



KPMG AS
P.O. Box 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063
Fax +47 22 60 96 01
Internet www.kpmg.no
Enterprise 935 174 627 MVA

Deres ref

Vår ref

Majorstuen 28. oktober 2014

Høringssvar ny norsk regnskapsstandard

KPMG er meget positive til at Norsk Regnskapsstiftelse har initiert et arbeid med å reetablere norsk god regnskapsskikk. KPMG ønsker, både iht. foreliggende høringsutkast, og i tiden fremover, å bidra aktivt til at norsk god regnskapsskikk reetableres som en god, nyttig og veiledende regulering for norsk næringsliv.

Vedlagte høringssvar består av 3 deler:

- Del 1 - Overordnede kommentarer
- Del 2 - Kommentarer til NRS' spørsmål
- Del 3 - Kommentarer til enkeltkapitler

Da Finansdepartementet nå har nedsatt et regnskapslovutvalg med bredt mandat, og da KPMG har relativt omfattende innspill til det foreliggende høringsforslag og den "teknikken" som er benyttet, mener KPMG at tidsløpet fremover bør avpasses utviklingen i regnskapslovarbeidet. KPMG kommer med relativt omfattende innspill til foreliggende utkast, hvilket, sammen med arbeidet med endringer i regnskapsloven, vil medføre behov for å tenke grundig gjennom de fleste av kapitlene på nytt. Andre høringsinstanser vil ventelig også komme med omfattende kommentarer. KPMG mener standardsettingsteknikken med fordel kan revurderes. Summen av ønskede og nødvendige endringer er etter vår oppfatning så pass omfattende at vi ber om at det vurderes om hele eller deler av standarden sendes på fornyet høring når standardsetteren har jobbet seg gjennom alle forhold. KPMG mener det vil være uheldig å få en interimstandard med kort levetid.

Skulle det være spørsmål til forhold i vårt høringsbrev, ta kontakt. Vi bidrar gjerne med oppklarende eller utdypende kommentarer.

Vennlig hilsen
for KPMG AS

jaastveit
Digitally signed by
jaastveit
DN: cn=jaastveit
Date: 2014.10.28
07:32:43 +01'00'
Jan Aastveit

pberner
Digitally signed by
pberner
DN: cn=pberner
Date: 2014.10.28
07:19:18 +01'00'
Peggy Torgersen Berner

Offices in:

Oslo	Haugesund	Stavanger
Alta	Knarvik	Stord
Arendal	Kristiansand	Straume
Bergen	Larvik	Tromsø
Bodo	Mo i Rana	Trondheim
Elverum	Molde	Tynset
Finnsnes	Narvik	Tønsberg
Grimstad	Sandefjord	Ålesund
Hamar	Sandnessjøen	

KPMG AS, a Norwegian member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity.

Statsautoriserte revisorer - medlemmer av Den norske Revisorforening.

Innhold

1	Overordnede kommentarer	1
1.1	Innledning	1
1.2	Strategi og premissene for arbeidet	2
1.3	Ny standard bør avpasses fremdriften i regnskapslovarbeidet	3
1.4	Teknikk for utarbeidelse av høringsutkastet	4
1.5	Behov for fornyet høring	6
1.6	Hvordan kan reguleringen struktureres?	6
1.7	Børsnoterte og andre IFRS-rapporterende foretak	7
1.8	Mulig fallback til full IFRS?	8
1.9	Tolkning og praktisering	11
1.10	Uregulerte områder og foreløpige standarder blir endelig standard	13
1.11	Oppsummering	14
2	Svar på konkrete spørsmål stilt av NRS i høringsbrevet (S1-16)	15
2.1	S1: Strategien	15
2.2	S2: Forholdet mellom kapittel 2 i IFRS for SMEs og grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven	17
2.3	S3: Temaer som ikke er regulert/tilstrekkelig regulert i utkast til ny NRS	18
2.4	S4: Veiledning i ny NRS	19
2.5	S5: Løsninger i ny NRS som eventuelt vurderes ikke å være i samsvar med regnskapsloven	20
2.6	S6: Kost/nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS	20
2.7	S7: Språk	21
2.8	S8: Nummerering	22

2.9	S9: Noteopplysninger	23
2.10	S10: Konsolideringsunntak for investeringsselskaper	23
2.11	S11: Totalresultatet	24
2.12	S12: Eksempler i kapittel 23 Inntekter	24
2.13	S13: Pensjon	24
2.14	S14: Fusjon og fisjon	25
2.15	S15: Konsernbidrag	25
2.16	S16: Overgangsbestemmelser	25
3	Kommentarer til enkeltkapitler	26
3.1	Kapittel 1 – Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard	26
3.2	Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper	26
3.3	Kapittel 3 – Presentasjon av et finansregnskap	28
3.4	Kapittel 4 – Balanse	29
3.5	Kapittel 5 – Totalresultat	30
3.6	Kapittel 6 – Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote	30
3.7	Kapittel 7 – Oppstilling av kontantstrømmer	30
3.8	Kapittel 8 – Noter til finansregnskapet	31
3.9	Kapittel 9 – Konsernregnskap og morselskapets selskapsregnskap	31
3.10	Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimer og feil	33
3.11	Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter	33
3.12	Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter	44
3.13	Kapittel 13 – Beholdninger	46
3.14	Kapittel 14 – Investering i tilknyttede foretak	47
3.15	Kapittel 15 – Investering i felleskontrollerte virksomheter	48
3.16	Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr	49

3.17	Kapittel 18 – Andre immaterielle eiendeler enn goodwill	51
3.18	Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill	53
3.19	Kapittel 20 – Leieavtaler	56
3.20	Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler	61
3.21	Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital	62
3.22	Kapittel 23 – Inntekter	67
3.23	Kapittel 24 – Offentlige tilskudd	69
3.24	Kapittel 25 – Låneutgifter	69
3.25	Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner	69
3.26	Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler	71
3.27	Kapittel 28 – Ytelser til ansatte	77
3.28	Kapittel 29 – Resultatskatt	78
3.29	Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta	80
3.30	Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen	81
3.31	Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter	82
3.32	Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter	83
3.33	Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard	83
3.34	Ordlisten	84

1 Overordnede kommentarer

1.1 Innledning

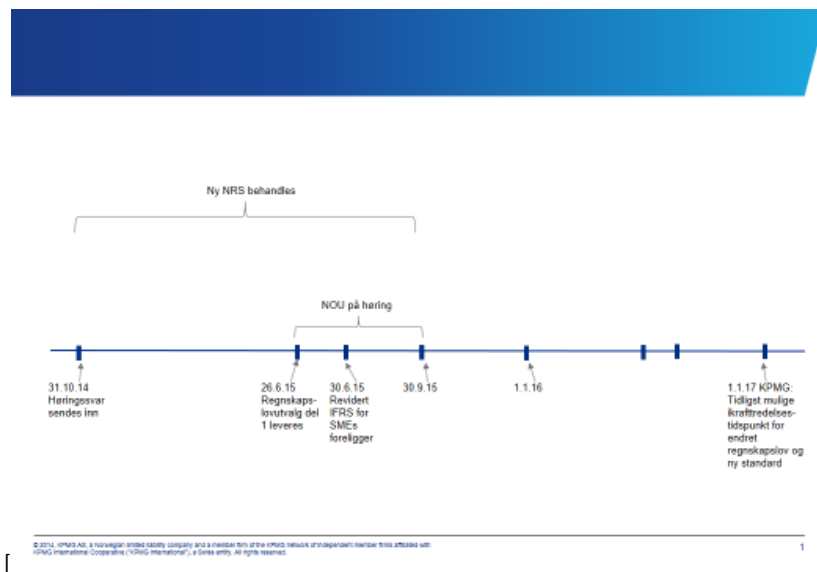
- 1.1.1 KPMGs høringssvar består av tre deler. I del 3 gis det kommentarer til enkeltkapitler, i del 2 besvares de spørsmål Norsk RegnskapsStiftelse stilte i høringsbrevet mens i denne delen, del 1, trekker KPMG opp mer prinsipielle forhold.
- 1.1.2 Det er et omfattende materiale som er gjenstand for høring. Vi har neppe overskuet alle forhold og vi antar det vil oppstå til dels mange spørsmål når standarden tas i bruk, uansett hvordan utformingen blir til slutt. En rekke personer har involvert i høringen – hvilket nok kan medføre litt ulik språkbruk for ellers like ting.
- 1.1.3 En rekke av kommentarene i høringssvarets del 1 og 2 er direkte relevante for flere av/alle kapitlene i høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard slik at det anbefales at de tre delene i KPMGs høringssvar leses og vurderes i sammenheng. KPMGs høringssvar er såpass omfattende, og KPMG søker å besvare både de eksplisitte spørsmålene standardsetter har stilt og gi kommentarer til de enkelte kapitlene, samt komme med mer prinsipielle og overordnede høringskommentarer. Følgelig blir høringssvaret relativt sammensatt.
- 1.1.4 Det er viktig, innledningsvis, å påpeke at KPMG er positive til at Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har tatt initiativ til å oppdatere og videreutvikle norsk god regnskapsskikk. Arbeidet med norsk god regnskapsskikk ble redusert ved innføringen av IFRS for børsnoterte foretak, og etter noen år med lav aktivitet i forbindelse med norsk god regnskapsskikk er det utvilsomt et behov for å vurdere hva som bør gjøres for å komme i gang igjen. KPMG ønsker å bidra aktivt til at dette lar seg gjennomføre.
- 1.1.5 Andre land har vært gjennom tilsvarende utvikling, med lavere aktivitet i perioden etter innføringen av IFRS, og en prosess i nyere tid for å reetablere en god regnskapsskikk for selskap som ikke benytter IFRS. Ulike land har valgt ulike spor, noen ganger etter en omfattende vurderingsprosess.

1.2 Strategi og premissene for arbeidet

- 1.2.1 En reetablering av en oppdatert og tilpasset god regnskapsskikk for foretak som ikke benytter IFRS kan gjøres på flere måter, både med hensyn til startpunkt og fremdriftsplan. NRS valgte å ta utgangspunkt i *IFRS for SMEs*. KPMG er ikke uenig i at det kan være et fornuftig utgangspunkt, men KPMG mener likevel at både startpunkt, fremdriftsplan og den "arbeidsinstruks" som fulgte med oppgaven, burde vært gjenstand for en mer omfattende offentlig diskusjon før arbeidet begynte, i en erkjennelse av at et årsregnskap har mange brukergrupper med ulike behov – behov som burde vært hørt før en større endringsprosess ble satt i gang. KPMG er kjent med at det har vært omfattende interne prosesser i NRS. Dersom prosessene hadde vært mer allment kjent kunne det gitt større mulighet for at sentrale brukergrupper som f.eks. banker ville ha kommet offentlig ut med sine syn. Likeså gjelder for andre brukergrupper.
- 1.2.2 RSS, Regnskapsstandardstyret, som fikk arbeidsoppgaven av Stiftelsesstyret, har gjort en stor innsats for å levere i henhold til den bestillingen Stiftelsesstyret ga dem. KPMG ønsker å gi honnør til den betydelige innsats medlemmene i RSS har nedlagt for å få dette til, og når KPMG i det etterfølgende kommer med kommentarer til det foreliggende høringsutkastet skyldes det i stor utstrekning at KPMG ønsker å bidra til en offentlig debatt om den prosessen og det løpet, samt de premissene Stiftelsesstyret har lagt for arbeidet.
- 1.2.3 KPMG stiller spørsmål ved den forenklingsstrategi som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av høringsutkastet. Selv om det tas utgangspunkt i *IFRS for SMEs* bør det være reelle ønsker om og behov for forenklinger som er styrende, ikke hvilke valg IASB gjorde før utgivelsen av *IFRS for SMEs*. Etter KPMGs oppfatning bør NRS vurdere hvilke forenklinger som kan gjøres i reglene for transaksjoner og hendelser som skjer sjelden for hovedmålgruppen for standarden – eksempelvis bør NRS vurdere om det kan være grunnlag for å åpne for valgbare forenklinger ved virksomhetssammenslutninger, aksjebaserte betalingsordninger etc.
- 1.2.4 NRS har valgt å forenkle, ta bort, notekrav. KPMG er usikre på om det er en fornuftig vei å gå da noteopplysninger normalt gir meget viktige, utdypende og forklarende informasjon til de mer akkumulerte tallsammenstillingene i oppstillingsplanene.
- 1.2.5 KPMG etterlyser en tydeliggjøring fra NRS sin side mht. fremtidig strategi, herunder fremtidig vedlikehold av foreslått ny regnskapsstandard, både ift. IASB sine oppdateringer, og ikke minst ift. endringer i norske lover og regler som kan påvirke regnskapsføringen.

1.3 Ny standard bør avpasses fremdriften i regnskapslovarbeidet

- 1.3.1 Det er nylig nedsatt et regnskapslovutvalg med et bredt mandat og relativt korte leveringsfrister. KPMG ser det som sannsynlig at det vil komme større endringer i regnskapsloven. Etter KPMGs oppfatning må arbeidet med ny standard avpasses fremdriften i regnskapslovarbeidet, slik at de endringer som følger av endringene i regnskapsloven innarbeides i høringsutkastet. Dette standpunktet forsterkes av at KPMG mener den valgte "teknikk", jf. nedenfor, for utarbeidelse av høringsutkastet med fordel kunne vært mer brukervennlig orientert, og at det er behov for endringer på et stort antall områder. KPMG vil se det som uheldig om det innføres en ny norsk regnskapsstandard som etter kort tid må endres på flere områder. Endringer er kostbare og tar tid og bør generelt holdes på et minimum.
- 1.3.2 Dette betyr at KPMG ønsker en prosess hvor ny norsk regnskapsstandard først trer i kraft samtidig med at revidert regnskapslov trer i kraft. Arbeidet med å oppdatere og tilpasse regnskapsstandarden må dermed gå parallelt med arbeidet med å revidere regnskapsloven slik at standardsetter er klar med sin standard når loven trer i kraft.
- 1.3.3 I nedenstående figur forsøker vi å skissere et mest sannsynlig tidsforløp. Først når endelig regnskapslov, og ev. endrede utdelingsregler m.m. foreligger, vil det være mulig å fastsette en endelig ny norsk regnskapsstandard. Det kan ikke utelukkes at prosessen med å ferdigstille regnskapsstandarden kan påbegynnes når regjeringens innstilling til endrede lover foreligger.
- 1.3.4 KPMG antar at den regnskapsstandarden som da skal fastsettes vil være vesentlig endret fra foreliggende høringsutkast – og det vil etter vår mening være nødvendig med ny høring, en prosess som også vil ta tid. Det vil være å foretrekke at både endelig ny regnskapslov og eventuelle endringer i utdelingsreglene, samt endelig ny norsk regnskapsstandard, foreligger i god tid før implementeringsåret påbegynnes slik at opplæring, vurdering av overgangseffekter, tilpasning i hjelpemidler etc. kan gjøres i god tid.



Gitt tidsfristen i mandatet til regnskapslovutvalget vil første del av ny regnskapslov komme på høring i midten av 2015. Hvis vi antar at normal høringsperiode er 3 måneder, vil høringsfristen være slutten av september 2015. Vi kan anta at ny regnskapslov publiseres i midten av 2016, og at tidligste ikrafttredelsestidspunkt blir 1.1.2017. For å oppnå ønsket om en regnskapsstandard som er tilpasset ny regnskapslov vil vi anta at arbeidet med denne må gjøres parallelt med arbeidet med ny regnskapslov, slik at utkast kan sendes på høring samtidig med høring på ny regnskapslov. Dette vil sikre samkjøring og samtidig ikrafttredelse av både ny regnskapslov og ny norsk regnskapsstandard.

1.4 Teknikk for utarbeidelse av høringsutkastet

- 1.4.1 RSS har valgt en teknikk for utarbeidelsen av høringsutkastet som i korthet, og noe upresist, kan beskrives som en oversettelsestro teknikk. Endringer som anses nødvendige eller ønskelige er innarbeidet som justerte, erstattende eller nye paragrafer benevnt "N", og veiledning i forståelsen av regler, der hvor veiledning anses ønskelig, er i stor utstrekning lagt i fotnoter.
- 1.4.2 KPMG synes denne teknikken ikke fungerer tilfredsstillende da den på flere områder ikke er til reell hjelp og støtte.
- 1.4.3 Etter KPMGs oppfatning kunne dette vært oppnådd i langt større grad enn det som er tilfellet p.t. ved å benytte en annen teknikk. Etter KPMGs oppfatning fremstår foreliggende høringsutkast som tungt tilgjengelig i struktur ved at en del av SME-kravene er slettet, ved at noe

regulering ligger i såkalte N-punkter, mens atter annen veiledning ligger i fotnoter. Det er heller ikke klart hvilke kriterier som er lagt til grunn for å regulere noe som N-punkt eller fotnote. Hertil kommer at foreliggende høringsutkast i altfor liten grad viderefører relevant veiledning fra gjeldende norsk god regnskapsskikk.

- 1.4.4 For å illustrere hva som menes benyttes Kapittel 29 *Resultatskatt* som eksempel. Merk at KPMGs mener at det som illustreres nedenfor gjelder flere kapitler i høringsutkastet. Følgelig mener KPMG det er behov for en større strukturell omarbeiding av foreliggende høringsutkast.

1.4.5 Illustrativt eksempel

IFRS for SMEs, som full IFRS, nærmere bestemt IAS 12 *Resultatskatt*, er primært utarbeidet for konsernregnskapsformål – og når det gjelder skatt, at det underliggende er et konsernbeskatningsregime.

Flere land, deriblant UK, har konsernbeskatning. Norge har selskapsbeskatning, ikke konsernbeskatning. I Norge "simuleres" konsernbeskatning ved at det er åpnet for å gi konsernbidrag i nærmere definerte tilfeller. Norske selskap som avlegger fullt IFRS konsernregnskap må anvende IAS 12, som tar utgangspunkt i konsernbeskatning, på den situasjonen vi har i Norge, nemlig selskapsbeskatning.

- 1.4.6 Gitt at *IFRS for SMEs* skal være basis for ny norsk regnskapsstandard mener KPMG at det riktige for NRS vil være å utvide og tilpasse kapitlet om regnskapsføring av skatt slik at kapitlet omtaler både konsernbeskatning (som i IFRS og *IFRS for SMEs*) og selskapsbeskatning – sagt med andre ord, NRS må etter KPMGs mening i ny norsk regnskapsstandard operasjonalisere hvordan kapitlet er å forstå, og hvordan det skal anvendes i et selskapsbeskatningsregime. Det er ulike måter å gjøre dette på – se nærmere under.
- 1.4.7 På denne måten vil NRS lage en regnskapsstandard som vil være til reell hjelp for de regnskapsprodusentene som er hovedmålgruppen for den foreslåtte nye standarden, og en slik praktisk operasjonalisering, også inneholdende veiledning i forhold til de til enhver tid gjeldende skatteregler, vil etter KPMGs mening ikke være i strid med *IFRS for SMEs*.
- 1.4.8 Foreliggende teknikk innebærer omtale av regnskapsføring for foretak som opererer i et skatteregime hvor det er konsernbeskatning. For norske selskap som opererer i et selskapsbeskatningsregime blir dette,

etter KPMGs oppfatning, lite brukervennlig når det gis så vidt begrenset veiledning og denne er gitt i fotnoter.

- 1.4.9 KPMG ber NRS vurdere om relevant veiledning/regulering skal gjøres ved hjelp av:
- N-punkter i de enkelte kapitlene
 - Anvendelsestillegg til standarden
- Sistnevnte kan være en praktisk løsning da eventuelle oppdateringer vil kunne gjøres på en enkel måte, uten å måtte gjøre endringer i selve standardteksten.

1.5 Behov for fornyet høring

- 1.5.1 Effektene av punkt 1.3 og KPMGs kommentarer til den valgte teknikken for utarbeidelsen av høringsutkastet (punkt 1.4), sett i sammenheng med de omfattende kommentarene til hvert enkelt kapittel, av både faglig og språklig karakter, se her også høringssvarets del 2, gjør at KPMG mener det er behov for å vurdere en fornyet høring etter at alle endringer, som følge av de beskrevne forhold, er behandlet av RSS.

1.6 Hvordan kan reguleringen struktureres?

- 1.6.1 Vi ser i hvert fall tre relevante spørsmål som kunne vært diskutert mht. hvordan reguleringen struktureres:
- [Bør reguleringen gjøres tilgjengelig både på norsk og engelsk?](#)
 - [Hvordan skal særnorske forhold reguleres?](#)
 - [Hvordan skal veiledning innarbeides?](#)
- 1.6.2 *Bør reguleringen gjøres tilgjengelig både på norsk og engelsk?*
 Ny NRS er en oversettelse av *IFRS for SMEs*, hvor originalspråket er på engelsk. Det kan være gode grunner for å gjøre standarden tilgjengelig på begge språk, både for å synliggjøre hva som ikke er videreført i ny NRS, hvordan den enkelte paragraf er oversatt og hva som avviker i ny NRS i forhold til *IFRS for SMEs*. Ikke nødvendigvis som hoveddokumentet – men som ett av flere dokumenter i en dokumentpakke som publiseres samtidig når standarden lanseres.
- 1.6.3 *Hvordan skal særnorske forhold reguleres?*
 NRS har valgt å regulere særnorske forhold dels i fotnoter og dels i N-punkter. KPMG ber NRS vurdere å rendyrke N-punktene slik at de regulerer særnorske forhold. Slik ny norsk

regnskapsstandard er strukturert nå kan det virke som det ikke er noen klar metodikk mht. hva som reguleres i N-punkter og hva som reguleres i fotnoter.

1.6.4 *Hvordan skal veiledning innarbeides?*

NRS har valgt å legge noe veiledning i fotnoter og noe veiledning som illustrerende eksempler. I tillegg er det uklart for KPMG hva slags metodikk NRS har lagt til grunn mht. fotnoter da det kan se ut som enkelte fotnoter regulerer særnorske forhold, enkelte fotnoter inneholder veiledning og enkelte fotnoter gir forklarende referanser. KPMG ber NRS vurdere om det heller bør lages et anvendelsestillegg som gir veiledning til bestemmelser i standarden. En slik metodikk kan gjøre det enkelt å utvide/oppdatere veiledning, uten å gjennomføre en endring i standarden.

Figuren nedenfor illustrerer hvordan vi ser for oss at ovenstående kan gjøres:

Norsk Regnskapsstandard	IFRS for SMEs
1.1 norsk tekst	1.1 engelsk tekst
1.2 (utgår)	1.2 engelsk tekst
1.2 N norsk tekst	

1.7 Børsnoterte og andre IFRS-rapporterende foretak

- 1.7.1 Ved utarbeidelsen av ny norsk regnskapsstandard har NRS så vidt KPMG forstår hatt som premiss at børsnoterte foretak innfører forenklet eller full IFRS i selskapsregnskapet. Mindre enn 30 % av de børsnoterte foretakene bruker i dag forenklet eller full IFRS i selskapsregnskapet så vidt vi klarer å se, og premissen fremstår derfor som uheldig. Ikke minst vil bytte av regnskapsspråk mest sannsynlig påføre nevnte selskap til dels betydelig økte kostnader, både i implementeringsåret og etterfølgende år.
- 1.7.2 Premissen gitt av NRS er ikke eksplisitt formulert, men synes å ha vært styrende for flere av de valg som gjort, jf. at flere av de valgmulighetene som har vært inkorporert i norske regnskapsstandarder for å forenkle prosessene for de børsnoterte ser ut til å bortfalle. Uavhengig av hvilke premisser NRS har lagt til grunn følger det klart av gjeldende regelverk

at også børsnoterte foretak kan velge å anvende ny norsk regnskapsstandard i selskapsregnskapet – men på grunn av endringene NRS har gjort, grunnet i sine premisser, blir utarbeidelse av regnskap trolig mer byrdefullt for disse foretakene.

- 1.7.3 KPMG finner grunn til å utfordre NRS på dette valget.

1.8 Mulig fallback til full IFRS?

- 1.8.1 Forskrift om forenklet IFRS er ikke en del av pågående høring. KPMG ønsker likevel å spille inn at NRS i forhold til børsnoterte foretaks selskapsregnskap, jf. foregående punkt, burde ha vurdert alternative løsninger.
- 1.8.2 Det er velkjent at *IFRS for SMEs* på flere områder baseres på nå opphevede eller endrede IFRS-er. KPMG mener NRS kunne, eksempelvis for å forenkle utarbeidelse av regnskap for børsnoterte foretaks selskapsregnskap, ha vurdert å lage standarden slik at bruk av full IFRS på enkeltområder alltid var en tillatt løsning.

Ett område hvor dette ville kunne innebære en meget betydningsfull forenkling for de som allerede benytter IFRS i konsernregnskapet er inntektsføring, hvor IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* om ikke så lenge vil være eneste gjeldende løsning for IFRS-rapporterende. Dersom et foretak rapporterer iht. IFRS i konsernregnskapet og ny norsk regnskapsstandard i selskapsregnskapet, med den foreslåtte reguleringen av inntektsføring, vil dette i verste fall kunne medføre at inntekter rapporteres på forskjellig tidspunkt og måles på forskjellig måte i konsern- og selskapsregnskapet. Det er grunn til å anta at enkelte IFRS-er vil være en større utfordring enn andre, om det skulle være forskjell i reglene i full IFRS og ny norsk regnskapsstandard. Vi antar at det for IFRS 15, IFRS 9 *Financial Instruments* og den ventede nye standarden om leasing vil kunne være slike større utfordringer.

- 1.8.3 KPMG er kjent med at IASB opprinnelig vurderte om *IFRS for SMEs* skulle være bygget opp som foreslått foran; med anledning til "fallback" til full IFRS, men at IASB avviste dette. Etter KPMGs oppfatning er situasjonen annerledes i Norge da forskrift om forenklet IFRS er innført. Forskrift om forenklet IFRS er en komplisert regulering, som i tillegg lider stort under manglende oppdatering. KPMG er kjent med at regnskapslovsutvalget skal vurdere forskrift om forenklet IFRS. KPMG tror situasjonen i Norge krever en annen regulering, en annen tankegang, noe i retning av den IASB avviste for mange år siden, dvs. vi tror Norge kan/bør ha mulighet til full "fallback" til IFRS.

- 1.8.4 En løsning som den KPMG skisserer vil naturligvis være mest aktuell for foretak som benytter full IFRS i konsernregnskapet. Ved å lage ny norsk regnskapsstandard, som er basert på *IFRS for SMEs*, dvs. IASBs konseptuelle rammeverk, slik at det på alle områder er mulig med "fallback" til full IFRS, vil det oppnås mye av det samme som NRS ønsket å oppnå med forenklet IFRS – likevel slik at løsningen KPMG foreslår vil ivareta behov for norsk utbytte og konsernbidragsføringer, og problemet med manglende regulering vil elimineres gjennom at det er full IFRS det skal falles tilbake til. KPMG er kjent med at utdelingsreglene inngår i regnskapslovutvalgets mandat.
- 1.8.5 En løsning i ny norsk regnskapsstandard som beskrevet over ville kunne erstatte forskrift om forenklet IFRS, en forskrift som Finansdepartementet ikke har holdt oppdatert, og en løsning som beskrevet ville gitt børsnoterte foretak, i selskapsregnskapene, en anledning til å anvende full IFRS-løsning på enkeltområder dersom det, etter en helhetsvurdering, ville være det beste. Mht. nevnte eksempel – inntektsføring – er det etter KPMGs mening åpenbart at f.eks. to løsninger på tidspunkt for inntektsføring ikke er en praktisk gjennomførbar ordning.
- 1.8.6 En formulering av en slik regel kan være som følger:
 "For foretak som er regnskapsmessig morforetak eller datterforetak i konsern hvor konsernregnskapet utarbeides etter IFRS som utgitt av IASB eller IFRS som godkjent av EU, kan standarder og fortolkningsuttalelser anvendt i konsernregnskapet, eventuelt i IFRS-rapporteringen til konsernet, anvendes ved utarbeidelsen av selskapsregnskapet. Dersom en slik løsning velges gjøres det på en slik måte at eksempelvis ett kapittel i denne standarden erstattes med reglene i tilsvarende IFRS som utgitt av IASB eller IFRS som godkjent av EU. Anvendelsen kan ikke være slik at kun deler av ett kapittel i denne standarden erstattes med deler av en IFRS, eller omvendt. Der en IFRS omfatter flere kapitler i denne standarden må alle kapitlene som omfattes erstattes med aktuell standard".
- 1.8.7 I nedenstående tabell har vi gjort en forenklet sammenstilling av kapitlene i høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard med IFRS-er, hvor også enkelte IFRS-er som trer i kraft på et senere tidspunkt er medtatt. IFRIC/SIC-er er ikke medtatt. Oversikten viser at det ikke er "rett frem" å formulere en enkel "fallback"-regel. At det ikke er enkelt er i seg selv ikke et argument for å forkaste ideen.

Norsk Regnskapsstandard	IAS/IFRS (full oversikt- se nedenfor)
1. Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard	
2. Begreper og grunnleggende prinsipper	
3. Presentasjon av et finansregnskap	IAS 1
4. Balanse	IAS 1
5. Totalresultatet	IAS 1
6. Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote	IAS 1
7. Oppstilling av kontantstrømmer	IAS 7
8. Noter til finansregnskapet	IAS 1
9. Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap	IAS 27
10. Regnskapsprinsipper, estimater og feil	IAS 8
11. Almennelige finansielle instrumenter	IAS 32/39/IFRS 9/IFRS 7
12. Andre finansielle instrumenter	IAS 32/39/IFRS 9/IFRS 7
13. Beholdninger	IAS 2
14. Investeringer i tilknyttede foretak	IAS 28
15. Investeringer i felleskontrollerte virksomheter	IFRS 11/IAS 28
16. Investeringseiendom (ikke en del av Norsk Regnskapsstandard)	IAS 40
17. Eiendom, anlegg og utstyr	IAS 16
18. Andre immaterielle eiendeler enn goodwill	IAS 38
19. Virksomhetssammenslutninger og goodwill	IFRS 3
20. Leieavtaler	IAS 17 (IFRS 16?)
21. Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler	IAS 37
22. Forpliktelser og egenkapital	IAS 32
23. Inntekter	IAS 11/IAS 18/IFRS 15
24. Offentlige tilskudd	IAS 20

Norsk Regnskapsstandard	IAS/IFRS (full oversikt- se nedenfor)
25. Låneutgifter	IAS 23
26. Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner	IFRS 2
27. Verdifall på eiendeler	IAS 36
28. Ytelser til ansatte	IAS 19
29. Resultatskatt	IAS 12
30. Omregning av utenlandsk valuta	IAS 21
31. Høyinflasjon (ikke en del av Norsk Regnskapsstandard)	IAS 29
32. Hendelser etter balansedagen	IAS 10
33. Opplysninger om nærstående parter	IAS 24
34. Spesialiserte aktiviteter	IAS 41/IFRS 6
35. Overgangs til Norsk Regnskapsstandard	IFRS 1

- 1.8.8 Dersom det nedsatte regnskapslovutvalget foreslår nye regler som medfører at utbytte- og konsernbidragsreglene, og ev. andre utdelingssituasjoner, likebehandles, uavhengig av regnskapsspråk, vil muligens behovet for full "fallback", og/eller forenklet IFRS, avta. Det vil imidlertid likevel være slik at full IFRS vil kreve betydelig mer noteopplysninger enn norsk regnskapsstandard. I tillegg vil regnskapsføring av konserninterne transaksjoner kompliseres idet veiledningen i de globale IFRS "manualene" vil måtte etterleves.
- 1.8.9 KPMG ber Norsk RegnskapsStiftelse revurdere den foreslåtte "fallback"-løsningen.

1.9 Tolkning og praktisering

- 1.9.1 Hvordan *IFRS for SMEs*, eller ny norsk regnskapsstandard, skal fortolkes og praktiseres er et viktig tema. *IFRS for SMEs* er utgitt av IASB, som også utgir IFRS. Et par eksempler på områder som kan bli utfordrende følger nedenfor. Fortolkningstemaet er kjent – og har vært adressert gjentatte ganger på globalt nivå. Spørsmålet lever videre – og KPMG mener at NRS må gå inn i spørsmålet. Eksisterende norsk god regnskapsskikk springer ut av regnskapsloven og dennes forarbeider. Sagt med andre ord; for eksisterende regnskapsskikk har man et

betydelig kildegrunnlag å høste fra når det skal etableres faglige svar på uklare områder.

- 1.9.2 Det er mulig at spørsmålet vil finne sin løsning gjennom det lovutvalget som nå er nedsatt for å revidere og modernisere regnskapsloven og at for eksempel NRS kan bidra til at spørsmålet bringes opp og avklares.
- 1.9.3 Når NRS har valgt å utarbeide forslag til norsk regnskapsstandard med utgangspunkt i *IFRS for SMEs* vil spørsmålet om fortolkningsrammeverk aktualiseres. Nedenfor følger et par eksempler for å illustrere problemstillingen:

1.9.4 Corporate wrapper¹

Foreslått nytt kapittel om regnskapsføring av skatt fremstår i all hovedsak som sammenfallende med IAS 12. Begge regelverkene er basert på samme "conceptual framework", og begge har et "kildehierarki" (forankret i IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* i full IFRS) som skal benyttes som tolkningsrammeverk på uklare områder.

Et tema som har vært omdiskutert i full IFRS i lang tid, og som trolig ble avklart med endelig virkning i juli 2014 gjennom en såkalt "NIFRIC" (en ikke-fortolkning – No IFRIC) er regnskapsføring av utsatt skatt relatert til såkalt "corporate wrapper". Det er KPMGs oppfatning at IFRS-løsningen avviker fra etablert norsk regnskapspraksis. Når det så foreslås innført en ny regnskapsstandard som bygger på det samme som full IFRS, mener vi det er nærliggende for regnskapsprodusenter og/eller revisorer med IFRS-kunnskap å anlegge lik regnskapsføring, mens de som ikke har slik kjennskap trolig vil videreføre eksisterende norsk praksis. Forskjeller i tolkning fører til svært forskjellige løsninger – i eksisterende norsk praksis vil man ikke avsette utsatt skatt i konsernregnskapet, mens i IFRS avsettes det utsatt skatt som om konsernet eier eiendelen direkte.

1.9.5 Konserninterne transaksjoner

Et annet vanskelig tema er regnskapsføring av konserninterne transaksjoner, konserninterne fusjoner og -fisjoner. NRS har sendt på høring et kapittel 100 om fusjon som muligens vil avhjelpe situasjonen noe – men hovedutfordringen består. Det er også uheldig at høringsutkast om fusjon først kommer ultimo oktober 2014, kort tid før hovedhøringen avsluttes.

¹ "Corporate wrapper": et foretak har et datterselskap som eier én eiendel, for eksempel en investeringseiendom.

Det er vår erfaring at det til enhver tid er et betydelig antall selskaper som gjennomfører konserninterne omorganiseringer. Det betyr at trolig flere selskaper, inkludert deres revisorer, har et stort antall spørsmål til vurdering hvert eneste år mht. hvordan slike transaksjoner og hendelser skal regnskapsføres.

I eksisterende norsk god regnskapsskikk er også området omdiskutert, men det har etablert seg en viss avklart praksis. KPMG anser det som sannsynlig at NRS, gjennom innføring av ny norsk regnskapsstandard, etablerer samme uklare situasjon som beskrevet i foregående eksempel, og en situasjon hvor de store revisjonsselskapene vil søke til de globale IFRS-løsningene.

- 1.9.6 Etter KPMGs oppfatning er dette to av flere eksempler på at foreslått ny standard i seg selv kan etablere ulik praksis på sentrale områder, noe en standardsetter etter KPMGs mening bør gjøre sitt ytterste for å avverge.
- 1.9.7 Etter KPMGs oppfatning kan det være en god ide å etablere system for å håndtere overgangs- og fortolkningsspørsmål for å sikre en så ensartet implementering og praktisering av ny standard som mulig, tilsvarende IFRIC for IASB. Om en slik implementerings- og fortolkningsgruppe, skal være del av NRS eller f.eks. et samarbeidsprosjekt mellom DnR og større revisjonsselskap er av underordnet betydning, men vi mener at et slikt initiativ fra NRS vil være til stor hjelp. KPMG bidrar gjerne i en diskusjon både i forkant og i selve "systemet", om ønskelig.

1.10 Uregulerte områder og foreløpige standarder blir endelig standard

- 1.10.1 Det er flere områder som i dag er uregulert eller regulert gjennom foreløpige standarder. Vi har listet opp noen eksempler nedenfor:
 - Inntektsføring: veiledning
 - Varige driftsmidler: ingen regnskapsstandard
 - Skatt: foreløpig regnskapsstandard
 - Kontantstrømoppstilling: foreløpig regnskapsstandard
- 1.10.2 NRS har siden etableringen operert med gradering av de ulike regelsettene, slik at kun endelige standarder er blitt ansett å representere god regnskapsskikk. KPMG er som nevnt positive til at norsk god regnskapsskikk skal reetableres. KPMG er også positive at uregulerte områder blir regulert. Og KPMG er kjent med at begrepet

"god regnskapsskikk" er til vurdering av lovutvalget. KPMG ønsker likevel å be NRS tydeliggjøre hvilke vurderinger som ligger bak et ønske om å gå fra foreløpige standarder, veiledninger eller uregulerte områder, til "endelig regulerte områder". KPMG ønsker å stille spørsmål ved om dette ikke er en betydelig innstramming for norsk næringsliv, en kostnadsdrivende innstramming. KPMG er ikke motstander av klarere og tydeligere regler, men spørsmålet er sentralt – ikke minst iht. den fremdriftsplan som legges.

1.11 Oppsummering

- 1.11.1 KPMG mener at når norsk god regnskapsskikk skal reetableres er det viktig å få på plass et regelverk, en standard, som er brukervennlig og nyttig for norsk næringsliv. KPMG erkjenner at det vil ta tid, uten at det nødvendigvis medfører bekymring. KPMG mener det regnskapsregelverket som eksisterer p.t., dvs. regnskapsloven med tilhørende regnskapsstandarder, fungerer tilstrekkelig tilfredsstillende inntil videre. Eventuelle problemer som oppstår mht. tolkning av eksisterende regler samt uregulerte områder forsøkes løst, blant annet i samspill mellom de øvrige store revisjonsselskapene og Revisorforeningen. KPMG mener derfor at RSS kan bruke den tiden som er nødvendig for å utarbeide en brukervennlig og robust regnskapsstandard som er nyttig for norsk næringsliv.

Ettersom alt er "oppe til vurdering" samtidig, jf. at NRS foreslår å erstatte alle regnskapsstandarder utviklet siste 25 år med én standard, og regnskapslovutvalget har mandat til både å gjøre omfattende endringer i regnskapsloven samt foreslå nye regler på så sentrale områder som utdelingsreglene, er det vanskelig å skissere ett spor. Alle disse forholdene understøtter etter KPMGs oppfatning behovet for å samkjøre prosessene slik at det på ett tidspunkt frem i tid kommer ett samkjørt, nytt regelsett.

2 Svar på konkrete spørsmål stilt av NRS i høringsbrevet (S1-16)

2.1 S1: Strategien

NRS ønsker synspunkter på endret strategi, som innebærer at det utarbeides en regnskapsstandard som skal erstatte alle dagens regnskapsstandarter og endret strategi fra å harmonisere mot full IFRS til å harmonisere mot *IFRS for SMEs*.

Vi mener det kan være fornuftig å ta utgangspunkt i *IFRS for SMEs* når det gjelder regnskapsregulering for norske såkalte "øvrige foretak". Vi har imidlertid noen kommentarer nedenfor som vi mener det er ønskelig at NRS tar stilling til før videre arbeid med ny norsk regnskapsstandard.

2.11 Forholdet til børsnoterte foretak og andre IFRS-rapporterende

Ved utarbeidelsen av ny norsk regnskapsstandard har Norsk RegnskapsStiftelse så vidt KPMG forstår hatt som premiss at børsnoterte foretak benytter eller innfører IFRS eller forenklet IFRS i selskapsregnskapet. Mindre enn 30 prosent av børsnoterte foretak bruker i dag IFRS eller forenklet IFRS i selskapsregnskapet. Det kan bety at resten vil ønske å fortsatt benytte norsk god regnskapsskikk i selskapsregnskapet. Vi stiller spørsmål ved om NRS i tilstrekkelig grad har vurdert hvordan den reguleringen som nå foreslås eventuelt vil påvirke børsnoterte foretak og andre som rapporterer iht. IFRS i konsernregnskapet, men som benytter norsk god regnskapsskikk i selskapsregnskapet.

Disse selskapene vil gjennom innføring av Norsk Regnskapsstandard som skissert fort "tvinges inn i" full IFRS eller forenklet IFRS for å unngå unødige forskjeller mellom prinsipper i selskapsregnskapet og konsernregnskapet. Vi viser til nærmere omtale i del 1.

2.1.2 Målsetning: forenkling for regnskapsprodusentene

NRS har hatt som målsetning å gjøre forenklinger for regnskapsprodusentene. Innføring av en oversatt *IFRS for SMEs*, med norske tilpasninger, burde i utgangspunktet kunne være en god ide. Vi mener likevel at høringsutkastet, slik det fremstår, er tungt tilgjengelig språkmessig samt at metodikken i reguleringen blir forvirrende, se nærmere om dette i del 1. Vi er tvilende til om dette innebærer en forenkling for regnskapsprodusenten. Det er videre uttalt i forutsetningene for arbeidet (høringsbrevets side 5) at "*Standarden tilpasses*

slik at den passer for norske foretak, og slik at den er i samsvar med gjeldende norsk aksje- og regnskapslovgivning." Vi viser i den forbindelse til del 1 for nærmere utdypning.

2.1.3 Hva med andre brukere av regnskapet (andre enn regnskapsprodusentene)?

Det kan synes som om NRS hovedsakelig har hatt som utgangspunkt at Norsk Regnskapsstandard skal være en forenkling for regnskapsprodusenten. Vi mener dette ikke er oppnådd, se 2.1.2. Vi stiller også spørsmål ved om andre brukergruppers behov i tilstrekkelig grad er brakt inn i debatten. Eksempelvis mener KPMG at banker og finansinstitusjoner er sentrale brukergrupper som burde vært forespurt om hvilke endringer som ble ansett påkrevet og ønskelige.

Et regnskap har flere brukergrupper og vi mener en regnskapsstandard også skal ivareta andre brukergrupper enn regnskapsprodusentene, eksempelvis:

- Kunder/leverandører
- Eiere
- Banker og finansinstitusjoner
- Andre bransjegrupper
- Andre

2.1.4 Hvilken versjon av IFRS for SMEs?

NRS har valgt å ta utgangspunkt i *IFRS for SMEs* (2009). Det er foreslått endringer til denne versjonen og høringsfristen for disse var 3. mars 2014. IASB arbeider p.t. med høringssvarene og i henhold til arbeidsplanen tas det sikte på at oppdatert *IFRS for SMEs* publiseres i midten av 2015, med pliktig anvendelse fra 1.1.2017.

Vi har forståelse for at NRS valgte å ta utgangspunkt i 2009-versjonen. Vi ønsker likevel å utfordre NRS på om det kan være fornuftig å avvente løsninger i 2015-versjonen slik at den norske versjonen ikke må gjennom en endring og påfølgende høringsrunde på omtrent samme tid som (første versjon av) ny norsk regnskapsstandard publiseres. Vi noterer oss også at det fremgår av IASB styrepapirene for oktober 2014 at IASB ikke utelukker behov for flere endringer enn de som fremgikk av høringsutkastet til revidert *IFRS for SMEs*. Det vil være sentralt at NRS også har dette til overvåkning.

2.1.4 Endringstakt IFRS for SMEs vs. Norsk Regnskapsstandard

NRS sier i sitt høringsbrev (pkt. 5.0) at de endringsforslag som vil komme fra IASB i forbindelse med planlagt gjennomgang av *IFRS for SMEs* hvert tredje år vil bli vurdert og sendt på høring dersom tilsvarende endringer foreslår i ny norsk regnskapsstandard. Det er uklart for oss hvorvidt NRS planlegger en

parallellkjøring mht. endringer eller om det er planlagt å vente til endringer er endelig publisert fra IASB sin side. Dersom det planlegges et parallellløp risikerer man i Norge å ha på høring forhold som ikke går gjennom, eventuelt blir gjenstand for endring, når det gjelder *IFRS for SMEs*, mens de forblir uendret for Norsk Regnskapsstandard som følge av at de støttes i en høring i Norge. Dette vil kunne skape utilsiktede forskjeller mellom Norsk Regnskapsstandard og *IFRS for SMEs*. Jf. også avslutningen i pkt. 2.1.3 som tilfører ytterligere vurderingsforhold.

Dersom man velger å gjennomføre høring i Norge etter at IASB har endelig vedtatt endringer i *IFRS for SMEs* vil dette trolig medføre relativt store forsinkelser i ikrafttredelse i Norge dersom det skal være en viss form for fornuftig høringsprosess. Ny norsk regnskapsstandard vil i så fall hele tiden ligge på etterskudd i forhold til *IFRS for SMEs*.

I Norge vil det løpende komme endringer i regulering som kan påvirke årsregnskapet, for eksempel endringer i skatteregler eller selskapslovgivning. Det er uklart for KPMG hvordan NRS har tenkt å ivareta eventuelle nødvendige endringer i ny norsk regnskapsstandard som følge av slike endringer.

Vi viser til del 1 for ytterligere kommentarer.

2.1.5 Mandatet til regnskapslovutvalget

Det er nylig nedsatt et regnskapslovutvalg med et bredt mandat og relativt korte leveringsfrister. Blant annet skal det innen 26. juni 2015 legges frem en vurdering av hvorvidt det i større utstrekning enn i dag skal kreves eller åpnes for løsninger som følger av internasjonale regnskapsstandarder. I dette ligger også særskilt vurdering av om det er behov for å videreføre forskrift om forenklet anvendelse av IFRS. Det er ikke usannsynlig at mandatet til regnskapslovutvalget vil medføre større endringer i regnskapsloven og KPMG mener derfor at det bør vurderes om det er mer hensiktsmessig å avvente ferdigstilling av ny norsk regnskapsstandard til føringene i ny regnskapslov foreligger.

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

Høringsutkastet er skrevet med såkalte "øvrige foretak" som hovedmålgruppe. Det vil for denne målgruppen, som i alle år har benyttet regnskapslovens grunnleggende prinsipper, være et stort løft å sette seg inn i *IFRS for SMEs* balanseorienterte rammeverk. Vi mener NRS setter høye krav til regnskapsprodusentene som brukere av standarden dersom de, på selvstendig grunnlag, vil måtte vurdere om forhold som er uregulert i Norsk Regnskapsstandard er i overensstemmelse med regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Hertil kommer at regnskapsloven er under endring,

slik at det synes unødvendig tungvint først å innføre en regnskapsstandard med utgangspunkt i et balanseorientert rammeverk, med tilpasninger til regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Dette betyr at brukerne først må sette seg inn i en til dels komplisert regulering, mens det kanskje om relativt kort tid kommer så vidt store endringer i regnskapsloven at brukerne igjen må forholde seg til nytt "rammeverk" og endret regnskapsstandard.

Gitt at grunnleggende prinsipper (ref. mandatet til regnskapslovutvalget om å vurdere hvorvidt kravet om at regnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form) kanskje forsvinner fra regnskapsloven, vil kapittel 2 i ny norsk regnskapsstandard være sentral. Slik rammebetingelsene er nå, med eksisterende regnskapslov, ser vi det som problematisk å beholde kapittel 2 i ny norsk regnskapsstandard. Se for øvrig våre kommentarer under del 3.

Dersom NRS skulle velge å opprettholde kapittel 2 i ny norsk regnskapsstandard er det grunn til å merke seg at såkalte "øvrige foretak" får et fastsatt rammeverk som ikke de børsnoterte har. IASBs Conceptual Framework er verken godkjent av EU eller en del av den IFRS-reguleringen som er pliktig for børsnoterte foretak i EU. Flere andre tilleggskrav fremgår også av kapittel 2, tilleggskrav som ikke gjelder direkte for dem som anvender IFRS. Øvrige foretak vil dermed oppfattes å få en strengere regnskapsregulering på det området. Hertil kommer at IASB sitt rammeverk p.t. er under endring. Vi ber NRS forklare bakgrunnen for denne forskjellsbehandlingen, samt rasjonale for å innføre disse kravene for de foretak som anvender standarden.

I UK er det valgt en løsning hvor man eksplisitt sier at dersom det er konflikt mellom et krav iht. kapittel 2 og et krav i et annet kapittel i standarden, skal kravet i det aktuelle kapitlet legges til grunn [FRS 102 para 2.1A]. KPMG foreslår at NRS vurderer om det kan være hensiktsmessig å ha en slik løsning i ny norsk regnskapsstandard.

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

NRS har i høringsutkastet fokusert på transaksjoner og hendelser som er typiske for små og mellomstore foretak. KPMG synes i utgangspunktet dette er fornuftig. Det er imidlertid enkelte områder hvor vi ser at det kan være behov for regulering:

- 2.3.1 *Veiledning.* Det er flere områder hvor vi mener det med fordel kunne vært mer veiledning. Se andre steder i vårt høringssvar.
- 2.3.2 *Konserninterne transaksjoner.* Konserninterne transaksjoner er ikke regulert. Både små og mellomstore foretak gjennomfører ikke sjelden konserninterne omorganiseringer. Dette er et område hvor det savnes regulering.

- 2.3.3 *Årsberetningen.* Innholdet i årsberetningen er regulert i regnskapsloven og NRS 16 *Årsberetning*. Det er uklart for KPMG hvorvidt veiledningen i NRS 16 skal bestå når ny norsk regnskapsstandard trer i kraft.
- 2.3.4 *Spesialiserte aktiviteter.* *IFRS for SMEs* har et eget kapittel for spesialiserte aktiviteter, Kapittel 34. *IFRS for SMEs* regulerer landbruksvirksomhet, utvinningsvirksomhet og tjenesteutsettingsordninger. I ny norsk regnskapsstandard reguleres ikke landbruksvirksomhet i kapittel 34. Dersom grunnleggende prinsipper skulle forsvinne fra regnskapsloven som følge av det forestående lovarbeidet, vil NRS trolig måtte revurdere kapittel 34, blant annet med hensyn til om landbruksvirksomhet bør tas inn i kapitlet.
- 2.3.5 *Overgangsregler.* Dersom NRS skulle finne at det vil være fornuftig å inkludere ytterligere regulering, vil dette nødvendiggjøre en vurdering av hvorvidt det skal knyttes overgangsregler til reguleringen.

2.4 S4: Veiledning i ny NRS

Regnskapsprodusentene i gruppen "øvrige foretak" er generelt ikke nødvendigvis å regne som sofistikerte regnskapsbrukere. Det er ofte slik at de som har ansvar for regnskap også har ansvar for andre områder samt at det er fokus på daglig drift. Det er derfor ikke usannsynlig at denne brukergruppen ikke har anledning til å ha en akademisk tilnærming når de skal lese og forstå reguleringen i en regnskapsstandard. Ettersom NRS har valgt å oversette *IFRS for SMEs*, og i den sammenheng også har valgt å bruke IFRS-terminologi og en form for "direkte oversettelse" uten nevneverdig omskrivning til "vanlig" norsk språk, vil dette i seg selv gjøre reguleringen vanskelig tilgjengelig, i hvert fall i en overgangsfase. All endring er en belastning og en del av det som ligger i foreliggende høringsutkast er etter vårt syn vanskelig å forstå/tung tilgjengelig språkmessig. Vi mener derfor det er behov for betydelig mer veiledning. KPMG ber også NRS vurdere om det generelt bør gjøres språklige tilpasninger for å gjøre ny norsk regnskapsstandard mer lesbar. Nedenfor har vi listet opp noen eksempler på hvor vi mener det er behov for mer veiledning, med referanse til det aktuelle kapitlet i høringsutkastet.

- 2.4.1 Er det en hensiktsmessig måte å innarbeide veiledning i fotnoter? Generelt, og spesielt kapittel 28 Ytelser til ansatte. Hvis ikke, hvordan burde det i så fall vært gjort?

Den veiledningen som nå ligger i høringsutkastet er lagt inn i form av fotnoter. Dette kunne for så vidt fungert hvis det var et begrenset behov for korte avklaringer. Vi ser imidlertid at det vil være behov for betydelig mer veiledning enn det som allerede ligger i høringsutkastet og anbefaler derfor at NRS vurderer å lage et såkalt anvendelsestillegg med illustrerende eksempler som

kan bidra til at man får en felles forståelse av regulering samt veiledning til hvordan man skal tenke i praksis. Vi mener et slikt anvendelsestillegg vil være et viktig og nødvendig bidrag til å hjelpe brukere til å forstå innholdet i reguleringen i standarden. Vi ønsker ikke å kommentere spesielt på kapittel 28 da vi mener kapitlet ikke står i noen særstilling i forhold til de andre kapitlene.

2.4.2 Er det områder i ny NRS som burde hatt veiledning i selve standarden? I tilfelle hvilke og hvorfor?

Eksempler på kapitler hvor vi mener fotnoter ikke fungerer som veiledning, er følgende:

- [Kapittel 22 Egenkapital og gjeld](#)
- [Kapittel 29 Resultatskatt](#)

I begge disse kapitlene "forsvinner" vesentlige deler av reguleringen i fotnoter. Vi stiller spørsmål ved om fotnotene er veiledning. Flere av fotnotene bærer mer preg av et forsøk på å regulere særnorske forhold, noe vi mener bør innarbeides direkte i standarden, eventuelt i et mer omfattende og utdypende tillegg, enten som et separat anvendelsestillegg eller et tillegg til det enkelte kapittel, noe tilsvarende B-vedleggene i IFRS, se også del 1.

KPMG tror fotnoter vil kunne fungere på forhold hvor det ønskes å vise til andre kilder, for eksempel regnskapsloven. Dersom fotnotene også skal inneholde veiledning, er det ønskelig at NRS avklarer hvorvidt fotnotene er en del av regnskapsstandarden eller ikke.

2.4.3 Er det veiledning i ny NRS som bør tas ut?

KPMG har ikke identifisert veiledning som bør tas ut av ny norsk regnskapsstandard. Det vi imidlertid ser er at den modellen som er valgt trolig bør revurderes. Veiledning i form av notehenvisninger har begrensninger og det er for eksempel ikke klart hvor skillet går mellom veiledning og standardsetting. Vi viser til del 1 for ytterligere utdypning.

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

Det er enkelte løsninger i høringsutkastet som synes ikke å være i samsvar med regnskapsloven. Disse er nevnt i tilknytning til de enkelte kapitlene i del 3.

2.6 S6: Kost/nyttevurderinger - forenklinger i ny NRS

Se del 1.

2.7 S7: Språk

Vi mener det er en utfordring å diskutere språk- og begrepsvalg så lenge man har ulike begreper i regnskapsloven og høringsutkastet. Høringsutkastet har basert seg på IFRS-terminologi, noe som i seg selv kan virke fornuftig da det tar utgangspunkt i en oversatt *IFRS for SMEs*. Dette skaper imidlertid noen utfordringer:

- 2.7.1 *Oversettelsesmetode*. NRS har, så vidt KPMG kan forstå, forsøkt å gjøre en så direkte oversettelse av IFRS for SMEs som mulig. Resultatet av dette er et språk som virker fremmed, til dels utilgjengelig og lite lesbart. En direkte oversettelse gir ikke god og forståelig norsk, og KPMG er bekymret for at det språklige i reguleringen derfor dessverre blir for utilgjengelig. Vi ber NRS vurdere om det kunne vært mer hensiktsmessig å gjøre mer omskrivning til "vanlig" norsk språk slik at standarden blir både forståelig og til nytte for brukerne.
- 2.7.2 *Uklart språk*. Oversettelsen blir enkelte steder uklar, dvs. får ikke nødvendigvis frem det faglige budskapet. Ett eksempel på dette er Kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollerte virksomheter* hvor det i 15.2 sies følgende:
- Felles kontroll er den kontraktsmessig avtalte delingen av kontroll over en økonomisk aktivitet, og foreligger bare når *strategiske, finansielle og driftsmessige beslutninger* som er knyttet til aktiviteten, krever enstemmighet mellom partene som deler kontrollen (deltakerne), [ny norsk regnskapsstandard]
 - Joint control is the contractually agreed sharing of control over an economic activity, and exists only when the strategic financial and operating decisions relating to the activity require the unanimous consent of the parties sharing control (the venturers).[IFRS for SMEs (2009)]
 - Hvis man sammenligner oversettelsen med originalteksten, se det som er markert i *kursiv*, ser man at komma er satt på forskjellig sted, noe som endrer forståelsen.

Et annet eksempel er språket i Kapittel 29 *Resultatskatt*:

- Hvis man sammenligner oversettelsen med originalteksten, se det som er markert i *kursiv*, ser man at komma er satt på forskjellig sted, noe som endrer forståelsen.
- «Et foretak skal innregne en *forpliktelse ved periodeskatt* for skatt som skal betales av skattepliktig resultat for inneværende og tidligere perioder. Dersom beløpet som er betalt for inneværende og tidligere perioder

overstiger beløpet som skal betales for disse periodene, skal foretaket innregne beløpet som en *eiendel ved periodeskatt*.» [29.4]

- «Når det ikke er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak, innregnes eiendelen ved utsatt skatt i den utstrekning.
- (b) foretaket har muligheter for skatteplanlegging som vil skape skattepliktige resultater i egnede perioder.» [29.17D(b)]

2.7.3 *Avviket fra innarbeidede og kjente/vante begreper.* Dette bør i seg selv ikke være en begrunnelse for ikke å innføre nye begreper. All endring medfører en tilvenning og vi ser ikke bort fra at det kan være fornuftig å innføre begreper som er ensartede uavhengig av om man benytter full IFRS, forenklet IFRS eller norsk god regnskapsskikk.

2.7.4 *Ikke i overensstemmelse med begrepene og terminologien i regnskapsloven.* Vi mener det ikke er ønskelig med forskjellige begreper i regnskapsloven og regnskapsstandardene. Forskjellige begreper vil kunne skape usikkerhet mht. hva som reguleres og hva som menes med de forskjellige begrepene. Dette kan muligens på kort sikt løses ved å lage en oversikt over nye begreper og sidestille disse med eksisterende begreper i regnskapsloven, slik at man for eksempel forstår at eiendel ved utsatt skatt er det samme som utsatt skattefordel. Når dette er sagt, kan det også nevnes at enkelte av IFRS-begrepene neppe kan sies å være innarbeidet i praksis blant de børsnoterte. Dette gjelder for eksempel nettopp begrepet "eiendel ved utsatt skatt", hvor flere fremdeles benytter begrepet "utsatt skattefordel". NRS bør imidlertid, etter vårt syn, vurdere om det vil være mer hensiktsmessig å se an begrepsbruken i ny regnskapslov når den foreligger, og deretter tilpasse Norsk Regnskapsstandard tilsvarende.

2.8 S8: Nummerering

Se del 1.

2.9 S9: Noteopplysninger

- 2.9.1 NRS ønsker tilbakemeldinger fra høringsinstansene på hvordan vesentlighetsprinsippet og obligatoriske noter er innarbeidet i ny NRS.

Vi viser i denne forbindelse til kommentarene i del 3, se spesielt kommentarer til kapittel 4 *Balanse* og kapittel 15 *Investering i felleskontrollerte virksomheter*.

- 2.9.2 NRS ønsker tilbakemeldinger på om det er behov for ytterligere forenklinger, herunder en begrunnelse for hvorfor.

KPMG har ingen konkrete forslag til ytterligere forenklinger.

- 2.9.3 NRS ønsker også tilbakemelding dersom det er ytterligere noteopplysninger som høringsinstansene mener burde være en del av ny NRS.

i) Notekrav for store foretak

NRS har valgt ikke å innarbeide notekrav som kun gjelder store foretak. Da ny norsk regnskapsstandard også vil gjelde for selskapsregnskapene til børsnoterte (= store) foretak dersom disse ikke velger å benytte IFRS eller forenklet IFRS i selskapsregnskapet, mener vi det vil være mest hensiktsmessig at også noteopplysninger som gjelder store foretak inkluderes i ny norsk regnskapsstandard. Vi mener det blir unødvendig tungvint at store foretak som velger å bruke ny norsk regnskapsstandard ikke skal finne alle notekravene i ny norsk regnskapsstandard når NRS har tatt et valg om å inkludere notekravene i regnskapsloven i ny norsk regnskapsstandard. Dette bør etter vår oppfatning også omfatte notekravene for store foretak.

ii) Noteopplysninger om konserninterne transaksjoner

Regnskapsføring av konserninterne transaksjoner er til dels uregulert i norsk god regnskapsskikk, se også del 1. Vi mener det er behov for krav til noteopplysninger når det gjelder slike transaksjoner og vi ber NRS vurdere dette behovet og hva som bør kreves. Det kan vurderes om opplysningskravene i NRS 9 *Fusjon* kan benyttes som utgangspunkt.

2.10 S10: Konsolideringsunntak for investeringsselskaper

NRS har i høringsutkastet valgt å foreslå at det ikke skal være unntaksregler for konsolidering i investeringsselskaper. Det innebærer at investeringsselskaper skal utarbeide konsernregnskap dersom et datterforetak eies mer enn tolv måneder og det ikke foreligger andre konsolideringsunntak. Dette er en betydelig endring i forhold til dagens regler, hvor det er vanlig at investeringsselskaper ikke konsoliderer datterselskap. IASB har avklart dette forholdet og har ikke tilsvarende regler. Derimot skal investeringsselskaper ikke konsolidere datterselskap. Vi mener det er uheldig

at norske regler er strengere enn IFRS på dette området og anbefaler at NRS revurderer dette. Vi ser imidlertid at den foreslåtte reguleringen er et resultat av at det tas utgangspunkt i reguleringen i *IFRS for SMEs*, som har valgt nettopp denne løsningen. Vi mener det bør settes ned en arbeidsgruppe som jobber frem en løsning på dette. Se også kommentar i del 3.

2.11 S11: Totalresultatet

Dersom NRS ønsker å innføre den nye oppstillingen "Comprehensive income" mener KPMG at samme begrep må benyttes som i den norske oversettelsen av IAS 1, nemlig "Totalresultat". Det bør heller være uttalt at foretakene kan benytte andre navn for oppstillingen dersom disse er dekkende. Vi mener imidlertid det er uheldig å gjøre oppstillingen frivillig da vi ikke ser noen god grunn til å avvike fra *IFRS for SMEs* på dette punktet, men ser at dette trolig må gjøres som følge av at regnskapslovens kap. 6 kun opererer med oppstillingen resultatregnskap. Dette er nok et eksempel på at det kunne være ønskelig å ha ny regnskapslov på plass før Norsk Regnskapsstandard utformes.

Vi mener det bør være nødvendig å innarbeide veiledning i hvert kapittel hvor dette begrepet benyttes for første gang. Kapittel 5 i standarden omhandler totalresultatet og vi mener det er tilstrekkelig å forklare dette i nevnte kapittel.

2.12 S12: Eksempler i kapittel 23 Inntekter

Vi synes det er nyttig at NRS har innarbeidet eksempler for å illustrere hvordan prinsipper for inntektsføring skal anvendes i praksis i forskjellige situasjoner. Vi mener imidlertid at NRS bør vurdere å innarbeide ytterligere veiledning slik at allerede eksisterende veiledning ikke går tapt i prosessen. NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* inneholder flere eksempler som ikke er videreført i høringsutkastet. Se for øvrig kommentarer i del 3.

2.13 S13: Pensjon

Adgang til utsatt inntektsføring av aktuarmessige gevinster og tap, herunder korridor.

Vi støtter forslaget om at denne adgangen fjernes da dette er i samsvar med internasjonal utvikling.

Adgangen til bruk av IAS 19 og US GAAP

Vi støtter ikke at adgangen til IAS 19 fjernes, se også del 1. Når det gjelder US GAAP ønsker vi å stille spørsmål ved om NRS har gjennomført en konsekvensanalyse for å kartlegge hvilken effekt fjerning av adgangen til å benytte US GAAP-løsningen har for selskaper som rapporterer iht. US GAAP –

hvor byrdefullt fjerning av denne adgangen er. Uten at vi har oversikt over effektene for US GAAP-rapporterende vil vi anta at det kunne vært ønskelig med en form for overgangsordning også for disse selskapene.

2.14 S14: Fusjon og fisjon

KPMG vil vurdere å utarbeide høringssvar når disse kapitlene kommer på høring.

2.15 S15: Konsernbidrag

Se del 3.

2.16 S16: Overgangsbestemmelser

Se del 3.

3 Kommentarer til enkeltkapitler

Generelt innspill til alle kapitler som regulerer **Opplysninger**

Til hvert kapittel hvor det er en egen del som heter **Opplysninger** er det lagt inn en generell setning om at opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat. Vi har følgende innspill til alle kapitler som inneholder slik tekst (her eksemplifiser ved å bruke kapittel 4):

Vi mener at alle relevante opplysningskrav fra regnskapsloven bør inkluderes i regnskapsstandarden. Det vil si at faneparagrafen i regnskapslovens § 7-1, 2. ledd også bør omtales. Vi foreslår derfor følgende tekst:

Utover opplysningene i nr. 4.11N – 4.13N skal det også gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat, og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Opplysninger i nr. 4.11N – 4.13N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.

3.1 Kapittel 1 – Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	Ingen kommentarer.

3.2 Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Så lenge regnskapsloven består slik den er nå, fremstår det for oss lite hensiktsmessig å la IASB sitt balanseorienterte konseptuelle rammeverk være en del av en regnskapsstandard for øvrige foretak. Dette av flere grunner – herunder:</p> <ul style="list-style-type: none"> - IASBs konseptuelle rammeverk er ikke del av det IFRS-rammeverk som børsnoterte foretak må følge. Det fremstår følgelig noe overdrevent å innføre dette i en "endelig regnskapsstandard" for gruppen "øvrige foretak" (samt morforetak for børsnoterte konsern dersom disse frivillig velger å bruke Norsk Regnskapsstandard)

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<ul style="list-style-type: none"> - IASBs konseptuelle rammeverk er under endring slik at rammeverket som NRS nå har oversatt, om relativt kort tid ikke lenger vil være i samsvar med det "fullstendige" rammeverket - Det er motstrid mellom de resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsipper, lovfestet i regnskapslovens kapittel 4, og det balanseorienterte konseptuelle rammeverket, noe NRS erkjenner både gjennom selv å ha overstyrt det konseptuelle rammeverket i flere av de valgte løsningene, og gjennom å påpeke at ved motstrid skal de grunnleggende prinsippene ha forrang. <p>Basert på det ovenstående mener vi at IASBs konseptuelle rammeverk og de kvalitative egenskapene, det vil si kapittel 2 i foreslått ny regnskapsstandard, ikke bør være en del av en norsk regnskapsstandard, i alle fall ikke så lenge regnskapsloven er i sin nåværende form. Vi kan ikke se at kapittel 2 i den foreslåtte regnskapsstandard vil være til hjelp for regnskapsprodusentene eller -brukerne, kanskje snarere tvert om. Skulle regnskapsloven bli endret og de grunnleggende prinsippene fjernet fra loven, bør NRS gjøre grundige vurderinger av fordeler og ulemper før eventuelt kapittel 2 gjenintroduseres som del av Norsk Regnskapsstandard all den tid rammeverket ikke er en del av IFRS forordningen i EU. I tillegg bør NRS vurdere hvilket rammeverk som eventuelt skal innføres, det som står i <i>IFRS for SMEs</i> eller det eventuelt endrede "fullstendige" rammeverket.</p>

3.3 Kapittel 3 – Presentasjon av et finansregnskap

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	KPMGs erfaring fra den gang gjeldende regnskapslov ble innført, er at det regelmessig oppstår spørsmål knyttet til på hvilken linje ulike poster skal presenteres i resultat- og balanseoppstillingene. Etter KPMGs oppfatning bør NRS innarbeide mer veiledning knyttet til slike spørsmål i Norsk Regnskapsstandard selv om <i>IFRS for SMEs</i> ikke inneholder dette. KPMGs syn er igjen grunnet i vårt gjennomgripende syn om at en regnskapsstandard skal være til hjelp, den skal være avklarende og tydeliggjørende for regnskapsprodusentene og andre brukere av årsregnskapet.
3.14	<p>Det er uklart hva som er virkeområdet for kravet til sammenligningsinformasjon i pkt. 3.14. Dersom en snever fortolkning av definisjonen av "finansregnskapet" i ordlisten skal legges til grunn, gjelder paragraf 3.14 kun oppstillingene for resultatregnskapet og totalresultatet, balansen, kontantstrøm og eventuelt endringer i egenkapitalen. Ser man derimot på hva finansregnskapet skal inneholde, ref. paragraf 3.17 nedenfor, vil det også være krav til sammenligningsinformasjon for alle notene. Dette vil i så fall innebære en vesentlig endring fra dagens krav i regnskapsloven og god regnskapsskikk.</p> <p>Formuleringen i 3.20N trekker imidlertid i retning av at det ikke er tenkt innført utvidede krav til sammenligningsinformasjon.</p> <p>For å fjerne usikkerheten om hvilke krav til sammenligningsinformasjon som gjelder, anbefaler vi å se på og foreta nødvendige endringer i paragrafene 3.14, 3.17 og 3.20N, samt eventuelt definisjonen av "finansregnskap" i ordlisten. I denne vurderingen må ikke forenkling for regnskapsprodusenter være eneste vurderingskriterium. Etter KPMGs oppfatning må en standardsetter fastsette (forslag til) regler som balanserer alle brukergruppers behov.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
3.17	Se kommentar til 3.14.
3.20N	Se kommentar til 3.14.

3.4 Kapittel 4 – Balanse

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
4.2N	<p>Begrepene i oppstillingsplanen er ikke fullt ut i overensstemmelse med de begrepene som benyttes i de ulike kapitlene i høringsutkastet, fordi de speiler begrepene som benyttes i regnskapsloven kapittel 6. Dette gjelder for eksempel utsatt skattefordel vs. eiendel ved utsatt skatt. Vi ser NRS sine argumenter for å IFRS-ifysere terminologien, men mener dette er kompliserende og til dels forvirrende all den tid NRS også benytter regnskapslovens terminologi, for eksempel i de innarbeidede oppstillingsplanene.</p> <p>Dersom det besluttes å ikke endre på terminologien, anbefaler vi at det utarbeides en oversikt som tydelig binder sammen oppstillingsplanen med de øvrige kapitlene. Det kan tenkes at dette enklest kan gjøres ved å inkludere en tabell ved siden av oppstillingsplanen som inkluderer terminologien som anvendes i øvrige kapitler.</p> <p>Dersom det skal gjøres et valg på nåværende tidspunkt anbefaler KPMG at de innarbeidede begrepene fra regnskapsloven fortsatt legges til grunn i den nye norske regnskapsstandarden, men dette er nok et eksempel på et område, og en grunn, til å avvente arbeidet til regnskapslovutvalget.</p>
Teksten mellom 4.10 og 4.11	<p>Vi mener at alle relevante opplysningskrav fra regnskapsloven bør inkluderes i regnskapsstandarden. Det vil si at faneparagrafen i regnskapslovens § 7-1, 2. ledd også bør omtales. Vi foreslår derfor følgende tekst:</p> <p><i>Utover opplysningene i nr. 4.11N – 4.13N skal det også gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat, og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig.</i></p> <p><i>Opplysninger i nr. 4.11N – 4.13N kan utelates</i></p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<i>når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.</i>

3.5 Kapittel 5 – Totalresultat

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Vi anbefaler at det listes opp hvilke tilfeller hvor det vil være påkrevd å reklassifisere fra andre inntekter og kostnader til resultatregnskapet.
5.5N	Ad pkt. (b); <i>andel av andre inntekter og kostnader i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte foretak som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, og</i> Det er uklart om det er påkrevd å vise dette på én linje, eller om det skal være én linje for hver kategori. Det bør tas inn en avklaring på dette.
5.5N	Hva med skatt på andre inntekter og kostnader? Omtale av dette bør fremkomme i paragraf 5.5N også, ikke bare i 29.27.

3.6 Kapittel 6 – Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
6.3	Vi mener fotnoten i pkt. (a) knyttet til totalresultatet er unødvendig.

3.7 Kapittel 7 – Oppstilling av kontantstrømmer

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Vi anbefaler å videreføre mer av veiledningen (inkl. eksempler) som foreligger i NRS(F) <i>Kontantstrømoppstilling.</i>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
7.11N	Vi anbefaler at det gis samme adgang i kapittel 30 og kapittel 7 til å benytte en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonstidspunktet (kontantstrømstidspunktet i kapittel 7), for eksempel en månedlig gjennomsnittskurs, med mindre det er betydelige svingninger i valutakursene.
7.12N	Se kommentar til 7.11N.

3.8 Kapittel 8 – Noter til finansregnskapet

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
8.8N	Det bør etter vår vurdering konkret omtales i regnskapsstandarden (for eksempel i kapittel 5) hvordan avvirket virksomhet skal presenteres. Se for øvrig 29.27 som ikke virker å være tilpasset presentasjonen som er lagt opp til i høringsutkastet, ref. "Et foretak skal innregne skatt i samme del av totalresultatet (dvs. videreført virksomhet, avvirket virksomhet eller andre inntekter og kostnader) eller egenkapitalen som transaksjonen eller andre hendelser som førte til skatten."
8.12N	Det bør fremkomme om det er kostnadsført eller betalt beløp i løpet av rapporteringsperioden det skal opplyses om.

3.9 Kapittel 9 – Konsernregnskap og morselskapets selskapsregnskap

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Konsolideringsplikt for investeringsselskap: <ul style="list-style-type: none"> - I norsk god regnskapsskikk har det i flere år vært akseptert at investeringsselskap ikke lager konsernregnskap. Reglene har vært utydelige, og praksis trolig ulik. Dette i påvente av internasjonal avklaring. IASB har nå avklart situasjonen og det fremstår for oss underlig at NRS nå foreslår å fjerne fritaket. Vi støtter ikke NRS sitt forslag.

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<ul style="list-style-type: none"> - Etter vår oppfatning bør NRS prioritere å utvikle norske regler på området. Reglene bør være grunnet i de globale reglene, men bør være vesentlig forenklet slik at IFRS-rapporterende kan anvende de "komplekse" reglene og fortsatt være i samsvar med norsk god regnskapsskikk, mens foretak som kun rapporterer iht. Norsk Regnskapsstandard kan forholde seg til et enklere regelsett. Det bør i denne sammenheng også forklares hva som menes med "investeringsselskap". Vi viser også til del 1 hvor vi foreslår at NRS vurderer om det kan være en løsning å tillate "fall back" til full IFRS på enkeltområder.
	<p>Akkumulerte omregningsdifferanser:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Når det gjelder akkumulerte omregningsdifferanser mener vi standardsetter må gjøre et valg mellom de to angitte løsningene. Gitt ønsket om forenklinger anbefaler vi å fjerne alternativet i 9.18N for behandlingen av akkumulerte omregningsdifferanser ved avhending av datterforetak. Se likevel vår overordnede kommentar i del 1 hvor vi foreslår at NRS vurderer om det kan være en løsning å tillate "fall back" til full IFRS på enkeltområder.
9.5N	Se kommentarer til kontrollbegrepet i kapittel 19 <i>Virksomhetssammenslutninger</i> .
Foretak for særskilte formål (SPE)	Se kommentarer til kapittel 19 <i>Virksomhetssammenslutninger</i> .
9.18	Ad utenlandsk valuta: Se over.
9.18N	<p>Ad utenlandsk valuta: Se over.</p> <p>Etter vår oppfatning er 9.18N uklart formulert; er den ment å kun omfatte valutakursdifferanser eller også andre forhold? I så fall hvilke?</p>
9.19	Det vises til kapittel 14 og 15 for omtale av overgang fra datterselskap til henholdsvis tilknyttet foretak og felleskontrollert foretak. Vi kan ikke se at dette er direkte omtalt i disse kapitlene. Vi ber derfor NRS legge inn i 9.19 henvisninger til aktuelle paragrafer i kapittel 14 og 15, samt eventuelt ta inn omtale i disse kapitlene dersom det skulle være falt ut. Vi anbefaler videre at det

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	utarbeides en oversikt, gjerne i form av en matrise, som viser og oppsummerer regnskapsmessig behandling av alle mulige overganger fra/til datterforetak, felleskontrollert foretak, tilknyttet foretak og finansiell eiendel.

3.10 Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Det vises til omtalen av kapittel 2 ovenfor hvor vi anbefaler å utsette kapittel 2. Etter vår vurdering bør kapittel 10 også utsettes, slik at de to kapitlene trer i kraft fra samme tidspunkt. Vi viser imidlertid til våre overordnede kommentarer i del 1 vedrørende det å avpasse standardsettingen med fremdriften i regnskapslovarbeidet.
10.16	Ad punkt (c): "Regnskapslovens §" mangler foran "4-2". Hva er forskjellen på (b) og (c)? Det ser ut til at begge gjelder tilfeller som påvirker både denne perioden og fremtidige perioder. Paragrafen må forklares/tydeliggjøres for å sikre ensartet anvendelse i praksis.

3.11 Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Dersom NRS skulle komme til at Norsk Regnskapsstandard skal publiseres før vi har fått en ny regnskapslov, mener vi at høringsutkastets kapittel 11 og 12 ikke bør vedtas som en del av Norsk Regnskapsstandard. Årsaken til dette er i hovedtrekk at: <ul style="list-style-type: none"> • Strukturen med kapittel 11 og 12 slik disse er utformet i <i>IFRS for SMEs</i> tar utgangspunkt i et annet måleregime enn regnskapsloven. <i>IFRS for SMEs</i> bruker kapittel 11 og 12 til å skille på hvilke instrumenter som skal måles til amortisert kost og hvilke som skal måles til virkelig verdi

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>mens regnskapsloven har spesifikke krav i § 5-8 for hvilke instrumenter som skal måles til virkelig verdi. For øvrig gjelder et laveste verdis prinsipp. Dette gir en tungt tilgjengelig regulering av finansielle instrumenter, se nærmere omtale nedenfor.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bestemmelsen for måling i 12.8N er lite egnet for de instrumenter som blir omfattet av denne bestemmelsen. • Definisjonen av finansielle eiendeler og forpliktelser og bestemmelsene i 12.4 og 12.5 skaper unødvendig kompliserte avgrensninger med hensyn til hvilke kontrakter som omfattes av standarden. Vi mener regnskapslovens eksisterende vurderingsregler og NRS 13 <i>Usikre forpliktelser og betingede eiendeler</i> i tilstrekkelig grad ivaretar at tap blir resultatført. • Hvilke renter som skal anvendes i beregningen av amortisert kost over instrumentets levetid, herunder ved verdifall, er uklar, ikke i samsvar med verken <i>IFRS for SMEs</i>, IAS 39 eller de føringer som så langt er lagt i IFRS 9 og vil dessuten etter vår mening kunne gi verdier som ikke er i samsvar med regnskapsloven. • Enkelte av bestemmelsene i høringsutkastet vil etter vår mening kunne medføre en regnskapsmessig behandling som vil innebære et uønsket avvik fra dagens praksis og fra regnskapsloven. Et eksempel på dette er reglene om fraregning. <p>En måte å løse dette på kort sikt er å ta inn NRS 18 <i>Finansielle eiendeler og forpliktelser</i> (med ev. endringer som ønskes) i standarden som en erstatning for kapittel 11 og 12. Kommentarene nedenfor må dels ses som underbygging av dette synet, samt som innspill til hva som etter vårt syn må forandres dersom NRS velger å ikke ta inn NRS 18 som erstatning for kapittel 11 og 12.</p>
	<p><i>Unødig komplisert og uhensiktsmessig struktur</i></p> <p>Regnskapsloven har detaljerte regler i § 5-8 for hvilke finansielle instrumenter som skal måles til virkelig verdi. For øvrige finansielle instrumenter gjelder et laveste verdis prinsipp etter de generelle vurderingsreglene i § 5-2 for omløpsmidler og § 5-3 for anleggsmidler (dersom</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>verdifall ikke forventes å være forbigående). Etter <i>IFRS for SMEs</i> skal finansielle instrumenter i utgangspunktet måles til <u>virkelig verdi</u> eller til <u>amortisert kost</u>. Kapittel 11 og 12 i <i>IFRS for SMEs</i> er strukturert med bakgrunn i dette måleregimet som er et annet enn det som gjelder etter regnskapsloven. Kapittel 11 i <i>IFRS for SMEs</i> bruker mye av de første 3 sidene på å definere hvilke finansielle instrumenter som er alminnelige og som skal måles til amortisert kost/kost med nedskrivning for verdifall eller til virkelig verdi for nærmere definerte aksjer som er offentlig omsatt. Andre finansielle instrumenter, de som ikke kan defineres som alminnelige, for eksempel valuta- og rentederivater, skal etter kapittel 12 i <i>IFRS for SMEs</i> måles til virkelig verdi. (i likhet med IAS 39 er egenkapitalinstrumenter som ikke kan måles på en pålitelig måte unntatt fra måling til virkelig verdi).</p> <p>Gitt at målingen av de finansielle instrumentene ikke skal bryte med regnskapsloven blir inndelingen av den norske standarden i et kapittel 11 og 12 som følger <i>IFRS for SMEs</i> både unødig komplisert og lite hensiktsmessig. De 3 første sidene i kapittel 11 i den norske standarden som definerer hvilke instrumenter som faller inn under kapittel 11 og hvilke som faller inn under kapittel 12 blir gir ikke mening når resultatet for målingen etter 12.8N allikevel er at de skal måles i samsvar med regnskapslovens § 5-8, § 5-9 og for øvrig til "anskaffelseskost fratrukket verdifall." Det er kriteriene i § 5-8 og § 5-9 som definerer hvilke instrumenter som skal måles til virkelig verdi etter regnskapsloven. De 3 første sidene i kapittel 11 tilfører i den forbindelse ikke noe fornuftig, annet enn å gjøre regelverket unødig komplisert for regnskapsprodusenter og -brukere.</p> <p>Et viktig hensyn bak både IAS 39 og <i>IFRS for SMEs</i> har vært at derivater representerer økonomiske rettigheter eller forpliktelser som skal måles til virkelig verdi enten de er selvstendige instrumenter eller er innebygd i andre kontrakter/instrumenter. Etter regnskapsloven gjelder i stor grad de samme vurderingsregler for derivater som for ikke-derivative finansielle instrumenter. Dermed faller mye av hensikten bak</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>strukturen med kapittel 11 og 12 bort i den norske standarden.</p> <p>Kapittel 11 og 12 inneholder mange og kompliserte bestemmelser for instrumenter som skal følge regnskapsloven og som i regnskapsloven og i NRS 18 er beskrevet på en enkel og oversiktlig måte. Som vi skal komme tilbake til vil resultatet dessuten i noen tilfeller være at målingen kan bli en annen enn det som følger av regnskapsloven.</p> <p>Avsnitt 12.4 omfatter kontrakter med innebygde derivater og avsnitt 12.5 visse kontrakter om kjøp eller salg av ikke-finansielle gjenstander dersom kontrakten kan gjøres opp netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, til anvendelsesområdet for kapittel 12. Igjen; dette er bestemmelser som er unødvendige og som skaper kompliserte avgrensninger med hensyn til hvilke kontrakter som omfattes av bestemmelsen. For slike kontrakter vil allerede eksisterende bestemmelser i regnskapsloven og i god regnskapsskikk sørge for at urealiserte tap blir regnskapsført, ref. vurderingsreglene i § 5-2 og § 5-3 samt NRS 13 om tapskontrakter. Dessuten blir slike kontrakter etter 12.8N å måle til den mindre egnede formuleringen; "anskaffelseskost fratrukket verdifall." Reglene om innebygde derivater og kontrakter om kjøp og salg av ikke-finansielle gjenstander med oppgjør i kontanter/annet finansielt instrument er blant de mer kompliserte bestemmelsene mht. å avgrense virkeområdet for bestemmelsene, både etter IAS 39 og <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>I tilknytning til dette bemerkes også at høringsutkastet går lenger i å definere finansiell eiendel og finansiell forpliktelse enn det NRS 18 gjør. Dette kan ha vidtrekkende konsekvenser, se i den forbindelse også våre kommentarer til 12.4 og 12.5 ovenfor. Vi mener at NRS må kartlegge konsekvensene av disse definisjonene.</p> <p><i>Inkonsistens, uklarheter og uoverensstemmelser med regnskapsloven</i></p> <p>11.14 til 11.25 inneholder flere bestemmelser om amortisert kost og effektiv rente, herunder også regnskapsmessig behandling ved verdifall. Definisjonen</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>og bruken av effektiv rente i høringsutkastet synes inkonsistent og avviker dessuten fra bestemmelsene om amortisert kost og effektiv rente i både IAS 39 og <i>IFRS for SMEs</i>. Modellen for nedskrivninger etter IAS 39 og <i>IFRS for SMEs</i> er en såkalt "inntrådt-taps modell" hvor effektiv rente beregnes med utgangspunkt i estimerte fremtidige kontantstrømmer som tar høyde for eventuelle inntrådte tap, men som ikke inkluderer mulige fremtidige tap som ikke har inntrådt. Høringsutkastet fraviker fra dette i 11.17N hvor det fremgår at både kjente kredittap som har påløpt og kredittap som forventes å påløpe skal tas i betraktning ved beregningen av den effektive renten. Vi mener at NRS bør redegjøre for om dette er et ønsket avvik samt hva de praktiske konsekvensene av den valgte modellen vil være.</p> <p>Etter vår mening er reguleringen i 11.14-11.25 inkonsistent og uklar mht. hvilken rente som skal anvendes i beregningen av amortisert kost og som skal legges til grunn for inntektsføringen. Det vises til våre spesifikke kommentarer nedenfor, for punkter hvor NRS må se nærmere på konsekvenser, klargjøring og konsistens.</p> <p>Etter vår mening bør hovedformålet med amortisert kost i et laveste verdis prinsipp regime som regnskapsloven, være å sørge for periodisering av under-/overkurs og transaksjonskostnader og ikke å skape et komplekst og uklart regelverk for måling av verdifall og påfølgende inntektsføring av renter. Dette er etter vår mening bedre ivaretatt i NRS 18 enn i høringsutkastet.</p> <p>Vi gjør også oppmerksom på at reglene om fraregning av eiendeler vil innebære en endring av gjeldende praksis. Bestemmelsene vedrørende dette vil medføre at det blir mindre fraregning i forbindelse med factoring, verdipapirisering og andre overføringer av fordringer enn det som er tilfelle i dag. Det vil igjen kunne påvirke lånevilkår mv.</p> <p>Når det gjelder reglene om fraregning av forpliktelser vil også den nye standarden representere en endring ift gjeldende praksis. Slik regelverket er foreslått vil for eksempel gjeldsettergivelse i en rekke tilfeller</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>inntektsføres mens slike tilfeller etter gjeldende norsk regnskapspraksis føres mot egenkapitalen.</p> <p>Det vises til våre kommentarer til de enkelte paragrafene nedenfor for ytterligere eksempler på inkonsistens, uklarheter og uoverensstemmelser med regnskapsloven.</p> <p>For å gjøre regnskapsføring av finansielle instrumenter lettere tilgjengelig, anbefaler vi at det utarbeides flere eksempler som for eksempel kan tas inn i et anvendelsestillegg (se også del 1).</p>
11.1 – 11.11	<p>Paragrafene 11.1- 11.11 er lite oversiktlige og det brukes flere avsnitt på definisjoner. Det er også tilpasset oppbygningen etter IFRS hvor det er måling etter kategorier av finansielle instrumenter. Definisjonene av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser er også mer omfattende enn dagens definisjoner i NRS 18.4. Konsekvenser og behandling av dette er ikke vurdert i høringsutkastet. Dette gjelder punkt c) og d) i definisjonen for finansielle eiendeler, samt b) for finansielle forpliktelser. Vi foreslår at 11.1- 11.11 forenkles ved først og fremst å se hen til NRS 18.3 og 18.4.</p>
11.4N	<p>Bestemmelsen i høringsutkastet om en amortisert kostmodell blir ved andre bestemmelser motsagt, blant annet ved 11.22N-A. Vi anbefaler at bestemmelsen erstattes med ordlyden i NRS 18.13.</p>
11.7	<p>Ad punkt (c): Det mangler referanse i kapittel 20 <i>Leieavtaler</i> knyttet til måling av tap på fordringen. Dette må derfor inngå i referansen. I tillegg er referansen 12.3 (f) ufullstendig da denne kun viser videre til 12.4. Vi foreslår følgende oppdatert tekst:</p> <p><i>leieavtaler, der kapittel 20 Leieavtaler får anvendelse. Fraregningskravene i nr. 11.33–11.38 får imidlertid anvendelse på fraregning av fordringer tilknyttet leieavtaler som er innregnet av en utleier, og forpliktelsen tilknyttet leieavtaler som er innregnet av en leietaker.</i></p> <p>Ved verdifall av finansielle leieavtaler skal disse vurderes etter 11.21N følgende og opplysninger gis i samsvar med 11.47. I tillegg kan kapittel 12 få anvendelse på leieavtaler som har de egenskapene som er angitt i nr. 12.3(f) og videre 12.4, og</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
11.14	Ad punkt (a) (ii)N: Begrepet blir en blanding av begrepene "amortisert kost med effektiv rente" og "lineær periodisering" i eksisterende NRS 18.13 og inneholder ikke nærmere beskrivelse om hva det innebærer. Vi anbefaler at punktet endres i sin helhet til "Lineær periodisering" i tråd med NRS 18.13, og at det presiseres hva dette innebærer.
11.14	Ad punkt (c) (i)N: Tilleggskravet om at aksjene skal være "offentlig omsatt" vurderes som unødvendig da kravene i §5-8 også vil omfatte aksjer som er "offentlig omsatt". En annen sak er at kriteriene i § 5-8 synes utdaterte, unødige strikte og mindre hensiktsmessige og burde vært gjenstand for en revisjon.
11.15	"Finansielle eiendeler og forpliktelser som ikke har noen fastsatt rente og som er klassifisert som omløpsmidler eller kortsiktige forpliktelser, måles første gang til et udiskontert beløp." Denne bestemmelsen kan, slik den er utformet, komme til anvendelse på nullkuponobligasjoner og sertifikater hvilket etter vår mening er uheldig og lite ønskelig.
11.16 – 11.25	<p>Paragrafene 11.16 – 11.25 omhandler effektiv rente, amortisering, tap ved verdifall og måling ved markedsrenter. Det virker uklart slik det fremstår hva som blir faktisk resultat av de bestemmelsene som står. Det fremgår ikke tydelig om det er dagens løsning som videreføres eller om det innføres nye beregninger for effektiv rente ved blant annet verdifall samt hvordan forventet og påløpt kredittap skal beregnes. Effektiv rente- beregning hvor kjente kredittap som har påløpt og kredittap som forventes å påløpe er tidligere vurdert av IASB i deres førsteutkast til impairment standard. En implementering av dette innfører store praktiske komplikasjoner ved beregningen og det er ikke beskrevet i høringsutkastet hvordan dette skal tas hensyn til og hvilke modeller som eventuelt skal benyttes.</p> <p>Spesielt paragraf 11.20N-B som er tatt ut av sin sammenheng fra NRS 18.15 sår usikkerhet rundt hvorvidt det kreves nye beregninger av effektiv rente ved verdifall. Det gjelder også om en eventuelt ny rente må beregnes ved tilfeller nevnt i paragraf 11.22N-A om krav om nedskrivning av fastrentelån og obligasjoner.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Amortisert kost i et LVP- basert rammeverk som norsk god regnskapsskikk bør kun være en metode for periodisering av underkurs/overkurs og transaksjonskostnader, alternativt med en lineær periodisering slik norsk god regnskapsskikk tillater. Høringsutkastet er ikke i tråd med <i>IFRS for SMEs</i> eller gjeldende norsk god regnskapsskikk og det er usikkert om dette er den faktiske hensikten.</p> <p>Vi anbefaler at paragrafene 11.16 – 11.25 strykes og erstattes med NRS 18.13 – 18.15.</p>
11.16	<p>"Den effektive renten fastsettes på grunnlag av den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen eller forpliktelsen ved førstegangsinnregning." Etter vår mening er det uklart om noen av de påfølgende bestemmelser innebærer at denne renten som beregnes ved førstegangs innregning skal endres på senere tidspunkt, ref. enkelte av de påfølgende punkter.</p>
11.17N	<p>Effektiv rente- beregning hvor kjente kredittap som har påløpt og kredittap som forventes å påløpe er tidligere vurdert av IASB i deres førsteutkast til standarder. En implementering av dette innfører store praktiske problemer ved beregningen og det er ikke beskrevet i høringsutkastet hvordan dette skal tas hensyn til. Etter vår mening må konsekvensen og den regnskapsmessige behandlingen av endrede estimater for forventede kredittap klargjøres nærmere. Videre bør den praktiske håndteringen ved større porteføljer av fordringer vurderes nærmere.</p>
11.20N-A	<p>"Dersom et foretak reviderer sine estimater for innbetalinger, skal foretaket justere den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen for å gjenspeile faktiske og reviderte estimerte kontantstrømmer." Deretter henvises det til 11.25(a)N for måling. Etter vår mening er det uklart hvilken rente som er tenkt anvendt både i beregningen av nedskrivningen og i den påfølgende inntektsføringen av renteinntekt. <i>IFRS for SMEs</i> holder seg til tankegangen i IAS 39 med en "inntrådt tapsmodell" hvorpå det er den opprinnelig effektive renten som skal anvendes. Her må NRS klargjøre.</p>
11.20N-A	<p>"Reversering av tap ved verdifall innregnes i samsvar med nr. 11.26. En eventuell gevinst som følge av redusert kredittrisiko, som ikke representerer en</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>reversering av tap ved verdifall, innregnes i resultatregnskapet når den realiseres." – Når siste setning sees opp mot ordlyden i 11.26 er det vanskelig å se i hvilke situasjoner det kan oppstå gevinst som ikke er reversering av tap. 11.26 fastslår at "Reverseringen skal ikke føre til at den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen (fratrullet en eventuell avsetningskonto) overstiger det den balanseførte verdien ville vært dersom verdifallet ikke var blitt innregnet tidligere." Hvordan en gevinst kan oppstå utover dette er ikke nærmere beskrevet, og det er vanskelig å se hvordan dette kan inntreffe.</p>
11.22N-A	<p>Paragrafen indikerer at det følger av regnskapslovens § 5-2 og § 5-3 at langsiktige fordringer med fast rente og fastrenteobligasjoner "skal nedskrives som følge av økte markedsrenter". Er dette slik å forstå at når renten stiger så kommer 11.25 (a)N til anvendelse, hvorpå nåverdi skal beregnes med den økte markedsrenten? Skal dette endre den rente som legges til grunn for påfølgende inntektsføring av renteinntekter? I så fall, dersom renten har steget frem til den første regnskapsavslutningen siden fordringen/obligasjonen ble anskaffet, hvordan skal de opprinnelige forventede tap som ble estimert ved beregningen av den opprinnelig effektive rente håndteres? Dersom markedsrenten ikke hadde steget, ville disse forventede tapene blitt innregnet i resultatet over instrumentets løpetid gjennom en lavere renteinntekt enn om de ikke var inkludert i beregningen av effektiv rente.</p>
11.24	<p>11.24 som er en delvis oversettelse av <i>IFRS for SMEs</i> inneholder bestemmelser om porteføljevurdering som etter vår mening vil kunne avvike betydelig fra norsk praksis. Det er i den forbindelse verdt å nevne at formål og innretning av en bestemmelse om porteføljevurdering vil være annerledes for et måleregime som IFRS hvor utgangspunktet er måling til virkelig verdi eller til amortisert kost, sammenlignet med et måleregime som vi har i Norge, hvor laveste verdis prinsipp er sentralt. Etter vår mening må 11.24 derfor tilpasses norske forhold.</p> <p>11.24 åpner for porteføljevurdering for "finansielle eiendeler med tilnærmet like risiko-trekk." (Her har NRS utelatt "credit risk" som <i>IFRS for SMEs</i> har satt som forutsetning for porteføljevurderingen uten at denne</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>endringen er markert i høringsutkastet.) Etter vår mening medfører høringsutkastets bestemmelse en uheldig innsnevring av norsk praksis. For eksempel har det vært norsk praksis å vurdere verdipapirporteføljer som er bevisst satt sammen og styres enhetlig som en portefølje, og består av for eksempel både aksjer og obligasjoner, som en portefølje når det gjelder vurdering etter laveste verdis prinsipp. Dersom en ny norsk regnskapsstandard skal inkludere bestemmelser om porteføljevurdering er det viktig å avstemme konsekvensene mot dagens norske praksis og hensynta det faktum at måleregimene i IFRS og regnskapsloven er ulike.</p>
11.25	<p>Ad punkt (a)N: "For et instrument målt til amortisert kost i samsvar med nr. 11.14 (a) (i) og (ii)N er tapet ved verdifall differansen mellom eiendelenes balanseførte verdi og nåverdien av estimerte kontantstrømmer." Det fremgår ikke av høringsutkastet hvilken rente som skal legges til grunn i beregningen av nåverdien og hvilken rente som skal legges til grunn ved den påfølgende inntektsføring av renteinntekter, ref. i den forbindelse kommentaren til 11.17N og 11.20N-A ovenfor.</p>
11.25	<p>Slik vi forstår høringsutkastets 11.25 vil børsnoterte og relativt likvide obligasjoner måles for verdifall til nåverdien av estimerte kontantstrømmer. Vi har ovenfor kommentert klarheten mht. hvilken rente som skal legges til grunn ved beregningen. Etter vår mening vil resultatet av beregningen i 11.25 dessuten kunne avvike fra virkelig verdi etter regnskapslovens § 5-2 og § 5-3, ref. også 11.22N-A som henviser til disse bestemmelsene i regnskapsloven.</p>
11.26	<p>Som vi har redegjort for ovenfor fremstår det i høringsutkastet uklart hvilken rente som skal legges til grunn i de ulike situasjoner. Dette gjelder også ved beregning av det beløp som skal reverseres etter 11.26. <i>IFRS for SMEs</i> har basis i en "inntrådt-taps modell" og holder fast ved den opprinnelige effektive rente. (for fastrenteinstrumenter)</p>
11.26	<p>Etter 11.26 skal "Reversering av tap ved verdifall innregnes i samsvar med nr. 11.26. En eventuell <u>gevinst</u> som følge av redusert kredittrisiko, som ikke representerer en reversering av tap ved verdifall, innregnes i resultatregnskapet når den realiseres. Vi har vanskelig for å se hva slags gevinst det her er tenkt på og nødvendigheten av denne bestemmelsen siden</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	11.26 slår fast at reverseringen ikke skal føre til at den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen overstiger det den balanseførte verdien ville vært dersom verdifallet ikke var blitt innregnet tidligere.
11.33-11.38	<p>Reglene om fraregning av eiendeler vil innebære en endring av gjeldende praksis. Bestemmelsene vedrørende dette vil medføre at det blir færre tilfeller av fraregning i forbindelse med factoring, verdipapirisering og andre overføringer av fordringer enn det som er tilfelle i dag. Det vil igjen kunne påvirke lånevilkår mv.</p> <p>Når det gjelder reglene om fraregning av forpliktelser vil også den nye standarden representere en endring i forhold til gjeldende praksis. Slik regelverket er foreslått vil for eksempel gjeldsettergivelse i en rekke tilfeller inntektsføres mens slike tilfeller etter gjeldende norsk regnskapspraksis føres mot egenkapitalen.</p> <p>Vi anbefaler at dagens regler knyttet til fraregning videreføres.</p>
11.40N	Bestemmelsen i høringsutkastet snevrer inn omfanget av opplysningskrav for bruk av porteføljeprinsipp til egenkapitalinstrumenter. Vi stiller spørsmål ved hvorfor behovet for informasjon om porteføljevurdering innsnevres til kun å gjelde egenkapitalinstrumenter når 11.24 åpner for at dette også kan gjelde andre typer instrumenter. Vi anbefaler å endre til "Et foretak som anvender porteføljeprinsippet, skal gi opplysninger om og begrunne dette."
11.45	Opplysningskrav burde komme inn ved helhetlige endringer, eller videreføring av dagens krav. Krav som blir innført enkeltvis vil kun øke kompleksiteten og ikke nødvendigvis gjøre dette lettere for regnskapsbruker. Vi anbefaler at paragrafen fjernes.
11.47	Opplysningskrav burde komme inn ved helhetlig endringer, eller videreføring av dagens krav. Krav som blir innført enkeltvis vil kun øke kompleksiteten og ikke nødvendigvis gjøre dette lettere for regnskapsbruker og -produsent. Vi anbefaler at paragrafen fjernes.

3.12 Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Se generelle kommentarer til kapittel 11 ovenfor.</p> <p>I sikringsbestemmelsene i kapittel 12 i <i>IFRS for SMEs</i> inkluderes valutarisiko for nettoinvesteringer i utenlandsk virksomhet blant de risikoer som kan være gjenstand for sikringsbokføring. Høringsutkastet, som har tatt inn bestemmelsene i NRS 18, inneholder ikke bestemmelser om sikring av nettoinvesteringer i utenlandsk virksomhet. Etter vår mening må en norsk regnskapsstandard også inneholde bestemmelser om sikring av nettoinvesteringer i utenlandsk virksomhet. Dette er sikringsaktiviteter som er gjenstand for sikringsbokføring i stor grad i dagens norske regnskapspraksis.</p>
12.4	Denne bestemmelsen er tilpasset en virkelig verdi-måling av derivater etter IFRS og vil ikke passe inn i laveste verdi-prinsippene som ligger til grunn i norsk god regnskapsskikk. Etter IFRS vil en kontrakt som vurderes som et derivat kunne måles til fair value og det er hensiktsmessige tillatte metoder for førstegangs innregning og etterfølgende måling. Etter norsk god regnskapsskikk vil derivatet måles etter laveste verdis prinsipp og transaksjonsprinsippet, som vil gi begrenset nytteverdi for regnskapsbruker og utgjør ingen forenkling for regnskapsprodusenten. Det vil kun gi utslag ved enkelte tapskontrakter. Vi anbefaler at paragrafen fjernes.
12.5	Denne bestemmelsen er tilpasset en virkelig verdi-måling av derivater etter IFRS og vil ikke passe inn i laveste verdi-prinsippene som ligger til grunn i norsk god regnskapsskikk. Etter IFRS vil en kontrakt som vurderes som et derivat kunne måles til fair value og det er hensiktsmessige tillatte metoder for førstegangs innregning og etterfølgende måling. Etter norsk god regnskapsskikk vil derivatet måles etter laveste verdis prinsipp og transaksjonsprinsippet, som vil gi begrenset nytteverdi for regnskapsbruker og utgjør ingen forenkling for regnskapsprodusenten. Det vil kun gi utslag ved enkelte tapskontrakter. Vi anbefaler at paragrafen fjernes.
12.7N	12.7N sier at en finansiell eiendel eller forpliktelse skal måles til virkelig verdi, som vanligvis er transaksjonsprisen. Vi stiller spørsmål ved om måling til

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>virkelig verdi ved førstegangsinnregning er i samsvar med regnskapsloven. Etter regnskapslovens § 4-1 skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet). Videre gjør vi oppmerksom på at bestemmelsen kan medføre dag 1-gevinst. Dette er ikke i henhold til transaksjonsprinsippet eller andre av regnskapslovens prinsipper og må derfor endres.</p>
12.8N	<p>Virkeområde i kapittel 12 vil i praksis være derivater jf. 11.6b, og bestemmelsen må derfor leses med hensyn på dette. Grunnet dette kommenterer vi på følgende to punkter;</p> <p>1) " Øvrige finansielle eiendeler innenfor virkeområdet til kapittel 12 skal måles til anskaffelseskost fratrullet verdifall." Da egenkapitalinstrumenter og obligasjoner inngår i kapittel 11 er begrepet "anskaffelseskost fratrullet verdifall" lite dekkende for finansielle instrumenter som inngår i kapittel 12. Dette vil normalt kunne være derivater hvor kost er 0 og det er senere innregning av urealiserte tap, for eksempel på en opsjon eller renteswap.</p> <p>2) "Finansielle forpliktelser måles tilsvarende som finansielle eiendeler, men det er ikke krav om å innregne urealiserte tap som følge av endring i rentenivå på annen langsiktig og kortsiktig gjeld, jf. regnskapsloven § 5-13." Bestemmelsen er lik den som følger av regnskapsloven §5-13, men når den står i sammenheng med kapittel 12 kan det tolkes at det bl.a. på renteswapper ikke skal innregnes urealisert tap ved en renteendring. Dette er i så fall i strid med laveste verdis prinsipp, og det er ikke tydelig om dette er intensjonen i høringsutkastet. Det kan tenkes enkelttilfeller hvor bestemmelsen er hensiktsmessig, men i hovedsak vil den ikke være veiledende for instrumenter som inngår i kapittel 12.</p> <p>Vi anbefaler at ordlyden i NRS 18.12 benyttes i stedet.</p>
12.15N	<p>Kapittel 12 bør omtale sikring av nettoinvesteringer i utenlandsk virksomhet i tillegg til kontantstrømsikring og verdisikring da dette er en hensiktsmessig metode for sikring. Slik kapitlet fremstår nå vil dette ikke være en tillatt metode for sikring. Vi anbefaler følgende tekst:</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>"Regnskapsmessig sikring skal gjennomføres etter dette kapitlets regler for kontantstrømsikring, verdisikring eller sikring av nettoinvestering i utenlandske enheter. (...)" Videre bør sikring av nettoinvesteringer i utenlandsk virksomhet omtales nærmere i et eget punkt.</p>
12.26N	<p>"Et foretak som anvender dette kapitlet skal gi alle de opplysningene som kreves i kapittel 11, og disse opplysningene skal omfatte finansielle instrumenter som både hører inn under virkeområdet for dette kapitlet og virkeområdet for kapittel 11."</p> <p>Ordlyden er unødvendig komplisert da det vel må være gitt at opplysningskravene i kapittel 11 vil gjelde de finansielle eiendeler og forpliktelser som hører inn under virkeområdet for kapittel 11.</p> <p>"Dersom foretaket bruker sikringsbokføring, skal det i tillegg gi de tilleggsopplysningene som er angitt i nr. 12.27N."</p> <p>Dette gjentas i 12.27 og dekkes av innledning i overskrift.</p> <p>"Et foretak som anvender dette kapitlet skal også gi opplysninger om finansielle instrumenter som hører inn under virkeområdet for dette kapitlet, som angitt i nr. 12.30N – 12.32N."</p> <p>Dette anses unødvendig da det fremkommer hva som er relevant i de aktuelle punktene.</p>
12.32N	<p>Tredje ledd i § 7-17 vil også være relevant jf. 12.13 og videre 11.22N-A. Vi anbefaler å legge til følgende tekst:</p> <p>"For finansielle anleggsmidler vurdert etter § 5-3 der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi, skal det opplyses om balanseført verdi og virkelig verdi av den enkelte eiendelen eller en hensiktsmessig gruppering av eiendelene. Det skal gis en begrunnelse for hvorfor nedskrivning ikke er foretatt. Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet er forbigående."</p>

3.13 Kapittel 13 – Beholdninger

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
-------------------------------	-------------

13.22	Vi anbefaler å fjerne kravet i punkt (a), tilsvarende som er gjort for punkt (e), ettersom det i kapittel 8 er påkrevd å opplyse om vesentlige regnskapsprinsipper.
13.22	Vi foreslår å fjerne "Dersom det er vesentlig" fra punkt (b)N ettersom det foreligger et generelt vesentlighetskrav til bunn for regnskapsavleggelsen, samt at dette er et krav fra regnskapsloven § 7-10.

3.14 Kapittel 14 – Investering i tilknyttede foretak

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Etter vår oppfatning bør NRS i Norsk Regnskapsstandard også innarbeide hvordan reglene om avsetning til fond for vurderingsforskjeller er å forstå. Vår erfaring er at disse reglene er utfordrende for mange. Det vil etter vår mening trolig være svært nyttig for målgruppen om NRS bidrar på dette området.
14.6N	Ettersom det står at investoren <u>kan</u> innregne utbyttet som inntekt, bør det også fremgå hva som er alternativet/alternativene. Vi stiller dog spørsmål ved hvorvidt adgangen til inntektsføring av hele utbyttet, uavhengig av om det er opptjent i eierperioden eller ei, er i samsvar med regnskapslovens opptjeningsprinsipp. Det fremstår som underlig for oss at begge/alle alternativer kan være riktig forståelse av opptjeningsprinsippet.
14.8	Ad punkt (a): Vi ber NRS tydeliggjøre hvordan "mottatt" skal forstås; mener NRS at "mottatt" skal forstås som at f.eks. kontanter skal være mottatt av investor? Dette vil ha en konsekvens for fond for vurderingsforskjeller.
14.8	Ad punkt (e): Vi har observert en del uklarheter i praksis knyttet til eliminerings av transaksjoner med tilknyttede foretak. Vi anbefaler derfor at det gis veiledning med illustrative eksempler i et anvendelsestillegg. Det kan eksempelvis være hensiktsmessig å presisere hvordan kjøp og salg av tjenester skal håndteres, herunder hvis mellomværendet ikke gjøres opp løpende. Videre hvorvidt urealisert gevinst eller tap på transaksjoner mellom to tilknyttede foretak skal elimineres. Det vil også være nyttig å illustrere hvordan eliminering av urealisert gevinst eller tap skal gjennomføres i tilfeller

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	der en eiendel som hos selger (det tilknyttede foretaket) er presentert som varebeholdning blir kjøpt av et selskap (investor) som skal anvende eiendelen som varig driftsmiddel, herunder hvordan elimineringen skal reverseres.
14.8	Ad punkt (i) (ii)N: Etter vår oppfatning er dette unødig kompliserende for foretak i hovedmålgruppen. Etter vår oppfatning bygger regnskapsloven på prinsippet om "kostprisakkumulering". Dette vil også medføre høyere anskaffelseskost enn virkelig verdi, som vil kunne medføre en umiddelbar nedskrivningsplikt.
14.8	Ad punkt (i) (ii)N: Etter vår oppfatning bør NRS tydeliggjøre hvordan ny verdi skal etableres/beregnes. Det vises også til vår kommentar til 9.19 ovenfor.

3.15 Kapittel 15 – Investering i felleskontrollerte virksomheter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Etter vår oppfatning bør NRS i Norsk Regnskapsstandard også innarbeide hvordan reglene om avsetning til fond for vurderingsforskjeller er å forstå. Vår erfaring er at disse reglene er utfordrende for mange. Det vil etter vår mening trolig være svært nyttig for målgruppen om NRS bidrar på dette området.</p> <p>Vi mener NRS må utdype og forklare punktene NRS selv påpeker som mulig problematiske i høringsbrevet. NRS må gjøre sitt ytterste for å utgi en standard som vil være til reell hjelp for regnskapsprodusentene.</p> <p>Så vidt vi klarer å se mangler kapitlet regulering av en del sentrale forhold som f eks. hva som skjer om man ikke lenger kan benytte bruttometoden (f eks. overgang til kostmetoden; eller fordi kontroll oppnås). NRS oppfordres til å "avstemme" kapitlet mot tilsvarende regulering og omtale i kap. 14. Det vises også til vår kommentar til 9.19 ovenfor.</p>
15.11N	Ettersom det står at investoren <u>kan</u> innregne utbyttet som inntekt, bør det også fremgå hva som er alternativet. Vi stiller dog spørsmål ved hvorvidt adgangen til inntektsføring av hele utbyttet, uavhengig

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	av om det er opptjent i eierperioden eller ei, er i tråd med regnskapslovens opptjeningsprinsipp.
15.13	Se kommentarer til 14.8 ovenfor.
15.16	Vi anbefaler at det gis eksempler, for eksempel i et anvendelsestillegg.

3.16 Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Etter vårt syn er det hensiktsmessig å innføre bestemmelser for eiendom, anlegg og utstyr som til stor del savnes under eksisterende god regnskapsskikk. Den veiledning som kapittel 17 gir anses å være til stor hjelp for brukeren i regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr. Imidlertid er det etter vår oppfatning en svakhet at det ikke er innarbeidet veiledning mht å tillempe dekomponering, utskiftning og estimering av restverdi, spesielt med hensyn til når dekomponering er "vesentlig" og hvor grensen for dekomponering bør etableres i praksis, ref. de spesifikke kommentarene nedenfor. Det foreslås at dette tas med i et anvendelsestillegg som også inkluderer illustrative eksempler.
17.6	<p>Denne bestemmelsen anses rimelig om man skal tillempe dekomponering. Imidlertid bør det tas med veiledning som spesifiserer hvordan et foretak skal fraregne en del som skiftes ut når det ikke lett kan bestemme den utskiftede delens balanseførte verdi. Vi anbefaler at teksten i IAS 16.70 inkluderes som veiledning.</p> <p>IAS 16.70 (endret referanse fra nr. 7 til nr.4): <i>"Dersom et foretak, i samsvar med innregningsprinsippet i nr. 4, i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregner anskaffelseskost for en erstatning av en del av en slik enhet, skal foretaket fraregne den erstattede delens balanseførte verdi, uansett om den erstattede delen var avskrevet separat, eller ikke. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å beregne den erstattede delens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for</i></p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p><i>erstatningsdelen som en indikasjon på hva anskaffelseskost for den erstattede delen var på tidspunktet da den ble anskaffet eller tilvirket.</i></p> <p>Vi mener også at veiledning knyttet til dekomponering og utskiftning bør inkluderes i et anvendelsestillegg (se nedenfor under dekomponering).</p>
17.16	<p>Vi anser at oversettelsen av "significantly" til "vesentlig" ikke er riktig. Etter vår oppfatning innebærer vesentlig at et selskap må beregne avskrivningen både om selskapet dekomponerer eller ikke for å så å ta stilling til om det er vesentlig forskjell. Dette vil være veldig ressurskrevende. "Significantly" bør derfor oversettes i tråd med betydningen det har i <i>IFRS for SMEs</i>, for eksempel "betydelig".</p> <p>For å gjøre regnskapsprodusentene bedre i stand til å gjennomføre dekomponering (og utskifting) anser vi også at det er viktig å gi veiledning som skaper forståelse for hvordan metoden skal anvendes og hva som er "vesentlig" (eller betydelig) i denne sammenheng. En slik veiledning bør gi eksempler på hvordan man i praksis skal forstå hvor grensen går for å måtte gjennomføre dekomponering. Dette egner seg etter vårt syn best i et anvendelsestillegg som også bør inkludere illustrative eksempler.</p>
17.18	<p>Estimering av restverdi på balansedagen er etter vår erfaring lite brukt i praksis. I likhet med dekomponering ser vi at det kan kreves mye ressurser og oppstå stor usikkerhet når et foretak skal etablere restverdi ved overgangen til ny norsk regnskapsstandard, samt i etterfølgende regnskapsperioder. Det anses derfor hensiktsmessig å inkludere veiledning i et anvendelsestillegg som også inkluderer illustrative eksempler.</p>
17.19	<p>Det er uklart om estimeringen av restverdi må gjentas på hver balansedag eller om den er indikatorendret slik at den bare gjentas når indikasjoner i 17.19 er til stede. Definisjonen av "restverdi" i ordlisten kan kanskje tolkes dit hen at estimering må gjentas på hver balansedag. 17.19 indikerer imidlertid at det bare skal gjentas om det finnes indikasjoner på endring. Dette bør tydeliggjøres i standarden.</p>
17.25	<p>For å gjøre det tydelig for brukeren bør det nevnes at beløpet som innregnes skal være beste estimat, med</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	henvisning til kapittel 21. Det bør også gis veiledning om hvordan dette skal presenteres ettersom det er forskjeller mellom IAS 16 og norsk praksis.
17.31	Ad punkt (e) (iii): Vi stiller spørsmål ved hvorfor et avvik fra <i>IFRS for SMEs</i> anses nødvendig i dette tilfellet.
17.32	Vi antar at dette utgår som følge av ønsket om enkelte forenklinger, men etter vårt syn vil disse opplysningene være viktige for flere grupper regnskapsbrukere. Vi observerer at kapittel 8.13N inkluderer opplysninger om pant eller lignende sikkerheter i foretakets eiendeler, men kan ikke se at det kreves opplysninger om "contractual commitments" i øvrige kapitler.

3.17 Kapittel 18 – Andre immaterielle eiendeler enn goodwill

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Regnskapsloven krever at immaterielle eiendeler balanseføres (med unntak for forskning og utvikling som kan kostnadsføres) basert på de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i regnskapsloven § 5-3. <i>IFRS for SMEs</i> krever at immaterielle eiendeler innregnes basert på lignende kriterier som NRS 19 <i>Immaterielle eiendeler</i>, men tillater ikke innregning av internt utviklede immaterielle eiendeler. For å endre <i>IFRS for SMEs</i> til å reflektere det regnskapsloven krever har man fjernet kravet i 18.4c i <i>IFRS for SMEs</i> for å innregne en immateriell eiendel relatert til "the asset does not result from expenditure incurred internally on an intangible item". Den uheldige effekten av dette er at <i>IFRS for SMEs</i> ikke har noen veiledning knyttet til balanseføring av internt utviklede immaterielle eiendeler og mye av veiledningen i NRS 19 knyttet til dette er ikke videreført i høringsutkastet. Det er også mye annen veiledning som ikke er videreført, eksempelvis:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor definisjonen (2.1.1) ■ Forholdet mellom egen tilvirkning av immaterielle eiendeler og forskning og utvikling (2.1.2) ■ Egen tilvirkning som ikke regnes som forskning og utvikling (2.1.4).

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<ul style="list-style-type: none"> ■ Utgangspunkt (2.2.1) og balanseføring eller kostnadsføring (2.2.2) ■ Utgifter til egen tilvirkning – regnskapslovens generelle vurderingsregler (2.2.3) (med unntak for vurdering av enkelte aktiviteter i forhold til kravene til balanseføring) ■ Forskning og utvikling – regnskapslovens spesielle vurderingsregel (2.2.5) ■ Deler av kjøp av virksomhet (2.3.2) ■ Det meste av Egen tilvirkning av immaterielle eiendeler (2.3.3) ■ Spesielle problemstillinger (2.7) ■ Presentasjon i balansen (2.8.1) ■ Deler av veiledningen i Noteopplysninger (2.8.2) <p>Etter vår oppfatning burde deler av denne veiledning omarbeides og inkluderes i kapittel 18, eventuelt i et anvendelsestillegg.</p>
18.1	<p>Er det bevisst at kapittel 18 også skal omfatte eiendel ved utsatt skatt? Eiendel ved utsatt skatt er i oppstillingsplanen i høringsutkastets kapittel 4 inkludert under immaterielle eiendeler, i motsetning til i kapittel 4 i <i>IFRS for SMEs</i>. Ettersom det i 18.1 står at kapitlet gjelder alle immaterielle eiendeler bortsett fra goodwill, vil derfor eiendel ved utsatt skatt være innenfor virkeområdet i dette kapitlet.</p>
18.8N	<p>Vi stiller spørsmål ved hvorfor det er behov for å fjerne <i>IFRS for SMEs</i> ordlyd "...legal or other contractual rights and its fair value cannot be measured reliably because the asset either...". Videre er henvisningen til 19.5 (d)N i punkt (b) ikke riktig. Vi antar at henvisningen skal være til 19.15N.</p>
18.16N	<p>Ordet "materielle" i setningen "... tilvirkningen av materielle eiendommer, anlegg og utstyr..." er overflødig. Det henger igjen fra NRS 19 hvor tilsvarende ordlyd er "materielle driftsmidler".</p>
18.19N	<p>I <i>IFRS for SMEs</i> er det spesifikt omtalt at alle immaterielle eiendeler skal anses å ha en begrenset levetid. Regnskapsloven § 5-3 krever imidlertid kun at anleggsmidler som har begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Det antas at dette er årsaken til at ovennevnte formulering i <i>IFRS for SMEs</i> ikke er tatt inn i kapittel 18. Ettersom det ikke er noen omtale av immaterielle eiendeler med ubestemt</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	utnyttbar levetid i kapittel 18, anbefaler vi at det kommer klarere frem hvorvidt alle immaterielle eiendeler skal anses å ha en bestemt utnyttbar levetid eller ei.
18.24	Det er uklart om estimeringen av restverdi må gjentas på hver balansedag, eller om den er indikatorrevet slik at den bare gjentas når indikasjoner i 18.24 er til stede. Definisjonen av "restverdi" i ordlisten kan kanskje tolkes dit hen at estimering må gjentas på hver balansedag. 18.24 indikerer imidlertid at det bare skal gjentas om det foreligger indikasjoner på endring. Dette bør tydeliggjøres i standarden.
18.27	Ad punkt(e) (iii): Vi stiller spørsmål ved hvorfor et avvik fra <i>IFRS for SMEs</i> anses nødvendig i dette tilfellet.
18.28	Vi antar at dette utgår som følge av ønsket om enkelte forenklinger, men etter vårt syn vil disse opplysningene være viktige for flere grupper regnskapsbrukere.

3.18 Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Etter vår oppfatning er virksomhetssammenslutninger et område hvor NRS med fordel kan gjøre flere forenklinger.</p> <p>Vi mener det er en svakhet ved foreliggende utkast til Norsk Regnskapsstandard at det ikke er innarbeidet veiledning mht fastsettelse av virkelig verdi. Prinsipielt mener vi at Norsk Regnskapsstandard burde ha samme utgangspunkt som IFRS 13 <i>Måling av virkelig verdi</i> for fastsettelse av virkelig verdi, dog enklere dokumentasjonskrav. Subsidiært, hvis NRS skulle mene at norske foretak generelt ikke er modne for en regulering ala den som følger av IFRS 13, bør eksisterende veiledning etter vår oppfatning videreføres. Da NRS innfører flere av de løsningene som fulgte av den "gamle" IFRS 3, og som innebærer et skritt tilbake ift. eksisterende norsk regnskapsregulering, mener vi det er viktig at NRS utarbeider veiledning til hvordan disse "gamle" reglene er å forstå, og skal praktiseres.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Vi mener videre at den veiledning som følger av NRS 9 <i>Fusjon</i>, dvs. hvordan operasjonalisere regnskapsføring av en virksomhetssammenslutning som skjer i form av en selskapsrettslig fusjon og som skal regnskapsføres til virkelig verdi, bør videreføres.</p>
	<p>Betinget vederlag lager problemer, iht. NRS 17 <i>Virksomhetskjøp og konsernregnskap</i> skal dette alltid klassifiseres som gjeld, men i foreslått ny standard ser det ut til å følge "IFRS-hovedreglene". Har NRS vurdert om det er i samsvar med selskapsrettslige regler å presentere dette i egenkapitalen. Vil det skape utfordringer ved en etterfølgende kapitalforhøyelse når selger skal få oppgjør i aksjer i selskapet for det betingede vederlaget?</p>
19.2 (d)N	Setningen er meget tungt tilgjengelig. NRS må tydeliggjøre hva meningen er.
19.2N	NRS bes forklare avgrensning mot 19.2 (c).
19.3	Slik vi leser dette endrer NRS nå norsk god regnskapsskikk slik at generalforsamlingstidspunktet ikke lenger er mer eller mindre generelt akseptert som overtakelsestidspunktet. Faglig mener vi denne endringen er riktig men vi undres på om den er forenkende, følgelig ønsker vi å spørre hvorfor NRS nå mener tiden er moden for endret regulering.
19.9	<p>Definisjon av kontroll er "gammel" (ikke IFRS 10 <i>Konsernregnskap</i>). I kap 9.5N utvider NRS kontrolldefinisjonen til også å omfatte faktisk kontroll, en særnorsk regulering som også er uklar, samtidig som omtalen av SPE også videreføres. Etter vår oppfatning er det lite formålstjenlig å lage en slik tredelt norsk kontrolldefinisjon, avvikende fra IFRS 10. Vi ber også NRS vurdere det faktum at IASB i 2005 uttalte at kontrolldefinisjonen som ligger i IFRS for SMEs innbefattet faktisk kontroll.</p> <p>Vi støtter ikke at NRS lager en særnorsk definisjon som ikke harmonerer verken med ny eller gammel IFRS-definisjon.</p> <p>Prinsipielt, tatt hensyn til hvilke foretak som er hovedmålgruppen for denne regnskapsstandarden, ønsker vi å stille spørsmål ved kompleksiteten i NRS sin regulering. Vi foreslår at 9.5N tas bort.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Definisjonen av kontroll som ligger i <i>IFRS for SMEs</i> stammer fra IAS 27. Etter hvert etablerte det seg en omforent forståelse av hva denne definisjonen betydde, og DnR sendte bl.a. brev til Justisdepartementet for å få en avklaring på hva en slik regnskapsmessig forståelse av kontroll innebar selskapsrettslig. Makt til å styre inntreffer meget sent i prosessen i f.eks. en fusjon. En av de større utfordringene med <i>IFRS for SMEs</i>, som utgitt av IASB, er at den bygger på IFRS, om enn slik IFRS var for noen år siden. Etter KPMGs oppfatning vil en oversettelsestro standard som foreslått av NRS medføre stor risiko for ulik praktisering – eksemplifisert med at de IFRS-kyndige vil forstå kontroll på en måte, mens de som ikke har noen IFRS-erfaring trolig vil videreføre norsk forståelse (generalforsamling). KPMG ser med bekymring på at NRS legger opp til å utgi en standard som vil medføre mindre konsistens, at NRS foreslår å utgi en standard hvor man allerede på utgivelsestidspunktet vet at det vil bli mindre konsistens pga. mangel på veiledning.</p>
19.11N	<p>Etter vår oppfatning er denne bestemmelsen, som er basert på IFRS 3R, ikke en nødvendig regel for denne målgruppen. IASB vurderte hvilken av virksomhetssammenslutningsstandardene som skulle tas inn i <i>IFRS for SMEs</i>, IFRS 3 (2004) eller IFRS 3R. IASB valgte førstnevnte. NRS har, så langt vi kan se, ikke begrunnet avviket mot <i>IFRS for SMEs</i>. Vi ser ikke behovet - og er følgelig uenig i kravet. Vi mener også det blir fremmed å kun innføre denne delen av IFRS 3R, og samtidig beholde eksempelvis at utgifter er del av anskaffelseskost. Slik NRS har formulert reglene vil balanseført verdi overstige virkelig verdi, og derved medføre umiddelbart nedskrivningsbehov. Løsningen foreskrevet av NRS er etter KPMGs oppfatning i strid med regnskapsloven.</p>
19.21 (b)	<p>NRS bes tydeliggjøre innholdet i dette kravet.</p>

3.19 Kapittel 20 – Leieavtaler

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
20.1	Ad punkt (d): Biologiske eiendeler er tatt ut av kapittel 34 og tatt inn i kapittel 13 og henvisningen må derfor korrigeres til riktig kapittel.
20.1	<p>Punkt (e) vil etter vår vurdering være lettere å lese ved å bruke opplisting. Videre bør det tas inn en henvisning til 12.4. Vi foreslår derfor følgende endrede tekst:</p> <p><i>leieavtaler som kan føre til tap for utleieren eller leietakeren som følge av avtalevilkår som ikke er knyttet til;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>endringer i prisen på den leide eiendelen,</i> • <i>endringer i valutakurser eller</i> • <i>motpartens mislighold</i> <p><i>(se nr. 12.3(f), jf. 12.4)</i></p>
20.1	Vi anbefaler at det i punkt (f) legges inn henvisning til relevante kapitler. En tydelig henvisning til de kapitlene som regulerer denne typen avtaler, for eksempel kapittel 27 for utleier og kapittel 21 for leietaker, vil lette brukerens forståelse av sammenhengen og begrunnelsen for unntaket.
20.2	I NRS 14 <i>Leieavtaler</i> , pkt. 68A, er henvisning til IFRIC 4 <i>Fastsettelse av hvorvidt en avtale inneholder en leieavtale</i> tatt inn. Vår forståelse av bestemmelsen her er at denne forsøker å dekke fortolkningen i IFRIC 4. Vi mener imidlertid at formålet med IFRIC 4 ikke på tilfredsstillende måte ivaretas av bestemmelsen, og at bestemmelsen kan fange opp kontrakter som etter NRS 14 og IAS 17 <i>Leieavtaler</i> ikke ville vært vurdert som leiekontrakter. Vår oppfatning er at bestemmelsen bør endres for på en bedre måte bli synkronisert med denne uttalelsen.
20.3	I NRS 14, pkt. 68A, er henvisning til IFRIC 4 tatt inn. Vår forståelse av bestemmelsen her er at denne forsøker å dekke fortolkningen i IFRIC 4. Vi mener imidlertid at formålet med IFRIC 4 ikke på tilfredsstillende måte ivaretas av bestemmelsen, og at bestemmelsen kan fange opp kontrakter som etter NRS 14 og IAS 17 ikke ville vært vurdert som leiekontrakter. Vår oppfatning er at bestemmelsen bør endres for på en bedre måte bli synkronisert med denne uttalelsen. Vi observerer at paragraf 20.3 er foreslått endret i høringsutkastet til oppdatert <i>IFRS for SMEs</i> .

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
20.4	Definisjonen i denne bestemmelsen avviker fra begrepsbruken i ordlisten. Vi foreslår at begrepsbruken i ordlisten endres slik at den samsvarer med ordlyden i 20.4.
20.5	<p>Ad punkt (a): Dette kriteriet forutsetter at man på avtaletidspunktet har inngått avtale om at leietaker ved leieavtalens slutt skal overta eiendelen. I gjeldende standard er dette kriteriet ikke tatt med. Bakgrunnen for dette er grensedragningen mot kjøp etter norsk rett. Denne typen avtale vil være å vurdere som et kjøp på avbetaling, og er derfor ikke en leieavtale i regnskapsmessig forstand.</p> <p>Eiendel som verdsettes i samsvar med nåverdimetoden er dekket gjennom bestemmelsen 17.13. I tillegg til dette dekkes gjeldsforpliktelsen gjennom bestemmelsen i 11.13N.</p> <p>Med bakgrunn i dette bør 20.5 a) ikke være del av Norsk Regnskapsstandard.</p>
20.5	Ad punkt (b): "Rimelig sikkert" bør utheves da dette er et uttrykk som er i ordlisten.
20.5	<p>Ad punkt (c): Teksten samsvarer med oversettelsen av IAS 17. Det er dog et avvik mot begrepsbruken i NRS 14 som kan medføre endring i praksis; Ordet "mesteparten" er her benyttet i stedet for "det vesentligste" som anvendes i NRS 14. Vi mener at sistnevnte er et mer presist begrep og en bedre oversettelse.</p> <p>I US GAAP opereres det med en grense på 75 % av den økonomiske levetid for eiendelen. Overstiges denne grensen er avtalen å regne som en finansiell leieavtale. IFRS og norsk god regnskapsskikk har ikke inneholdt en slik absolutt grense. Ved bruk av ordet "mesteparten" indikeres det at leieavtaler som strekker seg over mer enn 50 % av den økonomiske levetiden kan bli vurdert som en finansiell leieavtale. Dette vil helt klart avvike mot hvordan indikatoren forstås etter IFRS og gjeldende NRS 14.</p> <p>Med bakgrunn i vurderingen av at pkt. a ikke bør være med som indikasjon på finansiell leie så bør siste del av setningen fjernes. Setningen er for øvrig uten betydning da formålet med standarden er å vurdere om avtalen er av finansiell/operasjonell karakter og ikke om</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>eiendomsretten overføres. Det er derfor en unødvendig presisering også på grunn av dette.</p> <p>Vi viser til forslag om å innta definisjon av minsteleie og leieperiode i ordlisten, og med bakgrunn i dette bør det gjøres en utheving av begrepet "leieperiode" i bestemmelsen.</p> <p>Vi mener også at ytterligere informasjon bør tas inn i veiledning til standarden.</p> <p>Vi foreslår følgende endrede tekst: <i>Leieperioden</i> strekker seg over det <i>vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.</i></p>
20.5	<p>Ad punkt (d): Som for ovenstående punkter er oversettelsen i samsvar med oversettelsen av IAS 17. Det står at minsteleien <u>overstiger</u> så godt som hele den virkelige verdien. Bestemmelsen på engelsk lyder:</p> <p style="padding-left: 40px;">at the inception of the lease the present value of the minimum lease payments amounts to at least substantially all of the fair value of the leased asset.</p> <p>Det er vår vurdering at ordet "overstiger" ikke gir en riktig oversettelse. Videre benyttes "så godt som" i setningen. Dette er også et begrep som benyttes i forbindelse med innregning av en betinget eiendel i 21.13. I forhold til gjeldende NRS 13 skulle dette tilsi nær 100 %. Dette kan ikke være formålet med bestemmelsen, og ordlyden bør endres slik at den samsvarer med intensjonen i bestemmelsen. Etter US GAAP så eksisterer en grense på minst 90 %, mens det etter IFRS og norsk god regnskapsskikk har vært gitt uttrykk for at denne grensen ikke skal være absolutt, noe som skulle tilsi en forventning om at kriteriet skal kunne slå inn selv på et lavere nivå.</p> <p>Vi viser til forslag om å innta definisjon av minsteleie og leieperiode i ordlisten, og med bakgrunn i dette bør det gjøres en utheving av begrepet "minsteleie" i bestemmelsen.</p> <p>Vi mener også at ytterligere informasjon bør tas inn i veiledning til standarden.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Vi foreslår følgende endrede tekst:</p> <p><i>nåverdien av minsteleien</i> <i>tilsvarer i hovedsak hele den virkelige verdien av den leide eiendelen ved leieavtalens begynnelse, og</i></p>
20.8	<p>Med referanse til 20.5 er det innholdet og ikke formen som bestemmer klassifiseringen, og dette bør gjenspeiles i begrepsbruken.</p> <p>Vi foreslår derfor at ordet "bestemmelsene" endres til "innholdet".</p>
20.9	<p>Norsk regnskapslovgivning er transaksjonsbasert og bestemmelsen blir derfor ikke korrekt i forhold til de grunnleggende regnskapsprinsipper. I og med at nåverdien av leiebetalingene representerer vederlaget i transaksjonen, må vi ta utgangspunkt i dette.</p> <p>Om virkelig verdi skulle vise seg å være lavere, bør dette gi seg utslag i en kostnad i resultatregnskapet i form av nedskrivning. Hvis forpliktelsen skulle bli bokført til virkelig verdi, som definert her, så vil forpliktelsen bli undervurdert. Regnskapsavlegger vil da altså oppnå både bedre resultat og lavere forplikter som følge av en dårlig avtale.</p> <p>Vederlaget i transaksjonen må være grunnlaget for balanseføringen av eiendel og gjeld.</p> <p>Vi foreslår følgende endrede tekst:</p> <p><i>Ved leieperiodens begynnelse skal leietakeren innregne sine bruksretter og plikter i henhold til finansielle leieavtaler som eiendeler og forpliktelser i balansen til beløp lik nåverdien av minsteleien beregnet ved leieavtalens begynnelse. Eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse som leietakeren pådrar seg (merutgifter som er direkte henførbare til framforhandling og utarbeiding av en leieavtale), legges til beløpet som innregnes som en eiendel.</i></p>
20.11	<p>Vi anbefaler at det tas inn et eksempel i et anvendelsestillegg til standarden.</p>
20.17	<p>Rent språklig mener vi det er mer riktig å henvise til "de underliggende eiendeler" i stedet for "som holdes".</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Vi foreslår følgende endrede tekst:</p> <p><i>Utleieren skal innregne de underliggende eiendeler i en finansiell leieavtale i balansen, og presentere dem som en fordring til et beløp lik nettoinvesteringen i leieavtalen. Nettoinvesteringen i leieavtalen er utleierens bruttoinvestering i leieavtalen, neddiskontert med renten som er implisitt i leieavtalen. Bruttoinvesteringen i leieavtalen er summen av:</i></p>
20.19	Vi foreslår at ordene "innregnede beløp" i siste setning endres til "fordringen" for å gjøre setningen mer tilgjengelig. Ordet "fordringen" viser tilbake til 19.17 hvor den finansielle leieavtalen blir omtalt som fordring i presentasjonssammenheng.
20.23N	Ad punkt (f): For å fange opp krav til relevante opplysninger i finansregnskapet bør denne bestemmelsen tas med. For selskap som ikke er finansinstitusjoner vil enkeltkontrakter kunne være vesentlige på samme måte som for leietaker.
20.24	Det bør henvises til relevante standarder.
20.26	Det bør henvises til relevante standarder.
20.27N	Balanseføring av salgskostnader er ikke veldig vanlig i norsk god regnskapsskikk og representerer noe nytt. Med hensyn til at det er et ønske om mest mulig sammenlignbare regnskaper bør denne valgmuligheten ikke inngå da dette medfører økt risiko for at det oppstår forskjellig anvendelse av regnskapsprinsippene.
20.33	Hvis gevinsten blir balanseført som utsatt inntektsføring, avskrives ikke denne over leieperioden, men amortiseres (periodiseres).
20.34	Begrepet "resultat" kan være uklart. For å tydeliggjøre hvilken del av transaksjonen det her henspeler seg på bør uttrykket "gevinst eller tap" benyttes.

3.20 Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p><i>Sannsynlighetsbegreper:</i></p> <p>NRS 13 opererer med 5 sannsynlighetsnivåer:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rimelig sikkert (brukt i kap 12 og 20, ikke i kap 21) 2. Betydelig sannsynlighetsovervekt (brukt i kap 23) 3. Sannsynlighetsovervekt (i standarden brukt om begrepet "sannsynlig", brukt i kap 21 og 23,) 4. Lite sannsynlig (ikke i ny standard) 5. Svært lite sannsynlig (ikke i ny standard) <p>Utkast til Norsk Regnskapsstandard bruker:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Så godt som sikker(t) (brukt i kap 2, 17, 21. Ikke forklart i ordlisten). 2. Rimelig sikker (ikke brukt i kap 21. Forklart i ordlisten som "Betydelig mer sannsynlig at noe inntreffer enn at noe ikke inntreffer") 3. Betydelig sannsynlighetsovervekt (ikke brukt i kap 21) 4. Sannsynlig (forklart som "sannsynlighetsovervekt" i ordlisten) – det påstås at dette begrepet, som forstås som mer enn 50 % sannsynlighet, også dekker "betydelig sannsynlighetsovervekt" (notater fra RSS). Når "betydelig sannsynlighetsovervekt" brukes som eget begrep i kap 23 (Inntekt), brukes i en N-paragraf om utbytte - blir dette forvirrende. 5. Svært usannsynlig (ikke forklart i ordlisten– brukt i kap 21 og 28 – begrepet "usannsynlig" er ikke brukt) <p>Det er mulig de benyttede sannsynlighetsbegrepene er gjennomtenkt. Vi mener imidlertid at det blir utydelig når enkelte begreper er forklart, enkelte ikke, og to begreper fra NRS 13 antas å dekkas av ett begrep i ny norsk regnskapsstandard og hvor man i tillegg beholder ett av begrepene fra NRS 13.</p> <p>Mye av veiledningen i NRS 13 er ikke videreført. Vi mener det eksempelvis bør gis mer veiledning rundt måling (21.7) for å forstå hvordan man skal tenke rundt sannsynlighet, forventningsverdi og beste estimat. Med bakgrunn i Høyesterettsdommen knyttet til ligningsfravik fra desember 2013, anbefaler vi at det</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	som en del av veiledningen klargjøres hvordan ligningsfravik og lignende skal regnskapsføres.

3.21 Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Etter vårt syn er dette kapitlet i nåværende form for tungt tilgjengelig for målgruppen. For å gjøre kapitlet mer tilgjengelig bør det implementeres mer veiledning, herunder også praktiske eksempler for å illustrere grensen mellom egenkapital og forpliktelser. Kapitlet inneholder også en del særnorsk veiledning i fotnoter. Vi anser ikke dette for å være en god løsning. Vi anbefaler at veiledning som ikke naturlig hører hjemme i de enkelte paragrafene, i stedet tas inn i et anvendelsestillegg.</p> <p>Når det gjelder innregning av kapitalforhøyelser er norsk god regnskapsskikk mer realitetsorientert enn IFRS for SMEs, som er mer formorientert. Vi ber NRS vurdere om det kan være hensiktsmessig å tillate den mer formal-orienterte IFRS-løsningen for å sikre at IFRS-rapporterende kan velge samme løsning i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet.</p>
22.7N	<p>Ad fotnote #72:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hva legges i at egenkapital er tegnet på balansedagen? Hva innebærer det at fulltegningsgaranti er tilstrekkelig? Signert på balansedagen? - Dersom det på tidspunktet da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring (styret) foreligger usikkerhet om hele den nødvendige kapital vil bli innbetalt innen fristen, innregnes ikke kapitalforhøyelsen. Hvor stor usikkerhet? Hvis ikke innbetalt er det vel en usikkerhet? Som nevnt ovenfor anbefaler vi at det gis mer veiledning.
22.5b	<p>Oversettelsen fra IFRS for SMEs til norsk er uklar.</p> <p><i>IFRS for SMEs:</i></p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>" A puttable instrument is classified as equity if, when the put option is exercised, the holder receives a pro rata share of the net assets of the entity <i>measured in accordance with this IFRS</i>. However, if the holder is entitled to an amount measured on some other basis (such as local GAAP), the instrument is classified as a liability."</p> <p><i>Høringsutkast:</i> "Et instrument med innløsningsrett klassifiseres som egenkapital dersom innehaveren mottar en proratarisk andel av foretakets nettoeiendeler, når innløsningsretten benyttes. Hvis innehaveren har rett til et beløp målt på et annet grunnlag, klassifiseres imidlertid instrumentet som en forpliktelse."</p> <p>Del av første setning "...measured in accordance with this IFRS" er ikke oversatt. Da blir det underlig å vise til "...målt på et annet grunnlag..." i setning nr 2.</p>
22.7N	<p>Her har NRS lagt inn en fotnote (nr. 72) som både gir veiledning om aksjelovgivning samt regnskapsføring som følger:</p> <p>Det kreves at kapitalen er tegnet, eventuelt at gitt minstekapital er tegnet på balansedagen. Fulltegningsgaranti er også tilstrekkelig. Ved kapitalforhøyelser er det ikke krav om innbetaling av kapitalinnskuddet og registrering i Foretaksregisteret for å innregne tilskuddet som egenkapital. <i>Dersom det på tidspunktet da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring foreligger usikkerhet om hele den nødvendige kapital vil bli innbetalt innen fristen, innregnes ikke kapitalforhøyelsen.</i></p> <p>Det som er markert i <i>kursiv</i> er en veiledning til regnskapsføring og bør innarbeides som N-punkt, eventuelt i et anvendelsestillegg. I tillegg kan påpekes at innholdet i denne veiledningen ikke er i samsvar med NRS 8 pkt. 5.1.1.1 og det som fremføres i boken Egenkapitaltransaksjoner, femte utgave, punkt 3.4.1, side 45, hvor det står som følger: "<i>Dersom det på tidspunktet for avleggelse av regnskapet foreligger usikkerhet om hele den nødvendige kapitalen vil bli innbetalt innen tremånedersfristen, bør kapitalforhøyelsen ikke tas opp i balansen.</i>". Det kan</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>synes som om fotnoten i 22.7N er strengere enn gjeldende veiledning/standardsetting (bør ikke tas opp i balansen vs. innregnes ikke). Er dette tilsiktet?</p>
22.7N	<p>Ad punkt (b)/fotnote #73: Hvis foretaket mottar kontantene eller de andre ressursene før egenkapitalinstrumentene utstedes, og foretaket ikke kan pålegges å tilbakebetale kontantene eller de andre ressursene som er mottatt, skal foretaket innregne en økning i egenkapital som tilsvarer det mottatte vederlaget.</p> <p>Her har NRS lagt inn en fotnote (nr. 73) som både gir veiledning om aksjelovgivning samt regnskapsføring som følger:</p> <p>Hvis foretaket mottar kontantene eller de andre ressursene før egenkapitalinstrumentene er tegnet, kan det ikke innregne dette som en økning i egenkapital.</p> <p>Fotnoten kommer som følge av at innholdet i 22.7N (b) ikke er en løsning som vil kunne gjelde i Norge under dagens regulering. Hvis foretaket mottar aksjeinnskudd før egenkapitalinstrumentene utstedes har foretaket, under norske regler, plikt til å tilbakebetale innskuddet da det er skjedd en formell feil, eventuelt må det gjennomføres en gjeldskonvertering. Det vil derfor ikke oppstå tilfeller hvor foretaket har mottatt aksjeinnskudd før egenkapitalinstrumentene utstedes og at de samtidig ikke har en tilbakebetalingsplikt. Innholdet i fotnoten er derfor den eneste akseptable løsningen under norsk regulering pt. og burde derfor ikke innarbeides som en fotnote. I tillegg mener vi 22.7N (b), slik det står i høringsutkastet, ikke kan bli stående da reguleringen ikke samsvarer med norske regler.</p> <p>KPMG er kjent med lagmannsrettsdommen av 18. juni 2014: Manglende innbetalt aksjeinnskudd. Forskuddsbetaling ved kontantemisjon. Aksjeloven § 2-18. Aksjeloven § 2-19.</p>
22.7N	<p>Ad punkt (d): Vi anbefaler at det klart kommer frem hva som anses for å være "beslutningstidspunktet" for å</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	unngå unødvendig usikkerhet mht. hvordan dette skal forstås.
22.10	<p>Paragrafen lyder som følger: "Hvordan økningen i egenkapital som følger av utstedelsen av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter skal presenteres i balansen, følger av gjeldende lovgivning. Aksjenes pålydende verdi (eller annen nominell verdi) og den delen av det betalte beløpet som overstiger den pålydende verdien, <i>kan</i> for eksempel presenteres hver for seg." [vår utheving]</p> <p>Her er det satt inn en fotnote nr. 75 som sier som følger:</p> <p>I Norge <i>skal</i> aksjenes pålydende verdi og den delen av det betalte beløpets som overstiger den pålydende verdien, presenteres hver for seg. [vår utheving]</p> <p>Reguleringen i 22.10 overstyres av fotnote nr. 75 (som sier "skal"). Vi mener derfor 22.10 burde vært gjort om til et N-punkt med den reguleringen som fremgår av fotnoten.</p>
22.16	<p>Her er det satt inn en fotnote nr. 77 som sier som følger:</p> <p>Beholdning av egne aksjer skal føres opp til pålydende på en egen linje under posten selskapskapital eller spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen. Hvis vederlaget ved kjøp er høyere enn den pålydende verdien reduseres annen egenkapital med det overskytende beløpet. Hvis vederlaget ved kjøp er lavere enn den pålydende verdien føres differansen under innskutt egenkapital. Hvis vederlaget ved salg er høyere enn anskaffelseskost føres det overskytende beløpet på egen linje under innskutt egenkapital. Hvis vederlaget ved salg er lavere enn anskaffelseskost føres differansen mot annen egenkapital.</p> <p>Vi mener fotnoten burde vært innarbeidet som et N-punkt, eventuelt i et anvendelsestillegg da den gir veiledning om presentasjon i regnskapet.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
22.17	<p>Ad punkt (a)N: Vi anbefaler at det klart kommer frem hva som anses for å være "tidspunkt for når beslutning fattes" for å unngå unødvendig usikkerhet mht. hvordan dette skal forstås.</p> <p>I bestemmelsen henvises det til en fotnote nr. 78 som følger:</p> <p style="padding-left: 40px;">Det er ikke krav om at kreditorfristen er utløpt, at beløpet er utbetalt, eller at nedsettelsen er registrert. Kapitalnedsettelsen skal ikke innregnes hvis kreditorinnsigelser eller andre forhold tilsier at nedsettelsen ikke vil bli gjennomført.</p> <p>Fotnoten gir veiledning om når kapitalnedsettelsen ikke skal regnskapsføres og burde derfor vært inntatt som et N-punkt, eventuelt i et anvendelsestillegg.</p>
22.17	<p>Ad punkt (b)N: I bestemmelsen står som følger: "...innregne dette utbyttet som en forpliktelse på balansedagen i <u>avsetningsåret</u>..." [vår utheving]. Vi ber NRS gi veiledning som hva som menes med "avsetningsåret" i denne sammenheng.</p>
22.18N	<p>I bestemmelsens første avsnitt, annen setning sies det: "innregnes som en forpliktelse tilsvarende som ved utdeling av kontanter, det vil si i <u>avsetningsåret</u>" [vår utheving]. Vi anbefaler at det klart kommer frem hva som anses å være "avsetningsåret" for å unngå unødvendig usikkerhet mht. hvordan dette skal forstås.</p> <p>Det henvises til fotnote 79 i bestemmelsens første avsnitt. Fotnotes gir referanse til et kapittel i høringsutkastet som ikke eksisterer (kapittel 101).</p> <p>I bestemmelsens annet avsnitt, siste setning sies det: "...Merverdien kan ikke innregnes i resultatregnskapet før giver har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på <u>vedtakstidspunktet</u> for utdeling." [vår utheving]. Vi anbefaler at det klart kommer frem hva som anses å være "vedtakstidspunktet" for å unngå unødvendig usikkerhet mht. hvordan dette skal forstås.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
22.17 og 22.18N	Det ser ut som 22.17 gjelder utbytte i kontanter, mens 22.18 gjelder andre former for utdelinger. Dette fremstår imidlertid ikke helt klart, spesielt når man leser 22.17 uten å se denne i sammenheng med 22.18N. Vi ber NRS avklare forholdet.

3.22 Kapittel 23 – Inntekter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Begrepsapparatet</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi har forståelse for de argumenter NRS fremfører i høringsnotatet mht. begreper, samtidig som dette viser utfordringen med delvis innføring av IFRS-terminologi i et regelverk laget ift. et annet rammeverk (regnskapsloven og god regnskapsskikk). Det vises til vår tilbakemelding til de 16 spørsmålene ovenfor for ytterligere synspunkter knyttet til dette. <hr/> <p>Anleggskontrakter</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se kommentarer nedenfor <hr/> <p>Utbytte og konsernbidrag – tidspunkt for regnskapsføring</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi er enig i NRS sin løsning. <hr/> <p>Utbytte - innregning som inntekt</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se kommentar til 14.6N ovenfor. <hr/> <p>Vi anbefaler at det i de relevante paragrafene i kapittel 23 legges inn henvisning til eksemplene i vedlegget.</p>
23.6	Ad punkt (a): Etter vår oppfatning bør NRS tydeliggjøre hva som menes med "av lignende art og verdi". Begrepet er meget skjønnsmessig.
23.6	Ad punkt (b): Etter vår oppfatning bør NRS tydeliggjøre hva som menes med "ikke har noe forretningsmessig innhold" da det ikke er åpenbart intuitivt hva som omfattes.
23.7	Etter vår oppfatning bør NRS innarbeide eksempler på byttetransaksjoner som gir, og ikke gir, grunnlag for innregning av driftsinntekter.

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
23.8	Etter vår oppfatning bør NRS innarbeide ett eller to eksempel for å tydeliggjøre hva som menes med at transaksjoner er forbundet.
23.15	Etter vår oppfatning bør NRS innarbeide et eksempel som tydeliggjør følgende setning: <i>Dersom en nærmere angitt handling er av vesentlig større betydning enn andre handlinger, utsetter foretaket innregningen av driftsinntekter til den nærmere angitte handlingen er utført.</i>
23.22 (a)	Vi stiller spørsmål ved hvorfor det er benyttet "utgift" og ikke "kostnad" slik det er gjort i NRS 2. Videre mener vi følgende tekst er overflødig og kan fjernes: "Delbetalinger og forskudd som mottas fra kunder, gjenspeiler ikke alltid det arbeidet som er utført."
23.29	Ad punkt (a): Det fremstår uhensiktsmessig å benytte ordet "skal" når det i etterfølgende avsnitt gis en alternativ regel.
23.29	Ad 4. avsnitt: Uttrykket "betydelig sannsynlighetsovervekt" er ikke klart, har vært opphav til flere diskusjoner i fagmiljøet og må defineres og tydeliggjøres av NRS.
23.29	Ad 6. avsnitt: Det må eksemplifiseres hva som kan være "unntaksvis".
23.30N	Begrepene "virksomhetsområde" og "geografisk marked" kommer fra regnskapsloven. Begrepene har sitt opphav i tidligere regnskapsstandard om segmentrapportering. Etter vår oppfatning bør begrepene defineres.
23.31	Ad punkt (d)N: Det er etter vårt syn uklart hva som ligger i dette kravet. Vi anbefaler å videreføre kravet i NRS 2.51 (b).
23A.2	Forslaget til regnskapsstandard er laget med såkalte "øvrige foretak" som målgruppe. Etter vår oppfatning bør NRS tydeliggjøre og beskrive typiske og klassiske norske leveringsbetingelser som FOB, CF, CIF etc., herunder angi når inntektsføring typisk skal finne sted.

3.23 Kapittel 24 – Offentlige tilskudd

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
24.1	For å unngå usikkerhet rundt virkeområdet til kapitlet, anbefaler vi å videreføre veiledningen knyttet til forståelsen av begrepet "offentlig" fra NRS 4 <i>Offentlige tilskudd</i> ; <i>Begrepet "offentlig" omfatter alle typer offentlige organer eller kontorer, så vel nasjonale som lokale. Det inkluderer også organer og kontorer innen internasjonale sammenslutninger.</i>
24.3	For å unngå usikkerhet rundt virkeområdet til kapitlet, anbefaler vi å videreføre omtalen av redusert arbeidsgiveravgift fra NRS 4. Følgende tekst anbefales tatt inn som et nytt punkt: <i>Dette kapitlet omhandler heller ikke offentlig støtte i form av redusert arbeidsgiveravgift for særskilt avgrensede områder, men ikke til spesielt utpekte foretak.</i>
24.5	Ettersom etterfølgende måling til virkelig verdi ikke er tillatt i regnskapsloven, med noen få unntak, må kravet i 24.5 være knyttet til innregningstidspunktet og ikke knyttet til den etterfølgende målingen. Dette må komme klarere frem i teksten.

3.24 Kapittel 25 – Låneutgifter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
25.3N	Er det en skrivefeil i teksten? Skal det stå "25.4N" eller noe annet i stedet for "5.4N"?

3.25 Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Det savnes en del regulering som man finner i IFRS 2 <i>Aksjebasert betaling</i> og NRS 15A <i>Aksjebasert betaling</i> , bl.a.; - En del av omtalen knyttet til aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner i konsernforhold, for

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>eksempel i de tilfellene ett foretak mottar tjenestene og et annet tildeler opsjonene.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hvilken komponent i egenkapitalen som skal krediteres ved innregning av aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner med oppgjør i egenkapital. <p>Det er ikke nødvendigvis en forenkling å utelate regulering. Det kan tvert imot være det motsatte.</p> <p>Dersom det er ønskelig med forenkling bør det vurderes en helt annen modell enn det som ligger til grunn i IFRS 2/IFRS for SMEs. Det kan for eksempel være at verdien av egenkapitalinstrumentene fastsettes til (den estimerte) egenverdien, og uten å justere for effekter av markedsbetingelser og betingelser som ikke er innvinningsbetingelser.</p>
26.1	Virkeområdet er videre enn i NRS 15A/IFRS 2. Det anbefales å foreta en vurdering av hvorvidt dette er ønskelig, herunder vurdere konsekvensene, dersom dette ikke allerede er utført.
26.1	Ad punkt (a): Det anbefales å gi veiledning til hva begrepet "varer" omfatter, ref. IFRS 2.5.
26.5	I IFRS 2 er ikke dette punktet avgrenset til å gjelde ansatte. Da det i noen tilfeller også kan være relevant for andre leverandører av tjenester enn ansatte, anbefales det å endre på teksten.
26.9	<p>I IFRS 2 er ikke dette punktet avgrenset til å gjelde ansatte. Da det i noen tilfeller også kan være relevant for andre leverandører av tjenester enn ansatte eller for leverandører av varer, anbefales det å endre på teksten.</p> <p>For å gjøre standarden mer tilgjengelig bør det utarbeides et anvendelsestillegg hvor det gis veiledning i form av eksempler. Eksempelene bør vise hvilken effekt de enkelte kategoriene betingelser vil ha på innregningen, samt få frem at det ikke foretas endringer i innregningen etter innvinningstidspunktet. Eksempelene bør også ta for seg arbeidsgiveravgift.</p> <p>Markedsbetingelse bør defineres. Det bør også gis eksempler på betingelser som ikke er innvinningsbetingelser.</p>
26.10	Ref. 26.9 bør det fremkomme i de ulike underpunktene i 26.10 at markedsbetingelser og betingelser som ikke er

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	innvinningsbetingelser også skal tas hensyn til ved beregningen av virkelig verdi.
26.11	Ref. 26.9 bør det fremkomme i de ulike underpunktene i 26.11 at markedsbetingelser og betingelser som ikke er innvinningsbetingelser også skal tas hensyn til ved beregningen av virkelig verdi.
26.12	I IFRS 2 er ikke dette punktet avgrenset til å gjelde ansatte. Da det i noen tilfeller også kan være relevant for andre leverandører av tjenester enn ansatte, anbefales det å endre på teksten.
26.13	Det er ikke omtalt effekten av eventuell utbetalt kompensasjon til den ansatte, samt tilfeller hvor en ordning kanselleres for å bli erstattet av en ny ordning. Ettersom dette inntreffer fra tid til annen i praksis, anbefaler vi å ta inn omtale av dette.
26.14	Vi anbefaler å gi veiledning til hvordan den virkelige verdien av forpliktelsen skal fastsettes.
26.19N-E	Ad punkt (b): Vi anbefaler at "antall opsjoner som ikke er innløst på balansedagen, innløsningskursen, forfallstidspunktet og hovedbetingelsene for å utøve rettighetene, og" legges inn som et eget punkt, dvs. (c), slik det er i regnskapsloven.

3.26 Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Felleseiendeler er ikke omtalt i høringsutkastet. Det bør finnes veiledning knyttet til dette, ettersom felleseiendeler for enkelte foretak kan være vesentlig. Videre bør felleseiendeler defineres. Forslag til definisjon; <i>Felleseiendeler er immaterielle eiendeler, eiendom, anlegg og utstyr som brukes av flere kontantgenererende enheter, men som ikke skaper egne kontantstrømmer.</i>
27.8	Feil fastsettelse av kontantgenererende enheter kan ha store konsekvenser for verdiene i regnskapet. Det kan videre være komplisert og stor grad av skjønn involvert i

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>å fastsette de kontantgenererende enhetene. Vi mener derfor at det bør tas inn veiledning.</p> <p>Vi mener at eksempelvis følgende utdrag fra NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler pkt. 4.1 vil være hensiktsmessig å videreføre som veiledning i den nye regnskapsstandarden:</p> <p>“Et anleggsmiddel² som ikke lenger er i bruk, kan ikke være del av en større vurderingsenhet og skal derfor vurderes individuelt med hensyn til nedskrivning. Dersom anleggsmidlet er bestemt for salg sammen med andre anleggsmidler i en enkelt salgstransaksjon, skal disse anleggsmidlene vurderes samlet.”</p> <p>Det bør videre tas inn veiledning knyttet til når en eiendel ikke lenger anses å være i bruk.</p> <p>I tillegg mener vi det bør gis veiledning knyttet til hva som anses som uavhengige inngående kontantstrømmer.</p>
27.9	<p>Ad punkt (d): Det er uklart om det er påkrevd å foreta/innhente et estimat på virkelig verdi av foretaket, og om dette således innebære en endring av kravene, eller om denne indikatoren kun er aktuell i de tilfellene man har tilgjengelig et estimat på markedsverdien.</p> <p>Vi foreslår at man legger til følgende setning i pkt. d); <i>Denne indikatoren er bare relevant i de tilfeller virkelig verdi er kjent, eller der det foreligger et estimat på virkelig verdi.</i></p>
27.9	<p>Ad punkt (e): Ordet “dokumentasjon” er etter vår vurdering unaturlig ordvalg, ettersom det ikke bør være påkrevd at observasjonen er dokumentert. Ordlyden i dagens foreløpige standard anses å være bedre.</p> <p>Vi foreslår at setningen erstattes med følgende setning: <i>Observert ukurans eller fysisk skade av eiendel.</i></p>

² Bruken av “et anleggsmiddel” i sitatet bør eventuelt gjennomgående endres til “en eiendel” dersom det tas inn i standarden.

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
27.9	Ad punkt (h): Setningen må begynne med stor forbokstav. Videre bør det legges inn fotnote som omtaler at tilsvarende gjelder for konsernbidrag.
27.11	Det er ikke kun ved salg av en eiendel det vil være avhendingsutgifter. Derfor bør "virkelig verdi fratrukket salgsutgifter" erstattes med "virkelig verdi fratrukket avhendingsutgifter". Dette må i så fall endres i hele standarden, inkludert ordlisten.
27.14	Vi stiller spørsmål ved om det er hensiktsmessig å legge til grunn gammel definisjon av virkelig verdi i den nye regnskapsstandard.
27.16	<p>Ad punkt (b): Det er uklart hvordan forventninger om mulige variasjoner i beløpet eller tidsplanen for disse fremtidige kontantstrømmene skal gjenspeiles i beregningen av bruksverdien. Det bør derfor, enten direkte i punktet, eller som separat veiledning, tas inn beskrivelse av hvordan forventninger om mulige variasjoner i beløpet eller tidsplanen for disse fremtidige kontantstrømmene skal gjenspeiles i beregningen av bruksverdien.</p> <p>Vi anbefaler at det legges til grunn veid gjennomsnitt, hvor sannsynlighetene for de ulike utfallene er reflektert. Vi foreslår at følgende legges til:</p> <p><i>Forventningsverdien er lik det veide gjennomsnittet av de ulike utfallene, altså summen av størrelsen på de ulike utfallene multiplisert med sannsynlighetene for de ulike utfallene.</i></p>
27.16	<p>Et sentralt, og grunnleggende punkt fra NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler er utelatt fra høringsutkastet;</p> <p>"Estimat på kontantstrømmer skal ta utgangspunkt i fornuftige og holdbare forutsetninger, og skal gjenspeile ledelsens beste skjønn. Ekstern informasjon vil ofte være mer objektiv og skal derfor normalt tillegges større vekt enn internt produsert informasjon."</p> <p>Vi mener regnskapsprodusentene bør minnes på disse grunnleggende prinsippene.</p>
27.17	Det er ikke tatt med krav om at budsjettene eller prognosene skal være godkjent av ledelsen. Det er heller ikke tatt med krav om at budsjettene og prognosene som hovedregel skal dekke høyst fem år. Vi

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	har ingen innsigelser mot de foreslåtte endringene, gitt at vårt foreslåtte nye punkt under 27.16 ovenfor blir tatt inn i standarden (ref. "ledelsens beste skjønn").
27.20N-A	<p>Det er utelatt nyttig veiledning fra NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler knyttet til hvilke justeringer som må foretas i nedskrivningsmodellen dersom det benyttes etter-skatt diskontering.</p> <p>Foreslått veiledning (som et minimum):</p> <p><i>Dersom bruksverdi beregnes ved etter-skatt diskontering, skal kontantstrømmer knyttet til skatt inkluderes. Ved slik diskontering må nedskrivningsvurderingen ta hensyn til eventuelle utsatt skatt-poster i balansen som følger av midlertidige forskjeller knyttet til eiendeler og forpliktelser i den vurderingsenheten som bruksverdi beregnes for. Dette kan enten gjøres ved at den balanseførte verdien av vurderingsenheten justeres for relevante utsatte skatt-poster (for eksempel at den regnes netto etter fradrag for en utsatt skatt-forpliktelse som skyldes forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig avskrivning), eller at kontantstrømmene i bruksverdien justeres (for eksempel slik at den delen av fremtidig betalbar skatt som regnskapsmessig er dekket opp ved en slik utsatt skatt-forpliktelse fratrekkes faktisk estimerte skattebetalinger ved beregning av fremtidige perioders netto kontantstrøm). Det er anledning til å velge den fremgangsmåte som er minst ressurskrevende for utarbeidelsen av regnskapet.</i></p>
27.20N-B	Det vil kunne være uklart hvordan "ikke åpenbart representerer et helt misvisende avkastningskrav" skal praktiseres. Det anbefales å gi veiledning i anvendelsestillegg, inkludert et illustrerende eksempel.
27.22	<p>Ettersom det kan være utfordrende å gjennomføre en slik fordeling i praksis, spesielt i de tilfellene hvor foretaket har mange eiendeler, anbefaler vi at det gis veiledning i et anvendelsestillegg som beskriver hvordan dette kravet kan operasjonaliseres. Se også IAS 36.106.</p> <p>I tillegg bør det gis veiledning som viser når punkt b) vil være relevant, ettersom det kan være uklart.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
27.23	<p>Det bør fremkomme at man også for disse eiendelene må påse at det ikke foretas nedskrivning til et beløp som er lavere enn den enkelte eiendels virkelige verdi fratrasket avhendingsutgifter eller dens bruksverdi. Vi foreslår følgende tekst:</p> <p><i>Et eventuelt overskytende beløp av tapet ved verdifall som ikke kan henføres til en eiendel på grunn av begrensningen i nr. 27.22, skal fordeles proratarisk på de andre eiendelene i enheten på grunnlag av den balanseførte verdien av disse andre eiendelene, hensyntagen begrensningene som følger av 27.22.</i></p>
27.26	<p>Deler av teksten kan misforstås og er tungt tilgjengelig. Vi anbefaler at det foretas endringer, for eksempel:</p> <p><i>En del av det gjenvinnbare beløpet for en deleid kontantgenererende enhet er relatert til den ikke-kontrollerende eierinteressen i goodwill. For å teste en deleid kontantgenererende enhet med goodwill for tap ved verdifall justeres denne enhetens balanseførte verdi for den sammenlignes med dens gjenvinnbare beløp. Dette gjøres ved å "grosse opp" den balanseførte verdien av goodwill som er tildelt enheten, slik at den omfatter goodwill som kan henføres til den ikke-kontrollerende eierinteressen. Denne justerte balanseførte verdien sammenlignes deretter med enhetens gjenvinnbare beløp for å avgjøre om den kontantgenererende enheten har falt i verdi.</i></p> <p>Vi mener videre at det må gis veiledning til hvordan "oppgrossingen" skal foretas, samt angi hvordan tapet ved verdifall skal innregnes i et slikt tilfelle (se eksempelvis C4 og C8 i vedlegg C til IAS 36, samt IE7A i vedlegg til IAS 36). Det bør også vurderes om "oppgrossing" kan unnlates dersom det ikke blir direkte misvisende å ikke foreta slik "oppgrossing".</p>
27.27	<p>Vi anbefaler at det legges inn veiledning knyttet til hva som anses å være "ikke-vilkårlig". Nivået man tester goodwill på kan ha vesentlig påvirkning på regnskapet, og det vil derfor være viktig med minst mulig usikkerhet knyttet til hvordan henføringen av goodwill skal gjennomføres.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
27.31	Ad punkt (c): Ettersom det kan være utfordrende å gjennomføre en slik fordeling i praksis, spesielt i de tilfellene hvor foretaket har mange eiendeler, anbefaler vi at det gis veiledning i et anvendelsestillegg som beskriver hvordan dette kravet kan operasjonaliseres.
27.31	<p>Ad punkt (d): Det bør fremkomme at man også for disse eiendelene må påse at det ikke foretas reversering av nedskrivning til et beløp som er høyere enn de enkelte eiendelers gjenvinnbare beløp eller den balanseførte verdien som ville ha blitt beregnet (fratrullet avskrivning) dersom det ikke hadde vært innregnet noe tap ved verdifall for eiendelen i tidligere perioder.</p> <p>Vi foreslår følgende endrede tekst:</p> <p><i>Et eventuelt overskytende beløp av reverseringen av tapet ved verdifall som ikke kan henføres til en eiendel på grunn av begrensningen i (c) ovenfor, skal fordeles proratarisk på de andre eiendelene i den kontantgenererende enheten, bortsett fra goodwill, hensyntagen begrensningene som følger av (c) ovenfor.</i></p>
27.32	<p>Høringsutkastet avviker fra kravet i <i>IFRS for SMEs</i> (høringsutkastet er strengere) uten at vi finner gode grunner til å ha avvik. Vi foreslår følgende tekst:</p> <p><i>Et foretak skal gi følgende opplysninger om hver eiendelsklasse som er listet opp i nr. 27.33:</i></p>
27.32	Ad punkt (a): Vi mener fotnote #95 er overflødig og kan slettes.
27.32	<p>Ad punkt (b): I likhet med i (a) bør det spesifiseres at det er "beløpet for" reverseringer osv., slik det er skrevet i <i>IFRS for SMEs</i>.</p> <p>Vi foreslår følgende endrede tekst:</p> <p><i>beløpet for reverseringer av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden, og hvilke poster i totalresultat som inneholder disse reverseringene.</i></p>
27.33	<p>Høringsutkastet avviker fra kravet i <i>IFRS for SMEs</i> (høringsutkastet er strengere) uten at vi finner gode grunner til å ha avvik. Vi foreslår følgende tekst:</p> <p><i>Et foretak skal gi opplysningene som kreves i nr. 27.32, for hver av de følgende eiendelsklassene:</i></p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	Vi mener fotnote #95 er overflødig og kan slettes.

3.27 Kapittel 28 – Ytelser til ansatte

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Begrepsbruk, veiledning og øvrig tekst avviker fra det som er innarbeidet i den gjeldende oversettelsen av IAS 19. Det er uklart om dette er en tilsiktet forskjell eller ikke. Dette skaper uklarheter og kan medføre uensartet praksis. Det bør etter vårt syn benyttes samme ordlyd og begrepsbruk som i IAS 19 så langt det lar seg gjøre, dog slik at eksisterende begreper fra regnskapsloven benyttes.</p> <p>Etter vår vurdering er deler av teksten upresis. Se eksempelvis vår kommentar til 28.1 knyttet til definisjonen av ytelser til ansatte nedenfor.</p>
28.1	<p>Ettersom sluttvederlag ikke er vederlag for arbeid, men vederlag for å avslutte arbeidsforholdet, er det ikke samsvar mellom definisjonen av "ytelser til ansatte" og virkeområdet til kapittel 28.</p> <p>Det er flere avvik fra den norske oversettelsen av IAS 19 som det er vanskelig å se noen begrunnelse for. Definisjonene og de innarbeidede begrepene i den norske oversettelsen av IAS 19 burde vært benyttet.</p>
28.3	<p>Det er uklart hva dette punktet tilfører. I IAS 19 gjelder dette punktet for kortsiktige ytelser til ansatte.</p> <p>Det er lagt til grunn at utbetalinger til en fondert ordning skal trekkes fra forpliktelsen. Begrepet "fondert ordning" blir vanligvis brukt om ytelsesbaserte pensjonsordninger, og ikke om for eksempel innskuddsbaserte ordninger. Ordlyden ser ikke ut til å passe for innskuddsbaserte pensjonsordninger.</p>
28.9	Ad punkt (a): Pensjoner anses normalt ikke for å være fratredelsesytelser. Eksempel på fratredelsesytelser er normalt sluttvederlag.
28.11	Det bør gis veiledning om hva som er "tilstrekkelig informasjon".
28.18N	Vi kan ikke se at det er noen grunn til å kreve at påløpte ytelsers metode skal brukes for norske

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	pensjonsordninger, mens det ikke er et slikt krav for utenlandske pensjonsordninger.
28.19	Det er uklart om dette medfører at unntaket i 28.19 er relevant for norske pensjonsordninger eller ikke. Etter vår vurdering er det vanskelig å se at det er grunnlag for et slikt unntak.
28.20	Det er vanskelig å se hvordan dette kan la seg gjennomføre i praksis.
28.21	Det bør gis mer veiledning om regnskapsføring av planendringer, avkortinger og oppgjør, blant annet knyttet til tidspunkt for innregning, måling osv.
28.25	I dette punktet kan det se ut som om aktuarmessige gevinster og tap skal innregnes som kostnad i resultatet, mens det i foregående punkt er gitt et prinsippvalg for behandling av aktuarmessige gevinster og tap.

3.28 Kapittel 29 – Resultatskatt

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	<p>Vårt overordnede innspill er at det bør lages et kort kapittel om resultatskatt, og heller utarbeide et anvendelsestillegg som blant annet tar for seg ulike bransjespesifikke regler. Ved endringer i skatteloven fremover vil det være naturlig å oppdatere anvendelsestillegget.</p> <p>Dersom ovennevnte ikke skulle være ønskelig, mener vi at det må foretas omfattende endringer i kapitlet for å fremstå tilstrekkelig brukervennlig og tilpasset norske forhold. Det vises til kommentarene nedenfor.</p> <p>Standarden er basert på et høringsutkast. Det vil, hensyntatt IASB sin kjøreplan, fortsatt ta en del tid før resultatet av høringen blir klart. Etter vår oppfatning bør NRS vurdere hvilke endringer som må gjøres i forslaget til Norsk Regnskapsstandard når resultatet av IASB sin behandling er klart.</p> <p>NRS har foreslått å legge særnorsk veiledning i fotnoter. For norske foretak i målgruppen, et "ordinært øvrig foretak" vil veiledning i hvordan forstå regnskapsreglene i en norsk kontekst være helt sentralt. Etter vår oppfatning oppnås ikke dette ved å legge særnorsk veiledning i fotnoter.</p>

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Den norske regnskapsstandarden om skatt har vært moden for revisjon svært lenge, og den fremstår i dag som til dels svært uoppdatert. Etter vår oppfatning bør NRS videreføre den veiledningen som ligger i den norske standarden i den ny norske regnskapsstandarden, etter at nødvendig oppdatering og tilpasning er gjort. Vi støtter ikke foreliggende løsning som i det vesentlige innebærer å ikke videreføre veiledningen i NRS(F) <i>Resultatskatt</i>. Eksempelvis er det ingen omtale av permanente forskjeller i kapittel 29. Teksten i kapittel 29 fremstår som teoretisk og teknisk skrevet, lite nyttig for en regnskapsprodusent.</p>
	<p>Konsernbeskatning:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi støtter ikke den valgte løsning. Etter vår oppfatning må all veiledning om norske forhold være del av selve standard-teksten.
	<p>Måling av skatt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi støtter NRS sitt forslag.
	<p>Unntak fra innregning av utsatt skatt og måling av utsatt skatt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi mener standardsetter må velge en av de to foreslåtte løsningene – følgelig støtter vi ikke forslaget.
	<p>Fordeling av skatt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi støtter forslaget.
	<p>Eliminering av internfortjeneste:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi støtter forslaget.
	<p>Regnskapsføring av skatt ved konserndannelse, fusjon, fisjon mv.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vi mener NRS må videreføre eksisterende veiledning etter at nødvendige oppdateringer er gjort.
	<p>Særskatteregimer:</p> <ul style="list-style-type: none"> - På prinsipielt grunnlag, ettersom vi mener en sentral oppgave for NRS er å hjelpe norsk næringsliv å operasjonalisere generelle regnskapsregler ift. annet regelverk, noe som antas å være spesielt viktig for hovedmålgruppen for denne standarden. Vi støtter derfor ikke NRS sitt forslag.
29.16N	Se våre generelle kommentarer. Etter vår oppfatning bør standardsetter normalt ikke åpne for to alternative

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	løsninger. Etter vår oppfatning bør løsningen etter 29.16N utgå.
29.17AN	Samme kommentar som for 29.16N ovenfor.
29.20	Blant annet i kjølvannet av Conoco Philips dommen om fisjon, er det etter vårt syn hensiktsmessig å gi veiledning knyttet til i hvilke tilfeller det er innenfor god norsk regnskapsskikk å ikke avsette for utsatt skatt. Skal man eksempelvis legge til grunn den praksisen som har vært gjeldende etter eksisterende norsk god regnskapsskikk, eller vil det være nødvendig å legge seg på en IFRS-løsning ettersom kapittel 29 er basert på <i>IFRS for SMEs</i> ? Videre, hvor langt kan man eventuelt trekke en adgang til å unnlate innregning av utsatt skatt? Eksempelvis, dersom et eiendomskonsern som har mange datterselskap med hver sin eiendom velger å fusjonere døtrene. Vil det være adgang for å unnlate innregning av utsatt skatt knyttet til eiendommene, ettersom det på et senere tidspunkt vil være mulig å fisjonere ut en eiendom med påfølgende skattefritt salg av det utfisjonerte selskapet? Hvis det i dette tilfellet vil være mulig å unnlate innregning av utsatt skatt, hva da med andre eiendeler? Hvor skal grensen gå?
29.30 – 29.32	Se generell kommentar i kommentarer til kap. 15. Eksisterende krav i regnskapsloven er knappe, øvrige krav fremgår av foreløpig standard om skatt. Vi etterlyser NRS sin begrunnelse for å øke opplysningskravene om skatt så betydelig som det gjøres ved innføringen av denne standarden sammenlignet med tidligere krav.

3.29 Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Vi observerer at regulering knyttet til datterforetak som følger annet regnskapsår (ref. NRS 20.23) ikke er tatt inn i kapittel 30. Vi anbefaler at NRS 20.23 videreføres i den nye regnskapsstandard. Videre ser vi at en del av veiledningen knyttet til valg av funksjonell valuta (ref. NRS 20.A5) ikke er videreført. Vi anbefaler også å ta inn dette, eventuelt i et anvendelsestillegg til kapittel 30.

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
	<p>Opplysninger:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Det synes ikke å være noe krav tilsvarende siste setning i NRS 20.27 om at man må begrunne dersom valutakursdifferanser presenteres som noe annet enn finansinntekt/-kostnad. Er dette bevisst? <p>Det kan være uklart hvorvidt regnskapsloven åpner for å benytte forskjellig presentasjonsvaluta i selskapsregnskapet og konsernregnskapet som inngår i samme årsregnskap. Vi anbefaler derfor at dette klargjøres i den nye regnskapsstandarden.</p>
30.9	<p>Ad punkt (c): Bestemmelsen i NRS 20.16 henviser til både nedskrivning og reversering. I 30.9 benyttes formuleringen "<i>måles til virkelig verdi</i>". Sammenfattet med punkt (a) og (b) i 30.9 synes den nye regnskapsstandarden nå ikke å regulere hvordan man behandler valuta ved verdiendring på ikke-monetære poster som ikke verdsettes til virkelig verdi. Disse vil slik vi ser det nå falle utenfor. For eksempel dersom man sammenligner med ikke-monetære eiendeler verdsatt etter regnskapsloven §§ 5-2 og 5-3 som ikke er verdsatt etter virkelig verdi, vil ikke valutaelementet av disse reguleres i den nye standarden. Er dette et bevisst valg? Vi anbefaler å ta inn ordlyd fra NRS 20.16 slik at man dekker postene nevnt ovenfor.</p>
30.13N	Se "Generelle kommentarer" til kapittel 9.
30.13N	<p>Den nye standarden sier slik vi kan se det ikke noe om delvis avhendelse av nettoinvestering slik NRS 20.26 regulerer. Vi mener det er hensiktsmessig med en regulering av delvis avhendelse og valutaeffekter slik det forelå i NRS 20.26 da dette nå synes uregulert. Løsningen her må ses i samsvar med løsningen på 4. avsnitt (ref. kommentaren ovenfor).</p>

3.30 Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
32.7	<p>Ad punkt (b): Vi anbefaler at det utarbeides et eksempel som illustrerer både innholdet i punkt 32.7 (b), men som også får frem forskjellen mot vurderingene man skal foreta dersom det er snakk om betinget forpliktelse (32.5 (a)).</p>

3.31 Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	
33.1N	Ettersom regnskapsstandarden også vil gjelde for store foretak, stiller vi spørsmål ved hvorvidt det er fornuftig at store foretak skal gå til regnskapsloven for å finne tilleggskrav for store. (ref. henvisningen til rskl §7-31b i 33.1)
Teksten mellom 33.7N-B og 33.8	Det er ingen opplysningskrav i 33.8. Det bør derfor stå følgende: <i>Opplysninger i nr. 33.9N-33.14N er obligatoriske og skal alltid gis.</i>
33.9N	Vi anbefaler følgende omskrivning av andre setning i det andre avsnittet: <i>Opplysningene skal minst inneholde:</i>
33.12	Vi anbefaler følgende omskrivning ettersom "utføres" etter vår vurdering ikke er passende: <i>Følgende er eksempler på transaksjoner som det skal gis opplysninger om dersom motparten er en nærstående part:</i>
33.14N	Selv om denne bestemmelsen allerede finnes i eksisterende norsk god regnskapsskikk, er den uklar. Det bør derfor knyttes veiledning til hvordan man skal forstå bestemmelsen.
Teksten mellom 33.14N og 33.15N	<p>Dette blir uklart. Her sies det eksplisitt at man kan unnlate, mens det over, for noen av de andre bestemmelsene, sies at man skal når det er vesentlig (sier at opplysningene er "obligatoriske"). Hvordan forstå denne nyansen?</p> <p><i>Dersom et foretak har vesentlige transaksjoner med nærstående parter, skal foretaket alltid opplyse om hva slags forhold det har til den nærstående parten og gi informasjon om transaksjoner, mellomværender og forpliktelser som er nødvendige for en forståelse av forholdets mulige virkning på finansregnskapet.</i></p>
33.15N	Vi anbefaler at det klargjøres hvorvidt det for hver post skal vises samlet beløp fordelt på hver av de tre kategoriene (samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet), eller om det er tilstrekkelig å oppgi ett beløp for hver post.

3.32 Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
Generelle kommentarer	Vi stiller spørsmål ved hvorvidt det er behov for eget kapittel knyttet til tjenesteutsettingsordninger. Etter vår vurdering vil kapittel 20 <i>Leieavtaler</i> være et godt alternativ.

3.33 Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
35.1	Vi anbefaler at foretak som går fra å benytte regnskapsreglene for små foretak til å benytte regnskapslovens hovedregler, må følge samme overgangsregler som øvrige førstegangsbrukere.
35.10	Ad punkt (k): Etter vår vurdering kommer det ikke klart frem hvordan klassifiseringen "på grunnlag av fakta og forhold som eksisterer på det tidspunktet [tidspunktet for overgang til Norsk regnskapsstandard, vår anm.], i stedet for da ordningen ble inngått" skal gjennomføres. Det bør gis god veiledning, med illustrative eksempler i et anvendelsestillegg. Vi foreslår videre at det også tas inn forenkling knyttet til selve innregningen på tidspunktet for overgang til ny regnskapsstandard. For eksempel dersom implisitt rente for leieavtalene eller den marginale lånerenten på avtaletidspunktet ikke er lett tilgjengelig, bør det vurderes om det ved leietakers innregning av finansielle leieavtaler skal tillates bruk av leietakers marginale lånerente som foreligger på tidspunktet for overgang til ny regnskapsstandard.
35.10	Ad punkt (o)N: Dette er en praktisk løsning, men løsningen samsvarer ikke med overgangsbestemmelser i IAS 19 eller IFRS 1. Videre blir sammenligning mellom selskaper vanskeligere, f.eks. for banker, og det får direkte konsekvens for f.eks. utbyttegrunnlag. I den grad det skal gis overgangsbestemmelser knyttet til pensjoner, må det være en klart definert bestemmelse – for eksempel lineært over 5 år eller kortere.
35.10	Ap punkt (p)N: Etter vår oppfatning bør eventuell nåverdiberegnet skatt re-beregnes til nominell skatt ved innføring av ny standard.

Paragraf i høringsutkastet	Kommentarer
35.10	Ad punkt (q)N: Her må det skrives noe mer.
35.13	Ad punkt (b) N: Vi anbefaler at det utarbeides et eksempel som illustrerer detaljeringsnivået som er påkrevd.
35.16N	Vi mener at det også bør opplyses om hvor mye som er innregnet i overgangsåret.
35.18N	Her mangler det tekst.
	Etter vår oppfatning bør overgangsreglene tydeliggjøres slik at det klart fremgår at prinsipper for inntektsføring gjelder for nye transaksjoner gjennomført etter tidspunkt for standardens implementert.

3.34 Ordlisten

Definisjon	Kommentarer
aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital	<p>Det mangler "verdi" i "aksjebasert" i definisjonen.</p> <p>Vi foreslår at definisjonen endres til: <i>En aksjeverdibasert betalingstransaksjon der foretaket mottar varer eller tjenester som vederlag for foretakets egenkapitalinstrumenter (herunder aksjer eller aksjeopsjoner).</i></p>
aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter	<p>Det mangler "verdi" i "aksjebasert" i definisjonen.</p> <p>Vi foreslår at definisjonen endres til: <i>En aksjebasert betalingstransaksjon der foretaket anskaffer varer eller tjenester ved å pådra seg en forpliktelse til å overføre kontanter eller andre eiendeler til leverandøren av disse varene eller tjenestene for beløp som er basert på kursen (eller verdien) av foretakets aksjer eller andre av foretakets egenkapitalinstrumenter.</i></p>
Anleggskontrakter	I definisjonen av anleggskontrakter er det lagt inn en fotnote som skal gi ytterligere forklaring. Vi mener slik forklaring ikke bør ligge i fotnote, men at det bør vurderes om teksten heller bør legges inn i kapittel 23 <i>Inntekter</i> , eventuelt direkte i definisjonen/ordlisten.

Definisjon	Kommentarer
Balansedagen (N)	Vi foreslår at definisjonen endres til: <i>Siste dag i perioden som omfattes av Finansregnskapet.</i>
finansiell leieavtale	<p>Det eksisterer en uheldig inkonsistens mellom ordlisten og standardens pkt. 20.4. Beskrivelsen i ordlisten må bringes i overensstemmelse med standardens pkt. 20.4. Bakgrunnen for dette er at begrepsbruken i standardens pkt. 20.4 samsvarer med forståelsen av gjeldende standard NRS 14 og IAS 17. Begrepsbruken i ordlisten kan imidlertid forstås som om terskelen for å vurdere en avtale som finansiell er skjerpet, og det kan ikke være formålet med ny standard. I tillegg til dette er det klart at det må være intern konsistens i begrepsbruken.</p> <p>Forslag til ny bestemmelse: <i>En leieavtale som overfører det vesentlige av risikoer og fordeler som er forbundet med eierskap av en eiendel. Formell eiendomsrett kan, men behøver ikke, bli overført. En leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale, er en operasjonell leieavtale.</i></p>
gjenvinnbart beløp	<p>Ref. kommentar til kapittel 27 foreslås følgende endring i definisjonen:</p> <p><i>Den høyeste verdien av en eiendels (eller en kontantgenererende enhets) virkelige verdi fratrasket avhendingsutgifter og dens bruksverdi.</i></p>
operasjonell leieavtale	Se kommentar til finansiell leieavtale ovenfor.
tap ved verdifall	<p>Ref. kommentar til kapittel 27 foreslås følgende endring i definisjonen:</p> <p><i>Beløpet som den balanseførte verdien av en eiendel overskrider</i> <i>(a) salgsprisen fratrasket fullførings- og salgsutgifter med (når det gjelder beholdninger), eller</i> <i>(b) virkelig verdi fratrasket avhendingsutgifter med (når det gjelder andre eiendeler).</i></p>
tildelingstidspunkt	Det mangler "verdi" i "aksjebasert" i definisjonen.

Definisjon	Kommentarer
	<p>Vi foreslår at definisjonen endres til:</p> <p><i>Det tidspunktet da foretaket og en annen part (herunder en ansatt) inngår avtale om en aksjeverdibasert betalingsordning, som er når foretaket og motparten har en felles forståelse av vilkårene og betingelsene i ordningen. På tildelingstidspunktet overdrar foretaket til motparten retten til foretakets kontanter, andre eiendeler eller egenkapitalinstrumenter, forutsatt at de nærmere angitte innvinningsbetingelsene eventuelt er oppfylt. Dersom denne avtalen er underlagt en godkjenningssprosess (for eksempel ved aksjonærene), er tildelingstidspunktet lik tidspunktet da denne godkjenningen foreligger.</i></p>
<p>Ny definisjon: Minsteleie</p>	<p>Begrepet minsteleie er ikke definert i standarden, men er helt sentralt i forhold til den endelige bokføringen av eiendelen og forpliktelsen i forbindelse med en finansiell leieavtale. En leieavtale vil ofte inneholde en "Primærperiode" og en eller flere påfølgende perioder hvor leietaker kan ha opsjon på å forlenge leieavtalen. Hva som da inngår i minsteleien blir viktig. Begrepet minsteleie må derfor tas inn i kapittelet eller defineres i ordlisten.</p> <p>Forslag til definisjon:</p> <p><i>Minsteleie er nominelle leiebeløp over leieperioden, og inkluderer:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>avtalte leiebeløp for primærperioden, herunder eventuell forskuddsleie</i> • <i>leiebeløp for leieperiode utover primærperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av retten til videreleie</i> • <i>tap ved oppfyllelse av restverdigaranti</i> • <i>kjøpesum dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten.</i>

Definisjon	Kommentarer
Ny definisjon: Leieperiode	<p>På samme måte som for minimumsleien er det viktig å definere leieperioden. Dette er begge sentrale begreper både i forhold til klassifisering og verdsettelse og må være klart definert.</p> <p>Forslag til definisjon:</p> <p><i>Leieperiode er den periode leieforholdet antas å ville strekke seg over, og inkluderer:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>den perioden leieavtalen ikke kan sies opp fra leietakers side (primærperioden)</i> • <i>den periode leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet utover primærperioden dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten.</i>