

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 2914 Solli  
0230 Oslo

Oslo, 31. oktober 2014

## Høringssvar - høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard

Vi viser til Deres høringsnotat datert 2. april 2014 med høringsfrist 31. oktober 2014 der høringsinstansene inviteres til å gi høringssvar på forslag til ny Norsk Regnskapsstandard. EY vil med dette gi sitt høringssvar til forslaget til ny norsk regnskapsstandard, herunder spørsmålet om endring av strategi for gruppen øvrige foretak. I dette brevet omtaler vi de forhold som vi anser som de mest sentrale og derfor må vektlegges mest.

I vedlegg A til brevet gir vi tilbakemelding på de konkrete spørsmål som er angitt i høringsnotatet (S1 – S16). Vedlegg B inneholder kommentarer til en del enkeltparagrafer i høringsutkastet.

### Overordnet vurdering

Vi er enige i at det på sikt kan være hensiktsmessig å bygge norsk regnskapsregulering for ikke børsnoterte foretak på et IFRS-basert regnskapsspråk, forutsatt at en slik løsning er brukerbegrunnet. IFRS for SMEs fremstår i så måte som et godt alternativ. En slik omlegging betinger imidlertid at regnskapsloven bygger på samme rammeverk som IFRS for SMEs, noe som ikke er tilfellet i dag. Regjeringen har nylig nedsatt et regnskapslovutvalg som skal utrede modernisering og forenkling av regnskapslovgivningen, og det vil etter vårt syn være riktig å avvente regnskapslovutvalgets arbeid før tar endelig stilling til modellvalg for, og innholdet i, ny norsk regnskapsstandard. En viktig begrunnelse er at det er viktig å unngå at en pålegger næringslivet kostnader som følge av endringer i regnskapsreglene i flere runder i løpet av få år. En løsning der man nå innfører «nesten IFRS for SMEs» uten å vite hva regnskapsloven vil kreve (eller åpne for) fremover, kan etter vårt syn føre til at næringslivet blir gjenstand for to overgangs- og implementeringsperioder. Det er unødvendig og representerer etter vårt syn ingen forenkling. Vi er videre usikre på om brukerhensynet er vurdert i tilstrekkelig grad i arbeidet med høringsutkastet. Brukerhensynet er etter vårt syn sentralt i relasjon til tidspunkt og retning, samt spørsmålet om antall valgalternativer (herunder antall regnskapsspråk) for gruppen øvrige foretak.

Vi har videre vurdert innholdet i høringsutkastet og er av den oppfatning at det ikke er godt nok gjennomarbeidet til at det kan vedtas slik det nå foreligger. Forslaget er til dels preget av feil og svakheter, det inneholder til dels uriktige og uensartede oversettelse av engelske begreper, løsningene er på enkelte punkter etter vårt syn i strid med regnskapslovens bestemmelser, og det inneholder løsninger som etter vårt syn kan bli krevende for både regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere.

## Strategiendring<sup>1</sup>

Det fremgår av høringsnotatet at Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har endret strategi for øvrige foretak, fra å harmonisere mot full IFRS til å harmonisere mot IFRS for SMEs. NRS har videre lagt til grunn at endringen av strategi innebærer at det utarbeides en regnskapsstandard som skal erstatte alle dagens regnskapsstandarter. Vi støtter et oppdateringsinitiativ. Noen av regnskapsstandardene bør uansett oppdateres, og det å vurdere regelverket som helhet er også etter vårt syn et viktig tiltak i lys av de debatter om strategivalg som har vært ført i løpet av de siste 10-12 årene.

Det er lagt ned et omfattende arbeid med høringsutkastet, og til tross for at vi er uenig i eller har forslag til forbedringspunkter i utkastet, vil uansett det arbeidet som har vært gjort bli nyttig i fortsettelsen.

Vi er enige i at det på sikt kan være formålstjenlig å basere en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak på et IFRS-basert regnskapsregelverk, forutsatt at en slik modellendring er brukerbegrunnet. Vi er imidlertid uenige i timingen og mener det er riktig å avvente det nylig nedsatte regnskapslovutvalgets arbeid.

## Tidspunkt

Den nye regnskapsstandarden er utarbeidet med utgangspunkt i IFRS for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), som bygger på et balanseorientert, konseptuelt rammeverk.

Regnskapsloven bygger på et resultatorientert rammeverk. Enkelte IFRS for SMEs-løsninger kan dermed ikke implementeres uten en endring av regnskapsloven. Dette er særlig aktuelt i forbindelse med transaksjoner som ikke reguleres eksplisitt i standarden. For utfyllende kommentar om denne utfordringen, se vår tilbakemelding til spørsmål 2 (S2 – Forholdet mellom kapittel 2 i IFRS for SMEs og grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven) i vedlegg A. En forutsetning for en meningsfylt harmonisering mot IFRS for SMEs er etter vår vurdering at regnskapsloven endres slik at den bygger på samme teoretiske rammeverk som IFRS for SMEs.

Andre eksempler på områder der IFRS for SMEs-løsningene ikke kan implementeres fullt ut er måling av aksjeinvesteringer, investeringseiendom og biologiske eiendeler til virkelig verdi, noe som skyldes at regnskapsloven ikke åpner for løpende måling til virkelig verdi for denne typen eiendeler. Det samme gjelder låneutgifter, der valgdgangen i RL § 5-4 tredje ledd begrenser muligheten til å implementere IFRS for SMEs-løsningen fullt ut, samt regnskapslovens adgang til å bruke bruttometoden for investeringer i felleskontrollert virksomhet som forhindrer en full implementering av IFRS for SMEs-reglene på området.

Begrensningene i dagens regnskapslov innebærer dermed at målsettingen om å samkjøre regnskapsspråkene for børsnoterte og ikke-børsnoterte foretak, samt ønsket om internasjonal harmonisering, ikke oppnås. Dette representerer etter vårt syn en så vesentlig beskrankning at vi i sum har vurdert at en bør avvente videre arbeid.

Finansdepartementet nedsatte i september 2014 et regnskapslovutvalg som skal vurdere om det bør gjøres endringer i dagens regnskapslovgivning. Første del av utredningen skal avgis innen 26. juni 2015, mens andre del skal avgis innen 24. juni 2016. Et mulig utfall av regnskapslovutvalgets arbeid er at det fremmes forslag om å endre regnskapsloven slik at IFRS for SMEs kan tas i bruk «as is» (med de begrensninger som ligger i EU-direktivet). I et sânt scenario er det uheldig for norsk næringsliv å bli tvunget kort tid i forveien over på en «mellomløsning», før den endelige og

<sup>1</sup> Se også våre kommentarer til spørsmål «S1 Strategien» under vedlegg A (side 12).

vesentlig forskjellige løsningen foreligger. I en slik totrinnsmodell der en først innfører «nesten IFRS for SMEs», for så i neste omgang å gå over til full IFRS for SMEs, blir næringslivet gjenstand for to overgangs- og implementeringsperioder. Det vil etter vårt syn være unødvendig. Selv om utfallet av regnskapslovutvalgets arbeid er ukjent, er det ventet at regnskapsregulering i et lengre perspektiv vil bli vurdert. Om utfallet blir full, nesten, eller noe IFRS (for SMEs)-harmonisering, er mindre sentralt. Det sentrale er at det gir lite mening å forskuttere utfallet av utvalgets arbeid.

For regnskapsprodusenter er kostnadsaspektet sentralt, og implementering av en ny regnskapsstandard forventes å medføre bruk av ressurser, herunder tid og kostnader til opplæring, vurdering av mulige virkninger i regnskapet mv. Det samme gjelder regnskapsbrukerne, hvor både opplæring og eventuell justering av beslutningsmodeller forventes å kreve ressursbruk. Endelig retning og innhold i en norsk regnskapsstandard vil åpenbart påvirkes av hvilken ramme regnskapsloven gir. Endringer i regnskapsloven vil dermed kunne bety at standardsetter må gjennomføre en del endringer i regnskapsstandarden i perioden fremover. Vi forventer følgelig at det vil påløpe ekstra arbeid også for standardsetter om man velger å ferdigstille HU ny NRS allerede nå. Velger man å gjennomføre overgangen til et IFRS-basert regnskapsspråk i flere trinn, forventer vi at ressursbruken blir unødvendig høy, samt at det for oss er uklart hva fordelene med å etablere et «mellomsteg» er, uansett om en ser det fra et bruker-, produsent-, revisor-, standardsetter-, eller andres ståsted.

At det er usikkerhet med hensyn til utfallet av regnskapslovutvalgets arbeid er i seg selv et argument for å avvente videre arbeid med regnskapsstandarden.

## Retning

Vi er enig i at det *på sikt* kan være hensiktsmessig å bygge en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak på et IFRS-basert regnskapsregelverk. En forutsetning for løsningen er imidlertid at det er identifisert et behov for en slik modellendring. Formålet med regnskapet er å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon. En kartlegging av hvilke behov sentrale brukergrupper som eksempelvis banker og andre långivere har, vil etter vår vurdering være helt nødvendig før man fatter beslutning om å gå over til en IFRS-basert regnskapsregulering. Vi forventer derfor at både regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere involveres sterkt i arbeidet med utredning av ny regnskapslovgivning.

IFRS for SMEs er etter vårt syn bedre egnet som utgangspunkt for en norsk regnskapsstandard enn det full IFRS er, ettersom IFRS for SMEs er utarbeidet spesielt for ikke-børsnoterte selskaper. Vi er imidlertid av den oppfatning at vurderingen som legges til grunn for en beslutning om å bygge god regnskapsskikk på IFRS for SMEs må adressere begrunnelsen for et slikt skift i større grad enn det NRS har gjort i høringsutkastet.

NRS har på side 6 i høringsnotatet gitt uttrykk for at *«[e] standard så lik som mulig IFRS for SMEs oppfattes som ønskelig fordi internasjonal sammenlignbarhet anses viktig også for øvrige foretak»*. Vi er enige i det prinsipielle utgangspunktet som er lagt til grunn her. Internasjonal harmonisering, herunder kravet til sammenlignbarhet over landegrensene, fordrer færrest mulig unntak fra IFRS for SMEs. Dersom en identifiserer behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs legges til grunn uten norske særløsninger. Antallet norske særløsninger (såkalte «N-punkter») i høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard er relativt omfattende. N-punktene er angitt å representere realitetsendringer i forhold til IFRS for SMEs, jf. 2.1N.

Det fremgår av høringsnotatet at det er en rekke ulike hensyn som ligger til grunn for avvikene fra IFRS for SMEs-løsningen. Eksempler er tidspunkt for innregning av utbytte (23.29 (c)N) som er tilpasset norske selskapsrettslige bestemmelser, økt mulighet for bruk av løpende avregnings metode for enkelte typer anleggskontrakter (23.82, jf. definisjonen av anleggskontrakt som er endret for å ta ut IFRIC 15-løsningen som er innarbeidet i IFRS for SMEs) som synes å være en løsning som er foreslått for å unngå en vesentlig endring i praksis, samt innregningsreglene for offentlige tilskudd (24.4N-A til 4N-C), der en med en sammensatt begrunnelse har foreslått å videreføre tidligere norske løsninger. NRS har angitt at utgangspunktet for forslag til ny regnskapsstandard er at en nå har valgt en strategi som innebærer harmonisering mot IFRS for SMEs, og at som hovedregel skal løsningene som er valgt i IFRS for SMEs kunne velges, inklusiv regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven. I et slikt perspektiv er det krevende å forstå begrunnelsen for å velge bort IFRS for SMEs-løsninger.

På grunn av alle de særnorske løsningene i høringsutkastet, vil en standard i tråd med utkastet i liten grad være egnet til å gjøre sammenligning mellom norske og utenlandske foretak enklere enn det er i dag. I så måte tviler vi på at høringsutkastet er egnet til å bidra til den internasjonale harmoniseringen som i høringsnotatet anses som «ønskelig». Videre er vi som nevnt enig i at internasjonal harmonisering prinsipielt fremstår som et meningsfylt utgangspunkt, men ettersom selskaper som ønsker å rette sin oppmerksomhet mot utenlandske investorer, kreditorer, leverandører mv. har mulighet til frivilling å anvende full IFRS, anser vi de problemstillingene vi har redegjort for over særlig sentrale om en skal bygge videre på det foreliggende høringsutkastet.

Ved vurdering av behovet for en modellendring er det også viktig å ta i med betraktning at en «full» IFRS for SMEs-løsning betyr økt innslag av måling til virkelig verdi. Virkelig verdi-måling er aktuelt også for enkelte eiendeler der noterte priser i et aktivt marked ikke eksisterer. Virkelig verdi vil i slike tilfeller måtte beregnes/estimeres, noe som krever utstrakt bruk av skjønn. Vi er ikke overbevist om at alle regnskapsprodusenter vil anse en overgang fra historisk kost til virkelig verdi forenkende. Det er videre slik at regnskapet benyttes av regnskapsbrukerne som grunnlag for å fatte beslutninger, og skal bidra til å redusere usikkerhet i beslutningene. Det er ikke gitt at økt innslag av måling til virkelig verdi, hverken alene eller i kombinasjon med NRS' målsetting om forenkling i notekravene, gir den ønskede effekten for brukerne.

### **Antall regnskapsspråk**

Dagens regnskapslovgivning åpner for valg av ulike regnskapsspråk for gruppen øvrige foretak. For gruppen øvrige foretak er valgalternativene full IFRS, forenklet IFRS og god regnskapsskikk. Gruppene små foretak og ideelle organisasjoner har enda flere valgalternativene, og for andre grupper som eksempelvis unoterte banker og finansieringsforetak er det også til en viss grad flere alternativer, herunder særregler i årsregnskapsforskriftene.

Løsningen med stor grad av valgfrihet med hensyn til valg av regnskapsspråk er etter vårt syn en svakhet ved dagens regnskapslovgivning. Det gir redusert sammenlignbarhet foretakene imellom og følgelig redusert nytte for regnskapsbrukerne. I tillegg er det grunn til å anta at løsningen krever ekstra ressurser til løpende oppdatering av regelverket.

Høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard adresserer ikke denne problemstillingen. Forslaget innebærer utelukkende at en erstatter dagens god regnskapsskikk med en særnorsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs. Vi mener spørsmålet om reduksjon av antall

regnskapsspråk hører naturlig med i en vurdering av hva som er en hensiktsmessig løsning for videre utvikling av god regnskapsskikk.

### **Prinsipielle avklaringer - om forenkling<sup>2</sup>**

NRS har i høringsbrevet angitt at forenkling har vært en sentral forutsetning ved utarbeidelsen av høringsutkastet, men har etter vårt syn ikke klargjort godt nok hva de mener med forenkling, ei heller om det er snakk om forenkling for regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og/eller andre interessenter som eksempelvis standardsetter.

Forenkling kan bety ulike ting. Et sentralt spørsmål som vi mener må klargjøres er hvorvidt NRS ved utarbeidelse av høringsutkastet har lagt til grunn om flere alternative regnskapsprinsipper anses forenklerende, eller om færre alternativer anses forenklerende. Uten en avklaring, er det vanskelig å vurdere om høringsutkastet er i samsvar med de uttalte målsettingene. Videre er det viktig for regnskapsprodusenter, brukere, revisorer og andre interessenter å forstå hva som menes med forenkling, for å kunne ta stilling til om forenklingens målsettingen er formålstjenlig. For eksempel vil vi anta at regnskapsprodusenter typisk kan finne prinsippvalg «forenklerende», mens brukerne typisk vil anse ingen valgmuligheter som forenklerende.

Norsk RegnskapsStiftelse ved styreleder og nestleder uttalte den 14. januar 2013<sup>3</sup> at «NRS vil gjøre regnskapsrapporteringen enklere for norske foretak enn det som er tilfellet i dag. Det er ikke aktuelt å innføre regler som er mer kostbare. Dette er lagt til grunn av styret i NRS som representerer et nesten samlet regnskapsmiljø». En naturlig forståelse av denne uttalelsen er at NRS har hatt stort fokus på regnskapsprodusentene ved utarbeidelsen av ny norsk regnskapsstandard.

Paragraf 2.2 i høringsutkastet angir at formålet med finansregnskapet er «å gi regnskapsbrukerne informasjon om foretakets finansielle stilling, inntjening og kontantstrømmer som er nyttig for en bred gruppe av brukere som skal ta økonomiske beslutninger [...]». Forventningen er dermed at informasjonen i regnskapet er nyttig for brukerne. Et fokus på forenkling for regnskapsprodusentene kan potensielt gi en uønsket negativ effekt for regnskapsbrukerne ved at informasjonen oppleves som mindre nyttig enn tidligere.

Etter vår oppfatning må spørsmålet om forenkling omfatte en grundig vurdering av nytte fra et regnskapsbrukerperspektiv.

Vi har tidligere i høringssvaret gitt uttrykk for at det ikke er ønskelig med en løsning der vi implementerer endringer i regnskapsregelverket i to eller flere trinn. En slik løsning krever unødvendig bruk av ressurser både hos regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og andre, og er dermed også et viktig poeng i relasjon til spørsmålet om forenkling.

<sup>2</sup> Se også vår tilbakemelding til «S6 Kost/nyttevurderinger – forenklinger i ny NRS» i vedlegg A.

<sup>3</sup> Uttalelsen var publisert på [www.revisorforeningen.no](http://www.revisorforeningen.no) og [www.nho.no](http://www.nho.no). I tillegg var uttalelsen gjengitt på debattsidene i Dagens Næringsliv 16. januar 2013.

## Kommentarer til høringsutkastet

Vårt utgangspunkt er som angitt over at vi er uenige i timingen og mener det er riktig å avvente regnskapslovutvalgets arbeid før en tar endelig stilling til modellvalg for videreutvikling av god regnskapsskikk og innholdet i en ny regnskapsstandard.

For øvrig så mener vi at forslaget til regnskapsstandard i høringsutkastet ikke er tilstrekkelig gjennomarbeidet til at det kan vedtas og gjøres gjeldende slik det nå foreligger. Forslaget er delvis preget av feil og svakheter. Manglende samsvar mellom de løsninger som følger av regnskapsstandarden og regnskapslovens bestemmelser, uriktig oversettelse av engelske begreper, uensartet oversettelse av identiske engelske begreper, manglende veiledning, samt introduksjon av nye og til dels tungt tilgjengelige begreper og omtaler, er forhold som etter vårt syn gjør at omfattende bearbeiding må til før forslaget kan være egnet som norsk regnskapsstandard. Vi er videre av den oppfatning at en rekke av avvikene fra IFRS for SMEs-løsningene ikke er godt nok begrunnet.

Vi har i det følgende utdypet disse forholdene. Vi har videre valgt å illustrere det ytterligere med mer detaljerte og konkrete kommentarer til noen enkeltkapitler i høringsutkastet. Disse kommentarene fremgår av vedlegg B.

### Ny «språkdrakt» - språk og begreper<sup>4</sup>

NRS har ved utarbeidelsen av høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard valgt å ta utgangspunkt i en norsk oversettelse av IFRS for SMEs. Ettersom IFRS for SMEs er utviklet med utgangspunkt i full IFRS og på enkelte punkter er helt identisk med full IFRS, er dette etter vårt syn et fornuftig startpunkt. Løsningen innebærer at man i en rekke tilfeller har innarbeidet ny terminologi som erstatning for begreper som har vært godt innarbeidet i god regnskapsskikk. Dette vil for regnskapsprodusenter og brukere kunne oppleves som krevende, spesielt i en overgangsfase. Løsningen medfører imidlertid også at standardteksten på enkelte punkter fremstår som tungt tilgjengelig. Dette kan bidra til ulik tolkning og følgelig ulik praksis.

Eksempler på omtale i HU ny norsk regnskapsstandard som gjør at reguleringen fremstår som tynge tilgjengelig enn dagens regnskapsregulering:

- Paragraf 3 (a) i kapittel 28 om ytelser til ansatte:

*«Et foretak skal innregne utgifter til alle ytelser til ansatte som de ansatte har krav på som følge av utførte tjenester til foretaket i rapporteringsperioden. Foretaket skal innregne utgiftene som:*

*(a) En forpliktelse fratrullet beløp som har blitt utbetalt enten direkte til de ansatte eller som bidrag til en fondert ordning. Dersom det utbetalte beløpet overstiger forpliktelser for tjenester før balansedagen, skal et foretak innregne det overskytende som en eiendel i den grad den førtidige betalingen vil føre til en reduksjon i framtidige betalinger eller kontantrefusjon.*

*(b) ...»*

Språklige svakheter i teksten gjør at dette fremstår som vanskelig å forstå. Det er ikke umiddelbart klart hva en «forpliktelse fratrullet beløp som har blitt utbetalt» er. Tegnsetting og oppsplitting av setningen ville kunne bidratt til at bestemmelsen ble lettere å forstå, eksempelvis

<sup>4</sup> Se også vår tilbakemelding på spørsmål «S7 Språk» i vedlegg A.

ved å angi at «Foretaket skal innregne utgiftene som: (a) En forpliktelse. Beløp som har blitt utbetalt... går til reduksjon i forpliktelsen».

- Innarbeiding av måleregelen i regnskapslovens § 5-8 i høringsutkastet. Denne er tatt inn tre steder i standarden; i paragraf 11.14 (a) iii)N (gjelder gjeldsinstrumenter), paragraf 11.14 (c) ii)N (gjelder investeringer i ikke-konvertible preferanseaksjer og ordinære aksjer mv.), samt paragraf 12.8N (gjelder komplekse finansielle instrumenter som faller inn under virkeområdet til kapittel 12). Kriteriene som angis i disse bestemmelsene kan synes å være noe ulik ettersom 11.14 (c) ii)N angir at «*[h]vis aksjene er offentlig omsatt, og investeringen for øvrig oppfyller vilkårene i rskl § 5-8 første ledd..*» (vår utheving), mens de to andre bestemmelsene viser til at vilkårene i rskl § 5-8 må være oppfylt. Begrepet «offentlig omsatt» er nytt, og definisjonen synes å indikere at dette rekkes videre enn det som fremgår direkte av lovbestemmelsen i § 5-8. Løsningen som er valgt i høringsutkastet introduserer i tillegg kompleksitet som følge av at man har valgt IFRS for SMEs-løsningen med to kapitler for finansielle instrumenter. Foretaket må først avklare hvilken av de aktuelle bestemmelsene i disse to kapitlene som er relevant å se hen til. I tillegg kan som nevnt ulik ordlyd i bestemmelsene, herunder det som kan se ut som et tilleggskriterium i paragraf 11.14 (c) ii)N, bidra til at reguleringen fremstår som tyngre tilgjengelig enn dagens regler. Vi viser for øvrig til omtale av kompleksitet som følge av standardteknisk løsning senere i dette brevet.

#### *Feil oversettelse av begreper*

Høringsutkastet bærer på enkelte punkter preg av at det ikke har vært stor nok bevissthet rundt valg av norske begreper. Kapittel 28 om ytelser til ansatte inneholder en rekke eksempler på at feil norsk begrep er benyttet. I dette konkrete tilfellet er begrepet «cost» oversatt med «kostnad», mens det riktige norske begrepet etter vårt syn er «utgift». Feilen er etter vårt syn betydningsfull ettersom begrepet kostnad angir at størrelsen skal resultatføres, noe som ikke har vært intensjonen med bestemmelsene i IFRS for SMEs. Et eksempel er paragraf 28.23 der «cost» flere steder er oversatt til «kostnad», blant annet i andre setning der teksten angir at «*.. standarden krever at kostnaden innregnes som en del av anskaffelseskost for en eiendel..*» (vår utheving). Den norske bestemmelsen gir lite mening. Feil oversettelse av begrepet «cost» er for øvrig identifisert i paragrafene 28.3 (b), 28.14 (b), 28.24, i tillegg til 28.23.

Et annet eksempel er paragraf 28.19 (c) om adgangen til å forenkle målingen av pensjonsforpliktelser, der den engelske teksten «*ignore possible in-service mortality of current employees*» er oversatt til «*ikke ta høyde for eventuell intern dødelighet blant nåværende ansatte*» (vår utheving). Den norske oversettelsen fremstår umiddelbart som vanskelig å forstå.

#### *Uensartet oversettelse av identiske begreper*

Begrepet «virtually certain» benyttes både i IFRS for SMEs og i full IFRS (se eksempelvis IAS 37.53). I norsk offisiell oversettelse av IAS 37.53 benyttes begrepet «så godt som sikkert». I forslag til ny norsk regnskapsstandard er begrepet oversatt både til «så godt som sikkert» (paragraf 21.13) og «praktisk talt med sikkerhet» (paragraf 28.28). Det er ikke gitt begrunnelse for at en har valgt ulik oversettelse av begrepet «virtually certain». Det fremstår som rimelig åpenbart at en uensartet oversettelse av identiske begreper kan gi utfordringer for regnskapsprodusenter og andre som skal bruke regnskapsstandardene.

Arbeidet med oversettelse og valg av begreper fremstår som noe tilfeldig og representerer etter vårt syn en betydelig svakhet ved høringsutkastet.

## Veiledning<sup>5</sup>

Det fremgår av spørsmål 4 (S4 - Veiledning i ny NRS) i høringsbrevet at «[n]y NRS er kortfattet og inneholder mindre veiledning enn dagens norske regnskapsstandards. Med mindre veiledning vil en større del av vurderingene overlates til regnskapsprodusentene. Ny NRS er en selvstendig standard, som er basert på IFRS for SMEs. At ny NRS er en selvstendig standard innebærer at en regnskapsprodusent ikke trenger å se hen til for eksempel full IFRS, for å finne veiledning til en bestemmelse i ny NRS, selv om bestemmelsen er likelydende med en bestemmelse i full IFRS.» Vi er enige i at dette er en mulig forståelse av IFRS for SMEs som en «stand alone» standard. Det kan imidlertid ikke tolkes inn et forbud mot å gå til full IFRS for veiledning.

Med lite veiledning innarbeidet i selve standarden er det sannsynlig at ulike regnskapsprodusenter vil gå til ulike kilder for veiledning. Vi finner det nærliggende å tro at i de tilfeller der regnskapsprodusentene og/eller deres rådgivere (revisorer m.fl.) har kunnskap om full IFRS, vil det være naturlig å gå dit for veiledning. Andre vil trolig ikke finne det like naturlig å gå til full IFRS for veiledning. Det åpner for ulik tolkning av en bestemmelse. Ulik tolkning av reglene i ny NRS som følge av bruk av ulike kilder for veiledning (eller sågar mangel på veiledning), vil gi redusert sammenlignbarhet.

For regnskapsprodusentene er mangel på veiledning trolig en større utfordring enn det å ha flere alternative kilder for veiledning. NRS har ikke klargjort hva som skjer med dagens veiledning. Dersom den ikke videreføres og oppdateres fremover betyr i så fall det at en står igjen med et begrenset antall kilder for veiledning. Full IFRS vil være én aktuell kilde, men er normalt bare aktuell for problemstillinger der løsningen etter ny norsk regnskapsstandard er lik løsningen i full IFRS. Veiledningene (Q&As) som IASBs SME Implementation Group (SMEIG) publiserer, samt opplæringsmateriellet for IFRS for SMEs som IASB har publisert, kan være aktuelle kilder for tolkning av IFRS for SMEs-løsninger som er innarbeidet i ny NRS. For særnorske løsninger kan vi potensielt bli stående uten veiledning, noe som kan føre til uensartet praksis. Vi mener NRS må klargjøre om veiledning som er innarbeidet i dagens regnskapsstandards, veiledninger og diskusjonsnotater skal videreføres eller ikke. Det bør etter vårt syn også vurderes å utarbeide et kilde- eller veiledningshierarki til bruk i mangel av veiledning i standarden, og dette hierarkiet må avstemmes med behovet for ensartet praksis og sammenlignbarhet mellom regnskapsprodusentene.

Implementeringen av IFRS for SMEs i en rekke land verden over har vist at det er behov for ytterligere veiledning til enkelte bestemmelser. Dette gjelder blant annet innholdet i begreper som «without undue cost or effort» («ikke uten urimelige utgifter eller anstrengelser» i norsk oversettelse). Dette har vist seg krevende å anvende i praksis. IASB har derfor gitt ut en veiledning<sup>6</sup> til hvordan begrepet skal forstås, og det foreligger for øyeblikket forslag<sup>7</sup> om innarbeiding av veiledning direkte i IFRS for SMEs. NRS har innarbeidet begrepet i høringsutkastet, men har ikke lagt opp til å innarbeide veiledningen. I lys av våre kommentarer over vil vi anbefale NRS å revurdere dette valget. Det er all grunn til å anta at de utfordringer regnskapsprodusenter i andre land har hatt ved tolkning av bestemmelser i IFRS for SMEs, også vil være gjeldende for norske regnskapsprodusenter.

<sup>5</sup> Se også vår tilbakemelding på spørsmål «S4 Veiledning i ny NRS» i vedlegg A.

<sup>6</sup> Q&A 2012/1 IFRS for SMEs General Topics – Application of Undue Cost or Effort.

<sup>7</sup> Exposure Draft ED/2013/9 – Proposed Amendments to the IFRS for SMEs, paragraf 2.14A-2.14C



## Høringsutkastet vs. regnskapslovens bestemmelser

Høringsutkastet inneholder enkelte forslag som etter vårt syn enten er brudd på regnskapslovens bestemmelser eller representerer innstramminger i forhold til regnskapsloven som etter vår vurdering er tungt tilgjengelig. Det vises for øvrig til vår tilbakemelding på spørsmål 5 (S5 Løsninger i ny NRS som eventuelt vurderes ikke å være i samsvar med regnskapsloven) i vedlegg A.

### *Inntektsføring av utbytte*

Inntektsføring av utbytte er regulert i forslaget til ny standard, kapittel 23 m.fl. Det følger av forslaget at «[i]nvestoren kan innregne utbytte fra investeringen uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet». Det fremgår av høringsbrevet side 24 at «[b]akgrunnen for denne regelen er at det er en forenkling i forhold til dagens god norsk regnskapsskikk. Løsningen er vurdert å være innenfor opptjeningsprinsippet».

NRS (V) Regnskapsføring av inntekt, punkt 7.10.1 omtaler samme problemstilling og angir at «[f]øtter det grunnleggende regnskapsprinsippet for inntektsføring må investor skille mellom utbetaling som er opptjent inntekt for investor, det vil si avkastning på investeringen etter investeringstidspunktet, og utbetaling som er tilbakebetaling av investert kapital. Det er bare den delen av egenkapitaltransaksjoner fra foretak til eier som representerer opptjent inntekt for investor som kan inntektsføres».

NRS har ikke utdypet hvorfor løsningen nå er vurdert å være innenfor opptjeningsprinsippet. Vi er av den oppfatning at løsningen i forslag til ny norsk regnskapsstandard vil være i strid med regnskapslovens opptjeningsprinsipp og er således derfor av det syn at denne problemstillingen må utredes nærmere.

### *Måling av skatt*

Etter høringsutkastet skal måling av utsatt skatt / utsatt skattefordel skje til nominelt beløp, og nåverdiløsningen vil ikke lenger være tillatt. Et forbud mot måling til nåverdi vil etter vårt syn være i strid med transaksjonsprinsippet.

### *Måling av pensjonsforpliktelser – «ikke-norske» pensjonsordninger*

Paragraf 28.19 i høringsutkastet inneholder et betinget unntak fra plikten til å benytte påløpte ytelsers metode for måling av pensjonsforpliktelser i en ytelsesbasert pensjonsordning, og åpner for forenklinger som eksempelvis å ikke ta høyde for estimert fremtidig lønnsvekst mv. Unntaket er begrenset til andre enn norske pensjonsordninger, og gjelder bare i de tilfeller der foretaket «ikke uten urimelige utgifter og anstrengelser» kan benytte påløpte ytelsers metode. Unntaket vil etter vårt syn representere et brudd på sammenstillingsprinsippet.

## Nye krav - totalresultat og endringer i egenkapital <sup>8</sup>

Forslag til ny norsk regnskapsstandard inneholder krav til å presentere totalresultatet for en periode, og angir at totalresultatet er lik summen av årsresultatet og «andre inntekter og kostnader» (som definert i kapittel 5). Det følger av paragraf 5.1N at «[f]otalresultatet er foretakets finansielle inntjening i perioden». Det er gitt krav om å presentere totalresultatet enten i to separate

<sup>8</sup> Se også vår tilbakemelding på spørsmål «S11 Totalresultat» i vedlegg A.

oppstillinger; et resultatregnskap i samsvar med regnskapsloven kapittel 6 og en separat oppstilling i samsvar med paragraf 5.5N i høringsutkastet, eller i egenkapitalnoten. NRS har i høringsbrevet angitt at innføring av det nye totalresultatbegrepet er et ledd i en internasjonal harmonisering. Det er ikke gitt ytterligere begrunnelser for innføringen av nytt resultatbegrep.

Kapittel 6 om oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote introduserer et krav om å presentere endringer i foretakets egenkapital for en periode, enten i oppstilling av endringer i egenkapital eller i en egenkapitalnote.

Hverken oppstilling av andre inntekter og kostnader eller oppstilling av endringer i egenkapital pliktes presentert etter regnskapsloven (RL). RL § 3-2 angir at *«[å]rsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen»*. RL kapittel 6 inneholder konkrete krav til oppstillingsplaner, og inneholder intet krav til totalresultatoppstilling. Begrepet «andre inntekter og kostnader» er nytt og omtales følgelig ikke i regnskapsloven. Noteopplysningskrav om endringer i egenkapitalen følger av RL § 7-25 og *«kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat»*, jf. RL § 7-1 3.ledd.

Vi er ikke overbevist om at de nye kravene om henholdsvis oppstilling av totalresultat og opplysninger om endringer i egenkapital er i tråd med regnskapslovens bestemmelser, og er overrasket over at denne problemstillingen ikke er nærmere utredet i høringsnotatet.

## Forenklingsmålsettingen<sup>9</sup> og standardteknisk løsning

NRS har i høringsbrevet klargjort at forenkling har vært en sentral forutsetning ved utarbeidelsen av høringsutkastet. Det angis konkret at en har lagt opp til at *«forenkling [...] skal [...] tilstrebes, men som hovedregel skal løsningene som er valgt i IFRS for SMEs kunne velges, inklusiv regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven»*. Det fremgår videre av spørsmål 6 (S6 – Kost/nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS) at *«[f]orenklinger i ny NRS er vurdert ut fra forenklinger i forhold til IFRS for SMEs og dagens norske regnskapsstandarder»*. Etter vårt syn må spørsmålet om forenkling for brukerne av regnskapsstandarden også være del av vurderingen.

I høringsutkastet har en valgt å følge strukturen i IFRS for SMEs. Dette betyr i noen tilfeller økt grad av kompleksitet som en følge av den standardtekniske løsningen, noe vi ikke anser å være i tråd med forenklingsmålsettingen. Vi har valgt å illustrere vårt poeng med eksempler fra kapitlene om finansielle instrumenter (kapittel 11 og 12). Høringsutkastet inneholder to kapitler om finansielle instrumenter. Løsningen er i tråd med løsningen som er valgt for IFRS for SMEs, og innebærer at det gis mer veiledning enn under dagens regelverk. Løsningen innebærer imidlertid at graden av kompleksitet i omtalen av regnskapsreglene for finansielle instrumenter øker, uten at dette får noen praktisk betydning for den regnskapsmessige behandlingen av instrumentene. Eksempler på dette er:

Paragraf 11.1 angir at *«[k]apittel 11 gjelder alminnelige finansielle instrumenter og er relevant for alle foretak. Kapittel 12 gjelder andre, mer komplekse finansielle instrumenter og transaksjoner, samt sikring»*. Under god regnskapsskikk skal alle finansielle instrumenter regnskapsføres i tråd med regnskapslovens bestemmelser, og bare et fåtall kvalifiserer for måling til virkelig verdi etter RL

<sup>9</sup> Se også vår tilbakemelding til spørsmål «S6 Kost/nyttevurderinger – forenklinger i ny NRS» i vedlegg A.

§ 5-8. Dette vil gjelde uansett om instrumentene ligger innenfor virkeområdet til kapittel 11 eller kapittel 12. Skillet mellom alminnelige (enkle) og komplekse finansielle instrumenter har etter vårt syn dermed ingen praktisk betydning og fremstår derved som tom. Løsningen fremstår derfor samlet sett som kompliserende.

Et annet eksempel på at forslaget introduserer økt kompleksitet uten at dette får noen praktisk betydning er paragraf 12.5 som angir at *«[i] tillegg til kontraktene beskrevet i nr. 12.4 får dette kapitlet anvendelse på kontrakter om kjøp eller salg av ikke-finansielle gjenstander dersom kontrakten kan gjøres opp netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, eller ved å bytte finansielle instrumenter som om kontraktene var finansielle instrumenter, med følgende unntak: kontrakter som er inngått og fortsatt innehas med det formål å motta eller levere en ikke-finansiell gjenstand i samsvar med foretakets forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov er ikke finansielle instrumenter innenfor rammen av dette kapitlet»*. Under IFRS for SMEs vil konsekvensen av å inkludere slike kontrakter i kapittel 12 være at de måles til virkelig verdi. Under god regnskapsskikk vil dette ikke være tilfellet. Kontraktene kan ikke måles til virkelig verdi ettersom de ikke faller inn under virkeområdet til RL § 5-8. Resultatet er at de skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Det vil de gjøre selv om de ikke inkluderes i virkeområdet kapittel 12. Løsningen fremstår følgelig som uten innhold, og høringsutkastet som sådan fremstår unødvendig kompliserende og til dels villedende.

Et ytterligere eksempel er paragraf 11.14 (c) i)N som angir hvilke aksjeinvesteringer som skal måles til virkelig verdi med verdiendringer over resultat. Bestemmelsen angir at *«[h]vis aksjene er offentlig omsatt, og investeringen for øvrig oppfyller vilkårene i rskl. § 5-8, skal investeringen måles til virkelig verdi...»* (vår utheving). Markedsplasskravet i RL § 5-8 første ledd punkt 3 er at instrumentene *omsettes* på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet. Begrepet offentlig omsatt er definert i ordlisten i høringsutkastet, og det fremgår der at også tilfeller der instrumentene er *i ferd med* å bli offentlig omsatt omfattes av begrepet. Det er videre grunn til å anta at «offentlig omsatt» omfatter flere markedsplasser enn det RL § 5-8 gjør. Bestemmelsen i 11.14 (c) i)N er mer kompleks enn RL § 5-8 fordi den introduserer et par tilleggsdimensjoner som ikke følger av lovbestemmelsen i regnskapsloven. Forskjellen i ordlyd mellom de to bestemmelsene kan tyde på at det er ulikt innhold. Det vil etter vårt syn likevel være kriteriene i RL § 5-8 som begrenser virkeområdet, og introduksjon av en bestemmelse som inneholder tilleggsdimensjoner uten at dette kan få noen praktisk betydning fremstår umiddelbart som kompliserende. Vi viser for øvrig til vår omtale av den – etter vårt syn krevende – standardtekniske løsningen for omtale av konsernbidrag i S15 Konsernbidrag i vedlegg A.

## Avsluttende kommentar

Vi er positive til NRS' initiativ og arbeid med en ny samlestandard med tanke på å videreutvikle gjeldende god regnskapsskikk for øvrige foretak. Vi støtter utgangspunktet om at det på sikt kan være formålstjenlig å basere god regnskapsskikk på IFRS for SMEs forutsatt at modellendringen er brukerbegrunnet.

Vi støtter imidlertid ikke forslaget om å gjøre en slik omlegging før vi vet mer om resultatet av det nylig nedsatte regnskapslovutvalgets arbeid. Etter vår vurdering er gjeldende god regnskapsskikk godt egnet til å ivareta regnskapsprodusenters og regnskapsbrukeres behov, og vi er ikke kjent med at sentrale grupper av regnskapsbrukere har etterspurt endringer. Det er således ingen grunn

til å iverksette en flertrinnsomlegging, særlig når innholdet i en mer langsiktig løsning først blir kjent når resultatet av det nedsatte regnskapslovutvalgets arbeid er klart.

For øvrig mener vi det foreliggende høringsutkastet må bli gjenstand for betydelig videreutvikling før det kan være egnet som en fullgod erstatning for gjeldende god regnskapsskikk.

Med vennlig hilsen  
ERNST & YOUNG AS



Anne-Cathrine Bernhoft  
Executive Director, leder fagavdeling regnskap



Erik Mamelund  
Regional Managing Partner

Vedlegg A – svar på spørsmålene i høringsbrevet  
Vedlegg B – kommentarer til høringsutkastet

## **Vedlegg A – svar på spørsmålene i høringsbrevet**

### **S1 Strategien**

NRS har gjennom alle sine 25 år som norsk standardsetter sett hen til internasjonal standardsetting. Fram til IFRS-forordningen kom i 2005, utarbeidet NRS standarder for alle foretak, også de børsnoterte. Etter 2005 har ikke NRS lenger vært standardsetter for børsnoterte foretak.

Til tross for dette har dagens regnskapsstandards blitt harmonisert mot full IFRS. Bakgrunnen for dette er forholdet til foretak som inngår i IFRS-rapporterende konsern, samt at det ikke eksisterte andre passende regnskapsstandards å harmonisere norsk god regnskapsskikk mot. Forholdet til foretak som inngår i IFRS-rapporterende konsern har også blitt ivarettatt gjennom forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandards, en forskrift som for øvrig ikke har vært gjenstand for løpende vedlikehold i forhold til endringer i full IFRS.

Dette bildet er endret. IASB utga IFRS for SMEs i 2009. IFRS for SMEs er en regnskapsstandard som er utviklet for små og mellomstore foretak. Videre er det satt i gang et arbeid for å oppdatere forskriften om forenklet IFRS, og for å legge til rette for enklere fremtidig vedlikehold av denne. Forslaget til oppdatert forskrift har vært på høring, og forslag med høringskommentarer er til behandling i Finansdepartementet.

NRS har derfor endret sin strategi for gruppen øvrige foretak, fra å harmonisere mot full IFRS til å harmonisere mot IFRS for SMEs.

NRS ønsker synspunkter på endret strategi, som innebærer at det utarbeides en regnskapsstandard som skal erstatte alle dagens regnskapsstandards.

Vi er enige i at det på sikt kan være hensiktsmessig å bygge en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak på et IFRS-basert regnskapsregelverk, forutsatt at en slik modellendring er brukerbegrunnet. Vi er imidlertid uenige i timingen og mener det er riktig å avvende regnskapslovutvalgets arbeid. Vi viser for øvrig til våre kommentarer til endret strategi på side 1-5 i hovedbrevet.

### **S2 Forholdet mellom kapittel 2 i IFRS for SMEs og grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven**

En sentral problemstilling ved utforming av ny NRS har vært hvorledes det balanseorienterte rammeverket i IFRS for SMEs (se kapittel 2 og 10 i ny NRS) kan kombineres med regnskapslovens grunnleggende prinsipper i lovens kapittel 4. I høringsbrevet er det redegjort for forholdet mellom IASBs balanseorienterte rammeverk og regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper.

NRS antar at de to utgangspunktene normalt ikke vil gi forskjellige regnskapsmessige løsninger, for de konflikter som er identifisert i standardens kapittel 3-35 er det foreslått eksplisitte løsninger. Forholdet mellom disse to rammeverkene kan likevel bli satt på spissen i de tilfeller et foretak står ovenfor en regnskapsmessig problemstilling som ikke er regulert i ny NRS.

På bakgrunn av dette har NRS formulert en egen særnorsk bestemmelse i nr. 2.1N som åpner for at det balanseorienterte rammeverket anvendes ved løsning av regnskapsmessige problemstillinger som ikke er regulert, så sant løsningen ikke er i strid med løsningen som utledes fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Ny NRS klargjør i den forbindelse at regnskapslovens grunnleggende prinsipper skal legges til grunn ved eventuelle konflikter. Samme bestemmelse i ny NRS klargjør også at en eiendel kan balanseføres dersom dette følger av sammenstillingsprinsippet, selv om posten ikke oppfyller definisjonen av en eiendel.

Hittil er det identifisert få eksempler på tilfeller hvor rammeverkene fører til forskjellige regnskapsmessige løsninger. Ett eksempel er mer- / mindreinntekt i kraftbransjen.

NRS ønsker tilbakemeldinger på hvordan den standardtekniske løsningen fungerer i praksis. Flere alternativer er vurdert, og den valgte løsningen er den som oppfattes som best egnet, sett i lys av at ny NRS skal baseres på IFRS for SMEs.

En løsning der to ulike rammeverk - grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven og rammeverket i kapittel 2 - er innarbeidet i god regnskapsskikk vil potensielt kunne skape utfordringer ettersom de i noen tilfeller gir ulik løsning. Dette gjelder både generelt og spesielt ved utvikling og anvendelse av regnskapsprinsipper for nye typer hendelser og transaksjoner.

Når nye hendelser og transaksjoner som ikke er adressert i standarden oppstår, blir spørsmålet om en skal gå til kapittel 2 for å løse utfordringen eller om en skal gå til de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Utgangspunktet for en norsk regnskapsstandard er etter vårt syn klart – den relevante plattformen som skal anvendes når standarden mangler konkret regulering og veiledning er de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Den standardtekniske løsningen som er valgt er at man går til kapittel 2 for deretter å bli kanalisert tilbake til regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Det fremstår ikke som noen forenkling. Vi kan heller ikke se at NRS har begrunnet innarbeidingen av det balanseorienterte, konseptuelle rammeverket i en resultatorientert norsk regnskapsstandard godt nok. Vi anser den foreslåtte modellen som en unødvendig komplisert løsning, særlig i praksis når de grunnleggende prinsippene kommer til anvendelse i mangel av annen veiledning.

#### *Andre aspekter ved kapittel 2*

Kapittel 2 inneholder ikke bare innregnings- og målekriterier, men også krav til kvalitative egenskaper som informasjonen i finansregnskapet skal ha (dvs. operasjonalisering av «brukernytten») mv. er regulert i kapittel 2. Det følger av NRS' Statusrapport 2013, punkt 2.6 at en endelig norsk regnskapsstandard skal følges. Dersom høringsutkastet skulle bli vedtatt som endelig regnskapsstandard innebærer det at alt som er regulert i kapittel 2 får status som autoritativ veiledning. Det vil representere en innstramming i forhold til dagens god regnskapsskikk. Vi savner derfor en grundig drøfting av alle aspekter ved løsningen med å innarbeide bestemmelsene i kapittel 2 direkte i regnskapsstandarden.

### **S3 Temaer som ikke er regulert / tilstrekkelig regulert i utkast til ny NRS**

Ved utarbeidelse av IFRS for SMEs har IASB fokusert på transaksjoner, andre hendelser og forhold som er typiske for små og mellomstore foretak. IFRS for SMEs er dermed betydelig forenklet i forhold til IFRS, og en del temaer er følgelig ikke regulert i IFRS for SMEs.

I forhold til dagens norske regnskapsstandarder er ny NRS mindre omfangsrik. Oppfatningen er likevel at de fleste temaer er omhandlet, om enn ikke like detaljert som i dagens standarder.

NRS ønsker tilbakemeldinger på følgende:

(a) er det temaer som ikke er regulert i ny NRS, som burde vært regulert.

(b) er det noe fra dagens norske regnskapsstandarder som bør videreføres utover det som allerede er foreslått videreført.

Høringsinstansene bes om å begrunne hvorfor eventuelle ytterligere temaer bør reguleres i ny NRS.

Vi viser til vår omtale av strategien på side 1-5 i hovedbrevet, der vi legger til grunn at det videre arbeidet med ny norsk regnskapsstandard bør avvende regnskapslovutvalgets arbeid. Spørsmålet som reises i S3 bør etter vårt syn drøftes når en gjenopptar arbeidet og da i lys av den reviderte regnskapslovgivningen.

Dersom en identifiserer behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs så langt mulig legges til grunn uten norske særløsninger.

a) Skulle NRS likevel velge å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning, bør regnskapsstandarden primært regulere det samme som IFRS for SMEs. Unntak fra dette utgangspunktet vil kunne være regulering av komplekse transaksjoner der vi ser at gjeldende praksis er uensartet. Konserninterne og andre samme-kontroll-transaksjoner, herunder spørsmål om kontinuitetsgjennomskjæring, er et eksempel på et område som er svært krevende i praksis, og som høringsutkastet ikke adresserer, men som en samlestandard om god regnskapsskikk bør omhandle. Videre, som også omtalt i vårt hovedbrev, er vi av det syn at en ny norsk samlestandard må være tydelig på det som ofte omtales som kilde- eller veiledningshierarki. En ny standard må tydelig angi hvordan regnskapspliktige skal håndtere situasjoner der gjeldende god regnskapslitteratur ikke er fullstendig, og formålet med denne veiledningen må være å sikre så stor grad av sammenlignbarhet på tvers av transaksjoner og foretak som mulig.

b) NRS har i høringsbrevet angitt at ny regnskapsstandard skal erstatte «alle norske regnskapsstandarder». NRS 16 *Årsberetning* er ikke foreslått innarbeidet i ny NRS. Det er uklart for oss hvorfor denne ikke skal inngå i en samlestandard.

#### **S4 Veiledning i ny NRS**

Dette punktet henger sammen med omtalen i S3.

Ny NRS er kortfattet og inneholder mindre veiledning enn dagens norske regnskapsstandarder. Dette medfører at flere av de regnskapsmessige vurderingene overlates til regnskapsprodusentene. Ny NRS er en selvstendig standard, som er basert på IFRS for SMEs. At ny NRS er en selvstendig standard innebærer at en regnskapsprodusent ikke trenger å se hen til for eksempel full IFRS, for å finne veiledning til en bestemmelse i ny NRS, selv om bestemmelsen er liklydende med en bestemmelse i full IFRS.

På områder hvor det er vurdert som mest hensiktsmessig, er det i ny NRS innarbeidet veiledning i fotnoter. Et eksempel på dette er i kapittel 28 Ytelser til ansatte.

Spørsmålene i dette punktet omhandler veiledning som innarbeides i selve regnskapsstandarden, eventuell veiledning utenfor standarden omfattes ikke.

NRS ønsker tilbakemeldinger på følgende:

- (a) Er det en hensiktsmessig måte å innarbeide veiledning i fotnoter? Generelt, og spesielt i kapittel 28 Ytelser til ansatte. Hvis ikke, hvordan burde det i så fall vært gjort?
- (b) Er det områder i ny NRS som burde hatt veiledning i selve standarden. I tilfelle hvilke og hvorfor?
- (c) Er det veiledning i ny NRS som bør tas ut?

Dersom en identifiserer et behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs legges til grunn for en ny norsk regnskapsstandard uten norske særløsninger. I et slikt perspektiv vil vårt utgangspunkt være at det ikke innarbeides særnorsk veiledning.

Skulle NRS likevel velge å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning, mener vi omfanget av norsk veiledning bør begrenses til transaksjoner der vi ser at praksis er uensartet eller der grensedragningen mot selskapsretten skaper utfordringer (se vårt svar til S15 Konsernbidrag). Spørsmålet må også vurderes i relasjon til annen tilgjengelig veiledning (full IFRS og IFRS for SMEs) – se vår kommentar til c) under.

a) Løsningen med å innarbeide veiledning i fotnoter er etter vårt syn uheldig. Det blir vanskeligere å orientere seg i standarden, og vi kan ikke se at det foreligger gode grunner for å velge en løsning som kompliserer bruken av standarden.

Det er 145 fotnoter innarbeidet i høringsutkastet, og disse fotnotene ser ut til å bli benyttet til å innarbeide informasjon av ulik karakter. I noen tilfeller har en innarbeidet definisjoner av begreper i fotnote (se f.eks. fotnotene 98 og 99 på side 164), andre steder er fotnoter benyttet til å omtale



veiledning som i dag er gitt i NRS (V) inkludert en henvisning til aktuell NRS (V)<sup>10</sup> (se f.eks. fotnotene 106, 107 og 108 på side 167), unntaksbestemmelser er gitt i fotnote i stedet for direkte i standardteksten (se f.eks. fotnote 102 på side 166 og fotnote 110 på side 169), mens andre steder finner vi mer omfattende omtale av regnskapsføring av sentrale temaer innarbeidet i fotnote (se f.eks. fotnote 126 på side 183). Løsningen med bruk av fotnoter fremstår følgelig som noe tilfeldig og lite gjennomtenkt.

b) Vi har ingen konkrete forslag til ytterligere veiledning som bør innarbeides i standarden, men som nevnt i hovedbrevet mener vi NRS på generelt grunnlag må klargjøre om veiledning som er innarbeidet i dagens regnskapsstandarter, veiledninger og diskusjonsnotater skal videreføres eller ikke.

c) Som nevnt innledningsvis er vi av den oppfatning at omfanget av veiledning innarbeidet i en standard utarbeidet på bakgrunn av IFRS for SMEs bør begrenses mest mulig. For løsninger som er identiske med løsningene i full IFRS vil full IFRS kunne være en aktuell kilde for veiledning, mens for IFRS for SMEs-løsninger som er videreført foreligger det tilgjengelig internasjonal veiledning i form av ikke-obligatorisk veiledning i Q&As og opplæringsmateriale utarbeidet av IASB. For særnorske løsninger risikerer vi å bli stående uten veiledning dersom NRS beslutter å ikke videreføre dagens norske veiledning ut over det som er innarbeidet i standarden. Det kan potensielt bli en utfordring og føre til uensartet praksis. En mulig løsning er å gi veiledning knyttet til sentrale områder i egne norske veiledninger som et supplement til ny norsk regnskapsstandard. Vi er av den oppfatning at det vil være en bedre løsning enn det NRS har lagt opp til med veiledning i fotnoter. Det gjør standarden enklere å bruke, og vil også forenkle arbeidet med oppdatering av god regnskapsskikk.

Dette spørsmålet er etter vårt syn del av et mer overordnet, prinsipielt spørsmål om hva en gjør med tidligere norske standarder, veiledninger og diskusjonsnotater dersom en velger å fortsette arbeidet med en ny regnskapsstandard under dagens regnskapslovgivning. Vi har omtalt forholdet på side 8 i hovedbrevet og viser også til våre kommentarer der.

#### **S5 Løsninger i ny NRS som eventuelt vurderes ikke å være i samsvar med regnskapsloven**

Det er flere løsninger i IFRS for SMEs som ikke lar seg innføre i Norge, da disse ikke er tillatt innenfor rammen av regnskapsloven. Som en følge av dette er de aller fleste kapitler i ny NRS omarbeidet i forhold til IFRS for SMEs. Mer om dette finnes i høringsbrevets omtale av hvert kapittel i ny NRS.

NRS sin vurdering er at alle løsninger som fremgår av ny NRS er innenfor rammen av regnskapsloven. NRS ber om tilbakemeldinger fra høringsinstansene på om det er bestemmelser i ny NRS som vurderes å ikke være i samsvar med regnskapsloven, og eventuelt hvorfor?

NRS ønsker også tilbakemeldinger på om det er løsninger som er tillatt innenfor rammen av regnskapsloven, men som ikke er regulert i ny NRS.

<sup>10</sup> Vi legger til grunn at henvisningen til NRS (V) Pensjonsforutsetninger betyr at en har planer om å videreføre denne veiledningen.

Vi har følgende kommentar til forslaget (forholdene er også gitt en omtale på side 9 i hovedbrevet):

**Bestemmelser i ny NRS som vurderes å ikke være i samsvar med regnskapsloven**

Forslaget i paragraf 23.29 siste ledd om å tillate inntektsføring av utbytte uavhengig av om dette representerer opptjente resultater i eierperioden eller tilbakebetaling av kapital er etter vårt syn i strid med opptjeningsprinsippet i regnskapsloven. Det samme gjelder paragrafene 15.11N og 14.6N.

Forslaget i paragraf 29.23 om å forby måling av skatt til nåverdi er etter vårt syn i strid med transaksjonsprinsippet.

Unntaket fra krav om bruk av påløpte ytelsers metode for måling av ikke-norske pensjonsordninger er etter vårt syn i strid med sammenstillingsprinsippet.

Høringsutkastet inneholder forslag til krav om å vise en totalresultatoppstilling. Vi er ikke overbevist om at løsningen er i tråd med regnskapslovens bestemmelser. Se for øvrig egen omtale av forholdet under S11 Totalresultatet og på side 9/10 i hovedbrevet.

**S6 Kost / nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS**

Ny NRS er utarbeidet med utgangspunkt i gjeldende IFRS for SMEs (slik den ble utgitt av IASB i juli 2009). IFRS for SMEs er en standard som er tilpasset til små og mellomstore foretak, og er vesentlig forenklet i forhold til IFRS. En forutsetning for arbeidet med ny NRS har vært at løsningene som er valgt i IFRS for SMEs som hovedregel skal kunne velges, inklusiv regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven.

En annen forutsetning for NRS sitt arbeid med ny NRS har vært forenklingshensynet, særlig når det gjelder noteopplysninger (se S8). Forenklinger i ny NRS er vurdert ut fra forenklinger i forhold til IFRS for SMEs og dagens norske regnskapsstandarder.

Det ønskes tilbakemelding på om høringsinstansene har et annet syn enn NRS, samt om de er enig i de avveininger / løsninger som er valgt.

Videre ønskes det tilbakemeldinger på om det er løsninger i ny NRS som fremstår som uforholdsmessig byrdefulle. Er det ønske om ytterligere forenklinger? I så fall, hvilke forenklinger og begrunnelsen for disse?

**Forenklingshensynet**

Vi er enige i at det er riktig å ha fokus på forenklingshensynet ved utvikling av en ny norsk regnskapsstandard. Vi savner imidlertid en bedre klargjøring av hva NRS mener med «forenkling» og hvem man ønsker forenkling for. Forenkling for regnskapsprodusentene synes å være sentralt i NRS' arbeid med ny regnskapsstandard. Et for sterkt fokus på forenkling for regnskapsprodusentene kan imidlertid potensielt gi uønsket negativ effekt på nytten for regnskapsbrukerne. Etter vår oppfatning må et spørsmål om forenkling derfor også inkludere konkrete vurderinger av hvilken effekt forenklinger for regnskapsprodusenter får på nytten for regnskapsbrukerne. Vi forventer at brukerne involveres i arbeidet med arbeidet med oppdatering av

regnskapslovgivningen og det videre arbeidet med regnskapsstandarden, i større grad enn det som har vært tilfellet til nå.

Vi er enige i at det på sikt kan være hensiktsmessig å bygge en norsk regnskapsstandard for øvrige foretak på et IFRS-basert regnskapsspråk, forutsatt at en slik endring er brukerforankret. Dersom en grundig vurdering tilsier at IFRS for SMEs bør være utgangspunkt for ny norsk regnskapsstandard, mener vi IFRS for SMEs bør legges til grunn så langt mulig uten særnorske løsninger. Vi er derfor ikke enige i forslaget om å innarbeide forenklinger/avvik fra IFRS for SMEs begrunnet i annet enn lovtekniske begrensninger.

NRS har angitt at det har vært fokus på forenkling i forhold til IFRS for SMEs og dagens norske regnskapsstandarter. Dagens norske regnskapsstandarter inneholder mye veiledning som ikke er foreslått videreført i ny norsk regnskapsstandard. Vi er ikke overbevist om at det er forenkende å fjerne veiledning, og savner en grundig drøfting av dette forholdet.

Vi viser for øvrig til side 5 og 10-11 i hovedbrevet for en mer omfattende omtale av ulike aspekter ved forenklingsspørsmålet.

### **Løsninger som fremstår som uforholdsmessig byrdefulle**

En åpenbar tilnærming til spørsmålet om det er regler som fremstår som uforholdsmessig byrdefulle ville være å kommentere de praktiske virkninger for regnskapsprodusentene som følge av nye/endrede regler. Vi har imidlertid valgt å kommentere spørsmålet i relasjon til kompleksitet i den standardtekniske løsningen. Løsningen med to separate kapitler for finansielle instrumenter, der en for standardformål skiller mellom enkle og komplekse finansielle instrumenter, er etter vårt syn et eksempel på en løsning som bidrar til å gjøre regelverket mer krevende å lese og tolke. Vi kan ikke se at innregnings- og målereglene for finansielle instrumenter under god regnskapsskikk er av en slik karakter at det har noe for seg å skille mellom enkle og komplekse instrumenter. Et slikt skille har etter vårt syn dermed ingen praktisk betydning, og med unntak av at det er hensiktsmessig å skille ut omtalen av sikring i en egen del, fremstår løsningen som tom. Løsningen fremstår samlet sett som kompliserende og illustrerer et viktig poeng – at det å utarbeide en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs under dagens regnskapslov er problematisk og introduserer økt grad av kompleksitet i regelverket uten at dette får noen betydning for den regnskapsmessige løsningen.

Vi viser for øvrig til ytterligere omtale av forholdet på side 10 og 11 i hovedbrevet.

### **S7 Språk**

Ny NRS er basert på IFRS for SMEs, hvilket innebærer at det innføres en del nye begreper i forhold til det som er kjent fra dagens norsk god regnskapsskikk. Mange av begrepene er tilsvarende som i Forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarter.

Eksempler på nye / endrede begreper er:

- Totalresultatet
- Eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler)
- Ikke-kontrollerende eierinteresser (minoritetsinteresser)
- Eiendel ved utsatt skatt (utsatt skattefordel)
- Forpliktelse ved utsatt skatt (utsatt skatt)

**- Beholdninger (varer)**

NRS ønsker tilbakemeldinger på begrepsapparatet i ny NRS.

Vi er enige i at det ved utvikling av en norsk regnskapsstandard som bygger på IFRS for SMEs, er fornuftig å tilpasse språk og begreper til den norske oversettelsen av IFRS for SMEs. Det er imidlertid etter vårt syn behov for ytterligere bearbeiding av språk og begreper. Standardteksten fremstår imidlertid til dels tungt tilgjengelig, og det er behov for å klargjøre omtalen enkelte steder. Vi har videre observert feil oversettelse av engelske begreper, samt uensartet oversettelse av identiske begreper. Det er etter vårt syn uheldig og neppe i tråd med forenklingsmålsettingen som er lagt til grunn i arbeidet med ny regnskapsstandard.

Vi henviser for øvrig til en mer omfattende omtale av språk og begreper på side 6 og 7 i hovedbrevet.

**S8 Nummerering**

Det har vært en forutsetning for arbeidet med ny NRS at alle avvik fra IFRS for SMEs skal fremgå av standarden. I ny NRS er disse markert med en «N».

Bestemmelser i IFRS for SMEs som ikke er innført i Norge er markert med [Utgår], og bestemmelser som IASB har tatt ut av IFRS for SMEs er markert med [slettet av IASB]. Sistnevnte gjelder kun i kapittel 29, som baseres på høringsutkast til oppdatert IFRS for SMEs.

I ny NRS er SME-strukturen beholdt så langt det lar seg gjøre. I forbindelse med at det er gjort tilpasninger i forhold til IFRS for SMEs, har det i enkelte tilfeller vært nødvendig å benytte samme nummer flere ganger, men slik at disse markeres med A, B osv.

NRS ønsker kommentarer fra høringsinstansene på hvordan nummereringen og forholdet til IFRS for SMEs oppfattes, herunder konkrete forslag til forbedringer.

Metoden for nummerering fremstår som egnet for dette formålet.

**S9 Noteopplysninger**

En sentral forutsetning for arbeidet med ny NRS har vært å forenkle notekravene for regnskapsprodusentene og NRS har derfor foretatt en samlet og fullstendig gjennomgang av notekravene i regnskapsloven, dagens norske regnskapsstandarter og IFRS for SMEs.

NRS har besluttet at notekravene i ny NRS skal være fullstendige, noe som innebærer at alle notekravene som gjelder for øvrige foretak skal kunne leses i standarden. For å oppnå dette er alle relevante notekrav i regnskapsloven innarbeidet i standarden, med unntak av notekravene som gjelder for store foretak. I tillegg har NRS ansett det som sentralt å synliggjøre vesentlighetsprinsippet som ligger til grunn for de fleste notekravene. Når det gjelder obligatoriske

notekrav benyttes formuleringen «alltid». For ytterligere redegjørelser angående noter henvises til omtalen av kapittel 8 i høringsbrevet.

(a) NRS ønsker tilbakemeldinger fra høringsinstansene på hvordan vesentlighetsprinsippet og obligatoriske noter er innarbeidet i ny NRS.

Notekrav i dagens regnskapsstandards som verken følger av regnskapsloven eller IFRS for SMEs, er som hovedregel ikke innarbeidet i ny NRS. Et eksempel på dette er notekravene som gjelder for foretak som regnskapsfører felleskontrollerte virksomheter etter bruttometoden.

(b) NRS ønsker tilbakemeldinger på om det er behov for ytterligere forenklinger, herunder en begrunnelse for hvorfor.

NRS sin vurdering er at det er få nye notekrav i ny NRS, men et konkret eksempel er notekravene som gjelder utleier i forbindelse med operasjonelle leieavtaler (se kapittel 20). For øvrig henvises det til omtale av hvert kapittel i høringsbrevet.

(c) NRS ønsker også tilbakemelding dersom det er ytterligere noteopplysninger som høringsinstansene mener burde være en del av ny NRS.

Dersom man identifiserer et behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs så langt mulig legges til grunn uten norske særregler. Skulle NRS likevel velge å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning, vil regnskapslovens notekrav representere et sentralt utgangspunkt for de opplysningskravene som gis i regnskapsstandarden.

a) NRS har angitt i høringsbrevet at «[ø]n sentral forutsetning for arbeidet med ny NRS har vært forenkling når det gjelder notekrav». Det fremgår videre at «[a]v den grunn er det blitt sett på som viktig, som et ledd i å forenkle notekravene, å tydeliggjøre vesentlighetsprinsippet i ny NRS.

Forenklingen ligger i at et foretak ikke skal trenge å utarbeide en note selv om det står «skal», dersom opplysningene ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat».

Vi er enige i at det ikke er krav om å gi opplysninger når de ikke er av betydning for å bedømme selskapets resultat og stilling, men dette følger allerede av regnskapslovens § 7-1 tredje ledd og det kan etter vårt syn vanskelig hevdes at det å fremheve fanebestemmelsen gjennom presisering i ny norsk regnskapsstandard representerer en forenkling for regnskapsprodusentene. Vi er videre ikke overbevist om at bestemmelsen tolkes for strengt i praksis. En vurdering av at regnskapsprodusentene i for liten grad har fokus på om tilleggsinformasjonen er vesentlig eller ikke, vil etter vårt syn måtte forankres i en undersøkelse blant regnskapsbrukerne. Vi er ikke kjent med at det har vært gjennomført en slik brukerundersøkelse.

Vi deler synet på at mer veiledning knyttet til vesentlighetsvurderingen er relevant, og er enig i at det kan være hensiktsmessig å presisere dette i regnskapsstandarden. Vi er likevel av den oppfatning at det ikke er nødvendig å gjenta vesentlighetsterskelen i noteavsnittet i hvert kapittel. Det er tilstrekkelig at bestemmelsen innarbeides i paragraf 8.2N i standarden. Det bør imidlertid etter vårt syn innarbeides en henvisning til RL § 7-1 i paragraf 8.2N.

Vi er enige i at det er hensiktsmessig å samle alle notekrav, herunder de som følger av regnskapsloven, i ny norsk regnskapsstandard. Vi er også enige i at det er en god løsning at obligatoriske noteopplysningskrav innarbeides med en presisering av at disse «alltid» skal gis. NRS skal imidlertid etter planen være en standard som gjelder både alle norske regnskapspliktige, med unntak som angitt i paragraf 1.2N. Det betyr at også store foretak som avlegger regnskap etter god regnskapsskikk omfattes. Vi mener løsningen med å ikke innarbeide notekravene for store foretak er uheldig, og foreslår at også notekrav som bare gjelder store foretak innarbeides.

I høringsutkastet er det innarbeidet en adgang til å gi tilleggsopplysninger i regnskapsoppstillingene i stedet for i notene til finansregnskapet, når dette «er hensiktsmessig». Vi savner en drøfting av om det er adgang til å gi tilleggsopplysninger utenfor notene, jf. kravet om at opplysninger som nevnt i §§ 7-2 til 7-34 skal gis «i noter til årsregnskapet» (se regnskapsloven § 7-1). Vi savner også en drøfting av hvordan regnskapsbrukerne vurderer en løsning der (deler av) noteopplysningene gis «i regnskapsoppstillingene» og ikke «i notene». Det er ikke åpenbart at en løsning der tilleggsinformasjonen er spredt utover ulike deler av årsregnskapet anses som nyttig av brukerne.

b) Forslag til ny norsk regnskapsstandard inneholder noteopplysningskrav som følger av regnskapsloven i tillegg til opplysningskrav som utelukkende følger av standarden. Vi savner en klar angivelse av om et notekrav følger av regnskapslovens bestemmelser eller om det er et standardkrav. Det samme gjelder for noteopplysninger som er en kombinasjon av krav etter regnskapsloven og egne standardkrav, se f.eks. noteopplysningskrav i paragraf 17.31 som delvis dekker notekrav i RL § 7-13 og delvis inkluderer tilleggskrav etter standarden. Andre deler av lovkravet, f.eks. informasjon om leieavtaler, dekkes av paragraf 20.16 (b)N og 20.13 (a)N. Det er ingen henvisning til RL § 7-13 fra noen av de nevnte paragrafene i standarden.

Ordlyden i lovkrav er for øvrig heller ikke alltid gjengitt ordrett i forslag til standard, noe som potensielt kan skape utfordringer for regnskapsprodusentene. Se eksempelvis paragraf 17.31 der det angis at opplysningene skal gis for hver klasse av eiendom, anlegg og utstyr, mens lovbestemmelsen i RL § 7-13 krever opplysninger for hver post under varige driftsmidler. I notekravet for finansielle leieavtaler (for leietaker) i paragraf 20.13 (a)N er lovens ordlyd lagt til grunn, dvs. opplysninger gis for hver post. Det er ikke åpenbart at klasse og post betyr det samme, og bruk av ulike begreper er neppe forenklende for regnskapsprodusentene.

Vi mener at for en løsning der lovens notekrav er innarbeidet direkte i standarden vil en henvisning til lovbestemmelsene være på sin plass. Videre er det etter vårt syn viktig å samkjøre språk og begreper som benyttes i standarden med lovens krav.

c) []

#### **S10 Konsolideringsunntak for investeringsselskaper**

I forslag til ny NRS er det ingen unntaksregler for konsolidering i investeringsselskaper, hvilket innebærer at disse foretakene skal utarbeide et konsernregnskap dersom et datterforetak eies mer enn tolv måneder og det ikke foreligger andre konsolideringsunntak.

NRS ser at det kan være grunner til en videreføring av dagens regulering, ved at det gis egne unntaksregler for disse foretakene.

Høringsinstansene bes om å komme med innspill til hvordan avgrensningen av unntaket kan utformes, dersom eksisterende norsk god regnskapsskikk ønskes videreført på dette området.

NRS legger til grunn at det, dersom dagens god norsk regnskapsskikk videreføres, innføres et notekrav som krever at det gis opplysninger om virkelig verdi.

Vårt prinsipielle utgangspunkt er at dersom det skal utarbeides en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs bør antall avvik fra IFRS for SMEs (N-punkter) være så få som mulig. Under dagens regnskapslovgivning vil det imidlertid være behov for et N-punkt knyttet til konsolideringsunntak for datterforetak som eies midlertidig. Dette skyldes at midlertidig eie-unntaket i IFRS for SMEs 9.3 (a) ii) ikke er sammenfallende med bestemmelsen som følger av regnskapsloven § 3-8 første ledd.

NRS har i forslaget lagt opp til å fjerne midlertidig eie-unntaket i IFRS for SMEs paragraf 9.3 (a) ii), og i stedet innarbeide bestemmelsen i RL § 3-8 første ledd i 9.3N (b). I paragraf 9.7 i høringsutkastet har en videre innarbeidet IFRS for SMEs-løsningen som angir at det faktisk at morselskapet er en risikokapitalorganisasjon eller lignende ikke i seg selv er tilstrekkelig for å ekskludere et datterforetak fra konsolidering. Spørsmålet blir da rekkevidden av N-punktet i 9.3N (b) og samspillet med paragraf 9.7 i forslaget.

Det er langvarig praksis under god regnskapsskikk at investeringsselskaper kan unnlate å konsolidere sine datterselskaper med hjemmel i midlertidig eie-unntaket i RL § 3-8. Dette taler isolert sett for å videreføre dagens regulering. For regnskapsprodusentene er det grunn til å anta at det å måtte konsolidere blir mer krevende enn dagens løsning. Forenklingshensynet (for regnskapsprodusentene) taler dermed også for å videreføre dagens regulering. Vi er heller ikke kjent med at brukerne av regnskapet ønsker eller har etterspurt en endring på dette området. Vi bemerker også at det fra 1.1.2014 er introdusert regler om konsolideringsunntak for investeringsselskaper under (full) IFRS. I et slikt perspektiv fremstår det som noe underlig nå å innføre konsolideringsplikt for investeringsselskaper under god regnskapsskikk.

NRS har angitt at ved et eventuelt konsolideringsunntak for investeringsselskaper vil en legge opp et krav om at virkelig verdi av investeringen(e) opplyses i note. For målgruppen for ny norsk regnskapsstandard (øvrige foretak) antas virkelig verdi av investeringer i datterselskaper sjelden å være offentlig tilgjengelig i markedet. Det betyr i så fall at verdien må beregnes, noe som vil kreve utstrakt bruk av skjønn samt at robuste modeller for beregning av virkelig verdi må implementeres. Det er grunn til å anta at opplysningskravet vil oppleves som byrdefullt for regnskapsprodusentene, og implementering av et notekrav som nevnt må etter vårt syn være forankret i en vurdering av at slik tilleggsinformasjon øker nytteverdien for regnskapsbrukerne.

Vi mener som nevnt over at dagens konsolideringsunntak for investeringsselskaper bør videreføres. Standarden bør i så fall også ta inn en definisjon av hvilke selskaper som kan anses som investeringsselskaper. Vi er videre skeptisk til innføring av et krav til å opplyse om virkelig verdi for investeringene, uten en grundig drøfting av behovet for slik tilleggsinformasjon.

**S11 Totalresultatet**

Et nytt resultatbegrep i ny NRS er «totalresultatet». Totalresultatet består av et årsresultat og summen av andre inntekter og kostnader. Årsresultatet fremkommer av resultatregnskapet, mens andre inntekter og kostnader fremkommer i den separate oppstillingen av totalresultatet (så fremt foretaket ikke velger å vise det som en del av en egenkapitalnote).

Det nye totalresultatbegrepet er innført som et ledd i en internasjonal harmonisering, og til sammenligning kreves det at foretak som avlegger regnskapet etter forenklet IFRS skal presentere en separat oppstilling av totalresultatet.

Poster som skal føres i den separate oppstillingen av totalresultatet, er poster som til nå har blitt ført direkte mot egenkapitalen.

Som følge av at dette er et nytt begrep har NRS valgt å innarbeide veiledning, ved at det legges inn en fotnote første gang begrepet «totalresultat» og «andre inntekter og kostnader» benyttes i hvert kapittel.

Veiledning inkluderer også om noe skal regnskapsføres i resultatregnskapet eller i den separate oppstillingen av totalresultatet. Sistnevnte er også forsøkt innarbeidet direkte i bestemmelsene.

NRS ønsker tilbakemeldinger fra høringsinstansene på hvordan dette resultatbegrepet er innført i ny NRS, herunder begrepsapparatet og valgadgangen med hensyn til om andre inntekter og kostnader presenteres i en egen oppstilling eller i egenkapitalnoten.

Et alternativ til å benytte begrepet totalresultatet er å benytte «utvidet resultat». NRS ønsker tilbakemeldinger fra høringsinstansene på dette.

Innføringen av totalresultat i ny norsk regnskapsstandard er oppgitt å være et ledd i en internasjonal harmonisering. Den samme løsningen er for øvrig foreslått<sup>11</sup> innarbeidet i forskrift om forenklet IFRS.

Begrepene «andre inntekter og kostnader» og «totalresultat» fremgår ikke av regnskapsloven, og «totalresultat» representerer således et nytt resultatbegrep under god regnskapsskikk. Regnskapslovens kapittel 6 skal følges når årsregnskap utarbeides etter god regnskapsskikk, og oppstillingsplanen i RL § 6-1 eller § 6-1a skal brukes for resultatregnskapet. Forslag til ny NRS inneholder krav til å presentere «andre inntekter og kostnader» i tillegg til resultatregnskapet, enten som en separat totalresultatoppstilling eller som del av en egenkapitalnote. Hverken oppstilling av andre inntekter eller kostnader eller oppstilling av endringer i egenkapital pliktes presentert etter regnskapsloven, jf. RL§ 3-2, §§ 6-1 – 6-4, samt § 7-25 jf. § 7-1 3. ledd. Vi er derfor ikke overbevist om at et krav om å presentere en oppstilling av andre inntekter og kostnader vil være i henhold til regnskapslovens regler, og er overrasket over at spørsmålet om løsningen er forenelig med regnskapslovens bestemmelser ikke er nærmere utredet. Etter vårt syn bør en avvente en endelig avklaring av forenligheten med regnskapsloven før en eventuelt finner det formålstjenlig å gjennomføre den foreslåtte innføringen av et nytt resultatbegrep.

<sup>11</sup> Se «Høring - arbeidsgrupperapport om oppdatering av forskrift om forenklet IFRS» publisert av Finansdepartementet 20. juni 2013.



Vi viser for øvrig til en mer omfattende omtale av totalresultatoppstilling og oppstilling over endring i egenkapital på side 9 og 10 i hovedbrevet.

### **S12 Eksempler i kapittel 23 Inntekter**

Inntektsføring er et sentralt tema og et område som ofte reiser kompliserte regnskapsmessige utfordringer. Av den grunn er det behov for eksempler (veiledning) angående hvordan bestemmelsene skal anvendes i praksis. Både kapittel 23 i ny NRS og NRS (V) Regnskapsføring av inntekt inneholder eksempler.

NRS ønsker tilbakemeldinger på om det er ytterligere eksempler i NRS (V) Regnskapsføring av inntekt som burde vært videreført i ny NRS.

Dersom man identifiserer behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs legges til grunn uten norske særløsninger. I et slikt perspektiv vil vårt utgangspunkt være at det ikke innarbeides andre eksempler enn det som følger av eksempelsamlingen til kapittel 23 i IFRS for SMEs.

Selv om en skulle ønske å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning, mener vi eksempelsamlingen i vedlegg til kapittel 23 er dekkende.

### **S13 Pensjon**

Som det fremkommer av del 1 av dette høringsbrevet er det enkelte løsninger som ikke er videreført i ny NRS. Dette gjelder:

1. Adgangen til utsatt innregning av aktuarmessige gevinster og tap, herunder korridor.
2. Adgangen til bruk av IAS 19 og US GAAP.
3. Adgangen til å periodisere effekten av planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig ansettelse (ikke er innvunnet) lineært over tiden frem til ytelsen ikke lenger er betinget av fremtidig ansettelse.
4. Adgangen til å kunne velge diskonteringsrente.

IFRS for SMEs inneholder i utgangspunktet en forenkling ved at påløpte ytelsers metode ikke må benyttes dersom dette er forbundet med urimelige kostnader eller anstrengelser. I ny NRS fremgår det at påløpte ytelsers metode alltid skal legges til grunn for norske pensjonsordninger. Begrunnelsen for dette fremgår av del 1 i høringsbrevet.

(a) NRS ber om tilbakemelding fra høringsinstansene på valgene omtalt over.

I ny NRS reguleres ikke presentasjon av pensjonskostnaden, utover at det foretas prinsippvalg i forhold til om aktuarmessige gevinster og tap skal presenteres i resultatregnskapet eller som andre inntekter og kostnader.

(b) NRS ønsker tilbakemelding på valgte løsninger.

Vi har i hovedbrevet redegjort for vårt syn på strategien, og angitt at dersom en identifiserer et behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen være at IFRS for SMEs legges til grunn uten norske særløsninger. Skulle en likevel ønske å jobbe videre med forslag til ny regnskapsstandard under dagens regnskapslovgivning, har vi følgende kommentarer:

a) Løpende resultatføring av estimatavvikene vil etter vårt syn være i tråd med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven, dette i motsetning til korridormetoden som er noe mer problematisk å forsvare i relasjon til sammenstillingsprinsippet. Vi er imidlertid klar over at fjerning av korridorløsningen representerer en stor omlegging av praksis, og forventer at virkningen av endring av reglene kan skape noen praktiske utfordringer for regnskapsprodusenter ved at det påvirker evnen til å møte bankenes lånebetingelser etc. Vi er likevel av den oppfatning at denne praktiske utfordringen bør løses gjennom justering av beslutningsmodellene for finansieringsforetakene etc. og ikke ved å videreføre korridorløsningen. Vi er følgelig enige i forslaget om å fjerne korridormetoden.

Vi er enige i forslagene listet i punkt 2, 3 og 4.

Vi er ikke enige i NRS' forslag til løsning for unntak fra kravet om å bruke påløpte ytelsers metode for pensjonsordninger, jf. 28.18N og 28.19. Prinsipielt mener vi IFRS for SMEs-løsningene skal videreføres med mindre det foreligger begrensninger i regnskapslovens bestemmelser. Unntaket fra kravet om bruk av påløpte ytelsers metode for beregning av pensjonsforpliktelse for ikke-norske pensjonsordninger er etter vårt syn i strid med sammenstillingsprinsippet. Vårt forslag er dermed at unntaket i 28.19 fjernes.

b) Vi er enige i forslaget om å ikke regulere presentasjon av pensjonskostnaden.

Vi er i prinsippet enige i forslaget om å innarbeide IFRS for SMEs-løsningen med prinsippvalg for føring av aktuarmessige gevinster og tap enten over resultatet eller over «andre inntekter og kostnader». Løsningen forutsetter imidlertid at regnskapsloven åpner for innføring av totalresultat (og «andre inntekter og kostnader»). Vi viser til vår omtale av spørsmålet om innføring av totalresultat på side 9 og 10 i hovedbrevet.

#### **S14 Fusjon og fisjon**

Fusjon som er en virksomhetssammenslutning er innenfor virkeområdet til kapittel 19. Fusjoner som faller utenfor virkeområdet til kapittel 19 og følgelig ikke er særskilt regulert kan imidlertid innfortolkes i kapittel 22 i IFRS for SMEs. Bruk av nr. 22.8 i IFRS for SMEs på fusjoner innebærer regnskapsføring til virkelig verdi.

En fisjon er ingen virksomhetssammenslutning og er følgelig ikke en del av kapittel 19. Fisjoner er ikke særskilt regulert i IFRS for SMEs. Fisjoner kan, som fusjoner, innfortolkes i kapittel 22 i IFRS for SMEs. Bruk av nr. 22.18 i IFRS for SMEs på fisjoner innebærer regnskapsføring til virkelig verdi.

NRS viderefører reguleringen av regnskapsføring av enkelte transaksjoner til kontinuitet. Dette har medført endringer i virkeområdet i kapittel 19 og bestemmelser i kapittel 22, samt at det tas sikte på en videreføring av den egne regulering av fusjoner og fisjoner. NRS' intensjon er at den egne reguleringen av fusjon og fisjon skal innarbeides i henholdsvis kapittel 100 og 101 i ny NRS. Nummereringen er valgt for å unngå konflikt med eventuelle etterfølgende endringer i IFRS for SMEs.

NRS ønsker tilbakemeldinger på disse valgene.

Vi mener at det på sikt kan være hensiktsmessig å bygge en ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak på et IFRS-basert regnskapsregelverk, forutsatt at en slik modellendring er brukerbegrunnet. Dersom man identifiserer behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs legges til grunn uten norske særløsninger. Vårt utgangspunkt vil da være at det ikke utarbeides egne kapitler for fusjon og fisjon.

Skulle NRS velge å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning før regnskapslovutvalget har ferdigstilt sitt arbeid, mener vi det er hensiktsmessig å videreføre reguleringen av regnskapsføring av fusjon og fisjon i den grad det ikke dekkes av henholdsvis kapittel 19 og kapittel 22. Transaksjonsprinsippet og spørsmålet om kontinuitetsgjennomskjæring oppleves som særlig utfordrende ved omorganiseringer, herunder fusjon og fisjon, noe som etter vårt syn kan tale for at dette er et av områdene der dagens regulering bør videreføres. Forslaget til nummerering anses i så fall som hensiktsmessig.

### **S15 Konsernbidrag**

Konsernbidrag omtales ikke særskilt i IFRS for SMEs. For å få innarbeidet dette sentrale temaet i ny NRS er det i kapittel 23 Inntekter, lagt inn en fotnote i relasjon til inntektsføring av «utbytte» som sier at bestemmelsene gjelder tilsvarende for konsernbidrag.

Videre er det i kapittel 29 Resultatskatt lagt inn en fotnote i relasjon til «presentasjon», som forklarer skattemessige effekter av mottatt og avgitt konsernbidrag.

Til slutt er det i kapittel 22 formulert en særnorsk bestemmelse som krever at avsatt utbytte skal presenteres som en forpliktelse, og at konsernbidrag behandles tilsvarende.

NRS ønsker tilbakemeldinger på om det er behov for mer regulering av konsernbidrag i ny NRS, herunder hva som bør reguleres og hvorfor.

Vi viser til separat omtale av vårt syn på strategien, herunder vårt prinsipielle utgangspunkt om at dersom man identifiserer behov for endring av regnskapsregelverket i retning av IFRS for SMEs, må målsettingen etter vårt syn være at IFRS for SMEs legges til grunn uten norske særløsninger.

Vårt prinsipielle utgangspunkt vil derfor være at det ikke innarbeides separat omtale av konsernbidrag i standarden.

Skulle en velge å ferdigstille ny norsk regnskapsstandard innenfor rammen av dagens regnskapslovgivning, mener vi det er riktig å omtale problemstillingen. Regnskapsføring av konsernbidrag er et område hvor vi får mange spørsmål fra gruppen «øvrige foretak» under gjeldende regelverk. Dette er derfor et område hvor det er viktig med fyllestgjørende regulering og veiledning. Det er også av betydning at informasjonen er lett tilgjengelig. Vi er av den oppfatning at reguleringen av regnskapsføring av konsernbidrag (og utbytte) i høringsutkastet er tungt tilgjengelig og at standarden på dette punktet er lite brukervennlig.

Regulering av tidspunkt for avsetning av konsernbidrag for giver av konsernbidrag følger av kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital, paragraf 17 (b)N og kapittel 32 Hendelser etter balansedagen, paragraf 8N.

Paragraf 32.8N fremstår som «hovedbestemmelsen» og lyder:

*«Dersom et foretak foreslår eller vedtar utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter etter balansedagen, skal foretaket innregne dette utbyttet som forpliktelse på balansedagen.»*

*Med «foreslår eller vedtar utbytte» forstås foreslått ordinært utbytte, vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen og vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen. Vedtakene om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte må være gjort før eller senest på tidspunktet da finansregnskapet for siste rapporteringsperioden godkjennes for offentliggjøring.»*

Denne bestemmelsen henviser ikke til konsernbidrag (kun til utbytte), og en bruker må derfor gå via fotnoten til paragraf 22.17 (b)N for å vite at bestemmelse gjelder tilsvarende for konsernbidrag. Det burde derfor presiseres direkte i paragraf 32.8N at «avgitt konsernbidrag behandles tilsvarende».

Utformingen av paragraf 22.17 (b)N har flere svakheter. Denne lyder:

*«Dersom et foretak beslutter å utdele et utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter, skal foretaket innregne dette utbyttet som en forpliktelse på balansedagen i avsetningsåret (se nr. 32.8N). Avgitt konsernbidrag behandles tilsvarende.»*

22.17 (b)N innfører begrepet «avsetningsåret» og henviser til 32.8N, men 32.8N definerer ikke begrepet «avsetningsåret». Begrepet er heller ikke definert i ordlisten. 32.8N gir derimot retningslinjer for hvilket år avsetningen skal foretas. Det bemerkes at det kun skal foretas avsetning for en forpliktelse for vedtatt utbytte dersom utbyttet ikke er utbetalt på balansedagen, en nyanse som har blitt borte i formuleringen. Det kan også stilles spørsmål ved om det i det hele tatt er nødvendig å ha med punkt 22.17 (b)N, eller om problemstillingen er tilstrekkelig håndtert i punkt 32.8N.

Inntektsføringen av oppstrøms konsernbidrag (for mottaker) er behandlet kapittel 23 Inntekter, hvilket er hensiktsmessig. Presentasjon av regnskapsføringen er imidlertid kun omtalt i en fotnote til overskriften «presentasjon» i kapittel 29 Skatt. Vi ber om at det vurderes om ikke dette heller burde vært omtalt i kapittel 23 sammen med øvrig regulering av oppstrøms konsernbidrag.

Regnskapsføring av nedstrøms konsernbidrag er kun omtalt i nevnte fotnote til en overskrift til kapittel 29 Skatt. Dette synes vi er en ulogisk plassering, og av hensyn til brukervennlighet bør det vurderes om det ikke finnes mer hensiktsmessig sted å omtale dette.

Generelt synes vi at omtalen i fotnote 126 til kapittel 29 bør inkorporeres som N-punkt i andre aktuelle kapitler i standarden. Dette er nyttig og viktig informasjon til brukerne som ikke bør være bortgjemt i en fotnote. Fotnoter bør også generelt kun være kort tilleggsinformasjon og ikke en utdypende beskrivelse av regnskapsføringen slik man har lagt opp til her.

Vi kan for øvrig ikke se at høringsutkastet omtaler regnskapsføring av horisontale konsernbidrag (konsernbidrag mellom søsterselskaper). Dette bør etter vårt syn omtales.

### **S16 Overgangsbestemmelser**

En forutsetning for ny NRS er at unødvendige overgangsutgifter skal unngås. Som en følge av dette er kapitlet om overgangsbestemmelser utformet slik at overgang fra dagens norske regnskapsstandarder til ny NRS skal bli så enkel som mulig.

I utgangspunktet skal ny NRS anvendes retrospektivt på tidspunkt for overgang til ny NRS, som om standarden alltid hadde vært benyttet. Dette gjelder i begynnelsen av den tidligste perioden som presenteres, altså 1.1 i året før overgangsåret. I ny NRS er det åpnet for at dette tidspunktet kan settes til 1.1. i overgangsåret.

Videre er det innført en del pliktige og frivillige unntak fra kravet om retrospektiv anvendelse. Som hovedregel gjelder dette for alle områder hvor NRS oppfatter at det vil bli en vesentlig endring ved innføring av ny NRS.

Etter kapittel 35 er det ikke krav om å omarbeide sammenligningstallene slik at disse blir sammenlignbare, men det er innført et notekrav som krever at et foretak opplyser om hvilke unntak fra retrospektiv anvendelse av ny NRS som er benyttet.

(a) NRS ønsker tilbakemeldinger på overgangsbestemmelsene i kapittel 35.

(b) NRS ønsker tilbakemeldinger på om det er ytterligere områder som burde hatt en egen overgangsbestemmelse, og hvorfor?

En vesentlig endring i ny NRS i forhold til NRS 6 er forholdet til innregningen av aktuarmessige gevinster og tap. Overgangsbestemmelsen åpner for at ikke innregnede aktuarmessige gevinster og tap som foreligger på tidspunktet for overgang til ny NRS kan innregnes i løpet av en periode på inntil fem år regnet fra dette tidspunktet. Det er tillatt å innregne hele overgangsvirkningen direkte mot egenkapitalen i et hvilket som helst av disse fem årene, eller å fordele innregningen av overgangsvirkningen på en hvilken som helst måte over samme periode. I tilknytning til overgangsregelen foreslås det et nytt notekrav, med opplysning om ikke innregnet overgangsvirkning på balansedagen.

(c) NRS ønsker tilbakemeldinger på denne overgangsbestemmelsen.

a) Paragraf 35.7N inneholder et forslag om å åpne for at foretak ikke legger til grunn full retrospektiv anvendelse ved overgang til ny norsk regnskapsstandard. Forslaget innebærer at overgangstidspunktet settes til den første dagen i det året ny standard tas i bruk. De som anvender unntaket plikter ikke å omarbeide sammenligningstallene. Vi er ikke enige i forslaget i paragraf 35.7N. Sammenlignbarhet over tid er en sentral kvalitet ved regnskapsinformasjonen, og ved store endringer er det etter vårt syn spesielt viktig å påse at sammenligningsinformasjonen er sammenlignbar.

Hovedregelen i paragraf 35.8 angir at et foretak skal innregne virkningen av overgangen til ny norsk regnskapsstandard på tidspunkt for overgang til standarden, dvs. ved begynnelsen av sammenligningsperioden jf. paragraf 35.7. Dersom regnskapsstandarden tas i bruk 1.1.2016 skal virkningen av prinsippendringene dermed innregnes mot egenkapitalen pr. 1.1.2015. Det følger av paragraf 35.13 (b)N at det skal gis en avstemming av effekten av overgangen fra tidligere regnskapsprinsipper til nye bestemmelser *«ved utgangen av den siste perioden som ble presentert i foretakets siste årsregnskap fastsatt i samsvar med foretakets tidligere anvendte regnskapsprinsipper»*, dvs. pr. 31.12.2015 i vårt eksempel. Det er ikke klart for oss hvorfor en har lagt opp til å kreve en avstemming pr UB i sammenligningsperioden når hovedregelen er å omarbeide sammenligningstallene og innregne virkningen av prinsippendringene pr IB i sammenligningsperioden. Vi ville forventet at hovedregelen for opplysningskrav var å presentere en avstemming på det tidspunkt omarbeidingen skjer, dvs. i tråd med foretakets valg av full retrospektiv anvendelse (35.7) eller unntaksregelen i 35.7N.

Paragrafene 35.10 angir at et foretak kan anvende unntak som angitt i bestemmelsen. Punkt q(N) inneholder ingen beskrivelse av unntaket for avvirket virksomhet.

Paragraf 35.18N skal åpenbart regulere ikrafttredelsestidspunkt for investeringsselskaper, men bestemmelsen er ufullstendig.

b) [ ]

c) Overgangsbestemmelsen i paragraf 35.10 (o)N åpner for at en kan utsette innregning av effekten av fjerning av korridormetoden for pensjonsordninger mot egenkapitalen, i inntil 5 år. Vi har forståelse for at det er behov for en overgangsbestemmelse ved en så omfattende endring av praksis, nettopp for å gi partene i avtaler mv. som påvirkes av endringen tid til å tilpasse seg endringen.

Vi har i vårt hovedbrev angitt at vi mener det er riktig å avvete det videre arbeidet med en ny standard til det nylig nedsatte regnskapslovutvalget har avsluttet arbeidet med den bebudede lovendringen. Dersom det blir utfallet av denne høringsrunden, kan det etter vårt syn diskuteres om det er behov for en overgangsperiode på 5 år fra ikrafttredelsen av ny regnskapsstandard, og vi foreslår at lengden på overgangsperioden da revurderes.

## Vedlegg B - kommentarer til høringsutkastet

I dette vedlegget har vi gitt kommentarer til kapitlene 11, 12, 23 og 28, i tillegg til et utvalg av enkeltbestemmelser i høringsutkastet.

### Kommentarer til et utvalg enkeltbestemmelser

#### Paragraf 1.1N

Det fremgår av bestemmelsen at «foretak som avlegger et finansregnskap etter rskl. §3-9» faller utenfor virkeområdet. Bestemmelsen kan leses som at *foretak* som avlegger *et* (av flere) finansregnskap etter rskl. § 3-9 (IFRS eller forenklet IFRS) faller utenfor virkeområdet.

På side 14 i høringsnotatet begrunnes forslaget om å fjerne adgangen til å anvende IAS 39 for sikringsbokføring med at «IFRS-rapporterende foretak ikke er definert som en del av brukergruppen til ny NRS».

Omtalen i 1.1N i kombinasjon med uttalelsen i høringsbrevet kan etter vårt syn forstås slik for at børsnoterte foretak som avlegger konsernregnskapet etter IFRS og selskapsregnskapet etter god regnskapsskikk, så faller foretaket som sådan utenfor. Dette betyr i så fall at man for selskapsregnskapet står uten regulering utover regnskapslovens bestemmelser.

#### Paragraf 3.2N

RL § 3-2a sier at «Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.

Hvis anvendelsen av en bestemmelse i kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten etter første ledd, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde som fastsatt i første ledd.»

Paragraf 3.2N angir at «et rettviseende bilde forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med regnskapsloven, definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader, som fastsatt i kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper.*» Sentrale elementer synes å være kravet om en tro gjengivelse av eiendelsdefinisjonene og innregningskriteriene som fastsatt i kapittel 2, i tillegg til regnskapsloven. I noen tilfeller vil det etter vårt syn kunne være motstrid mellom løsningene som følger av regnskapslovens bestemmelser og de som følger av definisjoner og innregningsregler i kapittel 2. Løsninger etter regnskapslovens bestemmelser må i slike tilfeller etter vårt syn legges til grunn. Dette burde vært klargjort på samme måte som i paragraf 2.1N.

#### Paragraf 4.7

Punkt (c)N angir at «et foretak kan klassifisere første års avdrag på langsiktige forpliktelser som langsiktig, jf. rskl § 5-13 tredje ledd.». I punkt (d)N fremgår det at det er plikt til å klassifisere en forpliktelse som kortsiktig når «foretaket ikke har en ubetinget rett til å utsette oppgjøret av forpliktelsen i minst tolv måneder». En ubetinget rett som angitt vil ikke foreligge for første års avdrag, og bestemmelsen innebærer dermed at det foreligger en plikt etter (d)N til å klassifisere første års avdrag som kortsiktig. Det er følgelig motstrid mellom (c)N og (d)N, og (d)N er etter vårt syn ikke i overensstemmelse med RL § 5-13.

#### *Paragraf 5.6*

Under overskriften «krav som gjelder for begge oppstillinger» er det i paragraf 5.6 gitt en plikt til å presentere hhv. årsresultat og totalresultat fordelt på ikke-kontrollerende eierinteresse og eiere av morforetaket. Et slikt krav gir ingen mening i relasjon til selskapsregnskapet. Det er likevel ikke gitt noe unntak fra bestemmelsen for selskapsregnskapet, se paragraf 9-26N som angir at «Når et morforetak utarbeider et selskapsregnskap og oppgir at det er i samsvar med Norsk Regnskapsstandard, skal dette regnskapet oppfylle alle kravene i denne standarden. [...]».

#### *Paragraf 9.3 (a) ii)N*

Bestemmelsen gjelder unntak fra konsernregnskapsplikten for underkonsern. Relevant bestemmelse i regnskapsloven er § 3-7. I høringsutkastet er kravet til hvilke selskaper som må omfattes i konsernregnskapet til det overordnede morforetaket (eller et mellomliggende morforetak) begrenset til morforetaket i underkonsernet. Regnskapsloven § 3-7 krever imidlertid også at datterselskapene i underkonsernet omfattes for at man skal komme inn under unntaket. 9.3 (a) ii)N bør justeres slik at den er i overensstemmelse med RL § 3-7.

#### *Paragraf 9.26N*

Bestemmelsen gjelder valg av regnskapsprinsipp for måling av investering i datterselskap i morselskapets selskapsregnskap.

I (a) angis «anskaffelseskost fratrukket verdifall» som et alternativ. Teksten fremstår i beste fall som ufullstendig. I norsk terminologi er det vanlig å angi at man foretar nedskrivning ved verdifall, og begrepet «nedskrivning» vil derfor etter vårt syn vært riktigere å bruke enn «verdifall». Et alternativ er å følge terminologien i kapittel 27 og skrive «anskaffelseskost fratrukket tap ved verdifall».

I (b)N omtales egenkapitalmetoden og det henvises til RL §§ 5-17 og 5-18. Henvisningen til RL § 5-18 første ledd er feil. § 5-18 gjelder investeringer i felleskontrollert virksomhet og ikke investeringer i datterselskaper.

#### *Paragraf 10.8*

Bestemmelsen inneholder regulering av foretakenes adgang til å gjennomføre en prinsippendring. Punkt (a) omfatter bare pliktige endringer som følge av endringer i standarden, mens (b) omtaler frivillige prinsippendringer. Vi savner en henvisning i (a) til at regnskapsprinsipper skal endres når det følger av endringer i regnskapsloven.

#### *Paragraf 14.6N*

Bestemmelsen åpner for at «investoren kan innregne utbytte fra investeringen i det tilknyttede foretaket som inntekt, uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet. [...]». Bestemmelsen er etter vårt syn i strid med opptjeningsprinsippet.

NRS har i høringsbrevet angitt at de mener bestemmelsen er i tråd med opptjeningsprinsippet. Det ville i så fall etter vårt syn vært naturlig å alltid kreve innregning av utbytte uavhengig av om det er opptjent i egen eiertid eller ikke. Det er følgelig uklart for oss hva intensjonen med å utforme dette som en «kan»-bestemmelse har vært.

Vi har for øvrig samme kommentar til paragraf 15.11N og 23.29 (c)N siste ledd.



**Paragraf 22.6N**

Det er innarbeidet en særregel for samvirkeforetak som medfører at andelsinnskudd og medlemskapitalkonti skal klassifiseres som egenkapital. Vi oppfatter at uten en slik norsk særregel ville kapital som nevnt blitt klassifisert som forpliktelse. Det er etter vårt syn svært spesielt at enkelte typer foretak får spesialbehandling ved utarbeiding av en ny norsk regnskapsstandard. Vi er bekymret for at en slik løsning kan gi presedens og at andre grupper foretak krever tilsvarende særbehandling. Vi foreslår at NRS revurderer beslutningen om å innføre særregelen i paragraf 22.6N.

**Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter og Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter****Generelt**

Ny norsk regnskapsstandard skiller mellom alminnelige finansielle instrumenter i kapittel 11 og andre finansielle instrumenter i kapittel 12. Dette skillet fremstår imidlertid som unyttig og kompliserende i og med at både alminnelige finansielle instrumenter og andre finansielle instrumenter skal regnskapsføres basert på det samme regelverket (regnskapslovens bestemmelser). Det er uklart for oss hvorfor det anses hensiktsmessig at selskapene bruker tid på å klassifisere instrumenter som alminnelige og andre finansielle instrumenter, når regnskapsføringen er upåvirket av dette skillet. Under IFRS for SMEs har skillet en betydning i og med at enkle finansielle instrumenter (med unntak av visse egenkapitalinstrumenter) som hovedregel skal måles til kost eller amortisert kost, mens komplekse finansielle instrumenter skal måles til virkelig verdi. Med tanke på ny norsk regnskapsstandard kan det hevdes at det vil være hensiktsmessig å presentere sikringsbokføring i en egen del. Dette begrunner imidlertid i seg selv ikke å skille mellom alminnelige og andre finansielle instrumenter. NRS har i høringsbrevet klargjort at forenkling har vært en sentral forutsetning ved utarbeidelsen av høringsutkastet. Vi kan ikke se at å skille mellom alminnelige finansielle instrumenter og andre finansielle instrumenter bidrar til forenkling. Tvert imot mener vi at dette skillet er kompliserende all den tid skillet ikke har noen praktisk konsekvens for regnskapsføringen.

**Fjerning av adgangen til å anvende IAS 39 ved regnskapsføring av sikring**

Begrunnelsen for hvorfor muligheten til å anvende IAS 39 ved regnskapsføring av sikring ikke videreføres er etter vårt syn noe tynn og bør revurderes. NRS begrunner valget delvis med at IFRS-rapporterende foretak ikke er definert som en brukergruppe av ny NRS, og delvis med at forskriften om forenklet IFRS er oppdatert. Uttalelsen av at IFRS-rapporterende foretak ikke er definert som brukergruppe av ny NRS gir oss grunn til å anta at man legger opp til at IFRS-rapporterende konsern ikke kan bruke ny NRS i selskapsregnskapene (se for øvrig kommentar til paragraf 1.1N). 52 prosent av IFRS-rapporterende konsern notert på Oslo Børs utarbeidet i 2013 morselskapets selskapsregnskapet i samsvar med god regnskapsskikk. Ved utviklingen av ny norsk regnskapsstandard må man etter vårt syn ta høyde for at norske IFRS-rapporterende foretak benytter både god regnskapsskikk og IFRS. Det synes ikke å være tilfellet for høringsutkastet som nå foreligger.

Vi minner for øvrig om at spørsmålet om bruk av reglene i IAS 39 for regnskapsføring av sikring under god regnskapsskikk ble drøftet i Ot.prp. nr. 15 (2003-2004). Finansdepartementet viste da til at de mottok innspill fra høringsinstanser som «uttrykte behov for å kunne bruke sikringsreglene i IAS 39 i sine selskapsregnskap» og at «Departementet oppfatter at dette behovet har sammenheng med den registreringen av opplysninger i regnskapssystemene i de enkelte selskapene i et konsern, som er nødvendig for å gjennomføre korrekt sikringsvurdering på konsernnivå».

Finansdepartementet uttalte da at «Departementet legger i henhold dette til grunn at sikringsvurdering som er gjennomført etter reglene i IAS 39 vil være i samsvar med bestemmelsen om sikring i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5, jf. § 4-6 om god regnskapsskikk. Etter en slik forståelse kan sikringsvurdering etter IAS 39 også gjennomføres i selskapsregnskapet.»

### **Avvik i forhold til regnskapsloven/GRS**

Etter reglene i både kapittel 11 og 12 skal en finansiell eiendel og finansiell forpliktelse innregnes bare når foretaket blir part i instrumentets kontraktsmessige bestemmelser. Dette fremstår å være på grensen med hva transaksjonsprinsippet tilsier. Etter transaksjonsprinsippet er det transaksjonens reelle innhold som er avgjørende, ikke deres juridiske form. Dette innebærer at det må foretas en samlet vurdering om hvorvidt de vesentlige risikoene og styringsfunksjonene som normalt tilligger en eier, faktisk er overført.

Paragraf 11.13N viser til regnskapsloven § 5-5 om at ombyttbare finansielle instrumenter skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost. Tilsvarende henvisning finnes ikke i kapittel 12. Så lenge man legger opp til å ha to kapitler om finansielle instrumenter bør henvisningen til regnskapsloven § 5-5 også innarbeides i kapittel 12 for å unngå misforståelser, med mindre et avvik til regnskapsloven § 5-5 er ønsket for instrumenter innenfor virkeområdet til kapittel 12.

11.14c(i)N krever at aksjer skal måles til virkelig verdi når de er «offentlig omsatt», i tillegg til å oppfylle vilkårene i regnskapsloven § 5-8. Det er uklart hva formålet med å innføre begrepet «offentlig omsatt» utover vilkårene i § 5-8(1) er. Vi kan ikke se at det er adgang til å utvide plikten til måling til virkelig verdi utover det som følger av regnskapsloven.

Paragraf 12.8N: «På hver balansedag skal et foretak måle alle finansielle instrumenter innenfor virkeområdet til kapittel 12 som oppfyller vilkårene rskl. § 5-8 til virkelig verdi og innregne endringer i virkelig verdi i resultatregnskapet. Tilsvarende gjelder valutaderivater siden dette er pengeposter, jf. rskl. § 5-9 (se nr. 30.0(a)).». Regnskapsloven § 5-9 angir ikke måling til virkelig verdi, men vurdering til kurs ved regnskapsårets slutt. Begrunnelsen for kravet om å måle valutaderivater til virkelig verdi synes ikke å være konsistent med regnskapsloven.

### **Enkelte spesifikke kommentarer**

Paragraf 11.5 g i IFRS for SMEs er ikke tatt med i høringsutkast til ny NRS. Denne bestemmelsen sier at mottatt lånetilsagn uten mulighet for nettooppgjør er innenfor virkeområdet til kapitlet. I høringsutkast til ny NRS vil disse lånetilsagnene dermed falle innenfor virkeområdet til kapittel 12. Prinsippene for innregning og måling i kapittel 12 er tilsvarende de som følger av kapittel 11. Flyttingen av disse lånetilsagnene fra kapittel 11 til kapittel 12 synes derved ikke å ha noen regnskapsmessig konsekvens. Det er uklart hvorfor NRS har lagt opp til et avvik i forhold til IFRS for SMEs på dette området, med mindre vanlige lånetilsagn anses som komplekse finansielle instrumenter under ny NRS. Vi savner en begrunnelse for denne løsningen.

#### **Paragraf 11.9 (a) iv)**

Bestemmelsen sier at «en rentebytteavtale med en positiv fast avkastning og en negativ variabel avkastning vil for eksempel ikke oppfylle dette kriteriet». Rentebytteavtaler er alt scopet ut i paragraf 11.6, og det er etter vårt syn uklart hvorfor det scopes ut på nytt.

#### *Paragraf 11.10 (b)*

I omtalen av leverandørgjeld i utenlandsk valuta beskrives det spesifikt at «dagskursomregning» gjelder for slik gjeld. Dette gis ikke tilsvarende bestemmelse for andre finansielle instrumenter i utenlandsk valuta. Løsningen kan tolkes som at NRS mener det er spesielle egenskaper med leverandørgjeld som gjør at det må presiseres at «dagskursomregning» gjelder for denne. Vi savner en klargjøring av forholdet.

#### *Paragraf 11.13N*

Eksempel 3 for eiendeler strider mot 11.13N (eksempel 3 sier at fordringen primært skal måles basert på hva prisen ville vært ved kontant salg, mens 13N angir en nåverdimetode). Eksempel 1 for hhv eiendeler og gjeld strider mot 11.13N (en nåverdimetode for måling av eiendelen eller forpliktelsen angis i eksemplene, mens 13N angir primært transaksjonsprisen).

#### *Paragraf 11.17N*

«Ved beregning av den effektive renten skal et foretak estimere kontantstrømmer og ta i betraktning alle kontraktsmessige vilkår knyttet til det finansielle instrumentet (for eksempel førtidig betaling, kjøpsopsjoner og tilsvarende opsjoner) og kjente kredittap som har påløpt og kredittap som forventes å påløpe» (vår utheving). I IFRS for SMEs står det i paragraf 11.17 «[...] but shall not consider possible future credit losses not yet incurred». Konsekvensen av løsningen i 11.17N er at "not incurred" kredittap skal hensyntas ved beregning av den effektive renten. Dette er et avvik mot IFRS for SMEs som ikke er omtalt eller begrunnet. Uten ytterligere veiledning er ikke virkningen av dette avviket åpenbart.

#### *Paragraf 11.33 (b) og (c)*

Så vidt vi kan se er det ikke definert hva en «overføring» innebærer i hhv. paragraf 11.33(b) og 11.33(c). Dette er begreper som har en presis, men ulik, betydning i tilsvarende bestemmelser i IAS 39. Uten nærmere veiledning vil tolkning av begrepene enten måtte utvikles i praksis eller så vil vi forvente at regnskapsprodusentene går til IFRS for å finne en fortolkning. Dette kan innebære at ulik tolkning legges til grunn, og uensartet praksis på området blir potensielt resultatet.

#### *Paragraf 12.5*

Visse ikke-finansielle kontrakter tas inn i virkeområdet til kapittel 12 i paragraf 12.5. Under IFRS for SMEs vil konsekvensen av å inkludere slike kontrakter i kapittel 12 være at de måles til virkelig verdi. Under god regnskapsskikk vil dette ikke være tilfellet. Kontraktene kan ikke måles til virkelig verdi ettersom de ikke faller inn under virkeområdet til RL § 5-8. Resultatet er at de skal måles til den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Det vil de gjøre selv om de ikke inkluderes i virkeområdet kapittel 12. Løsningen fremstår følgelig som uten innhold.

### **Kapittel 23 – Inntekter**

NRS har valgt å oversette begrepet «revenue» i IFRS for SMEs kapittel 23 delvis med «inntekter» og delvis med «driftsinntekter». Begrunnelse for løsningen er gitt på side 22 og 23 i høringsbrevet, og synes å være knyttet til utfordringer med å få begrepsapparatet til å passe inn i kravene til oppstillingsplanen i RL § 6-1 første ledd.

Kapitlet har fått tittelen «inntekter» (engelsk tittel i IFRS for SMEs er «revenue»). Det bemerkes at begrepet «inntekter» også er innarbeidet i kapittel 2 og da som norsk oversettelse av «income» slik dette er definert i rammeverket til IFRS for SMEs (se paragraf 2.25). Definisjonene av «income» og

«revenue» i IFRS for SMEs er ikke identiske, og «income» er helt klart et videre begrep enn «revenue». I IFRS for SMEs finner vi følgende definisjoner i ordlisten:

«Income: Increases in economic benefits during the reporting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity investors.»

«Revenue: The gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants.»

I høringsutkastet finner vi følgende definisjoner:

«Inntekter: Økninger i økonomiske fordeler i løpet av rapporteringsperioden i form av inngående strømmer eller forbedringer av eiendeler eller reduksjoner av forpliktelser som fører til økt egenkapital, bortsett fra innskudd fra eiere.»

«Driftsinntekter: Er inntekter som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet.»

NRS har i høringsbrevet opplyst at inntekter som angitt i paragraf 2.25 omfatter både driftsinntekter og gevinster. Det er vi enig i, men definisjonen som er tatt inn i ordlisten favner etter vårt syn videre enn det. Det inkluderer også verdiøkninger i eiendeler eller reduksjoner i forpliktelser.

Regnskapsloven åpner i bare svært begrenset grad for regnskapsføring av verdibasert inntekt.

Bruken av begrepet «inntekter» i kapittel 23 i høringsutkastet er derfor etter vårt syn uheldig.

Bestemmelsene i paragrafene 23.3 – 23.27 og 23.31 – 23.32 gjelder «driftsinntekter», mens paragrafene 23.28 – 23.29 gjelder «rente, royalties og utbytte». I paragrafene 23.28 - 23.29 benyttes begrepet «inntekter» og ikke «driftsinntekter». Inndelingen, begrepsbruken, samt omtalen av begrepsapparatet på side 22/23 i høringsbrevet, gir oss grunn til å anta at intensjonen har vært å holde renter, royalties og utbytte utenfor definisjonen av driftsinntekter. Definisjonen av driftsinntekter er gitt i ordlisten er «inntekter som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet». Det kan etter vårt syn vanskelig hevdes at renter, utbytte og royalties ikke vil kunne «oppstå i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet». Vi registrerer for øvrig at paragraf 2.25 i høringsutkastet angir at begrepet driftsinntekter omfatter rente, utbytte og royalties. Skillet mellom «driftsinntekter» og «renter, utbytte og royalties» i kapittel 23 fremstår dermed etter vårt syn som underlig og lite gjennomtenkt.

Bestemmelsene om måling følger av paragrafene 23.3 – 23.4 og gjelder bare driftsinntekter. Legger man til grunn definisjonen av driftsinntekter i ordlisten, innebærer det etter vårt syn at vi står uten veiledning for hvordan eksempelvis royalties skal måles. Bildet blir imidlertid noe annerledes om man legger en forståelse av begrepet driftsinntekter i tråd med paragraf 2.25 til grunn, jf. omtalen i forrige avsnitt.

Basert på ovenstående mener vi det er behov for å revurdere begrepsbruken i kapittel 23.

#### *Paragraf 23.29 (c)N siste ledd*

Bestemmelsen åpner for at «investoren kan innregne utbytte fra investeringen i det tilknyttede foretaket som inntekt, uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet. [...]». Bestemmelsen er etter vårt syn i strid med opptjeningsprinsippet. NRS har i høringsbrevet angitt at de mener bestemmelsen er i tråd med opptjeningsprinsippet. Det ville i så fall etter vårt syn vært naturlig å alltid kreve innregning av utbytte uavhengig av om det er opptjent i egen eiertid eller ikke. Det er følgelig uklart for oss hva intensjonen med å utforme dette som en «kan»-bestemmelse har vært.

## Kapittel 28 - Ytelser til ansatte

### Uensartet oversettelse av identiske begreper

Det er flere tilfeller der det ved oversettelsen av identiske engelske begreper er benyttet ulike norske oversettelser, uten at det er gitt noen begrunnelse for det. Eksempler på dette er: «Retirement benefits» er i paragraf 28.9 (a) oversatt til «fratredelsesytelser» mens det i 28.33 er oversatt til «pensjonsytelser».

«Virtually certain» er i paragraf 28.28 er oversatt til «praktisk talt med sikkerhet», mens samme begrep i paragraf 21.13 (kapittel 21 om Avsetninger mv.) er oversatt til «så godt som sikkert». «The end of the reporting period» er i paragraf 28.1 (a) oversatt til «avslutning av rapporteringsperioden», mens det er oversatt til «balansedagen» i paragrafene 28.4 og 28.6.

### Feil oversettelse av begreper

Begrepet «cost» er oversatt til «kostnad» i en rekke tilfeller. Dette er uheldig ettersom «kostnad» indikerer at posten skal resultatføres, noe som ikke har vært intensjonen med bestemmelsene. Vi mener at det riktige begrepet for «cost» vil være «utgift», mens «expense» oversettes til «kostnad». Forholdet er løpende kommentert i tilbakemeldingen på enkeltbestemmelser under.

### Kommentarer til enkeltbestemmelser

#### Paragraf 28.3

«An entity shall recognise the cost of all employee benefits... :

a) ...

b) as an expense, unless another section of this ... requires the cost to be recognised..."

er oversatt til

"Et foretak skal innregne utgifter til alle ytelser til ansatte... . Foretaket skal innregne utgiftene som:

a) ..

b) En kostnad, med mindre et annet kapittel i denne... krever at kostnaden skal innregnes som.. (vår utheving).

Begrepet «cost» i b) må etter vårt syn oversettes til «utgift» og ikke «kostnad».

Paragraf 28.13 sier følgende «Et foretak skal innregne bidraget som skal betales for en periode:

a) Som en forpliktelse fratrasket eventuelle beløp som allerede er utbetalt. Dersom bidragsutbetalinger overstiger det skyldige bidraget for tjenesten før balansedagen, skal et foretak innregne det overskytende beløpet som en eiendel.

b) Som en kostnad, med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at kostnaden skal innregnes som en del av anskaffelseskost...(vår utheving).

Begrepsbruk og språk må etter vårt syn gjennomgås og oppdateres. Begrepet "contribution" i første setning er oversatt til «bidrag». Lov om innskuddspensjon benytter begrepet «innskudd» og det er vår forståelse at det er dette begrepet som benyttes i praksis. Begrepsbruken bør revurderes og «bidrag» foreslås erstattet med «innskudd». Det samme gjelder for øvrig paragraf 28.22.

Begrepet «utbetalt» i a) er uklart og bør erstattes med «betalt». Den norske teksten kan leses som at det er utbetalinger til medlemmer av pensjonsordningen som hensyntas. Den engelske versjonen klargjør derimot at det er snakk om innbetalinger til pensjonsordningen.

Begrepet «bidragsutbetalinger» i a) er uklar. Den engelske teksten er «contribution payments» og bør etter vårt syn oversettes med «innskuddsbetaling».

Begrepet «cost» i b) må etter vårt syn oversettes til «utgift» og ikke «kostnad».

*Paragraf 28.14 (b)*

Begrepet «cost» i b) må etter vårt syn oversettes til «utgift» og ikke «kostnad».

*Paragraf 28.15 (b)*

Teksten «den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) pensjonsmidler som pliktene skal gjøres opp direkte i» er etter vårt syn tungt tilgjengelig, og burde eksempelvis ha vært formulert som «den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) pensjonsmidler som skal benyttes til dekning av forpliktelsene.» Dette gjelder tilsvarende for paragraf 28.30 (b).

*Paragraf 28.16*

Fotnote 104 ser ut til å være plassert på feil sted. Den hører vel til neste setning?

*Paragraf 28.18*

Bestemmelsen angir at et foretak skal benytte påløpte ytelsers metode «dersom det kan gjøre dette uten urimelige utgifter eller anstrengelser» (undue cost or effort). Undue cost or effort-unntaket er utdypet i 28.19. I paragraf 28.18N gis det en presisering av at dette unntaket ikke gjelder for norske pensjonsordninger. Unntaket gjelder begrenset til ikke-norske pensjonsordninger. Unntaket representerer etter vårt syn et brudd på sammenstillingsprinsippet.

*Paragrafene 28.18 og 19*

Begrepet «uten urimelige utgifter eller anstrengelser» er ikke definert i høringsutkastet. Det er etter vårt syn behov for ytterligere veiledning for tolkning av hvordan begrepet skal forstås.

*Paragraf 28.19 (c)*

Den engelske teksten «... ignore possible in-service mortality of current employees» er oversatt til «ikke ta høyde for eventuell intern dødelighet blant nåværende ansatte.» Begrepet «intern dødelighet» gir etter vårt syn ingen mening og må korrigeres.

Formuleringen «... Dødelighet etter utførte tjenester (dvs. forventet levealder) ...» er etter vårt syn uheldig og kan misforstås. Den engelske teksten er «Mortality after service (ie. life expectancy)...». Setningen bør etter vårt syn skrives om, eksempelvis til «Dødelighet etter fratredestidspunktet (dvs. forventet levealder)...».

*Paragraf 28.23*

«Cost» er oversatt til «kostnad» en rekke steder i bestemmelsen. Vi mener riktig begrep vil være «utgift», jf. også kommentar under paragraf 28.13.

Begrepet «bidrag» i første setning bør etter vårt syn erstattes med «tilskudd», jf. også kommentar under paragraf 28.13.

Fotnote 110 til paragraf 28.23 angir en alternativ måte for beregning av pensjonskostnaden (beregning på tidspunkt for inngående balanse i stedet for beregning på tidspunkt for utgående balanse), og innebærer i realiteten et prinsippvalg. Skal man innarbeide et prinsippvalg bør dette etter vårt syn tas direkte inn i standardteksten og ikke i en fotnote.

*Paragraf 28.24*

Det fremgår ikke hvorvidt aktuariemessige gevinster eller tap som føres over andre inntekter og kostnader (prinsippvalg) senere skal resirkuleres over resultatet. Det bør etter vårt syn klargjøres.

*Paragraf 28.25*

«Cost» er oversatt til «kostnad» en rekke steder i bestemmelsen. Vi mener riktig begrep vil være «utgift», jf. også kommentar under paragraf 28.13.

*Paragraf 28.37*

Det angis at sluttvederlag med mer enn 12 måneder til forfall skal måles til «diskontert nåverdi». Nåverdi er en diskontert størrelse og formuleringen kan forstås som at det er krav om diskontering av en allerede diskontert størrelse. Det fremstår om uriktig.

*Paragraf 28.39*

Paragraf 28.39 og paragraf 28.45N om krav til noteopplysninger stemmer ikke overens og må korrigeres.

*Fotnoter*

Det er utstrakt bruk av fotnoter i kapittel 28, og disse inneholder informasjon av svært ulik karakter. Se vår kommentar til bruk av fotnoter i vår tilbakemelding på spørsmål S4 Veiledning i ny NRS, i Vedlegg A.

