



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

Telephone +47 45 40 40 63
Internet www.kpmg.no
Enterprise 935 174 627 MVA

Finanstilsynet
post@finansstilsynet.no

Deres ref 24/3705

Vår ref

3. juli 2024

Høring – forslag til endringer i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Vi viser til Finanstilsynets høringsnotat om forslag til endringer i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder («Forskriften»).

Vi støtter i hovedsak de forslåtte endringene. Med unntak av Forskriftens virkeområde, mener vi at forståelsen og praktiseringen av Forskriften har vært i tråd med presiseringene som foreslås. Nedenfor gir vi kommentarer til noen av endringsforslagene og andre forhold.

1. Kommentarer til Forskriften om forhold som er omtalt i høringsnotatet

Klargjøring av virkeområdet til forskriften i § 1-1

Vi støtter forslaget til endringer i teksten i § 1-1. Regnskapspliktige som forskriften gjelder for.

Tydeliggjøring av nedstrøms konsernbidrag i § 3-1

Regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag i samsvar med IFRS® Accounting Standards kan føre til uheldige innlåsingeffekter og hindrer kapitalflyten innad i konsern. Muligheten for gjennomgående utbytte, konsernbidrag og sirkelkonsernbidrag har vist seg å være viktig for regnskapspliktige i Norge.

Vår forståelse av «regnskapslovens bestemmelser» for tidspunkt for innregning av eiendel eller gjeld knyttet til utbytte og konsernbidrag er at det kan skje i avsetningsåret, selv om vedtak om utdeling skjer etter balansedagen for regnskapsåret. I henhold til IFRS Accounting Standards skjer regnskapsføringen i vedtaksåret.

I regnskapsloven finner vi ikke direkte omtale av tidspunktene for innregning av utbytte og konsernbidrag. Det er gitt omtaler og veiledninger i:

- NRS 3 Hendelser etter balansedagen punkt 11,
- NRS 8 punktene 5.3 og 5.4,
- NRS (V) Regnskapsføring av inntekt punkt 7.10.

Disse reglene omtaler tidspunkt for regnskapsføring, men de omtaler også forholdet hvis utbytte og konsernbidrag overstiger tilbakeholdte overskudd i morselskapets eierperiode og enkelte skatteeffekter.

Offices in:

© KPMG AS, a Norwegian limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Statsautoriserte revisorer - medlemmer av Den norske Revisorforening

KPMG Public

Oslo	Elverum	Molde	Straume
Alta	Finnsnes	Tromsø	Tynset
Arendal	Hamar	Trondheim	Ulsteinvik
Bergen	Haugesund	Skien	Sandefjord
Bodø	Knarvik	Sandnessjøen	Alesund
Bryne	Kristiansand	Stavanger	
Drammen	Mo i Rana	Stord	

IFRS Accounting Standards har ikke samme begrensning i inntektsføring av utbytte ut over tilbakeholdte overskudd i morselskapets eierperiode, og har egne regler for klassifisering av skatt på konsernbidrag og utbytte til morselskap. Vår forståelse er at henvisningen til «regnskapslovens bestemmelser» kun er knyttet til tidspunktet for regnskapsføring, og det bør presiseres.

Vår forståelse er at konsernbidrag følger samme regler for regnskapsføring av utbytte når det gjelder konsernbidrag fra datterselskap til morselskap (som vi forstår er det som omtales som «oppstrøms» i høringsnotatet). Konsernbidrag kan også overføres fra morselskap til datterselskap («nedstrøms» i høringsnotatet) og kan overføres mellom søsterselskap uten å formelt overføres via morselskapet. Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap regnskapsføres som investering i datterselskap i morselskapets regnskap og som egenkapitaltransaksjon hos mottakende datterselskap. Konsernbidrag mellom søsterselskap innregnes etter regnskapsloven og god regnskapsskikk som egenkapitaltransaksjoner hos både giver og mottaker.

Vår erfaring er at Forskriften har blitt praktisert i henhold til intensjonen, det vil si at tidspunkt for regnskapsføringen av alle former for utbytte og konsernbidrag kan følge «regnskapslovens bestemmelser», og at forståelsen av «regnskapslovens bestemmelser» er slik god regnskapsskikk har utviklet seg. Således mener vi at de foreslåtte presiseringene i Forskriften ikke vil endre gjeldende praksis. Som nevnt ovenfor inneholder regnskapsloven ingen eksplisitt regulering av utbytte og konsernbidrag. Vi mener derfor at formuleringen i Forskriften bør endre fra «regnskapslovens bestemmelser» til «regnskapsloven og god regnskapsskikk».

Den foreslåtte endringen i Forskriften innfører begrepene «oppstrøms og nedstrøms» konsernbidrag. Vi mener dette kan skape uklarhet om unntaket i Forskriften gjelder for konsernbidrag mellom søsterselskaper. Vi mener at dette kan løses ved å slette det foreslåtte tillegget «oppstrøms og nedstrøms», men beholde det foreslåtte tillegget «for giver og mottaker».

Vi er også usikre om det er behov for å liste opp alle paragrafene i IFRS Accounting Standards som kan fravikes for å regnskapsføre utbytte og konsernbidrag i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk. Det burde være tilstrekkelig å vise til IFRS Accounting Standards, som også vil sikre at alle relevante deler i IFRS Accounting Standards er dekket.

Vi mener således at første setning i § 3-3 nr. 3 i Forskriften kan lyde (endringene som er markert er sammenlignet med den foreslåtte nye teksten i høringsnotatet):

~~IAS 10 nr. 12 og 13, IAS 27 nr.12, IFRS 9.5.7.1 A, IFRIC 17 nr. 10, IFRS 9.B3.1.2.a og innregningstidspunkt i henhold til IAS 27 nr. 10 IFRS Accounting Standards kan fravikes slik at tidspunkt for regnskapsføring av utbytte, oppstrøms og nedstrøms konsernbidrag følger regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk for både giver og mottaker.~~

De foreslåtte endringene over gjelder altså tre forhold. Hvis endringene med å stryke henvisningene til de spesifikke paragrafene i ulike standarder og referanse til regnskapsloven og god regnskapsskikk ikke tas til følge, mener vi allikevel at det bør strykes «oppstrøms» og «nedstrøms».

Forskriften § 3-1 nr. 3 andre setning heter: «Skattekonsekvenser av avsatt konsernbidrag regnskapsføres i samme periode som konsernbidraget innregnes som forpliktelse». Dette er en ordlyd som er tilnærmet lik første setning i paragraf 57A i IAS 12 inntektsskatt som omtaler skattekonsekvenser at utbytte for giver. Paragraf 57A i IAS 12 ble innført med virkning fra 1. januar 2019, og innebærer i praksis at

eventuell skatteeffekt av utbytte for giver normalt skal innregnes i resultatet. Første punktum i Forskriften § 3-1 nr. 3 gjelder imidlertid for både giver og mottaker. Vi mener derfor at ordlyden i andre punktum bør justeres slik at den omfatter både giver og mottaker. Videre mener vi at bestemmelsen også bør gjelde for utbytte i de tilfeller det er skattekonsekvenser knyttet til utbytte. Forslag til ny tekst:

Skattekonsekvenser av ~~avsett~~ konsernbidrag og utbytte regnskapsføres i samme periode som konsernbidraget og utbyttet regnskapsføres ~~innregnes som forpliktelse~~.

Uten at det har noen effekt for våre forslag og kommentarer over, vil vi bare bemerke at Forskriften ikke gir noe unntak fra IAS 12 paragraf 57A. Vi tolker at skattekonsekvenser for datterselskap som deler ut utbytte eller gir konsernbidrag til morselskapet, vil følge reglene i IAS 12 paragraf 57A.

2. Kommentar til Forskriften om forhold som ikke er omtalt i høringsnotatet

Kontantstrømoppstilling

Forskriften sier at bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 6 og 7 gjelder. Regnskapsloven § 6-4 heter: «Kontantstrømoppstilling. Kontantstrømoppstillingen skal gi en oversikt over innbetalinger og utbetalinger og forklare likviditetsendringer». I motsetning til resultatet og balansen er det ikke noen spesifisert oppstillingsplan i regnskapsloven.

Det er en foreløpig norsk regnskapsstandard («NRS(F)») om kontantstrømoppstilling som i stor grad er lik IAS 7 oppstilling over kontantstrømmer, men det er noen avvik. Det gjelder for eksempel presentasjon av konsernbidrag, hvor NRS(F) sier at konsernbidrag skal klassifiseres som finansieringsaktiviteter. Dette er ikke i tråd med IAS 7 sine regler om utbytte. NRS(F) er en foreløpig standard, og som for alle andre norske regnskapsstandarder, er den ikke vedlikeholdt og oppdatert de senere årene.

Det er uklart om reguleringen i Forskriften innebærer at foretakene må bruke NRS(F) eller IAS 7. Vi mener at et foretak som utarbeider regnskap i samsvar med Forskriften kan velge å bruke enten NRS(F) eller IAS 7 slik Forskriften er utformet. Vi ser således ikke noe behov for å endre ordlyden i Forskriften. Hvis det skulle bli endringer i fremtiden i standardsettingen i Norge, slik at regnskapsstandardene blir oppdaterte, kan dette synet endres.

3. Kommentar som ikke gjelder endringer i denne Forskriften og som ikke er omtalt i høringsnotatet

Et av punktene i høringsnotatet gjelder utbytte og konsernbidrag og forholdet til regnskapslovens bestemmelser. Vi mener derfor det er relevant å påpeke et forhold knyttet til enkelte andre forskrifter som vi tolker er ment å gi samme regulering som i Forskriften, men der det er uklart om intensjonen er oppnådd i alle forskriftene.

Vi ser at det er noe ulik regulering av utbytte og konsernbidrag i ulike forskrifter som gjelder for årsregnskap. Videre at det innenfor en forskrift er ulik regulering knyttet til hvem som avgir utbytte og konsernbidrag. Vi synes det er uheldig og det er uklart for oss hvorfor det er slik, og om dette er tilsiktet.

Bestemmelse i Forskriften § 3-1 første ledd nr. 3 er omtalt ovenfor og i høringsnotatet.

Omtale og regulering av utbytte og konsernbidrag i enkelte andre forskrifter

Banker mv.

I forskrift om årsregnskap for banker, kredittforetak og finansieringsforetak («Bankforskriften») er reguleringen annerledes enn i Forskriften, både før og etter eventuell endring i Forskriften som omtalt ovenfor. Bankforskriftens § 3-1 lyder: «Utbytte og konsernbidrag fra datterselskap kan, i mottakende og avgivende foretak, regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens bestemmelser». Dette gjelder selskapsregnskap og konsernregnskap som ikke avlegges etter IFRS Accounting Standards. Ordlyden kan forstås slik at konsernbidrag mellom søsterselskap og fra morselskap ned til datterselskaper, regnskapsføres i samsvar med IFRS Accounting Standards, for de selskapene som må følge Bankforskriften. Dette kan hindre for eksempel sirkelkonsernbidrag.

Tilsvarende kan Bankforskriften leses slik at utbytte fra selskap som ikke er datterselskap skal regnskapsføres i samsvar med IFRS Accounting Standards. I tillegg til det som er nevnt over, mener vi det er uheldig at samme type transaksjoner ikke behandles likt innenfor samme regnskapsspråk/regulering/forskrift. Det vil si at utbytte og konsernbidrag i alle retninger ikke blir regnskapsført i samme regnskapsår i det enkelte regnskap.

I forbindelse med [Høring](#) - Utkast til tilpasning av regnskapsregler til IFRS for unoterte institusjoner (2018) angir Finanstilsynet følgende som merknad til den nevnte bestemmelsen.

«Til § 3-1 Bestemmelsen svarer til nåværende bestemmelse i regelsettet forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder, se nærmere omtale i høringsnotatets kapittel 7.»

På bakgrunn av dette kan det synes som at intensjonen ikke var å begrense dette til regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag fra datterselskap.

På dette tidspunkt for høringen var ordlyden i Forskriften noe annerledes enn etter gjeldende bestemmelser, men slik vi forstår det var meningen at tidspunkt for regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag, uansett til og fra hvem, kunne følge regnskapsloven og god regnskapsskikk.

Skadeforsikring

I forskrift om årsregnskap for skadeforsikringsforetak er reguleringen i § 1-3 som følger:

«Selskapsregnskapet til store skadeforsikringsforetak som nevnt i § 1-2 første ledd bokstav a, skal utarbeides etter IFRS, jf. regnskapsloven § 3-9 annet ledd. Det er likevel adgang til å fravike IFRS i samsvar med forskrift 7. februar 2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder § 3-1 og § 3-2 nr. 1...»

Bestemmelsen klargjør blant annet at tidspunkt for regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag i selskapsregnskapet kan følge regnskapsloven og god regnskapsskikk, gjennom henvisningen til Forskriften § 3-1.

Livsforsikring

I forskrift om årsregnskap for livsforsikringsforetak fremgår det av § 3-11 at IFRS Accounting Standards kan fravikes i samsvar med forskrift 7. februar 2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder § 3-1 nr. 1 til 3 og § 3-2 nr. 1.

På tilsvarende måte som for skadeforsikringsforetakene, klargjør bestemmelsen blant annet at tidspunkt for regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag kan følge regnskapsloven og god regnskapsskikk, gjennom henvisningen til Forskriften § 3-1.

Oppsummering

Vi ser ingen argumenter for at det skal være ulik regulering av regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag for ulike foretak. Vi antar at intensjonen har vært at tidspunkt for regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag også for banker, kredittforetak og finansieringsforetak skal kunne følge regnskapsloven og god regnskapsskikk. Etter vår oppfatning er det først og fremst behov for å endre Bankforskriften.

Vi mener samtidig at det ville vært hensiktsmessig med en likelydende regulering av problemstillingen i de ulike forskriftene. Dette sikrer konsistens og gir mindre opphav til usikkerhet og tolkningstvil. Dette kan gjøres med henvisning til Forskriften.

På bakgrunn av dette anmoder vi om at Finanstilsynet tar opp dette med Finansdepartementet, for på den måten sørge for en enhetlig regulering av problemstillingen på tvers av de ulike regelverkene.

Vennlig hilsen
for KPMG AS



Paul Midling Larsen
Statsautorisert revisor/Partner og leder for fagavdeling regnskap og rapportering
(elektronisk signert)