



Norsk RegnskapsStiftelse
E-post: nrs@revisorforeningen.no

Deres ref.:

Vår ref.:
Fs1441/JTK

Dato:
28. oktober 2014

Høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard

Vi viser til Norsk RegnskapsStiftelses høringsbrev av 2. april 2014 med forslag til ny norsk regnskapsstandard.

Saken er behandlet i NARFs fagutvalg.

GENERELT

Internasjonal harmonisering

NARF er positive til at norsk god regnskapsskikk harmoniseres med internasjonale regnskapsstandarter (IFRS for SMEs). Dette har flere årsaker, herunder at

- sammenligning av regnskaper over landegrensene blir enklere
- internasjonale konserner kan forholde seg til tilnærmet like regnskapsspråk i flere land
- norsk standardsetting blir mindre ressurskrevende når den bygger på eksisterende internasjonale standarder
- norske regnskapsprodusenter, –brukere og –kontrollører (regnskapsinteressenter) samt studenter får regnskapsspråk å forholde seg til som er mer like enn i dag

IFRS har fått bred aksept og utbredelse som det gjeldende internasjonale regnskapsspråket, og det stilles i utgangspunktet ikke spørsmål ved den faglige kvaliteten i IFRS. Å legge IFRS for SMEs til grunn for norsk god regnskapsskikk anses ikke som verken risikabelt eller kontroversielt, men som et naturlig valg. Som et utgangspunkt mener NARF at IFRS for SMEs bør benyttes slik den foreligger fra IASB, men med tilpasninger i den grad dette er nødvendig av hensyn til norske forhold (se under). Som et ledd i harmoniseringen bør NRS gjennomgå og oppdateres med samme tre-årige frekvens som IFRS for SMEs, for å sikre fortsatt samsvar mellom standardene.

Struktur og begrepsbruk

Innføring av IFRS for SMEs i Norge gjennom ny norsk regnskapsstandard (NRS) medfører både ny form og ny begrepsbruk i forhold til tidligere. Flere titalls standarder reduseres til én samlestandard, og begrepsbruken harmoniseres med den som finnes i IFRS. Selv om dette i en overgangsperiode kan virke fremmed og vanskelig for brukerne av standarden, mener NARF at det er riktig å harmonisere også struktur og språk med det som finnes i IFRS, og ikke kun materielt innhold. Dette gjør

regnskapsinteressentene kan forholde seg til samme struktur og begrepsbruk uavhengig av om det benyttes IFRS eller norsk god regnskapsskikk.

Veiledning

NRS inneholder mindre veiledning enn eksisterende standarder for god regnskapsskikk. Dette er slik IFRS for SMEs er utformet, og det gjør standarden kortere og mer oversiktlig enn den ville vært med mer utdypende veiledning. Veiledning er selvsagt nyttig for regnskapsinteressentene, men kan i stedet gis for eksempel gjennom lærebøker og oppslagsverk. NARF oppfatter det dermed ikke som en stor svakhet ved NRS at omfanget av veiledning er redusert sammenlignet med tidligere.

Regnskapsstiftelsen har i NRS tatt inn en del veiledning i fotnoter, for eksempel i kapittel 28 *Ytelser til ansatte*. Dette fremstår som en akseptabel løsning i de tilfeller slik veiledning faktisk er nødvendig for at brukeren i det hele tatt skal få et grunnlag for å forstå og anvende standarden (for eksempel på grunn av særnorsk lovgivning).

Særnorske tilpasninger

Prinsipielt ønsker NARF så få avvik som mulig mellom IFRS for SMEs og NRS. Dette har flere årsaker, herunder

- sammenlignbarhet over landegrenser
- mulighet for samlet implementering i internasjonale konserner
- minst mulig arbeid med tilpasninger for standardsettende organ

Forholdet til norsk lovgivning

I de tilfeller hvor IFRS for SMEs er i strid med norsk lovgivning må selvsagt IFRS for SMEs vike, og det vil være behov for tilpasninger i NRS (såkalte «N-punkter»). NARF ser det som uheldig om særnorsk regulering ikke ble omtalt i NRS, eller om NRS omtalte løsninger som ikke kan benyttes i Norge. NARF håper at det igangsatte arbeidet med å utrede regnskapslovgivningen på nytt kan redusere eller fjerne behovet for slike særnorske tilpasninger. Deler av IFRS for SMEs som ikke anses som relevante i Norge kan likevel tas ut, for eksempel kapittel 31 *Høyinflasjon*. Dette gjør standarden kortere og enklere, uten at relevant regulering tapes.

Når det er en sammenheng mellom forhold som omtales i NRS og forhold som reguleres i regnskapsloven, mener NARF at det alltid bør tas inn fotnoter i NRS som henviser til den relevante bestemmelsen i regnskapsloven (uavhengig av om det er et N-punkt i NRS eller ikke). Dette gjelder for eksempel notekrav i NRS hvor også regnskapsloven har egne bestemmelser.

Forenklinger

Et annet spørsmål er om det i NRS bør åpnes for ytterligere materielle forenklinger i forhold til de føringer som finnes i IFRS for SMEs, for eksempel basert på eksisterende norske standarder der disse anses som enklere enn tilsvarende regulering i IFRS for SMEs. Når det først besluttes å benytte IFRS for SMEs i Norge, bør dette etter NARFs mening i utgangspunktet skje med færrest mulig særnorske tilpasninger. De forenklinger som finnes i IFRS for SMEs bør som en følge av dette innføres så langt det lar seg gjøre innenfor norsk lovgivning. Når det gjelder særnorske forenklinger mener NARF at den reelle nytten (forenklingseffekten) må vurderes mot nytten av å kunne å innføre IFRS for SMEs slik den foreligger fra IASB. Enkelte forenklinger kan komplisere standarden i seg selv gjennom å gjøre den mer omfattende (flere punkter, mer tekst og flere valgmuligheter å forholde seg til), noe som også bør tillegges vekt i vurderingen.

Overgangsutgifter

Å unngå overgangsutgifter har vært et sentralt argument for å videreføre enkelte løsninger fra eksisterende norske regnskapsstandarder i NRS, selv om IFRS for SMEs ikke har tilsvarende løsninger.

Overgangsutgiftene kan generelt reduseres ved at standarden får virkning kun for fremtidige transaksjoner, disposisjoner, vurderinger og regnskaper, jf. NRS kapittel 35.

Små foretak og ideelle organisasjoner

I NRS punkt 1.1N knyttes definisjonen av hvilke regnskapspliktige standarden gjelder for til kategorien «øvrige foretak», altså de som verken er store etter regnskapsloven § 1-5 eller små etter regnskapsloven § 1-6. Selv om IFRS for SMEs i utgangspunktet er anvendelig også for små foretak etter regnskapsloven § 1-6 mener NARF at dette er en fornuftig løsning. For små foretak kan en del løsninger i NRS være både omfattende, byrdefulle og uhensiktsmessige. NARF støtter derfor også videreføringen av en egen god regnskapsskikk for små foretak, slik NRS punkt 1.2N (a) legger opp til. For regnskapsinteressentene kan det være fordelaktig om struktur og begrepsbruk i god regnskapsskikk for små foretak harmoniseres med ny NRS. Det vil i seg selv være kompliserende dersom de ulike regnskapsstandardene har svært forskjellig struktur og begrepsbruk. God regnskapsskikk for små foretak bør etter NARFs mening baseres på NRS, men med forenklinger og tilpasninger der det er aktuelt.

Per i dag eksisterer det en egen god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, jf. også særregler for slike i regnskapsloven. NARF støtter at en egen god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner videreføres, slik det også foreslås i NRS 1.2N (b), eventuelt harmonisert med NRS. Ideelle organisasjoner skiller seg fra andre regnskapspliktige ved at de ikke har økonomiske formål, og en del løsninger i NRS vil ikke passe for ideelle organisasjoner. Det kan også eksistere særskilte problemstillinger for ideelle organisasjoner som ikke dekkes i NRS, og som derfor bør omtales i en egen regnskapsstandard for slike regnskapspliktige.

TIL DE ENKELTE KAPITLENE I NRS

Kapittel 2 Begreper og grunnleggende prinsipper (Ramme)

IFRS for SMEs kapittel 2 er oversatt, men det er i tillegg tatt inn en henvisning i NRS nr. 2.1N til regnskapslovens grunnleggende prinsipper (regnskapsloven kapittel 4) og anført at regnskapslovens prinsipper går foran prinsippene i NRS kapittel 2 dersom det er motstrid mellom disse (jf. også fotnote 33 til kildehierarkiet i NRS nr. 10.5). NARF anser dette som en hensiktsmessig og robust løsning.

Overskriften til nr. 2.8 er «innhold fremfor formalia», mens det i teksten benyttes begrepet «juridisk form». Overskriften kunne derfor med fordel vært «innhold fremfor juridisk form». Overskriften til nr. 2.13 og 2.14 bør være «avveining mellom kostnad og nytte»

Definisjonen av egenkapital i NRS nr. 2.15 (c) er noe uklar. Den valgte formuleringene («egenkapital er residualinteressen i foretakets eiendeler fratrukket alle dets forpliktelser») kan leses slik at egenkapitalen først er residualinteressen i eiendelene (altså en rest), deretter fratrukket forpliktelsene. Dette innebærer at forpliktelsene trekkes fra en gang til etter at residualen allerede er beregnet. Den engelske teksten i IFRS for SMEs nr. 2.15 (c) er tydeligere på at egenkapital er residualinteressen i eiendelene etter at forpliktelsene er trukket fra. Forslag til ny formulering kan være at «egenkapital er residualinteressen i foretakets eiendeler etter at alle dets forpliktelser er fratrukket», eventuelt at «egenkapital er residualen av foretakets eiendeler fratrukket alle dets forpliktelser». Også i NRS nr. 2.22 bør meningen komme tydeligere frem, i samsvar med IFRS for SMEs nr. 2.22. Første setning kan for eksempel være at «egenkapital er residualen av innregnede eiendeler fratrukket innregnede forpliktelser». I eksemplet i NRS nr. 2.22 bør for øvrig ordet «selskap» benyttes i stedet for «foretak», da det kun er i selskaper det vil forekomme innskudd fra aksjonærer (i IFRS for SMEs benyttes «a corporate entity»).

NRS nr. 2.25 (a) definerer driftsinntekter på en slik måte at også poster som etter regnskapsloven § 6-1 normalt klassifiseres som finansinntekter omfattes (herunder renter og utbytte). I nr. 2.25 (b)N defineres gevinster som inntekter som ikke er drifts- eller finansinntekter, uten at finansinntekter er definert. NARF mener at det derfor kan være hensiktsmessig å utvide NRS nr. 2.25 (a) til også omfatte finansinntekter («Drifts- og finansinntekter er inntekter som oppstår...», jf. også note 16 til NRS nr. 5.4N).

I NRS nr. 2.37 står det at en eiendel ikke innregnes i balansen når kostnadene som er pådratt gjør at det ikke anses som sannsynlig at økonomiske fordeler vil strømme til foretaket ut over inneværende rapporteringsperiode. Dette er ikke det samme meningsinnholdet som i IFRS for SMEs nr. 2.37, hvor det står «an asset is not recognised in the statement of financial position when expenditure has been incurred for which it is considered not probable that economic benefits will flow to the entity beyond the current reporting period». En mer korrekt oversettelse vil være at en eiendel ikke innregnes i balansen når det ikke anses som sannsynlig at kostnadene som er pådratt vil medføre at økonomiske fordeler vil strømme til foretaket ut over inneværende rapporteringsperiode.

Kapittel 3 Presentasjon av et finansregnskap

Et rettviseende bilde forutsetter etter NRS nr. 3.2N en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med regnskapsloven, definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader, som fastsatt i kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper*. Ordet «regnskapsloven» er tilføyd i forhold til teksten i IFRS for SMEs nr. 3.2, men regnskapsloven er ikke fastsatt i NRS kapittel 2. Teksten bør derfor være at et rettviseende bilde forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med regnskapsloven, *samt* definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader som fastsatt i kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper*.

Overskriften til nr. 3.15 og 3.16 er i IFRS for SMEs «Materiality and aggregation», mens det i NRS er forkortet til kun «Sammenslåing». Siden nr. 3.16 omhandler vesentlighet burde overskriften være «Sammenslåing og vesentlighet». Sammenhengen mellom nr. 3.15 og 3.16 blir mindre klar i NRS enn i IFRS for SMEs på grunn av det særnorske nr. 3.15N, og det blir derfor enda viktigere at overskriften er dekkende for begge punktene.

Formuleringen i NRS nr. 3.19N er noe vanskelig tilgjengelig, ved at det henvises til den «nederste linjen» som merkes «årsresultat». Den nederste linjen i et årsregnskap satt opp etter oppstillingsplanen i regnskapsloven § 6-1 og NRS nr. 5.4N vil alltid være årsresultat. Det ville vært enklere og mer forklarende å skrive at hvis et foretak ikke har noen poster for andre inntekter og kostnader i noen av periodene som presenteres i finansregnskapet, kan foretaket presentere kun et resultatregnskap. Dette er den ordlyden som er valgt i siste avsnitt i NRS nr. 5.5N.

NRS punkt 2.23 (e) krever informasjon i finansregnskapet om beløpenes valør, det vil si den eventuelle avrundingen som er benyttet ved presentasjon av beløp i finansregnskapet. I IFRS for SMEs nr. 2.23 (e) kreves informasjon om «the level of rounding, if any, used in presenting amounts in the financial statements». En mer direkte og tydeligere oversettelse til norsk ville være å gi informasjon om «eventuell avrundning i presentasjonen av beløp i finansregnskapet».

Kapittel 4 Balanse

Det fremstår som noe uklart hvorfor IFRS for SMEs nr. 4.6 og 4.8 utgår i NRS. Disse lyder som følger:

- «4.6 An entity shall classify all other assets as non-current. When the entity's normal operating cycle is not clearly identifiable, its duration is assumed to be twelve months.»

«4.8 An entity shall classify all other liabilities as non-current.»

Definisjoner av anleggsmidler og omløpsmidler finnes i regnskapsloven § 5-1 første og annet ledd, med tilsvarende definisjoner av lang- og kortsiktig gjeld etter § 5-13 første ledd (med unntak i tredje ledd slik at første års avdrag på langsiktig gjeld kan klassifiseres som kortsiktig gjeld). Dersom det er slik at IFRS for SMEs nr. 4.5 og 4.7 ikke anses å være i strid med regnskapslovens definisjoner, følger det av dette at IFRS for SMEs nr. 4.6 og 4.8 heller ikke er det. En eiendel som ikke er et omløpsmiddel etter regnskapsloven § 5-1 første og annet ledd og NRS nr. 4.5 må nødvendigvis være et anleggsmiddel slik IFRS for SMEs nr. 4.6 fastslår; det finnes ingen andre alternativer. Annet punktum i IFRS for SMEs nr. 4.6 inneholder også veiledning til NRS nr. 4.5 (a).

En forpliktelse som ikke er kortsiktig etter regnskapsloven § 5-13 første og tredje ledd og NRS nr. 4.7 må på samme måte nødvendigvis være langsiktig slik IFRS for SMEs nr. 4.8 fastslår; det finnes ingen andre alternativer.

Kapittel 5 Totalresultat

IFRS for SMEs nr. 5.8 krever at «the effects of corrections of errors and changes in accounting policies are presented as retrospective adjustments of prior periods rather than as part of profit or loss in the period in which they arise (see Section 10)». Det er uklart hvorfor denne henvisningen fra kapittel 5 til kapittel 10 hva gjelder retting av feil og endring av regnskapsprinsipp er utelatt i NRS.

NRS nr. 5.10 bestemmer at et foretak ikke skal presentere noen inntekts- eller kostnadsposter som «ekstraordinære poster» i totalresultat eller i notene. Begrepet «totalresultat» omfatter etter nr. 5.2N både resultatregnskapet og en separat oppstilling av totalresultatet. Dette kommer tydeligere frem i IFRS for SMEs nr. 5.10, som krever at «an entity shall not present or describe any items of income and expense as 'extraordinary items' in the statement of comprehensive income (or in the income statement, if presented) or in the notes». Den norske teksten kunne for eksempel vært at et foretak ikke skal presentere noen inntekts- eller kostnadsposter som «ekstraordinære poster» i resultatregnskapet, en separat oppstilling av totalresultatet eller i notene. Dette innebærer ingen realitetsendring, kun en tydeligere fremstilling. Det samme gjelder NRS nr. 5.12N.

Kapittel 8 Noter til finansregnskapet

NARF mener at notekravene av forenklingshensyn bør begrenses til det som kreves i norsk lovgivning, samt det som kreves etter IFRS for SMEs. Det skal uansett alltid gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig (jf. regnskapsloven § 7-1 annet ledd og NRS nr. 8.2N (c)). Dette bør være tilstrekkelig hva gjelder forhold som ikke er særskilt regulert i regnskapsloven kapittel 7 eller IFRS for SMEs.

Videre mener NARF at det er svært positivt at vesentlighetsprinsippet i regnskapsloven § 7-1 tredje ledd tydeliggjøres i NRS nr. 8.2N, jf. også nr. 2.6, og under «opplysninger» i øvrige kapitler. Vesentlighetsprinsippet gjør at eventuelle notekrav i IFRS for SMEs som ikke tidligere har fulgt av norske regnskapsstandarder ikke blir unødig byrdefulle, uten at disse notekravene nødvendigvis må utelates fra NRS. Når det gjøres forenklinger i notekravene i NRS i forhold til det som følger av IFRS for SMEs må den reelle nytten (forenklingseffekten) av slike vurderes mot nytten av å kunne innføre IFRS for SMEs slik den foreligger fra IASB i så stor grad som mulig.

NRS nr. 8.5N er endret i forhold til IFRS for SMEs nr. 8.5, uten at behovet for dette fremstår som åpenbart. Tekstene lyder som følger:

- IFRS for SMEs nr. 8.5: "An entity shall disclose the following in the summary of significant accounting policies:"

- NRS nr. 8.5N: «Et foretak skal gi opplysninger om anvendte viktige regnskapsprinsipper. Opplysningene skal være spesifikt tilpasset foretaket, foretakets virksomhet og situasjon.»

Sammen med nr. 8.5N (b), som krever at prinsippnoten skal informere om andre anvendte regnskapsprinsipper som er relevante for forståelsen av finansregnskapet (samme som i IFRS for SMEs nr. 8.5 (b)) bør en oversettelse av teksten i IFRS for SMEs være tilstrekkelig, uten endringer til et N-punkt. Tillegget om at opplysningene skal være spesifikt tilpasset foretaket, foretakets virksomhet og situasjon anses ikke å gi så vesentlig tilleggsinformasjon.

NRS nr. 8.8N inneholder notekrav for avviklet virksomhet som verken følger av regnskapsloven eller IFRS for SMEs. NRS 12 *Avvikling og avhendelse* har på sin side notekrav i punkt 16. Som tidligere omtalt mener NARF at slike særnorske tilleggskrav bør minimeres til det som er nødvendig etter regnskapsloven. Dersom tilleggsopplysninger om avviklet virksomhet ut over dette er nødvendig for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat må det uansett gis opplysninger etter regnskapsloven § 7-1 annet ledd og NRS nr. 8.2N (c). Dette bør i utgangspunktet være tilstrekkelig.

Kapittel 9 Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap

I NRS legges det opp til at konsolideringsunntaket for investeringsselskaper i NRS 17 *Virksomhetsskjøp og konsernregnskap* punkt 13 ikke videreføres. Konsolideringsunntaket i NRS 17 var i utgangspunktet midlertidig, i form av en overgangsregel. Dette i seg selv taler for å ikke videreføre unntaket. Det foreligger et generelt konsolideringsunntak ved midlertidig eie etter regnskapsloven § 3-8 første ledd og NRS nr. 9.3N (b), jf. definisjonen av midlertidig eie i ordlisten til NRS (intensjoner om eller forpliktelse til å avhende investeringen innen tolv måneder fra overtakelsestidspunktet). NARF mener at dette bør være tilstrekkelig for investeringsselskaper som handler aktivt med eierandeler i andre foretak. Investeringsselskaper som tar sikte på å eie andelene i mer enn tolv måneder fra overtakelsestidspunktet har en reell mulighet til å delta aktivt i styringen av datterforetak, og å dermed benytte sin kontroll. Det virker da ikke urimelig å kreve konsolidering av disse datterforetakenes i konsernregnskapet, slik at investeringsselskapet kan presentere et samlet regnskap for de totale økonomiske aktiviteter som investeringsselskapet har kontroll over. NARF støtter derfor at konsolideringsunntaket for investeringsselskaper ikke videreføres.

Ordet «dersom» i NRS nr. 9.3 b(N), (c)N og (d)N bør strykes; følger av overskriften til punktene («et morforetak trenger ikke presentere konsernregnskap dersom».

I NRS nr. 9.8N er følgende tekst fra IFRS for SMEs nr. 9.8 ikke tatt med:

«Relevant information is provided by consolidating such subsidiaries and disclosing additional information in the consolidated financial statements about the different business activities of subsidiaries.»

Behovet for å fjerne denne setningen oppfattes som uklart; det følger uansett av regnskapsloven § 7-1 annet ledd og NRS nr. 8.2N (c) at dersom tilleggsopplysninger om datterselskapenes virksomhet er nødvendige for å bedømme konsernets stilling og resultat, så må det gis slike. Kravet i IFRS for SMEs nr. 9.8 oppfattes ikke som absolutt, men som et krav om å gi relevant informasjon – altså den som eventuelt er nødvendig for å bedømme konsernets stilling og resultat. Informasjonskravet vil ikke gjelde dersom informasjonen ikke er nødvendig for å bedømme konsernets stilling og resultat, jf. NRS nr. 8.2N.

Overskriften til NRS nr. 9.10 til 9.12 er ikke selvforklarende. Det norske begrepet «foretak for særskilte formål» er etterfulgt av den engelske forkortelsen «SPE», som står for «special purpose entities». «SPE» benyttes også senere i den norske teksten. Her bør enten det norske begrepet

«foretak for særskilte formål» benyttes konsekvent uten den engelske forkortelsen, eller så bør forkortelsen forklares i fotnote.

IFRS for SMEs nr. 9.23 (d) inneholder krav til noteopplysninger i konsernregnskapet om «the nature and extent of any significant restrictions (eg resulting from borrowing arrangements or regulatory requirements) on the ability of subsidiaries to transfer funds to the parent in the form of cash dividends or to repay loans». Dette er ikke tatt med i NRS nr. 9.23, hvor bokstav (d) utgår. Situasjonen kan være aktuell også i konsernregnskaper etter norsk regnskapslov, og det er uklart hvorfor punktet må utgå.

Teksten i NRS nr. 9.23 (e)N til j(N) henger ikke språklig sammen med den innledende teksten til punktene («følgende opplysninger skal gis i konsernregnskapet»). Punktene fremstår i stedet som krav som står på egne ben, adskilt fra den tilhørende innledende teksten. Det samme gjelder NRS nr. 9.26N (sammenhengen mellom innledende tekst og punkt (a) og (b)).

Kapittel 10 Regnskapsprinsipper, estimater og feil

IFRS for SMEs nr. 10.11 angir to alternativer for regnskapsføring av prinsippendringer som er aktuelle for norske forhold:

“An entity shall account for changes in accounting policy as follows:

(a) an entity shall account for a change in accounting policy resulting from a change in the requirements of this IFRS in accordance with the transitional provisions, if any, specified in that amendment;

[...]

(c) an entity shall account for all other changes in accounting policy retrospectively (see paragraph 10.12).”

Regnskapsloven § 4-3 annet ledd bestemmer at virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen, mens § 6-6 første ledd krever at sammenligningstallene skal omarbeides. Dette er forsøkt innarbeidet i NRS nr. 10.11 (a)N:

«Et foretak skal regnskapsføre endringer i regnskapsprinsipper på følgende måte:

(a)N et foretak skal regnskapsføre virkningen av en endring i regnskapsprinsipper som følger av en endring i kravene i denne standarden, direkte mot egenkapitalen.

Sammenligningsinformasjonen skal om nødvendig omarbeides, med mindre de eventuelle overgangsbestemmelser som er angitt i den aktuelle endringen tilsier noe annet, jf. også rskl. § 6-6.

(b) [Utgår]

(c) et foretak skal regnskapsføre alle andre endringer i regnskapsprinsipper med **tilbakevirkende kraft** (se nr. 10.12).»

Basert på de særnorske tilpasningene kan det se ut som om det er store forskjeller i regnskapsføringen av prinsippendringer basert på om de skyldes endringer i NRS eller andre forhold. Dette kan ikke medføre riktighet; regnskapsloven § 4-3 og § 6-6 gjelder på samme måte uansett. Det eneste unntaket etter IFRS for SMEs er dersom overgangsregler til en standardendring foreskriver annen regnskapsføring av en prinsippendring. Dette burde komme tydeligere frem, for eksempel ved å slå sammen kravene i ett avsnitt i ny NRS nr. 10.11N:

«Et foretak skal regnskapsføre virkningen av en endring i regnskapsprinsipper direkte mot egenkapitalen med **tilbakevirkende kraft** (se nr. 10.12). Sammenligningsinformasjonen skal om nødvendig omarbeides, jf. også rskl. § 6-6. Dette gjelder også ved endringer i denne

standarden, med mindre de eventuelle overgangsbestemmelser som er angitt i den aktuelle endringen tilsier noe annet.»

Et annet alternativ kan være å oversette IFRS for SMEs nr. 10.11 (a) og (c) slik de er, men å legge til henvisninger til regnskapsloven § 4-3 og § 6-6 hva gjelder føring mot egenkapitalen og omarbeidelse av sammenligningsinformasjon.

NRS nr. 10.13 (e)N passer ikke språklig sammen med innledningen til punktene:

«Når en endring i denne standarden har virkning på inneværende periode eller tidligere perioder, eller kan ha virkning på framtidige perioder, skal et foretak opplyse om følgende:
[...]
(e)N sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares.»

Punkt (e)N bør omskrives til «en forklaring av sammenligningstall og omarbeiding av disse». Et annet spørsmål er om dette kravet, som følger av regnskapsloven § 7-3, har selvstendig verdi i forhold til de øvrige punktene i NRS nr. 10.13 (a) til (d). Det skal allerede opplyses om arten av prinsippendringen etter (a) og størrelsen på justeringen av hver post etter (b). NARF oppfatter det som usikkert hva mer som ligger i kravet til «forklaring» ved en endring i standarden, ut over det som følger av punkt (a) til (d). NARF mener det bør vurderes om kravene i NRS nr. 10.13 (a) til (d) er tilstrekkelig til å oppfylle regnskapsloven § 7-3, uten tillegg av et særnorsk punkt (e)N.

Det samme gjelder også for NRS nr. 10.14 (e)N og nr. 10.23 (e)N. Også her er den språklige sammenhengen med innledningen til punktene dårlig, og det anses som usikkert hva som menes med kravet til forklaring av sammenligningstall og omarbeiding av disse ut over det som allerede følger av punkt (a) til (d).

Kapittel 11 Alminnelige finansielle instrumenter

Finansielle instrumenter er et område hvor norsk regnskapslov har særskilte måleregler og notekrav, og hvor NARF derfor anser det som naturlig at NRS må tilpasses disse. Dette har blant annet medført at enkelte notekrav i IFRS for SMEs er tatt ut og erstattet med notekrav som følger av regnskapsloven. Løsningen bør revurderes dersom en ny regnskapslov åpner for en ytterligere harmonisering mot IFRS for SMEs.

Kapittel 12 Andre finansielle instrumenter

Det at NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser* er en ny og gjennombehandlet standard er etter NARFs mening ikke et tilstrekkelig grunnlag til å erstatte føringene for sikringsbokføring i IFRS for SMEs nr. 12.15 til 12.25 med føringene i NRS 18 punkt 19 og 20 samt vedlegg A (nå NRS nr. 12.15N til 12.25N). Prinsipielt bør det ikke innføres unntak fra IFRS for SMEs med mindre det er nødvendig av hensyn til norsk lovgivning eller vesentlig forenkling. Det er i høringsdokumentene ikke presentert hva en overgang fra NRS 18 til IFRS for SMEs vil medføre av materielle endringer for sikringsbokføringen, og dette er heller ikke tatt stilling til her ut over de generelle betraktningene i forrige avsnitt.

I NRS nr. 12.3 er det to punkter (c), hvor det andre skulle vært punkt (d).

Se for øvrig kommentarer til kapittel 11, som gjelder på samme måte her.

Kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak og 15 Investeringer i felleskontrollerte virksomheter

Det er dårlig språklig sammenheng mellom innledende tekst og punkter i de særnorske notekravene i NRS nr. 14.12 og nr. 15.19.

Kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Fotnote 60 til NRS nr. 19.2 (a) henviser til at fusjoner under samme kontroll reguleres i kapittel 100. Dette vil vel også gjelde andre fusjoner som ikke er en regnskapsmessig transaksjon (alle fusjoner som regnskapsføres etter kontinuitetsmetoden), også de som følger av NRS nr. 19.2 (d)N. En tilsvarende fotnote bør i så tilfelle også knyttes til dette punktet.

Kapittel 22 Forpliktelser og egenkapital

Se kommentarer til definisjonen av egenkapital i NRS nr. 2.15 (c). Det samme gjelder også for NRS nr. 22.3.

Kapittel 23 Inntekter

Konklusjonen om å kalle kapitlet «inntekter» i stedet for «driftsinntekter» støttes, all den tid kapitlet også omfatter finansinntekter.

For utbytte og konsernbidrag er situasjonen spesiell. Innlåsingeffekten som løsningen i IFRS for SMEs medfører ville være svært uheldig, og det støttes derfor at det i NRS nr. 23.29 (c)N gjøres en tilpasning til norsk praksis og intensjonen med underliggende regelverk. For øvrig er henvisningen til regnskapsloven feil; det skal være regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 2 (opptjeningsprinsippet), ikke nr. 4 (forsiktighetsprinsippet).

Kapittel 24 Offentlige tilskudd

IFRS for SMEs kapittel 24 skiller ikke mellom driftstilskudd og investeringstilskudd slik det gjøres i NRS nr. 24.3N (jf. NRS 4 *Offentlige tilskudd* punkt 3.1). Videre er løsningen i IFRS for SMEs nr. 24.4 alltid øyeblikkelig inntektsføring av tilskudd. I NRS nr. 24.4N-A til 24.4N-C er det lagt opp til en løsning som er i henhold til NRS 4 punkt 3.3 og 3.4, hvor driftstilskudd resultatføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere, mens investeringstilskudd reduserer anskaffelseskosten til eiendelen som skal innregnes (nettoføring). Som følge av opptjenings- og sammenstillingsprinsippene i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 2 og 3 er slike tilpasninger nødvendige, og NARF støtter derfor løsningen. Det støttes også at alternativet med bruttoføring av investeringstilskudd etter NRS 4 ikke videreføres, som en forenkling av standarden.

Kapittel 28 Ytelser til ansatte

NRS nr. 28.7 krever at et foretak skal innregne utgiften knyttet til ikke-overførbart betalt fravær når fraværet skjer. NARF stiller spørsmål ved om dette i enkelte tilfeller kan være i strid med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Sammenstillingsprinsippet tilsier at utgiften knyttet til alt betalt fravær som det opptjenes rettigheter til gjennom arbeidet (både overførbart og ikke-overførbart) skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. I praksis gjennomføres dette gjerne ved at kostnaden innregnes i den periode hvor de ansatte utfører arbeid som øker deres rettighet til framtidig betalt fravær (slik NRS nr. 28.6 legger til grunn for overførbart betalt fravær).

NARF støtter at adgangen til å ikke benytte påløpte ytelsers metode etter IFRS for SMEs nr. 28.18 ikke innføres for norske pensjonsordninger (jf. NRS nr. 28.18N). Forutsetningene for å benytte denne adgangen anses uansett ikke å være oppfylt for slike ordninger, og adgangen ville dermed være irrelevant for norske forhold.

Når det gjelder overgangsbestemmelser er det i NRS nr. 35.10 (o)N gitt adgang til å utsette innregning av aktuarmessige gevinster og tap i inntil fem år fra overgangen til NRS. Innregningen skal skje mot egenkapitalen. Det har vært påpekt at en innregning av aktuarmessige gevinster og tap kan ha stor negativ effekt på egenkapitalen, og at særlig enkelte ideelle organisasjoner kan få finansielle problemer som en følge av dette. Regnskapet bør vise de reelle forpliktelsene som

pensjonsordningene medfører, og det bør derfor ikke gjøres unntak for ideelle organisasjoner fra plikten til å innregne aktuarmessige gevinster og tap.

Kapittel 29 Resultatskatt

Kapitlet er tidvis vanskelig tilgjengelig, noe som er særlig uheldig ettersom det er relevant for en stor andel av de regnskapspliktige. Språket tidvis virker oppkonstruert og unødig kompliserende. Samtidig ønsker NARF i utgangspunktet ikke avvik fra IFRS for SMEs i form av særnorske N-punkter. NARF mener at oversettelsen av kapitlet bør gjennomgås på nytt, med tanke på om det finnes muligheter for å gjøre språket og begrepsbruken lettere tilgjengelig.

Kapittel 32 Hendelser etter balansedagen

I NRS nr. 32.8N gis det anledning til å innregne avsatt utbytte og konsernbidrag som gjeld på balansedagen, selv om det ikke er vedtatt (se også nr. 22.17 (b)N). Dette er motsatt av løsningen i IFRS for SMEs nr. 32.8. Løsningen i NRS nr. 32.8N samsvarer med tilsvarende regulering for mottaker i NRS nr. 23.29 (c)N (se over), og aksepteres som en tilpasning til norsk praksis og intensjonen med underliggende regelverk.

Kapittel 33 Opplysninger om nærstående parter

Siden forskrift til regnskapsloven § 7-30b-1 inneholder en særnorsk definisjon av nærstående parter anser NARF det som naturlig at NRS nr. 33.2N benytter denne definisjonen i stedet for definisjonen i IFRS for SMEs nr. 33.2. Det samme gjelder noteopplysninger i NRS nr. 33.5N til 33.18N, hvor norsk lovgivning har egne opplysningskrav.

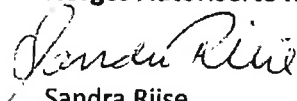
Fusjoner og fisjoner som ikke er transaksjoner

Fusjoner og fisjoner som regnskapsmessig anses som transaksjoner (til virkelig verdi) dekkes av NRS kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill* og kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* (fisjoner i form av utdeling fra foretaket). For å unngå unødige forskjeller mellom NRS og IFRS for SMEs ønsker NARF at denne strukturen beholdes.

Som en følge av transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1 er det en del fusjoner og fisjoner som ikke anses som transaksjoner, men som regnskapsføres etter kontinuitetsmetoden. Det vil være nødvendig å regulere disse særskilt i NRS basert på norsk lovgivning, og NARF anser det som en fornuftig løsning å benytte de foreslåtte kapitlene 100 og 101 til henholdsvis kontinuitetsfusjoner og kontinuitetsfisjoner. NRS kapittel 19 og 22 bør inneholde referanser til kapittel 100 og 101, og omvendt.

Vennlig hilsen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening



Sandra Riise
Adm.dir.



Jan Terje Kaaby
Rådgiver
Statsaut. revisor og aut. regnskapsfører