



Tel: 23 11 91 00
Fax: 23 11 91 01
www.bdo.no

BDO AS
Munkedamsveien 45
Postboks 1704 Vik
0121 Oslo

Norsk Regnskapsstiftelse
Postboks 2914 Solli
0230 OSLO

30. oktober 2014

Høringssvar - Ny norsk regnskapsstandard

Vi viser til høringsutkast av 2.april 2014 der forslag til ny norsk regnskapsstandard er sendt på høring.


Vi i BDO mener en regulering basert på lov og regnskapsstandarter utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse er en god løsning for regnskapsområdet i Norge. Løsningen krever at det foreligger regnskapsstandarter på alle vesentlige områder, samt at disse til enhver tid er tilstrekkelig oppdatert. Høringsutkastet tilfredsstiller begge disse to kriteriene. BDO er derfor i utgangspunktet positiv til høringsutkastet.

Våre svar på de spørsmålene som stilles i høringsbrevet, og våre kommentarer for øvrig er vedlagt.

Ta gjerne kontakt med undertegnede (terje.tvedt@bdo.no) dersom det er behov for klargjøring av forhold vi har tatt opp.

Vennlig hilsen

BDO AS



Terje Tvedt
Fagansvarlig partner

1. Strategien

Harmonisering mot IFRS for SME:

BDO støtter strategien med tilpasning til IFRS for SME. Manglende internasjonale utbredelse kompenseres av regelverket har veldig mye tilfelles med IFRS. IFRS inneholder en rekke kompliserte regler som vi mener ikke bør pålegges gruppen øvrige foretak. Vi mener et regelverk som er en forenklet versjon av IFRS er hensiktsmessig for gruppen øvrige foretak. Vi mener derfor at en harmonisering mot IFRS for SME er hensiktsmessig.

Utarbeidelse en samle regnskapsstandard:

Basert på at det er riktig å ha regnskapsstandarter i tillegg til regnskapsloven, mener vi at det bør foreligge standarder for alle vesentlige områder. Høringsutkastet gir oss dette, vi er derfor positive til utarbeidelsen av en standard som dekker alle områder.

2. Kapittel 2 i IFRS for SMEs og grunnleggende regnskapsprinsipper

BDO mener løsningen i høringsutkastet er hensiktsmessig. Når standarden er basert på IFRS for SME mener vi at rammeverket for IFRS for SME også inngår. Forholdet til grunnleggende regnskapsprinsipper er tydelig gjort rede for i samme kapittel. Dette anses ikke å skape unødvendig problemer for regnskapsavlegger. Vi legger til grunn at en ansvarlig regnskapsavlegger vil lese innledningen i kapittel 2, og ikke gå direkte til definisjonene av eiendeler og gjeld.

3. Temaer som ikke er regulert / tilstrekkelig regulert i utkast til ny NRS

Temaer som ikke er regulert, som burde vært regulert

Standarden inneholder ingen generell regulering i forhold til omorganiseringen med uendret eierskap. Norsk regnskapsstiftelse har tidligere utgitt og trukket tilbake et høringsutkast på dette området. Vi har inntrykk av at dette er et område hvor det foreligger usikkerhet og at praksis er uensartet. NRS har ikke bidratt til å redusere den foreliggende usikkerheten. Vår oppfatning er at dette området bør være regulert i en «komplett» standard.

Ytterligere videreføring fra dagens norske regnskapsstandarter

Vi har ikke identifisert temaer som er regulert i eksisterende standarder som vi mener bør videreføres.

4. Veiledning i ny NRS

a) Veiledning i fotnoter

Vi er positive til innarbeidelse av ytterligere veiledning i noter. Løsningen fremstår som brukervennlig.

b) Områder med behov for veiledning i standarden

Vi har foreløpig ikke identifisert områder hvor vi mener det foreligger behov for å innta veiledning i standarden. Vi forventer at dette vil avdekkes etter hvert som standarden tas i bruk. Behov for ytterligere veiledning bør derfor vurderes med jevne mellomrom etter at implementering av standarden.

c) Veiledning som bør tas ut.

Vi har ikke identifisert veiledning som vi mener må fjernes. På generelt grunnlag mener vi all veiledning er positivt, så lenge den ikke åpner for misforståelser.

5. Løsninger i ny NRS som avviker fra regnskapsloven

Høringsutkastet inneholder et forslag om at mottatt utbytte skal inntektsføres uavhengig av om det kommer fra opptjente resultater før eller etter anskaffelsestidspunktet. Det fremgår av høringsnotatet at er flertall i RSS mener at dette er i tråd med opptjeningsprinsippet. Vår oppfatning er at eksisterende praksis med å skille på opptjening før og etter anskaffelsestidspunktet er den

korrekte. Vi kan ikke se at begge løsningene kan være i tråd med opptjeningsprinsippet. Høringsnotatet har ingen begrunnelse for hvorfor man nå mener at denne løsningen er i tråd med opptjeningsprinsippet. En inntektsføring av utbytte etter foreslått modell vil etter vår oppfatning være en skjult oppskrivning. Løsningen kan bare aksepteres for investeringer som faller inn under § 5-8, vi kan ikke se at den kan anvendes for øvrige investeringer.

Det fremgår av 23.29 i høringsnotatet at utbetaling av utbytte kan være en nedskrivningsindikator, mens det i 27.9 (h)N fremkommer at inntektsføring av utbytte er en nedskrivningsindikator dersom det ikke er sannsynliggjort at utdelingen stammer fra overskudd etter overtakelsestidspunktet. Den foreslått endringen begrunnes med forenkling. Vi er usikker på om det er mulig å tilfredsstille kravet om sannsynliggjøringen i 27.9 (h)N uten å ha en faktisk oversikt over overskudd etter overtakelsestidspunktet. Dersom man uansett må ha et forhold til overskudd etter overtakelsen vil endringen ikke medføre en forenkling, den vil bare resultere i regnskaper hvor opptjeningsprinsippet ikke blir fulgt.

23.29 inneholder en henvisning til kapittel 27 som omhandler verdifall. Vi forstår forslaget slik at det også gjelder for investeringer som ikke inngår i virkeområdet til kapittel 27. Basert på dette etterlyser vi en henvisning til reglene for investeringer utenfor virkeområdet til nedskrivningskapittelet.

Forslaget medfører etter vår oppfatning at behovet for å holde oversikt over overskudd før og etter overtakelsestidspunkt videreføres. Inntektsføring når utbytte ikke stammer fra overskudd etter overtakelsestidspunkt vil i tillegg resultere i krav til gjennomføring av nedskrivningstester, alternativt virkelig verdi vurdering for investeringer utenfor virkeområdet til kapittel 27. Gjennomføringen av nedskrivningstester er en krevende prosess, som stiller store krav til foretakene. Det kreves blant annet at man utarbeider estimer for fremtidige kontantstrømmer. Løsningen vil påføre selskapene en betydelig belastning i forhold til etterlevelse av kravene i kapittel 27. Vi kan ikke se at forslaget representerer en forenkling.

6. Kost / nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS

Med unntaket for inntektsføring av utbytte omtalt i foregående punkt, har vi ikke identifisert forhold som fremstår som unødvendig byrdefulle.

7. Språk

BDO er positive til et begrepsapparat basert på IFRS. Språk og begrepsapparat i høringsutkastet medfører betydelig endringer i forhold til eksisterende praksis. Vi har etter introduksjonen av IFRS hatt to sett av begrepsapparater for regnskapsavleggere i Norge. Et felles språk vil gi økt sammenlignbarhet mellom regelverkene og forenkle prosessen for selskaper som ønsker å endre regnskapsspråk.

8. Nummerering

Vi har ingen innvendinger til valgte løsning. Løsningen fremstår som enkel og oversiktlig i forhold til avvik fra IFRS for SMEs.

9. Noteopplysninger

a) Vesentlighetsprinsippet og obligatoriske noter

I forhold til vesentlighetsprinsippet presiseres det i fotnote til alle notekrav at de kan unnlates dersom de ikke er vesentlige for brukeren. Vi savner en tilsvarende presisering i forhold til å inkludere ytterligere opplysninger dersom det er vesentlig for brukeren.

b) Behov for ytterligere forenkling

Vi har ikke identifisert behov for ytterligere forenkling.

c) behov for ytterligere notekrav

Vi har ikke identifisert behov for ytterligere notekrav.

10. Konsolideringsunntak for investeringsselskaper

Konsolideringsunntaket for investeringsselskaper innebærer at alle investeringer bokføres til kostmetoden. Vår oppfatning er at dette gir begrenset informasjon til regnskaps brukerne, i mangel av et bedre alternative støtter vi forslaget om at unntaket fjernes.

11. Totalresultat

Vi støtter forslaget om innføring av begrepet i totalresultat, da dette bidrar til å redusere forskjellen mellom IFRS og GRS. Videre anser vi at valgdgangen i forhold til presentasjon er uproblematisk. BDO har ingen innvending til at «totalresultat» benyttes som begrep fremfor «utvidet resultat».

12. Eksempler i kapittel 23 Inntekter

Vi har ikke identifisert behov for videreføring av ytterligere eksempler.

13. Pensjon

Vi har ingen kommentarer i forhold til endring av regnskapsføring av pensjoner. Vi viser imidlertid til kommentarene til foreslåtte overgangsregler.

14. Fusjon og fisjon

Ny regnskapsstandard vil i henhold til høringsnotatet inneholde egne kapitler for fisjon og fusjon. Forholdet er ikke særskilt regulert i IFRS for SME. Vi mener det er fornuftig å videreføre den etablerte praksis med regulering av fusions og fusjoner.

15. Konsernbidrag

BDO mener det er hensiktsmessig at eksisterende praksis videreføres på dette området.

16. Overgangsbestemmelser

Pkt 35.10 (o)N Pensjoner

Høringsutkastet inneholder en overgangsregel knyttet til behandling av uinnregnede aktuarmessige gevinster og tap på tidspunkt for implementering av ny NRS. Overgangsregelen legger opp til en vilkårlig innregning av aktuarmessige gevinster og tap over en periode på fem år. Vi har problemer med å se den faglige begrunnelsen for denne løsningen. Vi mener at forpliktelsen bør innregnes retrospektivt på implementeringstidspunktet, alternativt at det gis anledning til å innregne effekten systematisk i en overgangsperiode, f.eks lineær innregning over en periode på 5 år.

Pkt 35.10 (p)N Skatt

Overgangsregel for skatt sier at opprinnelig måling kan videreføres for transaksjoner før implementeringstidspunktet. Dette betyr at et eiendomskonsern som til nå har målt utsatt skatt til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet, kan videreføre denne målingen. Dersom konsernet kjøper nye eiendommer må skatt måles til nominell verdi. Anvendelse av overgangsregelen medfører at et eiendomskonsern må praktisere to ulike prinsipper for måling av utsatt skatt. Basert på den lange

økonomiske levetiden til eiendommer er dette ikke ønskelig. Vi hadde med fordel sett at overgangsregelen var mer fleksibel i forhold til å få samkjørt behandlingen av utsatt skatt for nye og tidligere kjøp. F.eks ved at andel utsatt skatt av midlertidige forskjeller som det ikke er avsatt for ble behandlet likt med forskjeller som oppstår ved eiendelskjøp.

Andre forhold

Kapittel 17 - Eiendom, anlegg og utstyr

Krav til dekomponering og henvisning til overgangsregel 35.9c)

Krav til dekomponering i kapittel 17 medfører en endring for forhold til dagens etablerte praksis. Høringsnotatet inneholder en henvisning til 35.9c) i forbindelse med omtale av dekomponering. Reguleringen i 35.9c) tilsvarer IFRS 1.14. Bestemmelsen i 35.9c) kommer ikke til anvendelse i forhold til krav om dekomponering. Høringsutkastet slik det fremstår nå stiller krav om full retrospektiv anvendelse av kravet til dekomponering, vi mener dette vil være unødvendig byrdefullt for regnskapsavleggerne. Vi mener derfor det er et behov for en overgangsregel i forhold til implementering av kravet til dekomponering.

Kapittel 19 - Virksomhetssammenslutning og goodwill

Etter IFRS for SME inneholder kapittel 19 en komplett regulering av goodwill, i høringsutkastet kan goodwill også oppstå basert på regulering i 22.19N. Vi mener det bør fremgå av kapittel 19 at goodwill også kan oppstå utenfor virkeområdet til dette kapitlet. Dette kan f.eks løses med en henvisning til den nevnte bestemmelsen i forbindelse med omtale av goodwill.

Beregning av goodwill ved konserndannelser som ikke er virksomhetssammenslutninger

I henhold til pkt 19.22N kan det beregnes goodwill i konserndannelser som ikke er virksomhetssammenslutninger. Dette er en videreføring av eksisterende regulering. Det fremgikk av ordlyden i NRS 17 at forholdet bare relaterte seg til forskjellen mellom nominell verdi og virkelig verdi på utsatt skatt. Presiseringen knyttet til skatt er nå fjernet, vi mener denne må inngå. Videre bør det presiseres at denne type konserndannelser regnskapsføres som et eiendelskjøp, med eventuelt unntak i forhold til behandling av utsatt skatt.

Etterfølgende justering av goodwill i NRS (F) Resultatskatt

NRS (F) Resultatskatt inneholder en bestemmelse om etterfølgende regulering av goodwill som følge av anvendelse av fremførbart underskudd:

«Goodwill kan også inneholde utsatt skattefordel knyttet til underskudd, som senere realiseres som redusert betalbar skatt. I slike tilfeller skal det foretas en reklassifisering fra goodwill til utsatt skattefordel. Skattefordelen blir så regnskapsført som en korreksjon til betalbar skatt. Beløpet som skal reklassifiseres

må inkludere minoritetens andel. Goodwill kan justeres ned til null. Justering av goodwill harmonerer med regnskapslovens definisjon av goodwill som en residualpost, jf. regnskapsloven § 5-7.»

Denne løsningen er ikke videreført i høringsutkastet. I høringsnotatet omtales ikke dette som en endring i forhold til eksisterende GRS. Vi er positive til at reguleringen fjernes, men mener dette burde vært omtalt som en endring i høringsnotatet.

Kapittel 22 - Forpliktelser og egenkapital

Klassifisering av et instrument som forpliktelse eller egenkapital

Høringsutkastet innfører et skille mellom egenkapital og forpliktelse basert på økonomiske innhold. Reguleringen tar utgangspunkt i definisjonen av en forpliktelse, for deretter å vurdere om de aktuelle egenkapitalinstrumentene representerer en residual interesse i selskapet. Vi er usikker på om dette er en vel egnet regulering for gruppen øvrige foretak. Særlig i forhold til bindinger mellom reglene for utdelinger og regnskap mener vi reguleringen kan være uhensiktsmessig. Vi anbefaler derfor at det åpnes for at klassifiseringen i selskapsregnskap kan baseres på juridisk form.

Instrument med innløsningsrett i datterselskap pkt 22.5d)

Behandling av salgsopsjoner som innehas av minoritetsaksjonær som en forpliktelse reiser spørsmål i forhold til måling av forpliktelsen. Skal forpliktelsen måles til andel bokført egenkapital eller til avtalt salgspris. I en IFRS tankene gang vil målingen være salgspris, vi er usikre på om dette skal/bør legges til grunn i høringsutkastet. Grunnen til at vi er usikre er regelen om måling av goodwill ved kjøp fra minoritet.

Effekten illustreres best med et eksempel. Minoritetens andel av bokført egenkapital er 20, salgspris i henhold til opsjonsavtalen er 100. Dersom man i denne situasjonen vurderer forpliktelsen til 100, får man en positiv egenkapital effekt som tilsvarer ny goodwill dersom opsjonen utøves. Egenkapital effekten i dette eksemplet vil blitt 80, dersom det ikke foreligger andre identifiserbare merverdier. Vi mener det er behov for ytterligere veiledning i forhold til denne reguleringen.

Kapittel 29 - Resultatskatt

Behandling av midlertidige forskjeller som oppstår i forbindelse med eiendelskjøp

Pkt 29.16 og 29.16N gir to alternative løsninger for behandling av midlertidige forskjeller som oppstår ved førstegangsinnregning av et eiendelskjøp. Vi kan ikke se at det er behov for alternative løsninger på dette området. Vi foreslår derfor at pkt 29.16N fjernes. Tilsvarende gjelder pkt 29.17N.

Kapittel 34 - Spesialiserte aktiviteter

Utvinningsvirksomhet

Høringsutkastet har videreført reguleringen fra IFRS for SME 2009 når det gjelder regnskapsføring av utvinningsvirksomhet. Basert på IFRS for SME 2009 skal lete og utvinningskostnader utgiftsføres, da disse ikke tilfredsstiller sannsynlighetskravet for å være en eiendel. I revidert versjon av IFRS for SME 2013 er reguleringen av utvinningsvirksomhet endret. 2013 versjonen av IFRS for SME åpner for balanseføring uavhengig av om sannsynlighetskravet til en eiendel er tilfredsstilt. Vi anbefaler at høringsutkastet endres slik at den norske løsningen samsvarer med oppdatert versjon av IFRS for SME. Vi mener at dette også vil være mer i tråd med eksisterende praksis på området.