



Norsk Regnskapsstiftelse
Postboks 2914 Solli
0230 Oslo

Oslo, 31. oktober 2014

Høringsuttalelse ny norsk regnskapsstandard

Vi viser til høringsbrev av 2. april 2014 med forslag til ny norsk regnskapsstandard og takker for anledningen til å gi våre synspunkter.

PwC vil innledningsvis berømme Norsk RegnskapsStiftelses (NRS) arbeid med ny norsk regnskapsstandard. Høringsforslaget skal dekke alle sentrale regnskapsområder og har en tydelig internasjonal tilnærming. Gjennom sitt omfattende arbeid har NRS gitt et viktig bidrag til videre utvikling av norsk regnskapsregulering. Et vellykket sluttresultat krever etter vår mening lovendringer, og videre arbeid med standarden bør utsettes til lovutvalgets arbeid er fullført. NRS' viktigste bidrag til ny standardsetting vil nå være å prioritere innspill til fremtidig regnskapsregulering slik at vi oppnår en solid plattform for nye løsninger og et entydig skifte i standardsettingen.

Ny regnskapsstandard innfører enkelte forenklinger sammenlignet med gjeldende god regnskapsskikk, men også nye utfordringer, blant annet usikkerhet i forhold til konflikten mellom grunnleggende prinsipper og et balanseorientert rammeverk, ny systematikk, regulering på nye områder og mindre veiledning. Standardsettingen fra NRS har fungert godt og har vært et sentralt bidrag til høy kvalitet i norsk regnskapsavleggelse. I en situasjon hvor vi vet at det vil komme endringer er det etter vår mening uproblematisk å videreføre gjeldende god regnskapsskikk i perioden frem til lovendringer er på plass.

NRS har i sitt arbeid med ny norsk regnskapsstandard kommet langt, men det gjenstår en del arbeid for å oppnå en gjennomgående og tilfredsstillende kvalitet.

Høringsutkastet er meget omfattende. Ny standard skal erstatte alle eksisterende norske regnskapsstandarter med få unntak. I tillegg innføres standardsetting på områder som ikke tidligere har vært regulert gjennom god regnskapsskikk for øvrige foretak. Selv med utsatt høringsfrist har det gitt begrensede muligheter for en fullstendig gjennomgang av det omfattende arbeidet. Dette betyr at vårt svar ikke kan anses som en fullstendig vurdering på alle punkter. Det innebærer også at våre innspill på hvert enkelt kapittel i vedlegg 2 vil ha ulik karakter, da både anvendt tid og vektlegging av de ulike kapitler er forskjellig. Det er likevel gjort grundige vurderinger og vi har søkt å vie de mest sentrale forholdene stor oppmerksomhet i høringen.

I vårt høringssvar har vi benyttet følgende systematikk:

- *Brevets hoveddel - Overordnede synspunkter på grunnleggende forhold*
- *Vedlegg 1 – Overordnede synspunkter på materielle forhold i forslaget (inklusive svar på konkrete spørsmål stilt i høringsbrevets kapittel 7)*
- *Vedlegg 2 – Konkrete kommentarer til høringsutkastets kapitler*

1 *Underliggende premisser i arbeidet med ny regnskapsstandard*

Arbeidet med ny standardsetting har i følge høringsbrevet hatt følgende målsettinger:

- Internasjonal harmonisering (IFRS for SMEs)
- Videreføring av gjeldende god regnskapsskikk
- Forenkling
- Tilpasning til gjeldende aksje- og regnskapslovgivning

For de tre førstnevnte målsettingene har NRS gjort en avgrensning, slik at målsettingene gjelder så langt det er mulig og ønskelig.

Målsettingene kan trekke i ulik retning og være innbyrdes uforenlige. Det er ikke opplyst hvilken rangordning de tre første av ovenstående målsettinger er gitt, eksempelvis kan en forenkling være både ønskelig og mulig, men ikke i samsvar med IFRS for SMEs. I så fall oppnås ikke målsettingen om internasjonal harmonisering. NRS har derfor hatt et meget krevende utgangspunkt for sitt arbeid. Konflikter mellom målsettinger og mangelen på rangordning gjør det også vanskelig for høringsinstansene å ta stilling til hva som skal vektlegges i ulike spørsmål, og om ønsket målsetting fra NRS' side er oppnådd.

I omtale av forenklinger er det ikke angitt hvem forenklingene primært skal tilgodese eller hvilken prioritet de ulike brukerne er blitt tildelt. Foreslåtte forenklinger fremstår primært å være i regnskapsprodusentenes favør og i mindre grad brukerne. Dette kan være en riktig vurdering, men den krever etter vår oppfatning en begrunnelse fra standardsetter. Én mulig begrunnelse kan være at brukergruppene er endret etter at foretak som er notert på børs/autorisert markedsplass primært anvender IFRS, men vi anser ikke dette å være en tilfredsstillende og utfyllende begrunnelse for alle forenklingene som er foreslått. I det videre arbeidet bør NRS klargjøre grunnleggende premisser for forenklinger.

NRS har gjennom høringsutkastet identifisert behov for en rekke endringer, dog begrenset av eksisterende regelverk. Etter vår oppfatning vil NRS' viktigste oppgave i den nærmeste perioden fremover være å ta stilling til og tydeliggjøre behov for endringer i fremtidig regnskapsregulering slik at ønsket internasjonal tilpasning fullt ut blir mulig. Høringsutkastet sammen med tydelige, begrunnende behov for endringer i regnskapsreguleringen vil være svært viktige og tungtveiende innspill for en god fremtidig regnskapslovgivning (jfr. eget punkt nedenfor om pågående lovarbeid).

Nærmere om internasjonal harmonisering

Regnskapsloven følger i dag et tosporssystem hvor de to regnskapsspråkene, IFRS og god regnskapsskikk, har ulik teoretisk plattform. Regnskapsutviklingen innenfor er lite land som Norge bør av flere grunner bygge på samme utgangspunkt for alle regnskapspliktige. Norge er pålagt IFRS gjennom krav fra EU, og en tilsvarende teoretisk plattform bør derfor være utgangspunktet for øvrige regnskapspliktige. Forhold som tilsier internasjonal

harmonisering ved tilpasning til IFRS for SMEs er blant annet:

- Standardsetting er en ressurskrevende oppgave og tilpasning til et internasjonalt regnskapsspråk vil med stor sannsynlighet gi effektivitetsgevinster over tid, først og fremst når det gjelder utvikling.
- Felles utgangspunkt i standardsettingen vil være ressursbesparende blant annet gjennom forenklinger i utdanning på høyskoler og universiteter, løpende kompetanseutvikling og regnskapsproduksjon.
- For regnskapsbrukerne vil mindre ulikhet gjennom et felles utgangspunkt antakeligvis innebære bedre generell innsikt og forståelse enn ved dagens tosporsløsning.
- Et stadig mer globalisert næringsliv øker behovet for sammenlignbare regnskaper.
- For selskaper som rapporterer over landegrensene vil det være nyttig å ha en internasjonal rapporteringsplattform som samtidig tilfredsstiller eller ligger nært opp mot norske krav. De behøver ikke lenger å gå veien om full IFRS, et regnskapsspråk som for mange kan være en krevende løsning.
- Lavere terskel for kapitalflyt over landegrensene.
- Økte muligheter for utveksling av arbeidskraft, hvor regnskapskompetanse langt enklere både kan hentes inn og ut av Norge.

Enkelte av fordelene oppnås kun ved at flere land, spesielt i Europa, slutter seg til den samme linjen med en internasjonal tilnærming. Videre forutsetter det at IFRS for SMEs implementeres uten betydelige nasjonale avvik fra de enkelte lands standardsettere.

Regnskapslovgivningen har i stor grad klare rammer og kan representere et absolutt hinder på områder hvor internasjonal tilpasning er ønskelig. Skal NRS oppnå et tilfredsstillende handlingsrom for internasjonal harmonisering, krever det etter vår mening en lovendring.

2 Regnskapslovens grunnleggende prinsipper og øvrige bestemmelser kontra standardens balanseorienterte rammeverk

Et sentralt premiss for høringsutkastet er at nye løsninger ikke kan være i strid med gjeldende lovgivning. Videre oppfatter vi at det har vært lagt til grunn at det er problematisk, juridisk sett, å fjerne valgmuligheter som ligger direkte i regnskapsloven eller kan innfortolkes via eksempelvis forarbeider. Dette gir føringer på flere områder og innsnevrer spillerommet betydelig for utvikling av god regnskapsskikk innenfor de målsettinger som er nevnt ovenfor. Et eksempel på valgadgang som av hensyn til internasjonal harmonisering burde vært fjernet er muligheten for å klassifisere første års avdrag på langsiktig gjeld som langsiktig. Vi viser til flere eksempler i vedleggene.

Helt overordnet og tydeligst kommer utfordringene til uttrykk i konflikten mellom en balanseorientert internasjonal standard (IFRS for SMEs) og regnskapslovens resultatorientering, en konflikt som skaper en grunnleggende og gjennomgående usikkerhet både ved selve standardsettingen og i løsningen av konkrete problemstillinger. Dette er uheldig.

Høringsutkastet tar utgangspunkt i IFRS for SMEs, kapittel for kapittel, men er omarbeidet og tilpasset der NRS mener det er nødvendig og/eller ønskelig. Konflikter mellom IFRS for SMEs og regnskapslovens krav skal derved være løst i hvert enkelt av standardens kapitler. På grunn av den grunnleggende konflikten mellom balanse- og resultatorientering kan løsningene være beheftet med usikkerhet. Utfordringer kommer enda klarere til uttrykk når problemstillinger ikke er direkte regulert gjennom de ulike kapitlene. Her må den regnskapspliktige selv utlede en løsning basert på kildehierarkiet i standardens kapittel 10. Kildehierarkiet viser til det balanseorienterte rammeverket i kapittel 2, og i dette kapitlet påpeker man gjennom et norsk tillegg at rammeverket kan være i strid med regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Den regnskapspliktige pålegges derfor en særskilt aktsomhet i slike situasjoner. Slike situasjoner vil neppe være hyppig forekommende, men ikke desto mindre svært krevende for det store flertall av regnskapsprodusenter; det påligger dem å identifisere en eventuell konflikt, for deretter å ta stilling til hvordan den skal løses.

Ovenstående grunnleggende utfordring i standardsettingen og tilhørende utfordringer for regnskapsprodusentene er etter vår mening tungtveiende argumenter for å avvente ferdigstilling av ny standard til endringer i regnskapslovgivningen er endelige, ref neste punkt.

Gitt at NRS likevel beslutter å ferdigstille standarden før dette tidspunkt, støtter vi den tilnærmingen NRS har valgt i kapittel 2 for å løse konflikter mellom regnskapsloven og rammeverket i situasjoner som ikke er direkte regulert.

3 Tidspunkt for implementering og sammenheng med pågående endringer i regnskapsloven

Regjeringen nedsatte i september 2014 et utvalg som gjennom et bredt mandat skal vurdere endringer i regnskapsloven. Det følger blant annet av mandatet at utvalget skal vurdere om god regnskapsskikk skal videreføres i nåværende form, ref. utdrag fra mandatets del I, pkt. 4:

"(...) Under hensyn til den regnskapsfaglige utviklingen og utviklingen av internasjonal standardsetting, bes utvalget om å utrede om kravet om at regnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form, ev. om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarder. I den forbindelse bes utvalget også om å evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet, og vurdere om det ev. vil være ønskelig å tillegge internasjonal standardsettingsarbeid større vekt enn i dag ved utviklingen av god regnskapsskikk i Norge. (...)"

Regjeringen har gjennom sine tidsfrister tydeliggjort at det er behov for endringer i nær fremtid og viktige deler av arbeidet skal leveres allerede i juni 2015. I denne situasjonen har vi vanskelig for å se at man er tjent med fastsettelse av en ny standard før utvalgets arbeid har manifestert seg i konkrete lovendringer.

Regnskapsprodusenter og andre løper en åpenbar risiko for endringer i to trinn; innføring av ny norsk regnskapsstandard og deretter endringer i denne som følge av nødvendige og ønskelige endringer etter ny lovgivning.

4 Tidspunkt for implementering og sammenheng med endringer i IFRS for SMEs

IFRS for SMEs skal etter beslutning fra International Accounting Standards Board endres i faste sykluser. Første endringsrunde vil etter planen publiseres første halvdel av 2015. Endringer vil blant annet være basert på innspill etter erfaringer ved implementering og bruk, og vil som utgangspunkt være forbedringer sammenlignet med gjeldende standard. For å være i tråd med målsettingen om internasjonal harmonisering bør man uavhengig av argumenter i ovennevnte punkter avvente fastsettelse av ny standard frem til endringene er kjent og kan vurderes innarbeidet i ny norsk regnskapsstandard.

5 Videre utvikling av NRS 8 GRS for små foretak og NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

Regnskapspliktige som følger NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak eller NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner vil ikke omfattes av ny norsk Regnskapsstandard. Hvis formålet om internasjonal harmonisering og forenkling fullt ut skal oppnås, er det viktig at Norsk RegnskapsStiftelse så raskt som mulig etter implementering av ny norsk Regnskapsstandard tilpasser standardsettingen på disse to områdene. Begge de nevnte standardene viser til gjeldende standarder for øvrige foretak, noe som skaper en umiddelbar utfordring. Det er for eksempel ikke klart om regnskapspliktige som følger NRS 8 eller NRS (F) for ideelle

organisasjoner fortsatt skal anvende standarder som ikke lenger gjelder for øvrige foretak eller om de skal kunne anvende løsninger i ny regnskapsstandard uten at det er henvist til disse.

6 Behov for endringer i foreslåtte løsninger

NRS har i sitt arbeid med ny norsk regnskapsstandard kommet langt. Basert på vår gjennomgang er vi likevel av den oppfatning at det gjenstår en del arbeid for å oppnå en gjennomgående og tilfredsstillende kvalitet. Mer konkrete kommentarer på forslaget er gitt i høringssvarets vedlegg.

Som det fremgår av ovenstående punkter er vår foretrukne løsning at videre arbeid med standarden avventes til lovarbeidet er ferdigstilt. Vi har likevel valgt å gi konkrete innspill til standardens løsninger, men understreker at tiden ikke har tillatt en fullstendig vurdering, verken når det gjelder hensiktsmessigheten av de ulike foreslåtte løsningene eller om de ligger innenfor gjeldende lovkrav.

Konklusjon

PwC støtter en internasjonal harmonisering og mener NRS' initiativ er et viktig bidrag i fremtidig utvikling av norsk regnskapsregulering. Etter vår mening bør imidlertid innføring av ny regnskapsstandard avventes frem til lovendringer er gjennomført. Dette vil gi en solid plattform for nye løsninger og gi et entydig skifte i standardsettingen. Videre bør IASBs pågående arbeid med IFRS for SMEs trekkes inn i NRS' arbeid med ny standard før den trer i kraft, slik at endringer basert på viktige erfaringer kan medtas i norsk standardsetting og bidra til internasjonal harmonisering. Ved å vente til lovendringene er gjennomført antar vi at de påpekte utfordringene i tilknytning til prioritering mellom målsettinger og begrunnelsen for forenklinger i stor grad faller bort.

En beslutning om å avvente implementering av standarden frem til lovendringer er gjennomført vil gi effektivitetsgevinster for norsk næringsliv sammenlignet med den tottrinnsløsningen som ligger implisitt i NRS' forslag.

Etter vår oppfatning gjenstår en del arbeid for å oppnå en gjennomgående og tilfredsstillende kvalitet i ny norsk regnskapsstandard. Hvis NRS skulle velge å implementere standarden før lovendringer er gjennomført, ber vi om at NRS vurderer å sende standarden på ny høring før den fastsettes.

Ved spørsmål til ovenstående står vi selvsagt til disposisjon.

Med vennlig hilsen

PricewaterhouseCoopers AS


Rita Granlund

Partner, leder for Assurance


Signe Moen

Partner, leder for PwCs fagavdeling

Vedlegg 1 - Overordnede synspunkter på materielle forhold i forslaget og svar på konkrete spørsmål i høringsbrevets kapittel 7	8
1.1 Høringsutkastets utgangspunkt, systematikk m.m.	8
1.2 Øvrige faglige kilders autoritet	9
1.3 Norske "Basis for Conclusions"	9
1.4 Forenklinger	9
1.5 Oppstillingsplaner	10
1.6 Eksempelregnskap og sjekkliste for noteopplysninger	10
1.7 Øvrige forhold	10
Svar på konkrete spørsmål fra NRS	12
S1 Strategien	12
S2 Forholdet mellom kapittel 2 i IFRS for SMEs og grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven	12
S3 Temaer som ikke er regulert / tilstrekkelig regulert i utkast til ny NRS	12
S 4 Veiledning i ny NRS	13
S5 Løsninger i ny NRS som eventuelt vurderes ikke å være i samsvar med regnskapsloven	13
S6 Kost / nyttevurderinger – forenklinger i ny NRS	13
S7 Språk	14
S8 Nummerering	14
S9 Noteopplysninger	14
S10 Konsolideringsunntak for investeringsselskaper	15
S11 Totalresultatet	15
S12 Eksempler i kapittel 23 Inntekter	16
S13 Pensjon	16
S14 Fusjon og fisjon	16
S15 Konsernbidrag	16
S16 Overgangsbestemmelser	17
Vedlegg 2 – Konkrete kommentarer til høringsutkastets kapitler	19
Kapittel 1 - Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard	19
Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper (ramme)	19
Kapittel 3 – Presentasjon av et finansregnskap	20
Kapittel 4 – Balanse	22
Kapittel 5 – Totalresultat	22
Kapittel 6 – Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote	24
Kapittel 7 – Oppstilling av kontantstrømmer	24
Kapittel 8 – Noter til finansregnskapet	25
Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap	25

Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil	26
Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter	27
Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter	28
Kapittel 13 – Beholdninger	28
Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttet selskap	28
Kapittel 15 – Investeringer i felleskontrollert virksomhet	29
Kapittel 16 – Investeringseiendom	30
Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr	30
Kapittel 18 – Immaterielle eiendeler	31
Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill	31
Kapittel 20 – Leieavtaler	33
Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler	33
Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital	34
Kapittel 23 – Inntekter	34
Kapittel 24 – Offentlige tilskudd	36
Kapittel 25 – Låneutgifter	37
Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner	37
Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler	38
Kapittel 28 – Ytelser til ansatte	39
Kapittel 29 – Resultatskatt	41
Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta	42
Kapittel 31 – Høyinflasjon	43
Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen	43
Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter	44
Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter	44
Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard	44
Ordlisten	45

Vedlegg 1 - Overordnede synspunkter på materielle forhold i forslaget og svar på konkrete spørsmål i høringsbrevets kapittel 7

I dette vedlegget fremkommer våre overordnede synspunkter på materielle forhold samt svar på konkrete spørsmål stilt i NRS' høringsbrev gjennom S1 til S16. En rekke materielle forhold er også kommentert i vedlegg 2, kapittel for kapittel.

Høringsutkastet er meget omfattende. Våre høringssvar er ikke en fullstendig oppsummering av alle innspill til endringer som kunne vært aktuelle fra vår side. Utsatt høringsfrist har tillatt oss mer tid i gjennomgangen, men likevel ikke slik at den kan anses fullstendig.

Vi understreker at svarene nedenfor i hovedsak tar utgangspunkt i *nåværende* rammer for standardsetting og ikke nødvendigvis reflekterer vårt prinsipale syn om utsatt implementering og tilpasning til lovendringer og endringer i IFRS for SMEs i del 1. Svarene vil derfor ikke fullt ut være relevante ved vår foretrukne løsning.

1.1 Høringsutkastets utgangspunkt, systematikk m.m.

IFRS for SMEs som utgangspunkt for ny norsk regnskapsstandard

NRS har tatt utgangspunkt i IFRS for SMEs, og følger opp med å bruke samme systematikk, herunder samme kapittelinndeling og punkter i enkeltstandarter. Dette er etter vår mening en rasjonell løsning både av hensyn til effektiv standardsetting i oppstartsfasen og senere endringer i IFRS for SMEs. Løsningen forenkler også sammenligning med andre lands standardsetting enten disse bruker IFRS for SMEs fullt ut eller gjennom en tilpasning underlagt samme systematikk som NRS har brukt i høringsutkastet. Bruk av N-punkter er nødvendig i en slik løsning, både for å løse konflikter mot regnskapsloven og ønsker om nasjonale avvik.

NRS har valgt en direkte oversettelse fremfor en friere språkdrakt, noe som i mange tilfeller gir både dårlig språk og mindre forståelig innhold enn ved en friere språklig tilnærming. Vi ville foretrukket et språk som i større grad var fristilt fra en ordrett oversettelse av originalteksten, og mener dette bør være mulig uten at man må anse løsningen som et N-punkt. Fremstillingen er knapp og på enkelte punkter kan man oppnå en bedre forståelse for innholdet om man tillot seg en friere tilnærming. Et eksempel på dette er nevnt under omtalen av kapittel 10 i høringssvarets vedlegg 2. Vi ser at en slik løsning blant annet kan skape usikkerhet om løsningen samsvarer med internasjonale løsninger og gjøre avvikanalyser og senere vedlikeholdsarbeid mer krevende, men anser at ulempene oppveier fordelene. Oversikt over avvik mot IFRS for SMEs vil tross alt være mindre viktig for det store flertall av brukerne. Hvis man følger vårt råd om å innføre *basis for conclusions*, kan disse uansett presisere når språklige tilpasninger og tillegg ikke er ment å gi materielle avvik fra IFRS for SMEs.

Behov for et innledende kapittel

IASB har i sitt *preface* til IFRS for SMEs redegjort for blant annet systematikk og vedlikeholdstakt. Flere av temaene som omtales vil ikke være aktuelle for en norsk standard, men vi vil anbefale at man også i ny norsk Regnskapsstandard anvender et forord hvor man eksempelvis beskriver forholdet mellom IFRS for SMEs og ny norsk Regnskapsstandard, standardens systematikk med N-punkter, uthevet skrift, fotnoter osv. samt planlagt vedlikeholdstakt.

Fotnoter

Høringsutkastets fotnoter inneholder både viktig og mindre viktig informasjon av hensyn til den direkte reguleringen i de enkelte kapitler. Bruken av fotnoter er svært omfattende og systematikken i bruk av fotnoter er etter vår mening uklar. Dette synliggjøres ved en gjennomgang av de første notene. Innholdet i notene er eksempelvis (henvisning til note i parentes):

- Påminnelse om regulering andre steder i standarden (2)

- Systematiske gjentakelser (8)
- Begrunnelser for innholdet i en bestemmelse (9)
- Henvisninger til regnskapsloven (10)
- Avvik fra en bestemmelse, eventuelt utdyping av hvordan den skal forstås (15)
- Mer utfyllende regulering i form av veiledning (16 og 17)
- Klargjøring/presisering (25)

Fotnoter vil naturlig fange mindre oppmerksomhet og antakeligvis tillegges mindre vekt enn hovedteksten for den alminnelige bruker av standarden. Viktige forhold bør derfor ikke legges ned i fotnoter, men inngå i de enkelte bestemmelsene. NRS er begrunnet i brukernes behov for informasjon, utdyping og veiledning med mer. Vi anser at vårt forslag ovenfor om friere språkdrakt og en noe mer utfyllende standardsetting på enkelte punkter er en bedre løsning enn bruk av fotnoter, enten punkter med tilhørende fotnoter er ment å ha samme innhold som IFRS for SMEs eller innebærer materielle avvik fra den internasjonale standarden.

Fotnoter bør etter vår mening reduseres til et fornuftig minimum, innholdet må være ensartet og ikke være av en slik karakter at det er nødvendig for brukeren å lese fotnoten for å oppfatte den fulle reguleringen. Der løsningen i standarden avviker fra regnskapsloven må fotnoten uansett erstattes av lovbestemmelsen og løstes opp i teksten, eksempelvis note 141 til punkt 32.9. Vi antar at fotnoter er inkludert i vurderingen av om et punkt er et N-punkt eller ikke. Vår foretrukne tilnærming bør derfor ikke skape ytterligere N-punkter.

Vi viser også til vårt svar på høringsbrevets S4.

1.2 Øvrige faglige kilders autoritet

I et innledende kapittel som nevnt ovenfor bør man også redegjøre for hvilken autoritet tidligere faglige retningslinjer fra NRS skal ha, herunder standarder og veiledninger. Gjeldende faglige retningslinjer er utviklet innenfor samme rammer som forslaget og vil derved presumptivt kunne ha relevans fortsatt.

NRS bør også redegjøre for hvilken autoritet øvrige faglige kilder fra IASB skal ha innenfor god regnskapsskikk. Dette gjelder i særdeleshet kilder tilknyttet IFRS for SMEs, men også full IFRS. IASB har med basis i IFRS for SMEs blant annet publisert *Basis for Conclusions*, utgitt uttalelser gjennom Q&As, utviklet kursmateriale og publisert veiledning for mikroforetak.

Ny norsk regnskapsstandard er ment som et selvstendig sett av regler. På områder som ikke er klart regulert er man henvist til kildehierarkiet i standardens kapittel 10, ref egen omtale i vårt høringssvar. En klargjøring av ovenstående vil gi en større forståelse for kildebruk og gi hjelp og veiledning i situasjoner som krever bruk av kildehierarkiet.

1.3 Norske "Basis for Conclusions"

Forslaget gir lite praktisk veiledning i de enkelte kapitler, en løsning valg fra NRS som samsvarer med tilnærmingen i IFRS for SMEs. Ved en slik tilnærming blir det viktig å gi brukerne av regnskapsstandardens innsyn i bakgrunnen for de konklusjoner standardsetter har trukket. Kunnskap om bakgrunnen gir større forståelse for standardens løsninger, bedre grunnlag for egne slutninger i konkrete problemstillinger og større grad av sammenfall i løsninger fra problemstilling til problemstilling og fra selskap til selskap. Vi anbefaler derfor at standardsetter senest samtidig med publisering av en ny standard, helst samtidig med en eventuell ny høring, publiserer sine begrunnelser for ulike løsninger i standarden. For løsninger i IFRS for SMEs som videreføres i ny norsk regnskapsstandard, antar vi at *basis for conclusions* fra IFRS for SMEs som utgangspunkt vil kunne gjelde. I motsatt fall, må dette fremgå av norske *basis for conclusions*.

1.4 Forenklinger

Som påpekt i høringssvarets hoveddel har NRS i sin omtale av forenklinger ikke angitt hvem forenklingene primært skal tilgodese eller hvilken prioritet de ulike brukerne er blitt tildelt. Dette gjør det vanskelig å vurdere bakgrunnen for foreslåtte forenklinger og om disse er i samsvar med forenklingens formål. Vi savner også en

drøftelse knyttet til ytterligere forenklinger. Slik vi ser det, er for eksempel regnskapsføring av pensjon, utsatt skatt og aksjebasert betaling eksempler på områder som burde vært drøftet opp mot mulige og ønskelige forenklinger. I den grad NRS engasjerer seg med innspill til lovarbeidet, bør disse forholdene prioriteres.

1.5 Oppstillingsplaner

IFRS for SME, i likhet med IFRS, regulerer hva som skal inngå i et fullstendig årsregnskap. Ut fra målsetningene om internasjonal harmonisering og reduksjon av valgmuligheter for økt sammenlignbarhet mener vi det er uheldig at ikke en tilsvarende entydig regulering er foreslått, slik at en oppstilling av totalresultat og en oppstilling av endring i egenkapital alltid skal presenteres.

Dagens valgadgang gjør det mer utfordrende for brukerne av regnskapet. De må nå lete flere steder for å finne den informasjon de søker, eller forsikre seg om at slik informasjon ikke finnes i regnskapet. Et standardisert krav vil være en overgang, men virke effektiviserende for produsenter av regnskapssystemer. En fjerning av dagens valgadgang vil også være forenklenende for analyseformål.

Hvis valgfrihet er begrunnet med regnskapslovens bestemmelser, bør ovenstående synspunkt spilles inn til lovutvalget.

1.6 Eksempelregnskap og sjekkliste for noteopplysninger

Forslaget inneholder endringer, blant annet i oppstillingsplaner og forenklinger sammenlignet med dagens god regnskapsskikk. Både regnskapsprodusenter og brukere av regnskapene vil etter vår mening ha stor nytte av et eksempelregnskap og sjekkliste for noteopplysninger fra NRS, på lik linje med løsningen til IASB.

1.7 Øvrige forhold

Definerte begreper

Enkelte viktige begreper er ikke definert i standarden, eksempelvis "transaksjon". Det bør gjennomføres en fornyet en gjennomgang på dette området som sikrer at alle begreper av vesentlig betydning for standardens løsninger er definert i ordlisten.

Enkelte begreper er beskrevet både i de enkelte kapitlene og fremkommer i tillegg i ordlisten. Andre begreper er kun definert i et kapittel, ikke i ordlisten. Beskrivelsen i kapitlene er ikke alltid fullt ut i samsvar med ordlistens definisjon for alle begreper. Dette skaper forvirring, både med hensyn til korrekt definisjon og standardens systematikk. Som eksempler på nevnte forhold nevnes:

- "Pålitelig" er uthevet i punkt 2.7. "Pålitelighet" er definert i ordlisten, men man har likevel tatt med en tilnærmet ordrett definisjon også i teksten.
- Virkelig verdi er definert i punkt 2.34 (b) og i ordlisten (uten at definisjonen er helt samsvarende).
- Anskaffelseskost er definert i punkt 18.10, men ikke i ordlisten.

Forholdene bør rettes opp gjennom konsistent tilnærming for alle begreper som er definert, enten i ordlisten eller gjennom kapitlene.

Oversettelse og terminologi

Ettersom man har valgt en ord-for-ord oversettelse fremstår språket i standarden som unødvendig oppstyltet og ordrikt. Et eksempel som kan illustrere dette er første setning i punkt 3.8: "Ved utarbeiding av et finansregnskap skal ledelsen i et foretak som bruker denne standarden foreta en vurdering av foretakets evne til fortsatt drift." Selv om alle elementer i en slik setning i og for seg er riktige, er flere av dem unødvendige. Man ville neppe tape noe innhold på en enklere formulering. Et eksempel kunne være: "Ved regnskapsavleggelsen skal det foretas en vurdering av foretakets evne til fortsatt drift."

Et kjennetegn ved oversettelsen er ellers at svært mange paragrafer begynner med "Et foretak skal..." Det er nokså åpenbart hvem som skal avlegge regnskapet. I den grad man føler seg bundet til SMEs formuleringer, og ikke ønsker N-punkter kunne man gjøre teksten mer lesevennlig ved å bruke bestemt form: "Foretaket skal...". Kapittel 7 viser dette poenget nokså tydelig.

Begreper som benyttes i høringsutkastet er i flere tilfeller oversatt med norske ord/begreper som verken er godt innarbeidet eller bidrar til økt forståelse for meningsinnholdet. Begrepet "finansiell inntjening" er et eksempel på dette. Her anser vi ordet "finansiell" for å være overflødig. Vi antar at løsningen er begrunnet i bruk av direkte oversettelse, men en friere oversettelse vil ofte gi enn bedre fremstilling, både fordi begrepsbruken er gjenkjennelig og innholdet blir lettere tilgjengelig.

Ulike begreper benyttes heller ikke alltid konsistent, eksempelvis "finansiell inntjening" versus "inntjening".

Vi ser at "profit or loss" er forsøkt oversatt med årsresultat, men oversettelsen er ikke konsistent benyttet. Det engelske uttrykket "profit or loss" er en beskrivelse av et resultat for en generell periode, som ikke nødvendigvis er en årsperiode. Bruk av oversettelsen årsregnskap blir derfor noen ganger for snever. Dette er tydelig i punkt 6.2 hvor det fører til formuleringen "årsresultat for en rapporteringsperiode" eller ved å benytte definisjonen av rapporteringsperiode "årsresultat for en periode[n] som omfattes av et finansregnskap". Eksempler på punkter hvor "profit or loss" ikke er oversatt med årsresultat inkluderer punkt 7.7(a), 7.8, 7.15, 9.13. Det bør vurderes om oversettelsen "årsresultat" i flere tilfeller kan erstattes med "resultat" eller "resultatregnskap".

Vi har i høringssvarets vedlegg påpekt tilfeller hvor man har anvendt begrepene "utgift" og "kostnad" feil.

I kapittel 2, pkt. 52 benyttes begrepet motregning som oversettelse på "offset". Motregning er et privatrettslig begrep som omfatter tredjeparts involvering og er ikke en treffende oversettelse av det engelske ordet. Begrepet *nettopresentasjon* vil etter vår mening være en mer korrekt oversettelse.

Påpekte forhold kan svekke forståelsen for av standardens innhold og svekker kvaliteten på løsninger og fremstilling. Forholdene bør rettes opp.

I forbindelse med vår gjennomlesning har vi også observert enkelte skrivefeil, språklige feil og inkonsistens. Enkelte av disse fremkommer i vedlegg 2.

Bruk av uthevet skrift

Bruken av uthevet skrift ("bold") er ikke konsekvent gjennomført i standarden. Vi oppfatter at hensikten har vært å markere definerte begreper gjennom uthevet skrift første gang et begrep anvendes i hvert enkelt kapittel. Vi anser dette å være en brukervennlig løsning. Det er flere avvik i denne systematikken som følgerig bør rettes opp.

Svar på konkrete spørsmål fra NRS

Vi vil igjen understreke at angitt tidsramme i høringen ikke har tillatt en gjennomgang som fra vår side kan anses fullstendig.

S1 Strategien

PwC støtter NRS' endring i strategien, men mener at videre arbeid med ny norsk regnskapsstandard bør avventes frem til det pågående lovarbeidet er sluttført. I perioden hvor lovarbeidet pågår vil etter vår oppfatning NRS' viktigste oppgave være å ta stilling til og tydeliggjøre behov for endringer i fremtidig regnskapsreguleringen slik at ønsket internasjonal tilpasning fullt ut blir mulig. Se nærmere om dette i høringssvarets hoveddel.

Under S1 nevnes forskriften om forenklet IFRS. Selv om NRS endrer sin strategi for gruppen øvrige foretak bør denne forskriften videreføres. Full IFRS og IFRS for SMEs vil ha mange likhetstrekk i løsninger i og med at begge regnskapsspråk springer ut i fra et balanseorientert rammeverk. Det er imidlertid ikke en uttalt målsetting fra IASB å tilpasse løsninger i IFRS for SMEs til full IFRS av hensyn til eksempelvis børsnoterte konsern. En norsk regnskapsstandard utarbeidet med utgangspunkt i IFRS for SMEs vil derfor ikke ta særskilt hensyn til effektiv rapportering i IFRS-rapporterende konsern, selv ikke hvis den legger seg tett opp til løsninger i IFRS for SMEs. Ved videreføring av forskriften må ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak bli utgangspunktet for noteopplysningskravene i forskriften om forenklet IFRS.

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

Se høringssvarets hoveddel, punkt 2.

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

a) Er det temaer som ikke er regulert i ny NRS, som burde vært regulert?

Delårs-/perioderegnskap er ikke pålagt gjennom regnskapsloven og er heller ikke regulert gjennom gjeldende god regnskapsskikk. En rekke foretak avlegger av ulike årsaker delårsregnskap, og anvendte prinsipper kan være ulike fra selskap til selskap og fra en periode til en annen. Dette kan være både praktisk og ønskelig i en rekke situasjoner. Motsatt kan det være situasjoner som tilsier behov for å henvise til et felles rammeverk for delårsregnskaper, primært overfor eksterne brukere. Vi foreslår derfor at NRS regulerer delårsregnskap gjennom et eget kapittel. Reglene må angi klare krav og retningslinjer for delårsregnskaper avlagt i samsvar med god regnskapsskikk, men det må være opp til den enkelte regnskapsprodusent å avgjøre om reglene skal anvendes eller ikke. Hvis man velger andre prinsipper enn de som er fastsatt gjennom standarden, kan man imidlertid ikke vise til at regnskapet er avlagt i samsvar med god regnskapsskikk for delårsregnskap.

Regnskapsavleggelse når *fortsatt drift ikke kan legges til grunn* er ikke regulert i gjeldende god regnskapsskikk. Regnskapsloven regulerer spørsmålet i § 4-5, men området kan med fordel reguleres i en ny norsk regnskapsstandard, både for å oppnå økt forståelse for løsninger som skal legges til grunn og større grad av ensartede regnskaper.

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

Tidsramme i høringen ikke har tillatt en gjennomgang som fra vår side kan anses fullstendig, men enkelte forhold er tatt opp i tilknytning til vår gjennomgang av standardens kapitler. Endringer i standardsetting vil

kreve praktisk erfaring for å avdekke behov for justeringer og presiseringer. NRS bør derfor gjøre en fornyet vurdering etter en viss tid, eventuelt gjennomføre en ny høring senere på dette spørsmålet.

S 4 Veiledning i ny NRS

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

Som påpekt av NRS er bruken av fotnoter i form av veiledning omfattende i kapittel 28. Når standardsetter anser så omfattende veiledning som nødvendig, må veiledningen enten legges inn i de enkelte bestemmelser eller publiseres i form av en egen veiledning fra NRS.

b) *Er det områder i ny NRS som burde hatt veiledning i selve standarden. I tilfelle hvilke og hvorfor?*

Ja. Dette påpekes blant annet i kapittel 14 *Investeringer i tilknyttet selskap*, kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollert virksomhet* og kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill*.

Vi etterlyser veiledning om andre typer utdelinger fra det tilknyttede selskapet, eksempelvis ved kapitalnedsettelse. Se noe mer omtale under kapittel 23.

c) *Er det veiledning i ny NRS som bør tas ut?*

Ja, dette påpekes i kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollert virksomhet*.

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

Spørsmålet krever inngående vurdering av løsningene i høringsutkastet. Høringsbrevet gir nyttig veiledning i høringsarbeidet, men har ingen oversikt som lister opp de områder hvor NRS har vært i tvil om løsninger ligger innenfor regnskapsloven eller ikke. Gitt tiden vi har hatt til rådighet og vårt overordnede standpunkt har vi ikke gått i dybden på spørsmålene under S5.

Vi har i høringsvarets hoveddel påpekt den grunnleggende konflikten mellom et balanseorientert rammeverk og en resultatorientert regnskapslov. Opptjeningsprinsippet vil være et åpenbart område for tvilstilfeller generelt, herunder inntektsføring av utbytte. Store deler av gjeldende regulering videreføres for regnskapsføring av utbytte, en løsning vi tror er nødvendig og/eller ønskelig gitt dagens aksjelovgivning. Av denne grunn støttes løsningen. Utbytte kan i følge forslaget resultatføres på tross av at det må anses som en tilbakebetaling av kostpris, uten å se hen til vesentlighet. Vi har vanskelig for å se at en slik løsning kan være i tråd med lovens opptjeningsprinsipp, i sær hvis det ikke foreligger verdiøkning på investeringen.

S6 Kost / nyttevurderinger – forenklinger i ny NRS

Forenklinger i ny NRS er vurdert ut fra forenklinger i forhold til IFRS for SMEs og dagens norske regnskapsstandarter. Det er lagt særlig vekt på forenkling av notekrav. Er man enig i de valgte løsningene?

Vi er enig på et overordnet nivå, se også noen konkrete kommentarer under vår omtale av enkeltkapitler.

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

Gitt våre innledende kommentarer i høringsbrevet som angir vårt utgangspunkt for ny standardsetting har vi lagt mindre vekt på dette spørsmålet i høringen. Se også våre kommentarer om forenkling under vedlegg 1.

I standarden benyttes begrepet "uten urimelige utgifter eller anstrengelser" en oversettelse av "undue cost or effort", ref eksempelvis kap28, pkt 18. Hva som begrunner dette nye begrepet og skiller det fra generelle kost/nyttvurderinger som alltid vil ligge til grunn, må forklares gjennom veiledning i standarden.

S7 Språk

NRS ønsker tilbakemeldinger på begrepsapparatet i ny NRS.

Eksempler på nye / endrede begreper er:

- *Totalresultatet*

Etter vår mening gir "utvidet resultat" en bedre forståelse av substansen i oppstillingen, og vi anbefaler derfor å bruke dette begrepet selv om det ikke er i samsvar med begrepsbruk i forskrifter for IFRS.

- *Eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler)*

Vi mener "utstyr" ikke gir en dekkende fremstilling av innholdet det er ment å inkludere. Vårt forslag er å endre det til "driftsløsøre" slik at man anvender "Eiendom, anlegg og driftsløsøre".

Det kan også vurderes å følge den danske løsningen og bruke "materielle anleggsmidler".

- *Ikke-kontrollerende eierinteresser (minoritetsinteresser)*

Vi støtter forslaget.

- *Eiendel ved utsatt skatt (utsatt skattefordel)*

Etter vår mening bør "utsatt skattefordel" beholdes som begrep. Ny begrepsbruk er tung og gir ingen meningsforskjell.

- *Forpliktelse ved utsatt skatt (utsatt skatt)*

Etter vår mening bør "utsatt skatt" beholdes som begrep. Ny begrepsbruk er tung og gir ingen meningsforskjell.

- *Beholdninger (varer)*

Begrepet "varer" bør videreføres. Meningsinnholdet er langt mer intuitivt og presist. Et alternativ er "varebeholdning(er)".

- *Anskaffelseskostmodellen (kostmetoden)*

"Kostmetoden" er et innarbeidet begrep som bør beholdes. Vi kan ikke se at bruk av "anskaffelseskostmodell" tilfører annet enn et tyngre språk, og er usikker på om "-modell" er et godt begrep generelt for en målemetode.

Vi viser også til våre kommentarer om språk i vedlegg 1 samt innspill til formuleringer i de enkelte kapitler.

S8 Nummerering

Se våre kommentarer i vedlegg 1.

S9 Noteopplysninger

- *Notekravene i ny NRS skal være fullstendige.*

Vi støtter løsningen.

- *Vesentlighetsprinsippet synliggjøres i hvert kapittel.*

Vi støtter løsningen, men anser at den bør utgå etter en periode. Løsningen kan gi en feilaktig forståelse for vesentlighetsprinsippet ved at det oppfattes å gjelde kun når det er spesifikt angitt i standarden. Når vi

under en viss tvil støtter løsningen i en overgangsfase, er det begrunnet i en antatt mangel på vektlegging av dette prinsippet i utarbeiding av noteinformasjon hos en rekke regnskapsprodusenter i dag.

- *Notekrav i dagens regnskapsstandarter som verken følger av regnskapsloven eller IFRS for SMEs, er som hovedregel ikke innarbeidet i ny NRS.*

Vi støtter løsningen.

- a) *Synspunkter på hvordan vesentlighetsprinsippet og obligatoriske noter er innarbeidet i ny NRS?*

Vi støtter løsningen.

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

Gitt våre innledende kommentarer i høringsbrevet som angir vårt utgangspunkt for ny standardsetting har vi lagt mindre vekt på dette spørsmålet i høringen. Se også våre kommentarer under de enkelte kapitler.

- c) *Behov for ytterligere noteopplysninger?*

Gitt våre innledende kommentarer i høringsbrevet som angir vårt utgangspunkt for ny standardsetting har vi lagt mindre vekt på dette spørsmålet i høringen. Se også våre kommentarer under de enkelte kapitler.

S10 Konsolideringsunntak for investeringsselskaper

Etter vår mening bør norsk løsning følge internasjonal regulering på dette området. Bruk av virkelig verdi for regnskapsføring av investeringer er med dagens lovgivning kun mulig innenfor rammen av regnskapsloven § 5-8. Den internasjonale løsningen med bruk av virkelig verdi er derfor ikke et mulig alternativ.

Konsolideringskrav for investeringsselskaper innebærer en viss økning i informasjonsverdi sammenlignet med dagens løsning, men etter vår oppfatning bør ny løsning heller avvende det pågående lovarbeidet som forventes å øke muligheten for internasjonal harmonisering.

Frem til lovarbeidet er slutført bør man opprettholde gjeldende god regnskapsskikk, men kreve noteinformasjon om virkelig verdi av investeringene.

NRS bør definere investeringsselskap i tråd med IFRS for å bidra til harmonisering og skape større klarhet på området innenfor norsk regulering. Løsning for underliggende konsern bør også være tilsvarende som under IFRS.

S11 Totalresultatet

Vi anser at innføring av en ny oppstilling som viser totalresultatet er hensiktsmessig og kan aksepteres innenfor gjeldende lovgivning gjennom unntaksadgangen i regnskapslovens bestemmelse om kongruensprinsippet. Foretak som anvender forenklet IFRS skal følge regnskapslovens oppstillingsplan og anvender allerede løsningen, et forhold som underbygger vår konklusjon om rettslig adgang til å kreve en oppstilling av totalresultat.

Vi er imidlertid svært skeptiske til valgfrihet på dette området. Løsningen gir mindre grad av sammenlignbarhet fra selskap til selskap, og det vil neppe være byrdefullt å utarbeide en egen oppstilling i tråd med forslaget fremfor noteinformasjon. Dersom NRS' forslag om valgfrihet først og fremst er begrunnet i regnskapsloven, er det et godt eksempel på at NRS bør avvende videre arbeid med standarden frem til lovarbeidet er fullført. Vi viser også til egen omtale i kommentarer til kapittel 5 og 6.

Etter vårt syn er "utvidet resultat" et bedre begrep, og vi anbefaler å bruke dette selv om det avviker fra begrepsbruk i forskriften om IFRS. "Utvidet resultat" gir en bedre forståelse av substansen i oppstillingen. Det kan likevel være naturlig å anvende totalresultat som sumlinjetekst.

S12 Eksempler i kapittel 23 Inntekter

Bør ytterligere eksempler i NRS (V) Regnskapsføring av inntekt videreføres i ny NRS?

Gitt utgangspunktet for ny norsk regnskapsstandard, med mindre veiledning i konkrete problemstillinger, ser vi ikke at det foreligger forhold som åpenbart tilsier en utvidelse av antall eksempler. Vi vil likevel påpeke at svar på spørsmålet om veiledning til en viss grad henger sammen med NRS' standpunkt vedrørende bruk av tidligere faglige retningslinjer fra NRS og andre kilder til faglig veiledning. Vi har bedt om en avklaring på dette i vedlegg 1, punkt 1.1.

S13 Pensjon

NRS ønsker tilbakemeldinger på at følgende løsninger ikke er videreført i ny NRS:

1. Adgangen til bruk av korridorløsningen.

Vi støtter at adgangen til bruk av korridorløsningen fjernes, men foreslår endring i den foreslåtte overgangsbestemmelsen. Det vises til våre kommentarer til kapittel 28.

2. Adgangen til bruk av IAS 19 og US GAAP.

Vi støtter at adgangen til bruk av IAS 19 og US GAAP fjernes. Det vises til våre kommentarer til kapittel 28.

3. Adgangen til å periodisere effekten av planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig ansettelse (ikke er innvunnet) lineært over tiden frem til ytelsen ikke lenger er betinget av fremtidig ansettelse.

Vi støtter at denne adgangen fjernes. Reduksjonen av valgadganger bedrer sammenlignbarheten mellom regnskaper. Metoden med lineær fordeling vil i perioden frem til full opptjening gi en forpliktelse i balansen som ikke reflekterer den reelle pensjonsforpliktelsen.

4. Adgangen til å kunne velge diskonteringsrente.

Vi viser til våre kommentarer i kapittel 28.

a) Påløpte ytelsers metode må alltid brukes.

Vi støtter at påløpte ytelsers metode alltid skal brukes. Dette øker sammenlignbarheten og forenkler standarden.

b) Presentasjon er i liten grad regulert.

Vi er generelt tilhengere av at antall valgmuligheter reduseres. Basert på denne grunnholdningen vil vi ønske en regulering også av presentasjonen av pensjonskostnadene i resultatregnskapet. Reguleringen kan imidlertid utestå til man får noe erfaring med bruken av ny norsk regnskapsstandard.

S14 Fusjon og fisjon

Våre kommentarer på områdene fusjon og fisjon vil bli gitt gjennom egne høringer fra NRS på disse to områdene.

S15 Konsernbidrag

Er det behov for mer regulering av konsernbidrag i ny NRS, herunder hva og hvorfor?

Konsernbidrag skiller seg prinsipielt ikke fra en rekke andre områder når det gjelder kompleksitet, tvert i mot, men det er en hyppig forekommende transaksjon som etter vår erfaring oppfattes utfordrende for

regnskapsprodusentene. Gitt høringsutkastets tilnærming med svært begrenset veiledning ser vi ikke særskilt behov for regulering på dette området. Hvis man derimot skulle falle ned på bruk av veiledninger kan dette av hensyn til en rekke regnskapsprodusenter være et aktuelt område for veiledning.

S16 Overgangsbestemmelser

Vi viser til våre kommentarer på kapittel 35 i vedlegg 2.

Vedlegg 2 - Forslag til endringer i forhold til høringsutkastet

Kapittel 1 - Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard	19
Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper (ramme)	19
Kapittel 3 – Presentasjon av et finansregnskap	20
Kapittel 4 – Balanse	22
Kapittel 5 – Totalresultat	22
Kapittel 6 – Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote	24
Kapittel 7 – Oppstilling av kontantstrømmer	24
Kapittel 8 – Noter til finansregnskapet	25
Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap	25
Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil	26
Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter	27
Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter	28
Kapittel 13 – Beholdninger	28
Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttet selskap	28
Kapittel 15 – Investeringer i felleskontrollert virksomhet	29
Kapittel 16 – Investeringseiendom	30
Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr	30
Kapittel 18 – Immaterielle Eiendeler	31
Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill	31
Kapittel 20 – Leieavtaler	33
Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler	33
Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital	34
Kapittel 23 – Inntekter	34
Kapittel 24 - Offentlige tilskudd	36
Kapittel 25 – Låneutgifter	37
Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner	37
Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler	38
Kapittel 28 – Ytelser til ansatte	39
Kapittel 29 – Resultatskatt	41
Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta	42
Kapittel 31 – Høyinflasjon	43
Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen	43
Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter	44
Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter	44
Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard	44
Ordlisten	45

Vedlegg 2 – Konkrete kommentarer til høringsutkastets kapitler

Kapittel 1 - Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard

Vi anbefaler endringer for å dempe inntrykket av standardens rettslige kraft når det gjelder hvem som skal følge Norsk Regnskapsstandard.

Punkt 1.1N fastslår ved henvisning til regnskapsloven hvem som omfattes av kravene i Norsk Regnskapsstandard. Regulering av hvem som skal følge god regnskapsskikk er imidlertid et område som tilligger lovgiver, ikke Norsk RegnskapsStiftelse, og løsningen fremstår derved uheldig. Den er heller ikke nødvendig. Norsk Regnskapsstandards overordnede formål er å gi det rettslige begrepet god regnskapsskikk et innhold. Dette kommer klart og tilstrekkelig frem i andre punktum.

Det bør vurderes om det skal henvises til "årsregnskapet" i kapittel 1 og ikke finansregnskap. I kapittel 2 er rammen angitt for en bredere gruppe av økonomisk informasjon, og her kan begrepet "finansregnskap" som et fellesbegrep for årsregnskap og delårsregnskap fortsatt anvendes. I den grad NRS tar inn et nytt kapittel om delårsregnskap bortfaller kommentaren.

Punkt 1.2N angir unntak fra standarden. Vi slutter oss til de unntak som angis i bokstav (a) og (b), men viser til vår henstilling om å tilpasse standardsettingen for disse foretakene så raskt som mulig etter fastsettelse av ny norsk regnskapsstandard. Punkt (c) er i utgangspunktet overflødig og vil uansett ikke være påkrevet hvis man tar hensyn til ovenstående kommentar om ikke å regulere hvem som skal følge standarden.

Opplysninger og krav knyttet til årsberetningen er fjernet i utkast til ny standard. Etter vårt syn er det greit å fjerne dette, men vi mener det ville være hensiktsmessig å henvise til regnskapsloven i dette kapitlet slik at alle elementer i årsregnskapet er nevnt i standarden.

Kapitlet er et rent N-punkt og innholdet har en karakter som tilsier at det med fordel kan flyttes til et forord, se vårt forslag om innføring av et forord i vedlegg 1. I så fall utgår hele kapittel 1 slik det foreligger i IFRS for SMEs.

Innledningen i punkt 1.2N kan med fordel forbedres språklig ved at "spesifikke områder" byttes med "tilfeller".

Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper (ramme)

Vi viser til våre generelle innspill om konflikten mellom kapittel 2 og regnskapslovens grunnleggende prinsipper i høringsbrevet hoveddel og vedlegg 1.

Punkt 2.34 b) definerer virkelig verdi. Denne definisjonen er ikke helt samsvarende med definisjonen i ordlisten. Der man eventuelt velger å ta inn definisjonen i både tekst og ordliste, må det være konsistens.

Definisjonen av virkelig verdi i IFRS for SME kom før dagens IFRS 13 og avviker fra denne. For at norske regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere skal slippe å forholde seg til to like begreper med ulikt innhold, anbefaler vi at Norsk Regnskapsstandard benytter definisjonen av virkelig verdi i IFRS 13 som er den mest oppdaterte definisjonen av virkelig verdi.

Enkelte andre mer detaljerte innspill

Siste avsnitt i punkt 2.1N omtaler at en eiendel som ikke oppfyller eiendelsdefinisjonen kan bli balanseført. Det bør også fremkomme at det samme gjelder for gjeld som ikke oppfyller gjeldsdefinisjonen. Vi vil anta at dette oftere vil forekomme.

Punkt 2.3 sier at "Et finansregnskap viser også resultatene av ledelsens forvaltning av de ressursene den er betrodd." Vi foreslår at punktet endres til "Et finansregnskap viser også hvordan ledelsen har forvaltet de ressursene den er betrodd." Vi oppfatter at "results" i den engelske originalteksten har en videre mening enn det finansielle resultatet.

Punkt 2.4 sier at brukeren skal ha vilje til å vurdere informasjonen med rimelig grundighet. Det engelske begrepet for "vurdere" er "study" som vi oppfatter bør oversettes "sette seg inn i". Et forslag er "... samt vilje til å sette seg grundig inn i informasjonen."

2.6 Bør fjerne firkanten etter "vesentlig" i første setning.

Punkt 2.9 omtaler at "Utøvelse av forsiktighet rettferdiggjør imidlertid ikke en bevisst undervurdering...". Formuleringen kan anses å gi rom ubevisst undervurdering. Siste setning i avsnittet som starter med "Kort sagt,..." bør også skrives om ettersom språket ikke passer inn i en standard.

2.22 "gevinster eller tap innregnet direkte i egenkapitalen" er en tom mengde. Bør endres til "gevinster eller tap innregnet i utvidet resultat".

Punkt 2.25 og punkt 2.26 er uklare når det gjelder hva som menes med gevinst/tap og driftsinntekter/driftskostnad. Det er uklart om man her kun mener gevinster og tap som skal føres i det utvidede resultatbegrepet eller også realiserte gevinster og tap ved salg av for eksempel eiendom, anlegg og utstyr, jfr. kapittel 17 hvor det fremgår at slike gevinster og tap klassifiseres som annen driftsinntekt og annen driftskostnad. Begrepsbruk i tilknytning til inntekt er også kommentert under vårt svar til kapittel 23.

2.25(b)N Det er uklart for oss hvorfor 2.25(b)N må gjøres til et N-punkt ved å legge inn teksten "- eller finans". Dersom meningen er å skille mellom driftsinntekter, finansinntekter og gevinster, så er dette et annet skille enn det som benyttes i IFRS for SME og bør markeres tydeligere med at hele 2.25 utvides og gjøres til et N-Punkt. Dersom dette gjøres bør det være unødvendig å videreføre den engelske "When gains are recognised in the statement of comprehensive income..." idet vi anser alternativet for å være en tilnærmet tom mengde.

2.26 Vi mener at det bør være større grad av symmetri mellom 2.25 og 2.26 - vi savner rentekostnader med flere i 2.26.

Overskriften over punkt 2.29 bør endres til "Sannsynlig fremtidig økonomisk fordel (evt. 'gode')".

2.37 siste punktum, 2.41 andre punktum og 2.42 andre punktum "totalresultatet" bør endres til "resultatregnskapet eller oppstilling av utvidet resultat" da det ikke er tillatt med én samlet oppstilling i høringsforslaget. (IFRS SME bruker "statement of comprehensive income").

2.43 og 2.44 bør vurdere om begrepene skal være i bestemt form.

I kapittel 2 som er en generell ramme for finansregnskap bør begrepet "årsresultat" byttes ut med "perioderesultat". Dette gjelder særlig i punkt 2.44 og overskriften der. I andre kapitler i standarden vil årsresultat være presist.

2.47N versus 2.48N. Bør ha like formuleringer. Legg inn "tap ved" mellom "kost fratrukket" og "verdifall" i siste setning i 2.47N (dersom vårt forslag om å bruke "nedskrivning" ikke tas til følge).

Kapittel 3 – Presentasjon av et finansregnskap

PwC foreslår endringer knyttet til reguleringen av innholdet i finansregnskapet. Vi anbefaler andre betegnelser på oppstillingene og at det ses på muligheten for å fjerne valgdgangen knyttet til oppstilling av totalresultat og oppstilling av endringer i egenkapitalen. Se også omtale i vedlegg 1.

Språklige innspill og andre kommentarer

Punkt 3.2N sin definisjon av formålet med et finansregnskap er ikke konsistent med definisjonen i punkt 2.2. I 3.2N omtales "... finansielle inntjening ...". Som nevnt andre steder ser vi ikke at det er nødvendig å kvalifisere begrepene med adjektivet "finansielle". Vårt forslag til ny innledning på punktet er derfor: "Et finansregnskap skal gi et rettviseende bilde av foretakets stilling, inntjening og kontantstrømmer..."

I punkt 3.4N bør det vurderes å endre "I de svært sjeldne tilfellene" til "I de ekstremt sjeldne tilfellene". "Extremely rare" har et annet og ytterligere avgrenset innhold enn "svært sjeldent".

I punkt 3.8 og 3.9 omhandles fortsatt drift. Som nevnt under S3 kan området med fordel reguleres i en ny norsk regnskapsstandard

Under punkt 3.9 savner vi en fotnote knyttet til avsnittet om fortsatt drift som henviser til regnskapsloven.

Vi foreslår at punkt 3.10N også gjøres gjeldende for alle situasjoner hvor sammenligningstall ikke er sammenlignbare, for eksempel år 2 når år 1 er et oppstartsår med kortere eller lengre enn 12 måneders periode eller når sammenligningsperioden er et år hvor regnskapsåret endres og således er kortere eller lengre enn 12 måneder.

Fotnote 8 omtaler at opplysninger ikke er påkrevd etter nr. 3.10N, 3.12 og 3.20N når det ikke er vurdert vesentlig. Denne informasjonen bør også inn som fotnote til hver av de tre aktuelle punktene som det er referert til.

3.11 Norsk Regnskapsstandard synes å ha valgt rapporteringsperiode fremfor regnskapsperiode. Da bør dette gjennomføres konsistent også i punkt 3.11.

I 3.12 benyttes "Ikke praktisk mulig" som er et langt strengere krav enn et ofte anvendt krav om en vesentlighetsvurdering før omarbeiding.

I 3.17 (b)N (i) foreslår vi at "regnskapsoppstillinger" endres til "resultatregnskapsoppstillinger" eller "resultatoppstillinger". "Regnskapsoppstillinger" inkluderer i alminnelig forståelse også balanse, egenkapitaloppstilling og kontantstrømoppstilling og blir dermed ikke presis i sammenhengen.

I 3.17 (b)N (ii) foreslår vi at "separat oppstilling av totalresultatet" endres til "oppstilling av utvidet resultat". Bruken av ordet "separat" anses ikke nødvendig da én samlet oppstilling ikke er noe alternativ.

3.17 (c) med flere. Vi foreslår at "oppstilling av endringer i egenkapital" endres til "oppstilling av endringer i egenkapitalen", både her, en rekke andre steder og i definisjonen. Bestemt form er navnet som benyttes i regnskapsloven og i flere andre sammenhenger i ny norsk regnskapsstandard.

NRS bør vurdere om punkt 3.17N kan fjernes. Som nevnt over mener vi at antall obligatoriske regnskapsoppstillinger bør standardiseres. En valgdgang for produsentene som foreslått i punkt 3.17N vil gjøre det mer utfordrende for brukerne av regnskapet. De må da lete flere steder for å finne den informasjon som de søker, eller forsikre seg om at slik informasjon ikke finnes i regnskapet. Et standardisert krav vil virke effektiviserende for produsenter av regnskapssystemer og vil derigjennom også være forenklende for regnskapsprodusentene. Fjerningen av valgdgangen foreslått i punkt 3.17N vil også virke svært forenklende for statistikk og analyseformål.

Dersom punkt 3.17N ikke fjernes så mener vi subsidiært at "separat" foran "oppstilling av endringer i egenkapitalen" bør strykes. "Separat" har ingen funksjon og bør derfor utgå.

Punkt 3.17 (a) omtaler ikke balanse som en oppstilling. Dette gir problemer når man i punkt 3.21 skriver at alle oppstillinger skal være like fremtredende. Dette kan løses ved at innledningen til 3.17 skrives om som følger: "Finansregnskapet til et foretak skal inkludere følgende oppstillinger:"

Punkt 3.19N bør endres ved at "nederste linje" er merket "årsresultat og utvidet resultat". Dette for å tydeliggjøre at utvidet resultat kun er utelatt for de det ikke er poster i utvidet resultat for foretaket for de periodene som det presenteres regnskap for.

Kapittel 4 – Balanse

Vi støtter i stor grad forslagene i kapittel 4, men foreslår en endring i reguleringen av kortsiktige og langsiktige poster. Vi antar at enkelte av de tilpasninger NRS ikke har gjort er begrunnet i konflikter mot regnskapsloven.

Det er foreslått å videreføre gjeldende valgdagang, slik at tolv månedersgrensen for kortsiktige poster kan regnes fra transaksjonstidspunktet eller balansedagen. Ulike skjæringspunkter for klassifisering som kortsiktige eller langsiktige for ulike poster i balansen reduserer den samlede informasjonsverdien av regnskapet, og vi foreslår at standarden på dette punktet tilpasser seg IFRS SME fullt ut om mulig. Prinsipielt mener vi at første års avdrag på langsiktige forpliktelser skal klassifiseres som kortsiktig.

Punkt 4.7(d)N og 4.13N omtaler brudd i betingelser knyttet til en langsiktig forpliktelse. Dersom man får en betalingsutsettelse fra långiver er det ikke påkrevd å omklassifisere forpliktelsen fra langsiktig til kortsiktig. Vi er enige i at man viderefører denne særnorske regelen.

Punkt 4.13N omtaler brudd på lånevilkårene som eksisterer på balansedagen. Vi mener at informasjon om brudd på lånebetingelser er vesentlig informasjon som har berettiget interesse for brukerne uavhengig av når bruddet eksisterer i regnskapsperioden. Vi anbefaler derfor at informasjonskravet utvides til alle brudd som har eksistert gjennom regnskapsperioden.

Fotnote 13 inneholder vesentlig informasjon og bør løftes opp i hoveddokumentet, eksempelvis som et avsnitt under punkt 4.3N.

Omtalen i punkt 4.7 (d)N hevder at konsekvensen av brudd på lånevilkårene er at da er "hensikten med lånet endret og forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig." Vi erkjenner at *hensikten* med eiendeler og gjeld er lovens uttrykk for klassifisering, men har vanskelig for å anvende dette i praksis. Det er ikke klart hvem sin hensikt det vises til.

Kapittel 5 – Totalresultat

Vi foreslår at navnet på kapittel 5 endres til "Resultatregnskap og oppstilling av utvidet resultat", samt at "utvidet resultat" benyttes konsistent i hele høringsutkastet.

Særlig om innholdet av utvidet resultat og reversering

Vi har sett nærmere på hvordan ny norsk regnskapsstandard regulerer bruken av utvidet resultat. Vår gjennomgang viser følgende utfordringer når det gjelder konsistens:

- NRS tillater bruk av utvidet resultat ved kontantstrømsikring og estimatavvik.
- NRS tillater ikke bruk av utvidet resultat ved nettoinvestering i selskapsregnskapet og ved refusjoner knyttet til pensjoner.
- NRS krever reversering over utvidet resultat ved kontantstrømsikringer.
- NRS tillater reversering over utvidet resultat av gevinster fra videre oppkjøp ført over utvidet resultat.
- NRS tillater ikke reversering av valutaeffekter ført over utvidet resultat.
- NRS krever ikke tilleggsopplysninger om: Beløp som er ført mot andre inntekter og kostnader i perioden og akkumulerte beløp som ikke er reversert fra andre inntekter og kostnader fra videre oppkjøp.

Vår gjennomgang viser også eksempler på situasjoner som ikke er løst. Disse kan med fordel løses i en endelig standard:

- Hva skal skje ved opphør av en kontantstrømsikring når sikringsinstrumentet er et valutalån
- Skal det, eller skal det ikke, ved salg av eiendeler ført til egenkapitalmetoden eller bruttometoden skje en reversering over utvidet resultat av poster tidligere ført over utvidet resultat i henhold til 5.5N(b)

Vi savner også en begrunnelse, eventuelt endring, for følgende situasjoner:

- NRS krever ikke tilleggsopplysninger om beløp som er ført mot andre inntekter og kostnader i perioden. Det kreves heller ikke tilleggsopplysninger om akkumulerte beløp som ikke er reversert fra andre inntekter og kostnader fra videre oppkjøp.
- Gitt at utvidet resultatløsningen velges for estimatavvik, vil effekter av uventet lønnsøkning i perioden eller fremover føres over utvidet resultat. Effekten av økte fremtidige bidrag fra den ansatte føres imidlertid ikke over utvidet resultat. (Se 28.28 og tilhørende fotnote 114.)
- NRS verken krever eller tillater at reversering av valutaeffekter føres over utvidet resultat.

Språklige innspill/mindre kommentarer

Punkt 5.1N. Det er vanskelig å presentere noe i en sum. Henvisningen til hvilken informasjon som skal presenteres i utvidet resultat blir derfor lite hensiktsmessig. Siste setning som lyder (etter å ha satt inn definisjonen av inntjening) "Totalresultatet er [foretakets finansielle] forholdet mellom inntekter og kostnader i et foretak som rapportert i totalresultatet." Denne setningen blir også lite meningsfull. Vi foreslår en fullstendig omskrivning av punktet til for eksempel: "Dette kapitlet angir hvilken informasjon som skal presenteres i oppstilling av utvidet resultat for en periode, og hvordan denne informasjonen skal presenteres."

Punkt 5.2N. Det er som nevnt vanskelig å presentere noe i en sum. Vi foreslår at "presentere" i første setning endres til "spesifisere". "Separat" kan også utgå. Siste setning bør slettes jfr. vår vurdering av punkt 3.17N.

Innledningen til punkt 5.4N er vanskelig tilgjengelig og noe forvirrende. Først slås det fast at alle inntekts- og kostnadsposter skal føres i resultatregnskapet, mens den neste setningen definerer en mengde som ikke skal med likevel. Vi kan foreslå følgende: "Resultatregnskapet inneholder alle inntekts- og kostnadsposter med unntak av poster der denne standarden tillater eller pålegger innregning utenfor resultatregnskapet."

Punkt 5.4N viser at resultatregnskapet etter art inneholder nr. 22 og 23 som knytter seg til ekstraordinære poster (nr. 17 og 18 i oppstillingen etter funksjon). Det fremkommer i punkt 5.10 at disse postene ikke skal benyttes. Vår mening er at denne informasjonen burde kommet frem i direkte tilknytning til punkt 5.4N, eksempelvis i parentes bak de nevnte nummerlinjene.

Punkt 5.5 foreslås endret til:

"En oppstilling av utvidet resultat skal inkludere alle inntekts- og kostnadsposter innregnet utenfor resultatregnskapet i en periode. En oppstilling av utvidet resultat skal inneholde følgende poster:

(a) Årsresultatet,

(b) fire typer av **andre inntekter og kostnader**:

- enkelte **gevinster** og tap som oppstår ved omregning av **finansregnskapet** til et utenlandsk foretak (se kapittel 30 Omregning av utenlandsk (evt. fremmed) valuta nr. 30.13N, nr. 30.18N (c) og nr. 30.11),
- enkelte aktuariemessige gevinster og tap (se kapittel 28 Ytelser til ansatte nr. 28.24 (b)),
- enkelte endringer i den virkelige verdien av sikringsinstrumenter (se kapittel 12 Andre finansielle instrumenter nr. 12.22N (a) og 12.22N (b)), og
- enkelte gevinster som oppstår i en virksomhetssammenslutning ved at tidligere eierinteresse måles til virkelig verdi (se kapittel 14 Investeringer i tilknyttede foretak nr. 14.8 (i) (i) og kapittel 19 Virksomhetssammenslutninger og goodwill nr. 19.11N).

(c) andel av andre inntekter og kostnader i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte foretak som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, og

(d) utvidet resultat.

Hvis et foretak ikke har noen poster for andre inntekter og kostnader, kan det velge å kun presentere et resultatregnskap som beskrevet i punkt 3.19N."

Fotnote 19 sier at krav til noteopplysninger også kan vises direkte i regnskapsoppstillingene. Dette gir ikke mening for noteopplysninger som krever artsfordeling av kostnadene når man har valgt funksjonsinndeling og bør derfor slettes.

Kapittel 6 – Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote

Oppstilling av endringer i egenkapital bør ikke være valgfri, se også våre kommentarer under kapittel 3 og vedlegg 1. Den alternative løsningen med egenkapitalnote bør derfor utgå og erstattes av krav om oppstilling.

Et stringent skille mellom opptjent egenkapital og innbetalt egenkapital reiser en mengde teoretiske og praktiske problemstillinger. Gitt den begrensede informasjonsverdien som fremkommer etter forskjellige praktiske tilpasninger ser vi ikke at det er et faktisk behov blant regnskapsbrukerne for informasjon om opptjent egenkapital. Vi oppfatter at kravet er innført som følge av regnskapsloven, og en endring bør meldes inn i det pågående lovarbeidet.

Punkt 6.3 (ii) "hver enkelt post i" bør fjernes, slik at man står igjen med "andre inntekter og kostnader, og".

Kapittel 7 – Oppstilling av kontantstrømmer

Vår viktigste innvending mot innholdet i kapittel 7 er valgmuligheten knyttet til presentasjon av renter og utbytter, ref. punktene 7.14 til 7.16 som gir stor valgdagang ved klassifisering av renter og utbytte. Mer ensartet presentasjon vil gi større nytte for brukerne av regnskapene, og valgdagangen bør etter vår oppfatning fjernes. Dette vil gi færre valgmuligheter enn ved IFRS for SMEs, men løsningen som gjenstår vil ikke være i strid med standarden. Endringen kan oppnås ved at punktene 7.14 til 7.16 slettes og erstattes av følgende punkter:

- Punkt 7.5(i)N, mottatte utbytter og renter fra investeringer som beskrevet i (c) og (e)
- Punkt 7.6(f)N, betalte utbytter og renter fra finansieringer som beskrevet i punkt (a), (c) og (e).

Av hensyn til brukernes informasjonsbehov foreslår vi at det innføres et notekrav for situasjoner hvor det vil påløpe eventuelle betydelige skattebeløp dersom kontanter/kontantekvivalenter lokalisert i utenlandske enheter gjøres tilgjengelige for bruk i morselskapet. Det er neppe mange foretak som vil treffes av et slikt krav, men ikke desto mindre vil det være viktig informasjon der situasjonen er aktuell.

Punkt 7.2 omtaler at kontantekvivalenter er "svært likvide investeringer". Det bør klargjøres hva man mener med "svært likvid".

Språklige innspill/mindre kommentarer

For bank og finansvirksomheter vil det å yte kreditt være en driftsaktivitet og ikke en investeringsaktivitet. Vi foreslår derfor at punkt 7.5(e) og (f) tilføres en ny avsluttende setning "med mindre disse ytes som en integrert del av foretakets driftsaktiviteter.

Punkt 7.4 (f) har oversatt "held for sale" med "holdes for handel eller omsetning". En bedre oversettelse kan være for eksempel være "holdt for handelsformål".

Punkt 7.5 (e). Man bør vurdere en annen oversettelse enn "utbetaling av forskudd" for "cash advances". Forskudd blir normalt ikke tilbakebetalt i kontanter og forskuddsbetalinger vil derfor normalt plasseres som drift eller investering avhengig av om det er rent forskudd for en drifts- eller investeringskontantstrøm. Samme forhold gjelder punkt 7.5 (f).

Punkt 7.5(g) omtaler "utbetalinger til terminkontrakter". Dette burde vært omtalt som "utbetalinger som følge av terminkontrakter" (det er ikke terminkontraktene som er mottaker av utbetalingen). Definisjonen som fremkommer i dette punktet er heller ikke god, ettersom den omtaler investeringsaktiviteter som en residual av det som ikke er drift (holdes for handel eller omsetning) eller finansieringsaktiviteter.

Punkt 7.5(h) omtaler "innbetalinger fra terminkontrakter", men dette burde vært omtalt som "innbetalinger som følge av terminkontrakter" som følge av samme argumentasjon i avsnittet over. Definisjonen som fremkommer i dette punktet er den samme som i punkt 7.5 (g), som ikke er god.

I punkt 7.7 og 7.8 bør "resultat" endres til "årsresultat" om man skal følge oversettelsen av SME standarden.

Punkt 7.8(b). Det er uklart hvordan ikke-kontrollerende eierinteresser medfører justering av årsresultatet for å komme frem til kontantstrøm.

Punkt 7.9. Vi foreslår at 7.9 endres til 7.9N, da ny norsk regnskapsstandard som hovedregel innebærer at utvidet resultat vises i annen regnskapsoppstilling enn årsresultatet. I høringsutkastet vises kostnad andre solgte varer og andre poster i resultatregnskapet og ikke i oppstilling av utvidet resultat.

Punkt 7.12N. Vi er usikre på hvorfor er dette et N-punkt.

Kapittel 8 – Noter til finansregnskapet

Vi viser til vårt overordnede svar i vedlegg 1. Våre innspill nedenfor til kapittel 8 er overveiende av teknisk art.

Punkt 8.3, "skal" tatt med to ganger i andre setning, bør være "For hver post i finansregnskapet skal et foretak sørge for krysshenvisning til all tilhørende informasjon i notene"

Punkt 8.5N. Vi ser ikke hva den norske tilføyelsen tilfører. Det synes i tillegg å mangle en innledning før punktene (a) og (b).

Punkt 8.5N (a) bør omformuleres fra "målegrunnlaget (eller målegrunnlagene)" til "målegrunnlagene som er anvendt".

Punkt 8.11N. Her er det unaturlig å skille mellom foretaket og den rapporteringspliktige.

Punkt 8.12N inneholder tre avsnitt hvor det første avsnittet sier at et foretak "skal alltid" gi opplysninger. De to neste avsnittene har ikke med ordet "alltid", kun "skal", noe som kan tolkes som om kravene i de to siste avsnittene ikke er absolutte. Det bør være konsistens slik at også de to siste avsnittene omtaler opplysningskravene som "skal alltid".

Punkt 8.14N Vi anser at ordet "betydelig" kan utgå. En alminnelig vesentlighetsvurdering vil avgjøre om kravet er relevant eller ikke.

Det bør vurderes hvorvidt det er hensiktsmessig å gjenta reguleringen i punkt 8.2N i tilknytning til notene i kapittel 4-7, 9-33 og 35. Vi har registrert at "alltid" mangler en rekke steder i noter hvor overskriften indikerer at de er obligatoriske.

Dersom det er tiltenkt en forskjell mellom nedre grense for opplysninger som er "nødvendige for å bedømme foretakets stilling og resultat" og øvre grense for "opplysninger når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat" så anbefaler vi at det gis mer informasjon om denne forskjellen. Dersom det ikke er tiltenkt en slik forskjellig grense så anbefaler vi at ordbruken endres slik at dette klargjøres.

Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap

Teksten i punkt 9.5N er selvmotsigende. Det ligger i sakens natur at når et foretak har kontroll, kan ikke grunnlaget være en stor ikke-kontrollerende eierinteresse. Vi foreslår at man her skriver om punktet og får frem poenget med at man kan ha kontroll selv uten absolutt stemmeflertall.

Punkt 9.7 bruker uttrykket "risikokapitalorganisasjon". Ordets betydning er ikke intuitivt. Vi oppfatter at "venture" er et forholdsvis innarbeidet begrep i norsk forretningsspråk og kan vurderes brukt.

I overskriften til, og i selve punkt 9.15 brukes begrepet "konserninterne saldoer", som er et klassisk regnskapsbegrep. Vi mener likevel at "konserninterne mellomværender" oppfattes som en bedre oversettelse.

I punkt 9.16N er det trolig en logisk brist ved at det henvises til et delårsregnskap i datterforetaket når dette ikke har samme regnskapsår som morforetaket. Delårsregnskap er uthevet og definert som et regnskap for en "rapporteringsperiode som er kortere enn et helt regnskapsår". Ettersom meningen er at man skal konstruere en årsregnskapsperiode ved å legge sammen flere delårsregnskap bør dette fremkomme tydeligere i teksten.

Det foreslås ulike løsninger for resirkulering i punkt 9.18 og 9.18N. Slik det er beskrevet nå kan ikke et selskap resirkulere valutagevinster og -tap ved avhendelse, selv om det skulle ønske dette. Dette sies å være en forenkling i forhold til dagens krav om å inkludere akkumulerte omregningsdifferanser i gevinstberegningen. For step-up gevinster som ble ført over andre inntekter og kostnader ved oppkjøp foreligger det imidlertid en valgadgang slik at akkumulert og historisk verdiutvikling fra kjøpstidspunkt til salgstidspunkt kan reflekteres i resultatet. Vår mening er at valgadgangen man har når det gjelder step-up gevinster også bør gjelde for valuta. En løsning kan være at en slik valgadgang tas inn i punkt 9.18N, alternativt må 9.18 også bli et N-punkt (og da slås sammen med dagens 9.18N formodentlig).

Punkt 9.21N: Teksten er for oss nokså ugjennomtrengelig. Punktet er egentlig ikke nødvendig idet dette synes fullt ut regulert i punkt 5.6, og en henvisning til denne vil være tilstrekkelig.

I punkt 9.22 brukes begrepet negativ saldo om ikke-kontrollerende eierinteresser som blir negative. Vi foreslår at dette skrives om slik at det fremkommer at ikke-kontrollerende eierinteresser kan bli negative.

I punkt 9.24N benyttes begrepet "selskapsregnskap" som vi synes er klart og greit å forstå. For øvrig i standarden synes imidlertid "selskap" å ha blitt byttet ut med "foretak".

Notekravet i selskapsregnskapet ved bruk av egenkapitalmetoden på datterforetak i punkt 9.27N (c) trenger en reformulering. Det står at "For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, innregnet som inntekt i resultatregnskapet, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskrivning av merverdier og goodwill." Kravet er hentet direkte fra regnskapsloven, men formuleringen "inntektsført resultat" er byttet ut med "innregnet som inntekt i resultatregnskapet". Vi oppfatter at når man først skal avvike fra lovens tekst bør man være mer presis. Dette innebærer at man får med seg både tradisjonelt resultat og poster som er ført over utvidet resultat (andre inntekter og kostnader). En tilsvarende kommentar gjelder selvsagt også for punkt 14.12(f)N.

Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil

Regnskapsmessige løsninger i kapittel 10 samsvarer etter vår mening med gjeldende god regnskapsskikk og støttes i all hovedsak.

Gjennom punkt 10.16(c)N videreføres den norske løsningen for regnskapsmessig behandling av estimatendringer, slik at man fortsatt i sin helhet kan føre endringen mot resultatet på det tidspunkt estimatet endres. Valgadgangen er et avvik fra internasjonal løsning som etter vår oppfatning ikke er nødvendig med mindre regnskapsloven må forstås dithen at løsningen ikke kan fjernes fra god regnskapsskikk.

Beskrivelsen i punkt 10.16 (b) av regnskapsmessig løsning ved estimatendringer er vanskelig tilgjengelig. Dette gjelder også originalteksten i IFRS for SMEs. Videre er det vanskelig å skille løsningen i punkt 10.16(b) fra punkt 10.16 (c)N. Vi vil foreslå at beskrivelsen endres slik at innholdet i punkt (b) er enklere tilgjengelig. Dette vil skape et avvik i forhold til IFRS for SMEs, men kun når det gjelder formulering, ikke materielt innhold. Hvis punkt 10.16 (c) videreføres bør også denne løsningen fremkomme tydeligere ved en omformulering.

Punkt 10.5 viser til fotnote 33 som påpeker behov for særskilt aktsomhet. Etter vår oppfatning er omtalen i fotnote 33 av så stor viktighet at man i stedet bør legge teksten inn som et punkt 10.5(c)N i standarden.

Slik vi forstår innholdet i både punkt 10.11 (a)N og (c) skal man ved prinsippendringer føre disse direkte mot egenkapitalen med tilbakevirkende kraft. Det gis imidlertid unntak for sammenligningstall hvis overgangsbestemmelser tillater dette, ref. punkt 10.11 (a)N. Hvis dette er korrekt oppfattet bør fremstillingen endres. Slik punkt (c) er formulert fremstår det som om løsningen avviker fra hovedløsningen i punkt 10.11 (a)N: "... alle andre endringer i regnskapsprinsipper ...".

Språklige innspill/andre kommentarer

10.5(b) Man bør ha en konsistent bruk av navnet på kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper* (Ramme).

Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter

Den regnskapsmessige løsningen som er valgt i IFRS SME hvor man skiller reguleringen av finansielle instrumenter i 2 kapitler er i seg selv utfordrende. Begrensningene som følger av regnskapsloven gjør løsningen med regulering i to kapitler ytterligere utfordrende med behov for en så stor mengde N-punkter at kapitlene 11 og 12 fremstår mer som N- kapitler enn IFRS SME kapitler. Vi mener at kapittel 11 og 12 slik de nå er foreslått fremstår som en sterk støtte til vårt argument om at arbeidet med ny norsk regnskapsstandard bør settes på vent til arbeidet med en ny regnskapslov er ferdigstilt.

Dersom Norsk Regnskapsstiftelse ønsker å arbeide videre med ny norsk regnskapsstandard før ny regnskapslov foreligger, mener vi det er lite hensiktsmessig å følge strukturen til IFRS for SMEs for kapittel 11 og 12. Løsningen gir en svært uoversiktlig regulering. Vi foreslår at NRS omarbeider kapittel 12 til å være et rent kapittel om sikring og at øvrige deler av kapittel 12 integreres i kapittel 11. Kapittel 11 vil da omhandle innregning, fraregning og måling samt opplysninger om alle finansielle instrumenter, mens kapittel 12 vil fremstå som et rent sikringskapittel. Vi mener at dette vil gjøre kapitlene mer tilgjengelige for produsenter og brukere.

Etter vår oppfatning bør ikke amortisert kost ved bruk av lineær periodisering innføres som en egen målemetode, ref. punktene 11.14(a)(ii)N og 29(a)N. Amortisert kost ved bruk av lineær periodisering vil ofte gi et resultat som kan være en god praktisk tilnærming av effektiv rente-metoden. Vesentlighetshensyn vil ikke hindre en slik bruk. Når metoden innføres som et eget målekriterium oppstår det en rekke uønskede konsekvenser. Det er ikke regulert hvorvidt metoden skal benyttes som en prinsipiell erstatte for amortisert kost ved hjelp av effektiv rente-metoden der dette er mulig, eller om målemetoden kan velges instrument for instrument. Dersom det siste er mulig, vil like instrumenter kunne måles forskjellig og det vil ved hjelp av nullkupongfordringer og -forpliktelser være mulig å forsere inntekts- eller kostnadsføring med netto resultatteffekt. Situasjoner med nullkupongfordringer eller -gjeld vil typisk kunne være situasjoner hvor det kan bli vesentlig forskjell mellom amortisert kost ved hjelp av effektiv rente-metoden og amortisert kost ved hjelp av lineær periodisering.

Målemetoden er regulert i kapittel 11 og 23, men ikke i kapittel 20, kapittel 22 eller i eksempel i kapittel 23A. Dette medfører at det kan bli ulik behandling for finansielle forpliktelser knyttet til leieforpliktelser konvertible obligasjoner og øvrige forpliktelser.

Slik ordlyden er i kapittel 23 punkt 29 er det ikke knyttet en betingelse at amortisert kost ved hjelp av lineær periodisering knyttes sammen med lineær innregning av renteinntekt.

Punkt 11.24(a) omhandler porteføljevurdering. NRS må klargjøre innholdet i fotnoten og hvordan de vurderer området opp mot regnskapsloven.

Språklige innspill/mindre kommentarer

Punkt 11.1. Her er det gjort en fri og utvidende oversettelse, så punktet bør markeres som 11.1N.

Punkt 11.3. Vi anbefaler at "fører til" endres til "medfører" eller "er".

Punkt 11.4N presiserer at det skal legges til grunn en amortisert kost modell for alle alminnelige instrumenter, bortsett fra egenkapitalinstrumenter. Dette er inkonsistent med pkt. 11.14 (a) (iii)N som åpner for virkelig verdi ved innregning i resultat dersom vilkårene i rskl. §5-8 er oppfylt. Vi foreslår at punkt 11.4N endres for å ta hensyn til dette.

Punkt 11.9(c). Vi foreslår å gjøre lesingen lettere ved å legge inn et "Eventuelle" først i setningen.

Punkt 11.9(d). Vi foreslår å gjøre lesingen lettere ved å endre setningen etter komma til å lyde: "med unntak av variabel avkastning som beskrevet i (a)(iii) og eller (a)(iv) og eventuelle bestemmelser om førtidig betaling som beskrevet i (c)."

I punkt 11.13N presiseres det under overskriften "Førstegangsinnregning" at "Ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost, jf. rskl. §5-5 første ledd." Denne setningen bør fremstå som et eget "N" punkt under overskriften "Tilordning av anskaffelseskost".

Punkt 11.14. Det mangler et "eller" etter punkt 11-14N (a)(ii) N. For øvrig vil vi anta at ethvert punkt som inneholder underpunkter avmerket "N" bør avmerkes som et N-punkt og punkt 11.14 bør i så fall være et N-punkt.

Punkt 11.20N-B versus 11.25(a)N. Det er konflikt mellom henvisningen til virkelig verdi i 11.20N-B og henvisningen til nåverdi av estimerte kontantstrømmer i 11.25(a)N.

Punkt 11.22N-A. I andre setning endres entall til flertall. "En finansiell eiendel som er klassifisert som anleggsmidler ..." skal være "En finansiell eiendel som er klassifisert som anleggsmiddel ...".

Punkt 11.22N-B. Bruker "annen kortsiktig gjeld" mens det i regnskapsloven står "kortsiktig gjeld".

Punkt 11-27N. "Løpende kjøpskurs" er ikke en treffende oversettelse av "current bid price".

Punkt 11.41N må vel også inneholde et krav om noteopplysninger relatert til periodens resultatførte verdiendringer, ref regnskapsloven 7-17 som angir dette som et ufravikelig krav. Begrepet "kategori" bør defineres.

Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter

Vi viser til våre kommentarer til kapittel 11 ovenfor.

Vi støtter forslaget om å videreføre regulering av sikringsbokføring fra NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*.

Kapitlet bør endres til et rent sikringskapittel jf. kommentarer til kapittel 11, hvor også sikring av valutarisiko ved nettoinvestering i utenlandsk virksomhet bør inngå som tema.

Kapittel 13 – Beholdninger

Punkt 13.15 N omtaler landbruk. Omtalen er ikke tilstrekkelig og korrekt. Området behøver antakeligvis ikke regulering gjennom ny norsk regnskapsstandard.

Punkt 13.10 vedrører biprodukter. Punkt 13.10 andre avsnitt, siste setning bør tas ut da setningen langt på vei forvirrer mer enn den klargjør. Hvis biproduktene er mer omfattende, er løsningen direkte feil.

Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttet selskap

Standarden viderefører dagens valgadgang for regnskapsføring av investering i tilknyttet selskap mellom anskaffelseskostmodellen (kostmetoden) og egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, mens den viderefører kravet om bruk av egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Definisjonen av tilknyttet selskap er også slik vi oppfatter det i hovedsak uendret.

I anskaffelseskostmodellen (kostmetoden) foreslås det å tillate inntektsføring av mottatt utbytte uten å vurdere om dette ligger innenfor opptjente resultater i eierperioden. Det presiseres at utbytte kan være en indikasjon på verdifall, men krever ikke at det gjennomføres en nedskrivningstest. Se nærmere om dette under kapittel 23.

Forslaget inneholder en generell plikt til å vurdere nedskrivning ved indikasjoner på verdifall. Dagens standard inneholder kun et eksplisitt nedskrivningskrav knyttet til implisitte merverdier når egenkapitalmetoden benyttes. Vi støtter forslaget til endring på dette punkt, idet den tidligere todelingen ikke synes konseptuelt holdbar og heller ikke er særlig praktisk.

Når det gjelder beskrivelse av egenkapitalmetoden, oppfatter vi at punkt 14.8(c) er i samsvar med dagens praksis, men vi synes det er tungt formulert. Vi vil derfor foreslå noen omformuleringer av dette punktet (se korrekturversjon av standarden).

For tilknyttet selskap med avvikende regnskapsår åpnes det opp for at man kan benytte sist fastsatte regnskap dersom det har samme periodelengde og avviket i balansedag er det samme fra periode til periode. Etter vår oppfatning bør ikke denne regelen fortolkes strengere enn at dersom det tilknyttede selskapet endrer sitt regnskapsår, slik at dette blir sammenfallende, bør det tillates å endre avslutningsdatoen. Tap utover investering skal ikke innregnes iht. forslagets punkt 14.8 (h). Begrepet "tap" i denne sammenheng synes uheldig. Av engelsk versjon og teksten i sammenheng fremkommer det at det trolig menes underskudd i det tilknyttede selskapet. Andre tap vil eksempelvis kunne fremkomme ved eliminering av intern fortjeneste og omregning av valuta. Spørsmålet om slike tap heller ikke skal innregnes dersom det fører investert beløp under null er uklart. Det vil være nyttig med veiledning på dette punktet.

Ny norsk regnskapsstandard inneholder ikke like mye veiledning som eksisterende foreløpige regnskapsstandard. Eksempler på områder vi savner noe mer veiledning er:

- Forhold som tilsier at minst 20 % eierandel ikke nødvendigvis gir betydelig innflytelse
- Beregning og oppfølging av merverdier
- Beregning av fond for vurderingsforskjeller
- Presentasjon av eliminering av intern fortjeneste herunder skatteeffekter og beregning ved salg mellom TS- er
- Estimatuuenighet
- Tap ved solidaransvar
- Trinnvise kjøp (utover overgang til datterselskap) og overgangstilfeller
- Avgang ved videreføring av virksomhet, bytte av likeartet virksomhet samt andre kontinuitetstilfeller

Kapittel 15 – Investeringer i felleskontrollert virksomhet

Overordnet er vi av den oppfatning at reglene for regnskapsføring av deltakelse i felleskontrollert virksomhet som er foreslått er gode.

Standarden viderefører dagens valgadgang ved at det kan velges mellom anskaffelseskostmodellen (kostmetoden), egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet, mens valget står mellom egenkapitalmetoden og bruttometoden i konsernregnskapet. Vi er enige i at det er fornuftig med valgadgang for å tilpasse metoden til den konkrete virksomhet som drives i fellesskap.

I definisjonen av felles kontroll er det satt komma mellom "strategiske" og "finansielle" som medfører at meningen endres i forhold til det engelskspråklige utgangspunktet. Det er etter vår oppfatning klart at det kun er de strategiske beslutningene som det bør være krav til enstemmighet for. Vi er klar over at formuleringen (med komma) er i overensstemmelse med NRS (F) Investering i TS og deltakelse i FKV men kan ikke se at

denne er begrunnet i lovteksten, og at det har formodningen mot seg at det skal være enstemmighet om alle driftsmessige beslutninger.

Kravet til enstemmighet er trolig en innstramming i forhold til regnskapslovens definisjon "i fellesskap kontrollerer", jf. RL § 5-18. Vi støtter denne endringen da den er harmoniserende og letter den praktiske anvendelsen. Etter vår oppfatning kunne man også vurdert å ta med formuleringer som er innarbeidet i IFRS 11 knyttet til at det er beslutninger som er relevante for avkastningen, selv om vi oppfatter at det ikke medfører realitetsendringer, idet strategiske beslutninger normalt er de som påvirker avkastningen mest over tid.

I forhold til dagens standard innføres IFRS-kategoriseringen felleskontrollert foretak, felleskontrollert eiendel og felleskontrollert drift.

De ulike kategoriene er godt beskrevet, noe som vi synes er positivt.

Ny standard tillater ikke egenkapitalmetoden for felleskontrollert eiendel og drift, mens dette kan synes å være tillatt i dagens regulering. Vi antar dette ikke vil ha stor praktisk konsekvens i og med at vi ikke er kjent med at egenkapitalmetoden har vært anvendt for annet enn felleskontrollerte foretak.

I dagens standard kan ikke en investor som ikke er med i avtalen om felles kontroll, vurdere sin investering som et tilknyttet selskap selv om eierandelen er over 20 prosent. I ny standard tillates dette dersom kriteriene for betydelig innflytelse er til stede. Vi støtter dette.

Vi viser til kapittel 14 når det gjelder vårt ønske om fortsatt veiledning knyttet til bruk av fond for vurderingsforskjeller.

Når det gjelder noteinformasjon, mener vi det er viktig å få frem informasjon om ikke-innkalte innskuddsforpliktelser. I forslaget punkt 15.19 (d)N kreves det opplyst "andel av vedtatte kapitalinnskudd." Det er uklart hva som menes med dette, om det gjelder brutto innskudd eller bare innskudd som er vedtatt men ikke innbetalt.

Plikten til å spesifisere i note medtatt andel i hovedlinjene i regnskapet ved bruk av bruttometoden er tatt ut. Vi mener det er særlige grunner for at andelen av betalingsmidler som er medtatt i bruttometoden bør opplyses om, i og med at investor ikke har direkte råderett over disse.

Vi anbefaler følgende presiseringer i punkt 15.13N: "Anvendelsen av bruttometoden på felleskontrollerte foretak betyr at deltakerens balanse linje for linje inneholder deltakerens andel av de eiendelene som deltakeren kontrollerer i fellesskap samt andelen av de forpliktelsene som deltakeren er felles ansvarlig for. Deltakerens andel av det felleskontrollerte foretakets inntekter og kostnader inngår linje for linje i resultatregnskapet og i oppstillingen av totalresultat".

Kapittel 16 – Investerings eiendom

Kapittel 16 i IFRS for SMEs omhandler investerings eiendommer. Dette kapitlet er ikke en del av ny norsk regnskapsstandard. Investerings eiendommer inngår i stedet i virkeområdet for kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Vi støtter denne vurderingen.

Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr

Varige driftsmidler er et område som åpenbart bør reguleres gjennom en egen standard. Når vi ser bort fra NRS 8 *GRS for små foretak* har vi kun enkelte relaterte temaer som utgifter til fjerning og opprydding, behandling av vedlikeholdsutgifter, dekomponering mv. vært behandlet, ref i NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* og NRS (V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk*.

I høringsutkastet foreslås det blant annet regler knyttet til dekomponering, periodisk vedlikehold og fjernings- og oppryddingsutgifter. Reglene som foreslås er gode og man oppnår internasjonal harmonisering, men endringene synliggjør også utfordringen som ligger i å endre løsninger i gjeldende regulering uten lovendringer. Det lovmessige grunnlaget for alle løsningene er fra vår side ikke vurdert.

Endringene krever konkrete overgangsregler, se våre kommentarer til kapittel 35.

I kapittel 17.13 til høringsutkastet fremgår det at anskaffelseskost skal settes til nåverdien av alle fremtidige betalinger i tilfeller hvor betalingen utsettes utover vanlige kredittbetingelser. Vi er enige i det prinsipielle utgangspunktet og anser at løsningen er i tråd med gjeldende lovgivning.

Språklige innspill/andre kommentarer

17.2 Ny norsk regnskapsstandard synes å ha valgt rapporteringsperiode fremfor regnskapsperiode. Da bør dette gjennomføres konsistent også i punkt 17.2.

Kapittel 18 – Immaterielle eiendeler

Praksis viser at immaterielle eiendeler er et komplisert område for regnskapsprodusentene.

Det er bra at NRS 19 sin beskrivelse tilknyttet internt utviklede Immaterielle eiendeler er tatt inn i 18.15.N og at forklaring/ avgrensning mot Forskning og Utvikling er tatt inn i 18.16.N.

Etter vår vurdering bør det i 18.16N tas inn NRS 19.2.1.4 sin rettleddning tilknyttet "Egen tilvirkning som ikke regnes som forskning og utvikling".

Tilsvarende bør også NRS 19.2.7.1 sin beskrivelse tilknyttet "Kjøpt Forskning og Utvikling" tas inn i 18.16.N.

NRS 19.2.3.3. avsnitt 3-6 gir utfyllende beskrivelse av "Måling av anskaffelsepunkt". Etter vår vurdering er dette utfyllende forklaring som kan medtas i pkt. 18.14.N.

I pkt. 18.29N er Regnskapslovens notekrav til "Forskning og Utvikling" tatt inn. Det siteres da "forventet samlet inntjening" iht. regnskapsloven. Definisjonen av inntjening i ny NRS er "Forholdet mellom inntekter og kostnader i et foretak, som rapportert i totalresultatet". Når ordet inntjening brukes i 18.29N i henhold til regnskapsloven, bør definisjonen presiseres i 18.29N eller fotnote.

Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Reglene om virksomhetssammenslutninger og goodwill i kapittel 19 omfatter ikke overføring av virksomhet under samme kontroll. I utgangspunktet innebærer dette at fusjoner, konserndannelser og innmatoverdragelser under samme kontroll ikke reguleres. Det pekes i fotnoten til kapittel 100 som er tenkt å regulere fusjoner under samme kontroll. Vi viser til vår generelle kommentar om bruk av fotnoter. For fusjoner generelt gjelder derfor reglene i kapittel 19, noe vi mener gir god sammenheng i regelverket.

Konserndannelse og innmatoverdragelse under samme kontroll kan også etter dagens NRS 17 være unntatt fra det generelle regelverket, men henvisningen i NRS 17 punkt 1 er knyttet til om det er en regnskapsmessig transaksjon eller ikke, slik at virkeområdet ikke nødvendigvis blir sammenfallende. Vi antar at det vil være anledning til å anvende regnskapsføring i tråd med kapittel 19 også for transaksjoner som skjer under samme kontroll når dette anses å være mest i tråd med den økonomiske realitet, så lenge slike transaksjoner ikke er regulert positivt.

Opprettelse av felleskontrollert virksomhet kan skje ved konserndannelse eller innmatoverdragelse, som begge er utenfor virkeområdet til kapittel 19. Et slikt unntak finnes ikke i dagens standarder, men er velkjent etter IFRS. På samme måte som for transaksjoner under samme kontroll legger vi til grunn at regnskapsføring i tråd med reglene i kapittel 19 kan anvendes der det anses å gi et uttrykk for det økonomiske innholdet i transaksjonen, selv om vi ikke anser dette som naturlig gitt selve grunnlaget for denne typen transaksjoner. Basert på IFRS vil slike FKV-etableringer regnskapsføres til kontinuitet eller til virkelig verdi for begge partene. Vi legger til grunn at den nye standarden gir den regnskapspliktige anledning til selv å velge en regnskapspraksis på dette området.

Vi noterer oss at kontrollbegrepet i punkt 19.9 er basert på den tidligere kontrolldefinisjonen i IFRS. Ordlyden i definisjonsskapitlet er relativt samsvarende med kontrolldefinisjonen i NRS 17. Se vår kommentar i kapittel 15 angående en noe avvikende definisjon av kontroll for FKV. Vi mener det er viktig at begrepet kontroll sikres en likeartet forståelse i alle sammenhenger.

For betinget vederlag legger ny standard opp til en forenkling fra dagens krav om virkelig verdi ved målingen av anskaffelseskost for vederlag som er betinget, og der sannsynligheten for utbetaling er lavere enn 50 prosent. Vi støtter i og for seg en slik forenkling som bidrar til mer relevant regnskapsinformasjon i mange tilfeller ved "earn-out"-klausuler, men vil påpeke at betingede forpliktelser i selskapet som blir oppkjøpt likevel skal måles til virkelig verdi uavhengig av sannsynlighet for oppgjør. Vi erkjenner at den foreslåtte løsningen er i samsvar med SME-standarden, men ser ikke helt den konseptuelle forskjellen mellom betingede forpliktelser som påtas direkte og/eller indirekte i samme transaksjon, og hvorfor de skal ha ulike innregningskriterier.

Etter vår oppfatning bør reglene om endelig tilordning fremdeles være ved utløpet av neste rapporteringsperiode for årsregnskapet. Virksomheter som anvender ny NRS forventes i liten grad å avlegge delårsregnskap for offentligheten, og en regel som foreslått i tråd med SME vil fort bli en regel som ikke blir håndhevet i praksis. Da bør man la være å innføre den.

Vi observerer at ved virksomhetsskjøp er det for immaterielle eiendeler ikke et krav til innregning at det må være sannsynlig at økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket (jf. 19.15). For immaterielle eiendeler som er kjøpt separat foreligger derimot et slikt sannsynlighetskrav, jf 18.4 for å innregne eiendelen i balansen. Vi erkjenner at SME-standarden er slik, og i tråd med gammel IFRS 3. Det bør revurderes om immaterielle eiendeler skal flyttes fra punkt 15 (c) til 15 (a).

Standarden viderefører uten endring unntaket for separat innregning av immaterielle eiendeler der verdsettelse er vanskelig og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-nytte-betraktning. Vi oppfatter at denne bekvemmelighetsbestemmelsen er svært vid, særlig når ordlyden inkluderer begrepet "derfor" som indikerer at vanskelig verdsettelse i seg selv er tilstrekkelig. Dersom man ønsker å avvike SME på dette punktet er vårt forslag at man heller ser hen til løsningen som er valgt for private selskaper i USA, jf Private Company Council Issue No. 13-01A1. Der har man gitt et unntak for identifisering av ikke-konkurranseavtaler og kunderelaterte immaterielle eiendeler som ikke kan selges eller leies ut uavhengig av andre virksomhetseiendeler. Vår oppfatning er at en slik lemping vil imøtekomme de behov som norske foretak har. Det er særlig kunderelaterte eiendeler som krever svært sofistikerte verdsettelsesteknikker, og avskrivningstiden for slike eiendeler kan tas hensyn til gjennom avskrivningsplanen for goodwill.

Uansett hvilken forenkling som er valgt i standarden mener vi den regnskapspliktige i note må forklare at det er gjort en forenkling. Det er naturlig at notekravet knyttes til informasjon om goodwillen der eiendelen er inkludert, slik at det ikke kun skal opplyses om i oppkjøpsåret.

I punkt 19.20 vises det til 19.14N. Det riktige synes å være 19.15 (c). Dette synes å være en feil også i SME-standarden.

Vi noterer oss at i kapittel 19 er begrepet "nedskrivning" benyttet i stedet for "innregning av tap ved verdifall". Vi mener generelt at "nedskrivning" er et bedre og mer forståelig begrep enn "tap ved verdifall" som bør benyttes generelt gjennom hele standarden der det er naturlig.

Vi har vanskelig for å forstå at kravet i IFRS for SMEs til å opplyse om oppkjøpsanalysen i punkt 19.25 (e) og (f) kan fjernes uten at man risikerer at verdifull og vesentlig informasjon går tapt. Vi mener dette bør beholdes i ny norsk regnskapsstandard, selv om NRS 17 er vag og utydelig på kravet om å opplyse om verdien per eiendelsklasse.

Kravet om å vise goodwill per virksomhetssammenslutning er videreført som et særnorsk krav. I kapittel 27 om nedskrivning skal likevel goodwill allokere til ulike kontantstrømgenererende enheter. Det bør presiseres i

¹ Endelig vedtatt 16. september 2014 av PCC. Ikke godkjent av FASB i skrivende stund.

standarden om det som skal vises i note er goodwill "per kilde – kjøp" eller "per vurderingsenhet – kontantstrømgenererende enheter".

Kapittel 20 – Leieavtaler

Forslaget til regnskapsmessig regulering av leietakers regnskapsføring inneholder etter vår vurdering ingen vesentlige endringer sammenlignet med dagens regulering. Ny NRS inneholder imidlertid regulering av utleiers regnskapsføring ved både operasjonelle og finansielle leieavtaler, samt leietakers regnskapsføring ved operasjonell leie. Områdene er delvis uregulert tidligere og vi støtter løsningen.

Forslaget foreskriver implisitt rente for å beregne nåverdi som foretrukken løsning framfor foretakets marginale lånerente, mens de to rentene likestilles i NRS 14 Leieavtaler. Etter vår mening er det ikke åpenbart at det er nødvendig å fremheve ett av alternativene som den foretrukne løsningen.

Høringsutkastets avsnitt 20.9 sier at foretaket må velge den laveste av virkelig verdi og nåverdien av leiebetalinger ved balanseføring. Etter vår mening er dette en endring som vanligvis ikke vil få noen praktisk betydning.

I pkt. 20.27 heter det at kostnad knyttet til inngåelse av en operasjonell leieavtale skal inngå i den utleide eiendelens anskaffelseskost. Et typisk eksempel på dette kan være honorar for framskaffelse av leiekontrakter på bygg. Det foreligger neppe noen ensartet praksis for en slik løsning etter dagens god regnskapsskikk. Antagelig er det derfor høringsutkastet i 20.27N angir en klassifisering som forskuddsbetalt kostnad som et alternativ, en løsning som etter vår oppfatning er den vanligste i praksis. En av grunnene til at balanseføring som en del av driftsmiddelet er fremmed for mange, er antagelig at dekomponeringsløsningen har vært lite framtreddende. Med en dekomponeringsløsning bør 20.27N bør fjernes slik at eneste tillatte klassifisering blir som en del av det varige driftsmiddelet. Klassifisering som forskuddsbetalt kostnad framstår i noen grad som en nødløsning for å få til ønsket kostnadsperiodisering.

Språklige innspill

Pkt. 20.11 omtaler "konstant periodiske rente". Vi mener "konstant periodisk rentesats" ville vært en bedre formulering.

Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Vi støtter i hovedsak løsningene for avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. Vi er spesifikt positive til endringene som gjelder for diskonteringsrente og nettopresentasjon.

Terminologi

Vi støtter at man anvender begrepet "betinget forpliktelse" i samsvar med IFRS-terminologien, da dette har vært et område som har skapt usikkerhet i regnskapsmiljøet. En betinget forpliktelse vil etter ny NRS omfatte både de klassiske tilfellene der det er knyttet til en konkret hendelse, men også andre forpliktelser med lav sannsynlighet eller upålitelig måling. Vi erkjenner at bruken av ordet "betinget" har en videre forståelse på forpliktelsessiden enn på eiendelssiden, men mener at løsningen likevel vil fungere greit.

Vi mener oversettelsen av "economic benefits" med "økonomiske fordeler" må erstattes med "økonomiske goder" slik det er lang og god tradisjon for i norsk terminologi.

I punkt 21.5 bør "avsetningen" byttes ut med "utgiften" i siste del av setningen. Det er ikke avsetningen som innregnes i anskaffelseskost på eiendelen, men den tilhørende utgiften (som er definert som pådrag av betalingsforpliktelse).

I punkt 21.9 brukes "enhver" som oversettelse av "any". Dette føles unødvendig forsterkende i forhold til original betydning. I slike tilfeller kan "any" etter vår oppfatning sløyfes. Siste setning blir da: "I oppstillingen av totalresultat[et] kan foretaket motregne refusjon fra en annen part mot kostnaden som er knyttet til avsetningen." Punktet over gjelder trolig flere steder.

Vurdering av beste estimat

Ved å innføre SME-løsningen bortfaller muligheten for å foreta en avsetning basert på det mest sannsynlige utfallet når det er én enkelt plikt som vurderes. Vi ser absolutt det konseptuelle i å forsøke å hensynta mindre sannsynlige utfall i den ene eller andre retningen, men mener det er bedre å kreve slike avvik opplyst i note enn å regnskapsføre et beløp som man er helt sikker på ikke vil bli oppgjørsbeløpet, med mindre det er hensikten å overdra forpliktelsen til tredjepart. Dette følger av at regnskapsloven, slik den er i dag, i større grad vektlegger ledelsens intensjoner. Etter vår oppfatning vil heller ikke bruk av virkelig verdi-metodikken på slike enkeltforpliktelser gi beslutningsnyttig informasjon for denne typen foretak når ikke overføring av forpliktelsen er aktuelt. Dersom man skulle videreføre en anledning til å anvende det mest sannsynlige utfallet, må hele punkt 21.7 skrives om.

Gevinst ved salg

Forslagets punkt 21.8N vedrørende avsetning for restruktureringsforpliktelser viderefører en regel som gir anledning til å hensynta forventet merverdi/gevinst. Vi oppfatter at dette er et spørsmål knyttet til vurderingsenhet, men er usikker på om denne særnorske løsningen er nødvendig. Salg av eiendeler er beheftet med usikkerhet om når og hvorvidt de kan realiseres, mens forpliktelsene har en høyere grad av sikkerhet. Etter vår oppfatning kan N-punktet sløyfes. Om det beholdes bør det ses nærmere på ordlyden, da det ikke følger helt naturlig i forhold til ordlyden i punktet foran.

Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital

Overordnet er vi av den oppfatning at foreslåtte regler for klassifisering som forpliktelser eller egenkapital og transaksjoner i egen egenkapital er gode.

Vi har følgende mindre kommentarer:

Siste setning i punkt 3 "Egenkapital omfatter kapitalinnskudd fra foretakets **eiere**, pluss opptjente resultater gjennom lønnsom drift og holdt tilbake for bruk i foretakets virksomhet, minus negative resultater som følge av ulønnsom drift, minus utdelinger til eiere" er tung og fremstår i stor grad som en formel og bør revurderes. Man bør også se på om "resultater" bør byttes ut med "totalresultater".

Det synes å mangle en "N" i henvisningen til 22.7[N](c)N i punkt 22.7N(d)N.

For å unngå uklarhet bør "må" i første setning i punkt 22.21N endres til "skal alltid". Videre bør "Det skal minst" i tredje setning endres til "Det skal alltid minst".

Kapittel 23 – Inntekter

De regnskapsmessige løsningene i kapittel 23 er etter vår mening med innenfor rammen av regnskapsloven og støttes med de unntak og kommentarer som er angitt nedenfor.

Inntektsbegrepet

I høringsutkastet er det begrepet "revenue" oversatt til "inntekter" og ikke til "driftsinntekter" som følger av den offisielle oversettelsen av de internasjonale regnskapsstandardene. Dette er gjort som en tilpasning til regnskapslovens oppstillingsplan hvor flere inntektsposter ikke nødvendigvis vil inngå under driftsinntekter (bl.a. inntekter på investeringer, valutakursdifferanser og andre finansinntekter). Vi har også merket oss at gevinster inngår i inntektsbegrepet uten at regnskapsføringen av gevinster reguleres i kapitlet. Den valgte

oversettelsen av "revenue" fremstår som en hensiktsmessig tilpasning, men de begrepsmessige utfordringene på et så sentralt punkt bekrefter med tydelighet behovet for å avvende lovendringer.

Tidspunkt for regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag

Etter IFRS for SMEs og full IFRS skal utbytte og konsernbidrag først regnskapsføres på vedtakstidspunktet da disse ikke tilfredsstiller definisjonen av en forpliktelse før vedtak er truffet, en løsning som kan gi opphav til uheldige innlåsingseffekter i kapitalflyt mellom selskaper.

Ved løsningen etter god regnskapsskikk regnskapsføres utbytte og konsernbidrag både hos yter og mottaker i året forut for vedtaksåret. Løsningen åpner for såkalt gjennomgående utbytte, og anses av mange som fordelaktig i og med at den ikke har samme innlåsingseffekten som den internasjonale løsningen. For mottaker er det en forutsetning for løsningen at det foreligger betydelig sannsynlighetsovervekt på balansedato.

Gjeldende løsning er etter vår oppfatning ikke en åpenbar konsekvens av opptjeningsprinsippet, men vi ser samtidig ikke hva som kan begrunne et skifte gitt faglige retningslinjer fra NRS og den klare og ensartede praksis som foreligger. Vi ønsker imidlertid en internasjonal tilnærming så fremt senere lovendringer åpner for dette. Uheldige innlåsingseffekter bør etter vår mening løses gjennom endringer i selskapsretten, ikke regnskapslovgivningen.

I høringsutkastet har man videreført løsningen hvor morforetak i konsernforhold normalt "kan" innregne utbytte i avsetningsåret. Etter vår oppfatning er en slik kan-løsning vanskelig å begrunne. Om inntekt via utbytte er opptjent eller ikke vil, slik vi oppfatter det, være entydig, og er det opptjent skal det resultatføres. Det kan være situasjoner hvor man har utfordringer når det gjelder måling, men dette må i så fall løses av målereglene.

Innregning av utbytte som inntekt

I høringsutkastet NRS har fjernet gjeldende krav om å skille mellom tilbakebetaling av opptjent inntekt og tilbakebetaling av investert kapital i høringsforslaget. Utbytte kan i følge forslaget resultatføres på tross av det må anses som en tilbakebetaling av investert kapital, uten å se hen til vesentlighet. Vi har vanskelig for å se at en slik løsning kan være i tråd med lovens opptjeningsprinsipp.

Vi etterlyser også veiledning om andre typer utdelinger, eksempelvis ved kapitalnedsettelse. I norsk regnskapspraksis har man (i hvert fall i teorien) ikke skilt mellom juridisk form på utdelingen, og inntektsført utdelinger av enhver art så fremt det har ligget innenfor opptjent resultat i eierperioden.

Anleggskontrakter

Høringsutkastets definisjon av anleggskontrakt avviker fra definisjonen i IFRS for SMEs. Dette er gjort for å unngå en vesentlig endring i norsk praksis for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter, især for egenregiprosjekter. En tilliggende problemstilling har vært vurdert av Regnskapsstandardstyret 17. januar 2011 i forbindelse med en vurdering av hvorvidt IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate skulle kunne anvendes under god regnskapsskikk. Her konkluderte man også med en videreføring av løpende avregning. Vi støtter forslaget om å videreføre den norske praksisen for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter. Vi har med dette ikke tatt stilling til fremtidig løsning ved eventuelle lovendringer.

Veiledning

Høringsutkastet inkluderer konkrete eksempler på anvendelsen av bestemmelsene i kapitlet. Dette er de samme eksemplene som fremgår av IFRS for SMEs. Vi mener at eksemplene er nyttige som en veiledning, og har ikke ønske om ytterligere eksempler, men viser også til vår kommentar i S12..

Kapittel 24 - Offentlige tilskudd

I kapitlet om offentlige tilskudd har NRS valgt en hybridløsning hvor man viderefører gjeldende god regnskapsskikk, men korter ned teksten og legger gjeldende løsning over i ny struktur. Begrunnelsen for å videreføre gjeldende god regnskapsskikk er slik vi oppfatter høringsdokumentet tredelt:

- NRS er usikker på om IFRS for SMEs' løsning er i samsvar med regnskapsloven
- Valg mellom flere løsninger er komplisert
- Valg mellom flere løsninger fører til redusert sammenlignbarhet

Vi oppfatter av den innledende forklaringen til kapittel 24 at de to siste kulepunktene antakeligvis betyr at NRS i løpet av arbeidet har vurdert om to sidestilte løsninger, IFRS for SMEs og gjeldende god regnskapsskikk, kunne være en tilnærming for ny standardsetting på området. NRS har ikke falt ned på en slik løsning, noe vi støtter.

Vår forståelse av enkelte avvik mellom IFRS for SMEs og NRS 4

Vi er enig i at NRS 4 Offentlige tilskudd avviker fra IFRS for SMEs kapittel 24. Denne utfordringen er først og fremst knyttet til den internasjonale standardens balanseorienterte tilnærming mens man ved periodisering etter NRS 4 klart ser hen til hensikten ved tilskuddet, ikke bare mottakers rett.

Ved gjeldende god regnskapsskikk resultatføres *investeringstilskudd* over investerings levetid mens man under IFRS for SMEs resultatfører slikt tilskudd når givers betingelser er oppfylt og mottaker derved har en rett, uavhengig av investerings levetid og balanseførte verdi. Den internasjonale løsningen kan gi en nedskrivning av tilknyttet investering hvis gjenanskaffelsesverdi overstiger balanseført verdi. *Driftstilskudd* resultatføres etter gjeldende god regnskapsskikk samtidig med den inntekten eller kostnaden tilskuddet relaterer seg til, uavhengig av om betingelsene for tilskudd er oppfylt før dette tidspunkt. Under IFRS for SMEs resultatføres driftstilskudd umiddelbart når betingelsene er oppfylt. I mange tilfeller vil betingelsene ved driftstilskudd være oppfylt på samme tidspunkt som tidspunkt som kostnaden/ inntekten oppstår, og i så fall oppstår det i utgangspunktet ikke avvik mellom de to regnskapsspråkene. En viktig forskjell er imidlertid at sannsynlighetsovervekt (>50 %) for oppfyllelse av betingelser er tilstrekkelig for resultatføring under god regnskapsskikk, mens det under IFRS for SMEs er et absolutt krav at "performance conditions are met" før resultatføring.

Synspunkter på foreslått løsning

Det er etter vår oppfatning ikke åpenbart at opptjeningsprinsippet er til hinder for full resultatføring når givers betingelser i sin helhet er oppfylt. Oppfyllelse av givers betingelser er mottakers motytelse og retten til tilskuddet er endelig når dette er gjennomført.

Sett fra et forenklingsperspektiv vil den internasjonale løsningen antakeligvis være å foretrekke. Den regnskapspliktige behøver ikke å skille mellom investeringstilskudd og driftstilskudd og skal heller ikke gjøre skjønnsmessige vurderinger av sannsynlighetsovervekt for oppfyllelse av givers betingelser. På den annen side kan umiddelbar inntektsføring innebære plikt til nedskrivningsvurdering som er en krevende øvelse. Samlet sett tror vi likevel løsningen etter IFRS for SMEs er den enkleste for regnskapsprodusentene og mener under tvil at den kan innføres for norske foretak.

Foreslått løsning er en kraftig komprimering av NRS 4, hvor man i stor grad viderefører kapittel 3. En rekke forklaringer og nyanser blir av den grunn borte, men dette er i tråd med øvrige kapitlers løsninger.

En realitetsendring ved forslaget sammenlignet med NRS 4 er at adgangen til bruttoføring for investeringstilskudd fjernes. Forslaget om å fjerne bruttoføring som alternativ antas å være begrunnet med at nettoføring er mest anvendt i praksis og at valg i seg selv er kompliserende. Ved å fjerne løsningen legger man implisitt til grunn at tilskudd er nødvendig for å oppnå lønnsomhet i tilhørende investeringer. Etter vår

erfaring er ikke dette en riktig premiss for alle tilfeller, for eksempel enkelte mottakere av offentlig tilskudd i form av skattefunn (antakeligvis en av de vanligste støtteordningene i Norge). I slike tilfeller bør tilskuddet bruttoføres. Hvis NRS faller ned på en videreføring av NRS 4-løsningen, foreslår vi at alternativet med bruttoføring opprettholdes.

Punkt 24.6 (a)N og (c) sammen med punkt 24.7 kan leses som om det ikke er plikt til å regnskapsføre støtte i form av for eksempel lav rente. Punkt 24.6 (a)N omhandler opplysningsplikt knyttet til offentlig tilskudd som innregnes i finansregnskapet. Det man krever opplyst i 24.6 (c) oppfattes å omhandle forhold som ikke skal innregnes, jfr. også at begrepet endres fra offentlig tilskudd til offentlig støtte. Det heter i 24.2 at offentlige tilskudd ikke omfatter støtte det ikke kan knyttes en verdi til. "Lån til ingen eller lav rente" anses ikke å være et aktuelt eksempel på dette, og fordelene kan åpenbart estimeres. Forslaget og NRS 4 synes å ha forskjellig utgangspunkt, hvor det i NRS 4 er en presumpsjon om at en rentefordel kan estimeres og regnskapsføres, mens i man i forslaget synes å fremstille rentefordel som et forhold som gir opplysningsplikt, ikke krav om innregning.

Språklige innspill/mindre kommentarer

- Punkt 24.1: knytter offentlige tilskudd til driftsaktiviteter. Dette er en uheldig begrepsbruk når man samtidig deler inn offentlige tilskudd i drifts- og *investeringstilskudd*.
- Punkt 24.2: "... normale handelstransaksjoner." kan med fordel erstattes av "... transaksjoner ved alminnelig drift."
- Punkt 24.3: Begrepet "*skattepliktig resultat*" inkluderer også underskudd og ordene eller "*skattepliktig underskudd*" kan derfor fjernes.
- Punkt 24.3N: "*som omhandles i dette kapitlet*" kan fjernes.
- Punkt 24.4N-A sier "*Offentlige tilskudd skal ikke innregnes før det er sannsynlig at: ...*" Dette kan forstås som en fleksibilitet i periodiseringen, hvor innregning tidligst kan skje på det tidspunkt det er sannsynlig, men det kan også skje senere. En bedre løsning, og etter vår oppfatning i tråd med opptjeningsprinsippet, vil være et krav som sier at "*Offentlige tilskudd innregnes når det er sannsynlig at:*" Med en slik løsning fremkommer et krav for innregning, fremfor å si når det ikke skal innregnes. Videre blir periodiseringen avgrenset til et punkt, ikke en periode fra sannsynliggjøring og utover.
- Punkt 24.4N-C: Ordene "*et fratrekk*" bør erstattes av "*en reduksjon*".

Kapittel 25 – Låneutgifter

Kapitlet viderefører dagens god regnskapsskikk uten endringer. Tilpasning til IFRS for SMEs med pålagt kostnadsføring synes ikke å være mulig uten å komme i konflikt med regnskapsloven, og vi støtter derfor utvalgets løsning. Balanseføring er etter vår oppfatning en bedre løsning, og norsk lovgivning bør tilpasses IFRS for SME. Balanseføring var eneste løsningen i regnskapsloven fram til den ble endret for å tilpasse seg IFRS. IFRS er senere endret.

Vi antar at dagens løsning med valgmulighet er attraktiv for produsentene da den er enkel å praktisere, men den er uheldig med tanke på sammenlignbarhet.

Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner

Reguleringen i kapittel 26 oppfattes i stor grad å være en videreføring av reguleringen som følger av regnskapsloven § 5-9a og NRS 15A. Vi har ingen vesentlige innspill til endringer. I den grad det skal foreslås forenklinger på dette området, må dette gjøres via lovutvalget. Vi er prinsipielt åpne for at aksjeoppgjort lønn kan gis en forenklet regnskapsføring, men understreker at en vurdering av spørsmålet må gjøres med utgangspunkt i regnskapsbrukernes behov.

Fotnote 91 har en henvisning til kapittel 100 *Fusjon*. Hvis det skal medtas en slik henvisning, vil det være naturlig også å henvise til kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*.

Pkt. 26-20N bør omskrives til "Et foretak som har aksjebaserte betalingstransaksjoner med andre enn de som er dekket av nr. 26-19N skal, i tillegg til å gi opplysninger i samsvar med nr. 26.18N, anvende nr. 26.19N så langt denne passer."

I 26.18N-B skal siste setning endres ved at "på" endres til "av" eller "i".

Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler

Vi stiller oss i hovedsak bak løsningene som er foreslått i kapitlet om nedskrivning.

Terminologi

Som nevnt andre steder er vi prinsipielt skeptiske til å innføre IFRS-terminologien "tap ved verdifall" og mener at nedskrivning er et godt og innarbeidet begrep som kommuniserer bedre. Vi ser at nedskrivning i teorien representerer sluttresultatet når det konkluderes med at det foreligger verdifall, men mener at en rendyrking av begrepene på dette området ikke tilfører noe særlig. Vår erfaring er også at begrepet "tap ved verdifall" nesten ikke benyttes av de IFRS-rapporterende, og at det engelske "impairment" er i ferd med å overta. Det er viktig å opprettholde en god norsk terminologi på dette domenet. Det innarbeidede begrepet "nedskrivning" er også mer anvendelig i sammensatte ord, eksempelvis "nedskrivningstest" i stedet for "test for tap ved verdifall". I den grad man likevel vil beholde begrepet som det er foreslått, kan man med fordel sløyfe "tap ved" idet verdifall tar opp i seg at det er et økonomisk tap. Det engelske "impairment" er et langt videre begrep enn verdifall, og krever derfor et kvalifiserende begrep i forkant.

Før/etter-skatt kontantstrømmer

Det foreslås et avvik mot SME-standardens ved at også etter-skatt beregninger av kontantstrømmer kan benyttes i nedskrivningstesten. Vi støtter dette da det i praksis er den eneste testmetoden som gir et teoretisk riktig resultat, idet det ikke er mulig å observere før-skatt renter i markedet.

Vi ser ikke behovet for å inkludere flertallsformene som alternativer i punkt 27.20N-A og foreslår at disse slettes. Siste avsnitt synes for øvrig som en unødvendig påminnelse, da det følger direkte av bokstav (b).

I punkt 27.20N-B anvendes begrepet "veiet kapitalavkastningskrav" – vi vil foretrekke "vektet avkastningskrav (WACC)".

Alternativ lånerente som alternativ

Vi erkjenner at det kan være behov for en mindre sofistisert metode enn bruk av WACC, men vil gjenta våre kommentarer til endringen da den ble vedtatt i dagens standard i 2008:

"Vi er generelt skeptisk til bruk av alternativ lånerente som et alternativ ved diskonteringen, og mener at forslaget ikke bør vedtas. Det gis uttrykk for at dette er ment å være en forenkling. Vi deler ikke denne oppfatningen.

Mange foretak i SMB-segmentet har bare én kontantgenererende enhet, og det er ikke praktisk mulig å innhente alternativ lånerente for fullfinansiering av hele foretaket til slutten av levetiden uten egenkapital. For det første vil det normalt ikke være mulig å få en slik finansiering, og dernest ville renten måtte beregnes basert på bankens risiko på samme måte som ved en WACC-beregning. Disse foretakene blir derfor fremdeles henvist til bruk av WACC, eller annen oppbygging av et totalrentabilitetskrav.

For verdifallsvurdering av mindre deler av foretaket vil bruk av alternativ lånerente ved 100 % ekstern lånefinansiering kunne gi svært ulike resultater fra foretak til foretak for ellers identiske eiendeler. Risikoen for långiver vil være sterkt påvirket av foretakets egenkapitalsituasjon. En alternativ lånerente vil normalt ligge lavere enn en WACC-rente. Dette vil medføre at det sjeldnere vil inntreffe

nedskrivningssituasjoner. Som en praktisk metode kan det muligens likevel forsvares idet det vil være selskaper med god reell egenkapital som vil få den laveste lånerenten. I den grad nedskrivninger som ellers ville blitt foretatt ved bruk av WACC-rente unnlates vil det i så fall gjelde foretak der kapitalen for øvrig er god, og det er mindre kritisk med verdifallsjusteringer. Vi presiserer at slike betraktninger kun bør gjøres for mindre virksomhetsdeler.

For øvrig er bruk av foretaksspesifikt avkastningskrav etter vårt syn et såpass klart brudd med verdsettelsespraksis og god teori på området, at vi savner en begrunnelse for dette."

Modell for tilordning av goodwill

Systematikken som er skissert i forordet til høringsutkastet representerer en noe forenklet metode for tilordning av goodwill avhengig av om den kjøpte enheten er integrert eller ikke i de tilfeller goodwillen ikke kan tilordnes til kontantgenererende enheter på et ikke-vilkårlig grunnlag. (Uheldig med dobbel nektelse her.) Vi har i utgangspunktet ikke noen spesielle innvendinger mot en slik metode, men registrerer at det er en unntaksmetode. Hovedregelen er fortsatt at goodwill skal tilordnes de enhetene som oppnår synergier.

Kapittel 28 – Ytelser til ansatte

Overordnet stiller PwC seg positive til de realitetsendringene som foreslås i kapittel 28. Videre mener vi det er positivt med en regulering av andre ytelser til ansatte enn pensjon. Vi mener dog at den foreslåtte overgangsregelen bør endres. Strukturen og lesbarheten i kapitlet kan også forbedres, dette gjelder særlig med tanke på den store mengden av fotnoter.

Adgangen til å utsette innregningen av aktuarmessige gevinster og tap foreslås fjernet

Korridorløsningen er regnskapsfaglig svakt begrunnet. Den er også vanskelig å forstå for både produsenter og brukere, fordi det balanseførte beløpet ikke reflekterer reell beregnet forpliktelse eller eiendel. Løsningen er også uheldig i forhold til aksjerettslige bestemmelser, som for eksempel utbyttegrunnlaget som påvirkes av en pensjonsstørrelse som ikke er et beste estimat.

Fjerning av korridorløsningen kan gi mer volatile pensjonskostnader enn hva som er tilfellet etter dagens regulering, og anses lite ønskelig blant enkelte regnskapspliktige. Etter vår mening må hensynet til mer riktige estimater og internasjonal harmonisering veie tynge.

Fjerningen av korridorløsningen kan anses som en forenkling for produsenter og brukere - aktuarberegningen blir enklere å forstå når korridorløsningen fjernes og den balanseførte størrelsen tilsvarer den faktiske eiendel/forpliktelse som er beregnet uten å være påvirket av spesialregler for amortisering av avvik.

Adgangen til å kunne velge diskonteringsrente fjernes

Punkt 28.17 lyder:

Et foretak skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse på grunnlag av en diskontert nåverdi. Foretaket skal fastsette renten som benyttes til å diskontere framtidige utbetalinger med henvisning til markedsrenten på balansedagen for foretaksobligasjoner av høy kvalitet.

I land der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal foretaket benytte markedsrenten (på balansedagen) på statsobligasjoner.

Valutaen og vilkårene til foretaksobligasjonene eller statsobligasjonene skal være i samsvar med valutaen og den estimerte perioden til de framtidige utbetalingene.

Vi mener denne bør endres til:

Et foretak skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse på grunnlag av en diskontert nåverdi. Foretaket skal fastsette renten som benyttes til å diskontere framtidige utbetalinger med henvisning til (en beregnet) markedsrente på balansedagen for foretaksobligasjoner av høy kvalitet. Foretaket kan alternativt benytte markedsrenten på statsobligasjoner.

Valutaen og løpetid til renten skal være i samsvar med valutaen og den estimerte perioden for de framtidige utbetalingene.

Vi mener at denne endringen vil være fordelaktig, i hovedsak av følgende grunner:

- 1) Usikkerhet med hensyn til eksistens eller ikke eksistens av et likvid marked ("deep market") unngås.
- 2) Forslaget sikrer samsvar med internasjonal løsning for foretak som ønsker dette.

Ikke adgang til bruk av IAS 19

Med det høringsutkastet er de vesentligste forskjellene mellom NRS og IFRS fjernet. Vi støtter derfor forslaget om å fjerne adgangen til bruk av IAS 19.

Valg av regnskapsprinsipp for regnskapsføring av aktuarmessige gevinster og tap

Valgmuligheter vil redusere sammenlignbarhet og vil være kostnadsdrivende ved at systemer for regnskapsføring og systemer for analyse av regnskaper må utvikles for å håndtere de ulike valgmulighetene. For å redusere disse ulempene, kan det vurderes å fjerne valgmuligheten knyttet til regnskapsføring av aktuarmessige gevinster.

Bruk av fotnoter

Reguleringen i kapitlet framstår som unødvendig uoversiktlig som følge av en rekke lange fotnoter. Vi viser til omtale under S4.

Overgangsregelen

I kapittel 35 pkt 35.10(o)N heter det i forslaget "... Uinnregnede aktuarmessige gevinster og tap som foreligger på tidspunktet for overgang til denne standarden, innregnes direkte mot annen egenkapital, i løpet av en periode på inntil fem år regnet fra dette tidspunktet. Det er tillatt å innregne hele overgangsvirkningen i et hvilket som helst av disse fem årene, eller å fordele innregningen av overgangsvirkningen på en hvilken som helst måte over samme periode."

Etter vår mening er overgangsregelen for liberal. Siden endringen kan være av vesentlig betydning for mange foretak forstår vi behovet for en relativt lang overgangsperiode, men full valgfrihet i periodisering er etter vår mening ikke en fornuftig regulering. Vi foreslår at bestemmelsen endres slik at utgangspunktet er en lineær fordeling over perioden, men med mulighet for tidligere innregning av beløpet. Tidligere innregning skal i så fall skje i sin helhet for gjenstående beløp. Videre bør bestemmelsen formuleres slik at innregning av gjenværende aktuarmessige tap som forelå på tidspunktet for overgang til denne standarden aldri kan være lavere enn eventuelle nye innregnede aktuarmessige gevinster etter overgangen.

Vi savner en entydig regulering om hvorvidt hver pensjonsordning skal balanseføres hver for seg eller om samtlige pensjonsordninger skal presenteres netto. Det kan være naturlig å legge en slik avklaring i tilknytning til punkt 28.14.

Språklige innspill/mindre kommentarer

Kapitlet har en rekke språklige svakheter, blant annet defineres begreper i teksten (slik som for eksempel i punkt 28.1, punkt 28.9 og punkt 28.10).

Det er uheldig at pensjonsutbetalinger til ansatte som forfaller innen 12 måneder fra balansedagen både dekkes av definisjonen av "kortsiktige ytelser til ansatte" og av definisjonen av "pensjonsytelser".

I punkt 28.3 er det i oversettelsen forvekslet mellom utgift og kostnad. Det er vanskelig å forklare hvordan foretaket skal innregne en utgift som en forpliktelse fratrukket beløp som har blitt utbetalt. Det mangler også en "og" mellom (a) og (b) i samme punkt. I punkt (b) skal det dessuten være "utgiften" og ikke "kostnaden".

Kortsiktige ytelser inkluderer i punkt 28.4(d) ikke-monetære ytelser. Det vil derfor være bedre om teksten i punkt 28.5 inkluderer "utbetalt eller verdien av de ikke-monetære ytelser som forventes å bli overført".

Vi er enige i at et udiskontert beløp ofte vil være en akseptabel tilnærming på verdien av et beløp knyttet til en kortsiktig ytelse. Vi er derimot ikke enige i at det er god standardsetting å regulere at det udiskonterte beløpet skal benyttes. Vi anbefaler derfor at "med det udiskonterte beløpet" i punkt 28.5 erstattes med "med verdien av beløpet". Tilsvarende anbefaler vi at "udiskonterte" slettes fra punkt 28.6 og punkt 28.7. For øvrig er det ikke lett å forstå at man kan identifisere et udiskontert beløp for ikke-monetære ytelser som nevnt i 28.4(d).

"Som ferie og sykdom" i punkt 28.6 anbefales erstattet med "som for eksempel ferie eller sykdom".

Vi savner et "og" mellom (a) og (b) i punkt 28.13 og punkt 28.14.

"Pensjonsmidler" er presentert med uthevet skrift men er ikke definert i ordlisten. Setningen "den virkelige verdien på balansedagen av pensjonsmidler som pliktene skal gjøres opp direkte i" er uten logisk mening. En bedre oversettelse vil etter vårt syn være: "den virkelige verdien av (eventuelle) pensjonsmidler på balansedagen". Dersom pensjonsmidler inntas i ordlisten vil det ikke være behov for å ta med deler av definisjonen her.

I punkt 28.16 antar vi at aktuariemessige forutsetninger skal være "nøytrale" i stedet for "objektive".

I punkt 28.17 er ordet "term" feilaktig oversatt med "vilkårene" i norsk SME. Vi oppfatter at korrekte oversettelse vil være "løpetid". Setningen kan derfor endres slik: "Valutaen og løpetiden til foretaks- eller statsobligasjonene skal samsvare med valutaen og forventet periode for utbetaling."

Punkt 28.18N regulerer at et foretak alltid skal benytte påløpte ytelsers metode for norske pensjonsordninger. Vi er enige i dette, men mener at det reguleringsmessig vil være bedre ved å stryke punkt 28.18N sammen med "dersom det kan gjøre dette uten urimelige utgifter eller anstrengelser" i punkt 28.18.

Som en følge av anbefalingen i forrige avsnitt anbefaler vi at punkt 28.19 slettes.

Kapittel 29 – Resultatskatt

Motregningsadgangen i pkt. 29.29N er uklar. Det er ikke klart om første setning innebærer en begrensning. Siste setning åpner etter vårt syn opp for en liberal forståelse av muligheten for nettopresentasjon innen skattekonsern, noe vi anser som ønskelig.

Pkt. 29.16N gir goodwill som skyldes forskjell mellom nåverdi og nominell verdi av utsatt skatt. Dette er ikke overensstemmende med definisjonen av goodwill. At goodwill kan inneholde beløp som følge av 29.16N må inkluderes i definisjonen av goodwill i ordlisten.

Pkt. 29.20 bør presiseres til ikke å gjelde underliggende "inside" eiendel og forpliktelse ved utsatt skatt i konsernregnskapet samt egenkapitalmetoden.

Fotnote 125 til overskriften foran 29.17i, forklarer at det ikke skal innregnes eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt på investeringer omfattet av fritaksmetoden hvis foretaket har til hensikt å selge eiendelen. Denne forutsetningen synes ikke nødvendig eller riktig når selskapene a) innenfor skattekonsern får utbytte skattefritt innenfor fritaksmetoden b) utenfor skattekonsern får uvesentlige 0,81 % skatt på utbytte.

Overgangsregelen for overgang til nominell skattesats kan vurderes forbedret til å innebære at førstegangsbruker ikke behøver å omarbeide alle tidligere transaksjoner hvis førstegangsbruker velger å omarbeide noen foregående transaksjoner.

Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta

Generelt er det uheldig at man oversetter "foreign" gjennomgående med "utenlandsk". For det første vil virksomheter kunne ha en funksjonell valuta som er annerledes enn det landet de er hjemmehørende. Begrepet "foreign" er videre enn "utlandet", og tradisjonelt har man oversatt "foreign currency" med "fremmed valuta". Det er et faktum at valuta ikke nødvendigvis er knyttet til et land, noe utbredelsen av valutaunioner og nyere betalingsmidler som bitcoin og lignende demonstrerer. Vi anbefaler at man gjennomgående endrer terminologien til "fremmed valuta" mens man beholder "utenlandske virksomheter" for å gjøre teksten lettere tilgjengelig, selv om definisjonen av "foreign operation" slik det er definert i IAS 21 (ingen definisjon i SME) inkluderer virksomhet som er basert på og utføres i en annen valuta enn den som rapporterende enhet har.

Et mer radikalt, men vel så elegant alternativ kunne være å sløyfe adjektivet "foreign" idet begrepet "valuta" i norsk språk betegner betalingsmidler som ikke er norske kroner, jf. ulike ordbøker. Ettersom regelverket skal gjelde for norske selskaper vil dette lette lesingen av standarden. Vi kan prinsipielt ikke se behov for det kvalifiserende adjektivet "fremmed" eller "utenlandsk" i forbindelse med valuta, men erkjenner at smitten fra engelsk språk er såpass gjennomgående i oversettelsen av standarden at det vil medføre et større arbeid å få alle punktene til å flyte godt. I tillegg har regnskapsloven benyttet valuta generelt i sammensatte ord som "regnskapsvaluta" og "presentasjonsvaluta", slik at vi anser forslaget som mindre aktuelt med mindre ny regnskapslov gjør endringer.

Som eksempel vil da første punktet i standarden lyde (inkludert øvrige språklige forbedringer):

Fremmed

"Et foretak kan utøve aktiviteter i fremmed valuta på to måter. Det kan gjøre transaksjoner i fremmed valuta, eller det kan ha utenlandske virksomheter. I tillegg kan et foretak presentere sitt finansregnskap i fremmed valuta. Dette kapitlet fastsetter hvordan transaksjoner i fremmed valuta og utenlandske virksomheter skal inntas i et foretaks finansregnskap, og hvordan finansregnskap skal omregnes til en presentasjonsvaluta. Regnskapsføring av finansielle instrumenter som er angitt i en fremmed valuta, og sikringsbokføring av poster i fremmed valuta er omtalt i ..."

Uten adjektiv

"Et foretak kan utøve valutaaktiviteter på to måter. Det kan gjøre transaksjoner i valuta, eller det kan ha utenlandske virksomheter. I tillegg kan et foretak presentere sitt finansregnskap i en annen valuta. Dette kapitlet fastsetter hvordan transaksjoner i valuta og utenlandske virksomheter skal inntas i et foretaks finansregnskap, og hvordan finansregnskap skal omregnes til en presentasjonsvaluta. Regnskapsføring av finansielle instrumenter som er angitt i valuta, og sikringsbokføring av valutaposter er omtalt i ..."

Gitt at man fortsatt ønsker å benytte det mer upresise begrepet "utenlandsk valuta" henleder vi uansett oppmerksomheten på at første setning i punkt 30.1 er upresis. Se forslagene over for forslag til forbedring.

Andre språklige innspill/mindre kommentarer

I punkt 30.7N brukes begrepet "registrere" mens man bruker "førstegangsinngang" i overskriften. Begrepet "record/registrere" finnes bare to steder i standarden, også da på valutaområdet i kontantstrøm (7.11). Vi mener "føre" vil være et mer typisk begrep. Vi ser ikke at begrepet "spot-kurs" i stedet for dagskurs som har vært benyttet tidligere er en bedre oversettelse. Generelt kunne vel ordlyden vært den samme som i SME bare man hadde byttet ut funksjonell valuta med regnskapsvaluta?

Vi registrerer at man har brukt "monetære poster" i stedet for "pengeposter". Vi ser ingen fordeler med å endre på det tidligere begrepet, som også er regnskapslovens begrep.

I punkt 30.9 (b) brukes begrepet "til historisk kost". Dette er upresist og bør endres til "basert på historisk anskaffelseskost" siden definisjonen av historisk kost ikke tar inn over seg av- og nedskrivninger.

Punkt 30.11 skal ha flertallsformen "valutakurselementer" når man har byttet "ethvert" til "alle".

I pkt 30.12 kan man med fordel stryke "for en post" i andre setning.

I pkt 30.13N kan man i andre avsnitt være mer konkret og bruke konsernregnskap som begrep (i stedet for å ha dette som et eksempel i parentes) da man i neste avsnitt har tatt inn et særnorsk punkt som konkret regulerer filialer og EK-metode/bruttometode. Vi kan ikke se at det da er behov for å ha den generelle teksten fra SME.

Vi forstår ikke første avsnitt i punkt 30.14N. De følgende avsnittene regulerer at endring i funksjonell valuta skal skje fremadrettet, mens frivillig endring av regnskapsvaluta skal skje ved første inngående balanse eller ved full retrospektiv anvendelse. Etter vår oppfatning kan derfor første avsnitt slettes.

I punkt 30.17 benyttes "finansiell stilling" i stedet for balanse. (Tilsvarende i punkt 18.) Det benyttes også "inntekts- og kostnadsposter" der det med fordel kan benyttes begrepet "resultatposter", men vi ser at i forhold til resultat/utvidet resultat kan dette være mer problematisk.

Vi oppfatter at punkt 30.18N skal omfatte både omregning av foretakets eget regnskap i tillegg til omregning av foretakets investeringer i utenlandske enheter. Slik punktet innledes ordlydsmessig med "et foretak" kan denne forståelsen innsnevres noe. Vi vil anbefale at man er tydeligere i teksten siden dette allerede er et N-punkt og får fram at det gjelder begge deler.

I punkt 30.18N har man dessuten mistet den mer presise offisielle oversettelsen ved at man ikke får fram at det er sluttkursen på balansedagen for hver enkelt balanse som presenteres som skal benyttes. Slik det står nå kan det leses som at alle balanser skal omregnes på siste balansedag.

I punkt 30.18N (c) vil vi foretrekke at man fortsatt bruker "omregningsdifferanser" som begrep for omregning av hele regnskapet. Begrepet brukes videre i punkt 30.20.

Siste setning i 30.26N er krevende å forstå. Gjelder kravet bare når selskapsregnskapet avlegges i en annen valuta enn regnskapsvalutaen eller mer generelt?

Det synes unødvendig å ha kvalifiseringen "betydelig" i punkt 30.27N så lenge man har "ikke av betydning" i egen overskrift over notekravene.

Kapittel 31 – Høyinflasjon

Kapittel 31 i IFRS for SMEs omhandler høyinflasjon. Dette kapitlet er ikke en del av ny norsk regnskapsstandard. Vi støtter denne vurderingen.

Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen

Noteinformasjon i dette kapitlet omhandler viktige forhold og bør inn i teksten, se for eksempel særnorsk regulering av brudd på lånebetingelser. Reguleringen av dette bør inngå i et punkt, ikke en fotnote.

Kommentarer til regnskapsmessig løsning av brudd på lånebetingelser er gitt under omtale av kapittel 4.

Våre kommentarer til regnskapsføring av utbytte er omtalt under kapittel 23.

Kapitlets løsninger for øvrig støttes i all hovedsak.

Språklige innspill

"Tas hensyn til" er en dårlig oversettelse av "adjusting events", noe som er godt illustrert gjennom formuleringer i 32.6 "ikke skal tas hensyn til". Vi foreslår derfor å skifte begrepsbruk og skille mellom:

- Hendelser som kan medføre innregning og endret måling
- Hendelser som kan medføre krav til noteopplysninger.

Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter

Det fremgår av høringsnotatet at forslaget innebærer økte opplysningskrav sammenlignet med gjeldende god regnskapsskikk, men hvilke økte krav er ikke tydeliggjort i høringen. Informasjon om nærstående parter kan være svært viktig for brukernes innsikt og vurdering av den regnskapspliktiges forretningsvirksomhet og finansielle rapportering. Det fremstår imidlertid lite hensiktsmessig å pålegge økte krav til informasjon om nærstående parter før et lovutvalg har tatt stilling til spørsmålet, da slike krav eventuelt kan bli reversert ved lovendringer. Vi anbefaler derfor at gjeldende krav, og kun disse, tas inn i standarden på nåværende tidspunkt.

Det kan også nevnes at fremstillingen i punkt 33.5N oppfattes som vanskelig tilgjengelig.

Vi oppfatter det som svært uheldig at det ikke er noen avskjæring mot uvesentlige poster i punkt 33.12, men ser at det vil kunne være mulig å se dette som en eksempelliste underordnet 33.9N som har et vesentlighetskriterium.

Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter

Olje- og gassvirksomheten er en vesentlig næring i Norge som i stor grad har benyttet seg av god regnskapsskikk. Vi ville derfor forventet at de særlige forhold knyttet til leteutgifter hadde blitt gitt en norsk tilpasning.

Høringsutkastet har lagt seg på samme løsning som gjeldende IFRS for SMEs, slik at lete- og utvinningskostnader kostnadsføres. Begrunnelsen er at utgiftene ikke tilfredsstiller sannsynlighetskravet for en eiendel. Reguleringen av utvinningsvirksomhet er foreslått endret i IFRS for SMEs (2013), slik at balanseføring kan skje uavhengig av om sannsynlighetskravet til en eiendel er tilfredsstilt. Denne løsningen vil etter vår erfaring være mer i tråd med eksisterende praksis på området og bør tas inn i kapittel 34.

Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard

Gitt våre innledende kommentarer i høringsbrevet hvor vi angir vårt utgangspunkt for ny standardsetting har vi i påvente av lovendringer lagt mindre vekt på gjennomgang av overgangsbestemmelsene. Vi har likevel med enkelte kommentarer, enten nedenfor eller under omtalen av enkeltkapitler, se eksempelvis kapittel 28 *Ytelser til ansatte*.

Overgangsløsning under 35.10 (m)N.

I 35.10 (m)N er det foreslått at en førstegangsbruker kan unnlate å anvende bestemmelsen om periodisk vedlikehold i 17.7 retrospektivt ved overgang til ny norsk regnskapsstandard. Dette innebærer at tidligere og nye prinsipper vil følge regnskapsavleggelsen i mange år fremover. NRS bør derfor vurdere å kreve retrospektiv omarbeiding, men med lempninger.

Manglende overgangsregler knyttet til overgang til dekomponeringsløsning

I utgangspunktet skal åpningsbalansen på overgangstidspunktet utarbeides basert på ny norsk regnskapsstandard der det ikke er gitt konkrete unntak. Vi vil anbefale at det utarbeides overgangsregler knyttet til dekomponering (jfr. kapittel 17.6), men med lempinger. Et krav om full retrospektiv omarbeiding vil kunne være meget tyngende for enkelte foretak (jfr. kapittel 17.10 c)).

Overgangsløsninger for foretak som rapporterer etter NRS GRS for små foretak

Overgang fra NRS 8 til god regnskapsskikk for øvrige foretak kan være både frivillig og pliktig. Det er derfor behov for egne overgangsregler i slike situasjoner.

Språklige innspill

Det bemerkes at formuleringer i enkelte bestemmelser gjør innholdet vanskelig tilgjengelig. Innholdet vil derfor ikke nødvendigvis være korrekt oppfattet fra vår side.

I 35.18N fremkommer kun ett ord ("Investeringsselskaper").

Ordlisten

Det bør inntas et avsnitt i ordlisten der man kommuniserer at definisjonen i ordlisten gjelder for både entall og flertall, bestemt og ubestemt form. Det er gjennomgående en rekke eksempler på "sirkeldefinisjoner" og definisjoner som enten ikke er beskrivende eller som baserer seg på begreper som ikke er definert. For eksempel gir det liten mening å definere "pensjonsmidler (i en pensjonsordning)" når det ikke er beskrevet eller definert hva som menes med kvalifiserende forsikringspoliser.

Ord bør styrkes fra ordlisten når definisjonen av ordet fullt ut finnes i det kapitlet som ordet benyttes og ordet ellers ikke benyttes i standarden. Et slikt eksempel er "historisk kost" som defineres i ordlisten, beskrives identisk i punkt 2.34(a) og som så benyttes i punkt 2.46 og 2.49. Merk at historisk kost er benyttet feil i punkt 30.9 (se punkt 2.49).

Uthevede ord i teksten bør finnes igjen som den identiske termen i ordlisten. Et eksempel på at dette ikke er tilfelle er "formålet med et finansregnskap" i punkt 2.1N og "formål med finansregnskap" i ordlisten. Vi anbefaler at det foretas en grundig gjennomgang av ordlisten før standarden slutføres.

Definisjonen av "forståelighet" benyttes kun en gang i punkt 2.4. Vi kan ikke se at definisjonen tilfører teksten i 2.4 noe og foreslår at ordet strykes fra ordlisten.

Definisjonen av "kontantstrømmer" er sirkulær i det den inkluderer "kontantstrømmer" i definisjonen. Definisjonen av kontantstrømmer (med inngående og utgående) blir problematisk når kontantstrømmer puttes inn i andre definisjoner (for eksempel i "kontantgenererende enhet").

Se også våre kommentarer i vedlegg 1, punkt 1.1.

