

Norsk Regnskapsstiftelse
Postboks 2914 Solli
N - 0230 Oslo

31. oktober 2014

HØRINGSSVAR TIL NY NORSK REGNSKAPSSTANDARD

Vi viser til høringsutkast av 2. april 2014 til ny *Norsk Regnskapsstandard* med høringsfrist 31. oktober 2014. Vi har følgende kommentarer til høringsutkastet.

Strategi

Strategien og premissene for arbeidet med ny standard er helt sentrale og grunnleggende for retningen og utfallet av standarden. Vi mener derfor det hadde vært hensiktsmessig om strategien og premissene for arbeidet med Norsk Regnskapsstandard, hadde blitt sendt på høring før arbeidet med standarden ble satt i gang. Når det er sagt, så støtter vi at det norske regnskapsregelverket for øvrige foretak harmoniseres med utgangspunkt i IFRS for SMEs, med mindre det er gode grunner for avvik. Vi er derfor enige i *hovedretningen/hovedstrategien* som er lagt til grunn av NRS, selv om kommende endringer i regnskapsloven kan få konsekvenser for innholdet.

Målgruppe for standarden

Vi konstaterer at flere valgalternativer fjernes med begrunnelse i at datterselskap til børsnoterte foretak ikke inngår i målgruppen for høringsutkastet. Samtidig vet vi at svært mange børsnoterte foretak anvender GRS i selskapsregnskapene, også i morforetakets selskapsregnskap. Det er også et faktum at enkelte børsnoterte foretak har sett manglende nøytralitet i utbyttegrunnlaget som en viktig årsak til å ikke anvende IFRS eller forenklet IFRS i selskapsregnskapet. Inntil det er etablert nøytralitet i utbyttegrunnlaget, mener vi at også disse foretakene bør inngå i målgruppen for standarden. Vi registrerer i denne sammenheng at endringer i selskapslovgivningen for å sikre nøytralt utbyttegrunnlaget, inngår som en del av mandatet til regnskapslovutvalget.

Premisser for arbeidet med Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak

NRS har etablert 10 premisser for arbeidet med Norsk Regnskapsstandard. Vi er som nevnt enige i at det tas utgangspunkt i en norsk oversettelse av IFRS for SMEs. Videre må standarden nødvendigvis tilpasses norsk aksje- og regnskapslovgivning. Det er også positivt at standarden angir avvik fra IFRS for SMEs, og at det tas sikte på å utarbeide en standard som «står på egne ben». I noen sammenhenger gis det imidlertid så lite veiledning, at vi stiller spørsmål ved om målsetningen om en standard som «står på egne ben» er oppfylt.

Vi stiller videre spørsmål ved det tilsynelatende ensidige fokuset på forenkling og minimering av overgangskostnader for regnskapsprodusentene, uten at premissene legger opp til en balansering mot hensynet til regnskapsbruker. Dette gir seg eksempelvis utslag i en premiss om at notekravene skal forenkles så langt det lar seg gjøre innenfor gjeldende og foreslått lovgivning, men uten at avveiningen av regnskapsbrukers behov nevnes, dog med unntak av opplysninger om nærstående parter. Videre fremgår det at i tillegg til å tillate alternativene under IFRS for SMEs, skal gjeldende norsk regnskapsskikk forsøkes innarbeidet så langt mulig/ønskelig for å unngå unødvendige overgangsutgifter. Igjen vektlegges kostnader for regnskapsprodusent, uten å avveie dette opp mot ulempene dette eventuelt måtte få for regnskapsbruker. Vi er ikke mot forenkling. Forenkling er bra, men ikke om forenklingen går uforholdsmessig mye på bekostning av kvalitet og nytte for regnskapsbruker. Valgalternativer kan i en del sammenhenger forsvares, men vi støtter ikke en premiss som ene og alene legger til grunn at valgalternativer skal beholdes for å redusere engangskostnader knyttet til overgang til ny standard. Vi etterlyser derfor mer balanse i premissene for arbeidet, mellom forenkling på den ene side og kvalitet i regnskapsrapporteringen (ref. nytte for bruker) på den andre. I denne sammenheng stiller vi spørsmål ved om en kunne gått lengre i harmoniseringen mot IFRS for SMEs (fjernet flere valgmuligheter), om hensynet til brukernytte hadde blitt vektlagt mer.

Veiledning og prioritering av kilder

Standarden opererer med et kildehierarki i punkt 2.1N, jf. kapittel 10. Det fremkommer ikke klart hvilken status annen tilgjengelig IFRS-litteratur skal ha. Vil dette ha høyere eller tilsvarende status som annen akademisk litteratur ved avklaring av regnskapsmessige problemstillinger? Uten et klarere kildehierarki som også tar stilling til litteraturveiledning, kan dette gi større variasjon i praksis og derigjennom redusert sammenlignbarhet og kvalitet i rapporteringen. Vi foreslår derfor at det ved utgivelse av ny norsk regnskapsstandard gis uttrykk for at dersom problemstillingen ikke løses direkte i den norske standarden, kan man, så langt det ikke strider med regnskapsloven, se hen til IFRS for SMEs, veiledning til IFRS for SMEs, samt full IFRS der det er relevant¹. Vi mener for øvrig at for punkter som ikke er merket som N-punkter, bør det fremgå eksplisitt at den engelske versjonen av IFRS for SMEs kan anvendes i fortolkning av den norske standarden.

Det fremkommer av høringsbrevet at en regnskapsprodusent ikke trenger å se hen til for eksempel full IFRS for å finne veiledning. Det ble i den forbindelse uttalt på NRS sin rundebordskonferanse i mai at det ikke skal være et krav om å tolke reglene i lys av full IFRS og IFRS-litteratur, og at uklare problemstillinger ville kunne finne sin løsning med utgangspunkt i norsk praksis. Dette reiser spørsmålet ved hvilken status nåværende *norske* regnskapsstandarder og litteratur skal ha som veiledning.

¹ Se også våre kommentarer til kapittel 10.

Prosess

Sett i lys av omfanget og kompleksiteten i dokumentet som er fremlagt, kombinert med de relativt begrensede ressursene NRS har hatt til rådighet i prosessen, har prosessen med utarbeidelsen av dokumentet vært kort. Det er også svært tids- og ressurskrevende å utarbeide et grundig hørings svar til et så omfattende dokument. Vi er derfor bekymret for om prosessen frem til utløpet av høringsfristen har vært betryggende nok til å sikre tilstrekkelig høy kvalitet.

Tidspunkt

På tidspunkt for publisering av høringsutkastet, var ikke mandatet til regnskapslovutvalget kjent. Nå er mandatet offentliggjort, og omfanget av potensielle endringer i regnskapsloven er kjent. I lys av dette kan vi ikke se at ny Norsk Regnskapsstandard vil kunne ferdigstilles før arbeidet med ny regnskapslov er sluttført. Å publisere en helt ny standard hvor det allerede på tidspunkt for ikrafttredelse er kjent at standarden vil måtte endres i nær fremtid, står i direkte konflikt med sentrale premisser for arbeidet med Norsk Regnskapsstandard (redusere overgangsutgifter). Om ferdigstilling av ny Norsk regnskapsstandard utsettes til regnskapsloven er ferdig, vil også ventede endringer i IFRS for SMEs kunne innarbeides i endelig standard. Det kan også bli enklere å argumentere for at datterselskaper av børsnoterte foretak ikke tas med i målgruppen for standarden (se vår kommentar over vedrørende nøytralitet målgruppe for standarden).

Vi oppfordrer dog på det sterkeste, til å fortsette arbeidet med ny Norsk Regnskapsstandard parallelt med utarbeidelse av ny regnskapslov. Dette for å unngå unødvendig utsettelse av ny Norsk Standard.

Enkelte kapitler i høringsutkastet har særlige utfordringer med hensyn til forståelighet og innhold. Uavhengig av hva som skjer med regnskapsloven, kan det derfor bli behov for fornyet høring av hele eller deler av høringsutkastet.

Våre kommentarer til høringsutkastet

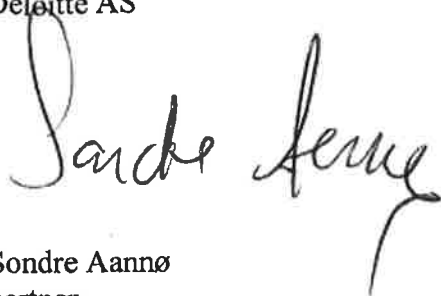
I vedlegg 1 til 3 har vi lagt ved våre kommentarer til de forhold vi har identifisert i høringsutkastet

- Vedlegg 1: Våre kommentarer til de konkrete spørsmålene som er stilt
- Vedlegg 2: Våre generelle kommentarer ut over det som er kommentert i vedlegg 1
- Vedlegg 3: Løpende kommentarer til forhold vi har identifisert i hvert enkelt kapittel
- Vedlegg 4: Eksempler som bør videreføres fra NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt*

Merk at vi ikke har vurdert selskapsrettslige konsekvenser eller forhold ved høringsutkastet. Vi gjør for øvrig oppmerksom på at vår gjennomgang har vært relativt overordnet og begrenset i omfang.

Våre kommentarer til høringsutkastet bygger på gjeldende regnskapslov, og forutsetter derfor at regnskapsloven videreføres uforandret.

Med vennlig hilsen
Deloitte AS

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Sondre Aannø', written in a cursive style.

Sondre Aannø
partner

Vedlegg 1

S1. Strategien

Se våre kommentarer i oversendelsesbrevet.

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

Vi har ikke innvendinger til løsningen som er valgt, så lenge de grunnleggende regnskapsprinsippene overstyrer det balanseorienterte rammeverket ved konflikt.

Vi har derimot vesentlige innvendinger til selve strukturen i kapittel 2, hvor vi mener hovedregelen og prioriteringen mellom grunnleggende regnskapsprinsipper og det balanseorienterte rammeverket må tydeliggjøres. For øvrig må de grunnleggende regnskapsprinsippene innarbeides i standarden på en måte som reflekterer deres status i forhold til de balanseorienterte definisjonene i kapittel 2.

I kapittel 2 eksisterer det for øvrig eksempel på at fotnote overstyrer standardteksten (punkt 2.24). Dette er noe som må unngås, og forekommer flere steder i høringsutkastet.

Se for øvrig våre kommentarer til kapittel 2.

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

a) Temaer som ikke er regulert, men som burde vært regulert

Det kunne være nyttig om sikring av netto investering ble eksplisitt regulert under GRS. Reguleringen antas i stor grad å kunne bygge på IFRIC 16. I det minste bør det avklares at sikring av netto investering er tillatt under GRS, spesielt nå som det foreslås at omregningsdifferanser fra utenlandske enheter ikke lengre resirkuleres over resultat. Se for øvrig våre kommentarer til kapittel 12.

Det kunne for øvrig være nyttig med nærmere regulering av virkeområdet til RL § 5-8.

Vi håper for øvrig at NRS på et tidspunkt vil lykkes med å regulere de mest vanlige formene for omorganisering under samme kontroll.

b) Er det noe i dagens norske regnskapsstandarder som bør videreføres ut over det som allerede er foreslått videreført?

Vi støtter i utgangspunktet at egen regulering av fusjon og fisjon innarbeides i kapittel 100 og 101. Det mangler veiledning for regnskapsføring av fisjon. Se nærmere om dette i S14 nedenfor.

Kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap* har svært begrenset omtale av morforetakets selskapsregnskap, jf. punkt 9.24N og 9.26N. Vi anbefaler at NRS gjør en grundig vurdering av hva brukeren av standarden mister i forhold til dagens 3 siders lange veiledning i NRS 17 kapittel 11.

Dersom en mener at veiledning knyttet til kostmetoden og egenkapitalmetoden er tilstrekkelig dekket av andre kapitler, bør dette i det minste fremkomme av henvisninger. Det er henvist til 14.8 om tilknyttet selskap ad egenkapitalmetoden, men ingen ytterligere veiledning for kostmetoden. Det bør for øvrig vurderes om veiledningen i kapittel 14 om tilknyttet selskap er tilstrekkelig sett i forhold til NRS 17 kapittel 11, også for morforetakets regnskap.

Kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill* mangler så vidt vi kan se veiledning om vederlag som ikke knytter seg til overtatte eiendeler og forpliktelser, slik vi har i dagens NRS 17 (eksempelvis vederlag for fremtidige tjenester). Dette kan ha konsekvenser for oppkjøpsanalysen og bidra til at goodwill uriktig påvirkes. Det mangler også regulering av virksomhetssammenslutning i situasjoner hvor kontrolloppnåelse skjer *uten* overføring av vederlag.

Videre mangler det veiledning om regnskapsføring av omvendt oppkjøp og av behandlingen av aksjer overdragende selskap har i overtakende selskap før oppkjøp eller fusjon. Det mangler også veiledning om regnskapsføring av konsernfusjon og om fusjon av deleid datterselskap (som dels regnskapsføres til virkelig verdi og således er forventet omtalt i kapittel 19). Regnskapsmessig behandling i konsernregnskapet av endret eierandel i datterselskap er bortgjemt i kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital*. Dette er ikke tilstrekkelig veiledning for regnskapsføring av fusjon av deleid datterselskap, som gjelder selskapsregnskapet.

NRS 4 *Offentlig tilskudd* har veiledning knyttet til klassifisering av henholdsvis driftstilskudd og investeringstilskudd, samt presentasjon av driftstilskudd i resultatregnskapet. Dette er ikke videreført i den nye standardens kapittel 24 til tross for at kapittel 24 i det alt vesentlige er en videreføring av dagens praksis. Vi anbefaler videreføring av gjeldende veiledning i NRS 4.

I kapittel 20 forslås det å fjerne henvisningen til IFRIC 4. Her anbefaler vi å enten videreføre henvisningen til IFRIC 4 eller å ta inn veiledning fra IFRIC 4 i kapittel 20.

S4. Veiledning i ny NRS

a) Hensiktsmessig å innarbeide veiledning i fotnoter?

Vi har ikke sterke innvendinger til at veiledning på en del områder legges i fotnoter. Det bør imidlertid etableres noen klare og uttalte prinsipper om hvordan fotnoter skal anvendes og eventuelt statusen til veiledning som legges i fotnote. Videre må disse prinsippene anvendes konsekvent gjennom standarden. Høringskastet varierer mht. hva som legges i fotnoter og hva som legges i selve standardteksten. Om vi skal foreslå ett hovedprinsipp, må det være at teksten i fotnotene ikke skal overstyre selve standardteksten, noe som er tilfelle flere steder i høringsutkastet (se kommentarer til de enkelte kapitler).

Når det gjelder kapittel 28 (pensjoner) spesielt, så er vi enige i at det foreligger et særskilt behov for omfattende veiledning på dette området. Hvordan veiledningen innarbeides er en hensiktsmessighetsvurdering. Vi har ikke prinsipielle innvendinger mot valgt løsning. Vi mener at man generelt kan vurdere om mer av fotnoteteksten bør innarbeides i Veiledning pensjonsforutsetninger og/eller som N-punkt i standarden, slik at man reduserer omfanget av fotnoter direkte i standarden. Fotnoter som henviser til NRS (V) Pensjonsforutsetninger bør ikke ha nummerhenvisning, slik at det ved strukturelle endringer i veiledningen ikke kreves at standarden oppdateres tilsvarende.

I denne sammenheng er det forøvrig relevant å etterlyse en nærmere avklaring av statusen til eksisterende veiledning som planlegges videreført også under ny standard.

b) Områder i ny NRS som burde hatt veiledning i selve standarden?

På en del områder, stiller vi spørsmål vi ved om standarden «står på egne ben». Dette gjelder eksempelvis kapitlet om aksjebasert betaling (kapittel 26), avgrensningen mellom gjeld og egenkapital (kapittel 22), fraregning av finansielle instrumenter (kapittel 11) og regnskapsføring av leieavtaler (kapittel 20). Se for øvrig kommentarer til de enkelte kapittel.

Som nevnt over anbefaler vi å videreføre veiledningen i NRS 4 i kapittel 24. Vi anbefaler også å videreføre referansen til IFRIC 4 eller å ta veiledning fra IFRIC 4 inn i kapittel 20.

c) Veiledning som bør tas ut?

Av høringsutkastet og spesielt av høringsbrevet, kan det synes som om fjerning av veiledning har vært en målsetning i seg selv, og at fjerning av veiledning er blitt likestilt med forenkling. Om dette er tilfelle, er vi uenige i denne vurderingen. Vi er ikke enige i at en kort standard med lite veiledning er forenkende, verken for regnskapsprodusent eller for regnskapsbruker. Heller motsatt er vi av den oppfatning at lite veiledning er egnet til å øke utfordringene med å anvende standarden, og til å bidra til uensartet praksis som igjen kan gi redusert sammenlignbarhet og kvalitet i rapporteringen. Vi mener derfor at det er større grunnlag for å stille spørsmål ved om veiledningen er tilstrekkelig enn om veiledning bør fjernes.

Når det er sagt, så er det flere til dels komplekse bestemmelser i kapittel 11 og kapittel 12 som vi mener kan fjernes om standarden skal tilpasses rammen av gjeldende regnskapslov. Se kommentarer til kapittel 11 og kapittel 12 for mer om dette.

Videre har vi vurdert om det er hensiktsmessig med detaljert veiledning til effektiv rente metode i kapittel 11. Så lenge standarden åpner for lineær metode, forventer vi at de fleste foretak i målgruppen vil benytte seg av denne muligheten. Basert på en totalvurdering har vi imidlertid ikke foreslått å endre standarden på dette området.

For øvrig har vi ikke identifisert veiledning som bør tas ut.

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

Bestemmelser som vurderes ikke å være i samsvar med regnskapsloven?

- Vi mener at valgt løsning i kapittel 28 med hensyn til unntak for anvendelse av påløpte ytelsers metode, er i strid med regnskapsloven. Det vises til vårt svar under S13 nedenfor for nærmere kommentarer.
- Vi stiller spørsmål ved lovgrunnlaget for å innføre resultatbegrepet «*andre inntekter og kostnader*» under GRS, hvor regnskapslovens kun omhandler årsresultat, men med en viss anledning til kongruensunntak, se nærmere omtale under S11 og kommentarer til kapittel 3.
- Det foreslås at utbytte kan inntektsføres uavhengig av om utdelingen skriver seg fra overskudd opptjent i eierperioden eller ikke. Det bør utredes hvordan dette står seg i forhold til opptjeningsprinsippet i regnskapsloven.

Se for øvrig kommentarer til de enkelte kapitler.

Løsninger som er tillatt innenfor rammen av regnskapsloven, men som ikke er regulert i ny NRS?

Vi har ikke identifisert forhold som er verd å nevne.

S6. Kost/nyttevurderinger – forenkling i ny NRS

Kommentarer til de avveininger / løsninger som er valgt

Se oversendelsesbrevet for våre kommentarer.

Uforholdsmessig byrdefulle løsninger og ønsker om ytterligere forenklinger?

Regnskapsprodusenter:

Når det gjelder produsentsiden, er vi kanskje først og fremst bekymret for manglende veiledning på en del områder. Det er liten tvil om at IFRS for SMEs på en del områder fremstår som en kortversjon av full IFRS, og hvor det er rimelig åpenbart at man i praksis vil måtte se hen til full IFRS og litteratur innenfor full IFRS for veiledning. På enkelte områder stiller vi derfor spørsmål ved om høringsutkastet og i den forstand IFRS for SMEs i realiteten står på egne ben.

Brukere:

Vi er som nevnt bekymret for at hensynet til forenkling for regnskapsprodusenter kan gå på bekostning av kvaliteten regnskapet vil ha for regnskapsbruker. Selv om flere valgmuligheter isolert sett kan være forenklerende for regnskapsprodusent, vil flere valgmuligheter kunne redusere sammenlignbarheten og øke kompleksiteten for bruker av regnskapet. Vi minner derfor om viktigheten av å nøye balansere ønsket om forenkling for regnskapsprodusent opp mot hensynet til regnskapsbruker.

S7. Språk

- Det er behov for språkvask av dokumentet. Vi gjør oppmerksom på at vi ikke har hatt fokus på språk i gjennomgangen vi har gjort. Høringssvaret vårt er derfor ikke konsistent mht. om vi kommenterer på språkmessige forhold eller ikke. Vi har forstått å kommentere på språk der hvor vi mener språket kan være avgjørende for tolkning.
- Språket i en del kapitler bærer preg av å være ord for ord direkte oversatt fra engelsk, noe som gjør at språket blir til dels tungt tilgjengelig. Dokumentet bør derfor gjennomgås med tanke på å forsøke å fornorske språket slik at innholdet blir mer forståelig.
- Enkelte steder oppfatter vi at oversettelsen til norsk ikke kan være riktig, enten ved at vi stiller spørsmål ved presisjonen i oversettelsen, eller at ord og/eller uttrykk har falt ut i oversettelsen. Vi har forsøkt å identifisere og påpeke slike forhold, men vi kan ikke garantere fullstendighet i vår gjennomgang.
- En rekke steder i dokumentet benyttes det begreper som avviker fra tilsvarende begreper i regnskapsloven og oppstillingsplanen. Så langt mulig mener vi at begrepene i regnskapsloven bør benyttes der det er relevant. Vi ser heller ikke grunnlag for å endre bruken av innarbeidede begreper. Dette er kanskje spesielt fremtredende i skattekapittelet, men det samme gjelder en rekke steder gjennom høringsutkastet. Vi kan ikke se at det er forenkende å endre begrepsbruk i vesentlig grad.
- Vi støtter ikke gjentakende presiserende fotnoter og/eller tekst i kapitlene. Dette gjelder kanskje først og fremst fotnoten som gjentas i hvert kapittel knyttet til totalresultat, men også kommentaren knyttet til vesentlighet før notekravene i hvert kapittel.

S8. Nummerering og struktur***Nummerering:***

- Det er positivt at avvik fra SME er eksplisitt avmerket som N-punkt, og at bestemmelser som utgår eller som er slettet av IASB er anvist.
- Dokumentet bør imidlertid gjennomgås med tanke på å sikre konsistent bruk av nummerering og bruk av N-punkt.

Noen steder er det uklart når et punkt angis som N-punkt. Eksempelvis er det en del bestemmelser hvor en rekke underpunkter er angitt som N-punkt, men hvor hovedbestemmelsen ikke står merket som N-punkt.

- Det kunne kanskje vært nyttig om det ble lagt inn en kort forklaring innledningsvis i standarden om hvordan strukturen er bygd opp, og om hvilke prinsipper som er lagt til grunn for når et punkt angis som N-punkt etc.

Struktur:

- Som et utgangspunkt støtter vi at strukturen i IFRS for SMEs beholdes så langt det lar seg gjøre. Ett unntak fra dette gjelder for kapittel 11 og kapittel 12, hvor det ikke fremstår hensiktsmessig å beholde strukturen i IFRS for SMEs under GRS. Se for øvrig våre kommentarer til kapittel 11 og kapittel 12.

S9. Noteopplysninger

a) Innarbeidelse av vesentlighetsprinsipp og obligatoriske noter

Vi er enige i beslutningen om å inkludere alle notekrav for øvrige foretak i de respektive kapitler i standarden, og beslutningen om å benytte formuleringen «*alltid*» i relasjon til obligatoriske notekrav. Vi er for øvrig også enig i beslutningen om å legge resterende notekrav inn i kapittel 8.

Som det fremgår av høringsbrevet, er det besluttet at notekravene skal være fullstendige for øvrige foretak. Relevante notekrav fra regnskapsloven er innarbeidet, med unntak for notekravene som gjelder store foretak. Flere regnskapsprodusenter må følge reglene for store foretak. Videre er det en rekke virksomheter som ønsker frivillig, ut fra corporate governance hensyn, å gi informasjon som for store foretak. For disse foretakene, ville det vært forenklende om også notekravene for store foretak ble inkludert i standarden. Disse foretakene må innrette seg etter den øvrige reguleringen i høringsutkastet, og det er derfor fornuftig om målsettingen om at ny NRS skal være fullstendig også gjelder for denne brukergruppen. Vi kan heller ikke se at volumet på disse bestemmelsene er så omfattende, at det gir grunnlag for ikke å inkludere disse bestemmelsene i ny NRS. Vi mener derfor at det er naturlig og hensiktsmessig å ta inn notekravene for store foretak i et separat avsnitt i standarden.

NRS har sett det sentralt å synliggjøre vesentlighetsprinsippet som ligger til grunn for de fleste notekravene og har valgt å gjøre dette ved å legge inn gjentakende standardkommentarer om at «*opplysningene i nr. XXX kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat*»). I tillegg er det en gjentakende fotnote til overskriften «Opplysninger» som gjentas i hvert kapittel («*når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet*»). Vi mener at så lenge dette prinsippet eksplisitt fremgår i punkt 8.2N, støtter vi ikke at dette gjentas i hvert enkelt kapittel. Videre oppfattes dette som inkonsistent sammenlignet med andre forhold som også er av generell karakter, men som ikke repeteres i hvert kapittel.

b) Behov for ytterligere forenklinger

Vi har ikke identifisert områder hvor det er behov for ytterligere forenklinger hva angår noteopplysninger. På enkelte områder vil imidlertid økt veiledning virke forenklende. Se eksempelvis våre kommentarer til kapittel 9, vedrørende opplysninger i konsernregnskapet ved endringer i konsernsammensetningen.

c) Behov for ytterligere noteopplysninger

Se kommentarer til de respektive kapitler.

S10. Konsolideringsunntak for investeringsselskaper

I forslag til ny NRS er det ingen unntaksregler for konsolidering i investeringsselskaper, hvilket innebærer at disse foretakene skal utarbeide konsernregnskap hvis datterselskap eies mer enn 12 måneder og det ikke foreligger andre konsolideringsunntak. Ordlyden i punkt 9.7, hvor det klargjøres at slike foretak skal konsolideres, bør imidlertid klargjøres. Det bør vurderes om oversettelsen av «*venture capital organisation*» med «*risikokapitalorganisasjon*» er klar nok og forståelig for brukerne.

Vi støtter forslaget om at konsolideringsunntaket fjernes i tråd med IFRS for SMEs. Grunnlaget for konsolidering er kontroll, og det bør etter vår vurdering ikke være forskjell på eier som kontrollerer passive langsiktige investeringer (som må konsolideres) og investeringsselskaper hvor det faktisk utøves aktiv kontroll.

Endringen er ikke forenklende, men vi ser ikke gode nok grunner til å særbehandle en type selskap. Til dette kommer at det er vanskelig å avgrense hva som skulle anses som investeringsselskap.

Alternativet til full konsolidering vil innenfor regnskapslovens rammer være regnskapsføring til anskaffelseskost, så lenge kriteriene i § 5-8 ikke er oppfylt. Regnskapsføring til anskaffelseskost er lite informativt for brukerne.

S11. Totalresultat

Vi støtter ikke beslutningen om å inkludere veiledning til begrepene «*totalresultat*» og «*andre inntekter og kostnader*» i fotnote første gang begrepene benyttes i hvert kapittel. Vi oppfatter at dette gjør kapitlene mindre oversiktlige og at det også er unødvendig så lenge begrepene inngår i ordlisten. Om nødvendig, bør det heller vurderes om definisjonen i ordlisten bør utvides slik at innholdet i fotnoten fullt ut fremgår der.

Vi stiller spørsmål ved lovgrunnlaget for å innføre resultatbegrepet «*andre inntekter og kostnader*» under GRS. Regnskapslovens omhandler kun årsresultat, men med en viss anledning til kongruensunntak.

Forutsatt at NRS finner grunnlag for å etablere en separat oppstilling, mener vi denne bør benevnes «*totalresultat*», og ikke «*utvidet resultat*».

Ved en eventuell innføring av «*totalresultat*», kan vi ikke støtte valgadgangen som foreslås mellom å presentere dette som en separat oppstilling eller som en del av egenkapital. Et slikt valgalternativ vil redusere sammenlignbarhet mellom foretak og medføre økt kompleksitet for bruker, som igjen medfører redusert kvalitet i rapporteringen. Videre kan vi vanskelig se at dette valgalternativet kan begrunnes i forenkling, da kostnadene ved å presentere dette i en separat oppstilling vanskelig kan hevdes å være vesentlig høyere enn å presentere dette som en del av egenkapitalen. Vi har derfor vanskelig for å forsvare denne valgadgangen i et kost versus nytte perspektiv. For øvrig mener vi at ettersom elementene som presenteres i «*andre*

inntekter og kostnader» ikke oppstår som følge av transaksjoner med eierne, så er de heller ikke egenkapitalelementer og bør derfor ikke føres direkte mot egenkapital.

S12. Eksempler i kapittel 23 Inntekter

Når det gjelder ytterligere eksempler i NRS (V) *Regnskapsføring av inntekt* som burde vært videreført i ny NRS, se våre kommentarer til kapittel 23 Inntekter.

S13 Pensjon

Kommentar til løsninger som ikke er videreført i ny NRS:

1. Adgangen til utsatt innregning av aktuarmessige gevinster og tap, herunder korridor.

Vi støtter fjerning av muligheten for utsatt innregning av aktuarmessige gevinster og tap.

2. Adgangen til bruk av IAS 19 og US GAAP

IFRS for SMEs og utkast til ny NRS er ikke basert på nettorentemetoden i revidert IAS 19. Fjerning av adgangen til anvendelse av IAS 19 vil således ha konsekvenser for en rekke foretak, særlig for norske selskapsregnskaper innenfor IFRS-rapporterende konsern.

På den annen side vil fjerningen av denne muligheten bidra til mer sammenlignbarhet mellom ulike foretak. Som et utgangspunkt støtter vi derfor fjerningen av adgangen til å bruke IAS 19 og USGAAP. Vår støtte til å fjerne denne muligheten er imidlertid betinget av at selskaper innenfor IFRS-rapporterende konsern, defineres ut av målgruppen for ny Norsk Regnskapsstandard (se vår kommentar i høringsbrevet). Inntil det er etablert nøytralitet i utbyttegrunnlaget mellom henholdsvis GRS og IFRS-rapporterende foretak, mener vi som nevnt at foretak som inngår i IFRS-rapporterende konsern, ikke skal defineres ut av målgruppen for standarden.

3. Adgangen til lineær periodisering av effekten av planendringer med tilbakevirkende kraft og som er betinget av fremtidig ansettelse (ikke er innvunnet).

Vi støtter fjerning av denne muligheten.

4. Adgangen til å kunne velge diskonteringsrente

Vi støtter fjerning av de vide valgmuligheter regnskapsavleggere har i dag med hensyn til valg av diskonteringsrente, da dette vil bidra til mer sammenlignbare regnskaper.

Krav til bruk av påløpte ytelsers metode for norske foretak:

Vi mener at unntak for bruk av påløpte ytelsers metode vil være i strid med regnskapsloven. Videre er vi av den oppfatning at bruk av påløpte ytelsers metode kan benyttes i Norge uten urimelige utgifter eller anstrengelser samt at unntaksregelen vil kunne gi rom for ulik praksis

på dette området. Med bakgrunn i dette støtter vi at norske foretak ikke skal gis anledning til anvendelse av unntaksregelen. Ut fra de angitte begrunnelser, mener vi også at foreslått punkt 28.18 (N) må gis virkning for alle pensjonsordninger, uavhengig av om de er norske eller ikke. Vi mener det vil være inkonsistent og i strid med regnskapsloven å tillate anvendelse av unntaksregelen kun for ikke-norske ordninger.

Dersom RSS likevel velger å beholde 28.18-28.19, og dermed åpne for at måling kan skje uten å bruke påløpt ytelses metode for ikke-norske ordninger, vil det etter vår mening være behov for en definisjon av begrepet «uten urimelige utgifter eller anstrengelser». Begrepet er i dag ikke definert i høringsutkastet.

Presentasjon av pensjonskostnaden

Vi støtter foreslått løsning med hensyn til presentasjon av pensjonskostnaden.

S14.Fusjon og fisjon

Vi støtter i utgangspunktet at egen regulering av fusjon og fisjon innarbeides i kapittel 100 og 101. Samtidig stiller vi spørsmålstegn ved at bare kontinuitet skal behandles separat. Dette er en tilsvarende løsning som ble forkastet i forbindelse med forrige revisjon av NRS 9. Det bør vurderes hva som var begrunnelsen for at dette ikke kunne fungere da og hvorfor det likevel kan fungere nå.

Fisjon

Vi stiller også spørsmålstegn ved om det er hensiktsmessig med et tilsvarende skille ved fisjon, særlig med henblikk på at IFRS for SMEs i utgangspunktet ikke har særskilt regulering av fisjoner, og at kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* ikke er skrevet med dette for øye, og også er vanskelig å finne frem til for brukerne av standarden. Vi mener det er helt åpenbart at kapittel 22 ikke gir tilstrekkelig veiledning for regnskapsføring av fisjon. Her kan det reises en rekke spørsmål. Vi viser til NRS(HU) Endringer i NRS (F) Fisjon av desember 2012 og vårt høringsbrev til dette. Dette høringsutkastet inneholder minimumsveiledning i så måte. Hvordan identifiseres overdragende part ved fisjon? Hva skjer ved omvendt utskilling? Hvordan identifiseres delingstidspunktet, sett i lys av aksjelovens beslutningsprosess ved fisjoner? Hvordan skal tilordningen skje, herunder ved nystiftelsesfisjon? Hva er grunnlaget for evt. regnskapsføring av goodwill ved nystiftelsesfisjon hvor det ikke overdras virksomhet? Hva skal avgjøre egenkapitalføringene i overdragende og overtakende selskap? Hvilke opplysningskrav skal foreligge? Spørsmålet om regnskapsmessig regulering av fisjon må vurderes nærmere når høringsutkast til nytt kapittel 101 foreligger. Vi har derfor ikke vurdert dette nærmere nå.

Fusjon

Om skillet for fusjon opprettholdes, slik at bare kontinuitetsfusjoner reguleres særskilt i kapittel 100, bør virkeområde og samspill mellom kapittel 19 og kapittel 100 klargjøres bedre, og det bør klargjøres om kapittel 19 er ment å regulere alle fusjoner som ikke regnskapsføres til kontinuitet.

Det er angitt i fotnote fra 19.2(a) om virksomhetssammenslutning under samme kontroll at kapittel 100 skal regulere fusjoner *under samme kontroll*. Det er derimot ingen fotnote eller henvisning til kapittel 100 Fusjon fra 19.2(d)N om at andre sammenslutninger som ikke er transaksjon er unntatt fra kapittel 19 (som f.eks. vil kunne omfatte fusjon med *identisk eiersammensetning*).

Overtakelse av eiendel som ikke utgjør virksomhet er unntatt fra virkeområdet i kapittel 19 (punkt 19.2(c)). Dette kan leses slik at fusjon av enkelteideler som ikke skjer under samme kontroll ikke er regulert noe sted, eller eventuelt er regulert i kapittel 26 om aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner. Det fremkommer således ikke klart om kapittel 19 skal gjelde for fusjon av eiendeler som ikke er virksomhet.

Se flere kommentarer som også gjelder fusjon i tilknytning til kapittel 19.

S15. Konsernbidrag

Vi støtter at det tas inn eksplisitt omtale av konsernbidrag, men vi mener at reguleringen også bør presenteres samlet og at den bør utvides.

I forslag til ny NRS er konsernbidrag kun regulert som følger:

- Det er i fotnote angitt at konsernbidrag behandles tilsvarende som utbytte i kapittel 23 om inntekter
- Det er i fotnote i relasjon til presentasjon av skattemessige effekter i kapittel 29 *Resultatskatt* gitt veiledning om skattemessig effekt av avgitt og mottatt konsernbidrag mellom morselskap og datterselskap.
- Det er i kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* angitt i punkt 22.17b)N at avgitt konsernbidrag behandles tilsvarende som besluttet utbytte.

I kapittel 32 *Hendelser etter balansedagen* reguleres innregning av utbytte som er foreslått eller vedtatt etter balansedagen og at slikt utbytte innregnes som forpliktelse på balansedagen. Her nevnes ikke avgitt konsernbidrag. Vi mener det bør klargjøres i fotnote at bestemmelsen også gjelder for konsernbidrag.

Videre savner vi regulering av følgende:

- Konsernbidrag mellom datterselskaper, herunder om dette skal regnskapsføres i morselskapet, og om når det er krav til omfordeling av kostpris i morselskapet
- Konsernbidrag mellom morselskap og datterdatterselskap
- Sirkelkonsernbidrag
- Motregning av foreslått konsernbidrag med andre mellomværende.

Dette er tema som ofte kommer opp i praksis, og bør så langt mulig reguleres samlet på egnet sted i ny NRS.

S16. Overgangsbestemmelser***a) Kommentar til overgangsbestemmelsene i kapittel 35***

Med unntak av kommentarene i b) og c) under, støtter vi overgangsbestemmelsene som er foreslått i kapittel 35.

b) Andre identifiserte områder hvor det kan være behov for egne overgangsregler

Vi har ikke identifisert andre områder hvor det kan være behov for egne overgangsregler.

c) Overgangsbestemmelse vedrørende ikke innregnede aktuarmessige gevinster og tap

I punkt 35.10 (o)N om pensjonsordninger angis det i første setning at det ikke kreves retrospektiv anvendelse for pensjonsordninger og andre langsiktige ansattytelser. Vi ser ikke behovet for en slik overgangsregel, da kapittel 28 krever måling og innregning av beste estimat ved hver regnskapsavleggelse. Uansett mener vi det følger av punkt 35.9 (c) at det ikke skal foretas retrospektiv endring av estimer.

Det åpnes videre i samme punkt for en fem års overgangsperiode for innregning av uamortisert estimatavvik på overgangstidspunktet, og med helt valgfri innregningstidspunkt innenfor denne perioden. Når man ser hen til den tid regnskapsavleggerne vil få fra regnskapsstandarden er kjent og til den må implementeres, stiller vi spørsmål ved om det er bruk for en overgangsperiode i det hele tatt. Vi oppfatter at perioden fra innholdet i standarden er kjent, og til standarden må være implementert, bør være tilstrekkelig for foretakene til å løse de utfordringer som skapes knyttet til innregning av uamortisert estimatavvik. Dersom NRS likevel mener det er behov for en spesifikk overgangsperiode, mener vi denne maksimalt bør utgjøre tre år, og at uinnregnet overgangsvirkning som et minimum må innregnes lineært over overgangsperioden.

Vedlegg 2 - Generelle kommentarer - som ikke allerede er omtalt over

Vi har i tillegg følgende generelle kommentarer til høringsutkastet:

- Begreper defineres noen steder i ordlisten, noen steder i standardteksten, noen steder i parentes, og noen steder i fotnote. Den klare hovedregelen må være at definisjoner konsekvent bør legges til ordlisten. Prinsippene for definering av begreper bør anvendes konsistent gjennom hele standarden.
- Alle begreper som er definert i ordlisten bør gjennomgående vises i fet skrift i standardteksten. I høringsutkastet varierer det om definerte begreper er vist i fet skrift eller ikke.
- Vi er generelt av den oppfatning at regulering som ikke er relevant for norske foretak, bør slettes da slike punkter er egnet til å skape unødvendig uklarhet. Se for øvrig kommentarer til de enkelte kapitler.

Vedlegg 3 - Løpende kommentarer på de konkrete forhold vi har identifisert i hvert enkelt kapittel

Kapittel 1 Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard

Virkeområdet

Begrepet «regnskapslovens hovedregler» er ikke definert, og kan være egnet til å skape misforståelser. Vi anbefaler heller at virkeområdet defineres som alle regnskapspliktige iht. RL § 1-2, med unntak av regnskapspliktige som spesifikt unntas i pkt. 1-2N, og at pkt. 1-2N gjøres uttømmende (angir alle regnskapspliktige som ikke omfattes av standarden).

Unntak fra virkeområdet

Vi mener setningen «Norsk Regnskapsstandard gjelder likevel ikke for de spesifikke områder», med fordel kan erstattes med «Norsk Regnskapsstandard gjelder likevel ikke for følgende spesifikke områder».

Kapittel 2 Begreper og grunnleggende prinsipper (Ramme)

Kapittelets virkeområde

Vi konstaterer at kapittel 2 skal legges til grunn med mindre det foreligger motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2, og en løsning som utledes av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Ved motstrid skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn. Vi har ikke innvendinger til løsningen som er valgt, men slik kapittelet er bygd opp, mener vi at de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven, og prioriteringen mellom kapittel 2 og de grunnleggende prinsippene, ikke kommer klart og tydelig nok frem. Videre minner vi om at standarden er ment å være en selvstendig standard («stå på egne ben»). I så fall må grunnleggende prinsipper i regnskapsloven tas inn i standarden.

Vi anbefaler derfor at det legges inn et kapittel («hovedregel»), mellom «kapittelets virkeområde» og «formålet med et finansregnskap», hvor de grunnleggende prinsippene tas inn, og hvor prioriteringen mellom grunnleggende regnskapsprinsipp og kapittel 2 tydeliggjøres. Resten av kapittelet må for øvrig gjennomarbeides med grunnleggende regnskapsprinsipper som hovedregel, og med tydeliggjøring av hvor grunnleggende regnskapsprinsipp overstyrer eiendels- og gjeldsdefinisjoner i kapittel 2. Eksempelvis kan det ikke utarbeides en standard hvor standardteksten overstyres av fotnoter.

Siste avsnitt bør enten slettes eller flyttes til et sted i kapittelet hvor dette hører hjemme.

Kvalitative egenskaper ved informasjonen i finansregnskapet - Vesentlighet

Siste setning i avsnittet om «vesentlighet» bør kunne skrives enklere. Ett alternativ kan kanskje være å oversette dette med at «*med formål å oppnå en bestemt framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer er det etter denne standarden ikke tillatt å gjennomføre uvesentlige avvik fra reglene eller unnlate å rette slike avvik*».

Inntjening

Totalresultat og andre inntekter og kostnader omfattes ikke av regnskapslovens konsept. Vi er derfor usikre på det lovmessige grunnlaget for å innføre disse konseptene under god regnskapsskikk. Innføringen av andre inntekter og kostnader og totalresultat bør derfor utredes nærmere.

Om standarden ferdigstilles med disse konseptene, mener vi (som også nevnt i kapittel 3) at det bør være påkrevd å vise andre inntekter og kostnader som en separat oppstilling, og at det ikke skal åpnes for å vise disse elementene i egenkapitaloppstillingen. Vi mener at valgdgangen som foreslås, ikke innebærer en forenkling som kan forsvare redusert sammenlignbarhet på området.

Etterfølgende måling – finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

Se våre kommentarer til kapittel 11 og kapittel 12. Bestemmelsene i pkt. 2.47N og 2.48N tilpasses endringene i kapittel 11 og kapittel 12.

Kapittel 3 Presentasjon av et finansregnskap:

Generelt om begreper

Vi mener en videreføring av innarbeidede begreper vil være forenklende og lette overgangen til ny norsk regnskapsstandard. Vi foreslår derfor at innarbeidede begreper i regnskapsloven bør videreføres så langt det lar seg gjøre.

Konsistent presentasjon

I IFRS for SMEs punkt 3.11(a) presiseres det at endringen skal være åpenbar (apparent), men dette gjenfinnes ikke i den norske oversettelsen. Vi mener at dette må inntas for å sikre at innholdet i den norske oversettelsen skal være lik forståelsen av tilsvarende bestemmelse i IFRS for SMEs.

Finansregnskapet

I punkt 3.17 innføres begrepet «*andre inntekter og kostnader*». Med dette innføres det et helt nytt resultatbegrep som ikke eksisterer i regnskapsloven. Etter regnskapsloven skal alle inntekter og kostnader resultatføres og inngå i årsresultatet, med mindre det er grunnlag for kongruensunntak. Vi stiller derfor spørsmål ved hjemmelen for å innføre dette resultatbegrepet

i GRS under gjeldende regnskapslov. Dette bør utredes nærmere. Når det er sagt, så er vi prinsipielt tilhenger av å avgrense egenkapitalføringer til transaksjoner med eiere, og å forby resultatposter ført direkte mot egenkapital. Vi er således ikke uenige i den prinsipielle løsningen i IFRS for SMEs, men vi stiller spørsmål ved lovgrunnlaget i regnskapsloven for å innføre løsningen i IFRS for SMEs.

3.17(b)N første setning bruker begrepet «*regnskapsoppstillinger*» for rapporteringsperioden. Vi foreslår at «*regnskapsoppstillinger*» byttes ut med «*resultatregnskap*».

Vi mener valgdgangen i punkt 3.17N gir lavere grad av sammenlignbarhet og derfor redusert kvalitet på regnskapsrapporteringen. Vi kan heller ikke se at forenklingen (om noen) dette eventuelt måtte gi for regnskapsprodusentene, kan forsvare en valgmulighet på dette området. Forutsatt at det konkluderes med at regnskapsloven åpner for å innføre resultatbegrepet «*andre inntekter og kostnader*», kan vi derfor ikke støtte muligheten til å føre disse elementene direkte mot egenkapital.

Presentasjon av annen informasjon enn den som kreves i denne standarden

Punkt 3.25 i IFRS for SMEs foreslås ikke inntatt i ny NRS. Punktet presiserer at standarden ikke omhandler presentasjon av segmentinformasjon, resultat per aksje eller delårsrapporter, men at det må opplyses om grunnlaget dersom foretaket frivillig velger å gi slike opplysninger. Vi mener dette er viktig informasjon for brukerne av regnskapet, og foreslår at denne delen av bestemmelsen beholdes. Vi mener også at bestemmelsen kunne vært utvidet som et generelt krav om at informasjon som ikke følger direkte fra prinsippbeskrivelsen, skal begrunnes gjennom å opplyse om hvordan informasjonen fremkommer.

Kapittel 4 Balanse

Informasjon som skal presenteres i balansen

I fotnoten til 4.2N refereres det til RL § 6-2, 4. ledd om alternativ oppstillingsplan etter likviditet, og deler av lovteksten gjengis. Vi foreslår at hele teksten gjengis, slik at leseren ikke behøver å bruke regnskapsloven som tilleggs kilde.

Omløpsmidler

Eiendeler som foretaket primært holder «*for omsetning*», skal klassifiseres som omløpsmiddel. Oversettelsen av «*trading*» til «*omsetning*» i punkt 4.5(b), kan misforstås. Bruken av begrepet «*omsetning*», kan også skape utfordringer mht. avgrensningen mellom pkt. 4.5(a) (hvor foretaket forventer å realisere eller har til hensikt å selge) og 4.5(b) (holdt for omsetning). For å unngå dette hadde det vært hensiktsmessig med en mer presis oversettelse av begrepet «*trading*».

Kortsiktige forpliktelser

Se kommentar over mht. oversettelsen av begrepet «trading» til «omsetning». Samme kommentar er relevant for klassifikasjon av forpliktelser i punkt 4.7 (a) og (b).

Opplysninger

Det følger av punkt 4.12N at «*Et foretak med aksjekapital skal gi opplysninger i samsvar med kapittel 22*». Vi kan ikke umiddelbart se grunnlaget for at det refereres til foretak med aksjekapital spesielt, ettersom kapittel 22 må følges av alle typer foretak. Er hensikten med denne bestemmelsen å avgrense hvilke foretak som må gi opplysninger i tråd med kapittel 22? Er det behov for denne bestemmelsen? Vi tror denne bestemmelsen kan gi grunnlag for misforståelser, ved at foretak som ikke er aksjeselskaper, kan tolke dette som om de ikke har krav til å følge bestemmelsene i kapittel 22. Vi anbefaler derfor at denne bestemmelsen fjernes.

Kapittel 5 Totalresultat

Separat oppstilling av totalresultatet

Oppstillingen av de fire typene av andre inntekter og kostnader som innregnes i separat oppstilling av totalresultatet inneholder begrepet «*enkelte*» som første ord i beskrivelsen av hver av de fire typene. For tre av disse er begrepet misvisende og bør fjernes (5.5N(a)(i), (ii) og (iv)). Eksempelvis gjelder pkt. 5.5N(a)(ii) for «*alle*» aktuarmessige gevinster og tap og er ikke begrenset til «*enkelte*» aktuarmessige gevinster og tap.

Punkt 5.5N(a)(i) omhandler ikke skatteeffekter. Ettersom denne bestemmelsen allerede avviker fra IFRS for SMEs, foreslår vi at dette emnet inntas i denne bestemmelsen.

Krav som gjelder for begge oppstillinger

Vi mener begrepene «*minoritet*» og «*majoritet*» med fordel kan beholdes. Se for øvrig våre generelle kommentarer til begrepsbruk under S7 over.

Kapittel 6 Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote

Informasjon som skal presenteres i egenkapitalnoten

Hva angår pkt. 6.6N, se vår kommentar til punkt 3.17N.

Kapittel 7 Oppstilling av kontantstrømmer

Kontantstrømmer i utenlandsk valuta

Punkt 7.11N og punkt 7.12N bruker begrepet «*regnskapsvaluta*». «*Regnskapsvaluta*» bør defineres i ordlisten.

Kapittel 8 Noter til finansregnskapet:

Det vises til overordnede kommentar om noteopplysninger knyttet til spørsmål S9 innledningsvis.

Avviklet virksomhet

I punkt 8.8N vises det til definisjonen i ordlisten om **avviklet virksomhet**. I ordlisten er det videre forklart som «*en foretaksdel som enten er avhendet eller holdt for salg(...)*». «*Holdt for salg*» er ikke videre definert. Dette er et sentralt begrep som bør defineres i standarden. Videre mener vi at samme punkt i standarden burde være mer presis. Istedenfor å skrive «*normalt medfører dette*», bør det heller skrives «*skal opplyse om minst..*». Slik det fremkommer i høringsutkastet, kan det virke som det er valgfritt å ha med de to eksemplene som er gitt i (a) og (b). Når det er sagt, er vi enige i beslutningen om å begrense dagens valgmuligheter for informasjon om avviklet virksomhet.

Andre språklige forhold

I punkt 8.3 er det et «*skal*» for mye i andre setning.

I punktene 8.10N, 8.11N og 8.12N er det skrivefeil, jf. «*Et foretak skal opplyses om*».

Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap

Generelt

Kapittel 9 bærer til dels preg av tungt språk og dårlig oversettelse. I tillegg oppfatter vi at det er en dårligere struktur og gis mindre veiledning enn det vi har i dagens standarder. Både NRS 17 og NRS 9 er relativt nye standarder. Selv om en har tatt en beslutning om å bygge på IFRS for SMEs, kunne en i større grad ha sett hen til eksisterende standard hva gjelder det språklige. Vi er også usikre på om det er gjort en tilstrekkelig vurdering av konsekvensene av at eksisterende veiledning ikke videreføres.

Videre stiller vi spørsmålstegn ved plasseringen av N på underpunkter eller på hovedpunkter, se for eksempel punkt 9.3. Se nærmere omtale av dette i forbindelse med S8 om nummerering og struktur.

Konsernets totalresultat er definert i fotnote 30. Som nevnt i S11 mener vi det ikke er en god løsning å inkludere veiledning til «*totalresultat*» og «*andre inntekter og kostnader*» i fotnote i alle kapitler første gang begrepene forekommer. Om nødvendig bør det heller vurderes om definisjonen i ordlisten bør utvides slik at innholdet i fotnoten fullt ut fremgår der.

Krav for å presentere konsernregnskap

Det følger av punkt 9.2 at kravet om å presentere konsernregnskap gjelder bortsett fra «som tillatt eller påkrevd i henhold til nr. 9.3». Vi kan ikke se at det er tilfeller i 9.3 hvor der er påkrevd å ikke å presentere konsernregnskap.

Unntaket fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern etter regnskapsloven § 3-7 første ledd er delvis inntatt i punkt 9.3(a). Siste del av første ledd, samt krav som følger av andre, tredje og fjerde ledd er lagt inn som fotnote 27. Vi oppfatter skillet kunstig, og mener det bør vurderes å flytte lovteksten fra fotnote til standardtekst.

Etter IFRS for SMEs skal det utarbeides konsernregnskap så lenge morselskapet har kontroll over et datterselskap. Det er foreslått et N-punkt knyttet til dette, hvor det gis unntak når det ikke foreligger datterselskaper på balansedagen. Det angis i punkt 9.3 c N at «*Et morforetak trenger ikke presentere konsernregnskap dersom det har eid datterforetak i løpet av rapporteringsperioden, men hvor alle er avhendet innen balansedagen*». Avviket fra SME er begrunnet ut fra overgangsutgifter. Vi stiller spørsmålsteget ved hvorfor det er behov for å videreføre denne forenklingen, herunder om dette faktisk skaper så store overgangsutgifter at det forsvarer et avvik fra SME.

Forslag til ny NRS benytter det engelske begrepet «*Special Purpose Entity*» i punkt 9.4 m. fl. – om foretak som er etablert for særskilte formål for å oppfylle et avgrenset og veldefinert formål. Det bør vurderes å benytte allerede innførte oversettelser fra SIC 12 «*Foretak for særskilte formål*» eller ISA 315 «*Enhet for særskilt formål*». Videre bør begrepet defineres tydeligere i ordlisten.

Det er tatt inn et eget N-punkt (9.5N) som angir at kontroll også kan foreligge når et foretak eier en stor stemmeberettiget ikke-kontrollerende eierinteresse og ingen annen eier eller eiergruppering har kontroll. Det kan være mer hensiktsmessig i stedet å ta inn en mer generell bestemmelse om *faktisk kontroll* og bruke «*stor stemmeberettiget ikke-kontrollerende eierinteresse*» som et eksempel på dette.

Kontroll kan også oppnås via *potensielle stemmeretter*. På grunn av mangelfull oversettelse er det imidlertid uklart på hvilket tidspunkt opsjoner må kunne utøves for å medføre kontroll på balansedagen. IFRS for SMEs 9.6 lyder «*Control can also be achieved by having options or convertible instruments that are currently exercisable or by having an agent with the ability to direct the activities for the benefit of the controlling entity*». Oversettelsen lyder: «*Kontroll kan også oppnås ved å ha opsjoner eller konvertible instrumenter som kan utøves, eller ved å ha en agent som har mulighet til å styre aktivitetene til fordel for det kontrollerende foretaket.*» «*Currently*» exercisable er ikke hensyntatt i den norske oversettelsen. Det bør spesifiseres hvordan dette er ment å skulle forstås, særlig hvorvidt det er krav om å kunne utøve på balansedagen (NRS 17) eller når relevante beslutninger skal tas (IFRS 10). På hvilket tidspunkt må opsjoner kunne utøves for å medføre kontroll på balansedagen?

Vi støtter forslaget om at *konsolideringsunntaket for investeringsselskaper* fjernes i tråd med IFRS for SMEs, jf. punkt 9.7. Se nærmere omtale og begrunnelse under S10.

Datterforetak ekskluderes ikke fra konsolidering fordi dets *forretningsvirksomhet er forskjellig* fra den virksomheten som drives av andre foretak innenfor konsernet, jf. punkt 9.8. I denne

sammenhengen har NRS slettet annen setning fra punkt 9.8 og således gjort dette til et N-punkt. IFRS for SMEs angir derimot i tillegg at «*Relevant informasjon gis ved å konsolidere slike datterforetak og gi tilleggsinformasjon i konsernregnskapet om datterforetakenes ulike former for forretningsvirksomhet.*» Vi er ikke sikre på om dette forsvaret er et N-punkt, siden dette ikke nødvendigvis er et tilleggskrav i forhold til dagens GRS. Det er bare krav om å gi relevant informasjon. I tillegg ser bestemmelsen underlig ut når kun første setning er medtatt.

Foretak for særskilte formål (SPE)

Det vises til kommentaren ovenfor vedrørende bruken av begrepet SPE. For øvrig vil vi påpeke en uriktig oversettelse i punkt 9.10: «*to securitise financial assets*» er oversatt med «*å sikre finansielle eiendeler*». Dette er etter vår oppfatning ikke helt korrekt, dette handler ikke om sikring. Vi foreslår i stedet å endre til å «*verdipapirisere finansielle eiendeler*».

Konsolideringsprinsipper - begreper

Som nevnt ovenfor mener vi kapittel 9 bærer preg av tungt språk og dårlig oversettelse. Vi mener at både minoritetsinteresser og majoritetsinteresser bør videreføres som begreper.

Begrepet «*ikke-kontrollerende eierinteresse*» er tungt og ikke i tråd med regnskapsloven. Regnskapsloven krever faktisk bruk av minoritetsinteresser i § 6-5, hvor det angis at for aksjer som eies av andre enn de konsoliderte selskapene, skal deres andel av egenkapitalen og årets resultat oppføres som *minoritetsinteresser*.

Majoritetsinteresser er særdeles tungt beskrevet (se bl.a. 9.13 c og d, 9.14 og 9.20):

- 9.13c eierinteressen til eierne av morforetaket
- 9.13d måle og presentere ikke-kontrollerende eierinteresse i nettoeiendelene til konsoliderte datterforetak atskilt fra egenkapitalen i datterforetakene som kan henføres til morforetaket aksjeeiere.

Dette burde etter vår oppfatning i stedet vært omtalt som presentasjon atskilt fra eierinteressen til de *konsoliderte* selskapene – ref. regnskapsloven § 6-5. Merk i denne sammenhengen at ikke-kontrollerende eierinteresse i ordlisten er definert som «egenkapitalen i et datterforetak som ikke kan henføres, direkte eller indirekte, til et *morforetak*. Her pekes det altså ikke på *eierne* av morforetaket.

Konserninterne saldoer og transaksjoner

Fortjeneste og tap som følger av konserninterne transaksjoner skal elimineres, jf. punkt 9.15. Vi foreslår at oversettelsen av «*profits and losses*» endres til *gevinst og tap*.

Overtakelse og avhending av datterforetak

Akkumulert omregningsdifferanse skal ikke reklassifiseres til resultatregnskapet ved utgang datter. Dette er etter vår vurdering en god forenkling.

Vi konstaterer at en i punkt 9.18 har forskuttert en formulering fra ED 2013 SME, men uten å angi dette som N-punkt. Det bør vurderes om dette er korrekt.

Videre ser vi at det mangler et ord i 9.18 tredje setning: «*Det kumulative beløpet for eventuelle valutakursdifferanser...*»

Ikke-kontrollerende eierinteresse i datterforetak

Det er angitt at totalresultatet skal henføres til eierne av morforetaket og til den ikke-kontrollerende eierinteressen selv om dette medfører en negativ saldo i den ikke-kontrollerende eierinteressen, jf. punkt 9.22. Vi anbefaler en språklig endring av begrepet «*negativ saldo*» («*deficit balance*»). NRS 17 angir at «*andel resultat skal henføres til minoritetsinteressen, selv om dette skulle medføre at minoritetsinteressen blir negativ.*»

Opplysninger i konsernregnskapet

Ved endring i konsernsammensetningen skal det gis opplysninger som muliggjør sammenligning med tidligere finansregnskap, jf. punkt 9.23(i)N. NRS 17 angir at tilsvarende krav i regnskapsloven² innebærer at det som et minimum må opplyses om proforma salgsinntekter. Vi mener veiledningen bør videreføres da veiledningen vil være forenkende.

Morforetakets selskapsregnskap

Kapittel 9 skal også omhandle morforetakets selskapsregnskap. Omtalen i 9.24N og 9.26N er svært kort. Vi anbefaler at NRS gjør en grundig vurdering av hva brukeren av standarden mister i forhold til dagens 3 siders lange veiledning i NRS 17 kapittel 11.

Dersom en mener at veiledning knyttet til kostmetoden og egenkapitalmetoden er tilstrekkelig dekket av andre kapitler, bør dette i det minste fremkomme av henvisninger. Det er henvist til 14.8 om tilknyttet selskap ad egenkapitalmetoden, men ingen ytterligere veiledning for kostmetoden. Vi mener det er et klart behov for mer veiledning knyttet til kostmetoden. Det bør for øvrig vurderes om veiledningen om egenkapitalmetoden i kapittel 14 om tilknyttet selskap er tilstrekkelig sett i forhold til NRS 17 kapittel 11, også for morforetakets regnskap.

Et av regnskapsprinsippene morforetaket kan velge i selskapsregnskapet for sine investeringer i datterforetak er i 9.26N beskrevet som «*til anskaffelseskost fratrukket verdifall*». I noteopplysningene i punkt 9.27N(d) er dette omtalt som «*kostmetoden*», i kapittel 14 om tilknyttet selskap er dette omtalt som «*anskaffelseskostmodellen*» og i kapittel 23.29 benyttes «*kostmetoden*». Vi anbefaler konsistent begrepsbruk.

Opplysninger i morforetakets selskapsregnskap

Det er i punkt 9.27N (b) krav til opplysning om «*en beskrivelse av metodene som er benyttet til å regnskapsføre investeringene i datterforetak*». Vi foreslår å endre «*beskrivelse*» til «*angivelse*».

² Regnskapsloven § 7-4

Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil

Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper

Kildehierarkiet til ny Norsk Regnskapsstandard fremkommer av punkt 10.5. Punkt 10.6 som er koblingen i IFRS SME mot full IFRS er fjernet. Vi mener dette skaper et vakuum ved at det ikke gis tilstrekkelig veiledning å støtte seg på. Dette gjelder også ut fra at punkt 10.5 i realiteten kun henviser tilbake til kapittel 2, mens i punkt 2.1N vises det til kildehierarkiet i kapittel 10. Det foreligger dermed sirkelhenvisninger uten innhold. Videre avklares det heller ikke i kapittel 10 hvorvidt IFRS for SMEs utgjør relevant kildegrunnlag. Dette ville blitt tydeliggjort ved å henvise til at forståelsen og tolkingen av IFRS for SMEs legges til grunn for de punkter som ikke er merket som N-punkter. Vi mener det ville vært nyttig og hensiktsmessig om dette ble løst ved et tilleggspunkt, eventuelt som et nytt 10.6N, hvor det klart fremgår at kravene og veiledningen i IFRS for SMEs kan legges til grunn for punkt som ikke er N-punkt, med mindre tolkningen er i strid med regnskapsloven.

Begrepet «konvensjoner» i punkt 10.2 kan med fordel defineres.

Tilbakevirkende anvendelse

I punkt 10.12 er begrepet «**ikke praktisk mulig**» uthevet og ytterligere definisjon er inkludert i ordlisten. Her fremkommer det at det anses «*ikke praktisk mulig å overholde et krav når foretaket etter å ha gjort alle rimelige anstrengelser fortsatt ikke kan overholde kravet*». Det er ikke definert nærmere hva som menes med «*alle rimelige anstrengelser*», og vi synes derfor definisjonen av «*ikke praktisk mulig*» er vag. Her mener vi derfor det kunne vært formålstjenlig med en utdypning av begrepet, eventuelt med en link til Q&A under IFRS SME som definerer begrepet «*undue cost or effort*». For øvrig mener vi, i motsetning til høringsbrevet, at dersom en ser hen til veiledning til IFRS for SMEs, fremstår denne endringen som en realitetsendring sammenlignet med reguleringen i NRS 5, ettersom «*ikke praktisk mulig*» kun relaterer seg til «*effort*», og kostnadselementet ikke inngår som en del av begrunnelsen.

Korreksjoner av feil i tidligere perioder

I punkt 10.19 og i andre punkter blir begrepet «*godkjent for offentliggjøring*» benyttet. Vi mener dette begrepet er villedende og bare egnet til å komplisere standarden fra et norsk ståsted. For foretak som har styre er det styrebehandlingstidspunktet som er relevant. Vi mener derfor at punkter som inneholder dette begrepet bør gjøres om til N-punkt med følgende ordlyd: «*når det organ som har beslutningsmyndighet avlegger årsregnskapet*». Dette vil også være mer konsistent med intensjonen om at ny NRS skal være en selvstendig standard som reflekterer norsk regulering og norske forhold.

Opplysninger om feil i tidligere perioder

Punkt 10.23 (c) er ikke videreført fra IFRS for SMEs. I IFRS for SMEs fremkommer det at et foretak skal gi følgende opplysninger om feil i tidligere perioder; «*to the extent practicable, the*

amount of the correction at the beginning of the earliest prior period presented». Slik vi leser punkt 10.23 (e)N, så oppfatter vi at det er krav om å gi en kvalitativ begrunnelse om sammenligningstall og omarbeiding av disse. Vi kan vanskelig se at det vil være særlig belastende å måtte opplyse om beløpsmessige størrelser i tillegg til den kvalitative begrunnelsen som fremgår av punkt 10.23 (e)N. Vi er derfor ikke enige i at punkt 10.23c skal fjernes.

Kapittel 11 Alminnelige finansielle instrumenter

Virkeområde for kapittel 11 og kapittel 12

Virkeområdet i IFRS for SMEs er satt for å trekke opp en avgrensning mellom ulike typer finansielle instrumenter som ikke er relevant i Norge. Det fremstår derfor unødvendig komplekst å beholde den detaljerte reguleringen av virkeområdet i hhv. kapittel 11 og kapittel 12 under god regnskapsskikk. Vi kan derfor vanskelig se at det er hensiktsmessig å beholde strukturen i IFRS for SMEs under gjeldende regnskapslov.

Ett alternativ kan være å beholde to kapitler, men å avgrense kapittel 12 til regnskapsmessig sikring. Et annet alternativ kan være å beholde to kapitler, men å la kapittel 12 være forbeholdt sikring, samt finansielle instrument som tilfredsstiller vilkårene i regnskapsloven § 5-8. Samtidig kunne NRS benytte anledningen til å gi mer veiledning til regnskapslovens § 5-8 (virkeområdet i kapittel 12). Alternativt kan det kanskje være et alternativ å videreføre en modifisert versjon av NRS 18 (som erstatning for kapittel 11 og kapittel 12). Uansett mener vi det må gjøres så store endringer i kapittel 11 og kapittel 12 at det kan bli nødvendig med ny høring. Veien videre for kapittel 11 og kapittel 12 vil i stor grad bli styrt av hva som skjer med regnskapsloven. Vi foreslår derfor at disse to kapitlene settes på vent inntil videre.

I det følgende kommenterer vi fortløpende på de forhold vi har identifisert, under forutsetning av at gjeldende regnskapslov setter rammene for ny standard.

Innledning til kapittel 11

Av pkt. 11.4N fremgår det at kapittel 11 krever en amortisert kost-modell for alle alminnelige finansielle instrumenter, bortsett fra for egenkapitalinstrumenter. Dette er i beste fall uklart. Av øvrige bestemmelser i kapittelet, synes det klart at kapittelet også omfatter renteinstrument som tilfredsstiller vilkårene i regnskapslovens § 5-8. Vi kan derfor vanskelig se at bestemmelsen kan bli stående uten å ta høyde for dette.

Det kan være greit med en bestemmelse som angir typiske finansielle instrumenter som omfattes av standarden. I kapittel 11 er det imidlertid tatt inn fem ulike bestemmelser med eksempler på instrumenter som omfattes av eller ikke omfattes av ulike bestemmelser eller kapitler. Dette er ikke egnet til annet enn å gjøre standarden unødvendig kompleks og uoversiktlig. Vi kan ikke se at det er behov for alle disse bestemmelsene under gjeldende regnskapslov. Videre er det en del eksempler på komplekse finansielle instrument som med fordel kan fjernes. Dette bør imidlertid løse seg om de fleste bestemmelsene knyttet til virkeområde endres/fjernes. Eksempelvis forventer vi at 11.6, 11.8 og 11.11 bør være helt eller delvis overflødig og bør kunne fjernes.

Virkeområdet for kapittel 11

I siste setning i pkt. 11.7c, fremgår det at «i tillegg kan kapittel 12 få anvendelse på leieavtaler som har de egenskapene som er angitt i nr 12.3(f)». Om vi så går til 12.3(f), omfatter denne bestemmelsen «ordinære leieavtaler». Dette fremstår uklart. Om hensikten er å definere ut leieavtaler på generell basis, kan dette skrives enklere i kapittel 11 pkt. 11.7. Videre bør i så fall begrepet «ordinære leieavtaler» i kapittel 12 pkt. 12.3(f), endres til «leieavtaler» for å unngå uklarhet i hva som menes med «ordinære». Eventuelt bør begrepet «ordinære leieavtaler» defineres.

Alminnelige finansielle instrumenter

Som nevnt fremstår reguleringen i punkt 11.8 og 11.9 unødvendig komplisert under god regnskapsskikk. Om hensikten har vært at instrumenter omfattet av kapittel 12, skal måles forskjellig fra instrumenter omfattet av kapittel 11 under GRS, så må det klargjøres og begrunnes.

Om instrumenter omfattet av kapittel 11 og kapittel 12 er ment å følge samme måleregler, fremstår innholdet i pkt. 11.8 og 11.9 tomt (irrelevant) for norske forhold.

Førstegangsmåling

Begrepet «transaksjonsprisen» i første setning av punkt 11.13N må defineres. Om dette er ment å tilsvare virkelig verdi av vederlaget, vil det være enklere om dette fremgår direkte av bestemmelsen. Om NRS med «transaksjonspris» mener noe annet enn virkelig verdi av vederlaget, må det klart fremgå av standarden og grunngis.

Når det gjelder beskrivelsen av finansieringstransaksjoner, mener vi dette bør kunne skrives enklere. For øvrig mener vi dette følger av transaksjonsprinsippet. I de tilfellene en transaksjon ikke måles til virkelig verdi av vederlaget, bør det skyldes vesentlighetsbetraktninger.

I eksempel 1 under pkt. 11.13N er «*present value of the cash receivable from that entity*» oversatt med «*til nåverdien av beløpet i kontanter som skal betales av det foretaket*». Dette er ett eksempel på at oversettelsen fra engelsk til norsk kan forbedres og fornorskes en del steder i høringsutkastet. Ett alternativ kan kanskje være å skrive «*nåverdien av kontantbeløpet som skal mottas av det foretaket*».

Etterfølgende måling

Første setning i punkt 11.14 (herunder 11.14a) tilpasses endringene i virkeområdet (se over).

Når det gjelder punkt 11.14(a)(i), mener vi det kan vurderes å fjerne alt etter første punktum.

Når det gjelder punkt 11.14(c), kan angivelsen av investeringene med fordel forenkles til egenkapitalinstrumenter.

Nærmere veiledning til virkeområdet til regnskapsloven § 5-8 kunne vært nyttig.

Amortisert kost og effektiv rente-metoden

Vi antar effektiv rente-metoden vil bli lite brukt i praksis av denne typen foretak. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det er hensiktsmessig å beholde en så omfattende beskrivelse av metoden i selve standarden. Vi mener imidlertid at beskrivelsen er nyttig og at det kan være hensiktsmessig å beholde strukturen i standarden på dette punktet. Vi har derfor ikke motforestillinger ved å beholde denne beskrivelsen.

Når det gjelder punkt 11.20N-A, kunne det vært nyttig med en nærmere klargjøring og konkretisering av siste setning. Begrunnelse for denne reguleringen, hvilke tilfeller er dette ment å dekke, og hvorfor NRS har valgt å avgrense omtalen til kredittrisiko kunne med fordel fremgått av standard. Eksemplifisering bør vurderes.

Verdifall på finansielle instrumenter målt til anskaffelseskost eller amortisert kost

Innregning

Vi registrerer at ordlyden «ved verdifallet som ikke forventes å være forbigående» i RL § 5-3, er utelatt for finansielle eiendeler som er klassifisert som anleggsmidler. Vi støtter denne vurderingen.

Vi har følgende kommentarer til punkt 11.24:

- 11.24a og 11.24b: «*Significance*» er oversatt med «*størrelse*». Om begrepet «*størrelse*» er valg med hensikt, bør 11.24 gjøres om til et N-punkt.
- 11.24a: På generelt grunnlag kan vi ikke støtte en standard hvor ordlyden i standarden overstyres av fotnoter. For egenkapitalinstrumenter åpner regnskapsloven for bruk av porteføljeprinsippet. Anledningen til å bruke porteføljeprinsippet må derfor flyttes opp i selve standardteksten.
- 11.24 siste setning: «*Similar credit risk characteristics*» er oversatt med «*tilnærmet like risiko-trekk*». Det er derfor gjort en vesentlig endring i ordlyden sammenlignet med IFRS for SMEs. Dette alene bør gi grunnlag for at punkt 11.24 gjøres om til N-punkt.

Måling:

Vi forstår det slik at hensikten med punkt 11.25 er å operasjonalisere «*virkelig verdi*» i punkt 11.22N-A for visse instrumenter. Dette kan i så fall komme klarere frem av bestemmelsen.

Reversering

Når det gjelder nedskrivning, er høringsutkastet tilpasset regnskapsloven ved at kravet til objektive hendelser er fjernet. Høringsutkastet er også justert for å ta høyde for at

regnskapsloven krever nedskrivning til virkelig verdi (herunder hensyntatt forventede fremtidige tap). Det hadde vært nyttig om ordlyden i punkt 11.26 ble klargjort tilsvarende, da ordlyden i standarden kan gi inntrykk av at terskelen for å reversere nedskrivning er høyere enn terskelen for å foreta nedskrivning.

Som følge av at regnskapsloven krever nedskrivning til virkelig verdi, klargjør høringsutkastet at effektiv rente etter nedskrivning vil være markedsrenten på tidspunkt for nedskrivning. Tilsvarende kunne det vært nyttig om standarden var eksplisitt på hvilken diskonteringsrente som skal anvendes ved bruk av effektiv rente metode etter en reversering.

Virkelig verdi

11.27(a): Vurdere å oversette «*current bid price*» med «*gjeldende kjøpskurs*»? Dette til erstatning for «*løpende kjøpskurs*».

11.27(b): Vurdere å endre «*blir justert*» til «*justeres*»?

11.27(b): «*Aktivt marked*» bør vurderes definert i ordlisten. Dette begrepet brukes også i andre kapitler i høringsutkastet.

Fraregning av en finansiell eiendel

Vi er enige i at dette området reguleres, men har følgende kommentarer til innholdet:

11.33 (b): «*Substantially all of the risks and rewards*» er oversatt med «*praktisk talt alle risikoer og fordeler*». Vi reagerer på bruken av «*praktisk talt*», noe vi verken finner igjen i IFRS for SMEs eller i IAS 39. Vi mener det bør vurderes å gjøre noe med dette, til tross for at samme ordlyd finnes igjen i den norske oversettelsen av IAS 39.

11.33 (c): «*Retained some significant risks*» er oversatt med «*beholdt betydelige risikoer*». Her har vel «*some*» falt ut i oversettelsen?

11.33 (c): «*The other party has the practical ability to sell*» er oversatt med «*den andre parten kan selge eiendelen*». Vi forutsetter at dette er en glipp i forbindelse med oversettelsen av standarden. «*Practical ability*» er sentralt begrep innenfor IFRS, og vi kan vanskelig se at dette begrepet kan fjernes uten å endre forståelsen av bestemmelsen.

Når det gjelder punkt 11.34, forstår vi det slik at denne kommer til anvendelse i alle situasjoner hvor verken a), b), eller c) i punkt 11.33 kommer til anvendelse. Dette kunne fremgått klarere av første setning i punkt 11.34. Eksempelvis brukes begrepet «*beholdt betydelige risikoer*» i punkt 11.34. Dette kan gi inntrykk av at bestemmelsen gjelder situasjoner omfattet av 11.33c.

Når det gjelder punkt 11.33 spesielt, og fraregning av finansielle eiendeler generelt, gis det svært lite veiledning i standarden. Det må påregnes utfordringer i praksis som følge av manglende veiledning. Eksempelvis må det forventes usikkerhet ved når kontraktsfestede rettigheter til kontantstrømmer fra den finansielle eiendelen anses «*expired*» (pkt a), når et finansielt instrument kan anses «*transferred*» iht. punkt 11.33b, hva som ligger i begrepet

«*substantially all*», hva som ligger i begrepet «*retained some significant risks and rewards*», og ikke minst når kjøper har «*practical ability*» til å selge eiendelene. I mangel på veiledning til punkt 11.33, er det nærliggende å tro at det vil bli sett hen til full IFRS i de tilfellene hvor det kan være relevant. Selv med mer veiledning, antar vi at dette regelverket kan bli utfordrede å etterleve for en del av de foretakene som er i målgruppen for denne standarden. Før dette implementeres i Norge, kunne det kanskje vært nyttig å høste erfaringer fra andre land hvor dette regelverket blir anvendt i praksis.

Fraregning av en finansiell forpliktelse

Vi er enige i at dette området bør reguleres. Videre er vi prinsipielt enige i at endringer hvor låntaker og långiver bytter finansielle instrumenter på svært ulike vilkår, som et utgangspunkt bør behandles som transaksjoner med resultatføring av gevinst/tap.

Vi gjør imidlertid oppmerksom på at regelverket i høringsutkastet er svært generelt og uten særskilte unntak. Dette kan eksempelvis gi grunnlag for uklarhet mht. hvilket regelverk som skal anvendes i situasjoner hvor gjeld konverteres til egenkapital, og hvor konverteringen ikke skjer som en del av opprinnelige lånevilkår (konvertibel gjeld). Det bør påses at det ikke innføres et regelverk i kapittel 11, som er i konflikt med eller skaper usikkerhet ved regelverket som foreslås om konvertering av gjeld til egenkapital i kapittel 22.

I denne sammenheng minner vi for øvrig om at veiledningen i *NRS (V) Regnskapsføring av inntekt* pkt. 7.12 siste setning inneholder noe veiledning knyttet til regnskapsføring av gjeldsettergivelse ved manglende betalingsevne. Denne veiledningen synes å være i konflikt med foreslått nytt regelverk i kapittel 11. Vi er i utgangspunktet enige i endringen, men det kan nok være formålstjenlig å gi noe veiledning knyttet til transaksjoner med eiere.

Kapittel 12 Andre finansielle instrumenter

Virkeområde for kapittel 11 og kapittel 12

Se kommentar til kapittel 11.

Virkeområde for kapittel 12

Det er uklart hva som omfattes av punkt 12.3c. Enten må ordlyden «*ordinære rettigheter*» avklares, eller så må forsikringskontrakter generelt defineres ut av virkeområdet. Se også kommentar til punkt 12.4.

For kommentar til punkt 12.3 (f), se kommentar til kapittel punkt 11.7c.

Det er uklart når punkt 12.4 kommer til anvendelse for forsikringskontrakter og leieavtaler, jf. fotnote nr. 43 og nr. 44 nederst på side 61, og hva som eventuelt blir konsekvensen av dette. Dette bør klargjøres. Se også generell kommentar til punkt 12.4.

Det fremstår i beste fall uklart hva som er ment omfattet av pkt. 12.4, og i så fall hva som blir konsekvensen av dette. Bestemmelsen kan tilsynelatende gi inntrykk av at ikke- finansielle

kontrakter med innebygde derivater skal regnskapsføres i tråd med kapittel 12. I så fall må det nesten avklares nærmere hva som omfattes av denne bestemmelsen, og hjemmelen for å regnskapsføre denne typen kontrakter som finansielle instrument under gjeldende regnskapslov. Normalt vil slike kontrakter bli regnskapsført som uoppfylte kontrakter, eventuelt med avsetning for tap (tapskontrakt) dersom det skulle bli aktuelt. Det er i de fleste tilfeller ikke praksis for å skille ut innebygde derivat under GRS. Vi kan vanskelig se grunnlag for å måle slike kontrakter til virkelig verdi. Det kan som nevnt bli aktuelt å avsette for tap (tapskontrakter), men selv da er det ofte ikke snakk om et laveste verdis prinsipp vurdert i forhold til markedspris på underliggende, om det har vært tanken her (se også neste avsnitt)? Bestemmelsen må derfor klargjøres.

Når det gjelder punkt 12.5, må vi også her be om en nærmere avklaring av grunnlaget for å beholde denne bestemmelsen, og når denne er tenkt å komme til anvendelse. Vi stiller spørsmål ved behovet for denne bestemmelsen, og om ikke denne bestemmelsen er mer egnet til å forvirre og skape nye vanskelige avgrensninger uten at det tilfører noe nytt. Det må være opplagt at ikke finansielle kontrakter til eget bruk ikke kan tilfredsstille vilkårene i RL § 5-8. Dette behøver vi ikke å regulere i Norge. Det følger av RL § 5-8. Ikke finansielle kontrakter til eget bruk er uoppfylte kontrakter som eventuelt kan bli tapskontrakter. Tapskontrakter reguleres i dag av NRS 13, og tilsvarende er det separat regulert i eget kapittel i høringsutkastet. Eventuelle ikke finansielle kontrakter som ikke er holdt for eget bruk, vil typisk blir vurdert løpende for eventuelt behov for tapsavsetning etter NRS 13. Er det behov for å regulere dette i kapittel 12 og hva er i så fall ment å bli konsekvensen? Dette må klargjøres. Vi minner om at IFRS er svært forskjellig fra GRS på dette området.

Førstegangsmåling

I samsvar med punkt 12.7N skal en finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse innregnes til virkelig verdi ved første gangs innregning. Vi stiller spørsmål ved grunnlaget for forskjellen i hhv. kapittel 12 og kapittel 11 på området, og om dette har vært gjort bevisst og tilsiktet. Ordlyden tilsier videre at det er virkelig verdi på instrumentet og ikke virkelig verdi av vederlaget som skal måles ved første gangs innregning. Vi stiller spørsmål ved grunnlaget for å ikke regnskapsføre instrumentet til virkelig verdi av vederlaget. I så fall bør det også gis veiledning til hvordan eventuelle dag 1 gevinster / tap er tenkt regnskapsført.

Etterfølgende måling

Når det gjelder valutaopsjoner, eksisterer det ikke hjemmel i regnskapsloven for å måle disse til virkelig verdi. Verken RL § 5-8 eller RL § 5-9 gir hjemmel for en slik regnskapsføring. NRS bør benytte anledningen til å rydde opp i dette forholdet.

Vi kan som nevnt ikke se grunnlag for alle bestemmelsene knyttet til virkeområdet i kapittel 11 og kapittel 12 under gjeldende regnskapslov. Se kommentarer til kapittel 11.

Sikringsbokføring

Så lenge utbytteregeleene ikke er nøytrale mellom bruk av hhv. GRS og IFRS, mener vi som nevnt at også datterforetak av børsnoterte foretak bør inngå i gruppen av potensielle brukere av

standarden. Sett i lys av dette, støtter vi ikke fjerningen av IAS 39 som et alternativ for regnskapsføring av sikring, før utbyttegrunnlaget er nøytralt mellom hhv. bruk av GRS og IFRS.

Standarden omhandler ikke sikring av netto investering. Ideelt burde også dette området vært eksplisitt regulert under GRS. Som et minimum bør det avklares eksplisitt at sikring av netto investering er tillatt. Videre må regnskapsføringen av sikring av netto investering avklares i lys av at regnskapsføringen av omregningsdifferanser ikke er foreslått endret. Så lenge omregningsdifferanser på objektet ikke skal resultatføres, så må det eventuelt også gis hjemmel for å ikke resultatføre agioeffekter på sikringsinstrumentet. Høringsutkastet er derfor i beste fall uklart mht. sikring av netto investering.

I NRS 18.A5 defineres «rimelig sikker» transaksjon som intervaller over 90%, mens i ordlisten til ny Norsk Standard defineres «rimelig sikker» som «betydelig mer sikkert at noe inntreffer enn ikke». Om dette er tilsiktet, tolker vi dette som en lemping av sannsynlighet kravet relativt til gjeldende skikk.

Vi mener for øvrig at man kunne benyttet anledningen til å klargjøre og eventuelt stramme opp regelverket knyttet til sikringsbokføring av derivater og netto eksponeringer. Per i dag mener vi det er uklart om standarden tillater dette.

Kapittel 13 - Beholdninger

Generelt

Det engelske begrepet «inventories» er foreslått oversatt til beholdninger. Som nevnt tidligere, er vi generelt av den oppfatning at begrepene som anvendes i denne standarden, i størst mulig grad bør samsvare med tilsvarende begreper (samme meningsinnhold) i oppstillingsplanen (kapittel 6 i regnskapsloven).

Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger

I punkt 13.14 andre setning mener vi at oversettelsen er egnet til å kunne misforstås. Oversettelsen lyder «Disse utgiftene består hovedsakelig av lønnsutgifter og andre utgifter til personell som er direkte sysselsatt med tjenesteytingen, herunder tilsynspersonell, samt henførbare tilvirkningskostnader». Den engelske teksten fremstår lettere å forstå. Ett forslag til oversettelse kan være «(...)direkte sysselsatt med kostnader direkte henførbare til den spesifikke leveransen, herunder tilsynspersonell for det enkelte prosjektet», dersom det er dette som menes.

Metoder for måling av anskaffelseskost, for eksempel standardkostmetoden, salgsprismetoden og den seneste kjøpsprisen

I punkt 13.16 er det to begreper som vi mener med fordel kunne vært definert i ordlisten. Det første er «salgsprismetoden» og den andre er «seneste kjøpsprisen». Begrepet «kjøpspris» kan forstås både som foretakets siste faktiske kjøpspris eller gjenanskaffelseskost i markedet på balansedagen.

Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttede foretak

Anskaffelseskostmetoden

I 14.6N er det en bestemmelse om at «investoren kan innregne utbytte fra investeringen i det tilknyttede foretaket som inntekt, uavhengig om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet». Vi er ikke uenige i bestemmelsen som sådan. Denne bestemmelsen tar imidlertid opp et område som diskuteres i fagmiljøet vedrørende synet på hva som er utbytte fra utdeling og hva som er tilbakebetaling av kapital, og rekkefølge på regnskapsføringen av disse elementene. Vi kan ikke se at denne bestemmelsen gir mer klarhet rundt dette spørsmålet. Mer veiledning på dette området kunne vært nyttig og sørget for mer konsistent praksis på området.

Egenkapitalmetoden – potensielle stemmeretter

Kapittelet angir ikke hvordan potensielle stemmeretter skal tas hensyn til i vurderingen av betydelig innflytelse. I denne sammenheng kunne det vært nyttig med en henvisning til kapittel 9 dersom hensikten har vært å anvende regelverket der analogt.

Egenkapitalmetoden – investors transaksjoner med tilknyttede foretak

I standardens punkt 14.8 e) omhandles utelukkende vertikale transaksjoner (oppstrøm og nedstrøm). Det kunne vært nyttig om en benyttet anledningen til å også regulere regnskapsføringen av horisontale transaksjoner mellom TS og andre TS og/eller døtre av investor (regnskapsført iht. EK metoden).

Egenkapitalmetoden - andre kommentarer

Språket i punkt 14.8 (c) er tungt tilgjengelig. I første linje mener vi «overtakelse» bør erstattes med «anskaffelse». Spesielt siste halvdel av avsnittet er vanskelig tilgjengelig. Her er det behov for å se nærmere på språket. Det kan også bli behov for ytterligere veiledning.

Andre språklige forhold

I punkt 14.8 (f) er det en skrivefeil i første setning: «annen en» bør endres til «en annen».

I punkt 14.8 (i) (iii) er det en «s» for mye i «... og skal regnskapsføres investeringen i samsvar med kapittel 11 eller 12».

Kapittel 15 - Investeringer i felleskontrollerte virksomheter

Våre høringskommentarer til kapittel 14 ovenfor er også relevante for de tilsvarende punktene i kapittel 15.

Nedenfor følger våre øvrige kommentarer til kapittel 15.

Definisjon av felleskontrollert virksomhet

I punkt 15.2 er det innsatt komma som medfører en betydelig endring av forståelsen av definisjonen sammenlignet med IFRS for SMEs. Etter vår mening endres forståelsen fra at det kun kreves enighet om de finansielle og driftsmessige beslutninger av strategisk karakter til å omfatte **alle** finansielle og driftsmessige beslutninger i tillegg til strategiske beslutninger. Vi er klar over at foreslått tekst er i overensstemmelse med NRS (F) *Investering i TS og deltakelse i FKV*. Dersom hensikten er å videreføre norsk GRS på dette området, utgjør dette punktet etter vår mening et N-punkt, da foreslått tekst representerer en vesentlig innsnevring av når det kan foreligge felles kontroll sammenlignet med IFRS for SMEs.

Måling – valg av regnskapsprinsipper

Referanser fra 15.9N-A til 15.4 og 15.5 ser ut til å være feil. Korrekte referanser skal trolig være hhv. 15.13 og 15.13N.

For 15.9N-B ser det ut til å være feil referanser i a og c. I a) står det 15.10, men korrekt referanse skal trolig være 15.10N. I b) står det 15.14N, men korrekt referanse skal trolig være 15.13N.

Formuleringen i 15.9N-B er uklar med hensyn til om man i selskapsregnskapet kan velge prinsipp for hver interesse eller om samme prinsipp må anvendes for alle interesser.

Bruttometoden

Bruttometoden fremstår som lite presist beskrevet i 15.13N. Så lenge det er anledning til å anvende bruttometoden mener vi det er behov for en beskrivelse på samme presisjonsnivå som for øvrige tillatte metoder. Det er gitt referanser til kapittel 9 og 14, men dette blir for lite presist. Det bør som et minimum angis hvilke deler av kapittel 9 og 14 som er relevante. Siden dette punktet er et N-punkt, kan en løsning være å innarbeide veiledningen som foreligger i gjeldende GRS.

Kapittel 17 - Eiendom, anlegg og utstyr

Det foreligger enkelte upresise oversettelser av begrep som kan medføre misforståelser. Vi ser at det er anvendt samme oversettelse i full IFRS, men mener uansett at det bør gjøres noe med følgende punkt:

- 17.5 «*serviceutstyr*» - dette er et lite anvendt ord i norsk terminologi. Vi oppfatter at en mer dekkende oversettelse av begrepet «*servicing equipment*» kan være «*vedlikeholdsmateriell*» eller lignende for å tydeligere markere at dette er materiell som forbrukes i løpende vedlikehold av eiendom, anlegg og utstyr.
- 17.11 a) «*facility*» er oversatt med «*anlegg*». Dette kan muligens skape usikkerhet ved om punktet kun gjelder anlegg og ikke eiendom og utstyr, jf. standardens navn.

- 17.15 «*day-to-day servicing*» er oversatt med «*daglig service*». Vi oppfatter at en mer dekkende oversettelse av begrepet kan være «*daglig vedlikehold*». Vi er kjent med at anvendt norsk oversettelse også er anvendt i norsk oversettelse av full IFRS, men vi anser oversettelsen også som lite dekkende i full IFRS.
- 17.16 «*landfill*» er oversatt med «*fylleplasser*». Vi oppfatter en mer dekkende oversettelse av begrepet i relasjon til dette punktet kan være «*deponi*». Dette også sett i relasjon til den sammenheng begrepet er anvendt i. Det er ikke opplagt at en fyllplass har begrenset levetid, men det oppfattes som mer intuitivt for et deponi.

Innregning og avskrivning

Punkt 17.6 og 17.16 fremstår uklare med hensyn til forståelsen av begrepet «*vesentlig forskjellige mønstre for forbruk*». Vår oppfatning er at dette begrepet omfatter både levetid og avskrivningsmetode. Med andre ord, selv om levetiden kan være lik, kan forbruket av eiendelen innenfor levetiden være vesentlig forskjellig. Også en slik situasjon dekkes etter vår oppfatning av begrepet. Vi anbefaler at dette tydeliggjøres enten i fotnote eller at begrepet defineres nærmere i ordlisten.

Erstatning for verdifall

I punkt 17.25 om innregning av erstatning, er begrepet «*becomes receivable*» oversatt med «*så godt som sikkert*». Vi oppfatter at IFRS for SMEs sitt begrep utgjør et strengere kriterium enn oversettelsen. Ut fra den foreliggende oversettelsen bør dette alternativt gjøres om til et N-punkt.

Opplysninger

Punkt 17.32 er foreslått utgått. Vi mener at informasjon iht. IFRS for SMEs 17.32 (b) er relevant og viktig informasjon for regnskapsbruker.

Kapittel 18 – Andre immaterielle eiendeler enn goodwill

Det foreligger enkelte upresise oversettelser av begrep som kan medføre misforståelser. Vi ser at det er anvendt samme oversettelse i full IFRS, men mener uansett at det bør gjøres noe med følgende punkt:

- 18.8N (b)N – «*verdsettelse er vanskelig*». Det fremstår som uklart hvordan begrepet «*vanskelig*» skal forstås. Begrepet bør defineres nærmere.
- 18.8N (b)N «*kost-nytte-betraktning*». Det er ikke angitt hvem sin betraktning som skal legges til grunn, dvs. regnskapsprodusent eller bruker. Dette er uheldig og kan i kombinasjon med punktet ovenfor gi grunnlag for ulik praksis. Begrepet skal trolig ikke fortolkes like strengt som «*ikke praktisk mulig*». Etter vår oppfatning er det uheldig at standarden opererer med flere nivåer for når det er anledning til å fravike en hovedregel. Dette skaper inkonsistens i standarden.

- Første setning i 18.14N bør klargjøres mht. at dette kun en delvis gjengivelse av 18.4. Det bør heller henvises til 18.4 for å tydeliggjøre alle elementer som må tilfredsstilles for å kunne balanseføre en immateriell eiendel. Alternativt kan punktet reformuleres som følger: «for at utgifter til intern utvikling av immaterielle eiendeler kan måles pålitelig, må aktivitetene knyttet til utvikling av eiendelen kunne skilles fra øvrige aktiviteter og»
- 18.19N. Etter vår oppfatning bør det vurderes å fjerne første setning og eventuelt flytte denne til 18.18 muligens som eget punkt 18.18N. Setningen kan skape forvirring med hensyn til hva som omtales i punktet. Punktet omhandler kun levetid og ikke «fornuftig avskrivningsplan». Avskrivningsmetode omtales i 18.21-18.22.
- 18.23 (b). Begrepet «aktivt marked» bør etter vår oppfatning defineres i ordlisten. Begrepet anvendes også i andre kapitler, jf. 27.14 og 11.27N. Vi oppfatter det som viktig med en enhetlig oppfatning av begrepet ut fra de ulike situasjoner begrepet anvendes i.

18.8N inneholder feil referanse til punkt 19.15 (d)N. Korrekt referanse er 19.15N.

Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutning og goodwill

Kapitlets virkeområde – herunder om fusjon og fisjon

Vi støtter i utgangspunktet at egen regulering av fusjon og fisjon innarbeides i kapittel 100 og 101, jf. S14. Samtidig stiller vi spørsmålstegn ved at bare kontinuitetsfusjoner skal behandles separat. Dette er en tilsvarende løsning som ble forkastet i forbindelse med forrige revisjon av NRS 9. Det bør vurderes hva som var begrunnelsen til at dette ikke kunne fungere da og hvorfor det likevel kan fungere nå.

Vi stiller også spørsmålstegn ved om det er hensiktsmessig med et tilsvarende skille ved fisjon, særlig med henblikk på at IFRS for SMEs i utgangspunktet ikke har særskilt regulering av fisjoner, og at kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* ikke er skrevet med dette for øye. Dette må vurderes nærmere når høringsutkast til nytt kapittel 101 foreligger. Vi har kommentert flere spørsmål i forbindelse med fisjon under S14.

Om skillet for fusjon skal opprettholdes, slik at bare kontinuitetsfusjoner reguleres særskilt i kapittel 100, bør virkeområde og samspill mellom kapittel 19 og kapittel 100 klargjøres bedre, og det bør klargjøres om kapittel 19 er ment å regulere alle fusjoner som ikke regnskapsføres til kontinuitet.

Det er angitt i fotnote fra 19.2(a) om virksomhetssammenslutning under samme kontroll at kapittel 100 skal regulere fusjoner *under samme kontroll*. Det er derimot ingen fotnote eller henvisning til kapittel 100 Fusjon fra 19.2(d)N om at andre sammenslutninger som ikke er transaksjon er unntatt fra kapittel 19 (som f.eks. vil kunne omfatte fusjon med *identisk eiersammensetning*).

I tillegg til å regulere regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger (jf. punkt 19.2), reguleres også konserndannelser ved kjøp av datterforetak hvor datterforetaket *ikke har virksomhet*, jf. punkt 19.2N. Dette er tillagt som et N-punkt, og språklig sett bør det tas inn

«også»: «Dette kapitlet regulerer *også* konserndannelser ved kjøp av datterforetak hvor datterforetaket ikke har virksomhet». Datterforetak bør være i fet skrift, da det fremkommer i ordlisten.

I utgangspunktet er overtakelse av eiendel som ikke utgjør virksomhet unntatt fra virkeområdet i kapittel 19 (punkt 19.2(c)). Samlet sett kan dette leses slik at fusjon av enkelteideler som ikke skjer under samme kontroll ikke er regulert noe sted, eller er regulert i kapittel 26 om aksjevedbaserte betalingstransaksjoner. Det fremkommer således ikke klart om kapittel 19 skal gjelde for fusjon av eiendeler som ikke er virksomhet.

Sammenslutninger av foretak eller virksomheter *under samme kontroll* er unntatt fra virkeområdet. I definisjonen av samme kontroll, jf. punkt 19.2, forutsettes det at kontrollen ikke er midlertidig. Det er uklart for oss i hvilke tilfeller RSS mener at kontrollen ikke er midlertidig slik at en sammenslutning under samme kontroll likevel skal regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden. Etter vår erfaring vil en konsernintern omorganisering for å tilrettelegge for salg/børsnotering, anes å være under samme kontroll, selv om kontrollen opphører kort tid *etter* sammenslutningen. Tilsvarende gjelder krav til samme kontroll *før*, dvs. dersom det skjer en konsernintern virksomhetssammenslutning umiddelbart etter et oppkjøp. Etter vår vurdering kan midlertidig kontroll i slike tilfeller ikke benyttes som begrunnelse for regnskapsføring til virkelig verdi. Betydningen av at kontrollen ikke er midlertidig bør presiseres.

Det er også et klart behov for generell regulering av virksomhetssammenslutning og andre overdragelser under samme kontroll (som ikke er fusjon).

Andre sammenslutninger som *ikke er en regnskapsmessig transaksjon*, er også unntatt fra virkeområdet, jf. tillagt N-punkt 19.2.(d)N. Dette bør eksemplifiseres nærmere, f. eks. ved uendret eierskap.

Ettersom det ikke foreligger noen særskilt regulering av fusjon i kapittel 19, har vi identifisert flere tema hvor det mangler veiledning, og som det derfor kan stilles spørsmålstegn ved hvordan skal løses etter ny regulering. Dette gjelder:

- Fusjon av deleid datterselskap (dette er en hybrid løsning etter dagens regulering)
- Internt aksjeeie når overdragende selskap eier aksjer i overtakende selskap før fusjon
- Konsernfusjon
- Omvendt oppkjøp

Ovennevnte er dels kompliserte transaksjoner regnskapsmessig, og vi mener det er åpenbart at dette ikke kan bli stående uregulert. I tillegg er det manglende veiledning av overtakelsestidspunktet ved fusjon, se nærmere omtale nedenfor.

Definisjon av virksomhetssammenslutning

Omtalen av virksomhetssammenslutning i punkt 19.3-19.5 ser ut til å legge til grunn at det skjer et kjøp hvor det overføres vederlag. Situasjoner hvor kontrolloppnåelse skjer *uten* overføring av vederlag bør reguleres, jf. NRS 17 punkt 6.3, f.eks. når datterselskap kjøper egne aksjer, ved opphør av minoritetens vetorett, og ved inngåelse av avtale uten at det foreligger eierforhold.

Ordet «overtakelsestidspunktet» bør utheves og defineres i ordlisten.

Regnskapsføring

Det er angitt at alle virksomhetssammenslutninger skal regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden. Angivelsen av regnskapsføringen harmonerer ikke fullt ut med endringen i virkeområdet som er gjort i punkt 19.2 og 19.2 N. Det bør tydeliggjøres om oppkjøpsmetoden også skal benyttes for

- a) konserndannelse ved kjøp av datter uten virksomhet, jf. 19.2N
(det følger av 19.22N at det er adgang til å innregne goodwill)
- b) fusjon av enkelteidendeler som ikke er under samme kontroll

Identifikasjon av det overtakende foretaket

Det angis i punkt 19.8 at det skal identifiseres et overtakende foretak for alle virksomhetssammenslutninger. Omfatter dette også a) og b) ovenfor?

Hva er de regnskapsmessige konsekvensene av at selskapsrettslig overdragende foretak blir identifisert som regnskapsmessig overtakende foretak (omvendt oppkjøp)? Dette bør omtales, og er spesielt viktig å regulere ved fusjon.

Anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning

Vi kan ikke se at det er noen veiledning om vederlag som ikke knytter seg til overtatte eiendeler og forpliktelser, slik vi har i dagens NRS 17 (eksempelvis vederlag for fremtidige tjenester). Vi anbefaler at dette medtas. Det er ikke forenklende at veiledningen ikke er videreført, da prinsippene uansett ligger i bunnen, jf. 19.11(a) «i bytte mot kontroll over det overtatte foretaket.»

Ved trinnvist kjøp skal positiv verdiendring på tidligere eierinteresse innregnes i andre inntekter og kostnader. Vi viser til kommentar ad punkt 3.17 om forholdet til kongruensprinsippet.

Fotnote 61 og 62 anses ikke nødvendig. Som nevnt i S11 mener vi det ikke er en god løsning å inkludere veiledning til «totalresultat» og «andre inntekter og kostnader» i fotnote i alle kapitler første gang begrepene forekommer. Om nødvendig bør det heller vurderes om definisjonen i ordlisten bør utvides slik at innholdet i fotnoten fullt ut fremgår der.

Justering av anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning betinget av framtidige hendelser

Betinget vederlag medtas i anskaffelseskost på overtakelsestidspunktet hvis sannsynlig og kan måles pålitelig. Høringsnotatet angir at dette er en forenklingsregel og i tråd med IFRS for SMEs. Samtidig kan det hevdes at løsningen i NRS 17 med måling til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet er mer i tråd med transaksjonsprinsippet. Konsekvensen av forslaget vil

sannsynligvis være at betingede vederlag i stor utstrekning først vil bli regnskapsført ved oppgjør.

Når det gjelder hvorvidt løsningen er forenklende, er vi kjent med at det finnes ulike syn på dette, og dette bør ikke være avgjørende for konklusjonen. Endelig konklusjon vil avhenge av om den styrende faktor skal være SME-tilpasning eller hensynet til transaksjonsprinsippet. Endelig løsning bør således vurderes i lys av regnskapslovutvalgets arbeid.

Fordeling av anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning på anskaffede eiendeler, og overtatte forpliktelser og betingede forpliktelser

Omtalen av ovennevnte tema er til dels rotete hva gjelder beskrivelsen av innregning og måling. Det bør derfor vurderes å legge inn overskrifter som klargjør om bestemmelsene omtaler innregning eller måling. Innregning bør omhandles før målebestemmelsene.

Etter punkt 19.14N skal alle eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser som tilfredsstiller innregningskriteriene, innregnes til virkelig verdi med to unntak. Disse to unntakene (utsatt skatt og ytelser til ansatte) er egentlig ikke unntak fra innregning, men unntak fra måling.

Etter måleunntakene i 19.14N kommer innregningskriteriene i 19.15:

- For immaterielle eiendeler og betingede forpliktelser er innregningskriteriet at virkelig verdi kan måles pålitelig
- Øvrige eiendeler og forpliktelser har i tillegg krav til sannsynliggjøring av strøm av økonomiske fordeler/ressurser til/fra foretaket.

I 19.14N vises det til innregningskriteriene for betingede forpliktelser i 19.20. Hvorfor vises det til 19.20? Innregningskriteriene for betingede forpliktelser følger av 19.15c.

For immaterielle eiendeler er innregningskriteriet som nevnt at virkelig verdi kan måles pålitelig, jf. punkt 19.15(c). I tillegg er det gitt et særnorsk unntak fra innregning i 19.15N: «Unntak fra innregning for immateriell eiendel dersom *verdsettelse er vanskelig* og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra *kost-nytte*». Vi stiller spørsmålsteget ved behovet for et særnorsk unntak for immaterielle eiendeler. Vi stiller også spørsmål ved om det særnorske unntaket i 19.15N er ment som to krav, eller om kostnytte er en ekstra forenklingsadgang. - ref. vår kommentar til 18.8N.

I tillegg henger ikke plasseringen av innregningsunntaket for immaterielle eiendeler i 19.15N godt sammen med 19.14N, hvor det kreves innregning til virkelig verdi for *alle* poster med unntak av skatt og ansattytelser (unntak for måling), og med unntak for innregning av betingede forpliktelser som ikke kan måles pålitelig (unntak fra innregning i 19.14N via 19.20). 19.14N har ingen innregningsunntak for immaterielle eiendeler og synes ufullstendig i så måte.

Det følger videre av punkt 19.14N at overtakende foretak skal fordele anskaffelseskost på *overtakelsestidspunktet*. Vi kan ikke se at det er åpnet for *verdimåling på tidligere tidspunkt* av praktiske grunner (som tillatt etter NRS 17 når det ikke er indikasjoner på vesentlige verdiendringer). Det bør vurderes om dette egentlig innebærer en innstramming.

Det er for øvrig ingen særskilt omtale av hva kravet til å fordele anskaffelseskost på overtakelsestidspunktet betyr i relasjon til fusjon. For fusjon etter aksjelovgivningen ligger det en lengre prosess til grunn for vedtakelse og ikrafttredelse av en fusjon. Dette innebærer blant annet forhandlinger om bytteforhold, inngåelse av fusjonsplan, generalforsamlingsbeslutninger, meldinger til foretaksregisteret, kreditorvarsel og evt. konsesjoner. Det er et klart behov for nærmere veiledning av hvordan overtakelsestidspunktet skal fastsettes ved fusjon.

Overtatte eiendeler og forpliktelser skal etter 19.14N måles til *virkelig verdi*, med unntak av ytelser til ansatte og utsatt skatt. Ny NRS har ikke veiledning til hvordan virkelig verdi skal fastsettes for de øvrige postene, slik NRS 17 har. Det bør vurderes om det er behov for videreføring. Dette gjelder finansielle eiendeler, fordringer, beholdninger, fast eiendom, utleiekontrakter, leieforpliktelser, immaterielle eiendeler og forpliktelser, samt aksjebaserte avlønningsordninger. Fjerning av veiledning gir ikke nødvendigvis en bedre løsning, men er gjort ut fra mandatet og internasjonal tilpasning. Generelt er mindre veiledning ikke forenklende. Mindre veiledning kan gi dårligere sammenlignbarhet, men veiledningene har ikke vært oppfattet som unntak fra virkelig verdi. Det bør vurderes om tilpasning til IFRS for SMEs skal være avgjørende og om veiledning av virkelig verdi generelt er god nok i ny NRS. Det bør i det minste tas inn en definisjon av virkelig verdi, helst også noe mer prinsipiell veiledning.

Goodwill måles kun til overtakende selskaps andel, ikke lenger full goodwill. Vi støtter forslaget.

Midt i underkapitlet om fordeling av anskaffelseskost kommer en beskrivelse av hvordan det overtatte foretakets resultat etter overtakelsestidspunktet skal inkorporeres. Dette punktet (punkt 19.16) anses svært språklig tungt, og vi oppfatter at situasjonen som beskrives gjelder situasjonen *etter* oppkjøpet.

Deretter diskuteres plutselig kontroll i punkt 19.17. Hvorfor ligger diskusjon av kontroll i dette kapitlet? Første setning i dette punktet angir at «*Anvendelsen av oppkjøpsmetoden begynner fra overtakelsestidspunktet som er tidspunktet da det overtakende foretaket oppnår kontroll over det overtatte foretaket.*» Tilsvarende innhold er allerede angitt i 19.7, med unntak av selve definisjonen av overtakelsestidspunktet, som ligger i 19.3. Kontrolldiskusjonen hører for øvrig hjemme i kapittel 9, jf. 9.18. Kontroll er dessuten definert i ordlisten og bør avmerkes med fet skrift.

Punkt 19.18 er også svært tung språklig sett og bærer preg av oversettelse. I 19.18 angis det for øvrig at 19.14 N er en innregningsbestemmelse. Som nevnt over stemmer ikke dette lenger etter unntakene som er lagt inn. Vi presiserer igjen at alle innregningsunntakene bør samles på ett sted eller i det minste tydeliggjøres ved hjelp av underoverskrifter.

Vi støtter forslaget om at endelig tilordning må skje innen 12 måneder etter overtakelsestidspunktet, jf. 19.19.

Vi kan ikke se at det er gitt noen veiledning om behandlingen av aksjer som overdragende selskap har i overtakende selskap på overtakelsestidspunktet (egne aksjer). Det er åpenbart behov for veiledning på dette punktet.

Betingede forpliktelser

Betingede forpliktelser skal bare innregnes hvis virkelig verdi kan måles pålitelig, jf. punkt 19.15 og 19.20. Vi oppfatter at dette er en endring fra god regnskapsskikk som ikke er omtalt i høringsbrevet. Det bør spesifiseres hva som skal til for at virkelig verdi ikke kan måles pålitelig. Normalt vil usikkerhet hensyntas i målingen. Punkt 19.20 henviser til 19.14 N, men vi oppfatter at 19.15 er en bedre referanse.

Goodwill

Det er angitt at foretaket skal avskrive goodwill etter en fornuftig avskrivningsplan over dens utnyttbare levetid, ved å følge prinsippene i nr. 18.19N-18.24. Det bør vurderes om det ikke er hensiktsmessig med en henvisning til 19.28N som krever at avskrivningsplan lenger enn fem år skal begrunnes og at det eventuelt tas inn i standardteksten at fem år er presumpsjon.

For øvrig er det en skrivefeil i 19.22N «er det *er* adgang til»

Opplysninger

Det videreføres ikke noteopplysninger om justering av anskaffelseskost, endringer i betinget vederlag og foreløpig innregning. Vi oppfatter at dette er nyttig informasjon for regnskapsbrukerne.

Det skal iht. punkt 19.25(a)N gis opplysninger om navnene på eller beskrivelser av de sammensluttende foretakene eller virksomhetene. Innmatskjøp og fusjon av enkelteideler bør også reguleres.

Notekravet i punkt 19.25(e) om beløp som er innregnet for hver klasse av det overtatte foretakets eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser, samt goodwill, er foreslått å utgå pga. forenkling. Selv om dette kravet ikke finnes i NRS 17 i dag, er dette informasjon som regnskapsprodusenten uansett har tilgjengelig. Vi ser derfor ikke noen god grunn for å fjerne kravet som følger av IFRS for SMEs.

Punkt 19.27N angir at goodwill skal spesifiseres for hver enkelt virksomhetssammenslutning. Det bør fremgå at goodwill også skal spesifiseres ved kjøp av datter uten virksomhet, jf. punkt 19.2N og ved fusjon av enkelteideler.

Det er for øvrig en skrivefeil i setningen: «*et foretak skal spesifiseres*».

Kapittel 20 – Leieavtaler

Generelt

Vi har lett etter definisjoner på en del sentrale begreper som eksempelvis definisjonen av «minsteleie» og «leieperiode», men uten å finne dette definert. I så fall er det vanskelig å se for seg hvordan kapittelet kan anvendes i praksis uten presise definisjoner av helt sentrale og avgjørende begrep? Kapittelet må gjennomgå med tanke på å sikre at alle nødvendig begreper er presist definert.

Kapitlets virkeområde

Det fremstår uklart når bestemmelsen i 20.1(e) kommer til anvendelse (se forøvrig våre kommentarer til kapittel 12.3).

Vi kan ikke se grunnlag for at pkt. 20.3 skal gi opphav til endring i praksis under GRS, jf. høringsbrevet. Substansen i en avtale er også under gjeldende praksis avgjørende for om en avtale regnskapsføres som leieavtale. Det er imidlertid synd at referansen til IFRIC 4 i NRS 14 foreslås fjernet. Per i dag ses det hen til veiledningen i IFRIC 4 i vurdering av substansen i en avtale. Her foreslås det derfor redusert veiledning. Det er ikke forenkende å fjerne veiledning uten at det eventuelt følges opp med ny forenklet veiledning. I praksis vil det antagelig fremdeles bli sett hen til IFRIC 4, men slettingen av referansen til IFRIC 4 kan usikkerhet ved om det er tillatt å se hen til IFRIC 4, og evt. i hvilken grad den kan vektlegges. Vi anbefaler derfor at veiledningen i IFRIC 4 videreføres, enten som en henvisning, eller ved at hovedtrekkene i IFRIC 4 legges inn som veiledning i den nye standarden.

Leietakers finansregnskap - finansielle leieavtaler

Førstegangsinnregning

Av pkt. 20.9 fremgår det at virkelig verdi skal benyttes dersom denne er høyere enn nåverdi av minsteleien. Det bør vurderes hvordan dette prinsippet står seg i forhold til regnskapslovens transaksjonsprinsipp.

Punkt 20.5(b) anvender begrepet «rimelig sikkert». Som nevnt under våre kommentarer til sikringsbokføring i kapittel 12, definerer ordlisten til ny Norsk Standard «rimelig sikker» som «betydelig mer sikkert at noe inntreffer enn ikke». NRS 14 viser til NRS 13 for definisjon av «rimelig sikker», som angir dette som intervaller over 90%. Den nye definisjonen tolker vi som en lemping av sannsynlighetskravet relativt til gjeldende skikk.

Leietakers regnskap – etterfølgende måling

I pkt. 20.11 bør det finnes et alternativt begrep til «gjenstående saldo».

Utleiers finansregnskap - operasjonelle leieavtaler

Innregning og måling

Vi kan vanskelig se at unntaket i punkt 20.27N innebærer en vesentlig forenkling. Vi stiller derfor spørsmål ved grunnlaget for et avvik mot IFRS for SMEs på dette punktet.

Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Førstegangsmåling

Punkt 21.7 (b) anvendelse av vektet forventningsverdi også i situasjoner med én enkelt plikt.

- Vi mener dette utgjør en klar innstramming i forhold til dagens NRS 13, og gjeldende praksis. Vi oppfatter videre at dette punktet ikke representerer en forenkling. Med tanke på standardens målgruppe er det ikke usannsynlig at angivelse av ulike sannsynligheter kan bli praktisert både vilkårlig og lite fundert. Med bakgrunn i målgruppen og den overordnede målsetningen om forenkling, anbefaler vi å videreføre prinsippene i NRS 13 på dette området.

Punkt 21.8(N) om gevinster fra forventet avhending av eiendeler ved måling av avsetning for restruktureringsutgifter.

- Vi mener det ikke er behov for å videreføre dette punktet fra gjeldende god regnskapsskikk. Vi synes ikke det er opplagt at sammenstillingsprinsippet forhindrer fjerning av dette punktet.

Oversettelse av begrepet «*virtually certain*».

- I punkt 21.9 og 21.13 samt i 2.38 er begrepet oversatt med «*så godt som sikkert*». Samme norske begrep benyttes også i punkt 17.25, men da ut fra annet engelsk begrep. Dette skaper usikkerhet om det norske begrepet bør og/eller skal ha samme forståelse i alle de ulike punkter begrepet anvendes. Vi oppfatter at det er behov for en definisjon av begrepet og at man revurderer om det er fornuftig å anvende samme norske begrep for oversettelse av ulike engelske begrep.

Vedlegg til kapittel 21 - Eksempler:

I eksempel 21A.3 anvendes begrepet «*restruktureringer*» i overskriften, mens det i den underliggende teksten anvendes begrepet «*omstrukturering*». Vi mener at begrepet «*restrukturering*» bør anvendes konsistent.

I eksemplene 21A.4 og 21 A.5 behandles henholdsvis garantiavsetning/returrett som avsetning og som ikke utsatt inntekt. Vi oppfatter at dette trolig ikke er forenlig med regnskapsloven. Ut fra beskrevet metode i dette eksemplet vil dette medføre at marginen tas upfront i stedet for når garantiarbeider gjennomføres eller vare returneres. Både ut fra regnskapsloven og gjeldende praksis anser vi at det er et bedre prinsipp å videreføre anvendelse av uopptjent inntekt inntil eventuell lovendring foreligger.

Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital

I det følgende kommenterer vi på de regnskapsmessige forhold vi har identifisert. Vi har ikke vurdert eventuelle juridiske sider ved høringsforslaget.

Klassifisering av et instrument som forpliktelse eller egenkapital

Vi antar det har falt ut et «bare» i siste setning under pkt. 22.4b.

I lys av høringsbrevet stiller vi spørsmål ved om de praktiske konsekvensene av regelverket er undervurdert, både med tanke på kompleksitet og regnskapsmessige konsekvenser. I denne sammenheng minner eksempelvis om at det i praksis er relativt vanlig å finne skrevne salgsopsjoner over minoritet i aksjonæravtaler i unoterte konsern. Høringsutkastet gir minimalt med veiledning til regnskapsføringen på dette området. Vi minner forøvrig om at det her foreslås å innføre et regelverk som er svært omstridt, hvor det eksisterer ulik praksis under full IFRS, og hvor IFRS-IC/IASB har brukt flere år på å forsøke å finne løsninger uten hell. Dette er bare ett eksempel på konsekvenser av regelverket.

Prinsipielt er vi ikke enige i at det gis unntak for særskilte bransjer (i dette tilfellet samvirkeforetak). Om det identifiseres behov for unntak, bør det gjøres en grundig vurdering av konsekvensene av å gjøre et generelt unntak. Om konsekvensene av et generelt unntak kan forsvares, så bør det gis generelt unntak og ikke unntak for spesielle interessegrupper eller bransjer.

Opprinnelig utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter

Vi oppfatter at ordlyden i pkt. 22.7N og 22.8N, i kombinasjon med ordlyden i kapittel 11 pkt. 11.36 - 11.38, skaper usikkerhet ved om høringsforslaget åpner for å konvertere gjeld til egenkapital til pålydende. Vi anbefaler at dette klargjøres eksplisitt. Vi minner om at under full IFRS vil konvertering av gjeld til egenkapital (med noen eksplisitt angitte unntak), gjennomføres til virkelig verdi (IFRIC 19), og at IFRS for SMEs bygger på full IFRS.

Konvertibel gjeld og lignende sammensatte finansielle instrumenter

Separat regnskapsføring av forpliktelsesdel og egenkapitaldel av sammensatte finansielle instrumenter vil medføre at utsteder får presentert riktigere finanskostnad, enn det som er tilfelle per dag, hvor tegningsrettene typisk ikke skilles ut fra gjeldsinstrumentet. Egenkapitalelementet vil også bli presentert som egenkapital og ikke gjeld, noe som i større grad reflekterer substansen i instrumentet. På den annen side er endringene klart kompliserende sammenlignet med dagens praksis. For det første må det vurderes om tegningsrettene er egenkapital eller gjeld. Her bygger IFRS for SMEs på IAS 32. Erfaringer fra bruk av IAS 32, viser at dette regelverket kan være komplekst og utfordrende å anvende i praksis (avgrensning mellom gjeld og egenkapital for tegningsrettene). Det synes ikke å bli mindre utfordrende under ny Norsk Standard hvor regelverket i IAS 32 langt på vei kopieres, men uten å ta med veiledningen i IAS 32. For det andre må forpliktelsen måles til virkelig verdi (egenkapitalen er residual). Det er ikke uten videre enkelt å estimere virkelig verdi av en forpliktelse i mange tilfeller. Basert på en totalvurdering støtter vi imidlertid det som foreslås, men har følgende kommentarer;

- Vi forstår punkt 22.13 slik at det bare er plikt til å skille ut tegningsretter i de tilfeller hvor tegningsrettene tilfredsstiller definisjonen på egenkapital, jf. definisjon i vedlegg til høringsutkastet. I de tilfellene egenkapitaldefinisjonen ikke er tilfredsstilt, beholdes tegningsrettene som en del av forpliktelsen, og skilles derfor ikke ut og regnskapsføres separat. Om dette ikke har vært hensikten, så må det avklares. Uansett, bør regnskapsføring av tegningsretter som ikke tilfredsstiller egenkapitaldefinisjonen klargjøres eksplisitt.
- I punkt 22.15 fremgår det at differansen mellom forpliktelsesdelen og beløpet til utbetaling ved forfall, skal innregnes systematisk ved bruk av effektiv rente-metode. Tilsvarende som i kapittel 11 bør det klargjøres at også lineær amortisering er tillatt. Vi ser ikke grunnlag for å tillate lineær metode i kapittel 11, men ikke i dette kapittelet.

Utdeling til eiere

Vi konstaterer at høringsbrevet legger til grunn at regnskapsføring av fisjoner kan innfortolkes i kapittel 22, og at bruk av punkt 22.18 på fisjoner innebærer regnskapsføring til virkelig verdi.

Vi mener det er helt *åpenbart* at kapittel 22 ikke gir tilstrekkelig veiledning for regnskapsføring av fisjon, og avventer nærmere vurdering når nytt kapittel 101 blir sendt på høring. Vi viser til våre kommentarer under S14 vedrørende regulering av fisjon.

Ikke-kontrollerende eierinteresse og transaksjoner med aksjer i et konsolidert datterforetak

Vi viser til omtale av begrepsbruk for «*ikke-kontrollerende eierinteresse*» i kapittel 5 og kapittel 9. Dette gjelder tilsvarende for kapittel 22.

Punkt 22.19 omhandler endret eierandel i datterselskap beskrevet som «endringer i morforetakets eierinteresse i et datterforetak som ikke medfører tap av kontroll». Vi mener denne omtalen burde komme tydeligere fram i kapittel 9, og ikke bare som nå hvor det i kapittel 9 henvises til 22.19 og 22.19N i fotnote.

Ved endringer i eierandel i datterforetak skal det ut fra siste setning i pkt. 22.19 «*heller ikke innregnes endringer i den balanseførte verdien av eiendeler (inkludert goodwill) eller forpliktelser*». Denne ordlyden henger dårlig sammen med etterfølgende ordlyd i punkt 22.19N, hvor det fremgår at mor «*kan innregne ny goodwill*».

Dette synes for øvrig å være en endring fra eksisterende god regnskapsskikk som ikke er identifisert i høringsbrevet. Etter NRS 17 er det ikke valgfritt om ny goodwill skal måles når goodwill kun er regnskapsført med majoritetens andel på kontrolltidspunktet. Vi stiller spørsmål ved om det er ønskelig med to løsninger på dette spørsmålet. Ut fra forenklingshensyn og et ønske om harmonisering mot IFRS for SMEs, kan det argumenteres med at adgangen til å beregne ny goodwill etter kontrolltidspunktet tas bort. Samtidig ser vi at det kan ha uønskede konsekvenser for egenkapitalen dersom det ikke er adgang til å innregne ny goodwill i slike situasjoner.

Kapittel 23 – Inntekter

Virkeområde

Gaver omfattes ikke av virkeområdet til kapittel 24. Det er heller ikke omhandlet kapittel 23 Inntekter. Det er vår erfaring at dagens veiledning om tilskudd og gaver i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* brukes bl.a. i situasjoner hvor det må skilles mellom gave og egenkapitalinnskudd ved generasjonsskifter. Det ville være nyttig om det ble videreført en form for veiledning på området. Vi oppfordrer derfor NRS til å vurdere om noe av veiledningen på området bør videreføres. I denne sammenheng viser vi også til våre kommentarer til kapittel 11 i relasjon til ny veiledning om fraregning av forpliktelser.

Veiledning

NRS etterlyser innspill på om det er flere eksempler som burde vært videreført i ny Norsk Regnskapsstandard fra eksisterende veiledning for inntektsføring. Vi mener flere av eksemplene i gjeldende veiledning med fordel kan videreføres. I vedlegg 4 har vi lagt ved en liste over de eksemplene vi mener bør kunne videreføres.

Måling av driftsinntekter

I punkt 23.3 siste setning, mener vi at ordet «*inkludere*» kan misforstås, og at dette heller bør erstattes med «*hensyntas*».

I punkt 23.5 brukes begrepet «*Når strømmer av kontanter eller kontantekvivalenter (...)*». Dette fremstår håpløst tungt tilgjengelig og bør erstattes med «*innbetalinger*»

Begrepet «*lignende art og verdi*» i 23.6 (a) bør defineres.

Varesalg

Punkt 23.13 angir at avsetning for returer skal innregnes i samsvar med kapittel 21. Dette kan forstås slik at det generelt skal foretas inntektsføring av alle varer, også de som forventes returnert, men at det foretas en kostnadsavsetning etter kapittel 21 for forventede returer. Vi antar dette ikke har vært hensikten og anbefaler at ordlyden i punkt 23.13 klargjøres/nyanseres for å unngå misforståelser på området. På dette området anbefaler vi for øvrig at det vurderes ytterligere veiledning i vedlegg til standarden (ut over eksempel 3).

Opplysninger

Begrepet «*virksomhetsområde og geografisk marked*» i punkt 23.30N bør defineres i ordlisten.

Kapittel 24 - Offentlig tilskudd

I kapittel 24 videreføres bestemmelsene i NRS 4 om klassifisering og innregning og måling. Det foreslås derfor betydelige avvik mot IFRS for SMEs. Under gjeldende regnskapslov mener vi det er en fornuftig løsning å videreføre gjeldende regulering av offentlige tilskudd, men at mer av veiledningen i NRS 4 bør videreføres. Spesielt savner vi veiledningen knyttet til

klassifisering av driftstilskudd versus investeringstilskudd, samt presentasjon av driftstilskudd i resultatregnskapet. Vi foreslår derfor at veiledningen i NRS 4 videreføres.

Kapitlets virkeområde

Bruk av begrepet «*offentlige myndigheter*» i punkt 24.1 og 24.2 kan reise tvil om avgrensningen til hva som skal anses som offentlig myndighet, f. eks. hvor et statsaksjeselskap forvalter tilskuddsvirksomheten. Vi anbefaler at det tas inn en veiledning eller definisjon som avgrenser innholdet i begrepet «*offentlige myndigheter*».

Innregning og måling

Fjerningen av muligheten til bruttoføring i punkt 24.4N-C, kan være problematisk for offentlige virksomheter som har store investeringer som helt eller nesten helt er finansiert gjennom offentlige tilskudd. Dette kan blant annet gjelde helseforetak. Vi anbefaler derfor at bruttoløsning i NRS 4 opprettholdes som et alternativ i den nye norske standarden.

Kapittel 25 – Låneutgifter

Kapitlets virkeområde

Punkt 25.1 c) om valutakursdifferanser fremstår vanskelig tilgjengelig. Det er ikke intuitivt opplagt hvilke valutaeffekter som kan tas hensyn til i beregningen av låneutgifter slik punktet er formulert i høringsutkastet. Vi mener derfor at det er nødvendig å utdype punktet nærmere.

Kapittel 26 – Aksjeverdibasert betaling

Generelt

Fra høringsnotatet fremgår det at kapittelet er basert på de samme prinsippene som i IFRS 2, men gjort enklere språklig sett, samt at det gis mindre veiledning. Etter vår mening vil utelatelse av veiledning ikke nødvendigvis være likestilt med forenkling, snarere tvert imot. Mye av veiledningen som er tatt ut er også relevant i praksis. I tillegg er flere problemstillinger ikke behandlet (som for eksempel oppsigelse ved oppgjør og situasjoner der ny kontrakt erstatter gammel kontrakt). På enkelte områder stiller vi derfor spørsmål ved om kapittelet «står på egne ben», og forventer at det i praksis vil bli sett hen til IFRS 2 i de tilfellene kapittel 26 mangler veiledning.

Kapitlets virkeområde

Kapitlets virkeområde er svært vidt og videre enn det vi finner i IFRS 2 og NRS 15A. Vi registrerer at kontinuitetsfusjoner er unntatt virkeområdet via fotnote 91, men ut over dette, er det svært få unntak for aksjebaserte betalingstransaksjoner (ut over det som kan tolkes ut av begrepene «*varer*» og «*tjenester*»). Virkeområdet bør derfor gjennomgås grundig med tanke å vurdere konsekvenser, og eventuelle behov for endringer i virkeområdet for egenkapitaltransaksjoner generelt, og konserninterne omorganiseringer spesielt.

Virkeområdet bør også generelt klargjøres med hensyn til om standarden er relevant å anvende i forbindelse med virksomhetssammenslutninger. Vi minner i denne sammenheng om at IFRS 2 har eksplisitt unntak fra virkeområdet på dette området.

Innregning

I 26.3 har «aksjeverdibasert betalingstransaksjon» falt ut. Pkt. 26.3 skal lyde «*Et foretak skal innregne varer eller tjenester i en aksjeverdibasert betalingstransaksjon når foretaket mottar disse.*»

Pkt. 26.5 siste punktum bør endres fra «...*økning i egenkapital eller av forpliktelsen.*» til «...*økning i egenkapital eller forpliktelser.*» slik at den blir konsistent med formuleringen i 26.6.

Målingsprinsipp

Vi registrerer at begrepet «sosiale avgifter» benyttes uten at begrepet er videre definert. Det bør avklares eksplisitt at «arbeidsgiveravgift» omfattes av dette begrepet.

I punkt 26.8N bør regnskapsføringen av arbeidsgiveravgift eksplisitt klargjøres (gjerne i form av et eksempel). Her bør det klart fremgå at arbeidsgiveravgift kan estimeres basert på egenverdien av tildelte opsjoner og at forpliktelsen kan bygges opp over innvinningsperioden. Eksempel: dersom det gjenstår to av fire år i innvinningsperioden, så bør det angis at sosiale avgifter (forutsatt 14,1%) innregnes som en forpliktelse med $([2 / 4 \text{ år}] * 14,1\% * \text{egenverdi (eventuelt virkelig verdi)})$ på rapporteringstidspunktet. Tilsvarende kommentar er relevant knyttet til pkt. 26.14.

Konsernordninger

Iht. pkt. 26.16 åpnes det for at datterforetak kan innregne og måle kostnaden som er innregnet i konsernet basert på en rimelig fordeling. Som også nevnt i våre kommentarer til kapittel 28, bør det i denne sammenheng tas inn en presisering om at «*rimelig fordeling*» innebærer at fordelingen må grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Dette for å sikre at valgt metode tilfredsstiller selskapslovgivningen.

Myndighetspålagte ordninger

Vi stiller spørsmål ved om pkt. 26.17 er relevant for norske foretak. Om ikke, bør den fjernes.

Definisjoner

Vi mener at begreper som er definert i ordlisten, gjennomgående bør utheves i fet skrift i standarden. Dette kapitlet har flere eksempler på at begrep som er definert i ordlisten, ikke er uthevet i fet skrift. Dette gjelder eksempelvis begrepet «*tildelingstidspunktet*» i pkt. 26.8.

Flere sentrale begreper er ikke definert i standarden, men burde vært definert. Dette gjelder:

- Innvinningsbetingelse

- Markedsbetingelse
- Innvinningsperiode

Noteinformasjon

I 26.19 N-C benyttes begrepet «*rapporteringsperioden*». Her bør man benytte «*regnskapsåret*» som er samme begrep som benyttes i Regnskapsloven.

Kapittel 27 – Verdifall på eiendeler

I all hovedsak støtter vi ordlyden i dette kapittelet. Vi har imidlertid notert oss følgende kommentarer:

Indikasjoner på verdifall:

- Språket i pkt. 27.9 (b) kan forbedres (bærer preg av direkte oversettelse fra engelsk)
- Språket i pkt. 27.9 (c) kan forbedres (bærer preg av direkte oversettelse fra engelsk)
- Språket i pkt. 27.9 (f) kan forbedres (bærer preg av direkte oversettelse fra engelsk)

Bruksverdi – etter skatt beregning

Høringsutkastet pkt. 27.20N-A er endret til N-punkt for å åpne for beregning av bruksverdi etter skatt. Vi forstår at endringen er begrunnet i at det er enklere å beregne bruksverdi etter skatt. Det må gjerne åpnes for å gjøre beregningen etter skatt, men i så fall bør det presiseres at dette forutsetter at beregningen etter skatt ikke blir vesentlig forskjellig fra en beregning før skatt. Videre bør det presiseres at det bare helt unntaksvis blir riktig å basere kontantstrømmene etter skatt på forventet betalbar skatt, og at riktig skatt i kontantstrømmene i en etter skatt-beregning, forutsetter at skattegrunnlaget baseres på bruksverdi etter nedskrivning. Uten noen form for presisering av dette, gir standarden inntrykk av at det er akseptabelt å legge til grunn forventet betalbar skatt i kontantstrømmene, noe som gir dobbeltregning og i ytterste konsekvens vesentlig forskjellig nedskrivning sammenlignet med å gjøre beregningen før skatt. Det bør være rimelig åpenbart at en etter skatt-beregning ikke er spesielt forenkende.

Alternativt vil vi støtte at etter skatt-alternativet fjernes og at ordlyden i IFRS for SMEs beholdes. Tilsvarende som under full IFRS, ville vi med ordlyden i IFRS for SMEs akseptert at beregningen gjøres etter skatt, under forutsetning av det kan dokumenteres at beregningen ikke blir vesentlig forskjellig fra en beregning før skatt.

Bruksverdi – alternativ lånerente som diskonteringsrente

I punkt 27.20N-B videreføres muligheten til å bruke bruk alternativ lånerente som diskonteringsrente. Vi støtter ikke videreføring av dette alternativet. For det første er vi ikke kjent med at dette alternativet brukes i praksis. For det andre krever standarden at lånerenten justeres slik at den reflekterer renten foretaket måtte ha betalt for å fullfinansiere investeringen frem til slutten av investeringens økonomiske levetid (ofte tidsbegrenset durasjon). Dette kan

vanskelig heves å være en forenkling. De foretakene dette kan være relevant for, vil ha større forutsetninger for å beregne en WACC enn å justere denne lånerenten riktig. Unntaket kan derfor vanskelig hevdes å være en forenkling og foreslås fjernet.

Kapittel 28 - Ytelser til ansatte

Oppdatert versjon av IFRS for SMEs foreligger ikke pt, men ved utgivelse av ny norsk regnskapsstandard bør det etter vårt syn vurderes om de foreslåtte endringer i IFRS for SMEs skal hensyntas i de tilfeller endringen(e) er klargjørende eller anses å gi en bedre regnskapsmessig løsning. Vi ønsker særlig å rette oppmerksomheten mot endringen av punkt 28.30 hvor det for andre langsiktige ansattytelser reguleres at estimatavvik skal innregnes i resultatregnskapet og ikke i andre inntekter og kostnader. En slik endring vil også være i tråd med dagens praksis under GRS. Denne løsningen kan derfor alternativt presenteres som et N-punkt frem til man eventuelt foretar en offisiell oppdatering med basis i revidert IFRS for SMEs.

Fotnoter

Fotnoter som henviser til NRS (V) *Pensjonsforutsetninger* bør ikke ha nummerhenvisning, slik at det ved strukturelle endringer i veiledningen ikke kreves at standarden oppdateres tilsvarende. Generelt bør man vurdere om mer av fotnoteteksten kan innarbeides i Veiledning pensjonsforutsetninger og eller som N-punkt, slik at man reduserer omfanget av tekst i fotnoter direkte i standarden.

- Fotnote 98 og 99 kan utgå da begrepene er definert i ordlisten.
- Fotnote 105 fremkommer også av NRS (V) *Pensjonsforutsetninger*. Denne fotnoten kan derfor vurderes slettet.
- Fotnote 110 om fastsettelse av resultatstørrelsene ved periodens begynnelse eller ved periodens slutt: Den foreslåtte løsningen innebærer et prinsippvalg. Det bør presiseres at valgt metode er et prinsippvalg som gjelder for alle ordninger i foretaket.

Behov for utvidet ordliste på følgende punkter:

- Definisjon av rapporteringsperioden/balansedagen (punkt 28.1 og 28.4)
- Pensjonsmidler (punkt 28.15 (ikke definert i IFRS for SMEs, men i IAS19))

Innregning og måling - kortsiktig betalt fravær

Vi mener sykefravær for ansatte i Norge kommer inn under punkt 28.7, og foreslår derfor at «sykefravær» angitt under punkt 28.6 slettes.

Aktuarmessig verdsettingsmetode

For punkt 28.18 mener vi at siste del av setning i første avsnitt om bruk av påløpte ytelses metode bør slettes («...dersom det kan gjøre dette uten urimelige utgifter og anstrengelser»). Vi mener at bruk av påløpte ytelses metode kan benyttes i Norge uten urimelige utgifter og anstrengelser, og at det å beholde setningen vil kunne gi rom for ulik praksis på dette området.

Ved sletting av foreslått setning blir punktet trolig et (N)-punkt. Vi mener også at foreslått punkt 28.18 (N) slettes da vi oppfatter at anvendelse av denne løsningen vil kunne være i strid med regnskapsloven, noe også RSS angir i høringsbrevet. Vi mener det vil være inkonsistent å tillate anvendelse av unntaksregelen kun for ikke-norske ordninger. Utfordringen med hensyn til regnskapsloven foreligger uavhengig av om pensjonsordningene er norske eller ikke. De foreslåtte endringer vil også innebære at 28.19 blir overflødig. Denne mener vi derfor skal slettes.

Dersom RSS likevel velger å beholde 28.18-28.19, og dermed åpne for at måling kan skje uten å bruke påløpt ytelses metode for ikke-norske ordninger, vil det etter vår mening være behov for en definisjon av begrepet «uten urimelige utgifter eller anstrengelser». Begrepet er i dag ikke definert i høringsutkastet.

Netto ytelsesbasert pensjonseiendel

For punkt 28.22 om innregning av overdekning vil det etter IFRS for SMEs være naturlig å se hen til IFRIC 14 for en klargjøring av hva som er ment. For ny NRS er det ikke like opplagt at IFRIC 14 vil være aktuell tilleggsveiledning. Vi mener det derfor er behov for et eget N-punkt som klargjør forståelsen av punktets siste setning.

Kostnaden ved en ytelsesbasert pensjonsordning

Punkt 28.23 omfatter ikke omtale av innbetaling/dekning til en pensjonsordning fra de ansatte, kun innbetaling fra arbeidsgiver. En rekke norske ytelsesbaserte ordninger har egenandel fra de ansatte, særlig innen offentlig sektor. Vi mener derfor det er behov for en regulering av hvordan egenandeler fra ansatte skal behandles. Vi foreslår at slik regulering gjøres lik tilsvarende regulering i IAS 19.

Innregning – valg av regnskapsprinsipper

I punkt 28.24 bokstav b) vedrørende aktuarmessige gevinster og tap som føres mot andre inntekter og kostnader, mener vi det er behov for en presisering av at aktuarmessige gevinster og tap på et senere tidspunkt ikke skal resirkuleres over resultatet.

Med hensyn til avkastning mener vi det må tas inn en henvisning i punkt 28.25 c) til punkt 28.18.3.pkt for å tydeliggjøre at man med avkastning mener forventet avkastning.

Andre langsiktige ytelser til ansatte

Henvisningen i punkt 28.30 til 28.23 omfatter bare innregning og ikke måling. Vi mener det bør vurderes å ta inn et eget (N)-punkt om måling av slike ytelser, dvs. om måling skal være som for pensjonsytelser eller ikke. Dersom RSS ikke velger å endre punkt 30 slik vi anbefaler, vil det etter vår oppfatning være behov for regulering av hvordan diskonteringsrente skal fastsettes samt hvorvidt estimatavvik skal behandles tilsvarende som for pensjoner eller ikke.

Konsernordninger

I situasjoner hvor morselskapet forestår pensjonsytelser til ansatte i datterforetak åpner punkt 28.38 for en viss valgfrihet til hvordan beløp som skal kostnadsføres i regnskapene til datterforetakene skal beregnes. For å sikre at valgt metode tilfredsstiller selskapslovgivningen, er det etter vår oppfatning behov for en presisering av at «rimelig fordeling» innebærer at allokeringen må grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Problemstillingen antas ikke å være særlig aktuell for ordninger etter Lov om foretakspensjon eller lov om tjenestepensjon, idet det etter begge lovene kreves at det enkelte foretak som deltar i konsernordninger organisert i henhold til disse lovene skal ha separat avtale med pensjonsinnretningen for sine ansatte. Problemstillingen antas således kun å være aktuelt for ordninger i Norge som ikke er organisert etter disse lovene og for utenlandske ordninger.

Administrasjons- og forvaltningskostnader

Kapittel 28 omhandler ikke hvordan og når administrasjons- og forvaltningskostnader skal behandles. Vi mener det er nødvendig med en konkret angivelse av dette i ny NRS. Ut fra forenklingshensyn mener vi en slik angivelse bør innebære at slike utgifter kostnadsføres etter hvert som de faktureres fra pensjonsinnretningen samt at det angis at for udekkede ordninger så behøver ikke administrasjonskostnader å inngå i DBO.

Språklige korreksjoner

Begrepet «cost» i engelsk versjon av IFRS for SMEs er gjennomgående oversatt med «kostnad», noe vi mener ikke blir riktig. «Cost» er utgift på norsk (mens «» er kostnad).

Kapittel 29 – Resultatskatt

Generelt

Kapitlet er svært tungt tilgjengelig språklig og vanskelig å forstå. Vi tror det er vanskelig å anvende for regnskapsprodusentene for denne brukergruppen. Dette gjelder både begreper, språk, struktur og innhold, og er nokså gjennomgående for hele kapitlet.

Noe av grunnen til at kapitlet oppfattes som tungt tilgjengelig, kan også være at kapitlet ikke primært er skrevet ut fra et selskapsståsted, men mer ut fra beskatning på konsernnivå, jf. punkt 29.14. Dette bør åpenbart tilpasses brukergruppen.

Mange av begrepene bærer preg av oversettelse. For å bedre forståeligheten mener vi i stedet at de eksisterende begrepene fra GRS bør videreføres, herunder de som følger av regnskapslovens oppstillingsplan og er godt innarbeidet i praksis:

- Forpliktelse ved periodeskatt – endres til «Betalbar skatt» (jf. RL § 6-2)
- Eiendel ved periodeskatt – endres til «Skatt til gode»
- Forpliktelse ved utsatt skatt – endres til «Utsatt skatt» (jf. RL § 6-2)
- Eiendel ved utsatt skatt – endres til «Utsatt skattefordel (jf. RL § 6-2)
- Uutnyttede skattemessige underskudd – endres til «Underskudd til fremføring»
- Kostnaden ved skatt – endres til «Skattekostnad» (jf. RL § 6-1)

Det er ingen omtale av skatt ved konserndannelse, fusjon, fisjon og særskatteregimer. Vi mener det er et klart behov for slik veiledning. Det er særlig viktig å ha veiledning vedrørende konserndannelse, fusjon og fisjon, men også for særbeskatning og ikke minst sentrale nasjonale skatteregler som fritaksmetoden. Omtalen bør være tilpasset regnskapsføring av skatt i både selskapsregnskap og konsernregnskap.

Begrepet *skattepliktig resultat* bør endres til *skattemessig inntekt* flere steder:

- Punkt 29.2, 3. setning: «Periodeskatt er skatt som skal betales (forventes tilbakebetalt) for *skattepliktig resultat* (skattemessig underskudd) for inneværende periode eller tidligere perioder.»
- Punkt 29.4 «Et foretak skal innregne en forpliktelse ved periodeskatt for skatt som skal betales av *skattepliktig resultat*».
- Punkt 29.16 «som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller *skattepliktig resultat* (skattemessig underskudd)»
- Punkt 29.17Fb «om det er sannsynlig at foretaket vil få skattepliktige *resultater* før utnyttede skattemessige underskudd eller utnyttede skattemessige fradrag forfaller

Måling av periodeskatt og utsatt skatt

Periodeskatt og utsatt skatt skal måles ved bruk av skattesatser og skatteregler som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen, jf. punkt 29.6 og 29.18. Kan det gis mer konkret veiledning til hva dette betyr i Norge, eksempelvis «vedtatt av Stortinget»?

Vi støtter fjerningen av nåverdialternativet for måling av skatt, jf. punkt 29.23.

Fotnoter om fritaksmetoden

Vi mener vi at fotnote 120-122, samt nr. 124 om fritaksmetoden er for kategoriske, også sett i forhold til punkt 29.17J.

Punkt 29.15 angir i hhv d) og e) at midlertidig forskjell kan oppstå når skattemessig verdi av en eiendel er forskjellig fra dens balanseførte verdi, og når balanseført verdi av investeringer i datter, filial, TS eller FKV er forskjellig fra skattemessig verdi.

Punkt 29.16 angir at for skatteøkende midlertidig forskjeller knyttet til datter, filial, TS og FKV skal utsatt skatt innregnes i samsvar med nr. 29.17J (dvs. innregning unntatt når investor kan kontrollere reverseringen av den midlertidige forskjellen og det er sannsynlig at den midlertidige forskjellen ikke vil reversere i overskuelig framtid).

Fotnoten til 29.15 og 16 angir at «dette vil som hovedregel ikke gjelde investeringer som omfattes av fritaksmetoden». Vi oppfatter at fotnoten er for kategorisk og egnet til å misforstå. Det er innenfor fritaksmetoden fortsatt 3 % skatt på utbytte fra selskaper som ikke er datterselskaper i skattekonsern. For investeringer i TS / FKV kontrollerer ikke investor tidspunkt for reversering av MF og det er uklart om dette betyr at det ikke er unntak for utsatt skatt, med mindre det er *besluttet* salg.

Utsatt skatt på investering i deltakerlignede selskaper bør omtales særskilt.

Det er angitt i fotnote 125 i forbindelse med «Investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet» at «For investeringer som omfattes av fritaksmetoden skal det normalt ikke innregnes noen eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt, *hvis foretaket har til hensikt å selge investeringen*». De foregående fotnoter om fritaksmetoden inneholdt ikke «hvis foretaket har til hensikt å selge investeringen». Det er uklart for oss hva som ligger til grunn for denne forskjellen og hvordan skal dette forstås. Det bør videre spesifiseres hvilket tidsintervall som skal legges til grunn og om salget må være besluttet.

Vi mener brukeren av standarden trenger en samlet fremstilling av hvordan fritaksmetoden påvirker regnskapsføringen av utsatt skatt, og når utsatt skatt skal regnskapsføres for investeringer i datter, filial, TS og FKV, herunder deltakerlignede selskaper. Det er vanskelig for oss å se at en kan unnlate å kommentere norske skatteregler med begrunnelsen at de kan bli endret. Her bør brukerne settes i fokus.

Førstegangsinnregning av eiendel/forpliktelse som ikke er virksomhetssammenslutning

Vi støtter adgangen til å innregne utsatt skatt til nominell verdi også når det ikke overtas virksomhet, jf. punkt 29.16N.

Utnyttede skattemessige underskudd og utnyttede skattefradrag

Når et foretak har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, kan eiendel ved utsatt skatt innregnes hvis det foreligger en overbevisende begrunnelse for at det vil bli tilgjengelig tilstrekkelig skattepliktige inntekter, jf. punkt 29.17G. Vi stiller her spørsmålsteget ved oversettelsen av «convincing other evidence» som «overbevisende annen *begrunnelse*». Vi foreslår at dette endres til «overbevisende annet *bevis*».

Revurdering av uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt

Det fremkommer ikke klart om revurdering av utsatt skattefordel i overtakende selskap ved virksomhetssammenslutning skal resultatføres eller ikke. Dette har vært en forskjell mellom god regnskapsskikk og IFRS og bør klargjøres, jf. punkt 29.17H.

Eliminering av internfortjeneste

Det er angitt i høringsbrevet at kjøpende foretaks skattesats skal benyttes ved eliminering av internfortjeneste. Etter vår oppfatning er ikke dette lett tilgjengelig informasjon fra standarden. Etter punkt 29.20 måles «forpliktelse og eiendel ved utsatt skatt ved å benytte skattesatsen og den skattemessige verdien som er i samsvar med den forventede måten disse gjenvinnes eller gjøres opp på. Dersom den midlertidige forskjellen for eksempel oppstår fra en inntektspost som forventes å bli skattbar som kapitalgevinst i en framtidig periode, måles kostnaden ved utsatt skatt ved hjelp av skattesatsen for kapitalgevinst og den skattemessige verdien som er i samsvar med å gjenvinne den balanseførte verdien ved salg.»

Konsernbidrag

Vi støtter at det tas inn eksplisitt omtale av konsernbidrag, men vi mener at reguleringen også bør presenteres samlet og at den bør utvides, se flere kommentarer om dette i S15.

Motregning

Punkt 29.29N angir at motregning av periodeskatt eller utsatt skatt kan foretas dersom det skattepliktige foretaket «*har muligheter for skatteutligning ved konsernbidrag*». Det bør presiseres hvordan skal dette forstås, særlig om det er tilstrekkelig at selskapene er i samme skattekonsern eller om konsernbidrag faktisk må sannsynliggjøres konkret. Videre er det uklart om dette bare gjelde mor som har kontroll over beslutningen om utligning, eller om det skal gjelde alle selskaper i skattekonsernet.

Opplysninger

Punkt 29.32 c fra IFRS for SMEs er foreslått fjernet. Dette omfatter krav til opplysning om endringer i aktuelle skattesatser sammenlignet med forrige rapporteringsperiode. Vi ser ingen god grunn til at dette notekravet ikke skal videreføres.

I punkt 29.32(e) kreves det opplysninger om «eventuelt tidspunkt for reversering for skattereduserende MF». I IFRS for SMEs er det ikke krav til opplysning om *reversering*, men bare «*the expiry date of deductible temporary differences*». De norske opplysningskravene kan således anses å være strengere.

Enkelte andre språklige forhold

I punkt 29.2 bør «utsatt skatt» settes i kursiv, på lik linje med periodeskatt i setningen foran.

I punkt 29.17I (a) foreslås ordene «forekomst av» fjernet.

I overskriften over punkt 29.27 anbefales å bruke «totalresultatet» som i IFRS for SMEs («comprehensive income»), ikke «inntekter og kostnader».

Kapittel 30 - Omregning av utenlandsk valuta

Bestemmelsen i punkt 30.13N fritar foretaket fra å resirkulere valutakursdifferanser til resultat ved avhending av virksomhet. Vi støtter forenklingen. Endringen reiser imidlertid spørsmål vedrørende regnskapsføring av sikring av netto investering. For mer om dette, se vår kommentar til kapittel 12.

Bruk av presentasjonsvaluta som er en annen enn regnskapsvalutaen

Punkt 30.17N og 30.18N bruker begrepet «*finansiell stilling*»; vi anbefaler å heller bruke begrepet «balanse».

Kapittel 32 Hendelser etter balansedagen

Definisjon av hendelser etter balansedagen

Se vår kommentar til kapittel 10, hva angår begrepet «godkjent for offentliggjøring».

Innregning og måling - utbytte

I 32.8N nevnes ikke konsernbidrag som avgis. Vi mener at det bør klargjøres i fotnote at bestemmelsen også gjelder for konsernbidrag.

Opplysninger – tidspunkt for godkjennelse for offentliggjøring

I punkt 32.9 andre setning, står det at «dersom foretakets eier eller andre har myndighet til å endre finansregnskapet etter offentliggjøring, skal foretaket opplyse om dette». I Norge kan vi ikke se at det eksisterer tilfeller hvor andre har myndighet til å endre finansregnskapet etter offentliggjøring. Vi mener derfor det er unødig å ha med denne oversettelsen, da det skaper ekstra usikkerhet og er egnet til forvirring.

Vi er for øvrig generelt av den oppfatning at regulering som ikke er relevant for norske foretak, bør slettes da slike punkter er egnet til å skape unødvendig uklarhet.

Kapittel 33 Opplysninger om nærstående parter

Ingen kommentarer.

Kapittel 34 Spesielle aktiviteter

Ingen kommentar.

Vedlegg 4 - Eksempler som bør videreføres fra NRS (V) Regnskapsføring av inntekt

Punkt	Kommentar
7.1 Salg av varer	
7.1.1 Leveringsbetingelser	Bør videreføres
7.1.2 Levering som utsettes etter kjøpers ønske	Eksempel 1 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.1.3 Salg med forbehold om aksept	Eksempel 2 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.1.4 Returrett	Eksempel 3 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.1.5 Krav på ny vare, ikke reklamasjon	Videreføres ikke
7.1.6 Reklamasjon innenfor alminnelig garantiansvar	Videreføres ikke
7.1.7 Abonnement på tidsskrifter og lignende varer	Eksempel 10 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.2 Salg av tjenester	
7.2.1 Konsulentttjeneste, krav på vederlag oppstår time for time	Videreføres ikke
7.2.2 Konsulentavtale som løper over ett år, fast pris	Videreføres ikke
7.2.3 Avtale om utarbeiding av rapport fra konsulent	Videreføres ikke
7.2.4 Avtale hvor enkelthendelse er avgjørende for krav på vederlag (meglerprovisjon)	Videreføres ikke
7.2.5 Medlemskontigent	Eksempel 20 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.3 Royalty og lisensinntekter	Eksempel 26 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.4 Utleie, operasjonelle avtaler	Dekket av kapittel 20 i ny Norsk Regnskapsstandard, videreføres ikke
7.5 Prinsipal eller agent	
7.5.1 Megler/formidlingshonorar	Bør videreføres
7.5.2 Mobiloperatørs salg av ringetoner, spill og lignende	Bør videreføres
7.6 Salgsinsentiver	
7.6.1 Kvantumsrabatter	Bør videreføres
7.6.2 «Kjøp én, få rabatt på neste»	Eksempel 13 i ny Norsk Regnskapsstandard dekker dette, videreføres ikke
7.6.3 «Ta 2, betal for 1»	Bør videreføres

7.6.4 «Forskuddsbetal, og få én ekstra»	Bør videreføres
7.6.5 Lojalitetsprogrammer	Bør videreføres
7.7 Bytte	
7.7.1 Bytte av tomt mot leilighet – ulike eiendeler	Videreføres ikke
7.7.2 Bytte av annonse mot annonse – spørsmål om grunnlag for pålitelig måling	Videreføres ikke
7.8 Forsikringsoppgjør	
7.8.1 Skadeforsikring	Videreføres ikke
7.8.2 Avbruddsforsikring	Videreføres ikke
7.9 Salgsavtale med flere elementer	
7.9.1 Salg av tjeneste og tilhørende innsatsfaktorer	Ikke eksemplifisert i ny standard, bør videreføres
7.9.2 Samlet salg av to lignende tjenester – reklame i flere kanaler	Ikke eksemplifisert i ny standard, bør videreføres
7.9.3 Salg av mobiltelefon og abonnement. Tilordning basert på markedspriser	Ikke eksemplifisert i ny standard, bør videreføres
7.9.4 Salg av programvare og brukerstøtte. Tilordning basert på skjønn	Ikke eksemplifisert i ny standard, bør videreføres
7.9.5 Utvidet garanti. Tilordning basert på kostnad	Videreføres ikke
7.9.6 Utvidet garanti. Tilordning basert på residualverdi	Videreføres ikke
7.10 Enkelte transaksjoner mellom eier og foretak	
7.10.1 Utbytte – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden	Videreføres ikke
7.10.2 Konsernbidrag – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden	Videreføres ikke
7.10.3 Tingsuttak og tingsutdeling – regnskapsføring hos giver	Videreføres ikke
7.10.4 Tingsutdeling – regnskapsføring hos mottaker ved bruk av kostmetoden	Videreføres ikke
7.11 Tilskudd og gaver	Videreføres ikke
7.12 Gjeldsettergivelse	Videreføres ikke

	Om dette eksempelet videreføres, må eksempelet samordnes og avklares opp mot ny veiledning om fraregning av finansielle forpliktelser i kapittel 11.
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

