt skattefordel
- Pålydende på egne aksjer ervervet tidligere år
- Kostpris på egne aksjer ervervet i år
- Lån/sikkerhetsstillelse etter asl. § 8-7 til § 8-9 (kan motregnes mot avsatt utbytte under bestemte forutsetninger)
- Avsetning til bundne fond (for eksempel fond for vurderingsforskjeller)
= Maksimalt utbytte eller konsernbidrag (A)

Aksjeloven § 8-1 (2)

Total egenkapital pr 31.12 før disponering av årets resultat
+ Årets resultat etter skatt
- 10% av eiendeler
= Maksimalt utbytte eller konsernbidrag (B)

Det er viktig å huske på at en også må se på den frie egenkapitalen når det gjennom året skal tas beslutning om en skal gi lån til aksjonærer, tillitsmenn og lignende, kjøpe egne aksjer eller foreta kapitalnedsettelse. Det er den frie egenkapitalen i henhold til sist fastsatte balanse som er utgangspunktet for vurderingen. Det må i tillegg tas hensyn til eventuelle tap etter balansedagen, men en kan ikke ta hensyn til overskudd. Hvis det, til tross for at det ikke anses lovlig, ytes lån til aksjonær mv. i perioden fra 01.01 til generalforsamlingen skal lånet gå til fradrag i den frie egenkapitalen. Det skal derimot ikke tas hensyn til lån som tilbakebetales i den samme perioden ved beregningen.

Selskapet må også ha fri egenkapital for å gi lån til aksjonærer, kjøpe egne aksjer osv.

Lån til aksjonær skal ikke redusere utbyttegrunnlaget, i den utstrekning det motregnes mot utbytte. Den norske Revisorforening har tolket bestemmelsen slik at det likevel ikke er adgang til motregning hvis selskapet har negativ fri egenkapital etter bestemmelsen i asl. § 8-1 første ledd før motregning foretas.

Lån til aksjonær som skal motregnes mot utbytte går ikke til fradrag i fri egenkapital

Nærmere om fri egenkapital ved kapitalnedsettelse, fisjon mv.

Reglene om nedsettelse av aksjekapitalen finnes i asl./asal. § 12-2. Også nedsettelse av overkursfond omfattes av reglene. Bestemmelsen krever at det skal være “dekning for bundet egenkapital” etter asl./asal. § 8-1 første ledd etter kapitalnedsettelsen. Det betyr at en skal se bort fra 10 %-kravet når en vurderer om kapitalnedsettelsen er lovlig, fordi den bestemmelsen finnes i asl./asal. § 8-1 annet ledd.

Dekning for bundet egenkapital etter kapitalnedsettelsen

At det skal være dekning for bundet egenkapital etter kapitalnedsettelsen betyr at fri egenkapital (basert på beregningen i § 8-1 første ledd) ikke kan være negativ etter kapitalnedsettelsen.

Det betyr at fri egenkapital ikke kan være negativ etter kapitalnedsettelsen

Hvis et selskap har negativ fri egenkapital, kan det i utgangspunktet ikke foreta en kapitalnedsettelse med utbetaling til eierne. Dette kan imidlertid løses ved at en foretar en todelt beslutning, der det først foretas en kapitalnedsettelse med overføring til annen egenkapital. Denne kapitalnedsettelsen må minst svare til den negative frie egenkapitalen før kapitalnedsettelsen. Denne delen av vedtaket sørger for at det ikke er negativ fri egenkapital etter nedsettelsen (og dermed dekning for bundet egenkapital). I den andre delen av vedtaket foretas det en kapitalnedsettelse med utbetaling til aksjonærene. Som følge av at en kan se bort fra 10 %-kravet, kan hele aksjekapitalen (med unntak av minimumskapitalen på kr. 100 000) og overkursfondet teknisk sett deles ut ved en slik kapitalnedsettelse. Begrensningen vil være at selskapet må ha forsvarlig egenkapital etter utdelingen.

Ekstraordinært utbytte før ordinær generalforsamling

Utbytte fra ordinær generalforsamling til 31. desember

Det kan deles ut ekstraordinært utbytte basert på beslutning i ekstraordinær generalforsamling fra tidspunktet for ordinær generalforsamling og ut regnskapsåret. Det ekstraordinære utbyttet deles da ut på det samme grunnlaget som det ordinære utbyttet, dvs. på grunnlag av sist fastsatte årsregnskap. Justisdepartementet mener at adgangen til å vedta ekstraordinært utbytte opphører ved utløpet av regnskapsåret, fordi en har passert et nytt balansetidspunkt uten at det er fastsatt noen balanse. Det betyr at det ikke kan vedtas ekstraordinært utbytte i perioden fra 1. januar fram til ordinær generalforsamling for foregående regnskapsår, hvis en ikke følger reglene om utbytteutdeling på grunnlag av en mellombalanse. Slik utbytteutdeling blir svært lite brukt, blant annet fordi det kreves at mellombalansen skal være revidert. Det betyr at det er betydelig kostnader knyttet til utarbeidelse og kontroll av mellombalansen. Antakelig vil de fleste som ønsker utbytte i den aktuelle perioden i stedet forsere arbeidet med årsregnskapet, slik at det kan avholdes ordinær generalforsamling tidlig på nyåret.

Andre forhold med “sperrefrist” 31.12

Selskapet kan for eksempel ikke gi lån til aksjonær

Etter Justisdepartementets oppfatning kan en ikke gi lån til aksjonær i perioden fra årsavslutningstidspunktet til ordinær generalforsamling, og en kan heller ikke foreta kapitalnedsetting med utbetaling til aksjonærene i denne perioden. Derimot anses ikke kjøp av egne aksjer i den samme perioden som ulovlig.

Skattemessige forhold ved vurdering av utdelinger i 2008 til personlige aksjonærer

Utbytte

Skattemessig utbytte som deles ut til personlige aksjonærer blir beskattet med 28 % for utbytte som overstiger det skattefrie skjermingsbeløpet. Skjermingsbeløpet er et skattefritt bunnfradrag. Det beregnes for hver enkelt aksje på grunnlag av aksjens skjermingsgrunnlag (som hovedregel kostpris korrigert for akkumulert RISK pr. 31.12.2005 med fradrag for eventuelle innbetalinger/tilbakebetalinger av skattemessig innbetalt kapital, og med tillegg av ubenyttet skjermingsfradrag) og skjermingsrenten for aksjer som var eid pr. 31.12.2008. Ubenyttet skjermingsbeløp kan framføres mot senere utbytteutdelinger, og øker skjermingsgrunnlaget. Ved realisasjon av aksjene kommer dermed ubenyttet skjermingsbeløp til fradrag, men i den grad en ikke får utnyttet det ubenyttede skjermingsbeløpet går det tapt. Utbytte ut over skjermingsbeløpet reduserer ikke skjermingsgrunnlaget eller inngangsverdien.

Utdeling fra skattemessig innbetalt kapital

Tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital kan foretas uten beskatning av aksjonærene. Slike utdelinger reduserer imidlertid skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien. At inngangsverdien blir redusert betyr at den skattepliktige inntekten som en unngår i dag ved å velge kapitalnedsettelse i stedet for utbytte ut over skjermingsbeløpet, kommer til beskatning ved realisasjon av aksjene. Man oppnår derfor "bare" en skatteutsettelse, men utsettelsen kan i mange tilfeller bli svært lang. At skjermingsgrunnlaget blir redusert betyr at skatteutsettelsen ikke er rentefri. "Prisen" for skatteutsettelsen er skjermingsrenten.

Optimal utdelingspolitikk vil dermed normalt være å dele ut skattemessig utbytte innenfor skjermingsbeløpet. En kan eventuelt "samle opp" skjermingsbeløpet for flere år før en deler ut skattemessig utbytte. Utdelinger ut over dette bør skje fra skattemessig innbetalt kapital (hvis det er mulig). Hvis aksjonærene har store ulikheter i sine skjermingsgrunnlag kan det være vanskelig å optimalisere utdelingspolitikken. Ved utdeling fra skattemessig innbetalt kapital er det flere forhold som det er viktig å være klar over:

- Innskutt kapital i årsregnskapet avviker svært ofte fra skattemessig innbetalt kapital. Total skattemessig innbetalt kapital finnes blant annet i i skatteskjemaet for avstemming av egenkapitalen.
- I noen tilfeller kan aksjerettslig utbytte være utdeling av skattemessig innbetalt kapital. Det kan for eksempel skyldes at det er overført beløp fra skattemessig innbetalt aksjekapital og/eller overkursfond til annen egenkapital ved kapitalnedsettelse. I andre tilfeller kan aksjerettslig kapitalnedsettelse (alternativt utdeling fra overkursfond) være skattemessig utbytte. Det gjelder for eksempel hvis overkursfondet stammer fra tidligere innbetalt oppskrivningsfond. Det er derfor svært viktig å ha oversikt over hvordan den skattemessig innbetalte kapitalen er fordelt på de ulike egenkapitalpostene. Alle egenkapitalposter kan bestå av både skattemessig innbetalt og skattemessig opptjent kapital.
- Skattemessig innbetalt kapital er en individuell størrelse pr aksje. Det fører blant annet til at en utdeling som er tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital for en aksjonær, kan være skattemessig utbytte for en annen aksjonær.
- Det er ikke gitt oppgave over innbetalt kapital pr. aksje til skatteetaten. Vi antar at det noen ganger vil bli stilt krav om at innbetalt kapital dokumenteres.

20
Noter til regnskapet

Kommentarer til enkelte notekrav

Vi kommenterer bare enkelte noteopplysninger der det i praksis har vist seg at mange ikke gir tilfredsstillende opplysninger, eller der det har vist seg å være usikkerhet knyttet til hvilke opplysninger som kreves.

Opplysningsplikten

Faneparagrafen om noteopplysninger står i regnskapsloven § 7-1

Regnskapsloven inneholder konkrete krav til noteopplysninger samt en ”faneparagraf”. I tillegg inneholder regnskapsstandardene en rekke detaljerte krav til hvilke opplysninger som må gis i noter. ”Faneparagrafen” om noteopplysninger i regnskapsloven § 7-1, annet ledd er en bestemmelse som det er lett å glemme. Bestemmelsen krever at det gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Ledelsen må derfor hvert år vurdere hvilken informasjon som bør gis til brukerne. Bestemmelsen antas å kreve at det gis opplysninger om viktige skjønnsmessige vurderinger. Slik informasjon gis altfor sjelden i årsregnskap som avlegges etter ordinære norske regnskapsregler.

Loven gir også anledning til at den regnskapspliktige utelater opplysninger som det i utgangspunktet er krav om når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat. Det skal likevel alltid gis opplysninger om aksjer, aksjonærer, egne aksjer osv. (§§ 7-26 7-27), samt om antall ansatte, ytelser til ledende personer, og lån og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og ledende personer (§§ 7-30 til 7-32).

Regnskapsprinsipper

Regnskapsloven krever at det skal gis opplysning om de regnskapsprinsippene som er brukt

Regnskapsloven krever at det skal gis opplysning om de regnskapsprinsippene som er brukt. En skal ikke gi opplysning om regnskapsprinsipper som ikke er aktuelle i årets regnskap. En behøver heller ikke å beskrive regnskapsprinsippene for regnskapsposter som er uvesentlige. Det må påses at det gis opplysning om eventuelle nye regnskapsprinsipper hvis årets regnskap inneholder nye poster i forhold til fjorårets regnskap. De regnskapsprinsippene som det opplyses om bør beskrives mest mulig presist og tilpasset foretakets driftsmåte og særegenheter. Spesielt viktig er beskrivelsen av inntektsføringsprinsippene. Eventuell endring i regnskapsprinsipp skal omhandles innledningsvis og den tallmessige effekten skal vises særskilt.

Det er mest vanlig at regnskaps-prinsippene presenteres samlet i en innledende note

Det er mest vanlig at regnskapsprinsippene presenteres samlet i en innledende note. Men loven angir ingen formkrav. Det er derfor like akseptabelt at

regnskapsprinsippene angis sammen med de tallmessige opplysningene om den aktuelle regnskapsposten. Hvis en presenterer prinsippene samlet, bør en sørge for at det bare er prinsippene som sådan som omtales. Det bør unngås en sammenblanding for eksempel ved at det gis enkelte aktuelle tall foran i prinsippnoten, mens resten står i den aktuelle notespesifikasjonen.

Store enkelttransaksjoner

Kjøp og salg av virksomhetsområde og betydelige eiendeler

Det skal ifølge regnskapsloven § 7-6 gis opplysning om store enkelttransaksjoner. Store enkelttransaksjoner omfatter typisk kjøp og salg av vesentlige virksomhetsområder og eiendeler. Kravet gjelder i utgangspunktet bare for den aktuelle regnskapsperioden, men hvis sammenligningstallene inneholder slike transaksjoner, kan det være nødvendig å opplyse om dette for å forstå sammenhengen i regnskapstallene mellom de ulike regnskapsperiodene.

Forskning og utvikling

Opplysningskrav selv om utgiftene kostnadsføres

I regnskapsloven § 7-14 og i regnskapsstandarden om immaterielle eiendeler kreves det en rekke opplysninger om forsknings- og utviklingsutgifter. Flere av kravene gjelder selv om det ikke er balanseført utgifter til forskning og utvikling. Det finnes en rekke eksempler på årsregnskap for foretak som åpenbart må ha slike utgifter, hvor det ikke finnes noteopplysninger. Regnskapsloven krever også at det gis omtale i årsberetningen hvis foretaket driver egen forskning og utvikling, Noteopplysningene må derfor utfylle omtalen i årsberetningen.

Utsatt skattefordel

Mange gir ikke tilstrekkelige opplysninger

Ifølge NRS (F) om resultatskatt skal det opplyses om balanseført utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom framtidig inntjening. Det bør gis konkrete opplysninger om hvorfor det forventes skattemessige overskudd, dvs. om det skyldes overskudd som følge av den ordinære driften, salg av eiendeler som gir skattemessige gevinster, eller at det er sannsynlig at en vil motta konsernbidrag.

Regnskapsstandarden krever at det skal gis opplysning om tidspunktene for utløp av framføringsperioden for underskudd. Som følge av at den tidligere skatteregelen om at underskudd bare kan framføres i ti år er opphevet, er ikke slik opplysning lenger aktuell for norske underskudd til fremføring.

En skal også gi opplysning om utsatt skattefordel som ikke er balanseført. Bestemmelsen må forstås slik at en må begrunne hvorfor det ikke er foretatt balanseføring. Det er viktig å skille mellom skattefordeler som ikke er balanseført på grunn av usikkerhet om en vil være i stand til å utnytte skattefordelen, og skattefordeler som ikke er balanseført som følge av at de aktuelle midlertidige forskjellene generelt ikke skal gå inn i grunnlaget for utsatt skatt beregningen (vanligvis fordi de er nettostørrelser).

Varer

Opplysning om beholdning vurdert til virkelig verdi

Regnskapsloven krever at det gis opplysning i note om fordeling av varelageret på

råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer. I følge NRS 1 Varelager skal det også opplyses om hvor mye av varebeholdningen som er vurdert til anskaffelseskost og hvor mye som er vurdert til virkelig verdi. Regnskapsstandarden krever ikke at det gis opplysning om størrelsen på nedskrivningen fra anskaffelseskost til virkelig verdi, men det følger av lovens "faneparagraf" at det må gis opplysning om dette hvis nedskrivningen er vesentlig for å bedømme foretakets stilling og resultat. Hvis det er foretatt sjablonpregede nedskrivninger på varelageret vil det ikke være mulig å gi opplysninger i henhold til kravene i regnskapsstandarden. Da må en i stedet gi opplysning om nedskrivningsbeløpet.

Nedskrivning

Forutsetninger for nedskrivningen

Ifølge regnskapsloven § 7-13, annet ledd, skal det opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning. Praksis på dette området har i begrenset grad tilfredsstilt dette kravet.

Betingede eiendeler

Opplysningskrav om betydelige betingede eiendeler

Betingede eiendeler vil normalt ikke bli regnskapsført, da det kreves at inntekten er så godt som sikker (nær 100 %) for at regnskapsføring kan finne sted (eiendelen anses da ikke lenger for å være betinget). Hvis det er sannsynlighetsovervekt (> 50 %) for at foretaket vil motta et oppgjør knyttet til en betinget eiendel, skal det ifølge NRS 13 om usikre forpliktelser og betingede eiendeler gis noteopplysning om forholdet, med beskrivelse av de(n) betingede eiendelen(e). Det er svært sjelden å se slik noteopplysning.

Bundne bankinnskudd og ubenyttet kassekreditt og lignende

Ifølge NRS (F) om kontantstrømoppstilling skal det gis opplysninger om bundne bankinnskudd, ubenyttet kassekreditt og lignende. Det skal opplyses om hvordan kontantekvivalenter defineres.

Ytelser til ledende personer mv.

Utgift eller kostnad?

Ifølge regnskapsloven § 7-31 skal det opplyses om de samlede utgiftene til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det er uklart om det er utgiften eller kostnaden (den periodiserte utgiften) som er "ytelsen". På dette området spriker det derfor i praksis, og mange velger de mest praktiske løsningene. For eksempel er det mest vanlig at en henter opplysningen om lønn til daglig leder fra de arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser i lønnsoppgaven, dvs. det utbetalte beløpet. Men hvis en betydelig del av daglig leders godtgjørelse er bonus i forhold til årets resultat kan det stille seg annerledes. Antakelig bør bonus inkluderes i ytelsene i avsetningsåret, dvs. at det er kostnaden som opplyses. Når det gjelder styrehonorar synes det mest vanlig å opplyse om utbetalt styrehonorar. Det viktigste er antakelig at opplysningene blir gitt på samme måte over tid. Dessuten bør det gjøres klart om det er utgift/utbetaling eller kostnad som opplyses.

Sluttvederlag og opsjoner

Det skal også gis opplysninger om eventuelle avtaler som forplikter foretaket til å gi daglig leder eller styreleder sluttvederlag eller vederlag ved endring av arbeidsforholdet. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret.

Hvis foretaket ikke har kostnader av denne typen ovenfor daglig leder, medlem av styret eller bedriftsforsamlingen, må man gi noteinformasjon om at slike vederlag ikke foreligger.

Forpliktelser knyttet til tegningsretter, opsjoner og tilsvarende rettigheter ovenfor ansatte eller tillitsvalgte skal også gå fram av noteinformasjonen.

Konsulenthonorarer til styre og ledelse

Hvis selskapet har en innleid konsulent som daglig leder, skal konsulenthonoraret oppgis som ytelse til daglig leder og benevnes ”annen godtgjørelse”. Når ansatte også er styremedlemmer, har mange kun opplyst om styrehonoraret i noten, ikke lønnen til den ansatte. Etter vår oppfatning følger det direkte av lovens ordlyd at man også må opplyse om lønnen. Tilsvarende løsning må gjelde for eksempel en advokat eller konsulent som er medlem av styret, og samtidig utfører oppgaver for foretaket som ikke er knyttet til styrevervet. Honorarene som mottas for slike oppgaver må det også opplyses om, men adskilt fra styrehonoraret.

Honorar til revisor

Honorar til revisor skal fordeles på følgende fire områder:

- Lovpålagt revisjon.
- Andre attestasjonstjenester.
- Skatterådgivning.
- Andre tjenester utenfor revisjonen.

Honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen skal spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester. Honorar for teknisk bistand med utarbeidelse av årsregnskapet skal ifølge sirkulære fra Den norske Revisorforening inkluderes i revisjonshonoraret. Honorar for teknisk bistand med utarbeidelse av ligningspapirer skal derimot inkluderes i honorar for skatterådgivning.

Når det gjelder honorar til revisor er det kostnadsført honorar som skal opplyses. Kostnadsført honorar for revisjon skal normalt være kostnaden for det arbeidet som er utført i løpet av regnskapsåret. Det vil oftest være et annet beløp enn det som skal godkjennes som revisjonshonorar av generalforsamlingen. Generalforsamlingen skal godkjenne honoraret for revisjon av årsregnskapet, dvs. arbeidet som er utført fra generalforsamling til generalforsamling.

21 Årsberetning

Regnskapsstandarden er en endelig regnskapsstandard. Mange tilfredsstiller likevel ikke kravene

Først vil vi gjøre oppmerksom på at regnskapsstandarden om årsberetningen er en endelig regnskapsstandard, som ifølge statusrapporten til Norsk RegnskapsStiftelse skal følges. Regnskapsstandarden har en del krav (”skal”), og en del anbefalinger (”bør”). Det er ”skal”-formuleringene som foretakene har plikt til å følge. Vår erfaring fra årsberetningene for 2007 er at mange foretak ikke følger kravene i standarden fullt ut. Det gjelder særlig opplysningene i forhold til de nye kravene som har kommet de senere årene, og først og fremst omtalen av årsregnskapet (”rettvisende bilde”), omtalen av den finansielle risikoen og omtalen av egen forskning og utvikling.

Hvis årsberetningen for 2008 skal få en tilfredsstillende kvalitet, må mange foretak legge ned en del ressurser i et forbedringsarbeide. Arbeidet bør derfor ikke starte like før årsberetningen skal vedtas av styret.

Årsberetning i konsern

Når et selskap er morselskap i et konsern skal morselskapets årsberetning også omhandle hele konsernet. Hvis det er konsernet som brukerne først og fremst fokuserer på, bør også årsberetningen fokusere mer på konsernet enn selskapet. Uansett må de konkrete kravene tilfredsstilles både for selskapet og konsernet.

Type virksomhet og hvor virksomheten drives

Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning finnes i rskl. § 3-3 a (§ 3-3 inneholder bestemmelsene for små foretak). Første ledd krever at foretaket skal opplyse hvilken type virksomhet det driver, og hvor virksomheten drives. Det skal også gis opplysning om eventuelle filialer.

Arten av virksomheten vil si bransje eller hovedproduktområde, mens lokaliseringen er forretningsadressen. Hvis foretaket driver forskjellige typer virksomheter og/eller er lokalisert på forskjellige steder, skal det gis konkret informasjon om dette. I hvilket omfang slik informasjon skal gis, må vurderes i hvert enkelt tilfelle. For foretak med svært mangeartet virksomhet kan det være uhensiktsmessig å informere detaljert om slike forhold uten å bruke et uvesentlighetskriterium. Det må være tilstrekkelig at for eksempel en handelskjede med en rekke forretninger ut over landet er det tilstrekkelig å gi opplysning om hvor hovedkontoret er lokalisert (men det må gis opplysninger om at det drives forretninger en rekke steder under omtalen av virksomhetens art).

Analyse av årsregnskapet og sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer

Annet, tredje og fjerde ledd må ses i sammenheng. Disse lyder slik:

”Årsberetningen skal minst omfatte en rettvisende oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, der en tar hensyn til virksomhetens størrelse og kompleksitet. Det skal gis opplysning om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

I den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling, skal analysen nevnt i annet ledd inneholde både finansielle og, der det passer, ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker.

I sin analyse skal årsberetningen, der det passer, inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp oppført i årsregnskapet.”

En har altså plikt til å kommentere utviklingen, resultatregnskapet og balansen. Tredje ledd presiserer kravene nærmere. Det er bare krav om at analysen skal inneholde sentrale resultatindikatorer ”i den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling”.

Omtalen av årsregnskapet er i en rekke årsberetninger stort sett begrenset til å gjengi noen sentrale tall fra resultatregnskapet og balansen, med sammenligning mot fjoråret. En vanlig formulering er for eksempel: ”Driftsinntektene ble på kr. 110 000 i år mot kr 100 000 i fjor, dvs. en økning på 10 %”. Driftskostnader, resultat før skatt og årsresultatet omtales da ofte på den samme måten. Et slikt referat av tall fra resultatregnskapet kan ikke kalles en analyse av årsregnskapet. Det er kommentarer til utviklingen som er analysen.

Omtalen av forsknings- og utviklingsaktiviteter bør være tilpasset betydningen som slike aktiviteter har for foretaket. Opplysningene kan normalt begrenses til en overordnet, verbal beskrivelse. Særlig hvis foretaket generelt kostnadsfører slike utgifter, kan det være aktuelt å gi opplysning om utgifter med investeringspreg. For øvrig bør opplysningene i årsberetningen ses i sammenheng med noteopplysningen om egen forskning og utvikling, slik at de utfyller hverandre.

Kravene for små foretak er noe mindre omfattende.

Framtidsutsikter

Det skal gis en redegjørelse i årsberetningen som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Regnskapspliktige som i foregående årsberetning eller årsregnskap har angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal også opplyse om forventningene er i samsvar med årets resultat og begrunne eventuelle avvik.

Det skal altså først gis en redegjørelse som gir grunnlag for å vurdere foretakets framtidige utvikling. Den bør angi sannsynlig økonomisk utvikling på et overordnet nivå. Det bør presiseres at det som regel er betydelig usikkerhet om utviklingen. Det er verken krav eller spesielt ønskelig at en opplyser om budsjetter osv. Redegjørelsen bør heller drøfte faktorer og forhold som har betydning for framtidige resultater, for eksempel antatt markedsutvikling og prisutvikling for selskapets produkter, antatt

utvikling i konkurransesituasjonen, teknologisk utvikling i bransjen, investeringsbehov osv.

Det skal opplyses om årsakene til avvik i forhold til de forventningene som det ble gitt uttrykk for i fjorårets årsberetning. Ofte vil det være naturlig at dette er omtalt i analysen av årsregnskapet. I så fall kan det henvises til den omtalen.

Fortsatt drift-forutsetningen

Det skal bekreftes konkret at regnskapet er avlagt etter forutsetningen om fortsatt drift. Er det tvil om foretaket kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for situasjonen. Styret i aksjeselskaper må løpende vurdere om selskapet har en forsvarlig egenkapital (aksjelovene § 3-5). Hvis foretaket er i en situasjon hvor styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt, skal det opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.

Arbeidsmiljø

Ifølge lovbestemmelsen skal det gis opplysninger om arbeidsmiljøet, og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om sykefravær, skader og ulykker.

Opplysningene må gis konkret i form av tall, det er ikke tilstrekkelig med generelle eller indirekte opplysninger. Opplysningene om sykefraværet bør omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret, og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden. Opplysninger om ulykker skal gis enkeltvis, og minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader og/eller materielle skader ulykken eventuelt medførte.

Likestilling

Loven krever at det skal redegjøres for den faktiske tilstanden når det gjelder likestilling i virksomheten. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og for å forhindre forskjellsbehandling i strid med lov om likestilling mellom kjønnene. I følge regnskapsstandarden har regelen betydelige likhetstrekk med regelen om omtale av arbeidsmiljøet. En bør derfor se hen til omtalen av arbeidsmiljøet når en omtaler likestillingen. Som et minimumskrav bør det gis kjønnsdelt statistikk fordelt på sentrale personalområder.

Ytre miljø

Formålet med redegjørelsen er å gi et grunnlag for å vurdere foretakets virksomhet i en miljømessig sammenheng, og å gi et bilde av selskapets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter. Det skal derfor gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljøet. Det skal også opplyses om hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere den negative påvirkningen, og hvilke tiltak som planlegges iverksatt. Også miljørisikoen ved foretakets aktiviteter bør kommenteres. Når en skal vurdere opplysningsplikten, bør en ifølge regnskapsstandarden om årsberetning

blant annet se på hvilke typer og mengder av energi og råvarer som forbrukes, forurensning som slippes ut, og avfall som genereres og slippes ut. Det bør ifølge regnskapsstandarden også opplyses om miljøbelastningen knyttet til transport inn og ut av virksomheten, når det er aktuelt. Foretak som tilvirker materielle produkter bør gi opplysninger om type og mengde hvis det inngår helse- eller miljøfarlige kjemikalier i produktene, eller om miljøavfall som oppstår når produktene kasseres. I tillegg bør det gis opplysning om miljøbelastningen ved bruk av produktene.

Finansiell risiko

Bestemmelsen lyder: ”Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat. Opplysningene skal omfatte mål og strategier som er fastsatt for styring av finansiell risiko, herunder strategien for sikring av hver hovedtype av planlagte transaksjoner der sikringsvurdering er benyttet. Det skal gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko”.

Markedsrisiko dreier seg om konsekvenser av variasjoner i finansielle markedspriser. Markedsrisiko omfatter renterisiko, valutarisiko, råvareprisrisiko (bare finansielle råvarepriskontrakter) og aksjekursrisiko (der hvor det er aktuelt). Kredittrisiko er risikoen for vesentlige tap på fordringer, som det først og fremst er aktuelt å kommentere hvis selskapet har én (eller noen få) dominerende kunde(r). Likviditetsrisiko er risikoen for at selskapet selv kommer i likviditetsproblemer. Den kan det for eksempel være aktuelt å kommentere når mange store lån stadig krever fornying.

For mange virksomheter vil oftest de fleste av disse risikoene være begrenset. En bør ikke unnlate å si noe om risikoen selv om en mener at en av de risikoene som skal omtales er uvesentlig. En må da i stedet uttale at risikoen anses som svært liten eller lignende. Den risikoen som antakelig oftest er forekommende og som må kommenteres, er renterisikoen.

Det går fram av bestemmelsen at en ikke bare skal omtale en foreliggende risiko, men at det skal opplyses om strategien for sikring når det er brukt sikringsvurdering. Kravet om at det skal gjøres rede for eksponeringen må bety at en i en viss grad må kvantifisere risikoen.

Resultatdisponering

Det er bare krav om at årsberetningen skal inneholde forslaget til disponering av resultatet eller inndekning av eventuelt underskudd hvis disponeringen ikke går fram av årsregnskapet. Antakelig vil de aller fleste vise disponeringen i den obligatoriske noten om (alternativt den egne oppstillingen om) spesifikasjon av endringer i egenkapitalen. Mange vil antakelig også vise disponeringen under resultatregnskapet, selv om også dette kravet har falt bort. Dermed vil det normalt ikke være nødvendig å opplyse om disponeringen av årsresultatet i årsberetningen.

Det skal ifølge regnskapsstandarden opplyses om selskapets frie egenkapital, i og med at den ikke kan leses direkte ut fra balansen. Det er naturlig å gi denne opplysningen i tilknytning til omtalen av årsregnskapet hvis ikke disponeringen går fram av årsberetningen.

Lysebuseminaret – PwCs one-stop-update for CFOs og regnskapssjefer

Ute var det kaldt, og snøen virvlet rundt i vinden. Men inne var det fyr på peisen, og kaffe og te ventet de 100 CFOer og regnskapssjefer som hadde funnet veien opp til Lysebu i mørke og snø for å delta på årets Lysebuseminar.

Seminaret er etter 19 uavbrutte år blitt en institusjon, og mange deltagere er gjengangere. ”Alle” vet at første fredag i desember inviterer PwC til debatt og diskusjon. Målgruppen er CFO og regnskapssjefer i børsnoterte foretak, eller foretak på vei mot børs. På menyen står det oppdatering på dagsaktuelle temaer, diskusjon av de problemstillingene som opptar deg med likesinnede og eksperter fra PwC og våre gjester, og ikke minst en hyggelig julelunsj. Alt dette skjer innenfor de hyggelige rammene og omgivelsen til Lysebu Konferansesenter.

Ansvarlige for Lysebuseminaret: Jan Brandt (øverst) og Fredrik Melle, begge PricewaterhouseCoopers, Oslo

Årets tema var styring og rapportering i urolige tider, og vi hadde med oss et bredt utvalg av gjester. Korte smakebiter på temaene som ble belyst følger under.

Eierstyring og selskapsledelse

Erfaringene

En ukritisk import av en amerikansk løsning uten tilpasninger til hvordan norske foretak styres, kan fort ha motsatt effekt av det en ønsker. I stedet for å bedre eierstyring kan revisjonsutvalgets arbeid med finansiell rapportering krysse over grensene mellom styrets og daglig leders ansvar og i praksis bidra til uklarheter i rolledelingen, også mellom styret og revisor.

- Det er *mange* utfordringer med revisjonsutvalg, utfordret Mai-Lill Ibsen salen. Hun startet seminaret med å diskutere om de nye kravene til styrearbeid gir bedre finansiell styring og informasjon, basert på hennes egne erfaringer og observasjoner gjennom mange års styrearbeid. I følge henne vil de fleste selskap som skal opprette et revisjonsutvalg måtte tenke nytt. Skal det fungere med revisjonsutvalg må styret

utvides, og medlemmene må på skolebenken. For mange foretak vil det være bedre at hele styret er revisjonsutvalg. Og uavhengig av løsning vil det være nødvendig med en grundig gjennomgang av revisjonsutvalgets mandat og rapporteringsrutiner.

Visjonen

De nye kravene må medføre noe mer enn enda en side i årsrapporten. Foretak som lykkes har bygget sin internkontrollprosess på en detaljert risikovurdering der vesentlige risikoforhold er definert. Risiko overvåkes løpende og kontrollene tilpasses, kommuniseres og overvåkes kontinuerlig.

- Formålet er ikke å minimere risiko, presiserer Fredrik Melle, men at styret forstår hvilke risiko som tas og agerer i henhold til dette. Han vektlegger også at internkontrollene i de fleste foretak må formaliseres mer, opp til et ”riktig” nivå.

Regnskapsbrukerne får ordet

Vi har gått fra credit crunch til dyp resesjon, og rapportering av Q4-tall blir viktig for alle aktører i kapitalmarkedet. Regnskapet danner basis for analytikere og investorers estimater og verdianalyser. Analytikerne er skeptiske til virkelig verdi informasjon, dels fordi markedsbevegelser er lite egnet til å estimere fremtidig verdiskapning i et foretak, og dels fordi de er skeptisk til at foretakene har kompetanse og informasjon til å beregne virkelig verdi. Analytikerne bruker derfor betydelige ressurser til å korrigere regnskapstallene for virkelig verdi svingninger før de kan utføre sine analyser.

- Ikke vi engang vet hva virkelig verdi er, tordner Rachid Bendriss, Head of Securities hos Carnegie ASA fra talerstolen, før han til stor entusiasme fra salen fortsetter:
- IFRS har ført til en vesentlig komplisering for brukerne fordi resultatpostene er en miks av virkelig verdiendringer og historisk kost. Han etterlyser også harmonisering av selskapsregnskapet og konsernregnskapet, som nå gjerne presenteres etter forskjellige regnskapsstandarder.

Skal virkelig verdi informasjon være nyttig, må det gis bedre informasjon om prinsipper og forutsetninger bak verdiene. Rachid etterspør også betydelige forbedringer i kvartalsrapporteringen og gir tips om hva analytikerne vi se etter når Q4-tallen skal presenteres (se egen boks).

Etter Rachids meget engasjerende og presentasjon, var det Signe Moen fra PwC som hadde jobben med å roe ned salen og ta opp tråden fra Rachid.

Virkelig verdi

IFRS er kommet for å bli, og mer eller mindre hele verden er på vei over. Dagens IFRS regnskap har betydelige innslag av virkelig verdi og mer er forventet. Signe er ikke

Analytikernes fokusområder for Q4

Hvor godt rustet er selskapene for å møte (svært) dårlige tider?
• Arbeidskapital: Endring i nivå, kvalitet på kundefordringer, varelager
• Gjeld: Forfallsprofil, covenants
• Investeringer: Betalingsprofil, funding, fleksibilitet
• Kostnader: Kuttprogrammer, fleksibilitet
• Impairment: Prinsipper brukt, sensitiviteter
• Pensjonsforpliktelser: 2002 déjà vu?
• Kredittrisiko i alle ledd

enig i at regnskapet er fallitt, og ser ikke på regnskapet som en pådriver for krisen, men som det som avslørte krisen tidligere enn hva som ellers ville vært tilfellet. IASB er klokkeklar i sin tro på bruken av virkelig verdi, og ny guidance er gitt på hvordan virkelig verdi håndteres i dagens markeder, i tillegg til at det jobbes med å forbedre presentasjonen av regnskapsinformasjonen.

– Men, sier Signe til Rachid, ønsker analytikere og investorer standarder og som gir mer relevant informasjon for dem, må de selv engasjere seg og fortelle IASB hva de trenger!

Regnskap og rapportering

Lovbrudd

Hvor fritt kan man tolke et regnskapsprinsipp før det blir lovbrudd? Regnskapstilsynet belyste dette interessante temaet gjennom å diskutere tidligere tilsynssaker og hva som ble utfallet av Regnskapstilsynets vurderinger.

– Skjønn kan enten være det skjønn som er anvendt i vurderinger av regnskapsprinsipper, eller skjønn brukt ved utarbeidelse av estimater.

IFRS-oppdatering

Det er lite nytt å forholde seg til i år for de aller fleste. Tyngre nye standarder på områder som segmentrapportering og foretaksintegrasjoner vil først måtte brukes i senere år. Ny standard for segmentrapportering krever at foretak fra Q1 2009 framlegger informasjon basert på segmentinndeling og måling lik den informasjonen som ledelsen selv bruker når de gjør sine vurderinger. Dette er et betydelig brudd med den gamle standarden, som baserte inndelingen på risiko og avkastning, og der alle måletall måtte være etter IFRS. Det blir også krav om mer detaljert noteinformasjon. Seminaret ble avsluttet med et engasjerende nedskrivings-quiz der alle deltagerene fikk være med og repetere viktige momenter i nedskrivingsstandarden – ikke irrelevant gitt dagens finansielle uro, hevdet Jan Brandt.

Nytt Lysebuseminar i 2009

Lysebuseminaret ble avsluttet i god tradisjon med en lang og trivelig lunsj der diskusjonene fra seminaret fortsatte til siste deltager gikk hjem. Og tilbakemeldingene? De har vært fantastiske!

Misset du 2008 seminaret? 2009 er allerede i støpeskjeen og i løpet av ikke veldig lenge vil du kunne melde deg på via PwC sine nettsider.

KUNDEPOST

Returadresse:
PricewaterhouseCoopers
Postboks 748 Sentrum
0106 OSLO

pwc.com/no