



Finansdepartementet  
postmottak@fin.dep.no  
Deres ref.: 12/5035 PMA PF

Oslo, 2. desember 2015

## ***NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt - høringsvar***

Vi viser til Finansdepartementets brev av 2. september 2015 vedrørende høring på Regnskapslovutvalgets delutredning 1, NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, og benytter anledningen til å gi innspill på endringer i sentrale rammebetingelser for norsk næringsliv.

Vårt høringsvar fokuserer på overordnede forhold og vil i liten grad omhandle mer detaljorienterte spørsmål.

### **1 Overordnet**

Utredningen fremstår generelt som solid og godt begrunnet. Utvalget har innledningsvis redegjort for overordnede prioriteringer i sitt arbeid, noe som har tydeliggjort bakgrunnen for de løsninger man har falt ned på og bidratt til konsistens i utvalgets drøftinger og konklusjoner. Foreslåtte endringer er omfattende, og utvalgets løsning med ny utforming av loven fremfor flikking på gjeldende bestemmelser har bidratt til en helhetlig utforming av lovforslaget.

#### *1.1 Tydelig og lojal implementering av EUs regnskapsdirektiv 2013/34/EU*

PwC støtter forslaget om en tydelig og lojal implementering av regnskapsdirektivet, og at denne i sin helhet skjer gjennom lovgivningen. En eventuell tvil om direktivenes krav er korrekt implementert skaper en unødvendig usikkerhet, først og fremst for de regnskapspliktige, men også for brukerne av regnskapene. Vi anser ikke at eventuelle fordeler ved en mindre tydelig

implementering for å oppnå «bedre bestemmelser» overstiger de ulemper som gjerne vil medfølge.

Selv med en lojal implementering kan det foreligge tvil om hvordan enkelte bestemmelser skal forstås. Vi er på enkelte områder ikke enig i utvalgets forståelse av direktivet, se nærmere om dette under punkt 2.

### *1.2 Regnskapskrav som ikke følger av direktivet, gis i hovedsak gjennom regnskapsstandard*

Lovutvalgets tydelige internasjonalisering i regnskapsreguleringen krever etter vår mening en regulering som legger til rette for hurtig tilpasning til endringer fra International Accounting Standards Board (IASB). Utfyllende bestemmelser gjennom standardsetting legger til rette for enklere, hurtigere og mindre ressurskrevende endringer i regnskapsreguleringen, eksempelvis som følge av endringer i internasjonale standarder. Vi støtter utvalgets syn og forslag til løsning, og anser at standardsetting fremfor en mer utfyllende lovgivning vil gi bedre dynamikk i fremtidig regulering enn en lovgivning som utvider og utdyper direktivkravene. Løsningen fordrer selvsagt at standardsetter har kompetanse og prosedyrer som står i forhold til ansvaret. Dette er krav mener vi at norsk regnskapsmiljø kan oppfylle.

### *1.3 Lovgivningen skal legge til rette for internasjonalisering av norsk praksis*

Det er en betydelig utfordring at norsk regnskapsregulering i dag bygger på en tosporsløsning gjennom to ulike plattformer; balanseorientering (IFRS) og resultatorientering (regnskapsloven/god regnskapsskikk), både i forhold til ressursbruk og kompetansebygging. Det krever omfattende ressurser å drive regnskapsutvikling for flere regnskapsspråk. Både næringslivet selv, utdanningsintitusjoner og kontrollmyndigheter m.fl. skal forstå både innhold, ulikheter og begrunnelse for avvik i standardsettingen, og regnskapssystemer må tilpasses ulike plattformer for å nevne noen utfordringer. Internasjonal tilpasning er en tydelig uttrykt målsetting gjennom Norsk RegnskapsStiftelses (NRS) strateginotat og har kommet konkret til uttrykk gjennom norsk standardsetting. Målsettingen skal imidlertid avveies mot forenklinger, og ved motstrid mellom internasjonalisering og forenkling skal forenklingshensyn ha forrang. Vi anser at avveiningen mellom forenkling og internasjonal tilpasning tidvis har vært en hemske i utviklingen av God Regnskapsskikk. Forholdene tilsier at løsningen i dagens regnskapslov må



revurderes. Full IFRS er allerede pålagt for en rekke foretak gjennom forordning, og IFRS vil derfor være det opplagte valget for en felles plattform.

Et stadig mer globalisert næringsliv setter krav til internasjonal harmonisering, også i regnskapsrapporteringen. For et flertall av norske regnskapspliktige vil dette etter vår mening likevel være et argument av mindre betydning. Mange av de mindre og mellomstore foretakene er nasjonalt orienterte i sin drift og finansiering, og har ikke på samme måte som større foretak behov for finansiell rapportering som legger til rette for kommunikasjon mot utlandet. Det er også et faktum at de land norsk næringsliv i stor grad samhandler med, i liten grad har tilpasset sin regnskapslovgivning til de internasjonale reglene fra IASB for andre enn børsnoterte foretak. Ved behov for internasjonal harmonisering, kan et foretak uansett velge å avlegge sitt regnskap etter full IFRS. Ovenstående tilsier etter vår mening at næringslivets behov for forenkling i regnskapsreglene fortsatt bør trekkes inn i standardsettingen og at kriteriene for avvik mot internasjonale regler ikke behøver å være fullt så stramme som utvalget legger opp til.

Oppsummert støtter PwC at lovgivningen legger til rette for internasjonale regler og at utgangspunktet for standardsetting gjeldende for *foretak med alminnelig regnskapsplikt* skal være International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Vi mener imidlertid at de føringer utvalget har lagt for avvik fra IFRS for SMEs' regler om innregning og måling er for strenge. Se mer om dette i punkt 6.2.

#### 1.4 Differensiering

Ved å åpne for differensiering kan man oppnå en mer målrettet regnskapsregulering for regnskapspliktige med ulike kjennetegn. Lovutvalgets forslag innebærer at differensiering i regnskapsreguleringen i stor grad overlates til standardsetter.

Utvalgets forslag til antall kategorier og klasser åpner, slik vi forstår det, for et omfattende antall av ulike regnskapspliktige. Vi er enig i at loven skal åpne for differensiering, både av forenklingshensyn og behov for tilpasning til enkelte typers virksomhet, men det mulige omfanget av ulike regnskapspliktige utfordrer krav til sammenlignbarhet og bidrar til en kompleks regnskapsregulering, både for produsenter og brukere. Dette kommenteres nærmere under punkt 6.1.

1.5 *Forbindelsen mellom ulike regnskapsspråk må være logisk og tydelig*  
Utvalgets prioritering er en naturlig følge av internasjonaliseringslinjen og har vår støtte. Prioriteringen er etter vår mening en forutsetning for et helhetlig system for norsk regnskapsregulering, og er ikke til hinder for forenklinger og tilpasning for ulike grupper av regnskapspliktige.

## **2 Årsregnskap, konsernregnskap og årsberetning**

Utvalget foreslår en tilpasning til direktivets terminologi ved å erstatte *selskapsregnskap* med *årsregnskap*. Videre vil ikke konsernregnskap lenger være en del av årsregnskapet, og konsernregnskap reguleres i et eget kapittel. Dette er løsninger vi i utgangspunktet støtter, men vi peker på noen områder i det følgende som kan bli utfordrende.

### *2.1 Dato for fastsettelse*

Det er uklart for oss om lovforslaget tillater ulikt tidspunkt for fastsettelse av årsregnskap, konsernregnskap og årsberetning for den regnskapspliktige enheten. Dette er dokumenter som må sees i sammenheng når relevante organer tar stilling til fastsettelse, og tidspunktet for fastsettelse bør derfor være det samme.

### *2.2 Ulike balansedager i konsernforhold*

Vi støtter lovutvalgets forslag om å gi de regnskapspliktige et valg om å følge morforetakets balansedag eller balansedagen til de mest betydningsfulle foretakene i konsernet. Vi oppfatter likevel at det er behov for ytterligere regulering av hvordan avvikende balansedag skal gjennomføres, f.eks. i forhold til de selskapsrettslige krav om fremleggelse av regnskap for godkjenning av generalforsamling, frister for innsendelse og så videre. Dersom avviket i balansedag er for eksempel seks måneder, settes dette på spissen. Vi kan ikke se at lovforslaget har gitt noen vurderinger på dette området.

Forslaget implementerer direktivets artikkel 24 nr. 8, men vi oppfatter at lovteksten ikke helt er dekkende. I tredje og fjerde punktum regulerer man hvordan avvik mellom morforetaket og konsernets balansedag skal håndteres. Vi vil påpeke at direktivet regulerer dette helt generelt for alle konsernforetak som har avvikende balansedag. Vi forstår ikke denne innsnevringen i reguleringen, da problemstillingen er like relevant for alle enheter.

### 2.3 Valuta i konsern

I lovforslagets § 7-2 sjuende ledd vises det til valutareglene som gjelder for årsregnskapet. Vi vil tillate oss å påpeke at et konsern som sådan ikke kan ha en egen regnskapsvaluta slik vi oppfatter det. Vi mener regnskapsvalutaen må fastsettes for den enkelte enhet som inngår i konsernet. Ettersom regnskapsvalutaen også er ett av tre alternativer for valg av presentasjonsvaluta i årsregnskapet, følger det at heller ikke denne bestemmelsen umiddelbart passer for konsernregnskapet. Etter vårt syn burde det ikke legges begrensninger på valg av presentasjonsvaluta for konsernregnskap. Dette er i samsvar med IFRS for SME og full IFRS. Når direktivet ikke gir noen begrensninger på dette området, kan vi ikke se at det er behov for en slik innsnevring. Dersom man ønsker å beholde regnskapsvaluta som en ytre grense for avvik fra NOK eller EUR, må man for et konsernregnskap etter vårt syn definere dette på en annen måte, for eksempel ved å peke på regnskapsvalutaen for de største eller mest betydningsfulle enhetene i konsernet. Oppsummert mener vi derfor at henvisningen til valutareglene for årsregnskapet bør slettes.

### 2.4 Omfanget av konsernregnskapsplikten

Vi oppfatter at definisjonen av kontroll som basis for konsernregnskapsplikt er en lojal oversettelse av direktivets ordlyd om hvem som er konsernregnskapspliktig. Dagens regnskapslov inneholder et forbehold som ble innført som en IFRS-tilpasning i 2005 for de tilfeller der man til tross for stemmeflertall likevel er avskåret fra å utøve kontroll. Vi har sett svært få tilfeller i praksis, om noen, der dette unntaket har vært benyttet. Vi registrerer for øvrig at EFRAG i sin sammenligningsstudie i 2010 mellom direktivteksten og IFRS for SME har pekt på denne forskjellen, men lagt til grunn at siden man i fortalen til syvende direktiv i 2002 slo fast at all inkonsistens mellom direktivet og IAS på dette tidspunktet var fjernet, kunne man ikke hevde at det er motstrid mellom regelverkene. Det er naturlig å fortolke direktivteksten og foreslått lovtokst på samme måte. Den foreslåtte ordlyd kan derfor etter vår mening leses slik at kun stemmeretter som *i praksis* kan utøves for å velge styrende organer skal medregnes, og ikke stemmeretter som kun eies formelt sett. Dette vil være en parallell betraktning til bestemmelsen om at rettigheter som innehas av noen som handler i eget navn, men for andres regning skal medregnes hos den som har den økonomiske risikoen. Totalt sett er vi derfor ikke bekymret for at en lojal implementeringen av direktivets ordlyd skal medføre problemer i fortolkningen av konsernets utstrekning.

### *2.5 Definisjon av konsern og konsernforetak*

Definisjonene av morforetak, datterforetak og konsernforhold i loven vil nå ikke lenger være tilnærmet lik definisjonen i aksjelovene ordlydsmessig. Vi mener utvalget i sitt arbeid med del 2 av utredningen eller departementet i sin oppfølging av forslaget bør utrede nærmere om løsningen er påkrevet og hensiktsmessig. I praksis vil det være svært hensiktsmessig med samme definisjon av konsern i selskaps- og regnskapslovgivningen.

### *2.6 Unntak fra konsernregnskapsplikt*

Unntaket for konsernregnskap for underkonsernspiss er foreslått videreført, dersom konsernregskapet i overliggende morforetak utarbeider konsernregnskap i henhold til direktivet, IFRS eller på tilsvarende måte. Slik direktivet er utformet i artikkel 23.8 er dette konkretisert nærmere blant annet ved henvisning til likeverdighetskravet i prospektdirektivet og gjennomsiktighetsdirektivet. Det bør vurderes om en tilsvarende konkretisering bør tas inn i lovteksten for å gjøre dette unntaket lettere tilgjengelig.

Små konsern gis unntak fra konsernregnskapsplikt i § 7-4. Vi oppfatter ikke at forslaget gir svar på hvilke regler man skal følge dersom man ikke har konsernregnskapsplikt, men likevel velger å avlegge konsernregnskap. Det for oss uklart om den regnskapspliktige i slike tilfeller kan følge kravene for små eller må følge kravene for foretak med alminnelig regnskapsplikt. I og med at konsernregskapet i slike tilfeller ikke følger av et krav, vil det etter vår mening være akseptabelt at det avlegges i samsvar med reglene for små foretak. For øvrig vil vi anbefale at det henvises til § 1-10 fra § 7-4, og ikke bare § 1-7.

### *2.7 Konsolideringsutelatelse*

Når det gjelder konsolideringsutelatelse tar lovforslaget lojalt inn direktivbestemmelsen om at ved alvorlige og langvarige begrensninger som i vesentlig grad er til hinder for morforetakets utøvelse av sine rettigheter, kan datterforetak utelates fra konsolidering. Vi oppfatter denne bestemmelsen som problematisk. Utvalget påpeker selv at begrensninger i kontrollutøvelsen hører naturlig hjemme i definisjonen av kontroll. At et foretak på egen hånd tar stilling til om man vil konsolidere foretak som er i en slik gråsoner er i og for seg ikke unaturlig, da det er forbundet med skjønn om kontroll i slike tilfeller eksisterer. Det fremstår imidlertid som uklart hva som skal gjøres når dette unntaket fra konsolideringsplikten skal påberopes; er inntreden av slike begrensninger å anse som utgang datter, dvs. at foretaket ikke lenger er et datterforetak,

eller er det kun en presentasjonsregel for en særlig gruppe datterforetak? Dersom det er å anse som en særlig presentasjonsregel kan det være aktuelt å gjennomføre dette med tilbakegående virkning slik at sammenligningstallene blir sammenlignbare, slik det er underforstått i artikkel 24 nr. 9. I motsatt fall vil det være å anse som en hendelse som regnskapsføres fra tidspunktet når begrensningene oppstår. Vi vil peke på at lovtekstens begrep om “langvarig” vil være vanskelig å anvende i praksis dersom en slik forståelse legges til grunn, idet det ikke er en konkret hendelse som skal til, men et ukjent tidsforløp.

Hvorvidt en konsolideringsutelatelse etter punkt 1 i § 7-7 også skal regnskapsføres med tilbakegående virkning eller på et gitt tidspunkt er tilsvarende uklart.

### *2.8 Definisjon av tilknyttet foretak og bruk av egenkapitalmetoden ved midlertidig eie*

Vi noterer oss at dagens unntak for anvendelse av egenkapitalmetoden for tilknyttede foretak som er i midlertidig eie ikke er videreført. Dette følger av en lojal implementering av direktivet, men vi vil oppfordre til å se på muligheter til å gi standardsetter muligheter for nærmere bestemmelser på dette området.

## **3 Grunnleggende/alminnelige regnskapsprinsipper**

Gjeldende regnskapslovs grunnleggende prinsipper har etter vår oppfatning gitt en solid basis for utledning av regnskapsmessige løsninger og har bidratt til regnskaper av høy kvalitet. Ved en tydeligere internasjonal tilnærming i regnskapslovgivningen vil det etter vår mening være nødvendig å fjerne grunnleggende prinsipper. Erfaring ved tilnærming til internasjonale løsninger i arbeidet med norsk standardsetting viser blant annet at de grunnleggende prinsippene kan skape konflikter og unødige hindre, og så tvil om en løsning med internasjonal tilnærming ligger innenfor gjeldende regnskapslov. Utvalget foreslår at *grunnleggende prinsipper* erstattes med *alminnelige prinsipper*. Foreslåtte alminnelige prinsipper støttes, med enkelte unntak og kommentarer:

### *3.1 “Yttergrense for lovlig regnskapspraksis” (punkt 5.2.3 siste avsnitt)*

Vi er usikre på hva utvalget legger i denne formuleringen, og mener en så sentral formulering om avgrensning for bruk av prinsippene bør beskrives nærmere.

### 3.2 Fortsatt drift, foreslått § 3-4 første setning

Gjeldende regnskapslov § 4-5 angir at årsregnskapet skal avlegges under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling. Utvalget foreslår en endring hvor fortsatt drift skal legges til grunn med mindre oppløsning er besluttet.

Drøfting av bestemmelsen om fortsatt drift viser at utvalget oppfatter innholdet i IAS 1.25 og IFRS for SMEs 3.8 ulikt. Videre anses IFRS for SMEs kun å inneholder opplysningskrav ved tvil om fortsatt drift, eller i situasjoner hvor foretaket ikke utarbeider regnskap etter fortsatt drift. Vi setter spørsmålsteget ved en slik fortolkning av IFRS for SMEs, og kan heller ikke finne at reguleringen av fortsatt drift-spørsmålet er fremhevet som en forskjell mellom de to regnskapspråkene i *Basis for Conclusions* eller andre kilder vi har sett på. Det fremstår heller ikke som logisk at det skal foreligge ulike terskler for fortsatt drift avhengig av regnskapspråk fra samme standardsetter. Vi understreker for ordens skyld at vår gjennomgang av kilder ikke er å anse som fullstendig.

PwC oppfatter det som lite hensiktsmessig at terskelen for å avlegge regnskaper under forutsetning om fortsatt drift er avhengig av hvilket regnskapspråk som anvendes. Vi anbefaler derfor at terskelen i ny regnskapslov legges på samme nivå som ved full IFRS. Vi oppfatter at en slik løsning er fullt mulig innenfor direktivbestemmelsen om fortsatt drift.

Utvalgets ambisjon i utforming av bestemmelsen har blant annet vært at det tydeligere fremkommer at fortsatt drift-vurderingen gjelder den relevante regnskapsenheten, ikke avvikling av virksomhet innenfor et foretak som skal viderereføre annen virksomhet. Vi støtter en slik løsning, men er usikre på om formålet er oppnådd med den foreslåtte formuleringen hvor begrepet “avvikle” skiftes ut med begrepet “oppløse” for å markere at det gjelder “oppløsning av en juridisk enhet”. En rekke virksomheter vil ikke nødvendigvis være organisert som en juridisk enhet. Eksempler er NUF og personlige foretak. Foretak av denne typen omfattes ikke av selskapslover og vil følgelig ikke bli oppløst, men virksomheten vil likevel bli avviklet.

Formuleringen slik den er foreslått er uansett ikke hensiktsmessig. Ved å forenkle reglene til kun å omfatte “beslutte oppløsning” åpnes det for misbruk i de tilfeller hvor foretakets styre plikter å

begjære oppbud eller i realiteten ikke har noe annet valg enn å beslutte oppløsning, men likevel unnlater å ta beslutningen.

Informasjon om fortsatt drift-problematikk er av vesentlig betydning for regnskapsbrukerne. I foreslåtte notekrav er det lagt inn et krav om informasjon ved usikkerhet om fortsatt drift. Notekravet følger ikke av direktivbestemmelser, men er en regulert overstyring av direktivet som følge av at små foretak ikke vil få krav om årsberetning etter utvalgets forslag. Krav til informasjon for andre foretak reguleres gjennom standardsetting. Gitt at alle regnskapspliktige bør gi slik informasjon og at utvalget allerede innfører en bestemmelse gjennom regulert overstyring, vil vi foreslå at bestemmelsen skal gjelde alle og derved inngå i *Kapittel 6 I Notekrav for alle regnskapspliktige*. På denne måten unngås eventuell usikkerhet for andre foretak enn de som er små, og som må se hen til standarder for å finne tilsvarende krav.

Vi merker oss at revisors oppgaver og plikter knyttet til fortsatt drift har fått betydelig omtale i NOUen. Dette omfatter hva slags revisjonsberetninger revisor skal avgi ved henholdsvis fortsatt drift, avvikling og ved usikkerhet fortsatt drift. Helt til slutt i kapittel 5.4.5 forklares også hva revisors plikter er når revisor skal vurdere fortsatt drift: “revisor vil her kunne nøye seg med å kontrollere om foretaket er besluttet oppløst eller ikke. Er foretaket ikke besluttet oppløst, er det riktig av foretaket å legge fortsatt drift til grunn i en situasjon der det er usikkerhet om fortsatt drift.” Fremstillingen av revisors oppgaver og plikter er sterkt forenklet og utvalgets formuleringer og påstander er egnet til å misforstås.

### *3.3 Fortsatt drift, foreslått § 3-4 andre setning*

Utvalget foreslår å innføre et nytt målebegrep når regnskapet ikke lenger avlegges etter fortsatt drift-forutsetningen, *verdien ved oppløsning*. Vi har vanskelig for å følge utvalgets argumentasjon i drøftingen og anser introduksjon av et nytt målebegrep som uheldig. Vi anser at en bedre løsning kan være å gå videre med virkelig verdi-begrepet, men slik at man tar hensyn til utgifter ved avhendelse, for eksempel *virkelig verdi med fradrag for utgifter ved avhendelse*.

### *3.4 Substans foran form, foreslått § 3-10*

PwC støtter lovfesting av prinsippet. Skal man oppnå et robust og tilstrekkelig grunnlag for forenkling for små foretak, bør det imidlertid lovfestes et unntak fra bestemmelsen. Et slikt unntak er ikke i konflikt med direktivet.

I tilknytning til drøfting av prinsippet og utvalgets konklusjon om ikke å lovfeste et unntak, uttaler utvalget i punkt 2.3 “Det forventes likevel at regnskapspliktige med omfattende virksomhet og kompleks organisering i større grad tar hensyn til prinsippet om substans foran form enn regnskapspliktige med mindre og enklere virksomhet.” Implikasjonen av dette utsagnet er uklar for oss, men vi oppfatter uansett ikke at man har oppnådd et tilstrekkelig og solid grunnlag for en standardsetters forenklinger for små foretak uten unntak fra bestemmelsen om substans foran form. Se også våre kommentarer om unntak for små foretak under punktet om differensiering.

## **4 Innregning og måling - datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet**

### *4.1 Regnskapsføring av investeringer i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet til virkelig verdi*

Utvalgets forslag åpner for større adgang til bruk av virkelig verdi enn dagens regulering gjennom to løsninger, enten ved å tillate at finansielle eiendeler og forpliktelser etter direktivet regnskapsføres til virkelig verdi, eller ved adgang til innregning og måling etter reglene i IFRS. Sistnevnte alternativ vil gjelde for alle finansielle eiendeler og forpliktelser samlet, ikke enkeltvis. Kravet om samlet anvendelse følger etter utvalgets forståelse av direktivbestemmelsen. En slik forståelse innebærer at man ikke oppnår samsvar med IFRS for SMEs for regnskapsføring av investeringer i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet til virkelig verdi med mindre man velger alternativet med IFRS fullt ut for alle finansielle eiendeler og forpliktelser, noe som ofte vil være en krevende løsning. Vi er kjent med at Storbritannia i sin regulering ikke har forstått direktivene tilsvarende. Det forhold at andre land har en avvikende forståelse av direktivet samt implikasjoner ved avvik mot IFRS for SMEs tilsier en fornyet vurdering av fortolkningen.

### *4.2 Regnskapsføring av felleskontrollert virksomhet i årsregnskapet*

Utvalget uttaler i punkt 2.4 “Adgangen til måling av deltakelse i felleskontrollert virksomhet til annet enn kostmetoden i årsregnskapet er derimot ikke foreslått videreført.” Slik vi oppfatter uttalelsen vil det kun være kostmetoden som kan anvendes ved regnskapsføring av

felleskontrollert virksomhet i årsregnskapet. Hvis vår forståelse er korrekt, innebærer det at bruk av både egenkapitalmetoden og bruttometoden, som begge benyttes under IFRS for SMEs, bortfaller. Drøftingen i kapittel 9.8 og tilhørende vurdering fremstår som vag, blant annet uttaler man om bruttometoden “Slik direktivbestemmelsen er formulert, er det mest nærliggende å legge til grunn at det ikke er adgang til å anvende bruttometoden i årsregnskapet (selskapsregnskapet).” Forståelsen innebærer en vesentlig innstramming i reglene for regnskapsføring av felleskontrollert virksomhet og avvik mot IFRS for SMEs.

Det er ikke foreslått regulering for regnskapsføring av felleskontrollert virksomhet i årsregnskapet, men utvalget sier i kapittel 9.8 at nærmere regulering vil følge av regnskapsstandard. Ovenstående tilsier etter vår mening at reguleringen bør vurderes på nytt.

Det bør i det videre arbeidet også ses nærmere på om det er behov for å definere felleskontrollert virksomhet ytterligere, herunder skille mellom felleskontrollerte enheter og det som gjerne kalles felles drift (uten at det er en egen juridisk enhet).

## **5 God regnskapsskikk**

God regnskapsskikk som rettslig standard har vært et viktig element for dynamikken i norsk regnskapsutvikling. Utvalget har valgt en annen hjemmel for utfyllende regnskapsutvikling i sitt forslag og det er særlig tre forhold som er vektlagt i vurderingen;

- Om fremtidig regnskapsstandardutvikling kan sies å representere en avveining mellom et kvalitetskriterium og et aksept-/utbredelseskriterium
- God regnskapsskikk som egnet hjemmel for differensiering
- Uklarhet rundt rettslig status ved regnskapsstandarder som påberoper seg å uttrykke god regnskapsskikk

Ovenstående oppfattes å representere helt sentrale forhold i spørsmålet om videreføring, og det overordnede i argumentasjonen innenfor disse tre forholdene støttes. Utvalgets drøfting munner ut i et forslag om rettslig bindende standarder utgitt av et standardsettende organ, en løsning vi er enige i.

## **6 Differensiering**

### *6.1 Kategorier og klasser*

Utvalgets inndeling i regnskapspliktige gjennom 4 *kategorier* fremstår som en nyttig “oppriyding”, og ikke minst, som et godt virkemiddel i formålet om differensiering. Videre er forslaget om å skille regulering av bokføringsplikten fra regnskapsplikten et godt grep.

Når det gjelder *klasser* av regnskapspliktige har utvalget falt ned på en inndeling i fire klasser. I drøftingen angis det at de fire klassene primært kommer til anvendelse i kategori I, II og eventuelt III, mens regnskapspliktige i kategori IV inndeles i to størrelsesklasser. Standpunktet synes ikke fulgt opp i lovteksten gjennom begrensninger på bruk av de fire klassene for særskilte kategorier.

Utvalgets forslag til antall kategorier og klasser åpner, slik vi forstår det, for et omfattende antall av ulike grupper regnskapspliktige og derved også presumptivt for en rekke ulike regnskapsspråk/-dialekter og overgangstilfeller. Vi støtter som nevnt under punkt 1, en løsning som åpner for differensiering, både av forenklingshensyn og av hensyn til behov for tilpasning til enkelte typer virksomhet, men de potensielle kombinasjonene av kategorier og klasser utfordrer krav til sammenlignbarhet og bidrar til en kompleks regnskapsregulering, både for produsenter og brukere. Dette er i så fall en utvikling som er sterkt uheldig og som ikke har vår støtte.

Løsningen med inndeling i fire klasser anses godt begrunnet for regnskapspliktige i kategori I. En fornuftig anvendelse av klassene i standardsettingen tilsier at avvik i reguleringen mellom foretak med alminnelig regnskapsplikt og klassene for store foretak og foretak av allmenn interesse i størst mulig grad begrenses til informasjonskrav, ref ovenstående synspunkt. I så fall bør det gis klare føringer på dette i forarbeidene. Relevansen for inndeling i 4 klasser for kategori II og eventuelt III er for oss uklar, og vi anser at et eventuelt behov for differensiering antakeligvis kan ivaretas ved bruk av to klasser innenfor disse kategoriene. For foretak i kategori III kan departementet uansett fravike regnskapsloven gjennom forslaget § 1-4.

Klassen foretak av allmenn interesse og regnskapspliktige i kategori III overlapper i stor grad, og løsningen kan av den grunn fremstå som forvirrende og lite hensiktsmessig.

Ovenstående synspunkter kan tilsi at utvalget bør vurdere løsningen med klasser nærmere i del 2 av sin utredning og begrunne denne tydeligere.

### 6.2 Regnskapskrav for foretak med alminnelig regnskapsplikt

Som nevnt under punkt 1 støtter PwC utvalgets forslag om internasjonalisering blant annet gjennom innføring av IFRS for SMEs som utgangspunkt for regnskapsstandarder for foretak med alminnelig regnskapsplikt. Utvalget ser at det kan foreligge behov for nasjonale tilpasninger, og uttaler at disse skal reflektere en fornuftig avveining mellom målsetting om en så enkel regnskapsregulering som mulig og brukernes informasjonsbehov.

Utvalget lister opp ulike kriterier for norsk tilpasning. Med unntak av ett kriterium anser vi disse som fornuftige og godt begrunnet. Vi er ikke enige i utvalgets kriterium for tilpasninger i IFRS for SMEs' måle- og innregningsregler. Krav om at standardsetter skal *dokumentere* at sparte kostnader for regnskapsprodusentene overstiger eventuell redusert nytte for regnskapsbrukerne for å kunne gjennomføre avvik, er svært krevende å oppfylle og innebærer i seg selv kostnader. Dokumentasjon av regnskapsprodusentens kostnader er ikke en uoverstigelig hindring selv om dette også kan innebære betydelig ressursbruk, men å dokumentere, og tallfeste brukernytte i et pengebeløp anser vi generelt som meget krevende og vil i mange tilfeller være nokså urealistisk.

Internasjonal tilpasning er fornuftig, men vi ser ikke at behovet for internasjonalisering for denne gruppen av foretak tilsier så stramme rammer. Tilpasning bør overlates til standardsetter basert på mer skjønnsmessige vurderinger med utgangspunkt i de samme parametere; sparte kostnader for regnskapsprodusentene opp mot redusert nytte for regnskapsbrukerne. Vi ser ikke at dette skulle innebære risiko for et uforholdsmessig antall avvik, gitt forutsetning om et kompetent standardsettende organ.

Utvalget påpeker i punkt 10.3.4 at full IFRS generelt inneholder regulering av bedre kvalitet og mer universell utforming enn IFRS for SMEs, også for foretak utenfor børser. En påstand vi ikke ser begrunnet i utredningen og som kan skape tvil om IFRS for SMEs har den nødvendige kvalitet for regnskapspliktige som ikke skal anvende full IFRS.

### 6.3 Forenklet IFRS

Vi er sterkt uenig i utvalgets flertalls syn på forenklet IFRS. Slik vi oppfatter utvalgets flertall, tillates et ikke-fullverdig regnskapsspråk for en begrenset gruppe regnskapspliktige med den begrunnelse at overliggende enheter avlegger konsernregnskap etter kvalitativt bedre regnskapsregler. Løsningen må etter vår forståelse bety at en regnskapspliktig kan kompensere for svakere kvalitet i årsregnskapet gjennom andre selskapers konsernrapportering. Dette er i så fall en forståelse vi ikke støtter. Årsregnskapet har en selvstendig betydning, og sammenlignbare foretak bør ha samme kvalitative krav til informasjon, uavhengig av om de inngår i en eierstruktur som plikter eller velger å bruke full IFRS.

Forenklet IFRS er etter vår oppfatning et fullverdig regnskapsspråk, og vi støtter utvalgsmedlem Aase Lundgaards dissens og tilhørende argumentasjon for regnskapsspråkets berettigelse. Etter vår oppfatning er de samme argumenter gyldige for konsernregnskap. Anser man forenklet IFRS som et fullverdig regnskapsspråk, er det ingen grunn til å hindre bruk i konsernregnskapet. Tvert i mot, begrunnelsen for bruk av forenklet IFRS vil være minst like gyldig for konsernregnskapet. Eksempelvis vil et konsern med behov for tilnærming til full IFRS i sin rapportering, primært ha behov for dette på konsernregnskapsnivå og i mindre grad på årsregnskapsnivå.

Anser man forenklet IFRS som et fullverdig regnskapsspråk, er minoritetsvern gjennom rett til å nekte bruk av forenklet IFRS verken påkrevet eller fornuftig. Skal minoritetsvern gjøres gjeldende for et fullverdig regnskapsspråk, bør et slikt vern gjelde for alle regnskapsspråk. Vi har ikke erfart at minoritetsvern i valg av regnskapsspråk har vært etterspurt under gjeldende regulering og ser ingen åpenbar begrunnelse for et slikt vern.

Hvis regnskapsspråket likevel begrenses til morforetak, datterforetak, tilknyttet foretak innenfor IFRS-rapporterende konsern, bør disse foretakene kunne anvende forenklet IFRS også i sitt konsernregnskap. Ulikt regnskapsspråk i selskapsregnskap og konsernregnskap har de samme ulemper som for overliggende enhet.

PwC støtter at forenklet IFRS fastsettes gjennom standard, ikke forskrift, og utvalgets tilhørende begrunnelse for en slik løsning.

#### 6.4 Regler for små foretak

PwC støtter utvalgets målsetting om forenkling for små foretak innenfor det som er forsvarlig ut fra brukernes informasjonsbehov, og det som er tillatt etter direktivet. Videre at forenklinger gis gjennom standardsetting, og med utgangspunkt i standardene for foretak med alminnelig regnskapsplikt. Forenklinger for små foretak bør av hensyn til sammenlignbarhet velges som en samlet løsning, det vil si at den regnskapspliktige ikke gis anledning til å velge forenklinger enkeltvis.

Foretak som kvalifiserer for bruk av unntaksregler for små foretak, men frivillig velger dem bort, bør av hensyn til forenkling ikke avskjæres fra å velge disse på et senere tidspunkt selv om dette kan hevdes å være en overgang til kvalitativt dårligere regler.

Under punktet ovenfor om *grunnleggende/alminnelige prinsipper* omtales behovet for unntak fra prinsippet om substans foran form. Etter vår oppfatning er det for eksempel ikke åpenbart at standardsetter kan viderføre små foretaks adgang til å unnlate balanseføring av finansielle leieavtaler uten et slikt unntak.

## 7 Standardsetter

PwC støtter forslag om standardsetting ved et ekspertorgan underlagt offentlig myndighet, men med stor grad av uavhengighet. Løsningen viderefører kvalitetene i NRS' modell og forventes å bidra til mobilisering av regnskapsmiljøet, hvor sistnevnte anses å være en viktig forutsetning for god standardsetting. Vi forventer av samme grunn at den vil finne aksept hos allmennheten. Utvalget påpeker behovet for mekanismer som balanserer private og statlige interesser, et synspunkt vi støtter, og som reflekteres på en god måte i den foreslåtte løsningen til organisering og beslutningsstruktur. Krav om faglig uavhengighet anses også ivaretatt ved forslaget.

Den foreslåtte løsningen med rettslig bindende standarder stiller store krav til transparens i arbeidet. Det må eksempelvis forventes at standardsetter tydelig begrunner sine løsninger, både



ved differensiering for ulike regnskapspliktige og ved avvik fra IFRS for SMEs for foretak med alminnelig regnskapsplikt. For sistnevnte vil vi forvente en form for *Basis for Conclusions* som enkelt vil gi tilgang til forklaringer på løsninger/avvik også i perioder etter at en regel er publisert. Det må også stilles krav til gode prosesser i standardsettingen, blant annet for saksgang innenfor det standardsettende organ og allmennhetens adgang til innspill.

Finansiering er et viktig spørsmål. Utvalget har påpekt at på grunn av bortfall av inntektskilder har NRS kun egenkapital til noen få års drift. Det er for oss åpenbart at et standardsettende organ ikke kan forventes å være selvfinansierende. Standardsetting er en viktig samfunnsoppgave, og det vil ikke være riktig at denne i fremtiden skal gjennomføres i en form for dugnadsløsning. Det kan etter vår oppfatning heller ikke forventes at private aktører skal bidra uten at dette honoreres. En løsning med offentlig finansiering er påkrevet.

## **8 Gjennomgående utbytte og konsernbidrag**

Adgangen til *gjennomgående utbytte* har vært et nyttig virkemiddel i enkelte situasjoner for kapitalflyt innenfor konsern, og bør videreføres hvis mulig. Løsningen bør etter vår mening primært videreføres utenfor regnskapslovgivningen, slik at utbytte regnskapsmessig reflekteres i samsvar med IFRS for SMEs. Vi avventer lovutvalgets utredning del 2 på dette området.

## **9 Ikrafttredelse**

Departementet har i sitt mandat for utredningen lagt opp til at regelendringer som følge av lovutvalgets to delutredninger kan ha ulikt tidspunkt for implementering. Temaene som omhandles i lovutvalgets delutredning 1 og 2 er i stor grad nært tilknyttet, og lovendringene bør ha et felles tidspunkt for implementering.



## 10 Avslutning

Skulle det være spørsmål til ovenstående står vi selvsagt til disposisjon.

Med vennlig hilsen  
PricewaterhouseCoopers AS

Rita Granlund  
Partner, leder PwC Assurance  
[rita.granlund@pwc.com](mailto:rita.granlund@pwc.com)  
tlf.: 95 26 02 37

Signe Moen  
Partner, leder PwCs fagavdeling  
[signe.moen@pwc.com](mailto:signe.moen@pwc.com)  
tlf.: 95 26 00 62