



Vår saksbehandler:

Kjell Magne Baksaas

Vår dato:

31.10.2014

Deres dato:

Norsk RegnskapsStiftelse
Postboks 5864, Majorstuen

0308 Oslo

E-post: nrs@revisornett.no

Høring – Ny NRS (HU)

Vi viser til brev av 2. april 2014 om høring på ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak.

Vi er enige at det er behov for oppdatering av dagens standarder. Høringsutkastet har fått en kompakt og lett tilgjengelig form i tråd med IFRS for SMEs. Dette letter tilgjengeligheten for studenter som forutsetningsvis skal lese standardene for å få oversikt og som et rammeverk.

NRS har gjennom arbeidet med norske regnskapsstandarder gitt god regnskapsskikk et nærmere definert innhold. Oppslutningen rundt det arbeidet NRS har gjort har vært stor hos regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere. Det er likevel ikke til å underslå at arbeidet har endret karakter etter at de børsnoterte foretakene implementerte IFRS i sine konsernregnskap fra 2005. Dagens NRS-standarder er basert på ulike rammeverk og fremstår også ulike i form og omfang. Det er derfor et behov for å gjøre en omfattende oppdatering.

Vi mener flere forhold har bidratt til at flere av standardene i dag fremstår som lite oppdaterte og gjennomarbeidede.

a) De børsnoterte foretakene, inkludert deres rådgivere og regnskapsbrukere, har vært pådriverne i utvikling av regnskapsregler. Når denne gruppen foretak ikke lenger benytter norske regnskapsstandarder, bortfaller interessen og viljen til å legge ned store ressurser i oppdatering og videreutvikling. I undervisningssammenheng er det uheldig at standarder ikke er oppdatert og at flere standarder har forblitt foreløpige standarder over mange år.

b) NRS har i denne perioden valgt å tilpasse seg full IFRS med forsvarlige forenklinger. Ved konflikt mellom IFRS-tilpasning og forenklingssyn har meningen vært at forenklinger skulle ha forrang. Denne strategien har vært vanskelig å gjennomføre i praksis og det kan synes som om forenklingssynet en del steder har kommet i bakgrunnen for hensynet til IFRS-tilpasning. EY har gjennomført undersøkelse om hvilke regnskapsspråk som benyttes i børsnoterte selskapsregnskap. De oppgir at en stadig mindre andel bruker NRS og for 2013 var det 52 % . Det har vist seg komplisert å forenkle og samtidig oppfylle forventningene til de børsnoterte ved utarbeidelsen av deres selskapsregnskaper . Vi tror ikke noen er tjent med at dette fortsetter.

HØGSKOLEN I BUSKERUD OG VESTFOLD

HBV	Campus Drammen	Campus Kongsberg	Campus Ringerike	Campus Vestfold	www.hbv.no
Pb. 235	Grønland 58	Frogs vei 41	Bredalsveien 14	Raveien 215	Postmottak@hbv.no
3603 Kongsberg	3045 Drammen	3611 Kongsberg	3511 Hønefoss	3184 Borre	Org.nr.
Tlf.: 31 00 80 00	Tlf.: 32 20 64 00	Tlf.: 32 86 95 10	Tlf.: 32 11 71 00	Tlf.: 33 03 10 00	NO 911 770 709 MVA

c) Regnskapsbrukerne av gruppen ikke-børsnoterte foretak har til dels andre behov enn de børsnoterte. Eierne er mer langsiktig og derfor mer opptatt av kontrollformålet enn prediksjonsformålet.

d) Regnskapsloven har resultatorienterte grunnleggende prinsipper. De internasjonale standardene er tuftet på et balanseorientert konseptuelt rammeverk. Det er mer krevende for studentene å lære seg ulike rammeverk. Vår erfaring tilsier at utdanningsinstitusjonene i stor grad velger å legge hovedvekten på ett av rammeverkene og behandler det andre i mer begrenset omfang. Denne praksisen er uheldig, men utslag av praktisk pragmatikk og de mulighetene som er innenfor tilgjengelige rammer.

e) Det er vesentlige områder som i dag ikke er dekket av en regnskapsstandard. Regnskapsføring av varige driftsmidler er det mest opplagte eksempelet. Vi tror at kvaliteten på norske regnskaper med hensyn til dekomponering og skille mellom vedlikehold og påkostning er lavere enn hva kvaliteten ville vært hvis vi hadde hatt en egen norsk standard på området.

Oppsummert mener vi at Norge er et for lite land og for øvrig har for få øvrige foretak til å kunne vedlikeholde og videreutvikle et eget regnskapsspråk. IFRS for SMEs har også mangler og er ikke perfekt. Imidlertid viser landene rundt oss, slik som UK og Sverige, at standarden er et godt utgangspunkt for å lage en tjenlig komplett standard. Vi støtter derfor NRS i at vi gjør som dem, tar utgangspunkt i en oversatt IFRS for SMEs og med tilpasning til norske forhold der det er nødvendig og ønskelig.

Det er nedsatt et regnskapslovutvalg, som skal komme med delutredninger sommeren 2015 og sommeren 2016. Vi støtter at arbeidet med ny NRS videreføres og at den vedtas og implementeres så raskt som mulig. Høringsutkastet og det arbeidet som ligger bak dette vil vi anta er til hjelp inn i lovutredningen for å avdekke hvilke behov øvrige foretak har. Ny regnskapslov må fortsatt være innen rammene av EU-direktivet og som IFRS for SMEs allerede er tilpasset i all hovedsak.

Regnskapsfaget er i stadig utvikling. IASB har hatt endringer i IFRS for SMEs ute til høring. Vi mener ikke dette bør forsinke prosessen med ny NRS. Dersom vi i Norge skulle vente til alt var oppdatert, ville vi aldri funnet det riktige tidspunktet.

Naturlig nok vil ny NRS måtte bli oppdatert både som følge av ny regnskapslov og endringer i IFRS for SMEs. Den måten NRS har løst dette på, hvor NRS vil ta hensyn til og vurdere de endringer i IFRS for SMEs som kommer før ny NRS er vedtatt, ser vi på som en fornuftig og forsvarlig prosess.

Oppsummert støtter vi at standarden etter gjennomgang av høringssvarene, blir vedtatt og satt i kraft som erstatning for dagens NRS-standarder.

I vedlegg er det mer konkret svart på spørsmålene som er adressert i høringsbrevet. I tillegg foreslås det endringer på konkrete bestemmelser.

Med hilsen
for Høgskolen i Buskerud og Vestfold

Grant Thornton Revisjon AS

Hans Anton Stubberud
Dekan
(sign)

Jan Møller
Managing Partner
(sign)

Vedlegg

Vedlegg til høringssvar

S1 Strategien

Vi støtter den valgte strategien og viser for øvrig til oversendelsesbrevet. IFRS for SMEs er den naturlige referansen internasjonalt når det gjelder regnskapsregulering for gruppen øvrige foretak i Norge.

Kvaliteten på regnskapsreguleringen for øvrige foretak i Norge er høy og på mange områder har NRS tilpasset regnskapsreguleringen raskere til utviklingen innen IFRS enn hva tilfellet er for IFRS for SMEs. I tillegg vil vi i Norge ha behov for særløsninger på noen områder, slik som mulighet for gjennomgående utbytte. Dette gjør at NRS fortsatt bør utgi en norsk standard med mulighet for klare og bevisste avvik fra IFRS for SMEs.

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

Vi er enige at det i utgangspunktet er få praktiske tilfeller der det er påkrevet med forskjellige regnskapsmessige løsninger under balanseorienteringen i IFRS for SMEs og resultatorienteringen i regnskapsloven.

Det mest klare eksempelet er nok behandlingen av utbytte.

Sett i lys av at det antagelig allerede i 2015/16 vil komme endringer i regnskapsloven, støtter vi den valgte løsningen.

Den valgte løsningen medfører ikke utfordringer på områder som er regulert med egne bestemmelser i standarden. Det er først når regnskapsprodusenten er henvist til å benytte de generelle bestemmelsene på et konkret regnskapsområde at spørsmålet blir satt på spissen. Regnskapsprodusenten skal da benytte kildehierarkiet i kapittel 10. Brukernes behov for relevant og pålitelig informasjon skal være prioritert. Det er først ved en konklusjon i punkt 10.5b som ikke er overensstemmende med regnskapslovens grunnleggende prinsipper at ny NRS skal settes til side. Dette kunne vært klarere markert i standarden ved at det i punkt 2.1N burde vært henvist til punkt 10.5b.

Vi støtter at det i høringsutkastet er det tatt inn i kapittel 2 et avsnitt for Formål med et finansregnskap og Kvalitative egenskaper ved informasjonen i finansregnskapet og kapittel 10 Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper. På sett og vis gjør NRS nå det som ville vært «naturlig» allerede i 1989. Vi viser til NOU 1995:30 side 29: «Da Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) ble etablert i 1989 med formål å utgi regnskapsstandarter, ble det gjort et strategisk valg. For et nytt standardsettende organ var et naturlig første prosjekt å utrede de grunnleggende prinsippene som standardene skulle bygge på. På den annen side var begrunnelsen for etableringen av NRS at det var et påtrengende behov for standarder på en rekke områder, og at det hastet med å regulere en norsk regnskapspraksis som var i rask utvikling. Som en frivillig organisasjon uten ansatte og uten egen utredningsstab valgte NRS å prioritere utgivelse av standarder.»

Oppsummert er det valgt en pragmatisk løsning i kapittel 2. Vi synes dette er en akseptabel løsning i lys av dagens situasjon.

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

Vi støtter at det utarbeides tilleggskapitler om fusjon og fisjon slik NRS har varslet. Disse bør foreligge ved vedtak av standarden.

Det er ønskelig at NRS stiller disse spørsmålene på nytt i forbindelse med en evaluering av standarden etter at den har virket en stund i praksis.

S4 Veiledning i ny NRS

Som beskrevet i oversendelsesbrevet støtter vi en standard som er kompakt og har en lett tilgjengelig form i tråd med IFRS for SMEs. Dette letter tilgjengeligheten for studenter som forutsetningsvis skal lese standardene for å få oversikt, lære og som et rammeverk.

Dersom NRS kommer fram til at det må gis veiledning, og i noen sammenhenger ser vi behov for det, foretrekker vi at det skjer som fotnoter i selve standarden. Imidlertid vil vi advare mot så konkrete og detaljerte veiledninger at en prinsippbasert standard i realiteten blir en detaljert regelbasert standard. I dagens NRS-standarder er det en del eksempler på nettopp dette.

Pensjonsområdet er typisk eksempel der veiledning fortsatt bør gis.

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

Vi er usikre på om dette forslaget er i henhold til regnskapslovens regler:

23.29 siste avsnitt i bestemmelsen om inntektsføring av utdeling fra akkumulerte overskudd som har oppstått før overtakelsestidspunktet.

På den motsatte siden mener vi NRS kunne gått lenger i retning av IFRS for SMEs på følgende områder: 11.24A har en fotnote til som henviser til at regnskapsloven ikke "utelukker porteføljeprinsippet". Det er uklart om teksten i standarden tillater porteføljevurdering for egenkapitalinstrumenter. Tilsvarende bør det klargjøres for andre finansielle instrumenter om/når porteføljeprinsippet er tillatt løsning.

S6 Kost-nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS

Høringsutkastet gir mange valgmuligheter. Tradisjonelt har antall valgmuligheter blitt sett på som forenkling i Norge. Dette kan være en forenkling for regnskapsprodusent, men vil neppe være det for regnskapsbruker.

Det er ikke valgdagang som er problem, men noteinformasjon og prinsippomtale bør sette den profesjonelle regnskapsbruker i stand til å vurdere.

I forbindelse med forenklinger mener vi punkt 10.8b bør endres. Den foreslåtte bestemmelsen sier at det bare er tillatt med prinsippendringer hvis regnskapsprodusenten bytter til et bedre prinsipp. Dette punktet bør få tillegget: «eller byttet skjer innenfor den valgdgangen som følger av forenklingshensyn.»

På følgende område mener vi det burde gis ytterligere forenklinger:

Det bør ikke foreligge et krav om å skille sammensatte finansielle instrumenter i en forpliktelsesdel og en egenkapitaldel, jf punkt 22.13 i vedlegget til vårt høringssvar som inneholder kommentarer til de ulike kapitlene i høringsutkastet.

S7 Språk

Godt innarbeidede norske begreper er erstattet med begreper som for mange i brukergruppen er ukjente og ikke nødvendigvis intuitive. Dette bidrar til å heve terskelen for å ta standarden i bruk. Til tross for innvendinger, støtter vi at NRS har valgt å tilpasse språket IFRS-terminologi.

Men vi støtter ikke bruk av begreper som ikke samsvarer med de begrepene som direkte anvendes i regnskapsloven. Dette skaper uheldige konflikter. Vi mener derfor disse begrepene bør beholdes inntil ny regnskapslov eventuelt innfører nye begreper:

- Utsatt skattefordel
- Utsatt skatt
- Betalbar skatt
- Skattekostnad
- Minoritetsinteresser

- Beste estimat
- Nedskrivning (istedenfor tap ved verdifall)

S8 Nummerering

Vi støtter måten dette er løst på teknisk sett.

S9 Noteopplysninger

Vi støtter at alle notekravene er tatt inn i standarden og at systematikken i IFRS for SMEs beholdes med notekrav i hvert kapittel. Det er positivt at vesentlighetskravet er markert tydelig.

Som tidligere mener vi det fortsatt er behov for notesjekklister. Om utarbeidelse av slike er et arbeid som NRS skal utføre eller om det skal overlates til andre har vi ikke noen formening om.

Notekrav knyttet til prinsipper for inntektsføring. Vi mener at kravene bør konkretiseres og tydeliggjøres, jf dagens krav i NRS (V).

S10 Konsolideringsunntak for investeringsselskaper

Vi ser ikke behov for å ha særregulering av investeringsselskaper.

S11 Totalresultatet

Vi støtter høringsforslagets løsning og opplever at *Totalresultat* er et et fornuftig begrep. Derimot er *Andre inntekter og kostnader* lite meningsbærende. Vi vet at den norske oversettelsen av IAS 1. 81A benytter det samme begrepet. Mange opplever at totalresultat er et utvidet resultatbegrep. Et forslag er å kalle tilleggsoppstillingen *Utvidet resultat* og innholdet for *Poster i utvidet resultat*.

Vi støtter forslaget til valgdgang om at denne presentasjonen viser i egen oppstilling eller egenkapitalnote.

S12 Eksempler i kapittel 23 Inntekter

Vi støtter den valgte løsningen.

S13 Pensjon

Vi støtter den valgte løsningen i punkt 1. til 4. I lys av brukergruppen til denne standarden mener vi at NRS burde utrede om det er forsvarlig å benytte en utjevnet rentebane og dermed noe mindre volatilitet i estimert forpliktelse. Finanteoretisk inneholder lange renter et element av spekulasjon. Kan for eksempel gjennomsnittlig rente de siste to år være et alternativ?

Derimot mener vi at det burde framgå av regnskapsstandarden hvordan pensjonskostnaden skal presenteres, særlig siden det kan være tvil om rentekostnaden kan/skal vises som finanspost i stedet for som del av pensjonskostnaden under lønnskostnader, jf. rskl § § 7-11 og § 6-1.

S14 Fusjon og fisjon

Vi henviser til oversendelsesbrevet og støtter egne norske kapitler for dette.

S15 Konsernbidrag

Vi er enig i måten dette er løst på. Annen litteratur kan antakelig egne seg bedre for ytterligere veiledning om regnskapsføring av konsernbidrag enn selve standarden.

S16 Overgangsbestemmelser

Vi er ikke enig i overgangsbestemmelsen knyttet til ikke-innregnet estimat- og planavvik på pensjonsforpliktelsen. Vi mener at en overgangsperiode på fem år er for lang periode. En empirisk undersøkelse ved HBV viser at 5 % av regnskapspliktige med ytelsesbaserte ordninger har så store ikke-innregnede estimatendringer at det kan stilles spørsmål ved om regnskapet gir et rettviseende bilde. Trolig vil det være slik at de regnskapsprodusentene som har størst akkumulert estimatavvik i og utenfor «korridoren», vil utnytte overgangsregelen lengst. Vi foreslår at det bør tas 1/5 hvert år eller systematisk innregning over kortere tid.

Positive estimatendringer må før inntektsføring i resultat eller under andre inntekter, avregnes mot ikke innregnet estimatavvik.

Forslag knyttet til enkeltbestemmelser

2.15b)

En liten språklig justering bør foretas. Punktet kan med fordel endres til:

En forpliktelse er en eksisterende plikt for foretaket som er oppstått som følge av tidligere hendelser og hvor oppgjøret av denne forventes å skje i form av en utgående strøm av økonomiske ressurser fra foretaket.

2.24 og 2.36

Med den valgte pragmatiske løsningen i begynnelsen av kapittel 2, vil punkter som 2.24 og 2.36 fremstå ufullstendige/villedende. Det bør vurderes om disse burde vært gjort om til N-punkter ved at fotnoten var tatt inn i bestemmelsen.

2.29

En del av teksten er uklar. Vi foreslår følgende formulering:

«Vurderinger av graden av usikkerhet knyttet til framtidige økonomiske fordeler foretas på grunnlag av informasjon om forhold som foreligger på balansedagen og som er tilgjengelig når finansregnskapet utarbeides.»

2.30

Regnskapsloven har et krav om bruk av «beste estimat». Kan det oppfattes uklart at man nå snakker om «rimelige estimater»? Vi foreslår at begrepet byttes ut / oversettes med beste estimat.

2.52

Det følger av nr. 2.52 i standarden at «Et foretak skal ikke motregne eiendeler og forpliktelser, eller inntekter og kostnader, med mindre det er tillatt eller pålagt av denne standarden.» Begrepet «motregne» bør endres til «nettopresentere». Begrepsbruken ble rettet tilsvarende i norsk oversettelse av full IFRS våren 2014. Dette er også aktuelt andre steder i standarden, nr. 11.34 og nr. 29.29.

3.?

Dagens NRS 5 har bestemmelser om særlige poster. Vi mener bestemmelse om særlige poster burde vært tatt med i kapittel 3.

4.7 (c) N

Her er det en skrivefeil: foreslår at teksten tilsvarende Regnskapsloven:

«kan klassifisere første års avdrag på langsiktige forpliktelser som kortsiktig, jf. rskl. § 5-13 tredje ledd.»

8.6

For å gjøre teksten tydeligere og oversettelsen nærmere engelsk versjon foreslår vi: «Et foretak skal opplyse om de vurderinger ledelsen har gjort, bortsett fra de som innebærer estimering (se nr. 8.7),»

9.3 b(N)

«hver for seg eller samlet» er en upresis gjengivelse av rskl § 3-2 femte ledd. Vi foreslår «både hver for seg og samlet»

9.3 (N)

Siste avsnitt har med en måleregel for midlertidig eide foretak. Vi foreslår at denne flyttes ettersom punktet omtaler de tilfeller foretak kan utelates fra konsolidering og ikke drøfter måling. Vi foreslår at siste avsnitt flyttes til 9.26N annet avsnitt.

9.5N

Det er uheldig å bruke begrepet «ikke-kontrollerende eierinteresse». I resten av standarden er dette brukt som et begrep for minoritetsandel (som per definisjon ikke skal fullkonsolideres). Men her er det slik at den lave stemmeandelen pga. andre årsaker gir morselskapet kontroll, og at det dermed skal konsolideres. Hva med «en stor stemmeberettiget andel»?

10.8 (omtalt under S6)

Punktet bør få tillegget: «eller områder med valgdgang ut fra forenklingshensyn.»

10.11aN 1. setning

Språket i punktet fremstår som unødvendig komplisert. Et forslag kan være: «et foretak regnskapsfører virkningen direkte mot egenkapitalen.»

10.16c N

Punktet er ment å dekke full reverseringsløsningen ved endret estimert levetid på et avskrivbart driftsmiddel. Vi mener dette ikke kommer godt nok fram.

18.14N

Bestemmelsen burde definert hva som er anskaffelseskost for immaterielle eiendeler, for eksempel direkte og indirekte utgifter.

18.15N

Når det henvises til 18.4 burde det også vært henvist til 18.2.

18.29N

Standarden bruker ordlyden: «Et foretak skal opplyse om det samlede beløpet for utgifter til forskning og utvikling som er innregnet som en immateriell eiendel i løpet av perioden.» Notekravet er hentet fra rskl § 7-14. Vi foreslår at teksten tilpasses lovteksten ved at teksten «som er innregnet som en immateriell eiendel» blir strøket.

20.3/35.10 (k)

I nr. 20.3 er «Arrangements» oversatt med «avtaler», i overgangsbestemmelsen til dette punktet i nr. 35.10 (k) er det samme omtalt som «ordninger». Begrepsbruken bør samordnes til «ordninger».

20.5 (b)

Det er litt tungt tilgjengelig hva «dette» til slutt i setningen viser tilbake til, foreslås endret til «denne muligheten».

22.13(omtalt under S6)

Bestemmelsen krever at ved utstedelse av konvertibel gjeld eller lignende sammensatte finansielle instrumenter som inneholder både en forpliktelsesdel og en egenkapitaldel, skal foretaket fordele vederlaget mellom forpliktelsesdelen og egenkapitaldelen. Vi oppfatter dette som en ny regel som er forbundet med mer arbeid for regnskapsprodusentene, og vi er tvilende til om den økte nytten for regnskapsbrukerne rettferdiggjør innføringen av dette nye kravet i regnskapsstandarden.

22.20N

Det står at «Et foretak skal alltid opplyse om følgende om antall aksjer, aksjeeiere mv.;»: Vi foreslår at første «om» i setningen strykes.

25.1 (c)

«valutakursdifferanser knyttet til lån i utenlandsk valuta, i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene.» Tilsvarende formulering finnes i IAS 23 nr. 6 e). Det er ikke lett å forstå hva «i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene» betyr.

25.3N

«Dersom et foretak ikke har balanseført låneutgifter krever ikke dette kapitlet at foretaket gir opplysninger ut over det som kreves i nr. 5.4N.» Vi foreslår at denne endres til «Dersom et foretak ikke har balanseført låneutgifter krever ikke dette kapitlet at foretaket gir opplysninger ut over det som kreves *spesifisert i resultatregnskapet*, jf. nr. 5.4N.

27.2

Veiledningen virker veldig kort. Dersom det i tilknytning til standarden skal gis ytterligere veiledning, er dette et av punktene som bør utdypes.

28.10a

I tredje linje må ordet «inn» byttes ut med «ingen».

28.11

Det er ikke behov for fotnote 98 og 99, da de definisjonene fotnotene inneholder, framgår av ordlista.

28.17

Vi mener det kan være behov for en utredning av alternative metoder for fastsettelse av diskonteringsrente. Historisk har det vært stor volubilitet i benyttede diskonteringsrenten. Vi tror brukernes behov for regnskapsinformasjon i øvrige foretak antagelig tilsier at en form for glidende gjennomsnitt hadde vært mer tjenlig.

Praksis per i dag tilsier at mange foretak benytter OMF-renten som *foretaksobligasjoner av høy kvalitet*. Vi stiller spørsmål om istedenfor å måtte benytte statsobligasjonsrente i avsnitt to burde vært endret til å benytte foretaksobligasjoner med høyest mulig kredittverdighet.

35.10 (l)N

Det er ikke gitt noen overgangsordninger for dekomponering av eiendom, anlegg og utstyr. Vi mener det vil være tjenlig å ha en overgangsordning knyttet til dekomponering av gamle bygg, slik at en fremadrettet implementering kan benyttes.

35.10 (p)N

«Dersom en førstegangsbruker omregner slike transaksjoner for å overholde kapittel 29, skal denne imidlertid omregne alle foregående transaksjoner.» Ordet «foregående» skal rettes til «etterfølgende».

Bruk av begrepene driftssyklus/ varekretsløpet/ ordinær virksomhet

Bruken av disse begrepene er ikke konsekvent. Kapittel 4 og 5 benytter driftssyklus, men begrepet er ikke i ordlista. Ordinær virksomhet – brukt tre ganger i kapittel 13 og ordlista. Hva er forskjellen på disse to begrepene?

Eiere (ordliste)

Dersom NRS vil komme med ytterligere veiledning burde definisjonen av *Eiere* med fordel vært presisert at dette også inkluderte deres nærstående. Konsernbidrag fra søsterselskap ville da blitt ekskludert fra inntektsbegrepet i 2.23N a)