

Forslag til ny Norsk regnskapsstandard:

# Nasjonale avvik i forhold til IFRS for SMEs



Førsteamanuensis  
**Tonny Stenheim**  
Handelshøyskolen BI, Institutt for regnskap, revisjon og foretaksøkonomi



Førstelektor/Statsautorisert revisor  
**Kjell Magne Baksaas**  
Høgskolen i Sørøst-Norge, Handelshøgskolen, Institutt for økonomi, historie og samfunnsvitenskap, Campus Vestfold



Professor  
**Hans Robert Schwencke**  
Handelshøyskolen BI, Institutt for rettsvitenskap

Regnskapslovutvalget har foreslått at ny norsk regnskapsstandard skal bygge på IFRS for SMEs og et system som beskriver de rammene som vil gjelde for avvik fra IFRS for SMEs. Det er imidlertid uklart hvor stor frihet standardsetter faktisk har til å moderere IFRS for SMEs.

I denne artikkelen omtales avvik som berører innregning og måling, ikke avvik i notekrav<sup>1</sup> eller øvrige bestemmelser. Artikkelen er avgrenset til å omtale reguleringen for øvrige foretak.

1 Når det gjelder noter, har lovutvalget åpnet for at standardsetter kan fastsette forenklinger uten dokumentasjon av nytte-kostnadsforholdet (jf. NOU 2015: 10 side 306).

## Norsk regnskapsstandard blir tett på IFRS for SMEs

Regnskapslovutvalget har i sin innstilling til Finansdepartementet foreslått at ny norsk regnskapsstandard skal bygge på IFRS for SMEs.<sup>2</sup> Hvis lovutvalget får støtte for dette forslaget, vil norsk regnskapsregulering i fremtiden ligge tett opp til internasjonal regulering. Dersom senere lovforarbeider ikke angir andre rammer for norsk regnskapsregulering, vil lovutvalgets forslag også beskrive de rammene som vil gjelde for avvik fra IFRS for SMEs i ny norsk regnskapsstandard.<sup>3</sup> Høringsrunden har avdekket ulike synspunkter når det gjelder forslag til retning og rammer for ny norsk regnskapsstandard som det er ventet at Finansdepartementet og Stortinget tar stilling til i senere lovforarbeider. I NOU 2015: 10 side 305–306 har lovutvalget beskrevet fire avvikskategorier: (1) tilpasninger for å oppnå harmonisering med loven (2) tilpasninger til full IFRS, (3) forenklinger og (4) tilpasninger for å oppnå sammenheng med annet regelverk. Dette innebærer et system hvor IFRS for SMEs danner utgangspunkt for ny norsk regnskapsstandard, men med mulighet for nasjonale tilpasninger.

2 Dette ligger i lovutvalgets prioritering nr. 3, jf. NOU 2015: 10 side 54.

3 Lovutvalget foreslår at regnskapsstandarder fortsatt skal fastsettes av Norsk RegnskapsStiftelse, men at standardsetteren skal omorganiseres slik at Finansdepartementet får rett til å oppnevne medlemmene i det som i dag er Stiftelsestyret. Forslaget til omorganisering følger dels av forslaget om rettslig bindende regnskapsstandarder. For nærmere detaljer når det gjelder denne delen av lovforslaget vises det til NOU 2015: 10 delkapittel 12.7. Forslaget til omorganisering av Norsk RegnskapsStiftelse og forslaget om rettslig bindende regnskapsstandarder omtales ikke nærmere i denne artikkelen.

En regnskapsregulering som bygger på internasjonal regulering med nasjonale tilpasninger, kjenner vi igjen hos flere av våre viktigste handelspartnere. For eksempel bygger den britiske standarden FAS 102 på IFRS for SMEs med noen nasjonale tilpasninger. Tilsvarende kan vi i Sverige spore at regnskapsstandarder BFAR K3 i stor grad bygger på IFRS for SMEs. Men her er en del av de nasjonale tilpasningene skattemotiverte. I Danmark er det utviklet regnskapsstandarder med full IFRS som utgangspunkt. Lovutvalgets forslag til system for fastsetting av regnskapsstandarder har derfor paralleller i de landene vi mest naturlig sammenligner oss med.

Selv om lovutvalget har beskrevet et system med avvikskategorier, er det uklart hvor stor frihet standardsetter faktisk har til å moderere IFRS for SMEs. Den friheten standardsetter har, vil dels være bestemt av de avvikene som vil falle innenfor hver avvikskategori, og dels av hva som er å anse som avvik. I denne artikkelen vil vi kun omtale avvik som berører innregning og måling, ikke avvik i notekrav eller øvrige bestemmelser. Artikkelen er avgrenset til å omtale reguleringen for øvrige foretak.<sup>4</sup>

## Hjemmel for fastsetting av regnskapsstandarder

Lovutvalget har foreslått en generell hjemmel for standardsetter til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder, jf. lovfor-

4 I NOU 2015: 10 er denne klassen omtalt som foretak med alminnelig regnskapsplikt (side 300).

slaget § 1–3. Av denne hjemmelen følger det at standardsetter kan *utfylle eller presisere* bestemmelser i loven. Det innebærer at all regulering i regnskapsstandard må ligge innenfor de rammene som loven fastsetter. Hvis standardsetter ønsker å fastsette en regulering i regnskapsstandard som avviker fra lovens utgangspunkt, må det foreligge egen hjemmel for slike avvik. Slike hjemler er lagt inn en rekke steder i lovforslaget, men da med et begrenset virkeområde. For eksempel finner vi i lovforslaget § 3–6 en hovedregel om bruttopresentasjon. I samme punktum som hovedregelen, finner vi en hjemmel for standardsetter til å fastsette annen regulering i regnskapsstandard. I dette tilfellet vil standardsetter ha hjemmel til å innføre adgang eller plikt til nettopresentasjon i regnskapsstandard, men den faktiske friheten som standardsetter har til å fastsette regulering i regnskapsstandard er etter lovforslaget avskåret siden lovutvalget har lagt til grunn at ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak skal bygge på IFRS for SMEs. Hjemmelen «med mindre annet følger av regnskapsstandard» er først og fremst tatt inn for å sikre at stan-

dardsetter kan fastsette løsninger i regnskapsstandard som er forenlig med IFRS for SMEs.

På de områdene hvor lovforslaget ikke har eksplisitt regulering, vil det fortsatt være IFRS for SMEs som er styrende for hva som skal fastsettes i ny norsk regnskapsstandard. Derimot er det mer uklart hvordan dette forholder seg på de områdene hvor verken lovforslaget eller IFRS for SMEs har eksplisitt regulering. Vil standardsetter stå fritt til å fastsette egen regulering på disse områdene eller vil dette være i strid med lovforslaget slik det er presentert? Dette, sammen med andre spørsmål vedrørende standardsetters frihet til å fastsette regulering i ny norsk regnskapsstandard, vil bli diskutert i fortsettelsen.

### Lovutvalgets system for nasjonale tilpasninger av IFRS for SMEs

Lovutvalgets utgangspunkt er at norsk regnskapsregulering skal bygge på internasjonal regnskapsregulering, dvs. IFRS for SMEs. Dette valget synes å være begrunnet med at:

- internasjonalt aksepterte løsninger holder høy kvalitet og potensielt høyere kvalitet enn løsninger som er utviklet nasjonalt,
- nasjonal standardsetting som bygger på internasjonal regulering, vil være ressursbesparende,
- internasjonal tilpasning av norsk regnskapsregulering vil gi regnskapsinformasjon som er lettere tilgjengelig for utenlandske regnskapsbrukere,
- en slik tilpasning av norsk regnskapsregulering vil gjøre det lettere å sammenligne regnskaper over landegrensene.

Selv om lovutvalget har internasjonalisering som utgangspunkt, er det åpnet for nasjonale avvik fra IFRS for SMEs ved fastsetting av ny norsk regnskapsstandard. Adgangen til nasjonale avvik er etablert med det utgangspunkt at de skal være en fornuftig avveining av på den ene siden målsettingen om et informativt regnskap som på en god måte ivaretar regnskapsbrukernes behov for beslutningsnyttig informasjon, og på den annen side målsettingen om kostnadseffektiv regnskapsrapportering.



*Mens norsk regnskapsregulering har lagt til grunn at flere valgalternativer bidrar til forenkling, legges det i IFRS for SMEs til grunn at flere valgalternativer er kompliserende.*



*Implementering av IFRS-løsninger bør følges av en overordnet vurdering av økt nytte opp mot økte kostnader.*

### Synet på valgalternativer som forenkler eller kompliserer

Tradisjonelt har norsk regnskapsregulering lagt til grunn at flere valgalternativer bidrar til forenkling. Dette står i kontrast til IFRS for SMEs hvor det generelt legges til grunn at flere valgalternativer er kompliserende (Baksaas 2010). Lovutvalget synes å legge til grunn norsk forståelse av forenkling. Tydeligst kommer dette synet på forenkling frem når det gjelder lovutvalgets forslag til regulering for små foretak, men også i omtalen av mulighet for balanseføring av renter på kvalifiserende eiendeler, anvendes et slikt syn på forenkling. Etter vår oppfatning bør ikke kriteriene tolkes like strengt for avvik fra IFRS for SMEs der ny norsk regnskapsstandard implementerer flere valgalternativer, for eksempel ved at løsninger i full IFRS tillates som valgalternativ ved siden av løsninger som følger av IFRS for SMEs.

I tillegg har IASB den grunnholdningen at IFRS for SMEs skal være mer basert på hovedprinsipper enn full IFRS, noe som innebærer mindre detaljregulering. Standarden åpner dermed for en viss valgadgang innenfor de prinsippene som er beskrevet i standarden. Dette er etter vår oppfatning en bevisst form for forenkling fra IASBs side. Det er derfor akseptabelt at de prinsippene som er nedfelt i standarden, kan tolkes og anvendes noe ulikt.

#### 1. Ny standard må ligge innenfor loven

All standardsetting må ligge innenfor de rammene som følger av loven, herunder de rammene som følger av regnskapsdirektivet (EU 2013) slik dette blir implementert i loven. Denne avvikskategorien vil medføre flest nasjonale avvik fra IFRS for

SMEs. For en del bestemmelser vil lovforslaget gjøre det nødvendig å fastsette en regnskapsstandard som foreskriver andre løsninger enn IFRS for SMEs. I tillegg vil en del avvik medføre at noen valgalternativer i IFRS for SMEs må fjernes ettersom disse ikke tilfredsstillende lovreguleringen. Når EFRAG på overordnet grunnlag konkluderte med at det i stor grad var overensstemmelse mellom det tidligere fjerde og syvende direktiv og IFRS for SMEs (2009), var det basert på at man valgte løsninger innenfor begge regelsettene som ville sikre mest mulig kompatibilitet.

#### 2. IFRS-løsninger i ny norsk regnskapsstandard

To av lovutvalgets avvikskategorier er regnskapsfaglig begrunnet. Den første kategorien gjelder de områdene hvor det kan være ønskelig å ta inn regnskapsmessige løsninger fra full IFRS fordi disse gir høyere informasjonsverdi for regnskapsbrukerne. I utgangspunktet vil de fleste løsningene etter full IFRS gi regnskaper med høyere informasjonsverdi enn regnskaper utarbeidet etter IFRS for SMEs. Dette må være presumpsjonen i og med at full IFRS har mer avanserte innregnings- og måle-regler.

Standardsetter kan velge å ta inn enkelte bestemmelser fra full IFRS i ny norsk regnskapsstandard. Dette må i så fall begrunnes med at de bestemmelsene som tas inn i norsk regnskapsstandard, bidrar til et mer informativt regnskap. Her kan det tenkes at standardsetter åpner for valgadgang, dvs. løsningen etter full IFRS og løsningen etter IFRS for SMEs. Alternativt kan det tenkes at standardsetter lukker løsningen etter IFRS for SMEs.

Likevel kan ikke dette kriteriet, etter vår oppfatning, brukes som begrunnelse for å ta inn alle, eller langt de fleste, løsningene etter full IFRS i ny norsk regnskapsstandard. Implementering av IFRS-løsninger bør følges av en overordnet vurdering av økt nytte opp mot økte kostnader.

Hvis vurderingen gjøres på denne måten, blir det ikke relevant å trekke inn om IFRS-løsningen følger av gjeldende, men snart avløst, norsk regulering. Det kan derimot enkelt argumenteres for at dette forholdet bør tillegges vekt. Hvis IFRS-løsningen allerede følger av norsk regulering, vil en videreføring av denne medføre små overgangskostnader for de regnskapspliktige. Det samme vil være tilfelle for regnskapsbrukerne. De er allerede kjent med IFRS-løsningen og overgangskostnadene vil derfor være små også for dem. Vi mener derfor det bør tillegges vekt om IFRS-løsningen er å finne i gjeldende norsk regulering eller ikke. Etter IFRS for SMEs er det ikke adgang til å balanseføre utviklingsutgifter (jf. IFRS for SMEs nr. 18.14) eller låneutgifter (jf. IFRS for SMEs nr. 25.2). Etter full IFRS er det plikt til balanseføring når kriteriene for slik balanseføring er oppfylt. I gjeldende norsk regulering er det i stor grad valgadgang for slik balanseføring. Disse to eksemplene representerer etter vår mening gode løsninger for tilpasning mot full IFRS i ny norsk regnskapsstandard.

#### Bruk av IFRS-løsninger som et sporvalg

I lovforslaget § 4–12 er det en hjemmel som åpner for at standardsetter kan fastsette at finansielle eiendeler og forpliktelser innregnes, måles og opplyses om i samsvar med IFRS (ofte betegnet som «sporvalg»). Bestemmelsen er motivert av en medlems-

statsopsjon i regnskapsdirektivet (jf. EU 2013 artikkel 8 nr. 6), og gir standardsetter hjemmel til å ta inn IFRS-løsninger i ny norsk regnskapsstandard uten at disse løsningene er kvalifisert av lovutvalgets avvikssystem. Bestemmelsen uttrykker et spørsmål om hvor alle finansielle eiendeler og forpliktelser enten innregnes, måles og opplyses om etter IFRS eller etter ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs. Rekkevidden av spørvalgbestemmelsen er blitt kommentert av mange høringsinstanser, og det er dermed forventet at Finansdepartementet avklarer dette i senere lovforarbeider.

### 3. Forenklinger i ny norsk regnskapsstandard

Den andre avvikskategorien gjelder de områdene hvor standardsetter finner det ønskelig å fastsette forenklinger. Lovutvalget understreker at det må dokumenteres at reduksjonen i kostnader for de regnskapspliktige overstiger eventuell redusert nytte for regnskapsbrukerne. Forenkling-løsninger vil trolig få motsatt virkning sammenlignet med avvik som representerer IFRS-tilpasning. Forenklingsregler vil gjerne gi lavere nytte enn regler etter IFRS for SMEs, samtidig som etterlevelse av forenklingsregler vil gi lavere kostnad for den regnskapspliktige. IFRS-løsninger vil gjerne gi høyere nytte enn regler etter IFRS for SMEs, samtidig som etterlevelse av IFRS-løsninger vil gi høyere kostnad for den regnskapspliktige.

Terskelen for å ta inn forenklinger ut over det som følger av IFRS for SMEs, er høyere enn terskelen for å ta inn løsninger etter full IFRS. Lovutvalget sier at det skal være en dokumentert effekt av forenklingene. Endringer basert på forenkling må være mer kvalifisert enn endringer basert på tilpasning til full IFRS. Det er i noen grad uklart hvor omfattende en slik «dokumentasjonsplikt» er, men vi mener en naturlig tolkning kan være at forenklingseffekten er nokså åpenbar. Bakgrunnen for at lovutvalget har lagt inn høyere terskel for å ta inn forenkling-løsninger enn IFRS-løsninger, er at forenkling-løsningene ikke nødvendigvis har en referanse til internasjonal regulering. Forenkling-løsningene kan i stedet ha sin bakgrunn i et ønske om å videreføre særnorske forenkling-løsninger, noe som i så fall vil bety at en beveger seg bort fra internasjonaliseringslinjen som lovutvalget har lagt opp til. Når det gjelder avvik begrunnet i forenklingshensyn, er det særlig et

område som det er aktuelt å diskutere, nemlig der hvor IFRS for SMEs krever bruk av virkelig verdi. Hvis kapittel 11 og 12 i IFRS for SMEs om finansielle instrumenter tas inn i ny norsk regnskapsstandard, vil disse kapitlene pålegge de regnskapspliktige mer bruk av virkelig verdi enn det som følger av rskl. § 5–8 og NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*. En aktuell forenkling-løsning vil være å ta inn en adgang til å kunne benytte historisk kost for visse finansielle instrumenter der IFRS for SMEs krever virkelig verdi, for eksempel for ikke-børsnoterte aksjer og andre verdipapirer.

Ved vurdering av dokumentert effekt vil et moment være om forenklingen innføres som valg-adgang eller i stedet for regulering etter IFRS for SMEs. Vi har tidligere gjort rede for hva som er det tradisjonelle norske synet på forenklinger. Med bakgrunn i at også lovutvalget synes å legge dette synet på forenklinger til grunn for sin innstilling, mener vi standardsetter kan argumentere for en lavere terskel dersom forenklingen er valg-adgang. Vi mener imidlertid at hensynet til brukerne ikke kan oversees. Flere valg-alternativer vil være kompliserende for brukerne og dermed kunne redusere nytten.

IFRS for SMEs har plikt til å bruke virkelig verdi som målegrunnlag også på andre områder enn finansielle instrumenter, men her har IFRS for SMEs lagt inn et unntaksvilkår som åpner for bruk av historisk kost hvis bruk av virkelig verdi vil medføre urimelige kostnader eller anstrengelser («undue cost or effort»). Etter IFRS for SMEs er det i utgangspunktet en plikt til å bruke virkelig verdi som målegrunnlag for investeringseiendom (jf. IFRS for SMEs nr. 16.7) og for biologiske eiendeler (jf. IFRS for SMEs nr. 34.2). IFRS for SMEs inneholder noe veiledning på hva som skal forstås som urimelige kostnader eller anstrengelser (IFRS for SMEs nr. 2.14A – 2.14D). Trolig vil mange regnskapspliktige kunne kvalifisere for å anvende vilkåret om at måling til virkelig verdi vil medføre urimelige kostnader eller anstrengelser. Like fullt er det ikke en full valg-adgang – det er plikt til å gjennomføre en slik vurdering på hvert balansetidspunkt. I dette tilfellet vil hensynet til forenkling kunne tilsi at de regnskapspliktige får adgang til å velge virkelig verdi eller historisk kost uten å måtte forholde seg strengt til vilkåret om urimelige kostnader eller anstrengelser. Se for øvrig omtale av dette forenkling-vilkåret i Stenheim og

Schwencke (2016). Vi mener at standard-setters terskel til å kunne fravike IFRS for SMEs til fordel for forenkling-løsninger, er lavere enn de regnskapspliktiges adgang til å unnlate bruk av virkelig verdi på grunn av urimelige kostnader eller anstrengelser.

Avvik fra IFRS for SMEs begrunnet i forenklinger, kan også være aktuelt på andre områder. To eksempler kan være adgangen til å foreta en etter skatt-beregning av kontantstrøm ved test for verdifall, noe det ikke er adgang til etter IFRS for SMEs, men som er tillatt etter gjeldende regulering. Det samme gjelder adgangen til å benytte alternativ lånerente som diskonteringsrente ved test for verdifall. I alle tilfellene som det er pekt på over, vil konsekvensen være at det innføres avvik fra internasjonal regulering.

### 4. Avvik for å oppnå ønskede virkninger på andre områder

Den tredje avvikskategorien gjelder avvik som gjøres for å oppnå sammenheng med annet regelverk. I praksis vil dette være avvik som begrunnes i selskapsrettslige forhold. Regnskapsreglene skal fastsettes på grunnlag av regnskapsfaglige argumenter, men i noen tilfeller kan regnskapsregler ha uheldige virkninger på annen regulering. Denne avvikskategorien åpner for at regnskapsfaglige argumenter kan settes til side for å forhindre slike uheldige virkninger. Lovutvalget har pekt på et avvik innenfor denne kategorien som gjelder inntektsføring av utbytte og konsern-bidrag fra datterforetak. Tilpasningen innebærer en adgang til å inntektsføre utbytte og konsernbidrag fra datterforetak året før vedtaksåret, noe som er i strid med IFRS for SMEs.

Regulering som åpner for gjennomgående utbytte, kunne man tenkt løst selskapsrettslig. Dette er det ifølge lovutvalget begrenset adgang til. Likevel mener lovutvalget at behovet for en adgang til gjennomgående utbytte i konsern er så stort at det bør åpnes for dette ved å innføre avvik fra internasjonal regulering. Det er derfor mulig å hevde at eksemplet med avvik knyttet til gjennomgående utbytte mer er å bøte på selskapsrettslige regler enn avvik for å sikre sammenheng med selskapsrettslig regulering.

### 5. Redaksjonelle avvik

Det er også andre avvik som kan være ønskelige, men som kan være vanskelige å

begrunne i lovutvalgets avvikssystem. Vi mener at lovutvalget bare har omtalt materielle avvik. I tilknytning til disse vil det antagelig være formålstjenlig og nødvendig med redaksjonelle avvik fra ordlyd og enkeltbestemmelser i IFRS for SMEs for å oppnå en mer tilgjengelig regnskapsstandard for brukerne. Vår mening er at ikke-materielle avvik ikke behøver å kvalifiseres av lovutvalgets avvikssystem.

Et eksempel er at lovforslaget opprettholder særnorsk regulering for bruk av regnskapsvaluta. IFRS for SMEs pålegger bruk av funksjonell valuta. Avhengig av hva standardsetter velger, vil en erstatning av ordet *funksjonell valuta* til *regnskapsvaluta* kunne påvirke alle bestemmelser som **inneholder** ordet *funksjonell valuta*, noe som gjør at valutaområdet regulert i standarden, fremstår som særnorsk. Et annet eksempel vil kunne være områder der det åpnes for valgadgang. For investeringseiendommer er det, som tidligere nevnt, ventet at man etter ny norsk regnskapsstandard skal kunne bruke historisk kost. Av strukturemessige årsaker kan også hovedreglene om måling til virkelig verdi fremstå som særnorsk regulering basert på at reguleringen får nytt nr. i standarden. Materielt sett representerer dette naturlig nok ingen endring.

Større strukturelle endringer, for eksempel å endre på kapittelinn- deling, vil etter vår oppfatning måtte begrunnes i lovutvalgets avvikssystem. Et eksempel er IFRS for SMEs' regulering av finansielle instrumenter i kapittel 11 og 12. Denne reguleringen er utfordrende og kan sees på som lite hensiktsmessig. Avvik fra de bestemmelsene som er angitt i IFRS for SMEs kan ikke uten videre etableres med den begrunnelsen at de er uheldige eller uhensiktsmessige. Slike avvik må begrunnes i lovforarbeidene.

## Hva er avvik fra IFRS for SMEs?

### Avvik fra eksplisitte bestemmelser eller avvik i sin alminnelighet

Den frihet standardsetter har til å ta inn avvik fra IFRS for SMEs i ny norsk standard, er dels bestemt av de avvikskategoriene som vi har omtalt over, og dels av hva som skal forstås som avvik fra IFRS for SMEs. I utgangspunktet kan enhver regulering som innebærer noe annet enn hva som følger av IFRS for SMEs være å regne som avvik i denne sammenheng. Dette gjelder regulering som avviker fra eksplisitte bestemmelser i IFRS for SMEs, men også regulering som etableres på områder hvor IFRS for SMEs ikke har eksplisitt regulering. Det første synes opplagt. Hvis standardsetter velger å fastsette en regulering som gir adgang eller plikt til balanseføring av utviklingsutgifter, vil dette være et avvik fra en konkret bestemmelse, nemlig nr. 18.14 i IFRS for SMEs. Det siste fortjener noe mer problematisering.

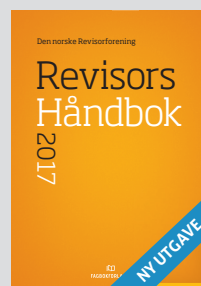
### Sammenslutninger av foretak utenfor virkeområdet til kapittel 19 i IFRS for SMEs

Et område som ikke er regulert med spesifikke bestemmelser i IFRS for SMEs, er virksomhetssammenslutninger som faller utenfor virkeområdet til kapittel 19 i standarden. Dette gjelder blant annet virksomhetssammenslutninger som skjer under samme kontroll (jf. IFRS for SMEs nr. 19.2).

Virksomhetssammenslutninger under samme kontroll vil for eksempel være sammenslutning som skjer mellom datterforetak (for eksempel horisontal fusjon i konsern) og mellom datterforetak og datterdatterforetak (for eksempel vertikal fusjon i konsern). I norsk regnskapsregulering har slike sammenslutninger normalt

## fagbokforlaget.no/nyhetsbrev Nyhetsbrev på e-post

### REVISORS HÅNDBOK 2017

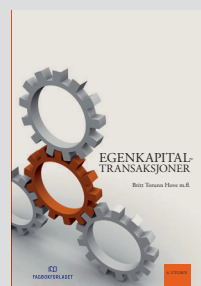


Revisorforeningen

En samling av lover, forskrifter, regler mm. som er viktig i regnskap og revisjon. Ajour per årsskiftet 2016/2017.

1169,-

### EGENKAPITALTRANSAKSJONER



Britt Torunn Hove m.fl.

En oversikt over transaksjoner mellom et foretak og dets eiere. 6. utg. (2015) er lik 5. utg., men uten eBook.

515,-

### VERDIVURDERING

Teoretiske modeller og praktiske teknikker for å verdsette selskaper



Yngve Kaldestad og Bjarne Møller

En helhetlig fremstilling, tilpasset norske forhold. 2. utg. 2016.

469,-

### FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS

Valuation – Credit Analysis – Performance Evaluation



Christian Petersen  
Thomas Plenborg  
Finn Kinserdal

A four-part themed approach: accounting data, financial analysis, decision-making, and assessment of accounting data.

799,-



FAGBOKFORLAGET

fagbokforlaget.no



Det vil trolig være et ønske fra de regnskapspliktiges side at det etableres egen regulering av virksomhetssammenslutninger under samme kontroll.

blitt regnskapsført til kontinuitet (jf. NRS 9 *Fusjon* og NRS (D) *Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern*). Etter IFRS for SMEs må den regnskapsmessige løsningen for slike overdragelser utledes ved hjelp av kildehierarkiet i nr. 10.4. Det vil trolig være et ønske fra de regnskapspliktiges side at det etableres egen regulering av virksomhetssammenslutninger under samme kontroll. Et spørsmål som melder seg, er om slik regulering er å regne som et avvik fra IFRS for SMEs, og hvis så er tilfelle, om et slikt avvik kan falle innenfor de avvikskategoriene som lovutvalget har etablert (jf. NOU 2015: 10 side 305–306). For det første kan det være et spørsmål om slik regulering faktisk innebærer et avvik siden IFRS for SMEs ikke inneholder eksplisitt regulering på det aktuelle området. At de regnskapspliktige må følge en eksplisitt regulering i stedet for å være henvist til kildehierarkiet i IFRS for SMEs, må trolig anses som et avvik fra IFRS for SMEs, hvis det legges til grunn en streng fortolkning av avvik. I så fall må slik regulering trolig begrunnes i forenklingssyn. Å forholde seg til en eksplisitt regulering fremfor å måtte forholde seg til et kildehierarki vil være ressursbesparende for de regnskapspliktige. Vi mener at avvik skal tolkes mer liberalt. Det vil da ikke være noe til hinder for at det etableres regulering i ny norsk regnskapsstandard i de tilfellene hvor IFRS for SMEs ikke inneholder eksplisitt regulering.

### Parallellbestemmelser i lovforslaget og IFRS for SMEs

Spesielle utfordringer oppstår på de områdene hvor lovforslaget har detaljregulering som er mer eller mindre parallell med detaljregulering i IFRS for SMEs. Et eksempel på dette er reguleringen av kontrollkriteriet ved konserndannelse. Lovforslaget § 7–3 har regler basert på lovutvalgets tolkning av regnskapsdirektivet (EU 2013) når det gjelder kontrollkriteriet. Bestemmelsen i IFRS for SMEs nr. 9.5 har trolig et materielt innhold som ligger tett opptil lovforslaget § 7–3, men ordlyden er likevel annerledes. Vi oppfordrer standardsetter til å utarbeide en ny norsk regnskapsstandard som kombinerer regelsettene. Dette vil være mest effektivt for den regnskapspliktige og for andre brukere av standarden. Samtidig vil dette bli en krevende øvelse for standardsetter. Hvis det ikke utarbeides en standard som konsoliderer lovbestemmelser og standardens bestemmelser, vil dette være en øvelse som må gjøres av den enkelte regnskapspliktige, noe som i alle tilfeller vil være lite hensiktsmessig.

### Avslutning

Lovutvalget har foreslått en vid rammelov som inneholder bestemmelser om regnskapsplikt og regnskapspliktens innhold, men som i liten grad inneholder bestemmelser om innregning og måling. Det betyr imidlertid ikke at standardsetter har

frihet til selv å fastsette den reguleringen den ønsker innenfor lovens rammer. Lovutvalget er tydelig på at ny norsk regnskapsstandard skal utarbeides med utgangspunkt i IFRS for SMEs. Avvik fra IFRS for SMEs kan kun tillates innenfor et nærmere angitt avvikssystem bestående av fire avvikskategorier. På de områdene som IFRS for SMEs ikke inneholder eksplisitt regulering, vil det etter vår mening være rom for å etablere egen regulering i regnskapsstandard. Dette kan begrunnes i forenklingssyn, men det kan også begrunnes i at slik regulering ikke representerer avvik etter lovutvalgets avvikssystem. Derimot synes det vanskeligere å finne rom for generell «opprydding» i bestemmelser som er uheldige eller lite hensiktsmessige. Her må avvik begrunnes i det systemet som lovutvalget har etablert. Avvik av ikke-materiell karakter må derimot kunne gjøres uten at dette begrunnes nærmere.

### Referanser

Baksaas, K. M. (2010): *Bør Norge innføre IFRS for SMEs? Magma* (nr. 8): 24–34.

EU (2013) *Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak*.

*IFRS for SMEs (2015) IASB, International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)*.

NOU 2015: 10. *Om lov om regnskapsplikt. Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. september 2014. Avgitt til Finansdepartementet 26. juni 2015.*

NOU 2016: 11. *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv. Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. september 2014. Avgitt til Finansdepartementet 24. juni 2016.*

Stenheim, T. og Schwencke, H. R. (2016): *IFRS for SMEs som grunnlag for ny norsk regnskapsstandard. Praktisk økonomi og finans: 333–344.*