



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

Telephone +47 21 09 21 09  
Fax +47 22 60 96 01  
Internet [www.kpmg.no](http://www.kpmg.no)  
Enterprise 935 174 627MVA

Finansdepartementet  
Att: Espen Knutsen  
Postboks 8008 Dep,  
0030 Oslo

Deres ref 06/4396 FM MHe

Vår ref

6. november 2006

### Høringsuttalelse - forslag til forskrift om forenklet IFRS

Vi vil med dette få komme med enkelte synspunkter på det nylig utsendte forslag til forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Vi håper at våre synspunkter vil bli vurdert selv om vi ikke er blant de opplistede høringsinstansene i Finansdepartementets utsendelse.

Innledningsvis vil vi gi uttrykk for at det tosporede system som følger av regnskapsloven, dvs at alle norske selskap, og konsern, kan velge å avlegge årsregnskap i samsvar med IFRS eller "tradisjonell norsk god regnskapsskikk", etter vår oppfatning er en god løsning. I tillegg til dette "rene" tosporede system åpner regnskapsloven for enkelte tilleggsmuligheter, bl.a. adgangen til avlegge årsregnskapet i samsvar med såkalt forenklet IFRS, jf regnskapsloven § 3-9 femte ledd.

Prinsipielt er vi av den oppfatning at det ikke bør utvikles en særnorsk "IFRS-løsning". Etter vår oppfatning bør IFRS-løsninger for norske selskap/konsern begrenses til standarder fastsatt av IASB, og implementert i norsk lov/forskrift. En særnorsk forenklet IFRS vil være ressurskrevende å utvikle og vedlikeholde. Videre vil en slik løsning innebære ytterligere ett regnskapsspråk, og vil, spesielt mht innregnings- og måleregler, bidra til en svekkelse av mulighetene for sammenlignbarhet mellom årsregnskap som etter vår oppfatning er uheldig. Følgen av dette synet er at vi, som et prinsipielt standpunkt, ikke støtter en særnorsk forskrift om forenklet IFRS. Når det er sagt, ser vi at det, inntil IASB har fastsatt en SME-standard, vil være formålstjenelig for norske selskap å kunne ha en overgangsløsning. Formelt vil imidlertid en slik særnorsk, forenklet IFRS-løsning være en "NGAAP-løsning"; sagt med andre ord – en særnorsk, forenklet IFRS er *ikke* IFRS. Vårt prinsipielle syn innebærer også at en norsk overgangsløsning, inntil IASB har fastsatt en SME-standard, etter vår oppfatning, i minst mulig grad bør avvike fra IFRS for så vidt gjelder innregning og måling.

Samlet sett støtter vi derfor i hovedsak en videreføring av det innholdsmessige i overgangsregelen om forenklet anvendelse av IFRS som forskrift etter regnskapsloven § 3-9 femte ledd. Vi er derimot uenige i forslaget for så vidt gjelder virkeområde. Dette vil bli nærmere kommentert nedenfor. Kommentarene i det følgende er til dels av prinsipiell karakter og ikke nødvendigvis uttømmende.

#### Offices in:

Oslo	Haugesund	Sandefjord
Bodø	Kristiansand	Sandnessjøen
Alta	Larvik	Stavanger
Arendal	Lillehammer	Stord
Bergen	Mo i Rana	Tromsø
Elverum	Molde	Trondheim
Finnsnes	Narvik	Tønsberg
Hamar	Røros	Ålesund

KPMG AS is a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative.

Statsautoriserte revisorer - medlemmer av Den norske Revisorforening

### Virkeområde

Vi ser ikke den faglige eller politiske begrunnelsen for at forenklet IFRS kun skal benyttes av den gruppen selskap som inngår i forskriftsforslagets § 1. Mange av selskapene som omfattes av § 1 vil være det mange ser på som "lokomotivene" i norsk næringsliv, for eksempel morselskapene i børsnoterte konsern. Videre er det utvilsomt at mange av datterselskapene i børsnoterte konsern er av betydelig størrelse. Dersom forenklet IFRS anses faglig tilfredsstillende for selskapene omfattet av § 1, bør løsningen faglig sett være tilfredsstillende også for øvrige selskap. I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) fremgår nettopp i pkt 3.4.6 at departementet legger vekt på at vedtatte IFRS gjennom IFRS-forordningen har fått status som de allment aksepterte regnskapsstandardene i Europa. Regnskapslovens § 3-9 femte ledd oppfatter vi videre dithen at det fra lovgivers side var et ønske om at alle norske selskap skal kunne anvende forenklet IFRS.

I forskriftsforslaget foreslås det å avvike fra "full IFRS" kun på to områder. Avvikene er klart definert og i samsvar med dagens praksis i Norge. Kun avviket ifht utbytte og konsernbidrag vil påvirke regnskapstallene og vil derved være enkle å korrigere for. De foreslåtte avvikene vil derved i seg selv ikke være noe argument for ikke å la flere selskaper omfattes av virkeområdet i forskriften. Det faglige innholdet i de foreslåtte avvikene er nærmere kommentert nedenfor.

Vi er derfor av den oppfatning at det bør åpnes for at forenklet IFRS kan benyttes i **alle** selskapsregnskap, uavhengig av eierforholdene, med mindre særregulering tilsier noe annet (eksempelvis krav om full IFRS i selskapsregnskapet for børsnoterte selskap som ikke er konsern dersom et slikt krav innføres (må vurderes av relevant instans)).

Videre mener vi at forenklet IFRS også bør kunne benyttes i **alle** konsernregnskap med mindre særregulering tilsier annet (eksempelvis full IFRS for de børsnoterte).

Skatterettslig kan vi heller ikke se at en slik adgang vil medføre spesielle problemer ettersom realisasjonsprinsippet ble innført i 2005. Selskapsrettslig vil det muligens kunne være behov for avklaring, bl.a. i fht fond for urealiserte gevinster. Behovet for en slik eventuell avklaring påvirkes, etter vår oppfatning, ikke av antallet selskap som får anledning til å benytte forenklet IFRS.

Etter vår oppfatning vil også den foreslåtte bestemmelse om virkeområde i § 1 i forslaget til forskrift, om en avgrensning av dette til selskap som er del av et IFRS-konsern, medføre en rekke problemstillinger. Vi har i de nedenstående kommentarer til de enkelte deler av bestemmelsen forsøkt å belyse dette.

**Til paragraf 1:**

- **til første ledd, bokstav b:**
  - Slik forskriftsteksten er formulert ser det ut til at kun datterselskap på første nivå omfattes av adgangen til å bruke forenklet IFRS i selskapsregnskapet, sagt med andre ord – det ser ikke ut til at datterdatterselskap osv omfattes. I den grad intensjonen i forslaget om at kun selskap i IFRS-konsern skal omfattes opprettholdes bør forskriftsteksten gjøres mer presis.
  
- **til første ledd, bokstav c:**
  - Slik forskriftsteksten er formulert ser det ut til at kun tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet eiet direkte av det børsnoterte morselskapet omfattes av adgangen til å bruke forenklet IFRS i selskapsregnskapet, sagt med andre ord – det ser ikke ut til at tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet eiet av datterdatterselskap osv omfattes. I den grad intensjonen i forslaget om at kun selskap i IFRS-konsern skal omfattes opprettholdes bør forskriftsteksten gjøres mer presis.
  
- **til første ledd, bokstav b og c:**
  - Forskriftstekstens bokstav b og c legger begge opp til at bruk av forenklet IFRS i selskapsregnskapet knyttes opp til eiersituasjonen i det aktuelle selskap. Dette innebærer at anvendelsen av forskriften vil kunne være krevende eller i noen tilfeller også umulig. utfordringene oppstår i forhold til:
    - tidspunkt for når eiersituasjonen skal vurderes – det synes etter forslaget å være eiersituasjonen ved utløpet av regnskapsåret. som skal legges til grunn, og
    - vurderingen av eiersituasjonen i seg selv ved at det skal vurderes hvilken grad av kontroll investor i det aktuelle selskapet har, en vurdering selskapet selv ikke nødvendigvis vil ha tilstrekkelig grunnlag for å kunne gjøre

Et par eksempler:

- Selskap A eies 100% av selskap B. Selskap B er børsnotert og utarbeider IFRS konsernregnskap. Selskap B har en rekke datterselskap. I den løpende bokføringen, og i delårsrapporteringen til selskap B (for konsolideringsformål) har selskap A anvendt (forenklet) IFRS. 30.12. selger B alle sine aksjer i A til administrerende direktør i A. Konsekvensen av dette, slik vi forstår forskriftsforslaget, er at A ikke lenger kan legge til grunn forenklet IFRS i sitt selskapsregnskap. A må da enten gå over til full IFRS etter regnskapsloven 3-9 fjerde ledd, alternativt gå tilbake til ”tradisjonell norsk god regnskapsskikk” med den konsekvens at potensielt store deler av regnskapsføringen for inneværende år må korrigeres – og sammenlignbare tall for foregående år må omarbeides.

- Selskap A er delvis eiet av selskap B. Hvorvidt investeringen i A regnskapsmessig vurderes som et såkalt tilknyttet selskap, alternativt en felles kontrollert virksomhet, skal vurderes av B som investor/eier. En slik vurdering hos B vil delvis være basert på eierandel, men vil også kunne påvirkes av andre forhold, f.eks. av aksjonæravtale med øvrige aksjonærer i A. Slik vi forstår forskriftsforslaget legges det til grunn at A har innsikt i de regnskapsmessige vurderinger selskapets eiere gjør av investeringen i A, herunder konsekvensen av endringer i eierstrukturen. I tilfeller med tilknyttede selskap vil selv mindre endringer i eierandel (men også andre forhold uten at eierandelen endres) kunne endre graden av kontroll og derved vurderingen av en investering som tilknyttet selskap. La oss anta at B, som er børsnotert og utarbeider IFRS konsernregnskap, har vurdert investeringen i A som et tilknyttet selskap. Isolert tilsier dette at A kan benytte forenklet IFRS i selskapsregnskapet. På slutten av året selger imidlertid B (deler av) sine aksjer i A, hvilket kan medføre de samme problemstillinger som i ovenstående eksempel.

Forskriftsteksten er ikke klar mht hvilket tidspunkt en skal vurdere om selskap A er datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet. Flere tolkningsalternativer kan tenkes; den mest nærliggende er trolig at selskapet må være datterselskap, tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet ved utgangen av regnskapsåret, typisk per 31.12.

Etter vår oppfatning er forskriftsforslaget første ledd uheldig utformet. Vi har søkt å illustrere enkelte av disse svakhetene ved ovenstående eksempler. Forskriftsteksten slik den foreligger i forslaget medfører uheldige og vanskelige tolkningstilfeller, og vil ha uheldige (og utilsiktede?) konsekvenser ved eierendringer eller andre endringer som endrer grad av kontroll hos investor.

I tillegg vil forskriftsforslaget kunne medføre vanskeligheter, og i visse tilfeller en umulighet, for revisor som skal bekrefte at det fremlagte årsregnskap er i samsvar med regnskapslovens regler. Revisor vil for eksempel måtte innhente revisjonsbevis for at et selskap per 31.12 et år er en felles kontrollert virksomhet. I og med at det er grad av kontroll hos investor som er avgjørende for hvorvidt et selskap er datterselskap, tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet, er det vurderinger på eiernivå som er bestemmende for hvorvidt et selskap har anledning til å anvende forenklet IFRS etter forslaget til forskrift. Grunnlaget for en slik vurdering vil for eksempel et selskap som er eiet 20% av et børsnotert selskap, og derved også revisor for dette selskapet, ikke nødvendigvis selv ha tilgang til. Selskapet og selskapets revisor vil således vanskelig kunne være i posisjon til selv å kunne vurdere hvorvidt det er innenfor virkeområdet slik dette er utformet i forslaget til forskrift.

I forbindelse med ovennevnte viser vi også til en tilknyttet problemstilling i forhold til regnskapsloven § 4-4 om ensartet prinsippapplikasjon over tid. Spørsmål om hvorvidt det er anledning til å endre regnskapsspråk fra (forenklet) IFRS og tilbake til regnskapslovens system ble i februar 2005 reist av Finanskomiteen/Høyres fraksjon til finansministeren. Fra finansministerens svar siteres:

” Spørsmål 4:

*”NHO ønsker mulighet for overgang fra forenklet IFRS tilbake til regnskapslovens system. I hvilken grad legges det opp til en slik mulighet?”*

Svar:

*Lovforslaget gir ikke adgang til å fravike kravet om konsistent prinsippanvendelse i regnskapsloven § 4-4.*

*Overgang fra ett regnskapsregelverk til et annet, er å anse som endring av regnskapsprinsipp. Krav om konsistent prinsippanvendelse over tid er et sentralt prinsipp innenfor både regnskapslovens system og IFRS. Konsistent prinsippanvendelse er viktig for å kunne sammenligne regnskaper over tid og mellom selskaper.*

*Bytte av regnskapsprinsipp kan finne sted dersom det fører til bedre regnskapsinformasjon for brukerne av regnskapet. Med bedre regnskapsinformasjon menes enten at relevansen til informasjonen øker uten at påliteligheten svekkes, eller at påliteligheten til informasjonen øker uten at relevansen svekkes. Dersom et selskap som har valgt å benytte forenklet IFRS, på et senere tidspunkt mener at regnskapsloven gir bedre regnskapsinformasjon for brukerne, vil det være tillatt å bytte prinsipp.”*

Loven gir således kun mulighet til å endre regnskapsspråk tilbake til regnskapslovens system dersom selskapet anser at det gir bedre regnskapsinformasjon for brukerne. For et selskap som går ut av et IFRS-konsern vil det etter forslaget til forskrift være plikt til å gå tilbake til regnskapslovens system, uavhengig av vurderingen av kvaliteten på regnskapsinformasjonen. Det synes således å være motstrid mellom forslaget til forskrift og regnskapsloven § 4-4 basert på ovennevnte svar fra finansministeren.

• **til annet ledd**

- Vår forståelse av annet ledd er at leddet medfører at børsnoterte selskap (som selv ikke er morselskap i konsern) som er del av et børsnotert konsern, ikke kan benytte forenklet IFRS i selskapsregnskapet. Vi støtter dette.
- Annet ledd dekker imidlertid også en annen situasjon som vi stiller oss undrende til. Et selskap A, for eksempel hjemmehørende i Tyskland, er børsnotert og utarbeider IFRS konsernregnskap. Selskapet har et norsk deleid datterselskap (evt tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet) som igjen er børsnotert for eksempel i India, og som utarbeider konsernregnskap (ikke angitt hvilke regnskapsregler et slikt konsernregnskap skal være utarbeidet etter). Etter forslaget kan det norske deleide datterselskapet (evt tilknyttede selskapet eller den felles kontrollerte virksomheten) benytte forenklet IFRS i selskapsregnskapet uavhengig av hvilket regnskapsspråk selskapet anvender i sitt konsernregnskap. Vi er usikre på formålet med og hensiktsmessigheten ved bestemmelsen.

### **Innhold**

Som nevnt over støtter vi i hovedsak forslaget for så vidt gjelder det innholdsmessige. Vi ønsker imidlertid å komme med enkelte kommentarer knyttet til de to særlige tilpasningene i forslaget §§ 2 og 4.

#### **Til paragraf 2 – Forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder**

Vi har gjennomgått årsrapporter for norske børsnoterte selskap for 2005 for å få et inntrykk av bruken av forenklet IFRS i selskapsregnskapene. Så langt vi har sett varierer praksis, kanskje mest i forhold til noteopplysninger på områder hvor IFRS har andre vurderingsregler enn regnskapsloven, og hvor regnskapslovens kapittel 7 naturlig nok ikke har spesifikke krav om tilleggsopplysninger knyttet til slike. Eksempelvis har regnskapslovens kapittel 7 naturlig nok ingen eksplisitte krav til noteopplysninger om biologiske eiendeler som regnskapsføres til virkelig verdi og/eller investeringseiendommer som regnskapsføres til virkelig verdi. Etter vår oppfatning bør det innarbeides en presisering i forskriftsteksten om at ytterligere noteopplysninger enn det som følger av de spesifikke kravene til noteopplysninger i regnskapslovens kapittel 7 skal gis dersom forholdene tilsier det, etter vår oppfatning med en henvisning til § 7-1 annet ledd. Som eksempler vises til ovennevnte vurderingsregler for biologiske eiendeler og investeringseiendommer etter IFRS.

#### **Til paragraf 4 – bruk av IFRS 7:**

Slik forskriftsforslaget er utformet vil selskap som omfattes av virkeområdet i § 1, og som inngår i et "IFRS-konsern" måtte etterleve deler av IFRS 7 i selskapsregnskapet for 2006 uten at samme regnskapsstandard må etterleves i konsernregnskapet for samme år. Vi finner et slikt krav underlig, og er uenig i at det stilles et slikt krav til tilleggsopplysninger i selskapsregnskapet. Uansett bør et slikt krav ikke gis virkning før nevnte regnskapsstandard er trådt i kraft for anvendelse etter full IFRS.

Generelt finner vi det også underlig at det skal gis en slik særbestemmelse om å følge notekrav i IFRS for ett av områdene hvor IFRS avviker fra regnskapsloven, uten at det samtidig er tatt inn tilsvarende krav for andre områder med avvik. Vi viser i den forbindelse til våre kommentarer til § 2 i forslaget til forskrift ovenfor.

### **Oppsummert**

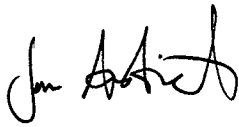
Våre synspunkter som er utdypet i det ovenstående, dog ikke er uttømmende beskrevet, kan oppsummeres i 2 punkter:

1. Alle selskap og alle konsern bør omfattes av forskriftens virkeområde, og derved kunne velge å anvende forenklet IFRS i samsvar med intensjonen med bestemmelsen i regnskapsloven § 3-9 femte ledd, med mindre særregulering tilsier annet. Relevant selskapsorgan bør bestemme hvilket regnskapspråk som skal benyttes.
2. Finansdepartementet bør revurdere kravet til å anvende IFRS 7 i selskapsregnskapet for 2006. Samtidig bør det generelt, med henvisning til regnskapsloven § 7-1 annet ledd, gis

føringer om krav til noteopplysninger på områder hvor IFRS har avvikende vurderingsregler i forhold til regnskapsloven, og hvor det derfor ikke finnes spesifikke notebestemmelser i regnskapslovens kapittel 7.

Dersom det er spørsmål til noe av det ovenstående, kan en av undertegnede kontaktes.

Vennlig hilsen  
for KPMG AS – Fagavdeling Revisjon og Regnskap



Jan Aastveit  
Fagdirektør



Arne Dyrkorn  
Partner