

## Eiendomsområdet

Også på eiendomsområdet medfører dommen uklarheter. I et obiter dictum uttaler Høyesterett at kjøp av eiendom skal behandles annerledes enn kjøp av aksjer (avsnitt 57); «Det er imidlertid betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe en fast eiendom, også for merverdiavgiften. Loven har forskjellige løsninger for de to alternativene».

Dette stemmer strengt tatt ikke. Loven har ingen «forskjellige løsninger» for omsetning av eiendom og omsetning av selskapsandeler. Begge transaksjonene er unntatt avgift – uten unntak. Utleie av eiendom kan man som kjent velge å gjøre avgiftspliktig, men ikke omsetning av eiendom.

Hva blir da konklusjonen for kjøp av eiendom når det ikke gjelder noen slike for-

skjellige løsninger? Når det tas hensyn til at Høyesterett i avsnitt 38 synes å legge til grunn at rådgivning knyttet til unntatt erverv ikke er fradragberettiget. Er det da full fradragrett for transaksjonskostnader ved kjøp av eiendom eller er det ikke?

## Vurdering av dommen

Som kjent er det ingen praksis for noen slik fortolkning av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten som den Høyesterett har lagt til grunn. Basert på at Høyesteretts fortolkning strider mot en ordinær oppfatning og praktisering av omsetningsbegrepet, og at Høyesterett ikke begrunner hvorfor de tolker begrepet på denne måten, kan det synes som Høyesterett kommer litt skjevt ut fra hoppkanten med sin begrunnelse. Heldige forhold medfører riktignok at sivet likevel blir forsvarlig i denne konkrete saken. Men ut over det

området dommen konkret gjelder, bør denne dommen brukes med forsiktighet – også på eiendomsområdet.

Den slutningen man med visshet kan trekke ut av dommen er at det blir vanskeligere å kreve fradrag for transaksjonsrelaterte kostnader ved kjøp og salg av selskap. For avgiftspliktige selskaper medfører det en innlåsningseffekt for momsen, i strid med hva som er praksis i blant annet EU.<sup>5</sup> På dette området blir merverdiavgiften dermed en konkurranseulempe for norske bedrifter, noe som strider mot lovgivers uttalte formål med merverdiavgiftsloven.<sup>6</sup> Om nedslaget fortjener 20 i stil kan derfor diskuteres.

<sup>5</sup> Se blant annet foran nevnte Larentia/Minerva.

<sup>6</sup> NOU-1990-11 pkt. 5.8.3.

# Nytt om god regnskapskikk og IFRS



Cand.oecon./siviløkonom  
Robert Madsen  
Executive Director EY



Master i regnskap og revisjon  
Marthe Aasheim Juul  
Senior Associate EY

I denne regnskapskommentaren ser vi på endringer i regnskapsloven og Finanstilsynets rundskriv for 2017 som oppsummerer prioriterte områder for kontrollen av 2017-årsregnskapene (IFRS). Rundskrivet omtaler også enkelte regnskapsmessige forhold som har blitt vurdert i tilsynssaker i 2017.

## Aktuelt om finansiell rapportering

*Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering.*

*En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av cand.oecon og siviløkonom Robert Madsen. Robert Madsen er tilknyttet den nordiske IFRS-desken i EY og er medlem av EYs globale IFRS-gruppe for finansielle instrumenter. Medforfatter er Marthe Aasheim Juul, også tilknyttet den nordiske IFRS-desken i EY.*

## Vedtatte endringer i regnskapsloven mv.

De vedtatte endringene i regnskapsloven trådte i kraft 1. januar 2018, med virkning for regnskapsår avsluttet 31. desember 2017 eller senere.

Endringene medfører at små foretak ikke lenger har plikt til å utarbeide årsberetning. Usikkerhet rundt forutsetningen om fortsatt drift må opplyses om i noter. NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak*, NRS 16 *Årsberetning* og NRS (F) *God regnskaps-*

*skikk for ideelle organisasjoner* oppdateres for å reflektere de vedtatte lovendringene.

## Begrenset regnskapsplikt

Små enkeltpersonforetak og små ansvarlige selskaper hvor ingen av deltakerne er en juridisk person med begrenset ansvar, kan utarbeide årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt når dette kan anses som god regnskapskikk. Det foreligger imidlertid ingen regulering av innholdet i en slik begrenset regnskapsplikt på tidspunktet for ikrafttredelse. Finansdepartementet skrev

i Prop. 160 L at det mest hensiktsmessige vil være om innholdet i regnskapsplikten ble regulert gjennom en egen regnskapsstandard, utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse. Det er uvisst når en slik regnskapsstandard vil være på plass, og dermed uklart hvilket materielt innhold bestemmelsen om begrenset regnskapsplikt har.

### Åpningsbalanser og mellombalanser

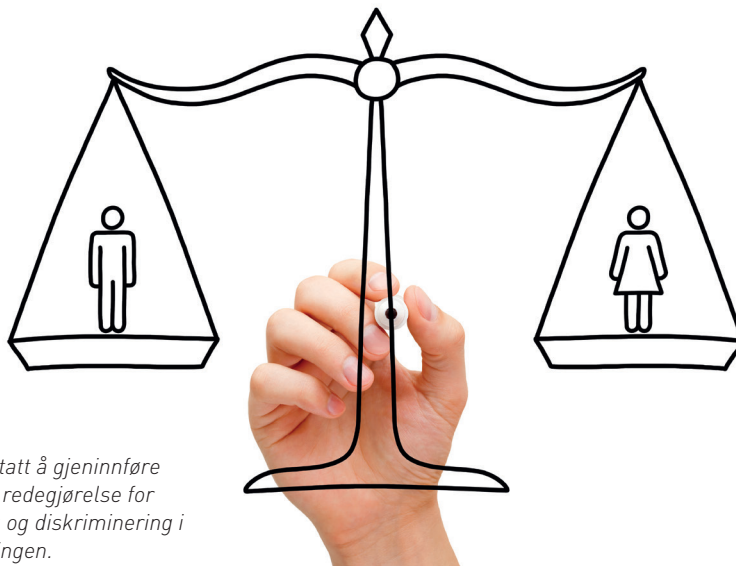
Kravet om å utarbeide åpningsbalanser ved stiftelser, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap videreføres ikke i selskapslovgivningen. Merk at kravet om mellombalanser ved fusjon og fisjon av allmennaksjeselskap videreføres. Allmennaksjeselskap kan likevel unnlate å utarbeide mellombalanser for fusjon dersom samtlige aksjeeiere som deltar i fusjonen, samtykker til dette.

### Redegjørelse for likestilling og diskriminering i årsberetning

Stortinget vedtok den 12. juni 2017 lovendringer som innebar at redegjørelsesplikten for likestilling og diskriminering i regnskapsloven § 3–3a tiende og ellevte ledd, ble opphevet. Stortingets flertall ønsker likevel å bevare redegjørelsesplikten, og 11. desember 2017 ble det vedtatt å gjeninnføre kravet om redegjørelse for likestilling og diskriminering i årsberetningen. Videreføring av redegjørelsesplikten ble sanksjonert i statsråd 19. desember 2017. Konsekvensen er at gjeldende rett videreføres, også fra og med 1. januar 2018. Regnskapspliktige som omfattes av redegjørelsesplikten, skal redegjøre for faktisk tilstand når det gjelder likestilling mellom kjønnene, og eventuelle iverksatte eller planlagte tiltak. Regnskapspliktige som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal i tillegg redegjøre for tiltak for å fremme likestilling uavhengig av etnisitet, religion, livssyn, funksjonsnedsettelse, seksuell orientering, kjønnsidentitet og kjønnsuttrykk (diskriminering). Vedtaket vil ikke påvirke små foretak.

### Finanstilsynets prioriterte områder

Finanstilsynets rundskriv for 2017 oppsummerer prioriterte områder for kontrollen av 2017-årsregnskapene og omtaler enkelte regnskapsmessige forhold som har blitt vurdert i tilsynssaker i 2017. Rundskrivet angir også Finanstilsynets forventninger til både implementering og etterlevelse av nye regnskapsstandarder, samt forventninger til etterlevelse av retningslin-



*Det er vedtatt å gjeninnføre kravet om redegjørelse for likestilling og diskriminering i årsberetningen.*

jer om alternative resultatmål. Finanstilsynet oppfordrer også alle foretak til å sette seg inn i IASBs veiledning i vesentlighetsvurderinger, «IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements». Se tidligere omtale av vesentlighetsveiledningen i Revisjon og Regnskap nr. 8–2017.

Finanstilsynets prioriterte områder for kontroll av 2017-årsregnskapene er i samsvar med prioriteringene fra Den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndigheten (ESMA). Noteopplysninger om implementeringseffekter av IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* og IFRS 16 *Leieavtaler* vil være sentralt.

### IFRS 9 og IFRS 15

På tidspunktet for avleggelse av årsregnskapet for 2017 har både IFRS 9 og IFRS 15 vært pliktige regnskapsstandarder i flere måneder. Effektanalyser bør dermed være ferdigstilte. Det forventes at pålitelige estimater er tilgjengelige slik at regnskapspliktige kan kvantifisere effektene av nye regnskapsstandarder i årsregnskapet for 2017. Videre forventer Finanstilsynet at foretakene redegjør for valg av implementeringsmetode og effekter på egenkapital. Dersom forenklinger benyttes ved implementeringen av de nye regnskapsstandardene må også dette opplyses om nå. Hvilke regnskapsprinsipper som er valgt der hvor regnskapsstandardene angir flere muligheter, er også relevant informasjon. Noteopplysninger skal ikke være ren gjengivelse av standardtekst. All informasjon bør skreddersys til den regnskapspliktiges situasjon slik at brukerne av regnskapet settes i stand til å vurdere hvordan eksempelvis valg av regnskapsprinsipp påvirker tallene.

Nye regnskapsstandarder kan medføre endringer i internkontroll og risikostyring knyttet til prosessen ved regnskapsrapportering. Slike endringer må det opplyses om

i for eksempel redegjørelse for foretaksstyring. Videre kan de nye regnskapsstandardene medføre nye og omfattende krav til noteopplysninger. Finanstilsynet understreker at arbeidet med å fremskaffe nødvendige data for å etterleve disse opplysningskravene, må starte i tide.

### Ingen ren compliance-øvelse

Det er viktig å merke seg at informasjon om effekter av nye regnskapsstandarder ikke er en ren «compliance»-øvelse. Det er ikke bare tilsynsmyndighetene som er opptatt av dette, markedet har også etterlyst slik informasjon lenge. Regnskapspliktige må vurdere behovet til sine regnskapsbrukere og gi tilstrekkelig informasjon, slik at eksempelvis analytikere kan oppdatere sine modeller.

### Virksomhetssammenslutninger

Virksomhetssammenslutninger vil også stå i fokus, og Finanstilsynet peker på spesifikke problemstillinger knyttet til immaterielle eiendeler, justering i måleperioden, badwill, og virksomhetssammenslutninger under samme kontroll.

ESMA har utdypet problemstillingene i sin rapport om prioriteringer for kontroll av 2017-regnskapene. Her understrekes viktigheten av å sikre konsistent anvendelse av forutsetninger ved måling av immaterielle eiendeler til virkelig verdi i oppkjøpsanalyser (PPA), ved fastsettelse av utnyttbar levetid som grunnlag for amortisering og ved nedskrivningstester av de samme immaterielle eiendelene. Dersom regnskapsføring av en virksomhetssammenslutning er ufullstendig ved slutten av rapporteringsperioden, minner ESMA om relaterte opplysningskrav i IFRS 3. Tilsvarende poengterer ESMA at foretak må sikre gode noteopplysninger om transaksjoner som resulterer i regnskapsføring av negativ goodwill. Opplysningskrav i slike situasjoner følger av IFRS 3.B64(n), og

foretak bør inkludere informasjon om hvordan overtatte eiendeler og forpliktelser er revurdert. ESMA understreker også at foretak må sikre konsistent anvendelse av regnskapsprinsipp for virksomhetssammenslutninger under samme kontroll. Finanstilsynet fremhever også identifisering av overtatte immaterielle eiendeler som et sentralt område i en virksomhetssammenslutning.

#### Kontantstrømmer

Finanstilsynet peker også på spesifikke problemstillinger knyttet til IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer*. Dette gjelder blant annet det nye kravet til opplysninger om endringer i forpliktelser som skriver seg fra finansieringsaktiviteter, jf. IAS 7.44. Foretak oppfordres til å gi slik informasjon gjennom et tilsvarende tabellarisk format som vist i Illustrative Example E, vedlegg til IAS 7. Se for øvrig omtale av opplysningskravet i IAS 7.44 i Revisjon og Regnskap nr. 8 2017.

ESMA forventer videre foretaksspesifikke opplysninger om grensdragingen mellom kontanter og kontantekvivalenter. Foretak forventes å opplyse om hvorvidt trekkfasiliteter og konsernkantobalanser anses å være kontanter og kontantekvivalenter, og i hvilket omfang. Opplysninger om kontanter og kontantekvivalenter som det foreligger restriksjoner på, er også sen-

tralt, eksempelvis kontantbeholdninger hos datterselskaper i juridiksjoner med kapitalkontroll.

#### Andre forhold – estimatusikkerhet

Av regnskapsmessige forhold som har blitt vurdert i årets tilsynssaker, omtales blant annet kilder til estimeringsusikkerhet, hvor Finanstilsynet presiserer at IFRS krever opplysninger om sentrale forutsetninger. Ved stor variasjon i markedsaktorenes oppfatning av forutsetningene, og når en rimelig endring medfører en vesentlig justering av den balanseførte verdien, mener Finanstilsynet at det skal opplyses om disse forutsetningene. Langsiktig oljepris og underliggende priskurve trekkes frem som eksempel. Videre påpekes det at landrisiko må tas hensyn til ved vurderinger av gjenvinnbart beløp, og at risikoen skal reflektere gjeldende markedsvurderinger.

I tillegg til opplysninger om effekten av nye regnskapsstandarder, peker Finanstilsynet på flere forhold knyttet til implementering og etterlevelse av særlig IFRS 9 og IFRS 15 som trer i kraft fra 1. januar 2018. Foretak som avlegger delårsregnskap etter IAS 34, må blant annet tenke godt gjennom hvordan de kan bruke årsrapporten for 2017 som referansedokument for delårsrapportering i 2018. Sentrale regnskapsprinsipper

vil være endret i perioden, og delårsrapporteringen må reflektere dette.

#### Tapskontrakter

Regnskapsføring av tapskontrakter er et sentralt tema for mange regnskapspliktige, men er ikke direkte regulert i IFRS 15. IASBs fortolkningsorgan IFRS IC har diskutert regnskapsføring av tapskontrakter ved flere anledninger. Diskusjonene omfatter forståelsen av IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*, og kan gi noe veiledning.

Gitt usikkerheten rundt regnskapsreglene på området, er det ekstra viktig at regnskapspliktige gir gode og presise opplysninger om sine prinsipper for regnskapsføring av tapskontrakter, både de prinsippene som er fulgt i 2017 og eventuelle endringer som forventes i tiden fremover.

#### Alternative resultatmål

ESMA publiserte en oppdatert Q&A 30. oktober 2017, som skal bistå foretak i anvendelsen av retningslinjene for alternative resultatmål. Finanstilsynet vil legge ESMA's avklaringer til grunn i sitt tilsyn, og oppfordrer foretak til å gjøre seg kjent med disse. Konsistens over tid og tilstrekkelige rutiner knyttet til kvalitetssikring og rapportering av alternative resultatmål er sentralt.

## Del II – Nye krav til kassasystemer

# Krav til innhold i X- og Z-rapport



Seniorrådgiver  
Inger Helene Iversen  
Skattedirektoratet, Rettsavdelingen



Seniorrådgiver  
Rune Tystad  
Skattedirektoratet, Rettsavdelingen

I forrige artikkel tok vi for oss hvilke krav som stilles til kassasystemer og til leverandører av slike systemer etter kassasystemlova og kassasystemforskrifta. Denne artikkelen gir en mer detaljert beskrivelse av hvilke krav som stilles til innhold i X- og Z-rapporter. I del III vil vi omtale kravene for de bokføringspliktige.

Også etter dagens regler er det krav til Z-rapport i forbindelse med dagsoppgjøret, men det nye regelverket krever vesentlig flere opplysninger i rapporten. Den skal gi en oversikt over omfanget av kontantsalg og annen bruk av kassasystemet på oppsummert nivå. Ut fra Z-rapporten skal det være mulig å danne seg et inntrykk av om det er «unormal» aktivitet i virksomheten, f.eks. om antall returer, kopikvitteringer og nullinnslag er unormalt høyt.