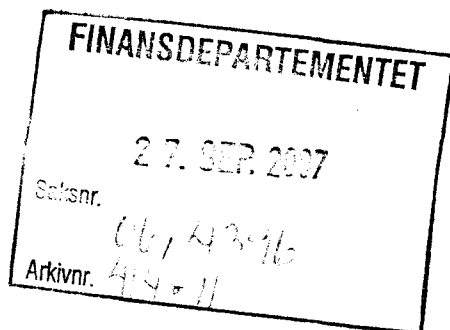


Finansdepartementet
Postboks 808 Dep
0030 OSLO



Den norske Revisorforening
SERVICEKONTOR

The Norwegian Institute of
Public Accountants

P.O. Box 5864 Majorstuen
N-0308 OSLO
Wergelandsveien 1
Telephone: +47 23 36 52 00
Fax: +47 23 36 52 02
firmapost.dnr@revisornett.no
www.revisornett.no

Oslo, 26.09.2007

Deres ref. 06/4396 FM EDK

Høring om forslag til forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 5. juli 2007 om forslag til forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

DnR er positiv til at det utgis en forskrift til erstatning for den gjeldende, og som gir utfyllende veiledning vedrørende hvilke noteopplysninger som skal gis. Vi anser også den angrepsvinkelen som er valg, der det tas utgangspunkt i hvilke opplysningskrav som kreves etter god regnskapsskikk (GRS) og inntas særlige tillegg for opplysninger som ikke er aktuelle etter GRS, som hensiktsmessig.

Forskriftens virkeområde

Det foreslås en vesentlig utvidelse av virkeområdet for forenklet IFRS ved at alle regnskapspliktige etter forslaget kan anvende forskriften i selskapsregnskapet, og ved at det åpnes opp for bruk av forenklet IFRS i konsernregnskapet til ikke børsnoterte foretak.

DnR er i utgangspunktet positiv til harmonisering med IFRS og mener at et mål på sikt må være å redusere antall regnskapsspråk. IASB har utgitt et høringsutkast til IFRS for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SME) som er en form for forenklet IFRS. Når endelig standard foreligger bør det vurderes hvorvidt denne kan være egnet for bruk også i Norge. Inntil denne standarden foreligger og vurderingen av egnethet for norske foretak er foretatt, er vi av den oppfatning at virkeområdet for forenklet IFRS ikke bør utvides. Dersom IFRS for SME er egnet for bruk i Norge, kan det være at utvidelsen av virkeområdet for forskrift om forenklet IFRS bare er aktuell for en kortere periode.

Fra et regnskapsbrugerperspektiv mener vi det er uheldig med utstrakt mulighet til valg mellom flere ulike regnskapsspråk da dette vil svekke sammenlignbarheten mellom ulike foretak. Vi mener likevel det er viktig å beholde virkeområdet til eksisterende forskrift da vi klart ser et behov for mulighet for samordning og forenkling i selskapsregnskapene til foretak som inngår i konsern der konsernregnskapet avlægges etter full IFRS. Vi kan imidlertid ikke se at det er noe stort behov for en slik mulighet for foretak som ikke inngår i et slikt konsern.

Differensiert forenklet IFRS – ulike notekrav til store/øvrige/små foretak

Det legges i foreslått forskrift opp til at noteopplysningskravene differensieres etter størrelsen på foretakene. Dette gjøres bl.a. ved at regnskapslovens kapittel 7, som skiller mellom små og øvrige foretak og gir store foretak enkelte utvidede krav, gjøres gjeldende. I forskriften legges det videre opp til differensiering når det gjelder opplysninger om fusjon, fisjon og nærstående parter.

En viktig del av forenklet IFRS er at kravene til noteopplysninger forenkles i forhold til full IFRS. Vi kan imidlertid ikke se noen gode argumenter for differensiert forenkling. Fra et brukerperspektiv er det en fordel med ensartede regler som sikrer sammenlignbarhet. Fra et produsentperspektiv kan ikke kostnadsaspektet tillegges like stor vekt som under GRS, i og med at det er frivillig å benytte forenklet IFRS. Vi mener derfor at minimumskravene til opplysning etter forenklet IFRS bør være mest mulig like for alle foretak som velger denne løsningen, uansett størrelse.

En detalj når det gjelder differensiering er at det i § 4-11 skilles mellom store og **øvrige** foretak. Siden øvrige foretak er et innarbeidet begrep i Norge som ikke inkluderer små foretak, oppstår spørsmålet om hvilke krav som gjelder for de små. I § 4-19 skilles det mellom store og **andre** foretak og vi går ut fra at det med andre foretak menes både øvrige og små. Det foreslås videre differensiering vedrørende fusjon og fisjon, men ikke for konserndannelse. Dersom det velges en løsning med differensiering bør det vurderes om dette også bør gjelde for konserndannelse.

Unntak fra IFRS 5 i konsernregnskapet

Vi mener primært at det ikke bør være anledning til å velge forenklet IFRS i konsernregnskapet, jf våre kommentarer over, og unntak fra IFRS 5 i konsernregnskapet vil i så fall ikke være aktuelt.

Dersom dette likevel tillates er vi skeptiske til å gjøre unntak fra IFRS 5 i konsernregnskapet. Høringsnotatet sier bl.a. om IFRS 5: ”IFRS 5 *Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet* kan nevnes som et eksempel på en standard hvor løsningene avviker fra god regnskapsskikk på alle tre områder; vurderingsregler, klassifisering og presentasjon.” I høringsnotatet argumenteres det videre for at behovet ”for unntak fra IFRS 5 er særlig aktuelt for foretak innenfor IFRS-rapporterende konsern. Vurderingene som gjennomføres på konsernnivå kan avvike fra vurderinger på selskapsnivå,(...) Det kan derfor være en betydelig forenkling å unnlate vurderinger som uansett reverseres på konsernnivå.”

Argumentasjonen for å gjøre unntak i konsernregnskapet er ikke like klar. Det argumenteres for at IFRS 5 først og fremst er en standard som regulerer presentasjon og at en minimumsløsning til notekrav i samsvar med NRS 8 anses tilstrekkelig.

Vi ser behovet for unntak i selskapsregnskapet i og med at vurderinger på selskapsnivå kan avvike fra vurderingen på konsernnivå, og at det kan argumenteres for at opplysninger gitt på konsernnivå gir tilstrekkelig informasjon. Vi kan imidlertid ikke se like gode argumenter for unntak i konsernregnskapet også tatt i betraktning at regnskapsloven § 3-9 kun hjemler unntak fra måle og innregningsreglene i særlige tilfeller.

Å unnta fra IFRS 5 i konsernregnskapet kan videre skape problemer for behandlingen av midlertidig eide datterselskaper i konsernregnskapet. Et spørsmål er om konsekvensen av unntaket fra IFRS 5 i konsernregnskapet medfører at midlertidige eide datterselskaper må

konsolideres inn (i og med at disse selskapene etter IFRS er å anse som datterselskaper).

Fritak fra IFRIC 4 i selskapsregnskapet for konserninterne avtaler

IFRIC 4 er en fortolkning av virkeområdet til IAS 17. Fortolkningen representerte en utvidelse av hvilke avtaler som omfattes av IAS 17 i forhold til hva man tidligere har lagt til grunn tidligere. Hovedformålet ved foreslått forenkling er at den regnskapspliktige ikke skal behøve å gjennomføre ressurskrevende vurderinger som reverseres eller elimineres i konsernregnskapet, noe vi i utgangspunktet mener er en fornuftig forenkling. Det gis imidlertid ingen unntak fra IAS 17 for konserninterne leieavtaler (da det heller ikke er unntak for dette i GRS). Dette kan derfor forstås slik at for konserninterne leieavtaler man vet er innenfor virkeområdet til IAS 17 må hovedregelen følges, men for konserninterne avtaler hvor man ikke vet hvorvidt man er innenfor virkeområdet gis det unntak. Vi er tvilende til om dette er en hensiktsmessig/mulig regulering og er av den oppfatning at det også vil være nødvendig med et unntak fra IAS 17 for å kunne unnta disse avtalene. Vi er derimot enige i at det gjøres unntak for slike avtaler i selskapsregnskapet.

Regnskapsføring av avgitt utbytte

Det gis kun unntak fra IAS 10 som omhandler regnskapsføring av avgitt utbytte. Det foreslås ikke unntak fra IAS 18.30 c) som regulerer inntektsføring av utbytte. Etter hva vi forstår er det særlig det å få anledning til å inntektsføre utbytte samme år som det foreslås i datterselskapet, dvs. mulighet til gjennomstrømming av utbytte, som har vært viktig for de regnskapspliktige. Det foreslåtte unntaket fra IAS 10 er etter vårt syn ikke tilstrekkelig for å oppnå dette.

Til slutt har vi en rekke mindre kommentarer knyttet til ordlyd, noteopplysningskrav, henvisningsfeil etc.

§ 3-1 nr 1:

Det er litt uklart hva denne bestemmelsen gir unntak fra. I og med at det er satt punktum etter ”*IFRS 1 nr. 10.*” kan det synes som at det gis unntak fra hele dette punktet. Dette blir i så fall et svært omfattende unntak og vi tviler derfor på om dette har vært meningen. Dersom det kun er ment å gi unntak fra det som utdypes i neste punktum, vil en mer hensiktsmessig regulering trolig være å gjøre unntak fra IFRS 1 nr. 17.

§ 3-1 nr 3 og 4:

Det er for oss uklart hva man ønsker å gjøre unntak fra i disse punktene. Det følger av IFRS 1 nr. 24 at den regnskapspliktige kan velge mellom a) eller b). Det fremgår også av punktet at: ”Et lignende valg er mulig for et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet som er førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn et foretak som har betydelig innflytelse eller felles kontroll over foretaket.” Dersom det er slik at valget som gjøres etter IFRS må gjelde alle postene, mens man ønsker å gi mulighet til å gjøre valget post for post i forenklet IFRS, må dette komme tydeligere frem.

§ 3-1 nr. 8:

Det foreslås at investering i TS og deltakelse i FKV kan regnskapsføres til anskaffelseskost i selskapsregnskapet. Vi foreslår at ordet ”anskaffelseskost” byttes ut med ”kostmetoden”. Kostmetoden er et begrep som også benyttes i IFRS. I IAS 27.4 forklares kostmetoden, og anskaffelseskost er kun utgangspunktet.

§ 3-2 nr. 4:

Avsnittet under punkt b) som starter med: "En kontrakt der punkt nr. II eller III. kommer til ...", tredje setning:

Det sies her at "Andre kontrakter der **punkt I** kommer til anvendelse, blir vurdert for å ..." (vår utheving). I tilsvarende punkt i IAS 39 henvises det til **nr. 5**, noe som skulle tilsi § 3-2 nr 4 a. i forslag til forskrift om forenklet IFRS. Er dette en bevisst forskjell eller en henvisningsfeil? Dersom det er en bevisst forskjell er vi litt usikre på hva som i så fall er konsekvensen.

I samme setning som kommentert ovenfor foreslår vi følgende tilføyelse:

"Andre kontrakter der punkt I. kommer til anvendelse, blir vurdert for å avgjøre om de ble inngått og fortsatt innehas med det formål å motta eller levere ikke-finansielle gjenstander i samsvar med foretakets eller ett eller flere konsernforetaks forventede innkjøps-, salgs- eller ..."

I § 3-2 nr 4 c., første setning henvises det til "bokstav b. I. eller II.,". I tilsvarende punkt i IAS 39 henvises det til "nr. 6 bokstav a) eller d)," noe som skulle tilsi "b. I. eller IV." i forslag til forskrift om forenklet IFRS. Er dette en bevisst forskjell eller en henvisningsfeil?

I § 3-2 nr 4 c., andre setning sies det at: "Dette gjelder allikevel ikke for konserninterne kontrakter." Burde det heller stå: "Dette gjelder allikevel ikke for konserninterne opsjoner.?"

§ 3-2 nr. 5:

Det foreslås å føye til et nytt punkt iii) under bokstav b). Etter vårt syn blir det noe merkelig ut fra sammenhengen i forskriftsbestemmelsen å sette dette inn som et nytt punkt iii), og vi foreslår at det heller tas inn som et eget avsnitt etter ii) med følgende tekst:

"Et foretak kan også bruke slik øremerking der i) eller ii) ovenfor kommer til anvendelse i et overliggende konsernregnskap."

§ 4-2 nr. 4:

Det er trolig en "i" for mye i andre setning.

§ 4-4. Noteopplysning om biologiske eiendeler

Det kreves i fjerde setning at det skal opplyses om periodens produksjonskvanta av **produkter produsert av** biologiske eiendeler. Selv om dette var fremmet som forslag i NOU 2003:23 er vi likevel usikre på om dette er en hensiktsmessig regulering. Et produkt produsert av biologiske eiendeler vil for eksempel være vin, ost etc og omfattes ikke av IAS 41, men av IAS 2. I IAS 41 kreves det noteopplysning om produksjonen av landbruksprodukter (jf IAS 41.46 b) ii)), hvor et landbruksprodukt er det innhøstede produktet fra foretakets biologiske eiendeler.

§ 4-6 Noteopplysning om anleggskontrakter

Her er det trolig en henvisningsfeil i nr 4. Det henvises til pkt. 1) og 2), mens de tilsvarende henvisningene i NRS 2.51 ville vært punkt 2) og 3).

§ 4-10. Noteopplysning om anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet

Dersom det skal gis opplysninger om *anleggsmidler holdt for salg*, må dette begrepet defineres all den tid det foreslås å gjøre unntak fra IFRS 5 både i selskapsregnskapet og konsernregnskapet.

§ 4-11. Noteopplysning om fusjon

Opplysningskravene i nr. 6 bør omskrives. Det er etter IFRS ikke anledning til å avskrive goodwill og det vil følgelig heller ikke være aktuelt å opplyse om avskrivningsplan. Videre eksisterer ikke begrepet "negativ goodwill" etter IFRS, og man bør derfor unngå dette begrepet.

Det er ikke tillatt etter IFRS å ta hensyn til sesongvariasjoner ved tilordning av anskaffelseskost. Kravet i nr. 8 bør følgelig fjernes.

Opplysningskravene i nr. 11 bør omskrives. Opplysningskravet bør samordnes med tilsvarende punkt i fusjonsstandarden da kontinuitetsunntak ikke er tillatt.

§ 4-14. Noteopplysning om inntektsskatt

I andre avsnitt nr. 2 kreves det opplysning om refusjon av skatt etter delingsreglene. Dette bør utgå.

I andre avsnitt nr. 3 skal skattekostnad skilles på ordinært og ekstraordinært resultat. Ifølge IAS 1.85 er det ikke lenger tillatt å føre ekstraordinære poster, så punktet bør omskrives. Det samme gjelder andre avsnitt nr. 4.

§ 4-16. Noteopplysning om konsernregnskap

Første avsnitt nr 1 bør omskrives da goodwill ikke kan avskrives etter IFRS og negativ goodwill ikke eksisterer.

Første avsnitt nr. 2, andre setning bør slettes. Det er ikke tillatt med forskjellige regnskapsprinsipper etter IFRS og opplysningen kan neppe bli aktuell.

Andre avsnitt nr. 7 bør omskrives hva gjelder negativ goodwill.

Andre avsnitt nr. 8 bør slettes da avskrivning av goodwill ikke er aktuelt.

Andre avsnitt nr. 9 bør omskrives/slettes. Det er ikke tillatt etter IFRS å sette av for restruktureringsutgifter som er en **følge av oppkjøpet**.

Andre avsnitt nr. 11: Det er ikke tillatt etter IFRS å ta hensyn til sesongvariasjoner ved tilordning av anskaffelseskost. Kravet i nr. 11 bør fjernes.

Tredje avsnitt nr. 4 må omskrives, da kontinuitet som følge av kontinuitetsunntak ikke er tillatt/aktuelt etter IFRS.

§ 4-19 Noteopplysning om fusjon

I andre avsnitt nr. 11 henvises det til NRS Fusjon pkt. 5. Det bør heller henvises til denne forskriften § 4-11 i og med at de norske regnskapsstandardene ikke gjelder for dem som benytter forenklet IFRS.

I tredje avsnitt henvises det tilsvarende til NRS Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Her bør det henvises til aktuelle retningslinjer i IFRS.


§ 4-20. Noteopplysning om nedskrivning av anleggsmidler

Nr. 4 andre setning bør slettes. Det er etter IFRS ikke tillatt å reversere nedskrivning av goodwill, så opplysningen blir neppe aktuell.

Vi beklager at svaret kommer litt etter vår forlengede frist.

Dersom det er behov for utdyping av våre innspill kan undertegnede eller Hege Korsmo Sæther kontaktes på telefon 23 36 52 00.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening


Per Hanstad
Adm. direktør


Harald Brandsås
Fagdirektør