

**Marthe Aasheim Juul
Kristine Rønning Johansen**

**Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI**

**- Internasjonalisering av norsk
regnskapsregulering -**

Eksamenskode og navn:
GRA 19204 Master i regnskap og revisjon

Innleveringsdato:
01.09.2016

Veileder:
Hans Robert Schwencke

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	1
FIGURLISTE.....	3
SAMMENDRAG.....	4
1 INNLEDNING.....	5
1.1 TEMA.....	5
1.2 AVGRENSNING AV OPPGAVEN	7
1.3 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING.....	8
1.4 METODE	9
2 TEORETISK GRUNNLAG	11
2.1 REGNSKAPSREGULERING I NORGE OG EU PÅ 1990-TALLET	11
2.1.1 <i>NOU 1995: 30 Ny regnskapslov</i>	12
2.1.2 <i>EU-kommisjonens strateginotat</i>	13
2.1.3 <i>Ny regnskapslov i Norge</i>	14
2.1.4 <i>Utvikling i god regnskapsskikk</i>	15
2.2 REGNSKAPSREGULERING I NORGE OG EU PÅ 2000-TALLET	16
2.2.1 <i>Evalueringsutvalget</i>	17
2.2.2 <i>Utvikling i god regnskapsskikk</i>	20
2.2.3 <i>IFRS for SME</i>	21
2.3 GJELDENE RETT I NORGE	23
2.3.1 <i>Grunnleggende regnskapsprinsipper</i>	24
2.3.2 <i>God regnskapsskikk</i>	26
2.4 STANDARDSETTERARBEIDET I NORGE.....	27
2.4.1 <i>Organisering og finansiering av standardsetterarbeidet i dagens modell</i>	27
2.4.2 <i>Historiske vurderinger av standardsetterarbeidet</i>	28
2.5 PRINSIPPBASERT VS. REGELBASERT REGNSKAPSSTANDARD	30
3 NOU 2015:10 LOV OM REGNSKAPSPLIKT.....	31
3.1 HOVEDPRIORITERINGER	31
3.2 NY REGNSKAPSLOV	32
3.2.1 <i>Rettslig bindende regnskapsstandarder</i>	33
3.3 INTERNASJONALISERING AV NORSK REGNSKAPSPRAKSIS	34
3.3.1 <i>Alminnelige prinsipper</i>	35
3.3.2 <i>Ny norsk standard basert på IFRS for SME</i>	38
3.4 ORGANISERING OG FINANSIERING AV STANDARDSETTERARBEIDET	38
4 HØRINGSUTTALELSER	40
5 ANALYSE.....	42

5.1	INTERNASJONAL HARMONISERING.....	42
5.1.1	Økt internasjonal sammenlignbarhet.....	43
5.1.2	Forlate et norsk rammeverk.....	44
5.1.3	Flere spor eller en helhetlig linje.....	45
5.1.4	Delkonklusjon.....	46
5.2	FJERNE GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER.....	47
5.2.1	Grunnleggende prinsipper og internasjonal harmonisering.....	48
5.2.2	Regelverkets løsningsorientering.....	49
5.2.3	Prinsippbasert regulering.....	51
5.2.4	Delkonklusjon.....	54
5.3	OVERGANG FRA GOD REGNSKAPSSKIKK TIL IFRS FOR SME.....	55
5.3.1	Brukerperspektivet.....	57
5.3.2	Standardsetters rolle.....	61
5.3.3	Utbredelse av IFRS for SME.....	64
5.3.4	Uregulerte områder og veiledning.....	66
5.3.5	Delkonklusjon.....	68
5.4	NY RAMMELOV OG RETTSLIG BINDENDE REGNSKAPSSTANDARDER.....	70
5.4.1	Foreslått arbeidsdeling.....	71
5.4.2	Rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder.....	72
5.4.3	Prinsipielle hensyn.....	73
5.4.4	Delkonklusjon.....	77
5.5	ORGANISERING OG FINANSIERING AV STANDARDSETTERARBEIDET.....	78
5.5.1	Sammensetning av standardsettende organ og operativ enhet.....	79
5.5.2	Offentlig finansiering.....	82
5.5.3	Delkonklusjon.....	84
6	KONKLUSJON.....	85
7	VIDERE FORSKNING.....	85
8	ORDLISTE.....	87
9	KILDER.....	88
10	VEDLEGG.....	96

Figurliste

Figur 1: Internasjonal harmonisering.....	43
Figur 2: Fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper.....	47
Figur 3: Fjerne den rettslige standarden god regnskapskikk.....	55
Figur 4: Ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME.....	56
Figur 5: Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder..	70
Figur 6: NRS, organisert som i dag, kan utarbeide rettslig bindende standarder.....	78

Sammendrag

I denne oppgaven har vi sett på Regnskapslovutvalget 2014 sitt forslag til ny regnskapslov, som følger av første delutredning NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. Forslaget innebærer en internasjonalisering av norsk regnskapsregulering, der en foreslår å innføre en direktivtro og mager rammelov med detaljregulering i ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME. Regnskapsstandardene foreslås å få rettslig bindende status.

Ved å kategorisere høringsuttalelsene til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, har vi presentert lovforslagets mottakelse. Vi finner at majoriteten av høringsinstansene ønsker en internasjonal harmonisering, og støtter som en konsekvens av dette, de grep som må gjøres i den forbindelse. Forslaget om å fjerne de lovfestede grunnleggende regnskapsprinsippene får dermed støtte i høringsrunden. Videre finner vi at forslaget om en direktivtro rammelov og innføring av rettslig bindende regnskapsstandard får bred støtte i høringsrunden. Majoriteten er også positive til å fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk. Høringsrunden gir derimot ikke like klar støtte til å erstatte god regnskapsskikk med ny norsk standard basert på IFRS for SME. Argumentene mot å innføre en slik standard er i hovedsak basert på at man vil miste særnorske løsninger som hevdes å ha fungert godt for gruppen ikke børsnoterte foretak i Norge, samt skepsis knyttet til svak utbredelse av IFRS for SME og mangel på veiledning.

Regnskapslovutvalget 2014 foreslår Norsk RegnskapsStiftelse som standardsettende organ, gitt noen organisatoriske endringer, samt forslag om delvis statlig finansiering av deres arbeid. Høringsrunden gir klart uttrykk for at noe må gjøres med organiseringen av standardsetterarbeidet, og det fremmes ulike forslag til løsninger. Høringsrunden signaliserer at rettsliggjøring fordrer offentlig involvering i det standardsettende organet, og majoriteten stiller seg også bak en form for offentlig finansiering.

Norsk RegnskapsStiftelse har gjort det de kan innenfor gjeldende lovs rammer for å tilnærme seg internasjonal regnskapspraksis. Lovgiver bør nå ta et valg mellom et egenutviklet regnskapsrammeverk og internasjonal harmonisering. Vi mener norsk regnskapsregulering bør konvergere mot IFRS for SME.

1 Innledning

1.1 Tema

I Norge ble det etablert et resultatorientert regnskapsregime ved Regnskapsloven av 17. juni 1998. Internasjonalt valgte man på samme tidspunkt å legge seg på en balanseorientert linje. Å beholde en resultatorientert orientering, i strid med internasjonal regnskapspraksis, har senere vist seg å være kontroversielt¹ i norsk regnskapsmiljø. Debatten på området ble aktualisert ved IAS-forordningen² som ble vedtatt i EU i 2002, og krevde at børsnoterte foretak rapporterer etter IFRS i konsernregnskapet. Det har vært foreslått å endre regnskapsreguleringen i Norge, slik at man ikke er i strid med IFRS. Finansdepartementet har likevel valgt å beholde de resultatorienterte grunnleggende prinsippene, på tross av føringer om en internasjonal tilnærming på regnskapsområdet. Finansdepartementet har tidligere lagt til grunn at god regnskapsskikk må utvikles innenfor rammen av de grunnleggende prinsipper, men dersom internasjonal regnskapspraksis utvikler seg i strid med disse, må lovendringer vurderes.³ Rammen for god regnskapsskikk er altså resultatorientert, og omfanget av internasjonalt, balanseorienterte løsninger man kan innarbeide i norsk regnskapspraksis, vil dermed være begrenset.

Regnskapslovutvalget 2014 ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. september 2014 for å tilpasse det norske regelverket til nytt regnskapsdirektiv⁴ i EU (2013/34/EU), men også med det formål å modernisere og forenkle regnskapsreguleringen for ikke børsnoterte foretak i Norge.⁵ Finansdepartementet fikk innspill fra blant annet Norsk RegnskapsStiftelse og Den norske Revisorforening med ønsker om en helhetlig revisjon av regnskapsregelverket.⁶ Det har lenge vært et ønske fra den politiske ledelse, og interesseorganisasjoner som Næringslivets Hovedorganisasjon (heretter NHO) og Hovedorganisasjonen Virke (heretter Virke), om forenklinger i regelverket for næringslivet.⁷ Framfor en ren

¹ (NOU 2015: 10, s. 60)

² (EF 1606/2002)

³ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 83)

⁴ (Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU)

⁵ (NOU 2015: 10, s. 9)

⁶ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

⁷ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

direktivimplementering ble det dermed en mer helhetlig revisjon av gjeldende regnskapsregelverk.

Delutredning 1, NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, ble offentliggjort 26. juni 2015. Regnskapslovutvalgets mandat for delutredning 1 var: ⁸

- 1) Å vurdere endringer som kreves for å gjennomføre det konsoliderte regnskapsdirektivet fra EU,
- 2) Å vurdere endringer utover det som er nødvendig for å gjennomføre direktivet,
- 3) Å vurdere hvorvidt det kreves eller åpnes for løsninger som følger av internasjonale regnskapsstandarder,
- 4) Å vurdere om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør videreføres, samt evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet
- 5) Å vurdere behovet for selskapsrettslige tilpasninger for å sikre likt utbyttegrunnlag, uavhengig av regnskapsspråk.

Det siste punkt ble begrenset til å omhandle utbytte i konsernforhold, grunnet knapphet på tid.⁹ Delutredning 2, NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv, ble offentliggjort 24. juni 2016, og omhandler en rekke enkelttemaer fra lovforslaget som fremmes i delutredning 1. ¹⁰

NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt presenterer et lovforslag hvor gjennomføring av EU-direktivet står sentralt. Krav som ikke følger av nytt regnskapsdirektiv, foreslås i hovedsak regulert gjennom regnskapsstandard. ¹¹ Tyngden av regnskapsreguleringen kan med dette sies å være flyttet fra lovtekst til regnskapsstandard. Lovforslaget vil innebære flere større endringer fra dagens regnskapslovgivning. Internasjonalisering av norsk regnskapspraksis er en hovedprioritering for Regnskapslovutvalget 2014, ¹² og sees tydelig i lovforslaget. De resultatorienterte grunnleggende prinsippene i gjeldende regnskapslov foreslås

⁸ (NOU 2015: 10, s. 9-10)

⁹ (NOU 2015: 10, s. 13)

¹⁰ (Regjeringen 2016b)

¹¹ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹² (NOU 2015: 10, s. 19)

fjernet. Regnskapslovutvalget 1990 redegjorde for behovet for å lovfeste grunnleggende prinsipper. Behovet var utledet av flere ulike grunner, med hovedvekt på at praksis stadig var i utvikling ved at nye transaksjonstyper og økonomiske forhold ble endret. Regnskapsprodusentene kunne, i møte med nye problemstillinger, finne løsninger ved å fortolke og anvende de grunnleggende prinsippene. Dynamikk og fleksibilitet ble bragt inn i reguleringen, som et samspill mellom lov, standarder og tolkning av grunnleggende prinsipper.¹³ Etter vårt syn har imidlertid forholdet mellom lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper og innholdet i regnskapsstandardene det siste tiåret, heller gått i retning av å være en kamp om plassen enn et harmonisk samspill. Ved konvergering mot utviklingen i IASB, trenger en ikke lenger et system som skal ligge til grunn for norske tolkninger,¹⁴ slik de grunnleggende prinsippene gjør i dag. Videre foreslår Regnskapslovutvalget 2014 å fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk fra loven, og heller innføre rettslig bindende regnskapsstandarder.¹⁵ Framtidige norske regnskapsstandarder for foretak med alminnelig regnskapsplikt, foreslås å være basert på IFRS for SME.¹⁶ Man står altså ved et slags veiskille i norsk regnskapsregulering.

En sentral del av Regnskapslovutvalgets forslag omhandler framtidig organisering og finansiering av standardsetterarbeidet i Norge. Norsk RegnskapsStiftelse foreslås som standardsettende organ, med visse organisatoriske endringer.¹⁷

1.2 Avgrensning av oppgaven

Vårt fokusområde vil være hovedlinjene i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. Med hovedlinjene menes de overordnede spørsmål som utredningen reiser. Vi vil dermed ikke drøfte alle problemstillingene som løftes frem i høringsrunden. Dette gjelder blant annet regnskapsføring av andel i felleskontrollert virksomhet, regnskapsføring av sikring, klassifisering av andelsinnskudd i sameie, standardisering av noteopplysninger og valgfriheten knyttet til bruk av forenklet IFRS. Vi vil ikke drøfte enkeltbestemmelser for innregning og måling, verken de

¹³ (NOU 1995: 30, s. 26)

¹⁴ (NOU 2015: 10, s. 64)

¹⁵ (NOU 2015: 10, s. 28)

¹⁶ (NOU 2015: 10, s. 26)

¹⁷ (NOU 2015: 10, s. 28)

som følger av lovforslaget, eller IFRS for SME. Løsninger for små foretak, og forslaget om innføring av klassen mikroforetak vil ikke bli drøftet i denne oppgaven. Av NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv, er kun temaet norsk deltakelse i internasjonal regnskapsutvikling relevant.

Hva gjelder innføring av rettslig bindende regnskapsstandarder i Norge, har vi ment å dekke hvorvidt man *bør* rettsliggjøre norske regnskapsstandarder. Alle forvaltningsrettslige og lovtekniske forhold er imidlertid ikke dekket i vår oppgave. Vi søker altså ikke å gi en fullstendig framstilling av hvorvidt rettslig bindende regnskapsstandarder *kan* gjennomføres.

1.3 Formål og problemstilling

Formålet med denne oppgaven er for det første å gi leseren et innblikk i mulige fordeler og ulemper som hovedlinjene i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt kan føre med seg. For det andre ønsker vi å gi leseren et innblikk i hvorvidt regnskapsbrukere og andre relevante aktører støtter den foreslåtte omleggingen av norsk regnskapsregulering, gjennom en analyse av høringsuttalelser. Basert på høringsuttalelser og samtaler med relevante aktører, ønsker vi å drøfte hovedlinjene i lovforslaget, og til slutt gi leseren vår mening om de foreslåtte grep for norsk regnskapsregulering. Hovedlinjene vi ønsker å drøfte i den forbindelse er: 1) internasjonal harmonisering, 2) å fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper, 3) overgang fra god regnskapsskikk til IFRS for SME, 4) ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder, og 5) fremtidig organisering og finansiering av standardsetterarbeidet.

I denne oppgaven ønsker vi å svare på følgende problemstilling:

«Bør norsk regnskapsregulering konvergere mot IFRS for SME, og bør det åpnes for utgivelse av rettslig bindende regnskapsstandarder i Norge?»

For å kunne svare på hvorvidt norsk regnskapsregulering bør konvergere mot IFRS for SME, drøfter vi hvorvidt det er et ønske om, og behov for, internasjonal harmonisering. Vi drøfter hvorvidt internasjonal sammenlignbarhet bør vektlegges, om vi kan forlate vårt norske rammeverk, og om

regnskapsreguleringen er best tjent med to spor eller en helhetlig linje. Videre drøfter vi de grunnleggende prinsippers rolle sett i lys av et ønske om internasjonal harmonisering, og om det å fjerne disse går på bekostning av regelverkets løsningsorientering, eller medfører at vi går bort fra en prinsippbasert regulering. For å forstå konsekvenser av overgangen fra god regnskapsskikk til IFRS for SME, er det sentralt å se på brukerperspektivet, standardsetters rolle, utbredelse av IFRS for SME og behovet for veiledning. Kriterier for og omfanget av særnorske tilpasninger, er også gjenstand for drøfting.

For å kunne svare på hvorvidt det bør åpnes for utgivelse av rettslig bindende regnskapsstandarder i Norge, drøfter vi den foreslåtte arbeidsdelingen mellom lov og regnskapsstandard og hvorvidt det er behov for en rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder. Til sist ser vi på enkelte prinsipielle sider ved å gjøre regnskapsstandarder til offentligrettslig regelverk, herunder forholdet til legalitetsprinsippet, straffesanksjonering og saklighetsprinsippet. Det er foreslått at standardsettingen skal skje gjennom private bidragsytere, og vi vil dermed kort drøfte delegert forskriftskompetanse og mangelen på offentlig instruksjonsmyndighet som følger av forslaget. Videre ser vi på hvordan det standardsettende organ og operative enhet ideelt bør være sammensatt og finansiert.

1.4 Metode

Vi har valgt en juridisk metode for vår oppgave. Vi gjør kort rede for de lege lata¹⁸ på regnskapsområdet i Norge, med fokus på den rettslige standarden god regnskapsskikk og grunnleggende regnskapsprinsipper. Oppgaven er i hovedsak basert på utredningen NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt, samt tilhørende høringsuttalelser til Finansdepartementet. Vi gir en framstilling av de sentrale forslag som følger av NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. For å vurdere hvorvidt foreslått rett i henhold til utredningen bør gjøres gjeldende, har vi analysert høringsuttalelser og gjennomført ustrukturerte dybdeintervju med relevante aktører.

¹⁸Gjeldende rett

Tre av intervjuobjektene er valgt på bakgrunn av høringsuttalelser.

Hovedorganisasjonen Virke hadde en overordnet positiv innstilling til lovforslaget som fremmes i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. Samtidig pekte de på problemstillinger ved gjeldende organisering av standardsetterarbeidet. Vi har derfor intervjuet Iman Winkelmann, fagsjef Kunnskap og Teknologi i Virke. EY var i sin høringsuttalelse kritiske til deler av lovforslaget, da særlig til å forlate gjeldende god regnskapsskikk til fordel for en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME. For å få en bedre forståelse av hvilke problemer et slikt skifte kan medføre, intervjuet vi Executive Director og leder for Fagavdeling regnskap i EY, Anne-Cathrine Bernhoft. Norges Handelshøyskole (heretter NHH) argumenterte i stor grad for å videreføre gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper i sin høringsuttalelse. Vi ønsket derfor å intervjuer rektor ved NHH, Frøystein Gjesdal, særlig med tanke på hvordan man kan kombinere en internasjonalisering av norsk regnskapspraksis med videreføring av våre grunnleggende regnskapsprinsipper. Vi understreker at de synspunkter som kommer til uttrykk i vår oppgave, ikke nødvendigvis representerer intervjuobjektene sine respektive institutter eller firma.

For å forstå problemstillinger rundt de lege lata, og hvilke vurderinger som ble gjort i forbindelse med utredningsarbeidet, intervjuet vi Regnskapslovutvalgets leder Erlend Kvaal. Videre ønsket vi å forstå bakgrunnen for at revisjon av regelverket ble igangsatt, samt hvordan lovgivende myndighet opplever at de lege lata har fungert, og hvordan de lege feranda¹⁹ kan være. Vi intervjuet derfor avdelingsdirektør og leder for Juridisk seksjon for verdipapir, finansiell rapportering mv. i Finansmarkedsavdelingen i Finansdepartementet, Alexander Behringer, samt seniorrådgiver Per Fiskerud. For å oppnå en bedre forståelse av hvordan gjeldende god regnskapsskikk utvikles gjennom standardsetting, hvilke problemstillinger som foreligger, samt fordeler og ulemper ved å innføre en standard basert på IFRS for SME, intervjuet vi lederen for Regnskapsstandardstyret i Norsk RegnskapsStiftelse, Elisabet Ekberg. Totalt gjennomførte vi seks intervjuer. For hvert intervju var det satt av en time til gjennomførelse. Samtlige intervjuobjekter fikk spørsmålene i forkant, slik at de

¹⁹ Hva retten burde være, en avgrensning fra de lege lata.

kunne forberede seg. Intervjuene ble tatt opp på lydbånd etter samtykke fra intervjuobjektene. Samtlige intervju er transkribert. Informasjon og synspunkter fra intervjuobjektene er flettet inn i løpende tekst. De seks intervjuobjektene har hjulpet oss å forstå foreliggende problemstillinger under de lege lata, og problemstillinger som Regnskapslovutvalgets foreslåtte rett kan medføre. De har kommet med innspill i forhold til hvor fornuftig lovforslaget som fremmes i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt er. Sentrale kilder i vår oppgave er dermed: 1) NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, 2) høringsuttalelser, 3) forarbeider til gjeldende regnskapslov og 4) ustrukturerte dybdeintervju.

For analyseformål har vi kategorisert høringsinstansene i 10 ulike kategorier, basert på høringsinstansenes forhold til, eller formål med, regnskapet. En oversikt over kategoriene med tilhørende høringsinstanser er vist i vedlegg 3. Under gjennomlesing av høringsuttalelser noterte vi oss de momenter ved utredningen som flere høringsinstanser kommenterte på. Vårt fokus i oppgaven er hovedlinjene i forslaget, og vi har dermed ikke gått inn på enkeltbestemmelers mottakelse. For hvert moment kategoriserte vi deretter høringsuttalelsene som enten: 1) positive, 2) tvilende, 3) negative eller 4) ingen kommentar. Vi har deretter beregnet prosentvis oppslutning for de ulike svaralternativene, både innad i hver kategori og totalt, for hvert moment.

Basert på ovennevnte kilder og analyser, har vi drøftet og konkludert på utvalgte momenter ved lovforslaget, noe som representerer vårt syn på de lege feranda på regnskapsområdet i Norge.

2 Teoretisk grunnlag

2.1 Regnskapsregulering i Norge og EU på 1990-tallet

For å unngå at europeiske foretak favoriserte enkelte EU-stater, startet man tidlig en harmoniseringsprosess gjennom selskapsdirektiver i EU. Det første selskapsdirektivet i EU ble vedtatt i 1968.²⁰ For å samordne de nasjonale reglene for regnskapsrapportering, samt å sikre brukernes informasjonsbehov i møte med

²⁰ (Sundby 2005, s. 390)

grenseoverskridende virksomhet, ble Årsregnskapsdirektivet, det fjerde selskapsdirektivet (78/660/EØF) om årsregnskaper for visse selskapsformer, publisert 25. juli 1978.²¹ Videre samlet man nasjonal lovgivning knyttet til konsoliderte regnskaper gjennom Konsernregnskapsdirektivet, det syvende selskapsdirektivet (83/349/EØF) om konsoliderte regnskaper, vedtatt 13. juni 1983. Dette ble ansett som viktig for å sikre at opplysningene som ble rapportert i de konsoliderte regnskapene skulle være sammenlignbare og likeverdige.²²

I Norge var man på starten av 1990-tallet i gang med et omfattende opprydningsarbeid på regnskapsområdet. Regnskapslovutvalget 1990 ble særskilt bedt om å se på en tydeligere definerings av den rettslige standarden god regnskapsskikk, og lovfesting av grunnleggende prinsipper ble nevnt som et startpunkt i deres mandat.²³ Mandatet ba også uttrykkelig om at Regnskapslovutvalget 1990 redegjorde for hensiktsmessigheten og nødvendigheten av å ta i bruk regelverk, standarder og praksis utviklet i andre land og i internasjonale regnskapsmiljø, både med tanke på regnskapstekniske forhold, men også innhold. Sammenlignbarhet med handelspartnere ble trukket fram som et moment i vurderingen.²⁴ Regnskapslovutvalget 1990 ga ut to delutredninger,²⁵ før NOU 1995: 30 Ny regnskapslov, ble avlagt i oktober 1995.²⁶

2.1.1 NOU 1995: 30 Ny regnskapslov

NOU 1995: 30 Ny regnskapslov, munnet ut i et forslag om en ny regnskapslov som erstatter for daværende regnskapslov og kapitlet om regnskap i daværende aksjelov. Forslaget til lov inkluderte også bestemmelser som gjennomførte det fjerde og syvende selskapsdirektiv fra EU.²⁷ Regnskapslovutvalget 1990 foreslo å videreføre systemet med en rammelov hvor god regnskapsskikk ga utfyllende regulering.²⁸ Da NOU 1995: 30 Ny regnskapslov ble fremmet, hvilte norsk

²¹ (Europalov 2016)

²² (Europarådet 1983)

²³ (NOU 1995: 30, s. 31)

²⁴ (NOU 1995: 30, s. 32)

²⁵ NOU 1992: 13 Regnskapsmessig behandling av skatt og NOU 1993: 2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppjør og revisjonsplikt

²⁶ (NOU 2015: 10, s. 32)

²⁷ (NOU 1995: 30, s. 42)

²⁸ (NOU 2015: 10, s. 32)

regnskapspraksis allerede på prinsipper, utledet fra blant annet historisk kostmodellen og generelle kvalitative krav som stilles til regnskapsinformasjon.²⁹ Det hersket imidlertid en debatt i regnskapsmiljøet om innhold og rekkevidde av disse prinsippene.³⁰ Regnskapslovutvalget 1990 søkte derfor å klargjøre innholdet, samt tydeliggjøre rekkevidden gjennom å lovfeste et sett med grunnleggende prinsipper. Det ble foreslått en egen bestemmelse som fastsetter at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, og at utfyllende standarder ikke skulle kunne fravike lovens bestemmelser, inkludert de grunnleggende prinsippene.³¹ Hovedregelen for vurdering av eiendeler ble foreslått å være laveste verdis prinsipp. Regnskapslovutvalget 1990 fremhevet at man ville få et system hvor både lovbestemmelser og utfyllende regler i standard vil bygge på samme prinsipper.³²

2.1.2 EU-kommisjonens strateginotat

23. november 1995, en måned etter at Regnskapslovutvalget 1990 avla sin utredning om ny regnskapslov i Norge, publiserte EU-kommisjonen et strateginotat som aktualiserte harmonisering av europeisk regnskapsrett mot internasjonale standarder.³³ Kommisjonen påpekte at gjeldende regelverk i EU ikke var tilstrekkelig i forhold til andre markeders regnskapskrav, med henvisning til Securities and Exchange Commission (heretter SEC) i USA.³⁴ Europeiske foretak som var ute etter kapitalinnskudd på det internasjonale markedet, eksempelvis New York børsen, ble nødt til å utarbeide et sekundært regnskap ut i fra US GAAP, et regnskapsspråk som var upåvirket fra europeisk hold. Dette var en unødig byrde EU-kommisjonen ønsket seg bort fra. Det ble vist til at International Accounting Standards Committee (heretter IASC) var i prosess med å utarbeide et felles sett med regnskapsstandarder som skulle kunne implementeres internasjonalt. EU-kommisjonen ønsket en snarlig løsning, og pekte på at IASC var den eneste organisasjonen som hadde et komplett prospekt

²⁹ (NOU 1995: 30, s. 48)

³⁰ (NOU 1995: 30, s. 51)

³¹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 8)

³² (NOU 1995: 30, s. 48)

³³ (EU-kommisjonen 1995a)

³⁴ (EU-kommisjonen 1995b, s. 2)

innenfor ønsket tidsrom. Kommisjonen ønsket derfor at EU skulle stille seg bak den internasjonale harmoniseringsprosessen IASC hadde igangsatt.³⁵

For at de internasjonale regnskapsstandardene skulle kunne implementeres i EU, var det sentralt at de var i overensstemmelse med direktivene, slik at medlemslandene kunne tillate at de foretak som skulle inn på kapitalmarkedet kunne rapportere etter disse standardene. Strategien gikk også ut på å sentrere arbeidet i EU på regnskapsområdet slik at en kunne styrke sin påvirkningsmulighet i utviklingen av de internasjonale regnskapsstandardene.³⁶ Fra og med 1990 deltok EU-kommisjonen i IASCs rådgivningsgruppe (Consultative Group), og var observatør i styret.³⁷ Europarådet vedtok strategien til kommisjonen i juni 1996.³⁸ Fra dette tidspunktet forpliktet EU seg til å følge utviklingen av regnskapsstandarder basert på et balanseorientert rammeverk i regi av IASC.

2.1.3 Ny regnskapslov i Norge

På samme tid i Norge fikk forslaget om å lovfeste resultatorienterte grunnleggende prinsipper støtte i høringsrunden. Likevel ble det påpekt at lovfestingen ikke måtte stå i veien for en dynamisk utvikling av god regnskapsskikk. Det ble særlig kommentert på internasjonal utvikling, hvor markedsverdier var mer framtrepende enn historisk kost-modellen som de grunnleggende prinsippene var bygd på.³⁹ Videre ble det kommentert at ingen andre land i Europa hadde lovfestede prinsipper i samme grad som det Regnskapslovutvalget 1990 la opp til.⁴⁰ Det ble også uttrykt bekymring for at regnskapsteoretiske korrekte løsninger ville kunne stå i veien for internasjonale tilpasninger.⁴¹

På tross av de ovennevnte bekymringer og utviklingen i EU, sluttet Finansdepartementet seg til forslaget om å lovfeste grunnleggende prinsipper i ny

³⁵ (EU-kommisjonen 1995b, s. 6)

³⁶ (EU-kommisjonen 1995b, s. 6)

³⁷ (EU-kommisjonen 1995b, s. 4)

³⁸ (EU-kommisjonen 1996)

³⁹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 82)

⁴⁰ (Næringslivets Hovedorganisasjon 1996)

⁴¹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 82)

regnskapslov. Selv om internasjonale forhold kunne antyde at det var behov for en mer fleksibel holdning til grunnleggende regnskapsprinsipper, presiserte Finansdepartementet at god regnskapsskikk ikke kunne fravike grunnleggende prinsipper eller loven for øvrig.⁴² Samtidig uttalte departementet at dersom internasjonal regnskapspraksis utviklet seg i strid med de grunnleggende prinsippene, måtte man nødvendigvis åpne for å endre loven, gitt at EØS-forpliktelsene tillot dette.⁴³ Stortingets Finanskomite pekte derimot på at de resultatorienterte prinsippene avvek fra EU-lands lovgivning og IAS Framework. I deres innstilling ble det derfor lagt vekt på at utviklingen av god regnskapsskikk ikke bare måtte bygge på lovfestede prinsipper, men også på en harmonisering mot internasjonale regnskapsstandarder.⁴⁴ Etter vår oppfatning var det også sentralt i Finanskomiteens innstilling at lovkravet om grunnleggende prinsipper skulle forstås slik at tolkningen ikke skulle være i strid med internasjonale regler.

Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 (heretter regnskapsloven eller rskl.) trådte i kraft 1. januar 1999, og med dette var det, på tross av internasjonal utvikling, etablert et resultatorientert rammeverk for norsk regnskapsrapportering.⁴⁵ Finanskomiteens forsøk på å tone ned de grunnleggende prinsippers posisjon i regnskapslovgivningen ble etter vår oppfatning ikke vellykket. De grunnleggende prinsippene og tolkningen av disse synes tvert imot å ha vært førende for utvikling av god regnskapsskikk, og hatt forrang ved konflikter mot internasjonale løsninger.

2.1.4 Utvikling i god regnskapsskikk

Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert 27. april 1989, og har i dag⁴⁶ 8 stiftende organisasjoner bak seg. Disse er Den norske Revisorforening (DnR), Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Norges Handelshøyskole (NHH), Norske Finansanalytikerers Forening (NFF), Econa, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Oslo Børs. Formålet til Norsk

⁴² (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 8)

⁴³ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 83)

⁴⁴ (Innst. O. nr. 61 (1997-1998) 1998, avsnitt 5.1.2)

⁴⁵ (NOU 2015: 10, s. 33)

⁴⁶ De opprinnelige stifterne var Norges Handelshøyskole, Norges Registrerte Revisorers Forening, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Norske Finansanalytikerers Forening, Norske Siviløkonomers Forening og Oslo Børs.

RegnskapsStiftelse er å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, og å fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder. I tillegg ønsker de å være en aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring.⁴⁷ Norsk RegnskapsStiftelse har gjennom sin tid bidratt til utviklingen av god regnskapsskikk i Norge, som reguleres i rskl. § 4-6, der det sies at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. De utgitte regnskapsstandardene inkluderte tidlig sammenligninger mot standarder utarbeidet i USA og av IASC,⁴⁸ og norske løsninger har vært inspirert av internasjonale regnskapsstandarder.

2.2 Regnskapsregulering i Norge og EU på 2000-tallet

IAS-standardene kunne anvendes i den utstrekning de ikke var i strid med EU-direktivene. EU-kommisjonen uttalte at man arbeidet med en modernisering av regnskapsdirektivene,⁴⁹ og la gjennom vedtakelsen av de to endringsdirektivene i 2001 (2001/65/EC) og 2003 (2003/51/EC), til rette for at medlemstater i EU og EØS skal kunne etablere en internrett for samtlige foretak, som ikke var i strid med IAS.⁵⁰ Endringsdirektivet i 2001 åpnet for at en i den nasjonale lovgivningen kunne innarbeide verdivurderingsregler som regulerte krav eller tillatelse for bruk av «virkelig verdi» på eiendeler. Endringsvedtaket i 2003 sikret at det ikke var konflikter mellom IFRS og EU-direktivene etter at vedtaket var implementert. En benevner gjerne disse endringsvedtakene som en «modernisering» av regnskapsdirektivene.⁵¹

Den 19. juli 2002 ble det i EU vedtatt en IAS-forordning.⁵² Forordningen trådte i kraft 14. september 2002, og krever at børsnoterte foretak i alle medlemsstatene i EU og EFTA (EØS-statene) avlegger sitt konsernregnskap i henhold til EU-godkjente IAS-regler. Forordningen gjaldt med virkning for børsnoterte foretak f.o.m 2005. Det fremgår også av forordningen at medlemsstatene kan kreve eller tillate at andre enn børsnoterte selskaper skal rapportere etter de internasjonale

⁴⁷ (Norsk RegnskapsStiftelse 2016a)

⁴⁸ (NOU 2015: 10, s. 31)

⁴⁹ (van Hulle 2001, s. 23-28)

⁵⁰ (Schwencke 2006, s. 15-16)

⁵¹ (Schwencke 2006, s. 16)

⁵² (EF 1606/2002)

regnskapsstandardene i sine konsernregnskap eller selskapsregnskap.⁵³ Formålet med forordningen var å bidra til en best mulig og kostnadseffektiv virkemåte for kapitalmarkedet, samt å sikre høy grad av innsyn og sammenlignbarhet av regnskapene jr. forordningens artikkel 1.⁵⁴ IAS-forordningen utgjør det rettslige grunnlaget for plikten til å følge IAS-reglene (heretter IFRS) i EU. IFRS-regelverket som vedtas av IASB, må igjennom en egen godkjenningssprosess i EU før regnskapsstandardene blir implementert, ofte betegnet som EU-godkjent IFRS. Norge må, etter at kommisjonen har vedtatt en standard, eksplisitt vedta standardene som vedlegg til Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder.⁵⁵ Regnskapskomiteen EFRAG er EØS-statenes kommunikasjonskanal ovenfor IASB.

2.2.1 Evalueringsutvalget

Stortinget vedtok 19. juni 1998 at regnskapsloven skulle evalueres etter tre regnskapsår, både med tanke på hvordan den hadde fungert, samt den internasjonale utviklingen på regnskapsområdet.⁵⁶ Det ble dermed nedsatt et nytt regnskapslovutvalg i juni 2002,⁵⁷ heretter kalt Evalueringsutvalget.

Gitt IAS-forordningen skulle Evalueringsutvalget se på om rapportering etter IFRS var mulig også for andre foretak innenfor regnskapslovens rammer.⁵⁸ Utredningen NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven, munnet ut i et forslag om at alle foretak skulle gis adgang til å benytte IFRS i sine konsernregnskap, men at ingen skulle gis adgang til å rapportere etter IFRS i sine selskapsregnskap, verken børsnoterte eller andre.⁵⁹ Evalueringsutvalget la for øvrig opp til en modernisering av regnskapsloven, noe som gjenspeilet EUs vedtatte endringsdirektiv 2003/51/EC. Den såkalte moderniseringslinjen, at loven alltid skulle være i tråd med IFRS, innebar altså et forslag om at de resultatorienterte prinsippene i norsk rett skulle justeres slik at balanseorienterte IFRS-løsninger

⁵³ (St.prp. nr. 64 (2002-2003), s. 1)

⁵⁴ (St.prp. nr. 64 (2002-2003), s. 8)

⁵⁵ (FOR-2004-12-17-1852)

⁵⁶(NOU 2003: 23, s. 11)

⁵⁷ (NOU 2015: 10, s. 34)

⁵⁸ (NOU 2003: 23, s. 11)

⁵⁹ (NOU 2015: 10, s. 34)

skulle kunne anvendes.⁶⁰ Visse gjeldende regnskapsløsninger som ble ansett å være i strid med IFRS, ble også foreslått fjernet. Evalueringsutvalget kommenterte at det ikke nødvendigvis var et problem at man i Norge opererte med resultatorientering mens det internasjonalt hersket en balanseorientering, særlig med tanke på at det internasjonale standardverket fortsatt var under utvikling. Under arbeidet med utredningen var det ingen høringsinstanser som hadde direkte negative erfaringer med de eksisterende grunnleggende prinsippene. Det var imidlertid bred enighet om at det norske rammeverket ikke måtte stå i strid med IAS-standardene.⁶¹ Med dette som bakteppe foreslo Evalueringsutvalgets flertall å innføre adgang til avvik fra grunnleggende regnskapsprinsipper, dersom dette var å anse som god regnskapsskikk.⁶² Evalueringsutvalget poengterte at regnskapsstandarder i Norge burde ta utgangspunkt i IFRS, men med forenklinger i notekrav og eventuelt andre forhold ut i fra kost/nytte-analyser.⁶³

Finansdepartementet fulgte opp Evalueringsutvalgets forslag i to ulike proposisjoner. Den første, Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), fulgte opp gjennomføringen av IAS-forordningen.⁶⁴ Evalueringsutvalgets forslag om ikke å tillate IFRS i foretaks selskapsregnskap ble ikke videreført av Finansdepartementet. Det ble vist til at IFRS var et omfattende og internasjonalt anerkjent regnskapsregelverk med siktemål å gi best mulig regnskapsinformasjon, som ved anvendelse kunne gi foretak fordeler ved innhenting av kapital i utenlandske markeder. Dette, i tillegg til muligheten for likt regnskapsspråk i selskaps- og konsernregnskap, var bakgrunnen for at Finansdepartementet gikk inn for å tillate bruk av IFRS også i selskapsregnskapene.⁶⁵

Moderniseringslinjen ble fulgt opp i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005).

Finansdepartementet konkluderer her med at det var behov for IFRS-tilpasning i Norge, men at det var sprikende synspunkter på hvordan man skulle løse dette. Kritikken mot moderniseringslinjen gikk i høringsrunden ut på at grepet ville

⁶⁰ (NOU 2015: 10, s. 34)

⁶¹ (NOU 2003: 23, s. 163)

⁶² (NOU 2003: 23, s. 169)

⁶³ (NOU 2003: 23, s. 53)

⁶⁴ (NOU 2015: 10, s. 34)

⁶⁵ (Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), s. 24)

redusere sammenlignbarheten mellom norske foretak og at stadige lovendringer i forbindelse med oppdateringer av IFRS-løsninger ville bli svært krevende.

Finansdepartementet sluttet seg også til enkelte høringsinstansers syn om at det er behov for forenklede tilnærminger til IFRS utenfor IAS-forordningens område.⁶⁶

I stedet gikk Finansdepartementet inn for et såkalt «to-sporsystem», som innebar to parallelle regelverk. Det ene baserte seg på gjeldende regnskapslov, og det andre på vedtatte IFRS-regler med forenklinger for andre enn børsnoterte foretak.⁶⁷ Utgangspunktet for sistnevnte regelverk har vært samsvar med IFRS, men med mindre omfattende krav til tilleggsopplysninger.⁶⁸ Samtidig uttalte Finansdepartementet at det på noe sikt burde være et mål å innføre plikt for andre enn små foretak å utarbeide årsregnskap etter IFRS, da enten i full eller forenklet versjon.⁶⁹

Regulering og tosporsystemet i tråd med Finansdepartements forslag, ble vedtatt og trådte i kraft for regnskapsår påbegynt 1. januar 2005.⁷⁰ Departementet fikk hjemmel til å fastsette forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder⁷¹ i gjeldende regnskapslov § 3-9 siste ledd. Det følger av bestemmelsen at det i forskrift kan gjøres unntak fra kravene til tilleggsopplysninger i de internasjonale regnskapsstandardene, og i visse tilfeller også fra kravene til innregning og måling. I etterkant av lovendringene vedtatt våren 2005 skal god regnskapsskikk videreutvikles innenfor de grunnleggende prinsippene og vurderingsreglene i gjeldende regnskapslov,⁷² men med harmonisering mot IFRS som en rettesnor.⁷³ Ved innføringen av disse to sporene er det presisert i forarbeidene til gjeldende regnskapslov at god regnskapsskikk ikke skal legge til rette for at den regnskapspliktige velger enkeltløsninger fra IFRS, men at IFRS-løsninger velges ved at den regnskapspliktige foretar et sporvalg.⁷⁴ Et eiendomsselskap som ønsker å vurdere sine

⁶⁶ (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 6)

⁶⁷ (NOU 2015: 10, s. 34)

⁶⁸ (Kvifte 2006, s. 3)

⁶⁹ (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 29)

⁷⁰ (NOU 2015: 10, s. 34)

⁷¹ (FOR-2008-01-21-57)

⁷² (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 29)

⁷³ (Kvifte 2006, s. 3)

⁷⁴ (Kvifte 2006, s. 8)

investeringseiendommer til virkelig verdi kan altså ikke gjøre dette, med mindre man følger IFRS også i resten av regnskapet.

Med tosporsystemet oppstod det en debatt i det norske regnskapsmiljøet. Det synes å være en enstemmighet knyttet til at norsk regnskapsregulering bør harmoniseres med internasjonal utvikling. Riktignok synes det å være ulike syn på hvordan dette bør gjennomføres. Det hevdes at innføring av to-sporsystemet i gjeldende regnskapslov var en beslutning tatt med god faglig forankring og at systemet representerer en praktisk modell.⁷⁵ På den andre siden hevdes det at et slikt system, med to alternative regnskapsspor, vil virke unødvendig hemmende på en internasjonaliseringsprosess i norsk regnskapsregulering, og at to-sporsystemet kun er en særnorsk overgangsløsning før det er etablert et felles regnskapsspråk basert på IFRS for ikke børsnoterte foretak.⁷⁶ Det norske næringslivet er tjent med å kunne anvende prinsipper som internasjonalt har stor utbredelse. Dette oppnås ved at utviklingen av norske standarder utarbeides i tråd med IFRS, men med forenklinger tilpasset ikke børsnoterte foretak.⁷⁷

2.2.2 *Utvikling i god regnskapsskikk*

Regnskap avlagt i samsvar med norske regnskapsstandarder ble ansett å være regnskap avlagt i samsvar med god regnskapsskikk, fordi Oslo Børs påla alle noterte foretak å følge standardene. Dette innebar at Norges ledende regnskapsprodusenter gjorde standardene til norsk regnskapspraksis. Med IAS-forordningen mistet man dermed et sentralt holdepunkt for norske regnskapsstandarders status i forhold til god regnskapsskikk.,⁷⁸ og Norsk RegnskapsStiftelses rolle som standardsettende organ endret seg. Stiftelsen vedtok sitt første strateginotat i 2005, og har siden den gang delt sine arbeidsoppgaver i tre deler. To av delene ligger utenfor IAS-forordningen, mens den siste ligger innenfor. Innenfor IAS-forordningen har Norsk RegnskapsStiftelse et mål om å påvirke internasjonal standardsetting som er pliktig for børsnoterte foretak.⁷⁹ Utenfor IAS-forordningen dreier oppgavene seg om utarbeidelse av

⁷⁵ (Kvifte 2006, s. 4)

⁷⁶ (Schwencke 2006, s. 15)

⁷⁷ (Schwencke 2006, s. 19)

⁷⁸ (NOU 2003: 23, s. 295)

⁷⁹ (NOU 2015: 10, s. 354)

regnskapsstandarder for øvrige og små foretak, herunder konvergering av øvrige foretaks regnskapsstandarder mot forenklet IFRS.⁸⁰

I påvente av at IASB skulle utarbeide internasjonale regnskapsstandarder for ikke børsnoterte foretak og foretak uten offentlig interesse, reviderte Norsk RegnskapsStiftelse sin strategi i 2006 hvor de gikk bort fra konvergeringen mot forenklet IFRS.⁸¹ Det ble besluttet at en skulle holde fokus på videreutvikling av de eksisterende standardene i tråd med god regnskapsskikk og de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven.

I 2008 vedtok Norsk RegnskapsStiftelse å fjerne ubegrunnede avvik mot IFRS/IFRS SME (se nedenfor) i norske regnskapsstandarder for øvrige foretak innenfor regnskapslovens rammer.⁸² Det ble også i strateginotatet gjort enda et grep for å øke den internasjonale innsatsen, opprettelsen av Fagorgan IFRS. Hensikten bak dette var å oppgradere den proaktive kontakt med og utarbeidelsen av høringsuttalelser til IASB/IFRIC og EFRAG.⁸³

2.2.3 IFRS for SME

IASB publiserte den 19. juni 2009, den internasjonale standarden for små og mellomstore foretak, IFRS for SME. Standarden er utledet fra IFRS, men med modifikasjoner som tilsier at den skal passe for rapporteringsbehovet til brukerne av regnskapene til mellomstore og små virksomheter. IASB la vekt på at brukergruppen til disse virksomhetene hadde stort fokus på kortsiktige kontantstrømmer, likviditet og soliditet.⁸⁴ Forenklingene som er foretatt gjelder i stor grad lettelse av notekrav, men også krav knyttet til innregning og måling av eiendeler og forpliktelser.

IFRS for SME er ikke underlagt tilsvarende formell godkjenningssprosess i EU som IFRS-standardene. EFRAG publiserte i mars 2010 en oversikt over de punktene hvor regnskapsmessige løsninger i IFRS for SME var i strid med

⁸⁰ (Norsk RegnskapsStiftelse 2005, s. 6 pkt. 28)

⁸¹ (Norsk RegnskapsStiftelse 2006, s. 6, pkt. 28)

⁸² (Norsk RegnskapsStiftelse 2008, s. 6 pkt. 31)

⁸³ (Norsk RegnskapsStiftelse 2016b)

⁸⁴ (IASB 2009)

dagjeldende regnskapsdirektiv.⁸⁵ Det er dog verdt å merke seg at både IFRS for SME og regnskapsdirektiv er endret siden den gang. Slik vi forstår det, er det hver medlemsstat sitt ansvar å gjøre nødvendige tilpasninger ved implementering av IFRS for SME, slik at man ikke er i strid med EU-direktivene.

Kort tid etter utgivelsen av IFRS for SME, ble det nedsatt en arbeidsgruppe i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Formålet var å kartlegge hvorvidt IFRS for SME var egnet for bruk i Norge.⁸⁶ Finansdepartementet mottok 1. oktober 2010 et brev der Norsk RegnskapsStiftelse konkluderer med at IFRS for SME lot seg implementere i Norge, og departementet ble oppfordret til å igangsette et slikt arbeid.

Departementet svarte i et brev 5. mai 2011 at dette ikke vil vurderes på daværende tidspunkt, men at departementet likevel fulgte utviklingen i EU nøye.⁸⁷

9. november 2012 besluttet Norsk RegnskapsStiftelse å lage en norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME. Tanken var at denne nye norske standarden skulle erstatte eksisterende regnskapsstandarder for øvrige og store foretak. Utgangspunktet for arbeidet var å utarbeide en standard, med løsninger i tråd med IFRS for SME, men som lå innenfor gjeldende regnskapslov. Dette var et resultat av at departementet på dette tidspunktet ikke så det hensiktsmessig å vurdere regnskapsloven opp mot ny norsk regnskapsstandard. Norsk RegnskapsStiftelse publiserte sitt høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak i april 2014.⁸⁸ Grunnet revisjon av gjeldende regnskapsregelverk er regnskapsstandarden fortsatt under arbeid.

Da Norsk RegnskapsStiftelse sendte ut ny norsk standard på høring ble debatten rundt nødvendigheten og omfanget av veiledning på nytt aktualisert. Det er hevdet at en ny norsk standard basert på IFRS for SME mest sannsynlig vil inneholde mindre veiledning enn nåværende regnskapsstandarder.⁸⁹ Det er liten tvil om behovet for en viss form for veiledning. Det finnes både fordeler og ulemper knyttet til omfanget av veiledning i standard. En klar fordel er at en legger til rette

⁸⁵ (European Financial Reporting Advisory Group 2010)

⁸⁶ (NOU 2015: 10, s. 36)

⁸⁷ (NOU 2015: 10, s. 37)

⁸⁸ (NOU 2015: 10, s. 37)

⁸⁹ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 89)

for forenkling for regnskapsprodusenten ved at alle nyttige kilder er samlet på et sted. En direkte ulempe tilknyttet akkurat dette vil være at standardene som er bygget opp på denne måten vil bli svært voluminøse. Det vil også kunne stilles spørsmålstegn til autoriteten til en veiledning når den fremkommer direkte av standard, da den fremstår mer som en regnskapsregel enn veiledning.⁹⁰ Det synes å være fordelaktig å skille ut veiledning fra standard slik at det ikke oppstår misforståelser tilknyttet veiledningens autoritet.⁹¹

2.3 Gjeldende rett i Norge

Gjeldende norsk regnskapsregulering for unoterte foretak består av en lovgivning som definerer hvilke juridiske og fysiske personer som har regnskapsplikt, materielle bestemmelser om regnskapsrapporteringens innhold, og bestemmelser om innsending, offentlighet og straff.⁹² Finanstilsynet har hjemmel til å fastsette forskrifter som enten utfyller eller fraviker loven jf. regnskapsloven § 10-1. Denne delen av regnskapsreguleringen kan sies å utgjøre et rammelovverk.⁹³ Ut over dette er reguleringen i stor grad bestemt gjennom regnskapslovens § 4-6 om god regnskapsskikk. Bestemmelsen sier at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk.

Den 26. juni 2013 vedtok EU-parlamentet et nytt regnskapsdirektiv⁹⁴, 2013/34/EU, som skal erstatte det fjerde⁹⁵ og syvende⁹⁶ selskapsdirektivet. EU-kommisjonen besluttet å innlemme det vedtatte regnskapsdirektivet inn i EØS-avtalen⁹⁷, og dermed er Norge forpliktet til å implementere nytt EU-direktiv i norsk internrett etter EØS-avtalen artikkel 7.⁹⁸ Det er angitt fire hovedformål knyttet til det nye konsoliderte regnskapsdirektivet. For det første skal direktivet sørge for forenklinger og lette den administrative byrden, særlig for små foretak.

⁹⁰ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 91)

⁹¹ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 92)

⁹² (NOU 2015: 10, s. 353)

⁹³ (Schwencke et al. 2016, s. 88)

⁹⁴ Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsoliderte regnskaper og tilhørende rapporter for visse selskapsformer, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om opphevelse av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (kodifisert regnskapsdirektiv)

⁹⁵ 78/660/EØF om årsregnskaper for visse selskapsformer

⁹⁶ 83/349/EØF om konsoliderte regnskaper med senere endringer

⁹⁷ (EU-kommisjonen 2015)

⁹⁸ (LOV-1992-11-27-109)

Det andre formålet er å øke sammenlignbarheten og klarheten i finansregnskapene. Dette formålet er utformet ut i fra behov hos eksterne interessenter og økt grad av grenseoverskridende virksomhet. Videre er formålet med direktivet å verne om viktige brukerbehov ved å sikre at brukerne får den nødvendige regnskapsinformasjonen de trenger for å kunne fatte gode beslutninger. Direktivet skal også sikre større grad av transparens knyttet til utvalgte næringer. Fokusgruppen til det konsoliderte regnskapsdirektivet er små og mellomstore foretak.

Norge er forpliktet til å implementere nytt EU-direktiv i norsk internrett etter EØS-avtalen, jf. EØS-avtalen artikkel 7.⁹⁹ Den delen av direktivimplementeringen som er bindende for Norge er direktivets målsetting og innhold. Men myndighetene kan velge selv hvilken form eller metode de ønsker å bruke i direktivimplementeringen i norsk internrett. Regnskapslovutvalget 2014 har i sin utredning gitt sitt syn på hvordan bestemmelsene i nytt direktiv bør gjennomføres i norsk rett.

2.3.1 *Grunnleggende regnskapsprinsipper*

Grunnleggende regnskapsprinsipper er lovfestet i regnskapsloven kapittel 4, og de mer detaljerte vurderingsreglene i regnskapsloven kapittel 5 bygger på disse generelle prinsippene.¹⁰⁰

De grunnleggende prinsippene for periodisering er transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet.¹⁰¹ Transaksjonsprinsippet innebærer en vurdering av hvorvidt en transaksjon har skjedd, hvordan inntekten skal måles, samt hvordan den skal presenteres.¹⁰² Det følger av opptjeningsprinsippet i rskl. § 4-1 første ledd nr. 2 at inntekt skal resultatføres når den er opptjent. Transaksjonstidspunktet som følger av transaksjonsprinsippet angir som hovedregel når inntekt anses opptjent ved salg av varer og andre eiendeler.¹⁰³ For langsiktige tilvirkningskontrakter er løpende avregningsmetode

⁹⁹ (LOV-1992-11-27-109)

¹⁰⁰ (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 202))

¹⁰¹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 83-88)

¹⁰² (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 203))

¹⁰³ (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 207))

hovedregelen.¹⁰⁴ Opptjeningsprinsippet må ses i sammenheng med sammenstillingsprinsippet som sier at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 3. De grunnleggende prinsippene for periodisering er alle tre resultatorienterte.¹⁰⁵ Videre følger det av rskl. § 4-1 nr. 4 at urealisert tap skal resultatføres, det såkalte forsiktighetsprinsippet. Samme betegnelse har tradisjonelt vært brukt om varsomhet ved skjønnsutøvelse av den regnskapspliktige, og det antas at et slikt varsomhetskrav gjelder i norsk rett.¹⁰⁶ Sikringsprinsippet, at gevinst og tap ved sikring skal resultatføres i samme periode, følger av rskl. § 4-1 første ledd nr. 5. Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsipp om sikring. Dersom det anses som god regnskapsskikk for små foretak, kan små foretak også fravike opptjenings- og sammenstillingsprinsippet, jf. rskl. § 4-1 annet ledd. Det er også adgang for andre regnskapspliktige å fravike de grunnleggende prinsippene om periodisering, dersom man oppfyller kriterier som følger av rskl. § 4-1 tredje ledd.

Ved usikkerhet skal man regnskapsføre til beste estimat jf. rskl. § 4-2 første ledd. Alle inntekter og kostnader skal resultatføres (kongruensprinsippet), jf. rskl. § 4-3 første ledd, med unntak av endring i regnskapsprinsipper eller korrigerende av feil i tidligere årsregnskap, som skal føres direkte mot egenkapitalen, jf. rskl. § 4-3 annet ledd. Det såkalte konsistensprinsippet følger av rskl. § 4-4 og fordrer utarbeidelse av årsregnskaper basert på ensartede prinsipper som er konsistente over tid. Prinsippanvendelsen kan likevel være ulik i henholdsvis konsern- og selskapsregnskap, jf. rskl. § 4-4 siste ledd. Det følger av rskl. § 4-5 at årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Dersom det siste er tilfelle, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling. Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk jf. rskl. § 4-6.

De grunnleggende prinsippene er ikke veldig presise i sin formulering, slik at rettslig innhold og rekkevidde i stor grad er definert gjennom den rettslige standarden god regnskapsskikk.¹⁰⁷

¹⁰⁴ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 88)

¹⁰⁵ (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 202))

¹⁰⁶ (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 209))

¹⁰⁷ (Schwencke 2012, Norsk Lovkommentar (note 202))

2.3.2 God regnskapsskikk

Prinsippet om god regnskapsskikk representerer en rettslig standard. God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, og vil endre seg over tid. Innholdet i god regnskapsskikk formes gjennom praksis, teori og gjennom samfunnsutvikling som det vil være naturlig å ta hensyn til på det aktuelle området.¹⁰⁸ Å rapportere regnskapsinformasjon etter god regnskapsskikk fordrer en av totalt fire framgangsmåter. Ett alternativ er å rapportere i samsvar med regnskapslovgivningen og autorative anbefalinger og normer. Det andre alternativet er i samsvar med etablert regnskapsteori som er forankret i anerkjent forskning. Det tredje alternativet er i samsvar med anerkjent god regnskapspraksis, og det siste alternativet er i samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper.¹⁰⁹

En rettslig standard som god regnskapsskikk benyttes ofte der det er behov for mer detaljregulering enn det som fremkommer som direkte regulering i lov eller forskrift.¹¹⁰ Finansdepartementet drøftet i forarbeidene til gjeldende regnskapslov kravene til å avlegge årsregnskap i tråd med god regnskapsskikk i forhold til regnskapsstandardene som fastsettes.¹¹¹ Andre organer som Finansdepartementet og Finanstilsynet avgir også uttalelser på vegne av det offentlige, og det utgis også uttalelser fra bransjeorganisasjoner som Den Norske Revisorforeningen.¹¹²

Norsk RegnskapsStiftelse utgir uttalelser publisert i ulike former. Stiftelsen utgir endelige standarder (NRS), foreløpige standarder (NRS (F)), veiledninger (NRS (V)), høringsutkast (NRS (HU)) og diskusjonsnotater (NRS (D)). Alle uttalelsene er med på å definere innholdet i den rettslige standarden god regnskapsskikk. Til tross for dette har Norsk RegnskapsStiftelse uttalt at standardene har ulik status og autoritet.¹¹³ Verken veiledninger, diskusjonsnotater eller høringsutkast ses på som bindende av standardsetter. Foreløpige standarder anbefales fulgt av Norsk RegnskapsStiftelse, men er heller ikke ansett som bindende for

¹⁰⁸ (Stenheim og Madsen 2016, s. 39-43)

¹⁰⁹ (Schwencke et al. 2016, s. 88)

¹¹⁰ (Stenheim og Madsen 2016, s. 39-43)

¹¹¹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), pkt. 6.8.5)

¹¹² (Schwencke et al. 2016, s. 89)

¹¹³ (Norsk RegnskapsStiftelse 2013, s. 8-9)

regnskapsprodusentene. Norsk RegnskapsStiftelse mener at de endelige standardene skal følges av regnskapsprodusentene, men Stiftelsen som standardsetter har ingen formell hjemmel til å kunne si at noe skal være rettslig bindende.¹¹⁴

Både regnskapsstandarder og veiledninger retter seg mot ulike grupper av foretak,¹¹⁵ og er bygd på de rammer som regnskapsloven trekker opp, samt en harmonisering mot IAS-reglene. Dette er to forutsetninger som fulgte av forarbeidene til gjeldende regnskapslov.¹¹⁶

2.4 Standardsetterarbeidet i Norge

2.4.1 Organisering og finansiering av standardsetterarbeidet i dagens modell

Norsk RegnskapsStiftelse har organisert arbeidet med regnskapsstandarder i en operativ enhet kalt Regnskapsstandardstyret. Finanstilsynet og Finansdepartementet har observatørstatus med møte- og talerett i Regnskapsstandard- og Bokføringsstandardstyret.¹¹⁷ Gjennom årene er det revisjonsbransjen og academia som har bidratt mest i arbeidet med å utvikle norske regnskapsstandarder.¹¹⁸ Siden IAS-forordningen trådte i kraft i 2005, har det vært vanskelig å rekruttere representanter for regnskapsprodusenter og långivere til stiftelsens arbeid med regnskapsstandarder. Riktignok er dette noe endret etter at arbeidet med den nye regnskapsstandard for øvrige foretak ble igangsatt i 2013.¹¹⁹

Proessen mot en endelig regnskapsstandard starter ofte med at Norsk RegnskapsStiftelse utarbeider et diskusjonsnotat som skal peke på problemstillinger, argumentere for og imot ulike løsninger og peke på områder som må avklares. Etter at diskusjonsnotatet har vært på høring, utarbeides et høringsutkast på regnskapsstandard som sendes ut på nytt. Basert på høringsrunden til utkastet fastsettes en foreløpig regnskapsstandard, som først

¹¹⁴ (Stenheim og Madsen 2016, s. 39-43)

¹¹⁵ (NOU 2015: 10, s. 355)

¹¹⁶ (NOU 2015: 10, s. 356)

¹¹⁷ (Norsk RegnskapsStiftelse 2016b)

¹¹⁸ (Ekberg 02.05.2016)

¹¹⁹ (NOU 2015: 10, s. 357)

blir endelig når denne har virket i ett regnskapsår.¹²⁰ Møtedokumenter og vedtak offentliggjøres, men omfatter ikke alle faglige diskusjoner som finner sted under møtene.¹²¹

Finansiering av Norsk RegnskapsStiftelse skjer i dag gjennom bidrag fra stifterne og inntekter fra egne kurs og konferanser. Grunnet lavere kursaktivitet i stiftelsen de senere årene, er sistnevnte inntektskilde av begrenset omfang.¹²² Det er ingen ansatte i stiftelsen, og bidragsytere i stiftelsens arbeid mottar ingen godtgjørelse. Sekretariattjenester kjøpes fra Den norske Revisorforeningen. Med andre ord er det en betydelig dugnadsinnsats som legges ned.¹²³

2.4.2 Historiske vurderinger av standardsetterarbeidet

Regnskapslovutvalget 1990 vurderte hvorvidt man kunne gi fastere kriterier for den rettslige standarden god regnskapsskikk. Arbeidsgruppen bak delutredningen NOU 1993: 2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppjør og revisjonsplikt, la til grunn at regnskapsstandardene måtte få økt autoritet og rettskraft. Det ble dermed fremmet forslag om hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder, samt etablering av et eget organ for å håndtere standardsetterarbeidet.¹²⁴ Med ny rettslig status argumenterte arbeidsgruppen for et rent sakkyndig organ oppnevnt av departementet.¹²⁵ Den foreslåtte sammensetningen av totalt 9 medlemmer var: 5 statsautoriserte revisorer og 1 utpekt medlem hver av Oslo Børs og Kredittilsynet¹²⁶. De resterende 2 medlemmene sto departementet fritt til å velge, men minst 5 av organets medlemmer måtte være foreslått av relevante brukergrupper.¹²⁷

Arbeidsgruppen foreslo at organet skulle følge saksbehandlingsregler i tråd med øvrige forvaltningsorgan, men da organet ikke ville ta stilling til enkeltsaker så ikke arbeidsgruppen behovet for at forvaltningens klageadgang skulle gjelde.

¹²⁰ (NOU 2015: 10, s. 355)

¹²¹ (NOU 2015: 10, s. 356)

¹²² (NOU 2015: 10, s. 357)

¹²³ (NOU 2015: 10, s. 358)

¹²⁴ (NOU 1993: 2, s. 49)

¹²⁵ (NOU 1993: 2, s. 49)

¹²⁶ Nåværende Finanstilsynet

¹²⁷ (NOU 1993: 2, s. 62)

Brukergrupper ble ansett ivaretatt gjennom høringsrunder og adgang til rettslig prøving av standarder.¹²⁸ Det ble videre foreslått statlig tilskudd til drift.¹²⁹ Forslaget ble sendt på høring til Regnskapslovutvalgets referansegruppe. Tilbakemeldingene var positive, men forslaget høstet kritikk for den manglende departementale instruksjonsmyndighet. Det ble også hevdet at sammensetningen av utvalget ikke var bredt nok.¹³⁰ Forslaget om et offentlig oppnevnt standardsettende organ og rettslig bindende regnskapsstandarder ble ikke fulgt opp.

I tiden som fulgte, var det Norsk RegnskapsStiftelse som sto for standardsettingen i Norge, og utgitte standarder fikk bred aksept.¹³¹ IAS-forordningen medførte imidlertid at organisering og autoritet måtte vurderes på nytt, og kravet til utbredelse i praksis for regnskapsmessige løsninger måtte nedtones.¹³² Evalueringsutvalget 2002 var av den oppfatning at det i hovedsak var negative tilbakemeldinger til forslaget om et offentlig oppnevnt organ.¹³³ Det var enighet blant høringsinstansene i 2002 om at det fortsatt var et behov for regnskapsstandarder,¹³⁴ men det var sprikende syn på hvorvidt standardsettingen burde skje i offentlig eller privat regi. Videre ble det i høringsrunden pekt på nødvendigheten av å inkludere relevante interessenter i arbeidet med regnskapsstandardene. Som eksempler ble regnskapsprodusenter, brukere, akademia og profesjonsutøvere nevnt.¹³⁵ Evalueringsutvalget 2002 drøftet kort fordeler og ulemper med et offentlig oppnevnt organ. Hovedargumentet for offentlig oppnevning var at regler som forventes fulgt, på samme måte som lover og forskrifter, burde gis av offentlig myndighet. Argumentene som talte imot var basert på god erfaring med og aksept av Norsk RegnskapsStiftelse som standardsettende organ, samt at det var kostnadseffektivt for det offentlige.¹³⁶ Norsk RegnskapsStiftelse ble foreslått som standardsettende organ også for fremtiden.

¹²⁸ (NOU 1993: 2, s. 49)

¹²⁹ (NOU 1993: 2, s. 50)

¹³⁰ (NOU 1993: 2, s. 24)

¹³¹ (NOU 2003: 23, s. 298)

¹³² (NOU 2003: 23, s. 295)

¹³³ (NOU 2003: 23, s. 298)

¹³⁴ (NOU 2003: 23, s. 297 - 298)

¹³⁵ (NOU 2003: 23, s. 299)

¹³⁶ (NOU 2003: 23, s. 299)

Av koordinerings- og informasjonshensyn foreslo Evalueringsutvalget at departementet skulle innta en observatørrolle.¹³⁷ For å sikre at standardene skulle være i samsvar med den rettslige standarden god regnskapsskikk presiserte Evalueringsutvalget at en åpen og forsvarlig prosess mot endelig regnskapsstandard var nødvendig. Dette innebar videreføring av høringsrunder og etablering av offentliggjøring av høringsuttalelser. Evalueringsutvalget kom til at finansieringen ideelt sett burde deles mellom det offentlige, næringslivet og stifterne bak Norsk RegnskapsStiftelse. Det offentlige fordi det er deres ansvar å utarbeide regler, og næringslivet fordi det dro nytte av anvendelsen av regnskapsstandardene gjennom kvalitet i regnskapsrapporteringen, som igjen bidro til eksempelvis lavere kapitalkostnader.¹³⁸

Finansdepartementet ga uttrykk for at standardsetters rolle i framtiden ville ivareta samfunnsinteresser, bidra til lavere transaksjonskostnader for næringslivet og vanskeliggjøre økonomisk kriminalitet.¹³⁹ Departementet så ikke noen grunn til å overføre standardsetterarbeidet til et offentlig organ, da arbeidet Norsk RegnskapsStiftelse hadde levert var tilfredsstillende. Departementet understreket viktigheten av at relevante parter bidro med utviklingen av norske regnskapsstandarder, og anså Norsk RegnskapsStiftelse som egnet til å tilrettelegge for slike aktive bidrag.¹⁴⁰

2.5 Prinsippbasert vs. regelbasert regnskapsstandard

Norge har en tradisjon for prinsippbasert regulering, da regnskapsmessige løsninger i stor grad er utledet ved å anvende de grunnleggende regnskapsprinsippene i gjeldende regnskapslov.¹⁴¹ Riktignok er det også innsalg av regelbasert regulering i den norske regnskapsreguleringen i dag, eksempelvis i rskl. § 5-8. Holdningen i det norske regnskapsmiljøet synes å ha vært at det er den prinsippbaserte reguleringsmodellen som er mest formålstjenlig.¹⁴² På tross av dette vil ofte politisk påvirkning eller andre hensyn være med på å presse

¹³⁷ (NOU 2003: 23, s. 300)

¹³⁸ (NOU 2003: 23, s. 301)

¹³⁹ (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 153)

¹⁴⁰ (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 154)

¹⁴¹ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 85)

¹⁴² (Kvifte og Johnsen 2008)

standardsetter til å kreve regelbaserte regnskapsmessige løsninger på enkelte områder.¹⁴³ Den prinsippbaserte reguleringen fikk større oppslutning på 2000-tallet, dette i kjølevannet av de store regnskapsskandalene i USA.¹⁴⁴ Skandalen i ENRON resulterte i direkte advarsler mot regelbasert regulering.¹⁴⁵

En finner ofte at regelbasert regulering ønskes av revisor og produsentene av regnskapet. Med dette reduseres produksjonskostnadene ved utarbeidelse av regnskapet og usikkerhet rundt løsningen som er valgt. Noe av kritikken mot regelbasert regulering ligger i det at det blir vanskeligere å stille spørsmålsteget ved løsninger som er utarbeidet i henhold til regelverket slik det er formulert. Da øker risikoen for bevisst manipulering og strukturering av løsninger slik at en oppnår den effekten en ønsker i regnskapet.¹⁴⁶ En annen ulempe med slik regulering er omfanget av selve regelverket. Ved å gi detalj- og direkte regulering er konsekvensen at omfanget av regelverket blir svært omfattende.¹⁴⁷

3 NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt

3.1 Hovedprioriteringer

Som et hjelpemiddel til å ta konsistente valg underveis i prosessen, satte Regnskapslovutvalget 2014 seg fem hovedprioriteringer. For det første arbeidet utvalget for en lojal og tydelig direktivimplementering. Regnskapslovutvalget har i høringsrunden fått kritikk for at de har tolket direktivbestemmelser for strengt, da særlig i forhold til mulighetene for å implementere regnskapsmessige løsninger som følger av IFRS for SME i Norge. De strenge direktivtolkningene fører for eksempel til at man ikke kan benytte egenkapitalmetoden ved regnskapsføring av andel i felleskontrollert virksomhet.¹⁴⁸ For å sikre maksimal dynamikk i regnskapsreguleringen, ønsket Regnskapslovutvalget å regulere regnskapskrav som ikke fulgte direkte av direktivet, i standard framfor i lov. Med denne hovedprioriteringen kan det synes som om Regnskapslovutvalget legger ansvaret

¹⁴³ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 86)

¹⁴⁴ Spesielt ENRON i 2001 og Worldcom i 2002

¹⁴⁵ Artikkel «Lessons from Enron» skrevet av James A. Largay III, juni 2002

¹⁴⁶ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 83)

¹⁴⁷ (Elling 2012, s. 76)

¹⁴⁸ (Den norske Revisorforeningen 2015)

for å ha en regnskapslovgivning i tråd med EU-direktivet, over på standardsettende organ. Det vil være standardsetters oppgave å sikre at løsninger som framkommer i regnskapsstandard, er i tråd med direktivet. Når det vesentligste av regnskapsreguleringen skal skje gjennom regnskapsstandard, er dette klart et stort ansvar for standardsetter. Selv om Norge som stat kun er forpliktet til å implementere direktivets målsetting og innhold, men står fritt til å velge metode for implementering, mener vi at dette kun bør være en oppgave for et standardsettende organ underlagt en form for offentlig kontroll og finansiering. En tredje hovedprioritering var å legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis. En fjerde hovedprioritering er at regnskapspliktens innhold kan variere for regnskapspliktige med ulike kjennetegn, og at slik differensiering bør gjøres i regnskapsstandard.¹⁴⁹ Til sist søkte Regnskapslovutvalget en logisk og tydelig forbindelse mellom de ulike regnskapsspråkene. Disse hovedprioriteringene gir uttrykk for modernisering av regnskapsreguleringen.¹⁵⁰

3.2 Ny regnskapslov

Regnskapslovutvalget fremlegger et forslag til en helt ny regnskapslov. Forslaget er basert på erfaring en har hatt med utarbeidelse av regler, utviklingen av praksis og god regnskapsskikk under gjeldende regnskapslov. Ny regnskapslov skal være «en tydelig og lojal implementering av direktivet».¹⁵¹

Regnskapslovutvalget 2014 presenterer en rammelov med regulering på detaljnivå i regnskapsstandard. Regnskapslovutvalget konkluderte med at det ikke var hensiktsmessig å ta utgangspunkt i gjeldende regnskapslov, men presenterer heller en helt ny rammelov. Argumentene for dette var i hovedsak at de grunnleggende regnskapsprinsippene og god regnskapsskikk ikke foreslås videreført, og at det derfor er viktig å distansere seg fra drøftelsen som ligger bak utarbeidelsen av gjeldende regnskapslov.¹⁵²

Regnskapslovutvalget 2014 har lagt seg på en lojal linje ovenfor det nye regnskapsdirektivet. Gjennomføringen av direktivet skal i sin helhet skje i loven. Regnskapslovutvalget søker å regulere krav som ikke følger av direktivet i

¹⁴⁹ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹⁵⁰ (Kvaal 04.05.2016)

¹⁵¹ (NOU 2015: 10, s. 18)

¹⁵² (NOU 2015: 10, s. 54)

regnskapsstandard framfor i lov.¹⁵³ Regnskapsstandardene skal dermed ha en vid rolle i å presentere utvidende regulering. Reguleringen i standard er ment å følge det informasjonsbehovet som brukerne av regnskapet har, uten at loven må endres.¹⁵⁴ Standardsetter kan riktignok ikke lage detaljregulering som går utenfor den rammen som bestemmelsene i regnskapsloven utgjør.¹⁵⁵ Begrunnelsen for en slik arbeidsdeling mellom lov og standard er et ønske om å maksimere dynamikken i regnskapsreguleringen. Loven vil etter utvalgets forslag kun endres dersom det foretas endringer i EU-direktivet, noe som ikke skjer så ofte.¹⁵⁶ En regnskapsstandard er mindre ressurskrevende å foreta endringer i sammenlignet med lovtekst som krever Stortingsbehandling. Et skifte fra detaljregulering i lov til detaljregulering i standard vil således bedre dynamikken. Imidlertid vil de rettslig bindende regnskapsstandardene erstatte den rettslige standarden god regnskapsskikk, som er dynamisk i seg selv. Hvorvidt totalen blir en mer dynamisk regulering eller ikke stiller vi oss dermed noe tvilende til.

3.2.1 Rettslig bindende regnskapsstandarder

Dagens regnskapsstandarder har ingen rettslig bindende status.

Regnskapslovutvalget 2014 legger nå opp til å flytte tyngdepunktet i norsk regnskapsregulering fra lov til regnskapsstandard¹⁵⁷, og en rettsliggjøring av regnskapsstandardene.¹⁵⁸ Den rettslige standarden god regnskapsskikk foreslås erstattet¹⁵⁹ av hjemmel for standardsetter til å fastsette bindende regnskapsstandarder.¹⁶⁰ Framtidige norske regnskapsstandarder vil med dette regulere plikter for et ubestemt antall av private rettssubjekter på regnskapsområdet. Regnskapsstandardene vil da defineres som forskrift,¹⁶¹ og det standardsettende organ anses som et forvaltningsorgan.¹⁶²

En slik eksplisitt hjemmel argumenteres for av utvalget med utgangspunkt i tre hovedargumenter. For det første mener utvalget at forståelsen av den rettslige

¹⁵³ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹⁵⁴ (NOU 2015: 10, s. 346)

¹⁵⁵ (NOU 2015: 10, s. 129)

¹⁵⁶ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹⁵⁷ (NOU 2015: 10, s. 383)

¹⁵⁸ (Stenheim og Madsen 2016, s. 39-43)

¹⁵⁹ (Schwencke et al. 2016, s. 8)

¹⁶⁰ (NOU 2015: 10, s. 390, § 1-3 annet ledd)

¹⁶¹ Forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav c

¹⁶² Forvaltningsloven § 1

standarden god regnskapsskikk har endret seg over tid. Forståelsen har flyttet seg fra å være en avveining mellom to kriterier¹⁶³, til å være en plattform for implementering av internasjonalt aksepterte løsninger. For det andre mener utvalget at god regnskapsskikk kan i noen tilfeller være en uegnet hjemmel for å utvikle differensierte regnskapskrav.¹⁶⁴ Regnskapslovutvalget peker på at en avveining mellom kriteriet «god» og «skikk» ikke nødvendigvis gir gode differensieringsløsninger, men trekker frem at en heller ønsker å se på elementer som kost/nytte betraktninger, og presiserer at differensieringsløsninger ofte er et produkt av politiske prioriteringer. Det siste hovedargumentet er at rettskraften til de ulike standardene som representerer god regnskapsskikk ikke er tydelig definert.¹⁶⁵ Regnskapslovutvalget foreslår derfor en tydeliggjøring av hjemmelsgrunnlaget for utviklingen av norsk regnskapsregulering i fremtiden. En slik hjemmel vil også bidra til regnskapsprodusentenes rettsikkerhet.¹⁶⁶ Foreslått bestemmelse lyder:

§1-3 Standardsettende organ

Kongen oppnevner et standardsettende organ på inntil fem medlemmer.

Det standardsettende organet skal fastsette bindende regnskapsstandarder som utfyller eller presiserer bestemmelser fastsatt i denne loven. I den grad det følger av den enkelte bestemmelse, kan regnskapsstandarder også fravike bestemmelser i denne loven. For regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 4 kan regnskapsstandarder fravike bestemmelsene i denne loven.

Kongen kan fastsette saksbehandlingsregler for organets virksomhet og kan også gi bestemmelser om hvilke regnskapsstandarder organet skal fastsette. Organet kan ikke instrueres om standardenes innhold.¹⁶⁷

3.3 Internasjonalisering av norsk regnskapspraksis

Regnskapslovutvalget fremhever at norsk og internasjonalt næringsliv stadig blir mer integrert, og at utviklingen av god regnskapsskikk lenge har beveget seg i

¹⁶³ God regnskapsskikk består av et kvalitetskriterium, «god» og et aksept- eller utbredelseskriterium «skikk».

¹⁶⁴ (NOU 2015: 10, s. 27)

¹⁶⁵ (NOU 2015: 10, s. 348)

¹⁶⁶ (NOU 2015: 10, s. 348)

¹⁶⁷ (NOU 2015: 10, s. 390)

internasjonal retning.¹⁶⁸ Det hevdes at internasjonalisering er den eneste realistiske og farbare vei for utvikling av norsk regnskapsregulering.¹⁶⁹ Med begrepet internasjonalisering mener utvalget:

«at norsk regnskapsregulering må tilpasses den utvikling av regnskapspraksis som koordineres gjennom arbeidet i International Accounting Standards Board (IASB).»¹⁷⁰

Regnskapslovutvalget fremhever verdien av sammenlignbare regnskaper, og mener dette også er relevant for ikke børsnoterte foretak.¹⁷¹ Regnskapslovutvalget har derfor valgt å benytte medlemslandsopsjoner i henhold til EU-direktivet, og foreslår IFRS for SME, og i særskilte tilfeller IFRS, som utgangspunkt for regnskapsregulering for små og mellomstore foretak i Norge.¹⁷²

3.3.1 Alminnelige prinsipper

Eksisterende grunnleggende prinsipper foreslås erstattet av alminnelige prinsipper som følger av direktivets artikkel 6. De alminnelige prinsippene skal virke som en ytre ramme for hva som anses å være lovlig regnskapspraksis. Anvendelsen vil bli svært annerledes i forhold til i dag, hvor de grunnleggende prinsippene er et verktøy og utgangspunkt for å kunne utlede regnskapsmessige løsninger innenfor lovens rammer.¹⁷³ De alminnelige prinsippene vil inneha en langt mer passiv rolle, og må utfylles av supplerende regulering som utarbeides av standardsetter.¹⁷⁴

Regnskapslovutvalget foreslår å lovfeste et historisk kostprinsipp, hvilket betyr at regnskapsloven fremdeles vil ha en transaksjonsbasert periodiseringsmodell som utgangspunkt. Riktignok skal transaksjonsmåling, opptjening og sammenstilling kun løses i henhold til det som følger og defineres av norske regnskapsstandarder.¹⁷⁵ De grunnleggende prinsippene i gjeldende lov som er begrunnet

¹⁶⁸ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹⁶⁹ (NOU 2015: 10, s. 52)

¹⁷⁰ (NOU 2015: 10, s. 19)

¹⁷¹ (NOU 2015: 10, s. 53)

¹⁷² (NOU 2015: 10, s. 53)

¹⁷³ (NOU 2015: 10, s. 64)

¹⁷⁴ (NOU 2015: 10, s. 64)

¹⁷⁵ (Schwencke et al. 2016, s. 21)

innenfor direktivet vil bli videreført i ny regnskapslov.¹⁷⁶ Gjeldende lovs transaksjonsprinsipp, sammenstillingsprinsipp, opptjeningsprinsipp, prinsipp om sikring og prinsipp om beste estimat videreføres ikke.¹⁷⁷

Regnskapslovutvalget 2014 foreslår at det er den internasjonale forståelsen av forsiktighetsprinsippet i direktivet som til en hver tid skal legges til grunn også i norsk rett,¹⁷⁸ det vil si en noe videre tolkning enn gjeldende rett.¹⁷⁹ Når det gjelder kongruensprinsippet er foreslått ordlyd nærmere direktivets enn tidligere. Riktignok innebærer dette ingen realitetsendring i forståelsen av prinsippet.¹⁸⁰ Prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse videreføres som tidligere, hvor innholdet i prinsippet vil reguleres nærmere i regnskapsstandard.¹⁸¹ Formuleringen av bestemmelsen om fortsatt drift er lagt nærmere ordlyden i direktivet. Den nye bestemmelsen sier at «Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre oppløsning er besluttet».¹⁸² Regnskapslovutvalgets formulering av dette prinsippet innebærer en regulert overstyring av direktivet. Utvalget mener det ikke er hensiktsmessig å påføre regnskapsprodusenten unødige skjønnsmessige vurderinger når dette ikke tjener et fornuftig formål.¹⁸³

Lovforslagets periodiseringsprinsipp sier at et «beløp som innregnes i resultatregnskap og balanse, skal være periodisert».¹⁸⁴ Prinsippet er formulert slik at det ikke sier noe om hvilken form for periodisering som skal benyttes, men det en kan fastslå er at kontantprinsippet, som er motsetningen til periodiseringsprinsippet, ikke kan benyttes.¹⁸⁵ Når det gjelder prinsippet om krav til enkeltvurdering er dette foreslått lovfestet ut i fra en oppfordring i direktivet. Prinsippet er i forslag til ny regnskapslov formulert som: «De enkelte eiendeler og forpliktelser skal innregnes og måles særskilt».¹⁸⁶ Prinsippet må forstås slik at en

¹⁷⁶ (Schwencke et al. 2016, s. 22)

¹⁷⁷ (NOU 2015: 10, s. 20)

¹⁷⁸ (NOU 2015: 10, s. 20)

¹⁷⁹ (Schwencke et al. 2016, s. 22)

¹⁸⁰ (NOU 2015: 10, s. 20)

¹⁸¹ (Schwencke et al. 2016, s. 23)

¹⁸² (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-4)

¹⁸³ (NOU 2015: 10, s. 86)

¹⁸⁴ (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-1)

¹⁸⁵ (Schwencke et al. 2016, s. 24)

¹⁸⁶ (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-5)

vrurderer eiendeler og gjeld i samsvar med de løsningene som er nedfelt i regnskapsstandard.¹⁸⁷

Prinsippet om forbud mot motregning er formulert som at «*eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader skal presenteres brutto, med mindre annet følger av regnskapsstandard*». ¹⁸⁸ Det er altså lagt til grunn at motregningsforbudet i direktivet ikke gjelder innregning, men kun presentasjon. ¹⁸⁹ Ved å tillate nettoføring i regnskapsstandard, vil man kunne legge til rette for tilsvarende presentasjon som i dag, for eksempelvis på pensjonsområdet. ¹⁹⁰ Når det gjelder prinsippet om substans over form er dette foreslått formulert slik: «*Ved innregning, måling og presentasjon av poster i årsregnskapet skal det tas tilbørlig hensyn til det reelle innholdet i en transaksjon eller en disposisjon*». ¹⁹¹ Prinsippet har under gjeldende rett vært en egenskap omfattet av god regnskapsskikk. ¹⁹²

Prinsippet om vesentlighet er nytt i det nye regnskapsdirektivet. ¹⁹³ Prinsippet er foreslått å lyde slik: «*Bestemmelsene i kapittel 3-7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig*». ¹⁹⁴ Vesentlighetsprinsippet kan karakteriseres som en toleransegrense for mangelfull rapportering i regnskapsreguleringen. ¹⁹⁵ Det foreslås en hovedregel i tråd med direktivets alminnelige prinsipp om måling til anskaffelseskost i samsvar med historisk kostprinsippet. Det vil si at poster som skal innregnes i årsregnskapet skal måles på grunnlag av prinsippet om anskaffelseskost eller tilvirkningskost. ¹⁹⁶ Regnskapslovutvalget foreslår å videreføre bestemmelsen om rettvisende bilde¹⁹⁷ som et alminnelig prinsipp. Bestemmelsen representerer et overstyringskriterium, som i noen tilfeller kan føre

¹⁸⁷ (NOU 2015: 10, s. 90)

¹⁸⁸ (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-6)

¹⁸⁹ (NOU 2015: 10, s. 91)

¹⁹⁰ (NOU 2015: 10, s. 21)

¹⁹¹ (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-10)

¹⁹² (NOU 2015: 10, s. 95)

¹⁹³ (NOU 2015: 10, s. 99)

¹⁹⁴ (NOU 2015: 10, s. 393, § 3-9)

¹⁹⁵ (NOU 2015: 10, s. 99)

¹⁹⁶ (NOU 2015: 10, s. 21)

¹⁹⁷ (Rskl. § 3-2 a)

til at øvrige bestemmelser i loven settes til side.¹⁹⁸ En slik fravikelse må opplyses om i note.¹⁹⁹

3.3.2 Ny norsk standard basert på IFRS for SME

Regnskapsstandardene for foretak med alminnelig regnskapsplikt foreslås å ta utgangspunkt i IFRS for SME. Dette vil føre norsk regnskapsregulering fra et resultatorientert rammeverk og over i et balanse-orientert rammeverk.

Globalisering av norsk næringsliv, samt hensynet til effektiv ressursbruk i Norge, er særlige forhold som taler for å ha IFRS for SME som utgangspunkt for norsk regnskapsregulering. Når det finnes gode internasjonale alternativer, mener Regnskapslovutvalget at en egenutviklet norsk regnskapsstandard ikke kan forsvares ut i fra en kost/nytte betraktning.²⁰⁰ Utvalget peker også på at Norsk RegnskapsStiftelse på noen områder ikke har klart å utvikle tilstrekkelig regulering som skal sikre sammenlignbarhet mellom norske regnskap.²⁰¹

Regnskapslovutvalget peker på at en ved å implementere løsninger utarbeidet av IASB i norske regnskapsstandarder de siste årene, har gjort at en kan si at kvalitetskravet «god» i god regnskapskikk har blitt oppfylt ved at man har forutsatt at IASB utvikler regnskapsstandarder av høy kvalitet.²⁰²

Norsk standardsetter skal ha mulighet til å gjøre nasjonale tilpasninger til IFRS for SME, men Regnskapslovutvalget har satt terskelen nokså høyt gjennom kriterier for når dette lar seg gjøre.²⁰³ En nasjonal tilpasning skal være en avveining mellom enkel regnskapsregulering (produsentperspektivet) og informative regnskaper (brukerperspektivet).

3.4 Organisering og finansiering av standardsetterarbeidet

Av styrker ved dagens standardsettermodell, trekker Regnskapslovutvalget blant annet fram saksprosessen i Norsk RegnskapsStiftelse, som likner offentlig forvaltning og bidrar til høy kvalitet. De aller fleste regnskapsområder som er regulert internasjonalt, er også regulert i norske regnskapsstandarder. En tredje

¹⁹⁸ (NOU 2015: 10, s. 330)

¹⁹⁹ (Schwencke et al. 2016, s. 26)

²⁰⁰ (NOU 2015: 10, s. 347)

²⁰¹ (NOU 2015: 10, s. 359)

²⁰² (NOU 2015: 10, s. 346)

²⁰³ (NOU 2015: 10, s. 305-306)

styrke er at det foreligger mye veiledning.²⁰⁴ Av svakheter ved dagens modell nevnes strukturen i organisasjonen, som ikke muliggjør å skjære gjennom ved faglig uenighet, samt manglende allmenn innsynsmulighet i det arbeid som skjer i selve Stiftelsesstyret. Regnskapslovutvalget påpeker også at regulering på regnskapsområdet er tjent med påvirkning både fra private og offentlige interesser.²⁰⁵

Regnskapslovutvalget 2014 foreslår en modell hvor Norsk RegnskapsStiftelse videreføres som standardsettende organ, men med en departemental forankring.²⁰⁶ Bakgrunnen er at man ønsker å ta vare på kompetansen og erfaringen Norsk RegnskapsStiftelse har, samtidig som skifte i tyngdepunkt mellom lov og standard og ny rettslig status tvinger fram et behov for statlig ansvar og kontroll.²⁰⁷ Stiftelsesstyret vil få såkalt «*delegert forskriftskompetanse*»²⁰⁸ gjennom at det gis rett til å vedta rettslig bindende regnskapsstandarder.²⁰⁹

Kompetanseforskyvningen mellom det offentlige og private motvirkes noe av at Finansdepartementet gis rett til å oppnevne Stiftelsesstyrets 5 medlemmer.²¹⁰ 3 av disse skal imidlertid være foreslått av de private stifterne.²¹¹ I tillegg til å følge regelverket for oppnevning til offentlige råd og utvalg, er regnskapsfaglig kompetanse et sentralt kriterium. Oppnevning til operative enheter i organisasjonen for øvrig gjøres av Stiftelsesstyret. For at en regnskapsstandard skal bli rettslig bindende, må den først og fremst ha flertalls oppslutning i Regnskapsstandardstyret. Deretter må standarden vedtas med simpelt flertall i Stiftelsesstyret.²¹² Regnskapslovutvalget påpeker at unntaksklausuler ved fastlåste situasjoner bør vurderes.²¹³

²⁰⁴ (NOU 2015: 10, s.359)

²⁰⁵ (NOU 2015: 10, s. 360)

²⁰⁶ (NOU 2015: 10, s. 373)

²⁰⁷ (NOU 2015: 10, s. 372)

²⁰⁸ (NOU 2015: 10, s. 374)

²⁰⁹ (NOU 2015: 10, s. 373)

²¹⁰ (NOU 2015: 10, s. 373)

²¹¹ (NOU 2015: 10, s. 374)

²¹² (NOU 2015: 10, s. 374)

²¹³ (NOU 2015: 10, s. 375)

Regnskapslovutvalget uttrykker følgende bekymring om Stiftelsens økonomiske situasjon:

*«Norsk RegnskapsStiftelse har egenkapital til noen få års fortsatt drift. Hvis det ikke gjøres konkrete tiltak mht. organisering og finansiering, vil norsk regnskapsregulering forvitre i løpet av relativt kort tid».*²¹⁴

Kjøp av sekretariattjenester og enkelte utredningsutgifter foreslås dekket av offentlig tilskudd. Arbeid i de operative enhetene skal fortsatt være basert på frivillig arbeid, men direkte utgifter som pådras medlemmene, foreslås dekket av Staten etter ordinære satser. Utvalget erkjenner at det også kan være behov for godtgjørelse av utøvende verv etter Statens satser for slike verv.²¹⁵

Sentrale premisser for utvalgets forslag er at det standardsettende organ beholder faglig uavhengighet, at det private regnskapsmiljø aksepterer modellen og er villige til å bidra²¹⁶, samt at det ikke foreligger grunnleggende og systematiske motsetninger mellom offentlige og private interesser hva gjelder norsk regnskapsregulering.²¹⁷ Finansdepartementet vil likestilles med de øvrige private stifterne, og Stiftelsens vedtekter vil ikke kunne endres uten Finansdepartementets samtykke, men de skal ikke ha instruksjonsrett ovenfor det standardsettende organ.²¹⁸

4 Høringsuttalelser

Ved høringsfristens utløp, 2. desember 2015, var det kommet inn 50 høringsuttalelser.²¹⁹ Vi har plassert høringsinstansene i totalt 10 kategorier, basert på hvilket forhold til, eller formål med, regnskapet høringsinstansen har:

- 1) Departementer
- 2) Kontrollorganer
- 3) Interesseorganisasjoner for regnskapsprodusenter/næringslivet

²¹⁴ (NOU 2015: 10, s. 360)

²¹⁵ (NOU 2015: 10, s. 374)

²¹⁶ (NOU 2015: 10, s. 373)

²¹⁷ (NOU 2015: 10, s. 375)

²¹⁸ (NOU 2015: 10, s. 373)

²¹⁹ (Regjeringen 2016a)

-
- 4) Regnskapsprodusenter
 - 5) Revisjons- og rådgivningsfirma
 - 6) Utdanningsinstitusjoner
 - 7) Interesseorganisasjoner for arbeidstakere
 - 8) Interesseorganisasjoner for profesjonsutøvere
 - 9) Finansanalytikere og kredittinstitusjoner
 - 10) Øvrige

For en oversikt over hvilke høringsinstanser som faller inn under de ulike kategoriene, se vedlegg 3. I kategori 2) Kontrollorganer, har vi plassert de høringsinstanser som benytter seg av regnskapet for å kontrollere opplysninger, gitt ulike offentlige formål. I kategori 3) Interesseorganisasjoner for regnskapsprodusenter/næringslivet, har vi plassert interesse- og/eller arbeidsgiverorganisasjoner som gjennom sin høringsuttalelse representerer et overordnet standpunkt for den del av næringslivet og de regnskapsprodusentene de representerer. Høringsinstanser i denne kategorien representerer ulike bransjer og foretaksstørrelser. I kategori 9) Finansanalytikere og kredittinstitusjoner finner vi blant annet Finans Norge, som representerer finansnæringen, og dermed kreditorer i forhold til regnskapet. De regnskapsprodusenter som har levert egne høringsuttalelser har vi valgt å plassere i en egen kategori, 4) Regnskapsprodusenter. Her finner vi blant annet regnskapspliktige innenfor energisektoren og samvirkelag. Enkelte deler av lovforslaget vil særlig kunne påvirke disse bransjenes regnskapsutarbeidelse, noe som trolig har ført til et særlig engasjement her. I kategori 8) Interesseorganisasjoner som representerer profesjonsutøvere, har vi plassert profesjons- og bransjeforeninger som blant annet representerer autoriserte regnskapsførere og revisorer. I kategori 10) Øvrige, har vi plassert de høringsinstanser som ikke naturlig falt inn under andre kategorier, herunder advokatfirma og offentlige etater.

16 % av høringsinstansene leverte høringsuttalelser uten merknader.²²⁰ Disse er Norges Bank, Datatilsynet og samtlige departementer med unntak av Landbruks- og matdepartementet og Justis- og beredskapsdepartementet. Utredningen har,

²²⁰ Se vedlegg 1

ikke overraskende, fått blandet mottakelse, da det tas stilling til grunnleggende valg for regnskapsreguleringen.²²¹

5 Analyse

Vår analyse baserer seg på høringsinstansenes kommentarer på hovedlinjene Regnskapslovutvalget 2014 trekker opp. Disse er 1) Internasjonal harmonisering, 2) Fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper, 3) Overgang fra god regnskapsskikk til IFRS for SME, 4) Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder og 5) Organisering og finansiering av standardsetterarbeidet. Hvilke underpunkter vi drøfter fremkommer under omtale av vår problemstilling i avsnitt 1.3.

Vi har plassert høringsuttalelsene i 4 svarkategorier: «Positive», «tvilende», «negative», og «ingen kommentar». Der hvor en høringsinstans i utgangspunktet støtter et moment, men setter spørsmålstegn til enkelte forhold eller mulige konsekvenser, har vi kategorisert svaret som «tvilende». Antall høringsinstanser som faller inn under de ulike svarkategoriene, både totalt og innenfor hver høringsinstanskategori, er vist i vedlegg 1 og 2. Figurene som følger under i analysen gir et bilde av hvilken fordeling de ulike svarkategoriene har totalt blant høringsuttalelsene. Vi presiserer at holdningene som framkommer i analysen er basert på vår forståelse av ordlyden i de enkelte høringsuttalelser.

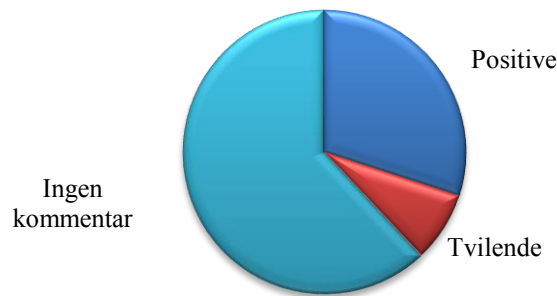
5.1 Internasjonal harmonisering

Med internasjonal harmonisering mener vi hvorvidt Norge på generell basis bør søke å tilpasse sin regnskapsregulering til internasjonal regnskapsutvikling og praksis. Vi understreker at dette ikke er direkte knyttet til hvorvidt vi bør tilnærme oss IFRS for SME, dette dekkes i avsnitt 5.3.

62 % av høringsinstansene har ikke kommentert internasjonal harmonisering. Av de høringsinstanser som har kommentert forholdet, er 79 % positive og 21 % er tvilende.

²²¹ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

Internasjonal harmonisering



Figur 1 Internasjonal harmonisering

Det er bred enighet i flere kategorier om at internasjonalisering er hensiktsmessig.²²² Endringer i regnskapslovgivningen som tilrettelegger for internasjonal harmonisering støttes,²²³ og flere gir uttrykk for at dette bør være et åpenbart valg for framtiden.²²⁴ De skeptiske stemmene finner vi her blant regnskapsprodusenter, arbeidstakerorganisasjoner, finansanalytikere og øvrige.²²⁵ Ingen høringsinstanser er fullt ut negative, men det fremmes skepsis til å forlate et norsk rammeverk som har fungert godt for særnorske bransjer²²⁶ og regnskapsbrukere.²²⁷ Det stilles spørsmålstegn ved hvorvidt internasjonal sammenlignbarhet er viktig for gruppen av ikke børsnoterte foretak i Norge.²²⁸

5.1.1 Økt internasjonal sammenlignbarhet

Ett argument for internasjonal harmonisering som veier tungt i utredningen, er økt sammenlignbarhet over landegrensener for ikke børsnoterte foretak.²²⁹ Flertallet av høringsinstansene har eksplisitt støttet internasjonal harmonisering, men samtidig stilles det spørsmålstegn ved om sammenlignbarhet over landegrensener egentlig er så viktig for denne gruppen foretak i Norge. Argumenter mot går særlig på at disse foretakene i hovedsak finansieres av norske egenkapitals- og

²²² I kategori 2,3,5, 6 og 8 er 100 % positive av de som har kommentert

²²³(Finanstilsynet 2015)

²²⁴(Finans Norge 2015; Næringslivets Hovedorganisasjon 2015; Hovedorganisasjonen Virke 2015)

²²⁵ I kategori 4 og 9 er 50 % tvilende, og i kategori 7 og 10 er 100 % tvilende av de som har kommentert.

²²⁶(Agder Energi 2015)

²²⁷(Landsorganisasjonen i Norge 2015)

²²⁸(Norske Finansanalytikeres Forening 2015)

²²⁹ (NOU 2015: 10, s. 52)

gjeldsinvestorer,²³⁰ og at flere kun opererer på det norske markedet.²³¹ Dette kan nok være en korrekt beskrivelse av dagens situasjon. Likevel mener vi at norske investorer kan ha et ønske om å sammenligne sitt investeringsobjekt i Norge med potensielle investeringer i utlandet. Like fullt vil et norsk foretak kunne dra nytte av å sammenligne egne finansielle prestasjoner med foretak som opererer i nærliggende markeder, eksempelvis ved ekspansjonsvurderinger. Utenlandske foretak vil også kunne ha et ønske om å vurdere norske foretaks evne som leverandører eller lignende, og verdien av sammenlignbare regnskap på tvers av landegrenser vil også da gjøres gjeldende. Etter vårt syn kan man ikke undervurdere globaliseringen i framtiden, og heller ikke da behovet for internasjonalt sammenlignbare regnskaper.

5.1.2 *Forlate et norsk rammeverk*

Det uttrykkes som nevnt skepsis til å forlate et norsk rammeverk som har fungert godt for særnorske bransjer. Argumentet om internasjonal sammenlignbarhet vil heller ikke være særlig relevant for disse bransjene, da de nettopp er særnorske. Noen kan velge å se dette som et argument for å beholde gjeldende regelverk. Samtidig kan man hevde at nettopp fordi internasjonal sammenlignbarhet ikke er så viktig for foretak som operer i særnorske bransjer, vil det være fullt mulig å innarbeide unntak fra uheldige regler i IFRS for SME for disse foretakene.²³² Etter vår oppfatning er ikke det faktum at gjeldende regelverk har fungert godt for særnorske bransjer et selvstendig argument mot internasjonal harmonisering. Internasjonal harmonisering vil ikke være av hensyn til disse særnorske bransjene, men av hensyn til andre bransjer som har behov for sammenlignbare regnskaper i framtiden. Ivaretar man særnorske bransjers behov gjennom unntak, vil man kunne se at et regelverk som søker internasjonal harmonisering i større grad, fungerer like godt som dagens gjeldende rammeverk.

Et argument mot å forlate resultatorienteringen i Norge er at man ikke vet hvorvidt balanseorientering vil være førende regime internasjonalt på lang sikt.²³³ Internasjonalt har det regjert en balanseorientert tilnærming til regnskap i 20 år.

²³⁰ (Norske Finansanalytikeres Forening 2015)

²³¹ (Bernhoft 13.05.2016)

²³² (Kvaal 04.05.2016)

²³³ (Landsorganisasjonen i Norge 2015)

Både IASB og FASB synes å ville holde denne retningen i overskuelig fremtid.²³⁴ Eksisterende regnskapsstandarder har de siste ti årene i stor grad blitt influert av balanseorienterte IFRS. De seneste årene har en del av standardene blitt oppdatert, da i stor grad ved å fjerne unødvendige avvik mot IFRS eller å tilpasse løsninger til IFRS.²³⁵ På bakgrunn av dette mener vi at usikkerhet rundt hvilken tilnærming man vil ha til regnskapet på lang sikt, ikke bør hindre oss i å harmonere norsk regnskapspraksis mot internasjonal utvikling.

5.1.3 Flere spor eller en helhetlig linje

Profesjonsutøvere vil, som en følge av tosporsystemet i Norge, ofte måtte løse problemstillinger både etter god regnskapsskikk og IFRS, gjerne for selskaper i konsernstrukturer. En slik omstilling mellom resultat- og balanseorientering er ikke nødvendigvis enkel,²³⁶ og kan også tenkes å skape problemer for regnskapsbrukerne som skal forstå de ulike løsningene. Lovforslaget som fremmes vil medføre at både unoterte og noterte foretak har en felles IFRS-plattform. Selv om løsninger kan avvike også mellom IFRS og IFRS for SME, vil man da likevel ha samme grunntanke, i form av balanseorientering og definisjoner, både for unoterte og noterte foretak. Etter vår oppfatning vil man da kunne håndtere slike regnskapsmessige problemstillinger i konsernstrukturer bedre, gjennom at man slipper en orienteringsomstilling. Dette gjelder ikke bare for de som skal utlede løsninger, men også brukerne som må forstå regnskapene.

Det å forholde seg til både god regnskapsskikk og IFRS, hevdes å ha vært ressurskrevende, både for standardsetter, regnskapspliktige og regnskapsbrukere.²³⁷ Selv om man kan ha delte meninger om kvaliteten på IFRS,²³⁸ synes det klart at det nettopp er IFRS som har hatt størst påvirkning på norsk regnskapsregulering de siste ti årene,²³⁹ herunder på god regnskapsskikk. Et ønske om forenklinger for regnskapsprodusentene og politiske signaler, har også påvirket regnskapsreguleringen på enkelte områder.²⁴⁰ Tilpasning til internasjonal

²³⁴ (Baksaas 2010)

²³⁵ (NOU 2015: 10, s. 345)

²³⁶ (Bernhoft 13.05.2016)

²³⁷ (Ekberg 02.05.2016)

²³⁸ (Gjesdal 11.05.2016)

²³⁹ (Winkelman 10.05.2016; Bernhoft 13.05.2016; Ekberg 02.05.2016)

²⁴⁰ (Ekberg 02.05.2016)

regnskapspraksis følger også av lovforarbeidene til gjeldende regnskapslov. Det har imidlertid vært et sentralt premiss at god regnskapsskikk skal utvikles innenfor rammen av de grunnleggende prinsipper.²⁴¹ For oss synes det som at disse to føringene ikke harmonerer. Etter vår oppfatning, kan det synes som om arbeidet med regnskapsstandardene til tider har dreid seg om å finne hva man kan implementere av IFRS-løsninger *på tross av* de grunnleggende prinsipper, framfor å tolke grunnleggende prinsipper og utlede løsninger gjennom det. Det at standardsetter får en klar linje å jobbe etter, framfor to spor, vil etter vår mening også kunne sikre mer konsistente løsninger i framtidige regnskapsstandarder. Dette vil kunne føre til et mer forståelig regelverk for regnskapsbrukere også.

En effektivisering på regnskapsområdet er også noe av tanken bak å ha en logisk og tydelig forbindelse mellom de ulike regnskapsspråkene i Norge.²⁴² Det pekes blant annet på fordeler ved å ha lik terminologi og logikk i undervisningen, uavhengig av om man snakker om de mest elementære eller de mer avanserte deler av regnskapsfaget.²⁴³ Etter vår erfaring kan det oppleves som at tosporsystemet har bidratt til at noen ser på IFRS som lite relevant for sitt framtidige virke som profesjonsutøvere. Mulige årsaker til dette er at flere studenter som tar en master i revisjon og regnskap, arbeider for mindre revisjonsfirma, eller lokale avdelinger av de større, som ikke har et vesentlig omfang av børsnoterte foretak i sine revisjonsporteføljer. Etter vår mening er IFRS like fullt et internasjonalt anerkjent regelverk, og burde vært ansett som relevant.

5.1.4 Delkonklusjon

Høringsrunden viser at flertallet av høringsinstansene støtter en internasjonal harmonisering. Etter vår oppfatning kan man ikke undervurdere behovet for internasjonalt sammenlignbare regnskaper i framtiden, heller ikke for gruppen av ikke børsnoterte foretak i Norge. Hensynet til internasjonal sammenlignbarhet bør derfor etter vår mening vektlegges. Særnorske bransjer vil derimot ikke nødvendigvis ha det samme behovet for internasjonalt sammenlignbare regnskaper. Før vi kan forlate et norsk rammeverk som har fungert godt for disse

²⁴¹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 83)

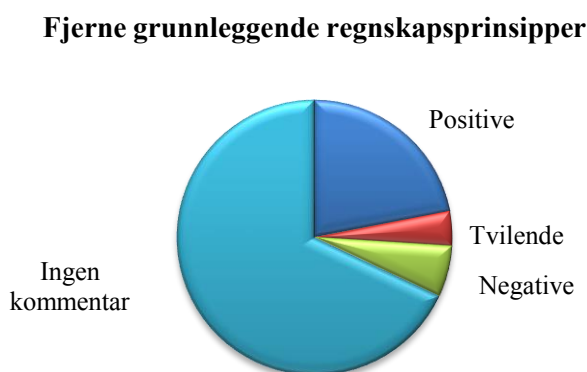
²⁴² (Kvaal 04.05.2016)

²⁴³ (Kvaal 04.05.2016)

bransjene, bør man derfor søke å ivareta deres behov for gode løsninger gjennom eksempelvis unntak i lov eller regnskapsstandard. Vi tror norsk regnskapsregulering vil være tjent med å forholde seg til en linje framfor flere spor. Regnskapsbrukere vil kunne dra nytte av et mer helhetlig regelverk, hvor målsetting i både regnskapslov og standardsetterarbeidet harmonerer. Vi mener derfor at internasjonal harmonisering på regnskapsområdet er en naturlig og riktig retning.

5.2 Fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper

66 % av høringsinstansen har ikke kommentert hvorvidt de støtter å fjerne eksisterende grunnleggende prinsipper eller ei. 68,75 % av de som har kommentert forslaget, er positive. 12,5 % er tvilende, mens 18,75 % er negative.



Figur 2 Fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper

Interessant her er at regnskapsprodusentene selv og deres interesseorganisasjoner er entydig positive til forslaget.²⁴⁴ Forslaget støttes²⁴⁵ også av revisjons- og rådgivningsfirmaene, interesseorganisasjonene for profesjonsutøvere og utdanningsinstitusjonene, selv om EY og NHH skiller seg ut som negative i hver sin kategori. Støtte til forslaget begrunnes i hovedsak med at de resultatorienterte grunnleggende prinsippene har hindret internasjonal harmonisering mot IFRS,²⁴⁶ og som en konsekvens av internasjonalisering godtar man at disse fjernes.²⁴⁷ De negative stemmene peker imidlertid på at man mister løsningsorienteringen i

²⁴⁴ Av de som har kommentert forholdet, er 100 % positive i både kategori 3 og 4

²⁴⁵ 75 % oppslutning i kategori 5, og 67 % oppslutning i kategori 6 og 8

²⁴⁶ (Regnskap Norge 2015)

²⁴⁷ (Deloitte 2015)

regelverket,²⁴⁸ og at man kan få et for detaljrikt regelverk når man fjerner de grunnleggende prinsippene.²⁴⁹ Videre synes bruksområdet til de alminnelige prinsippene noe uklart.²⁵⁰

5.2.1 *Grunnleggende prinsipper og internasjonal harmonisering*

Høringsinstanser er splittet i synet på hvorvidt man må fjerne de grunnleggende prinsippene for å oppnå målsettingen om internasjonal harmonisering. Regnskap Norge påpeker at det vil være en fornuftig løsning å gå bort fra de grunnleggende prinsippene, da disse har stått i veien for en harmonisering mot det konseptuelle rammeverket som IFRS for SME er bygget på.²⁵¹ Dette gjelder særlig de mest inngripende prinsippene, som transaksjonsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet. Det å ha et sett med resultatorienterte prinsipper i loven som er motstridende med formålet om å tilpasse regnskapsstandarder til et balanseorientert internasjonalt rammeverk, har vært en utfordring, og ressurskrevende, både for standardsetter og for brukerne av regelverket.²⁵² For utarbeidelsen av standarder i fremtiden vil det også helt klart være en fordel at prinsippene, som en hele veien har måttet hensyntatt og tilpasset etter, nå tas ut av loven. Med bred oppslutning om internasjonal harmonisering, og i lys av en IFRS-preget utvikling de siste tiårene, fremstår eksisterende grunnleggende prinsipper som et unødig hinder i harmoniseringsprosessen.

Man kan også tenke seg en løsning hvor man beholder noen grunnleggende prinsipper, samtidig som man oppnår en internasjonal harmonisering.²⁵³ Løsningen ble i sin tid presentert av Evalueringsutvalget 2002, og innebærer en modifisering av de grunnleggende prinsippene i gjeldende regnskapslov, slik at disse ikke står i strid med IFRS. Forslaget fikk ingen god mottakelse, verken i høringsrunde eller av Finansdepartementet i 2003.²⁵⁴ Vi kan ikke se at forutsetningene er vesentlig endret siden den gang, og anser dermed ikke dette

²⁴⁸ (Næringslivets Hovedorganisasjon 2015)

²⁴⁹ (Norges Handelshøyskole 2015)

²⁵⁰ (PwC 2015)

²⁵¹ (Regnskap Norge 2015)

²⁵² (Ekberg 02.05.2016)

²⁵³ (Gjesdal 11.05.2016)

²⁵⁴ (Gjesdal 11.05.2016)

som et reelt alternativ til forslaget som fremmes i NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.

Regnskapslovutvalget 2014 har ikke skissert noen alternativ løsning hvor man beholder dagens grunnleggende prinsipper. Riktignok utelukker ikke utvalget muligheten for et sett med grunnleggende prinsipper i regnskapsstandard²⁵⁵, men uttaler at transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet uansett ikke bør videreføres i standard.²⁵⁶ Regnskapslovutvalget har imidlertid videreført flere av dagens gjeldende prinsipper, riktignok med ny språkdrakt og noe endret forståelse av prinsippene. De prinsipper som foreslås fjernet helt, er klart resultatorienterte. Vi mener norsk regnskapsregulering er tjent med å ha prinsipper i lov, og regler i standard, som peker i samme retning. Basert på at IFRS for SME er balanseorientert, ser ikke vi at de resultatorienterte prinsippene har en naturlig plass, verken i ny regnskapslov eller i regnskapsstandard.

5.2.2 Regelverkets løsningsorientering

De grunnleggende prinsippene er formulert generelt, hvilket gjør de svært anvendelige, både i møte med ulike regnskapsmessige problemstillinger, og for ulike typer virksomheter.²⁵⁷ Isolert sett er dette etter vår oppfatning en klar styrke. Det synes å være liten uenighet blant høringsinstansene i 2015 om at dagens grunnleggende prinsipper har fungert i tråd med sitt formål.

Frøystein Gjesdal illustrerer behovet for en dynamisk²⁵⁸ regulering på følgende måte:

«Det kommer opp nye problemstillinger stadig, og en kan ikke forvente at lovgiver og standardsetter skal være i forkant. Ofte tar det lang tid før de greier å lage regnskapsregler for nye problemstillinger, og hvis en har prinsipper i bunn så overlater du til den enkelte regnskapspliktige å finne løsninger innenfor rammen.»²⁵⁹

²⁵⁵ (NOU 2015: 10, s. 64)

²⁵⁶ (NOU 2015: 10, s. 71)

²⁵⁷ (NOU 2015: 10, s. 63)

²⁵⁸ Dynamikk i form av at den regnskapspliktige selv gis mulighet til å håndtere en regnskapsmessig problemstilling, før den er direkte regulert gjennom lov eller regnskapsstandard

²⁵⁹ (Gjesdal 11.05.2016)

Vi står ovenfor et næringsliv som ikke står stille, der nye næringer og regnskapsmessige problemstillinger dukker opp. Det synes klart at det er behov for en dynamisk regulering også i fremtiden. Det er rimelig å forvente at standardsetter og lovgiver ikke vil kunne oppfylle dynamikk på samme nivå som dagens grunnleggende prinsipper, hvor regnskapsprodusenten kan ta stilling til problemet med en gang. Det hevdes at de grunnleggende prinsippene og resultatorienteringen er godt egnet til å løse praktiske utfordringer for ikke børsnoterte foretak.²⁶⁰ De grunnleggende prinsippene er etter vår mening godt konstruert slik at regnskapspliktige selv kan bruke profesjonelt skjønn i møte med nye problemstillinger, framfor å vente på at standardsetter eller lovgiver foreskriver en løsning. For det første må standardsetter eller lovgiver adressere problemstillingen, noe som i seg selv kan ta tid. For det andre må man følge formelle prosesser før en aktuell regnskapsmessig løsning foreligger. I så måte sikrer grunnleggende prinsipper en mer dynamisk regulering, samtidig som lov og regnskapsstandarder setter rammer for det profesjonelle skjønnnet. Dette er en klar verdi i seg selv. Hvis vi derimot tar et blick på høringsuttalelsene, støtter samtlige regnskapsprodusenter og deres interesseorganisasjoner, som har kommentert forholdet, forslaget om å fjerne prinsippene fra loven.²⁶¹ Dersom de regnskapspliktige aktivt hadde brukt prinsippene, ville vi forventet større motstand mot å fjerne disse. Det kan altså synes som at prinsippenes funksjon har et solid teoretisk fundament, men at de ikke anvendes like ofte som man kunne tro.

Det kan hevdes at de regnskapspliktige ikke har et like sterkt forhold til de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven, sammenlignet med fagpersoner på området.²⁶² Det vil på den andre siden kunne hevdes at slike grunnleggende prinsipper sitter godt plantet i ryggmargen på enkelte regnskapsførere. En vil ved å fjerne de grunnleggende prinsippene, måtte endre måten en tilnærmer seg regnskapet på. Vi tror her at dette vil ha større utslag på faktorer som endringsvilje enn faktiske utfordringer i regnskapsføringen. Videre mener vi at en i dagens samfunn må være innstilt på, i enhver sammenheng, at verden er i konstant

²⁶⁰ (Bernhoft 13.05.2016)

²⁶¹ Se vedlegg 2

²⁶² (Winkelman 10.05.2016)

endring og at en må kunne forholde seg til denne utviklingen. Endringsmotvilje er derfor ikke et gyldig argument for å holde på grunnleggende prinsipper.

En potensiell ulempe med grunnleggende prinsipper, er at en i veldig stor grad legger det i hendene til regnskapsprodusentene å bestemme hva som er de riktige løsningene på regnskapsmessige problemstillinger. Det vil alltid være en risiko for manglende kompetanse og bevisst manipulasjon ved at en utnytter handlingsrommet en slik regulering gir.²⁶³ Tolkning av grunnleggende prinsipper åpner også for at regnskapsprodusentene vil kunne finne ulike løsninger på samme problemstilling, noe som bidrar til å redusere sammenlignbarheten mellom regnskap.²⁶⁴ Isolert sett synes vi at en bør sikre at reguleringen er så dynamisk som mulig. Vi er likevel av den oppfatning at en fremtidig regulering uten grunnleggende prinsipper i lik utstrekning som i dag, vil kunne fungere like bra. Ser man hen til internasjonal regnskapsregulering er det få andre land som har lovfestede grunnleggende prinsipper slik vi har i dag.²⁶⁵ Der hvor man savner regnskapsmessige løsninger på nye problemstillinger i øvrige land, er det oss bekjent, ikke foreslått å innføre grunnleggende prinsipper som en løsning på dette, men heller et fokus på å få standardsetter til å prioritere regnskapsområdet. Hvis regnskapspliktige i andre land klarer seg uten lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper, ser ikke vi noen grunn til at norske regnskapspliktige ikke skal klare dette. For å sikre dynamikken bør det imidlertid utarbeides en plan for hvor ofte regnskapsstandarder skal oppdateres, og hvordan nye problemstillinger skal adresseres. Det er da sentralt at Norge er en aktiv bidragsyter inn mot IASB sitt arbeid med IFRS for SME.

5.2.3 *Prinsippbasert regulering*

De alminnelige prinsippene som foreslås innført er en overordnet ramme som følger av EU-direktivet, og skal ikke i seg selv fungere som et tolkningsgrunnlag for å løse regnskapsmessige problemer.²⁶⁶ En vil altså måtte se hen til regnskapsstandard for å finne foreskrevne løsninger på regnskapsmessige problemstillinger. Finner en ikke slik detaljregulering er en nødt til å gå til IFRS

²⁶³ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 82)

²⁶⁴ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 82)

²⁶⁵ (NOU 2015: 10, s. 61)

²⁶⁶ (Kvaal 04.05.2016)

for SME sitt kildehierarki for å finne løsningen på problemet. Det er på dette punktet enkelte høringsinstanser reagerer, og sier seg uenige i å fjerne de grunnleggende prinsippene.²⁶⁷ Motstanden mot å fjerne de grunnleggende prinsippene går ut på at en vil beholde prinsippbasert regulering, da dette er «*enkelt, forståelig og samtidig fornuftig*»²⁶⁸. Vi ønsker å presisere at det er ulike syn på hvorvidt overgangen til en ny norsk standard basert på IFRS for SME vil innebære en vesentlig mer detaljert regelbasert regulering.

Det hevdes at IFRS er mer regelbasert enn prinsippbasert, særlig basert på tre forhold. For det første mangler regelverket forankring i grunnleggende måleprinsipper. For det andre er bruk av kildehierarki ved uregulerte områder ikke forenlig med å gi prinsippbaserte løsninger. Til sist er omfanget av konkrete regler i standarder og tolkninger stort.²⁶⁹ Likevel omtales ofte IFRS som et prinsippbasert regnskapsspråk.²⁷⁰ En prinsippbasert regulering er basert på at regnskapsprodusenten skal finne løsninger på problemer ved enten å benytte regnskapets formål og kvalitetskrav, som gjerne er forankret i et konseptuelt rammeverk, eller ved å benytte et sett av grunnleggende prinsipper som tolkningsgrunnlag.²⁷¹ Regnskapsprodusenten må altså anvende sitt profesjonelle skjønn i tolkningen av regnskapets formål, kvalitetskrav eller grunnleggende prinsipper. IFRS og IFRS for SME er begge basert på samme konseptuelle rammeverk, hvor regnskapets formål og kvalitetskrav er definert. Dermed kan man også si at IFRS og IFRS for SME er prinsippbaserte regelverk.

En regelbasert regulering er basert på mer detaljert beskrivelse av løsninger på regnskapsmessige problemstillinger framfor skjønnsmessige vurderinger. Dette resulterer ofte i at slike regelverk blir svært omfattende. Slik vi ser det vil omfanget av regler under god regnskapsskikk og ny norsk standard basert på IFRS for SME være omtrentlig det samme. Man kan altså ikke ensidig konkludere med at IFRS for SME er et mindre prinsippbasert eller mer regelbasert regelverk enn grunnleggende prinsipper og god regnskapsskikk er i dag. Det en vil miste er en

²⁶⁷ (Norges Handelshøyskole 2015)

²⁶⁸ (Gjesdal 11.05.2016)

²⁶⁹ (Kvifte og Brandsås 2010, s. 56)

²⁷⁰ (Kvifte og Brandsås 2010, s. 56)

²⁷¹ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 81)

regulering forankret i resultatorienterte grunnleggende prinsipper. En vil riktignok fortsatt ha en prinsippbasert regulering, men denne vil være forankret i kvalitative regnskapskrav og et konseptuelt rammeverk.

Det hevdes altså at prinsippbasert regulering er enkelt å forholde seg til for de regnskapspliktige.²⁷² Det er imidlertid ingen ensartet forståelse av hva som er enkelt. Brukerne av regnskapsstandardene ser ulikt på hva som anses å være enkelt, der noen mener det er enkelt å få gjøre hva en vil, mens andre synes det er enkelt hvis det står skrevet eksakt hva en skal gjøre.²⁷³ Dette belyser at en ikke ensidig kan konkludere med at en prinsippbasert regulering er enklere å forholde seg til utelukkende fordi den er mindre detaljert enn regelbasert regulering. Riktignok kan man ved lovfestede prinsipper forholde seg direkte til loven, og tvinges ikke inn i en detaljert regnskapsstandard der du må lete etter riktige regnskapsmessige løsninger. En slik tilnærming til regelverket kan anses som enkel. Når det gjelder argumentet om forståelighet,²⁷⁴ mener vi dette bør belyses med to ulike forhold. Det ene er hvorvidt regnskapspliktige synes det er mer forståelig å tolke et sett med grunnleggende prinsipper kontra det å forstå detaljerte regler. Det andre vil være om regelverket er bygd opp på en slik måte at regnskapspliktige forstår hvor en skal finne frem til regnskapsmessige løsninger.

Ved å fjerne de grunnleggende prinsippene, kan det hevdes at man mister noe som har vært godt håndterbart for ikke børsnoterte foretak.²⁷⁵ De grunnleggende prinsippene er formulert generelt for å kunne ha et bredt anvendelsesområde, noe som er positivt for de regnskapspliktige. Samtidig gjør den generelle utformingen av prinsippene at de til tider kan oppfattes som intetsigende, uten at de regnskapspliktige forstår hva som ligger i ordlyden. Man må ofte se hen til veiledning og regnskapsstandarder for å forstå hva som menes med prinsippene. Å tolke de grunnleggende prinsippene alene kan altså være en krevende oppgave. Et detaljert regelverk vil på den andre siden også kunne være krevende å sette seg

²⁷² (Gjesdal 11.05.2016)

²⁷³ (Ekberg 02.05.2016)

²⁷⁴ (Gjesdal 11.05.2016)

²⁷⁵ (Bernhoft 13.05.2016)

inn i. Vi mener likevel, gitt gode formuleringer og en strukturert, logisk oppbygning, at regler gitt i standard også vil kunne være godt forståelige.

Når en nå har foreslått å fjerne grunnleggende prinsipper fra loven, vil ikke regnskapspliktige lenger ha et like klart startpunkt for å finne løsninger ved uregulerte områder. Den foreslåtte reguleringen er lagt opp slik at en nå heller må gå veien om de alminnelige kildene for forståelsen av IFRS for SME.²⁷⁶ Det kan da hevdes at hensikten med IFRS for SME-standarden forsvinner dersom dette medfører at man på uregulerte områder må gå til IFRS for å finne en løsning.²⁷⁷ Det kan hevdes at IFRS for SME verken er tilstrekkelig detaljregulert eller prinsippbasert.²⁷⁸ Dette kan også skape utfordringer knyttet til både kvaliteten på regnskapsinformasjonen, men også sammenlignbarheten til regnskapene, da regnskapspliktige vil kunne velge ulike kilder for å finne løsninger. Man kan da få regnskapsmessige løsninger på samme problem, som avviker veldig fra hverandre, avhengig av hvilke kilder som er brukt for å finne en løsning. Vi er imidlertid av den oppfatning at også tolkning av grunnleggende prinsipper kan føre til ulike løsninger, avhengig av hvordan den regnskapspliktige tolker prinsippene. Spørsmålet blir da om bruk av kildehierarki er mindre forståelig enn å anvende dagens grunnleggende prinsipper for de regnskapspliktige. Det synes for oss som at de samme utfordringer gjør seg gjeldende, både ved bruk av grunnleggende prinsipper, og ved etterlevelse av detaljerte regler. For oss framstår ikke den ene løsningen som vesentlig bedre enn den andre. Veien til å finne en regnskapsmessig løsning må uansett være klar og tydelig, samt forståelig.

5.2.4 Delkonklusjon

Høringsrunden viser at forslaget om å fjerne våre resultatorienterte grunnleggende prinsipper støttes i hovedsak. Vi støtter en internasjonal retning hvor balanseorienteringen er rådende, og kan ikke se at våre nåværende resultatorienterte regnskapsprinsipper har en naturlig plass i fremtidig regnskapsregulering. En prinsippbasert regulering basert på grunnleggende prinsipper synes å ha bidratt til en dynamisk og lett anvendelig reguleringsmodell

²⁷⁶ (Kvaal 04.05.2016)

²⁷⁷ (Gjesdal 11.05.2016)

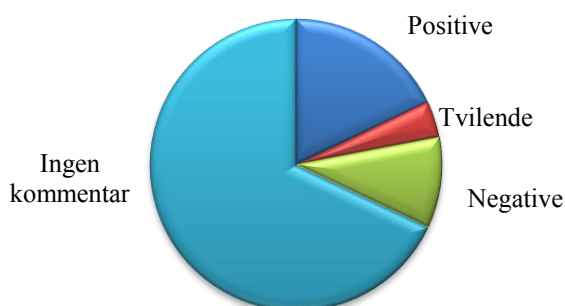
²⁷⁸ (Gjesdal 11.05.2016)

for de regnskapspliktige i Norge. Vi er av den oppfatning at man kan miste noe av løsningsorienteringen i regelverket ved å fjerne de grunnleggende prinsippene. Dette kan imidlertid ha noen fordeler. Framfor å overlate store deler av ansvaret for å finne løsninger til de regnskapspliktige, tror vi standardsetter vil få et større ansvar for å adressere aktuelle problemstillinger og utlede løsninger. Vi tror dette vil gagne samfunnet, og gi mindre rom for ulike tolkninger og utøvelse av skjønn, som kan påvirke sammenlignbarheten. Vi er av den oppfatning at prinsippbasert regulering forankret i grunnleggende prinsipper kan vike for en regulering forankret i kvalitative regnskapskrav og et konseptuelt rammeverk.

5.3 Overgang fra god regnskapsskikk til IFRS for SME

68 % av samlede høringsinstanser har ikke kommentert hvorvidt de støtter å fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk eller ei. 56 % av de som har kommentert forholdet, er positive til forslaget. 13 % er tvilende, og 31 % er negative til forslaget.

Fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk



Figur 3 Fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk

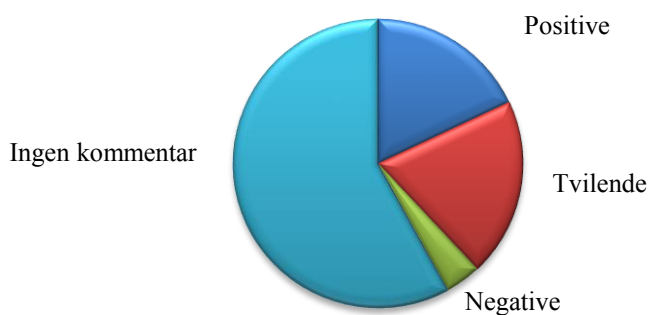
Det er bred enighet i høringsrunden om at den rettslige standarden har fungert godt. Et tydelig ønske om å beholde god regnskapsskikk er likevel i mindretall. Det synes som at man godtar at god regnskapsskikk fjernes som en konsekvens av internasjonal harmonisering. Forslaget får høyest tilslutning hos utdanningsinstitusjoner, samt revisjons- og rådgivningsfirmaene.²⁷⁹ Innad i kategoriene ser vi dog at det er delte meninger. NHO støtter forslaget om å fjerne god regnskapsskikk, men poengterer at organiseringen av standardsetterarbeidet

²⁷⁹ 67 % oppslutning i kategori 5 og 6

da må følge utvalgets forslag.²⁸⁰ De negative instansene er blant revisjons- og rådgivningsfirmaene, utdanningsinstitusjonene, regnskapsprodusenter og interesseorganisasjoner for profesjonsutøvere. Det uttrykkes bekymring for at eksisterende bedriftsøkonomiske løsninger vil falle bort,²⁸¹ at man mister dynamikken i reguleringen,²⁸² og at en rettesnor på uregulerte områder går tapt.²⁸³

58 % av høringsinstansene har ikke kommentert hvorvidt de støtter forslaget om en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME. Av de som har kommentert forslaget, er 42,9 % positive. 47,6 % er tvilende og 9,5 % er negative til forslaget.

Ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME



Figur 4 Ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME

De mest positive kategoriene er kontrollorganer og interesseorganisasjoner for profesjonsutøvere,²⁸⁴ hvor IFRS for SME trekkes fram som et av de mest positive elementene i utredningen.²⁸⁵ Flertall for forslaget finner vi også hos utdanningsinstitusjonene, samt revisjons- og rådgivningsfirmaene.²⁸⁶ De kritiske stemmene er tydeligst hos regnskapsprodusentene og deres interesseorganisasjoner.²⁸⁷ Disse ønsker nasjonale tilpasninger dersom IFRS for SME innføres, og mener terskelen er for høy.²⁸⁸ Det ytres bekymring for økt

²⁸⁰ (Næringslivets Hovedorganisasjon 2015)

²⁸¹ (Agder Energi 2015)

²⁸² (Økonomiforbundet 2015)

²⁸³ (EY 2015)

²⁸⁴ Kategori 2 og 8 har 100 % oppslutning til forslaget

²⁸⁵ (Finanstilsynet 2015)

²⁸⁶ 60 % oppslutning i kategori 5, 67 % i kategori 6

²⁸⁷ I kategori 5 og 6 er henholdsvis 75 % og 60 % tvilende, og i kategori 6 er 20 % negative

²⁸⁸ (PwC 2015)

innslag av virkelig verdi-estimer, og de konsekvenser det kan ha for brukernytten.²⁸⁹ Svak utbredelse av IFRS for SME trekkes også fram som en svakhet med tanke på sammenlignbarhetsargumentet.²⁹⁰

5.3.1 Brukerperspektivet

Lovforslaget er i utgangspunktet en videreføring av historisk kost-modell. Det åpnes imidlertid for mer bruk av virkelig verdi. Det følger av nytt regnskapsdirektiv at man skal åpne for virkelig verdi-måling av finansielle eiendeler og forpliktelser.²⁹¹ Videre har Regnskapslovutvalget 2014 foreslått at måling til virkelig verdi for de samme regnskapspostene både kan kreves og forbys i regnskapsstandard.²⁹² Det foreslås også at man kan regnskapsføre finansielle instrumenter i tråd med IFRS, samt måling til virkelig verdi for andre eiendeler dersom regnskapsstandard tillater dette.²⁹³ IFRS for SME danner grunnlaget for ny norsk regnskapsstandard, og det hevdes at forslaget mangler et solid fundament i form av brukerbegrunnelse.²⁹⁴ Bakgrunnen for at vi har regnskap er nettopp for å redusere usikkerheten brukerne står ovenfor når de skal ta beslutninger basert på selskapsinformasjon. Det kan hevdes at regnskapet både har et kontrollformål og verdsettingsformål.²⁹⁵ Kontrollformålet innebærer å se på ledelsens valg og disposisjoner tilbake i tid, og hvilke resultater dette har gitt. For dette formål antas det at historisk kost-måling er å foretrekke. Verdsettingsformålet innebærer derimot en vurdering av ledelsens prestasjoner for å kunne estimere verdi og verdiskapning. For dette formål antas det at virkelig verdi-måling er å foretrekke.²⁹⁶ Det etterlyses en grundigere vurdering av hvorvidt brukerne ser et behov for endring av dagens regler,²⁹⁷ og kanskje særlig hvorvidt IFRS for SME er egnet til å løse eventuelle utfordringer i dagens system. Som en konsekvens av mager lov er man avhengig av utfyllende regnskapsstandarder, og

²⁸⁹ (EY 2015)

²⁹⁰ (Agder Energi 2015)

²⁹¹ (NOU 2015: 10, s. 22)

²⁹² (NOU 2015: 10, s. 394, § 4-11)

²⁹³ (NOU 2015: 10, s. 22)

²⁹⁴ (Bernhoft 13.05.2016)

²⁹⁵ (Stenheim og Madsen 2014, s. 364)

²⁹⁶ (Stenheim og Madsen 2014, s. 364)

²⁹⁷ (Bernhoft 13.05.2016)

det er da særlig viktig at disse standardene er med på å oppfylle regnskapets formål.²⁹⁸

Regnskapslovutvalget 2014 gjennomførte undersøkelser for å kartlegge bruken av regnskapene til gruppen av ikke børsnoterte foretak i Norge. De mest opplagte brukergruppene var, etter Regnskapslovutvalgets syn, finansinstitusjoner, finansanalytikere og kredittopplysningsbyråer. De erkjenner like fullt at det er flere relevante brukergrupper.²⁹⁹ Spørreundersøkelsen gjennomført i regi av Norske Finansanalytikeres Forening viser at verdsettings- og investeringsbeslutninger er sentrale for brukere i SMB-segmentet, og i stor grad basert på regnskapsinformasjon. Det var også for verdsettingsformål at regnskapet var mest sentral som informasjonskilde.³⁰⁰ Dette heller i retning av at virkelig verdi-måling kan være ønskelig. Virkelig verdi er ofte antatt å gi mer relevant informasjon, mens historisk kost ofte er relatert til pålitelig regnskapsinformasjon. Gjeldende regnskapslov bygger på et transaksjonsbasert historisk kost-prinsipp, med begrenset adgang til bruk av virkelig verdi. Det var derfor noe overraskende at ovennevnte spørreundersøkelse signaliserte at regnskapsinformasjon oppleves som mer relevant enn pålitelig.³⁰¹ Selv om regnskapet ofte brukes for verdsettingsformål kan det altså virke som at dagens regler gir relevant nok informasjon. Skulle kontrollformålet være like relevant som verdsettingsformålet, er det ikke gitt at historisk kost er det beste. Man kan hevde at med balanseorienterte regnskapsspråk som IFRS for SME, hvor det er fokus på balansedagen og klare kriterier for når eiendeler og gjeld kan føres i balansen, reduseres mulighetene for resultatutjevning.³⁰²

Respondentene i nevnte spørreundersøkelse var skeptiske til innføring av virkelig verdi-måling for eiendeler og forpliktelser som ikke har observerbar markedsverdi. Samtidig forelå det verken tydelig støtte eller motstand mot innføring av IFRS-basert regnskapsspråk for unoterte foretak.³⁰³ Det bør nevnes

²⁹⁸ (Bernhoft 13.05.2016)

²⁹⁹ (Kvaal 04.05.2016)

³⁰⁰ (NOU 2015: 10, s. 429-430)

³⁰¹ (NOU 2015: 10, s. 431)

³⁰² (Baksaas 2010)

³⁰³ (NOU 2015: 10, s. 433)

at konklusjonene følger av et svarantall på 35 stk. Det er også usikkert om gjennomførte spørreundersøkelser var spisset tilstrekkelig til å gi svar på om det er et behov for endring av dagens regler, og om IFRS for SME i så fall er løsningen.³⁰⁴ Mandatet om modernisering ble konsentrert rundt å rydde opp i regnskapsreguleringen, gjøre den mer oversiktlig og forutsigbar, samt fjerne såkalte tilfeldige unntak fra regnskapsplikt. Disse grepene ble videre balansert mot forenklingshensynet som først og fremst var av hensyn til regnskapsproduzentene.³⁰⁵ Vi er enige i at det trengs en opprydning i regelverket, og at dette er en fordel for både regnskapsbrukere og regnskapspliktig. Spørsmålet er om en overgang til IFRS for SME vil føre til økt brukernytte.

IFRS for SME bygger på et normativt konseptuelt rammeverk, i motsetning til god regnskapsskikk som bygger på et deskriptivt, erfaringsbasert rammeverk. Et normativt konseptuelt regelverk har som målsetting å gi brukeren av regnskapet beslutningsnyttig informasjon som de kan bruke til beslutningsformål. Dette i motsetning til det deskriptive erfaringsbaserte rammeverket hvor det ikke foreligger en slik uttalt målsetting om å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne.³⁰⁶ Ved å innføre en standard basert på IFRS for SME i Norge vil det bli introdusert kvalitetskrav til regnskapet. Dette er en operasjonalisering av formålet om brukernyttig informasjon i det konseptuelle rammeverket, og omfatter kvalitetskravene relevans, forståelighet, pålitelighet og sammenlignbarhet. Dette vil være nytt i norsk regnskapsregulering.³⁰⁷ Regnskapslovutvalget 1990 uttalte at nytten av et brukerorientert utgangspunkt for standardsetting var tvilsom, da brukergruppene er så mange, med svært varierende informasjonsbehov.³⁰⁸ I forarbeidene til gjeldende regnskapslov fremhevet derimot departementet at ivaretagelse av brukernes informasjonsbehov er en sentral målsetting med regnskapsreguleringen.³⁰⁹ Tradisjonelt har god regnskapsskikk vært orientert mot å redusere kostnadene for regnskapsproduzentene. Dette følger også av Norsk RegnskapsStiftelses

³⁰⁴ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁰⁵ (Kvaal 04.05.2016)

³⁰⁶ (Norsk RegnskapsStiftelse 2010, s. 13)

³⁰⁷ (Baksaas og Stenheim 2015, s. 86)

³⁰⁸ (NOU 2015: 10, s. 38)

³⁰⁹ (Ot.prp. nr. 42 (1997-1998), s. 16-17)

strateginotat, hvor det ved motstridende hensyn skulle gis forrang til forenklinger.³¹⁰ Videre kan det hevdes at god regnskapsskikk tradisjonelt har vært en formulering av etablert og akseptert praksis,³¹¹ framfor regnskapsmessige løsninger særskilt utledet av brukerbehov. Brukerorientering synes altså ikke å ha hatt førsteprioritet i utviklingen av god regnskapsskikk.

Skulle løsninger som kreves eller tillates under IFRS for SME, forventes å ha uheldige konsekvenser i norske omgivelser, bør det være mulig å løse dette gjennom blant annet høringsrunder og deltakelse i, eller aktivitet mot, det standardsettende organ. Regnskapslovutvalget 2014 har imidlertid foreslått å beholde lovkravet til et rettviseende bilde. For å sikre at regnskapsprodusentene har brukerne i tankene når regnskap produseres,³¹² mener vi denne bestemmelsen bør framheves i eventuelle lovforarbeider. Kravet til et rettviseende bilde, som en overordnet målsetting, kan være et virkemiddel for å redusere potensielle negative konsekvenser av øvrige bestemmelser for brukernytten.³¹³

Blant høringsinstansene finner vi representanter for flere sentrale brukergrupper. Disse er kategorisert som henholdsvis kontrollorganer, interesseorganisasjoner for arbeidstakere, finansanalytikere og kreditorer. Blant kontrollorganene trekkes IFRS for SME særlig fram som en positiv del av lovforslaget.³¹⁴

Interesseorganisasjoner for arbeidstakere uttrykker skepsis mot balanseorienteringen og virkelig verdi-måling. Det hevdes at dersom man har virkelig verdi som målemetode i balansen, må brukerne i tillegg til markedsforholdene, vurdere foretakets tolkning av markedsforholdene.³¹⁵ Vi ser også at det er behov for å synliggjøre de forutsetninger et foretaks virkelig verdi-estimer bygger på. Finansanalytikere bemerker at opptjenings- og virkelig verdi-estimer på generell basis ikke anses for å øke brukernytte.³¹⁶ Av kreditorene uttrykkes det at internasjonal harmonisering er «*et åpenbart valg*»³¹⁷, og det

³¹⁰ (Baksaas 2010)

³¹¹ (Baksaas 2010)

³¹² (Baksaas 2010)

³¹³ (Baksaas 2010)

³¹⁴ (Finanstilsynet 2015)

³¹⁵ (Landsorganisasjonen i Norge 2015)

³¹⁶ (Norske Finansanalytikeres Forening 2015)

³¹⁷ (Finans Norge 2015)

uttrykkes ikke særskilte bekymringer til overgangen til IFRS for SME. En bekymring hos kreditorene er imidlertid foreslått organisering av standardarbeidet, men kritikken går ikke på foreslått regnskapsspråk eller konsekvenser for brukernytte. De frykter at organiseringen kan resultere i et ensidig regnskapsfaglig fokus ved utarbeidelse av regnskapsstandarder.³¹⁸ I høringsrunden synes det derfor ikke åpenbart at brukerne av regnskap i Norge samlet er negative til et skifte i regnskapsreguleringen. Vi ser ikke at norske regnskapsbrukere skal ha vesentlig andre behov enn øvrige lands regnskapsbrukere. Dersom regnskap avlagt etter IFRS for SME oppfyller et regnskapsformål i andre land, bør det også kunne oppfylle regnskapets formål her i Norge. Det er dog viktig å merke seg bekymringer rundt virkelig verdi-estimer. Det bør utvises varsomhet ved fastsettelse av regler knyttet til dette. Gitt regnskapets formål som et verktøy for å gi beslutningsnyttig informasjon, mener vi det er sentralt at lovgiver og standardsetter ikke innfører regler som øker usikkerheten på regnskapsbrukernes bekostning.

5.3.2 *Standardsetters rolle*

Det stilles i høringsrunden spørsmålstegn ved at norsk standardsetters rolle i stor grad blir redusert til en oversetter.³¹⁹ Man kan spørre seg om det er hensiktsmessig å overlate en stor del av reguleringen av innholdet i norsk regnskapspraksis til internasjonale aktører, som en konsekvens av det å internasjonalisere norsk regnskapspraksis. Gitt et politisk ønske om forenklinger for ikke børsnoterte foretak i Norge, er avveiningen mellom internasjonalisering og å bevare det norske handlingsrommet vanskelig.³²⁰ Likevel er det slik at reguleringen av børsnoterte foretak allerede er overlatt til IASB og EU, etter IAS-forordningen trådte i kraft.

En potensiell fordel ved å overlate innholdsreguleringen til IASB er at det gjør det enklere å skjære igjennom og å falle ned på en løsning for norsk standardsetter.³²¹ Egenutviklede standarder, slik vi har i Norge, hvor alt skal bygges opp fra

³¹⁸ (Finansieringsselskapenes Forening 2015)

³¹⁹ (Norges Handelshøyskole 2015)

³²⁰ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

³²¹ (Ekberg 02.05.2016)

grunnen, kan bli en tidkrevende prosess med mange kompromisser.³²² Det kan tenkes at slike kompromisser ikke alltid gir de beste løsningene. Konserninterne omorganiseringer og regnskapsføring av sikring er eksempler på områder som ikke er blitt regulert grunnet uenigheter i fagmiljøet.³²³ Etter vårt syn er regnskapsfaglige diskusjoner stort sett en fordel, men det kan også forsinke utvikling og stanse avklaring. Eksisterende norske regnskapsstandarder har blitt utviklet over flere år og tidsepoker, og er dermed farget av ulik detaljeringsgrad og teorigrunnlag.³²⁴ Dette er uheldig, da en vil få en lite konsistent regulering i regnskapsstandard. Norsk RegnskapsStiftelse virker ikke å ha verken motivasjon eller ressurser til å vedlikeholde dagens regnskapsstandarder. Norsk RegnskapsStiftelse har arbeidet med å innføre en ny norsk standard basert på IFRS for SME i flere år. Etter vårt syn trenger man en opprydning i norske regnskapsstandarder, og hvis Norsk RegnskapsStiftelse fortsatt skal være standardsettende organ i Norge, synes det for oss naturlig at man da har IFRS for SME som utgangspunkt. Ved at man har et utgangspunkt i IFRS for SME fra IASB, vil man kunne skifte fokus fra å lete etter den beste teoretiske løsningen, til å se om en foreskrevet løsning kan fungere i Norge. Det antas også at teorigrunnlaget allerede er solid, da standarden utarbeides av IASB som er et svært kompetent organ.

Regnskapslovutvalget 2014 gir i NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv, uttrykk for hva de mener må til for at Norge skal oppnå innflytelse på internasjonal regnskapsutvikling. Et forhold som legges til grunn er at norske myndigheter og det norske regnskapsmiljøet må støtte opp under IFRS Foundation³²⁵ sitt arbeid, og samtidig aktivt å utnytte de mulighetene Norge har for reell påvirkning på internasjonal regnskapsutvikling.³²⁶ Regnskapslovutvalget 2014 anser EU-systemet som den eneste reelle kanalen for å oppnå slik påvirkning, herunder beslutninger som fattes i IASB.³²⁷ Norge kan delta gjennom

³²² (Ekberg 02.05.2016)

³²³ (NOU 2015: 10, s. 356)

³²⁴ (Ekberg 02.05.2016)

³²⁵ IFRS Foundation er det ansvarlige organet for utgivelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). IASB er det sentrale utøvende organet i IFRS Foundation

³²⁶ (NOU 2016: 11, s. 29)

³²⁷ (NOU 2016: 11, s. 30)

Accounting Regulatory Committee (ARC),³²⁸ eller EFRAG, et privat organ som bistår EU-kommisjonen i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder. EFRAG består for det meste av medlemmer som er private næringsorganisasjoner og private eller statlige nasjonale regnskapsstandardsettere.³²⁹ Av de to organene, mener Regnskapslovutvalget at EFRAG har en reell innflytelse på IASB sitt arbeid. Det norske regnskapsmiljøet har full adgang til å delta i internasjonal regnskapsutvikling gjennom EFRAG, da organisasjonen likestiller alle EØS-land.³³⁰ Deltakelse forutsetter at Norge er med på finansieringen av organisasjonen. Regnskapslovutvalget 2014 uttrykker at Norge, på lik linje med Sverige og Danmark, bør være representert i EFRAG, og at Norsk RegnskapsStiftelse er det naturlige medlemmet for Norge under dagens ordning. Det finansielle bidraget til EFRAG bør være delt likt mellom bidrag fra private kilder og statlig tilskudd.³³¹ Dersom Norge har en reell påvirkningsmulighet på internasjonal regnskaps-utvikling, vil standardsetters rolle være betydelig mer aktiv enn som oversetter av internasjonale regnskapsstandarder.

Videre vil standardsetters rolle også innebære vurderinger knyttet til særnorske tilpasninger til IFRS for SME. For å avvise en løsning foreskrevet i IFRS for SME må man dermed vise til motargumenter basert på andre kriterier enn faglig preferanse. Kriterier som foreslås er:³³²

- 1) en løsning er i strid med regnskapslov eller EU-direktiv,
- 2) løsninger fra full IFRS kan tas inn dersom de gir et mer informativt regnskap,
- 3) forenklinger i reglene om innregning og måling, dersom kost/nytte-analyse viser at det er hensiktsmessig,
- 4) forenklinger i opplysningskrav uten kost/nytte-analyse
- 5) ved behov for sammenheng med annet regelverk

³²⁸ (NOU 2016: 11, s. 307)

³²⁹ (NOU 2016: 11, s. 308)

³³⁰ (NOU 2016: 11, s. 308)

³³¹ (NOU 2016: 11, s. 30)

³³² (NOU 2015: 10, s. 306)

Eksempler på særnorske tilpasninger som kan bli aktuelle, er adgang til gjennomgående utbytte³³³, og balanseføring av utviklingskostnader.³³⁴ Terskelen for avvik fra IFRS for SME er satt høyt, noe som også kommenteres i høringsrunden. Vi ser at kriteriene er fokusert på overensstemmelse med regelverk og kost/nytte-analyser. For å møte bekymringer om økt innslag av virkelig verdi,³³⁵ kunne det vært innarbeidet et tydeligere moment av hvorvidt løsninger reduserer brukernytte. Videre er regnskapsprodusenter tvilende til å innføre IFRS for SME i Norge, blant annet fordi forenklingperspektivet ikke er tydelig nok ved vurderingen av nasjonale tilpasninger.³³⁶ Etter vår mening er det i kriteriene hensyntatt forenklinger både ved innregning og måling, samt opplysningskrav. For førstnevnte er det imidlertid forbundet med et krav om kost/nytte-analyse. Vi antar at nytten som skal analyseres er brukernytte. Å gjennomføre kost/nytte-analyser ved enhver tilpasning vil nok være krevende. Likevel, for å ivareta regnskapets formål, bør konsekvenser for brukernytte vurderes i forbindelse med forenklinger for regnskapsprodusenter.

5.3.3 *Utbredelse av IFRS for SME*

Et argument mot å innføre IFRS for SME, er at dette regnskapsspråket foreløpig ikke er særlig utbredt,³³⁷ og at ingen av våre viktigste handelspartnere har innført standarden som obligatorisk regnskapsspråk.³³⁸ IASB publiserer en løpende oppdatert oversikt³³⁹ over utbredelsen til IFRS for SME i ulike jurisdiksjoner.³⁴⁰ Her kategoriseres utbredelsen i hvilke jurisdiksjoner som krever eller har tillatt bruk, vurderer å ta i bruk eller ikke har tatt i bruk standarden.³⁴¹ Ut i fra denne oversikten er det kun Irland, Ukraina, Sveits og Storbritannia som tillater eller krever bruk av IFRS for SME standarden, som et utvalg av handelspartnere innad i Europa. Av disse igjen er det kun Ukraina og Sveits som har innført standarden uten nasjonale modifikasjoner. Irland og Storbritannia har foretatt signifikante

³³³ (NOU 2016: 11, kapittel 12)

³³⁴ (NOU 2015: 10, s. 108-109)

³³⁵ (Norske Finansanalytikeres Forening 2015)

³³⁶ (Lyse 2015)

³³⁷ (EY 2015)

³³⁸ (Agder Energi 2015)

³³⁹ Oversikten er basert på frivillig innsendte skjemaer og kan dermed være ufullstendig.

³⁴⁰ (IASB 2016b)

³⁴¹ (IASB 2016a)

nasjonale tilpasninger i sin implementering av standarden.³⁴² En ser raskt ut i fra denne oversikten at jurisdiksjonene som har innført standarden som en valgdagang eller som et krav, er land Norge ikke i stort omfang har direkte handel med.³⁴³ Av land med lang regnskapstradisjon er det ingen som helt ukritisk har tatt i bruk IFRS for SME.³⁴⁴ Storbritannia har derimot innført regnskapsspråket. I tillegg har Sverige basert sitt regelverk for små selskaper på IFRS for SME, dog med sterk grad av nasjonal tilpasning.³⁴⁵ Både Storbritannia og Sverige er land som Norge ofte ser hen til når det gjelder regnskapsområdet, og de er også to av våre viktige handelspartnere.

Det kan likevel virke som at sammenligningsargumentet svekkes når svært få relevante land bruker IFRS for SME. Umiddelbart kan det se ut som om situasjonen vil være tilnærmet lik som i dag, hvor våre handelspartnere har sine nasjonale regnskapsregler for ikke børsnoterte foretak, og vi har våre. Å forstå andre lands regelverk på regnskapsområdet er krevende, og i liten grad sammenlignbart i dagens situasjon. Man kan spørre seg hvilke gevinster i sammenlignbarhet man da kan oppnå ved at Norge innfører regnskapsstandarder basert på IFRS for SME. For å oppnå full sammenlignbarhet må IFRS for SME, i ren form, benyttes av alle relevante land og handelspartnere. Dette er imidlertid ikke særlig realistisk. Et standardisert internasjonalt regnskapsspråk som IFRS for SME, vil normalt være gjenstand for nasjonale tilpasninger. I kontinental Europa er dessuten koblingen mellom regnskap- og skatteregler fremdeles svært styrende, noe som taler for nasjonale tilpasninger ved en eventuell implementering av IFRS for SME. I en tenkt situasjon, hvor flere handelspartnere innfører IFRS for SME, men med nasjonale tilpasninger, står man på mange måter igjen med nasjonale regelverk, slik vi har i dag. Det er dog en viktig forskjell. Dersom nasjonal regnskapsregulering bygger på IFRS for SME, har man de samme grunntankene og definisjonene, og starter fra et felles utgangspunkt. Det vil trolig være enklere å forklare og forstå hvor hvert land avviker fra hovedregelen. For å belyse dagens situasjon, kan det nevnes at de norske regnskapsstandardene ikke en gang finnes

³⁴² (IASB 2016a)

³⁴³ (Norsk RegnskapsStiftelse 2010, s. 10-12)

³⁴⁴ (Kvaal 04.05.2016)

³⁴⁵ (Ekberg 02.05.2016)

på engelsk.³⁴⁶ Et likt teoretisk utgangspunkt i mange land vil nok komme både regnskapsprodusenter og brukerne av regnskapet til gode,³⁴⁷ både med tanke på etterlevelse av regelverket og forståelsen av den informasjon som gis gjennom regnskapet.

Innføring av IFRS for SME, med eller uten nasjonale tilpasninger hos mange relevante handelspartnere, er nok heller ikke særlig realistisk på kort sikt. Vi mener likevel at det foreligger gevinster i sammenlignbarhet ved å innføre IFRS for SME i Norge. Man vil få et regnskapsspråk med tilsvarende grunntanke, definisjoner, innregnings- og målingsmetoder som i IFRS og et regnskapsspråk det må antas at alle relevante handelspartnere kjenner til. Om ikke norske regnskap vil bli direkte sammenlignbare med utenlandske regnskap, vil likevel metodene bak vår regnskapsutarbeidelse være kjent. Etter vårt syn bør vi i alle fall åpne for mulighetene et internasjonalt regnskapsspråk gir.

5.3.4 Uregulerte områder og veiledning

En forutsetning for å kunne oppnå sammenlignbare regnskaper, vil være en felles forståelse av reglene.³⁴⁸ Videre synes det også sentralt at man, ved uregulerte områder, søker å redusere antall kilder de regnskapspliktige ser hen til for å utlede løsninger. IFRS for SME hevdes å være en stand-alone standard.³⁴⁹ I dette legger de at det ikke skal være krav eller anbefalinger om å gå til IFRS for veiledning på uregulerte områder. Ved tolkning av bestemmelser i de ulike landene, vil man imidlertid kunne gå i retning av slik en tidligere har tolket tilsvarende bestemmelser i det enkelte land.³⁵⁰ Dette vil skape utfordringer for motivet om sammenlignbare regnskaper. IASB har annonsert at de vil publisere en egen implementeringsveiledning³⁵¹ til IFRS for SME, som skal være frivillige å følge.³⁵² Slike veiledningsdokumenter vil kunne bidra til å øke sammenlignbarheten over landegrensene.³⁵³

³⁴⁶ (Ekberg 02.05.2016)

³⁴⁷ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁴⁸ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁴⁹ (IFRS Foundation 2016)

³⁵⁰ (Norsk RegnskapsStiftelse 2010, s. 14)

³⁵¹ Implementeringsveiledningen skal bestå av QA-er, som publiseres av en egen SME-implementation Group.

³⁵² (Norsk RegnskapsStiftelse 2010, s. 14)

³⁵³ (Norsk RegnskapsStiftelse 2010, s. 14)

IFRS for SME kritiseres for ikke å ha tilstrekkelig med veiledning. Dette kan gi utfordringer i forhold til felles forståelse og konsistent anvendelse av reglene, både innad og på tvers av landegrensler.³⁵⁴ Ved uregulerte områder i IFRS for SME, skal en gå til kildehierarkiet som følger av standarden. Et annet problem er at man kan komme til å stå ovenfor et «veiledningsvakuum».³⁵⁵ Anne-Cathrine Bernhoft utdyper hva som ligger i dette begrepet:

«Hvis vi parkerer god regnskapsskikk (...), og går over til et IFRS for SME basert regime, så vil vi på et tidspunkt oppleve at IFRS for SME reglene er annerledes enn full IFRS. Dette fordi full IFRS endrer seg, og det er ikke gitt at full IFRS endringer i nye standarder, for eksempel ny inntektsføringsstandard eller leasingstandard, blir implementert i IFRS for SME. Da kan du ikke gå til full IFRS for veiledning fordi det har andre regler. Så er det ikke på noe tidspunkt verken tilgjengelig eller naturlig å gå til gammel god regnskapsskikk for veiledning. Da oppstår det et veiledningsvakuum. Du vet ikke hvor du skal gå hen fordi det ikke er noe tilgjengelig veiledning på området.»³⁵⁶

Uregulerte områder uten veiledning finnes også under dagens god regnskapsskikk. Vi mener imidlertid argumentet om økt sammenlignbarhet ved å implementere IFRS for SME svekkes noe grunnet svakheter i veiledning. På nasjonalt nivå kan dette tenkes løst ved å utarbeide nasjonal veiledning til IFRS for SME. Dette vil riktignok ikke bidra til økt internasjonal sammenlignbarhet, da ulike land vil ha ulik veiledning.

Samtidig kan det hevdes at man ikke trenger så omfattende veiledning. At en regnskapsstandard er kort, kan være basert på et forenklingshensyn. Dersom en skal utfylle regnskapsstandarden med veiledning som tilfredsstillende alle, vil nok poenget med en forenklet standard forsvinne. En kan jo spørre seg om regnskapsføringen for ikke børsnoterte foretak i Norge er så komplisert at

³⁵⁴ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁵⁵ (EY 2015)

³⁵⁶ (Bernhoft 13.05.2016)

mangelen på veiledning vil bli et stort problem. Står man ovenfor en regnskapsmessig problemstilling hvor det er uklarheter i regelverket, så er man som regel heller ikke alene om dette. Det kan da tenkes at de regnskapspliktige selv bør ta ansvar, og gå sammen om å finne en løsning som er innenfor regelverket og gir beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere. Dersom en bransje forenes om løsninger, kan dette tenkes å erstatte den tidligere formuleringen av etablert regnskapspraksis som god regnskapsskikk inneholdt. Enkelte høringsinstanser har gitt uttrykk for at denne delen av god regnskapsskikk tidligere har fungert som en rettesnor på uregulerte områder.³⁵⁷ Praksisen må selvfølgelig være innenfor regelverket for øvrig. Går de regnskapspliktige sammen om løsninger, skaper heller ikke mangel på veiledning store utfordringer for sammenlignbarheten. Det er nok ikke slik at det finnes en fasit på alle regnskapsmessige problemstillinger. Selv med omfattende veiledning vil man kunne oppleve uklarheter i regelverket. Vi er av den oppfatning at dersom alle tenkelige situasjoner er detaljregulert, vil ikke regelverket oppleves særlig enkelt å etterleve for de regnskapspliktige. Dette vil gå på akkord med det politiske ønsket om forenkling. Vi tror de regnskapspliktige vil klare å finne løsninger, også dersom de skulle havne i et «veiledningsvakuum.»

5.3.5 Delkonklusjon

I høringsrunden synes det ikke åpenbart at brukerne av regnskap i Norge samlet er negative til et skifte fra god regnskapsskikk til IFRS for SME. Gitt regnskapets formål som et verktøy for å gi beslutningsnyttig informasjon, mener vi likevel det er sentralt at lovgiver og standardsetter er oppmerksom på bekymringer rundt blant annet virkelig verdi-estimer. Regler som øker usikkerheten på regnskapsbrukernes bekostning bør ikke innføres.

Regnskapslovutvalget 2014 har identifisert reelle påvirkningsmuligheter for Norge mot IASB. Det er derfor etter vår oppfatning ingen grunn til bekymring for at norsk standardsetters rolle kun vil være en oversetter, gitt at relevante aktører stiller opp med nødvendig finansiering. Særnorske tilpasninger er mulige, noe vi mener kan ivareta særnorske bransjers behov og brukernytte. Terskelen er

³⁵⁷ (EY 2015)

imidlertid satt høyt, noe vi mener er nødvendig for å holde på en internasjonal harmonisering også i framtiden. Med for mange særnorske tilpasninger i årene som kommer, kan vi tilslutt ende opp med et særnorsk regime på tross av et internasjonalt utgangspunkt.

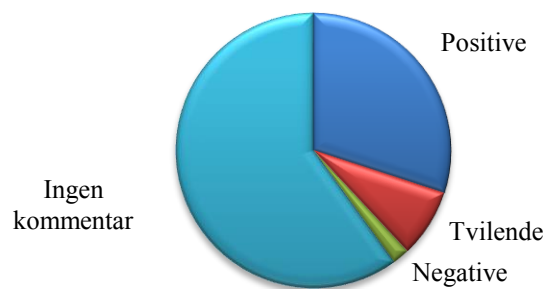
IFRS for SME er foreløpig lite utbredt i Europa. Ved å innføre IFRS for SME i Norge, vil man likevel få et regnskapspråk med tilsvarende grunntanke, definisjoner, innregnings- og målingsmetoder som i IFRS, et regnskapspråk det må antas at alle relevante handelspartnere kjenner til. Slik foreligger det faktiske gevinster i internasjonal sammenlignbarhet. Selv om ikke norske regnskap vil bli direkte sammenlignbare med utenlandske regnskap, vil likevel metodene bak vår regnskapsutarbeidelse være kjent, noe norske foretak etter vår oppfatning vil være tjent med.

Vi er av den oppfatning at regnskapspliktige trenger en viss grad av veiledning. En nasjonal veiledning til IFRS for SME bør derfor etter vår mening være en prioritert oppgave for det standardsettende organ. Skulle nasjonale veiledninger skape utfordringer for den internasjonale sammenlignbarheten, bør dette håndteres av IASB som utarbeider den originale regnskapsstandarden. Dette er uansett ikke aktuelt per i dag, når så få har implementert IFRS for SME. Hvor omfattende veiledningen bør være er et annet spørsmål. Vi tror en for detaljert veiledning vil gå på bekostning av målsettingen om et forenklet regelverk, og også formålet med stand-alone standard som IFRS for SME jo hevdes å være. Ved uregulerte områder eller såkalte «veiledningsvakuum» tror vi at de regnskapspliktige sammen vil klare å finne løsninger. Skulle utledning av løsninger i midlertid bli et problem, kan en mulig løsning være å utforme et sett med prinsipper i regnskapsstandard. Disse kan være et verktøy for utledning av løsninger der det mangler regulering, fram til regulering foreligger. Riktignok ser vi det ikke som hensiktsmessig at disse er overordnet øvrige regler på samme måte som i dag, men at prinsippene kan anvendes ved uregulerte områder. Sentralt da er at prinsippene ikke står i strid med definisjoner eller balanseorienteringen i IFRS for SME.

5.4 Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder

60 % av høringsinstansene har ikke kommentert arbeidsdeling mellom lov og standard eller rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder. 75 % av høringsinstansene som har kommentert forholdet er positive. 20 % er tvilende, mens 5 % er negative til forslaget.

Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder



Figur 5 Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder

De mest positive kategoriene er kontrollorganer, departementer, regnskapsprodusenter og interesseorganisasjoner for profesjonsutøvere.³⁵⁸ Det bemerkes at det er lagt opp til en fornuftig systematikk som sikrer dynamikk, og at rettslig bindende standarder vil kunne bidra til større klarhet for regnskapsprodusentene.³⁵⁹ Videre berømmes forslaget om at krav utover EU-direktivene flyttes til regnskapsstandarder, slik at loven ikke unødig hindrer handlingsrommet.³⁶⁰ Flere tunge aktører³⁶¹ er positive til forslaget og fremhever at rettsliggjøring av regnskapsstandarder vil kunne sikre gode prosesser rundt standardsetting.³⁶² De samme aktørene har imidlertid innvendinger mot foreslått organisering av standardsetterarbeidet. Forholdet til legalitetsprinsippet i norsk rett og straffesanksjonering når innhold flyttes fra lov til standard, bør også klargjøres.³⁶³

³⁵⁸ I kategori 1, 2, 3, 4 og 8 er 100 % positive av de som har kommentert

³⁵⁹ (Skattedirektoratet 2015)

³⁶⁰ (Energi Norge 2015)

³⁶¹ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015; Økokrim 2015)

³⁶² (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

³⁶³ (Økokrim 2015)

EY og KPMG skiller seg noe fra den ellers positive holdningen hos revisjon- og rådgivningsfirmaene, da de savner et grundigere forarbeid, både i form av regnskapsbrukernes behov for omlegging,³⁶⁴ og et endelig forslag til regnskapsstandard for å gjøre forslaget komplett.³⁶⁵ Av andre høringsinstanser uttrykkes det bekymring for at regnskapsreguleringen vil miste sitt næringspolitiske perspektiv når all detaljregulering overlates til standardsetter,³⁶⁶ og at grepet vil gå på bekostning av de regnskapspliktiges behov for forutsigbarhet, og regelverkets tilgjengelighet.³⁶⁷ NHH skiller seg fra de øvrige i sin kategori, og er sterkt negative til den skisserte arbeidsdelingen.³⁶⁸

5.4.1 Foreslått arbeidsdeling

Den foreslåtte arbeidsdelingen medfører at det vesentligste av detaljregulering på regnskapsområdet gjennomføres i regnskapsstandard. I gjeldende regnskapslov foreligger flere detaljregler i lovteksten. Grepet som foreslås vil altså medføre at man ikke må gå veien om en lovendring dersom man ønsker å endre på regler, men kan gjøre dette gjennom regnskapsstandard. Umiddelbart framstår dette som en mer dynamisk³⁶⁹ løsning enn dagens situasjon. Samtidig foreslås det å fjerne den rettslige standarden god regnskapsskikk, som i seg selv er dynamisk. I tillegg foreslås grunnleggende prinsipper fjernet som tolkningsgrunnlag for å finne løsninger. Det kan altså se ut som at man også taper noe av dynamikken. Både innholdet i den rettslige standarden god regnskapsskikk og forståelsen av våre grunnleggende prinsipper, har imidlertid i stor grad blitt definert gjennom regnskapsstandarder. Det er dermed usikkert i hvor stor grad en rettslig standard og grunnleggende prinsipper alene har stått for dynamikk i gjeldende regnskapslov. Vi stiller oss likevel noe tvilende til at lovforslaget vil ha noen vesentlig effekt på dynamikken i regnskapsreguleringen, ene og alene basert på arbeidsdelingen mellom lov og standard.

Når regnskapsstandardene utgjør hovedtyngden av regnskapsreguleringen, vil det etter vår oppfatning også hvile et større ansvar på standardsetter når det gjelder

³⁶⁴ (EY 2015)

³⁶⁵ (KPMG 2015)

³⁶⁶ (Finansieringsselskapenes Forening 2015)

³⁶⁷ (Wikborg Rein 2015)

³⁶⁸ (Norges Handelshøyskole 2015)

³⁶⁹ Dynamikk i form av mulighet til rask tilpasning og oppdatering av regelverket.

forutsigbarhet for de regnskapspliktige. Den skisserte arbeidsdelingen kan åpne for hyppigere regelendringer enn under gjeldende regnskapsregime, noe som kan få konsekvenser for de regnskapspliktige. Ved inngåelse av eksempelvis låneavtaler med covenants, vil et foretak ofte ta avgjørelser basert på blant annet regnskapsmessige løsninger.³⁷⁰ Etter vår oppfatning vil for hyppige regelendringer være uheldig for de regnskapspliktige, og standardsetter bør dermed ikke endre regelverket oftere enn nødvendig. Et alternativ kan også være å ha en fast frekvens på endringer av regler på de ulike regnskapsområdene.

5.4.2 *Rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder*

Det kan hevdes at Norsk RegnskapsStiftelse allerede innehar tilnærmet forskriftskompetanse, gjennom hjemmelen for god regnskapsskikk i gjeldende regnskapslov.³⁷¹ En gjennomgang av rettspraksis³⁷² viste også at Høyesterett anser norske regnskapsstandarder som en del av gjeldende norsk regnskapsrett. Det eksplisitte forholdet mellom den rettslige standarden god regnskapsskikk og regnskapsstandarder er derimot ikke drøftet i Høyesterettsdommene.³⁷³ Regnskapsstandarder omtales derimot som utfyllende rettskilder ved fastsettelse av god regnskapsskikk i ConocoPhillips-dommen.³⁷⁴ Regnskapsstandarder utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse har som nevnt ulik status, men dette har ikke vært nevnt i Høyesterettsdommer.³⁷⁵ Det oppleves heller ikke at dette blir særlig vektlagt i forhold til rettsavgjørelse.³⁷⁶ Det kan dermed framstå som noe uklart i hvilken grad man anses for å være forpliktet til å følge regnskapsstandarder med ulik status. Skulle man som regnskapsprodusent velge en løsning som ikke følger av regnskapsstandard, kan man hevde at det dermed foreligger en rettsusikkerhet.³⁷⁷ Dette taler for en rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder. På den annen side kan det hevdes at gjennomgangen av rettspraksis viser at en rettsliggjøring ikke er nødvendig.³⁷⁸ Vår oppfatning er også den at man bør ha en god begrunnelse for å fravike løsninger som foreskrives

³⁷⁰ (Wikborg Rein 2015)

³⁷¹ (Fagforbundet 2015)

³⁷² (NOU 2015: 10, s. 415, vedlegg 1, Hans Robert Schwencke)

³⁷³ (NOU 2015: 10, s. 421, vedlegg 1, Hans Robert Schwencke)

³⁷⁴ (LB-2011-145944, s. 6)

³⁷⁵ (NOU 2015: 10, s. 421, vedlegg 1, Hans Robert Schwencke)

³⁷⁶ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁷⁷ (Kvaal 04.05.2016)

³⁷⁸ (BDO 2015)

i regnskapsstandarder under dagens regnskapslov. Det virker altså som at det i praksis er liten tvil om at norske regnskapsstandarder bør følges. Dette er likevel ikke et argument for å beholde dagens system, spesielt standardhierarkiet som synes å forvirre de regnskapspliktige. Dersom rettslig bindende regnskapsstandarder blir en realitet, er det klart at norske regnskapsstandarder får en klarere rettslig status. Likevel vil det fortsatt kunne være slik at enkelte bestemmelser vil måtte tolkes og dermed gi rom for skjønnsanvendelse. Veien til et klart og håndhevbart regelverk er lang,³⁷⁹ men etter vårt syn er rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder et steg i riktig retning.

Det kan oppstå situasjoner hvor den regnskapspliktige ikke føler at løsningen som foreskrives i regnskapsstandard er god, med tanke på å vise et rettvise bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat. Rettslig bindende regnskapsstandarder vil i slike situasjoner kunne føre til at den regnskapspliktige likevel velger gitt standardløsning, for å unngå å komme i konflikt med regelverket. Dette vil være uheldig, særlig for regnskapsbrukerne. Vi mener derfor at forholdet mellom de rettslig bindende regnskapsstandardene og bestemmelsen om et rettvise bilde som overstyringskriterium, bør klargjøres.

5.4.3 Prinsipielle hensyn

Legalitetsprinsippet er et av de forvaltningsrettslige grunnprinsippene, og innebærer at «forvaltningen ikke kan gripe inn i borgernes rettsfære uten hjemmel i formell lov gitt av Stortinget».³⁸⁰ Gjennom legalitetsprinsippet stilles det altså krav til lovhjemmel for at forvaltningen skal kunne foreta rettslige og faktiske inngrep, hvor formålet er å hindre vilkårlig myndighetsutøvelse.³⁸¹ Det kreves imidlertid ikke direkte hjemmel i lovtekst, men at hjemmelskjeden må ende opp i en formell lov vedtatt av Stortinget.³⁸² Det er altså fullt mulig for Stortinget å delegere sin lovgivningsmyndighet, men et inngrep må ha hjemmel direkte i lov eller i forskrift gitt med hjemmel i lov.³⁸³ Etter Regnskapslovutvalgets forslag, vil de regnskapspliktige pålegges plikter i

³⁷⁹ (Bernhoft 13.05.2016)

³⁸⁰ (Lilleholt 2004, s. 725)

³⁸¹ (Lilleholt 2004, s. 726)

³⁸² (Lilleholt 2004, s. 726)

³⁸³ (Lilleholt 2004, s. 726)

regnskapsstandardene, og brudd på bestemmelsene kan medføre straff³⁸⁴.

Spørsmålet blir da om standardenes innhold kan gjøres bindende for de regnskapspliktige, og sanksjoneres ved manglende overholdelse. Økokrim er usikre på om den foreslåtte løsningen³⁸⁵ oppfyller en slik hjemmelsrekke som legalitetsprinsippet foreskriver.³⁸⁶

Det at atferdsregulering ikke lenger foreligger i lov eller tradisjonell forskrift, men i regnskapsstandarder, reiser også spørsmål om muligheten til håndhevelse av overtredelser. En regnskapsstandard kan sies å bære mer preg av vage normer framfor konkrete regler, og det vil kunne være vanskelig for en regnskapspliktig å forstå når man har overtrådt en norm.³⁸⁷ Straffeloven §§392- 394 om regnskapsovertredelse fordrer overtredelse av bestemmelser «*fastsatt i lov eller i forskrift i medhold av lov*», og det er altså usikkert om regnskapsstandarder kan sies å omfattes av disse bestemmelsene.³⁸⁸ Dersom regnskapsstandardene oppfyller definisjonen av forskrift i forvaltningsloven, er vi av den oppfatning at hjemmelsrekken i henhold til legalitetsprinsippet er oppfylt. Det er imidlertid sentralt at regnskapsstandardene da følger de samme prosesser som en tradisjonell forskrift. Når det gjelder sanksjonering av overtredelser, virker det for oss hensiktsmessig å begrense omfanget av bestemmelser i regnskapsstandardene som skal være straffesanksjonert.³⁸⁹ Wikborg Rein stiller spørsmålsteget ved at private aktører skal gi bindende regler på et straffesanksjonert område.³⁹⁰ I så måte mener vi det er hensiktsmessig at lovgiver tar standpunkt til hvilke bestemmelser som skal være sanksjonerbare. Standardsetters oppgave vil dermed bli å sikre god og tilstrekkelig veiledning for å klargjøre de straffesanksjonerte reglene for de regnskapspliktige.

Premisset om faglig uavhengighet, som Regnskapslovutvalget 2014 har lagt til grunn for sitt forslag, kan gi signaler om at det regnskapsfaglige aspektet er det viktigste ved standardsettingen i framtiden. Det følger imidlertid av

³⁸⁴ (NOU 2015: 10, s. 409, § 12-1)

³⁸⁵ (NOU 2015: 10, s. 390-391, § 1-3)

³⁸⁶ (Økokrim 2015)

³⁸⁷ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

³⁸⁸ (Økokrim 2015)

³⁸⁹ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

³⁹⁰ (Wikborg Rein 2015)

saklighetsprinsippet i forvaltningsretten, at forvaltningens avgjørelser må være saklig motiverte.³⁹¹ Det standardsettende organet må ivareta samfunnets felles interesser, og det å fremme personlige særinteresser som tjenestemann for forvaltningen anses som myndighetsmisbruk.³⁹² Nå er det nok ikke slik at man kan kalle regnskapsfaglig interesse for en personlig særinteresse, da god regnskapsfaglig kvalitet gagnar samfunnet. Det synes likevel ganske klart at også andre aspekter ved standardsettingen må tillegges like mye vekt, nettopp for å ivareta samfunnsinteressen. Næringspolitikk³⁹³ og forenklingshensyn³⁹⁴ vektlegges særlig i enkelte høringsuttalelser. Den politiske ledelse er, og har lenge vært, opptatt av forenklinger i regelverket for små og mellomstore foretak.³⁹⁵ Selv om regnskapsfaglig kompetanse er viktig, må man også, etter vår oppfatning, balansere dette aspektet mot andre hensyn ved utarbeidelse av rettslig bindende regnskapsstandarder.

Regnskapslovutvalget 2014 peker også på at man kan komme til å trenge unntaksklausuler ved fastlåste situasjoner i forbindelse med vedtakelse av rettslig bindende regnskapsstandarder.³⁹⁶ Det er her spørsmålet om den offentlige instruksjonsmyndighet kommer på spissen. At Kongen og departementene kan delegere sin myndighet til underliggende organer, er en tolkningspresumsjon i norsk rett.³⁹⁷ Det vanligste er at myndighet delegeres til andre organer innen forvaltningen. Normalt innebærer delegering av myndighet at opprinnelig organ, her Finansdepartementet, kan gi instruksjoner om hvordan den delegerte myndigheten skal utøves.³⁹⁸ I lovforslaget følger det derimot direkte av lovteksten at det standardsettende organ ikke kan instrueres om innholdet i standardene.³⁹⁹ Forslaget har møtt motstand i høringsrunden, hvor det blant annet tas prinsipielt avstand fra manglende instruksjonsmyndighet.⁴⁰⁰ Finanstilsynet foreslår i stedet følgende:

³⁹¹ (Lilleholt 2004, s. 727)

³⁹² (Lilleholt 2004, s. 727)

³⁹³ (Finansieringsselskapenes Forening 2015)

³⁹⁴ (Lyse 2015)

³⁹⁵ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

³⁹⁶ (NOU 2015: 10, s. 375)

³⁹⁷ (Lilleholt 2004, s. 731)

³⁹⁸ (Lilleholt 2004, s. 731)

³⁹⁹ (NOU 2015: 10, s. 391, § 1-3)

⁴⁰⁰ (Finanstilsynet 2015)

«En mer hensiktsmessig regulering kan være en lovbestemmelse som gir departementet adgang til i forskrift å fastsette kriterier for hvordan regnskapsstandarder skal utformes. (...) Det kan med fordel presiseres i en slik forskrift at standardsetter bør ha mulighet til å foreta nasjonale tilpasninger som gjør standarden lettere tilgjengelig.»⁴⁰¹

Til syvende og sist er det ansvarlig statsråd som må stå til ansvar ovenfor Stortinget for innholdet i offentligrettslige reguleringer, og vedkommende må da kunne stå inne for det regelverket som produseres.⁴⁰² Hovedmodellen for myndighetsutøvelse i Norge er at statsråden har full instruksjonsadgang, men det har siden 1979 vært gjort unntak fra denne normen i vesentlig omfang.⁴⁰³ Flere offentlige organer har i varierende grad operert uavhengig av politisk ledelse, og da særlig innenfor blant annet utdanningssektoren, informasjonsformidling og økonomisk politikk. På disse områdene vil det kunne skape tillit dersom det er klart at det er fagfolkene og ikke politikerne som treffer avgjørelsene.⁴⁰⁴ Ut i fra høringsrunden kan det likevel virke som at høringsinstansene ønsker at det skal foreligge en instruksjonsadgang på regnskapsområdet. Ved manglende instruksjonsadgang, vil etter vår oppfatning, en folkevalgt regjerings potensiale for å gjennomføre politikk på regnskapsområdet avhenge av samtykke fra utvalgte private aktører. Samtidig er ikke alltid den regnskapsfaglig beste løsningen i samfunnets interesse på regnskapsområdet. Slik vi har forstått det, gjør faglig uavhengighet seg gjeldende i eksempelvis offentlige klagenemder ved overprøving av vedtak og lignende. Utarbeidelse av regnskapsstandarder kan imidlertid anses som ordinær forvaltningsvirksomhet, noe som normalt er underlagt politisk kontroll. Vi kan ikke se at relevante hensyn for å unnta standardsetterarbeidet politisk kontroll er tilstede, og mener det standardsettende organ bør underlegges offentlig instruksjonsmyndighet.

⁴⁰¹ (Finanstilsynet 2015)

⁴⁰² (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

⁴⁰³ (Direktoratet for forvaltning og IKT 2014)

⁴⁰⁴ (Direktoratet for forvaltning og IKT 2014)

Det er delte meninger i høringsrunden om hvorvidt et privat standardsettende organ bør gis forskriftskompetanse. Forvaltningsregelverket er omfattende, og vil kunne oppleves krevende å etterleve.⁴⁰⁵ Justis- og beredskapsdepartementet foreslår som et alternativ at et myndighetsorgan på regnskapsområdet, fastsetter i forskrift en plikt til å følge standardene som utgis av det standardsettende organ. Et sentralt moment er da at standardene må være tilgjengelige for høringsinstansene samtidig med at forskriften sendes på høring.⁴⁰⁶ Dette alternativet framstår for oss som mindre kontroversielt, samtidig som regnskapsstandardene like fullt vil være bindende. Alternativet ser altså for oss ut til å tilfredsstille behovet for å klargjøre regnskapsstandarders status uten å måtte ta kontroversielle valg i forhold til forvaltningsapparatet. Videre vil man under en slik løsning, måtte sikre gode prosesser for utarbeidelse av regnskapsstandarder, for å ivareta en fornuftig regulering på regnskapsområdet.

5.4.4 Delkonklusjon

Vi tror ikke den skisserte arbeidsfordelingen vil ha noen vesentlige konsekvenser for dynamikken i regelverket. Arbeidsdelingen fordrer derimot en bevisstgjøring rundt behovet for et forutsigbart regelverk for de regnskapspliktige. En rettsliggjøring av norske regnskapsstandarder vil bidra til et klarere regelverk på regnskapsområdet, noe vi tror både regnskapspliktige og regnskapsbrukere er tjent med. Med rettslig bindende regnskapsstandarder synes det essensielt at det standardsettende organ oppfyller sin rolle og ansvar på tilfredsstillende måte, og lar andre hensyn enn kun det regnskapsfaglige aspektet inngå i sine vurderinger. Vi tror imidlertid ikke at tiden er moden for at en privat aktør fastsetter rettslig bindende regnskapsstandarder uten offentlig instruksjonsadgang. Med tanke på hvordan standardsettingen har foregått de siste tiårene i Norge, uten særlig involvering fra det offentlige, er det noe tvilsomt hvor ofte en slik instruksjonsadgang vil bli benyttet. Etter vår oppfatning er det likevel prinsipielt nødvendig at den er til stede.

⁴⁰⁵ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

⁴⁰⁶ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

5.5 Organisering og finansiering av standardsetterarbeidet

Hvorvidt Norsk RegnskapsStiftelse, slik de er organisert i dag, kan vedta rettslig bindende regnskapsstandarder er ikke et reelt forslag. Vi velger likevel å analysere med dette som utgangspunkt, for å kunne belyse hvilke svakheter ved dagens organisering av det standardsettende organ som bør løses.

62 % har ikke kommentert hvorvidt Norsk RegnskapsStiftelse, slik de er organisert i dag, kan vedta rettslig bindende regnskapsstandarder. 95 % av de som har kommentert standardsettingen, mener at dagens organisering ikke kan videreføres. 5 % er tvilende.



Figur 6 NRS, organisert som i dag, kan utarbeide rettslig bindende standarder

høringsrunden. Utarbeidelse av rettslige bindende regler vil imidlertid kreve ytterligere kompetanse, herunder «*juridisk kompetanse og kunnskap om forskriftsutforming*». ⁴⁰⁷ Av svakheter med dagens modell nevnes manglende påvirkningsmuligheter for produsenter og brukere, ⁴⁰⁸ at økonomiske forhold hindrer bred faglig deltakelse, ⁴⁰⁹ og at offentlige myndigheter er kraftig underrepresentert. ⁴¹⁰ Det stilles spørsmålsteget ved om private aktører bør gis myndighet til å fastsette rettslig bindende standarder. ⁴¹¹

⁴⁰⁷ (Wikborg Rein 2015)

⁴⁰⁸ (Hovedorganisasjonen Virke 2015)

⁴⁰⁹ (Økonomiforbundet 2015)

⁴¹⁰ (Norsk Økoforum 2015)

⁴¹¹ (Justis- og beredskapsdepartementet 2015)

Regnskapslovutvalgets forslag om å ha med Norsk RegnskapsStiftelse som standardsettende organ i framtiden får bred støtte i høringsrunden. Klare fordeler som trekkes fram, er den regnskapsfaglige kompetansen som ivaretas,⁴¹² og Norsk RegnskapsStiftelse sin evne til å mobilisere regnskapsmiljøet.⁴¹³ Dette er fagressurser som daglig jobber med aktuelle problemstillinger på regnskapsområdet. Erfaringer kan dermed trekkes inn i regelverksarbeidet i større grad enn hva det offentlige har mulighet til.⁴¹⁴ Det kan hevdes at Norsk RegnskapsStiftelse har fungert etter forutsetningene siden etableringen,⁴¹⁵ og at de har bidratt til et velfungerende system.

I høringsrunden støttes samtidig et større innslag av statlig ansvar og kontroll, men to motpoler gjør seg synlige. På den ene siden har man de som forfekter at Staten kan ha betydelig, men ikke bestemmende innflytelse.⁴¹⁶ På den andre siden har man de som mener dette fullt ut bør være et offentlig organ.⁴¹⁷

Regnskapslovutvalget foreslår at regnskapsstandarder utarbeides av en operativ enhet under Stiftelsesstyret, som også skal oppnevne medlemmer til denne enheten. Regnskapslovutvalget har ikke utredet hvordan denne oppnevningen bør skje.

5.5.1 Sammensetning av standardsettende organ og operativ enhet

62 % av høringsinstansene har ikke kommentert hvorvidt det offentlige bør involveres i standardsettingsarbeidet eller ei. 100 % av de som har kommentert forholdet, stiller seg positive til offentlig involvering. Støtten begrunnes blant annet i at regnskapsområdet er et offentlig anliggende, og at med rettslig bindende status er offentlig involvering naturlig.⁴¹⁸ Vi observerer at oppfatningen av hvordan, og i hvor stor grad, det offentlige skal involveres, varierer veldig. Det understrekes at organisering av standardsetterarbeidet må ivareta rollen som

⁴¹² (Deloitte 2015)

⁴¹³ (PwC 2015)

⁴¹⁴ (Behringer og Fiskerud 03.05.2016)

⁴¹⁵ (Den norske Revisorforening 2015)

⁴¹⁶ (Norges Handelshøyskole 2015)

⁴¹⁷ (Landsorganisasjonen i Norge 2015)

⁴¹⁸ (Landsorganisasjonen i Norge 2015)

regelgiver på en god måte,⁴¹⁹ herunder inneha kompetanse og prosedyrer som står i forhold til ansvaret.⁴²⁰

Det synes å være sentralt at man, ved oppnevning til den enhet som skal utarbeide regnskapsstandarder, sikrer en bred sammensetning av medlemmer. Dette for å sikre blant annet næringspolitiske vurderinger⁴²¹ og praktiske tilnærminger⁴²² til innholdet i regnskapsstandardene. Et forslag til løsning er at Finansdepartementet oppnevner medlemmer, tilsvarende som ved nedsetting av lovutvalg, hvor man gjør vurderinger av hvilke interessenter som bør være representert.⁴²³ Slik vil man også kunne møte det eventuelle problemet knyttet til saklighetsprinsippet i forvaltningsretten.

Ulike bransjer har ulike behov og utfordringer i møte med regnskapsreguleringen, og det kan derfor være en fordel om flere bransjer er representert ved sine hovedorganisasjoner. Virke har for eksempel en stor andel av sine medlemsbedrifter innen handel, service og tjenesteyting, sammenlignet med NHO, som i stor grad representerer industrinæringen.⁴²⁴ Sentrale brukergrupper av regnskap som kredittinstitusjoner, kontrollorganer m.fl. bør også vurderes å gis innpass, samt akademia og profesjonsutøvere. Offentlige virksomheter berøres også av standardsetterarbeidet,⁴²⁵ og kan dermed også tenkes å ha en naturlig plass i enheten.

Regnskapslovutvalget har satt regnskapsfaglig kompetanse som kriterium for oppnevning til Stiftelsesstyret,⁴²⁶ og det er naturlig å anta at det samme kriteriet vil være et moment i oppnevningen av medlemmer til den operative enheten. Det kan dog hevdes at et organ bestående kun av fagekspertene vil kunne resultere i at man ikke tenker gjennom de praktiske konsekvensene av løsningene man faller på.⁴²⁷ Profesjonsutøvere kan imidlertid tenkes å ta med seg en praktisk vinkling, i

⁴¹⁹ (Økokrim 2015)

⁴²⁰ (PwC 2015)

⁴²¹ (Finansieringsselskapenes Forening 2015)

⁴²² (Fagforbundet 2015)

⁴²³ (Winkelman 10.05.2016)

⁴²⁴ (Winkelman 10.05.2016)

⁴²⁵ (Landsorganisasjonen i Norge 2015)

⁴²⁶ (NOU 2015: 10, s. 374)

⁴²⁷ (Winkelman 10.05.2016)

tillegg til regnskapsfaglig kompetanse, i standardsetterarbeidet. Det hevdes at det lenge er etterspurt representanter både fra produsentsiden og finansnæringen, også under dagens organisering av Norsk RegnskapsStiftelse.⁴²⁸ Det er ikke klart hva som er årsaken bak at man ikke har lyktes i å få med seg flere grupper. Det kan være vanskelig for mindre bedrifter å avse sin regnskapsansvarlig for å jobbe med regnskapsstandarder. Gjennom interesseorganisasjoner kunne man likevel fått til en ordning slik at flere ble representert.⁴²⁹ Videre vises det til arbeidet med regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner, som er et eksempel på at aktivitet og deltakelse lønner seg. I dette arbeidet deltok de ideelle organisasjoner i en referansegruppe, som følgelig resulterte i en standard som er godt tilpasset de regnskapspliktige den gjelder.⁴³⁰

Etter vår oppfatning er fordelene med et bredt sammensatt organ, som sammen representerer de sentrale parter som berøres av regnskapsområdet, mange. For det første tydeliggjør man at man søker å ivareta samfunnets interesser som helhet. For det andre vil problemstillinger bli belyst fra flere sider, noe som kan bidra til mer helhetlige løsninger. For det tredje vil regnskapspliktige- og brukere ha «kanaler» inn til standardarbeidet. Påvirkningsmulighetene vil med dette kunne bli flere enn hva dagens situasjon tilsier. Foretak med alminnelig regnskapsplikt er imidlertid ingen homogen gruppe av foretak. Det vil kunne være mange motstridende hensyn. En ulempe med en bred sammensetning av interessenter kan da være at de regnskapsmessige løsningene man lander på, i for stor grad bærer preg av kompromisser. Samtidig vil nok alltid noen føle seg forbigått i prosessen. Et tankekors er imidlertid hvorvidt deltakelse alltid skal lønne seg. Eksempelet over viser til ideelle organisasjoner, som altså ikke har profitt som formål. Da kan man nok tenke seg at gode løsninger for alle framkommer ved aktiv deltakelse. Noe annet kan det imidlertid være for profittsøkende virksomheter. Vi nevnte over at det kan være en fordel å få inn stemmer fra ulike bransjer. Selv om man opererer innenfor samme bransje, er det derimot ikke gitt at man har samsvarende målsetninger med sine virksomheter. Deltakelse fra en aktør kan da bidra til konkurransevridende effekter. Spørsmålet blir da om man kan sette sin lit til en

⁴²⁸ (Ekberg 02.05.2016)

⁴²⁹ (Ekberg 02.05.2016)

⁴³⁰ (Ekberg 02.05.2016)

enslig stemme, eller om man er bedre tjent med en nøytral enhet som søker det felles beste. Etter vår oppfatning bør standardsetter søke å ivareta de sentrale brukergrupperes informasjonsbehov. Et annet viktig aspekt er gode løsninger for de regnskapspliktige. Vi tror imidlertid det vil være vanskelig å få til et effektivt standardsettende organ hvor veldig mange grupper av regnskapspliktige og brukere skal være representert. For oss synes det som at Norsk RegnskapsStiftelse allerede har gode prosesser som er ment å sikre innspill. Gitt større innslag av statlig kontroll og ansvar er vi også av den oppfatning at disse prosessene vil bli ytterligere forbedret.

5.5.2 Offentlig finansiering

86 % av høringsinstansene har ikke kommentert hvorvidt standardsetterarbeidet bør finansieres av det offentlige. Av de som har kommentert forholdet, er 86 % positive til offentlig finansiering. 14 % er tvilende. Det hevdes at økt statlig involvering fordrer økt statlig finansiering.⁴³¹ Synspunktene varierer dog med tanke på i hvor stor grad det standardsettende organet skal være offentlig finansiert. Det påpekes at dersom statlig finansiering blir en realitet, bør organet underlegges revisjon for å påse at midlene blir brukt i henhold til formål.⁴³²

Regnskapslovutvalget har foreslått offentlig tilskudd for å dekke driftskostnader og enkelte utredningskostnader.⁴³³ Enkelte høringsinstanser mener dog at utvalgets forslag til finansiering ikke er tilstrekkelig, og ønsker full finansiering som inkluderer godtgjørelse for verv.⁴³⁴ Det hevdes at organisasjonene bak Norsk RegnskapsStiftelse bør ha midler til å finansiere dette selv, også under foreslått modell.⁴³⁵

Regnskapslovutvalgets forslag til arbeidsdeling mellom lov og standard gjør det ganske klart at standardsetterarbeidet blir den sentrale delen av regnskapsreguleringen, og vi anser dermed dette som en sentral offentlig oppgave. Etter vårt syn fordrer dette statlig finansiering. Private aktører har håndtert det vi

⁴³¹ (Den norske Revisorforeningen 2015)

⁴³² (Finanstilsynet 2015)

⁴³³ (NOU 2015: 10, s.374)

⁴³⁴ (PwC 2015)

⁴³⁵ (Finanstilsynet 2015)

mener er en offentlig oppgave lenge, både i form av ressursbruk og finansiering. Spørsmålet er snarere hvilke deler av standardsetterarbeidet som bør underlegges offentlig finansiering. En vesentlig del av standardsetterarbeidet består av å utrede regnskapsfaglige problemstillinger. Vi anser utarbeidelse av diskusjonsnotat og påfølgende høringsrunder som en del av utredningsarbeidet. Dette arbeidet bidrar til at problemstillinger belyses fra ulike vinkler, og gir høringsinstanser muligheten til å komme med sine synspunkter. Det ligger altså en vesentlig samfunnsinteresse i å få utredet problemstillinger på en ordentlig måte. Det synes dermed for oss naturlig at kostnader forbundet med direkte utredningskostnader dekkes ved statlig tilskudd.

Historien har vist at ved dugnadsbasert arbeid, har ikke alle muligheter til å delta i arbeidet med regnskapsstandarder. Det har blitt hevdet at det kun er de mest ressurssterke som bidrar i Regnskapsstandardstyret i dag,⁴³⁶ noe som signaliserer at man ønsker godtgjørelse for å mobilisere flere aktører i regnskapsmiljøet. Det er imidlertid, som allerede nevnt over, ikke ensidig positivt at mange aktører deltar i en slik operativ enhet. Elisabet Ekberg har dermed et viktig poeng når hun oppfordrer interesseorganisasjonene til å gå sammen om en ordning hvor de kan sikre seg en stemme. Dette argumentet gjelder for både produsenter og brukerne av regnskapet. Ved å bidra i standardsettingen vil man kunne sørge for mer tilpassede regler til sin bransje og sitt informasjonsbehov. Spørsmålet blir da om dette er å betrakte som godtgjørelse i seg selv. Vi synes Evalueringsutvalget 2002 hadde et godt poeng når de anførte at næringslivet burde ta sin del av kostnadene forbundet med standardsetterarbeidet i Norge. Næringslivet drar fordeler av å ha et standardsettende organ som bidrar til høy kvalitet i regnskapsrapporteringen. Å delta i en operativ enhet uten å få godtgjørelse kan være en måte «å betale» for dette på. Det stiller seg noe annerledes med profesjon og academia, som ikke direkte drar fordeler av gode regnskapsstandarder. Særlig for profesjonsbransjen er alternativkostnaden også rimelig høy.⁴³⁷ Et annet moment er at dersom IFRS for SME blir førende utgangspunkt, må det forventes at arbeidsmengden knyttet til deltakelse i det standardsettende organ reduseres noe. Historisk har innsatsen i

⁴³⁶ (Næringslivets Hovedorganisasjon 2015)

⁴³⁷ (NOU 2015: 10, s. 374)

Regnskapsstandardstyret vært knyttet til å bygge opp standarder fra bunnen av, noe som er klart ressurskrevende. Etter Regnskapslovutvalgets forslag vil imidlertid ikke det offentlige ha kontroll over virksomheten som utøves. Risikoen man løper da er at offentlige midler blir brukt til et formål som kanskje ikke er i samfunnets beste interesse, ei heller en del av regjeringens politikk. Dermed stiller vi oss noe tvilende til at det offentlige skal godtgjøre verv i den operative enheten. Dersom manglende godtgjørelse for verv resulterer i at færre ønsker å delta, så synes det mer naturlig for oss at de private stifterne kan tilby noe godtgjørelse.

5.5.3 *Delkonklusjon*

Vi ser verdien av at det standardsettende organ, og særlig det operative organet som skal utarbeide regnskapsstandardene, er bredt sammensatt. Slik kan man gjenspeile både brukergrupper og regnskapspliktige, herunder ulike bransjer, i arbeidet med regnskapsstandardene. Samtidig er det ulemper ved et bredt sammensatt organ, som kan tenkes å overskygge fordelene. Etter vårt syn bør Finansdepartementet ha en klar rolle i oppnevning av medlemmer til det operative organet. Slik kan man få en fornuftig sammensetning av medlemmer, som vekker tillit. Vi tror også en sterkere departemental tilknytning vil styrke eksisterende prosesser ytterligere, for å sikre innspill og påvirkning fra eksterne parter som berøres av regnskapsstandardene.

Gitt den økonomiske situasjonen i Norsk RegnskapsStiftelse, kan man stille seg spørsmålet om man i framtiden har et privat standardsettende organ. Aktørene i Stiftelsen har utvilsomt høy kompetanse, men dette koster, også for de private. Alternativkostnaden ved å la eksempelvis statsautoriserte revisorer utføre offentlige oppgaver, framfor å fokusere på revisjonsoppdrag, er høy. Skulle Norsk RegnskapsStiftelse forsvinne, vil behovet for et standardsettende organ være like fullt tilstede. Å erstatte den kompetanse Norsk RegnskapsStiftelse besitter, vil koste for det offentlige. Vi mener Norsk RegnskapsStiftelse ivaretar en offentlig oppgave, og dermed bør få dekket andeler av sine kostnader gjennom statlig tilskudd.

6 Konklusjon

Utredningen NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, har fått blandet mottakelse i høringsrunden. Likevel synes det å være støtte for hovedlinjene i forslaget Regnskapslovutvalget 2014 har lagt fram. De momenter som har fått kritikk i høringsrunden, er etter vår oppfatning forhold det går an å hensynta i videre behandling av lovforslaget, uten vesentlige konsekvenser for hovedlinjene.

For å unngå motstridende formål i regnskapslov og standard, synes det for oss på tide at lovgiver tar et standpunkt til hvorvidt vi skal beholde et egenutviklet regnskapsrammeverk, eller om vi skal ta steget mot IFRS for SME. Norsk RegnskapsStiftelse har gjort det de kan innenfor gjeldende lovs rammer for å trekke i retning av internasjonal regnskapspraksis. Regnskapslovutvalget 2014 legger opp til et ryddig system, og medfører at lovgiver må ta et standpunkt ⁴³⁸til veien videre. Med tanke på globalisering i fremtiden og det faktum at de norske regnskapsstandarder allerede er sterkt influert av IFRS, synes vi det ville være mest naturlig å gå for en internasjonal harmonisering. Vi mener norsk regnskapsregulering bør konvergere mot IFRS for SME.

Vi mener at norske regnskapsstandarders status bør klargjøres. Vi er imidlertid av den oppfatning at Regnskapslovutvalgets forslag om hjemmel for standardsetter til å utgi rettslig bindende regnskapsstandarder i lov, reiser for mange prinsipielle spørsmål. Vi mener derfor at det ikke bør åpnes for rettslig bindende regnskapsstandarder gjennom ny norsk regnskapslov, men støtter heller alternativet framsatt av Justis- og beredskapsdepartementet, å fastsette en plikt i forskrift til å følge regnskapsstandarder.

7 Videre forskning

Gjennom arbeidet med vår masteroppgave har vi avdekket flere områder hvor det kan være behov for videre forskning. For det første er det uenigheter om hvor viktig sammenlignbarhet over landegrenser for gruppen av små og mellomstore foretak i Norge er. Særlig interessant her kan være avtalevilkår generelt som følge av at man avlegger regnskap etter god regnskapsskikk, eventuelt en norsk variant

⁴³⁸ (Kvaal 04.05.2016)

av IFRS for SME. Dersom IFRS for SME blir en realitet i Norge, ville det vært interessant å se på prosesser hos de regnskapspliktige ved implementering, samt eventuelle konsekvenser for rapportering og brukernytte etter implementering. Forslaget om å gi hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder har vekket engasjement i høringsrunden. Det ville vært interessant å se nærmere på det forvaltningsrettslige aspektet, og undersøke hvorvidt Norge faktisk *kan* åpne for rettslig bindende regnskapsstandarder.

8 Ordliste

EF – Europaparlaments- og rådsforordning

EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group

EFTA – European Free Trade Association

EU – Europeisk union

EØF – Europeiske økonomiske fellesskap

EØS – Europeisk økonomiske samarbeidsområdet

GRS – God Regnskapsskikk

IAS – International Accounting Standards (før 2003)

IASB/IFRIC – International Accounting Standards Board/ International Financial Reporting Interpretations Committee

IASC – International Accounting Standards Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards (etter 2003)

IFRS for SME – International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized entities

NRS – Norsk RegnskapsStiftelse

SEC – Securities and Exchange Commission

SMB – Små og mellomstore bedrifter

9 Kilder

Lover

LOV-1967-02-10. Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker

(forvaltningsloven - fvl.). Justis- og beredskapsdepartementet.

LOV-1992-11-27-109. 1992. Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i

avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v.

(EØS-loven). Utenriksdepartementet.

LOV-1998-07-17-56. 1998. Lov av 17.07.1998 nr. 56 Lov om årsregnskap m.v.

(regnskapsloven). Finansdepartementet.

LOV-2005-05-20-28. 2005. Lov om Straff (straffeloven). Justis- og

beredskapsdepartementet.

Forskrifter

FOR-2004-12-17-1852. 2004. Forskrift om gjennomføring av EØS-regler om

vedtatte internasjonale regnskapsstandarder (Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder). redigert av Finansdepartementet.

FOR-2008-01-21-57. 2008. Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale

regnskapsstandarder. Finansdepartementet.

Lovkommentarer

Schwencke, Hans Robert. 2012. Norsk Lovkommentar til Regnskapsloven 1998

ved Hans Robert Schwencke. Rettsdata.no.

Proposisjoner

Ot.prp. nr. 39. (2004-2005). Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om

årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven) Finansdepartementet.

Ot.prp. nr. 42. (1997-1998). Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Finansdepartementet.

Ot.prp. nr. 89. (2003-2004). Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om

årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.). Finansdepartementet.

St.prp. nr. 64 (2002-2003). Om samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 37/2003 av 14. mars 2003 om innlemmelse i EØS-avtalen av europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Innstillinger

Innst. O. nr. 61 (1997-1998). 1998. Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Finanskomiteen

Dommer

LB-2011-145944. 04.02.2013. Borgarting Lagmannsrett

EU-rett

EF 1606/2002. 2002. Europa-Parlamentets og rådets forordning av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Europalov. 2016. "Årsregnskapsdirektivet." Stiftelsen Lovdata Hentet 29.05.2016.
<http://europalov.no/rettsakt/arsregnskapsdirektivet-4-selskapsdirektiv/id-4775>.

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU. 2013. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC.

Europarådet. 1983. Sjuende rådsdirektiv av 13. juni 1983 med hjemmel i traktatens artikkel54 paragraf3 bikstav g) om konsoliderte regnskaper

Utredninger

NOU 1992: 13. 1992. NOU 1992: 13 Regnskapsmessig behandling av skatt.

NOU 1993: 2. 1993. NOU 1993: 2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt.

NOU 1995: 30. 1995. NOU 1995: 30 Ny regnskapslov. Regnskapslovutvalget av 1990.

NOU 2003: 23. 2003. NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven.

NOU 2015: 10. 2015. NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.

Regnskapslovutvalget av 2014.

NOU 2016: 11. 2016. NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om
årsberetning mv.: Regnskapslovutvalget 2014.

Høringsuttalelser

Agder Energi. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

BDO. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

Deloitte. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

Den norske Revisorforeningen. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om
regnskapsplikt.* 02.12.2015.

Energi Norge. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

EY. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.* 02.12.2015.

Fagforbundet. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.11.2015.

Finans Norge. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
01.12.2015.

Finansieringsselskapenes Forening. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov
om regnskapsplikt.* 20.11.2015.

Finanstilsynet. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
30.11.2015.

Hovedorganisasjonen Virke. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om
regnskapsplikt.* 01.12.2015.

Justis- og beredskapsdepartementet. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov
om regnskapsplikt.* 09.12.2015.

KPMG. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

Landsorganisasjonen i Norge. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om
regnskapsplikt.* 30.11.2015.

Lyse. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.*
02.12.2015.

Norges Handelshøyskole. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 01.12.2015.

Norsk Økoforum. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 03.12.2015.

Norske Finansanalytikeres Forening. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 01.12.2015.

Næringslivets Hovedorganisasjon. 1996. *Høringsuttalelse til NOU 1995: 30 Ny regnskapslov*. 22.04.1996.

———. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 30.11.2015.

PwC. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 02.12.2015.

Regnskap Norge. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapssplikt*. 02.12.2015.

Skattedirektoratet. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 02.12.2015.

Wikborg Rein. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 01.12.2015.

Økokrim. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 02.12.2015.

Økonomiforbundet. 2015. *Høringsuttalelse til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. 02.12.2015.

Bøker

Elling, Jens Oluf. 2012. *Finansiell rapportering : teori og regulering*. København: Gjellerud.

Kvifte, Steinar S. og Atle Johnsen. 2008. *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. 2 utg. Oslo: Den norske revisorforening.

Lilleholt, Kåre. 2004. *Knophs oversikt over Norges rett*. 12 utg. Bergen: Universitetsforlaget.

Schwencke, Hans Robert, Dag Olav Haugen, Kjell Magne Baksaas og Tonny Stenheim. 2016. *Årsregnskapet i teori og praksis 2015*. 17 utg. 1: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Artikler

-
- Baksaas, Kjell Magne. 2010. "Bør Norge innføre IFRS SME?" *Magma* (8/2010).
- Baksaas, Kjell Magne og Tonny Stenheim. 2015. "Prinsippbaserte versus regelbaserte regnskapsstandarder." *Praktisk økonomi og finans* 31 (1-2015): 80-94.
- Kvifte, Steinar S. 2006. "Med IFRS som rettesnor eller tvangstrøye?" *Praktisk økonomi & finans* 23 (01/2006): 3-13.
- Kvifte, Steinar S. og Harald Brandsås. 2010. "God regnskapsskikk i 25 år - fra "skatteregnskap" til IFRS." *Praktisk økonomi og finans* 27 (03/2010): 45-59.
- Schwencke, Hans Robert. 2006. "IFRS som rettesnor for norsk regnskapsutvikling." *Praktisk økonomi & finans* 23 (01/2006): 15-20.
- Stenheim, Tonny og Dag Øivind Madsen. 2014. "Forsiktig regnskapsrapportering - hva og hvorfor?" *Praktisk økonomi & finans* (04/2014): 356-366.
- . 2016. "God Regnskapsskikk erstattes med rettslig bindnede regnskapsstandarder." *Magma* (1-2016): 39-43.
- Sundby, Anne Cathrine. 2005. "Det nye selskapsrettslige landskap." *Lov og Rett* 44 (07-08): 387-422.
- van Hulle, K. 2001. *The EU Accounting Directives and IAS*. Redigert av Steinar S. Kvifte og L.I Pettersen. Mot et nytt regnskapsregime i Norge - International Accounting Standards, Artikkelsamling. Oslo: Andersen/Oslo Børs.

Rapporter

- Direktoratet for forvaltning og IKT. 2014. *På armlengdes avstand, men innenfor rekkevidde - Om legitim myndighetsutøvelse gjennom uavhengige forvaltningsorganer*. Hentet 07.06.2016.
https://www.difi.no/sites/difino/files/difi-rapport-2014_4-paa-armlengdes-avstand-men-innenfor-rekkevidde.-om-legitim-myndighetsutovelse-gjennom-uavhengige-forvaltningsorganer_1.pdf.
- EU-kommisjonen. 1995b. *Communication from the Commission, Accounting Harmonisation: A new strategy vis-a-vis International Harmonisation*. 23.11.1995. Hentet 30.05.2016.
http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf.

-
- . 2015. *Decision of the EEA Joint Committee - amending Annex XXII (Company law) to the EEA Agreement* No 293/2015. 20.10.2015. Hentet 03.06.2016. <http://www.efta.int/sites/default/files/documents/legal-texts/eea/other-legal-documents/adopted-joint-committee-decisions/2015%20-%20English/293-2015.pdf>.
- European Financial Reporting Advisory Group. 2010. *IFRS for SMEs and the Fourth and Seventh Council Directives, Compatibility Issues, EFRAG WORKING PAPER*. www.efrag.org. 02.06.2010. Hentet 03.06.2016. <http://www.efrag.org/Activities/172/Compatibility-Analysis-IFRS-for-SMEs-and-the-Council-Directives>.
- IASB. 2009. "International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) Project Updates." Hentet 02.06.2016. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/SMEProjectUpdate-Updated-2016.pdf>.
- Norsk RegnskapsStiftelse. 2005. *Strateginotat 2005*. 19.10.2005. Hentet 24.05.2016. <http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/04/Strateginotat-vedtatt-19-oktober-2005.pdf>.
- . 2006. "Revidert Strateginotat 2005."
- . 2008. "Revidert Strateginotat 2005."
- . 2010. *IFRS for SME, notat fra arbeidsgruppen del II*. Hentet 23.05.2016. <https://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/06/IFRS-SME-rapport-del-2.pdf>.

Nettsider

- EU-kommisjonen. 1995a. "Commission proposes a new strategy for the improvement of the financial reporting framework for companies in Europe." 22.10.2015 Hentet 30.05.2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-95-1234_en.htm.
- . 1996. "Accounting: Analysis confirms compatibility of EU and International Standards ", 05.12.1996 Hentet 31.05.2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-96-1132_en.htm.
- IASB. 2016a. "IFRS application around the world - Analysis of the IFRS profiles for the IFRS for SMEs Standard." 06.06.2016 Hentet 06.06.2016.

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>.

———. 2016b. "IFRS application around the world - Jurisdiction Profiles." 06.06.2016 Hentet 06.06.2016. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

IFRS Foundation. 2016. "About the IFRS for SMEs." Hentet 22.06.2016. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>.

Norsk RegnskapsStiftelse. 2013. "Statusrapport 2013." 31.12.2013 Hentet 29.05.2016. <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/statusrapporter-rss/>.

———. 2016a. "Om NRS." Hentet 23.05.2016. <http://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/>.

———. 2016b. "Om NRS organer." Hentet 30.05.2016. <http://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/nrs-organer/>.

Regjeringen. 2016a. "Høring - Regnskapslovutvalgets utredning om ny lov om regnskapsplikt." Hentet 23.06.2016. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/>.

———. 2016b. "Pressemelding fra Regnskapslovutvalget - delutredning II." Hentet 24.06.2016. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/dep/fin/nyheter/2016/utredning-om-regnskapslovens-bestemmelser-om-arsberetning-mv/pressemelding-fra-regnskapslovutvalget/id2505884/>.

Intervju

Behringer, Alexander og Per Fiskerud. 03.05.2016. Intervju med Finansdepartementet ved Alexander Behringer, Avdelingsdirektør. Leder for Juridisk seksjon for verdipapir, finansiell rapportering mv. i Finansmarkedsavdelingen i Finansdepartementet og Per Fiskerud, Seniorrådgiver i Juridisk seksjon for verdipapir, finansiell rapportering mv i Finansmarkedsavdelingen i Finansdepartementet.

Bernhoft, Anne-Cathrine. 13.05.2016. Intervju med EY ved Executive Director og sjef for fagavdelingen, Anne-Cathrine Bernhoft.

Ekberg, Elisabet. 02.05.2016. Intervju med Norsk RegnskapsStiftelse ved leder for Regnskapsstandardstyret Elisabet Ekberg.

Gjesdal, Frøystein. 11.05.2016. Intervju med Norges Handelshøyskole ved Rektor Frøystein Gjesdal.

Kvaal, Erlend. 04.05.2016. Intervju med Regnskaplovutvalget av 2014, ved leder Erlend Kvaal.

Winkelman, Iman. 10.05.2016. Intervju med Hovedorganisasjonen Virke ved Fagsjefen for kunnskap og teknologi, Iman Winkelman.

10 Vedlegg

Vedlegg 1 Analyse av høringsrunden

Vedlegg 2 Analyse av høringsrunden, ekskludert «ingen kommentar»

Vedlegg 3 Oversikt over kategorier og tilhørende høringsinstanser

Vedlegg 1 Analyse av høringsrunden

	Totalt 50 stk	Kategori 1 8 stk	Kategori 2 4 stk	Kategori 3 7 stk	Kategori 4 7 stk	Kategori 5 5 stk	Kategori 6 3 stk	Kategori 7 2 stk	Kategori 8 5 stk	Kategori 9 3 stk	Kategori 10 6 stk
Ingen merknad	16,0 %	75,0 %									33,3 %
Internasjonal harmonisering	30,0 % 8,0 %		25,0 %	42,9 %	14,3 % 14,3 %	80,0 %	66,7 %	50,0 %	60,0 %	33,3 % 33,3 %	16,7 %
Ny rammelov og rettslig bindende regnskapsstandarder	62,0 % 30,0 % 8,0 % 2,0 %	100,0 %	75,0 %	57,1 %	71,4 %	20,0 %	33,3 %	50,0 %	40,0 %	33,3 % 33,3 %	83,3 %
Fjerne den rettslige standarden god regnskapskikk	60,0 % 20,0 % 4,0 % 10,0 %	87,5 %	50,0 %	71,4 %	14,3 % 14,3 %	40,0 %	66,7 %	50,0 %	60,0 %	33,3 %	83,3 %
Ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SME	66,0 % 18,0 % 20,0 % 4,0 %	100,0 %	100,0 %	71,4 %	71,4 %	40,0 %	66,7 %	50,0 %	20,0 %	66,7 %	83,3 %
Fjerne grunnleggende regnskapsprinsipper	22,0 % 4,0 % 6,0 %	100,0 %	75,0 %	57,1 %	28,6 %	60,0 %	66,7 %	100,0 %	40,0 %	33,3 %	16,7 %
NRS som standardsettende organ, slik det er i dag, med mulighet for å utgi rettslig bindende standarder	68,0 % 2,0 % 36,0 %	100,0 %	100,0 %	71,4 %	85,7 %	20,0 %	33,3 %	50,0 %	40,0 %	66,7 %	83,3 %
Offentlig involvering i standardsetterarbeidet	62,0 % 38,0 %	87,5 %	100,0 %	71,4 %	71,4 %	40,0 %	100,0 %	100,0 %	60,0 %	66,7 %	33,3 %
Offentlig finansiering av standardsetterarbeidet	62,0 % 12,0 % 2,0 %	100,0 %	100,0 %	71,0 %	100,0 %	40,0 %	66,7 %	40,0 %	40,0 %	33,3 %	66,7 %
	86,0 %	100,0 %	75,0 %	85,7 %	100,0 %	60,0 %	100,0 %	100,0 %	60,0 %	100,0 %	83,3 %

Vedlegg 2 Analyse av høringsrunden, ekskludert «ingen kommentar»

	Totalt	Kategori 1	Kategori 2	Kategori 3	Kategori 4	Kategori 5	Kategori 6	Kategori 7	Kategori 8	Kategori 9	Kategori 10
Antall som har kommentert	19	0	1	3	2	4	2	1	3	2	1
Positive	78,9 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	50,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	50,0 %	100,0 %
Tvilende	21,1 %				50,0 %					50,0 %	
Negative											
Totalt	20	1	2	2	2	5	3	0	2	2	1
Antall som har kommentert	75,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	60,0 %	66,7 %		100,0 %	50,0 %	100,0 %
Positive	20,0 %					40,0 %				50,0 %	
Tvilende	5,0 %						33,3 %				
Negative											
Totalt	17	0	0	2	2	3	3	1	4	1	1
Antall som har kommentert	58,8 %			50,0 %	50,0 %	66,7 %	66,7 %		50,0 %	100,0 %	100,0 %
Positive	11,8 %			50,0 %							
Tvilende	29,4 %				50,0 %	33,3 %	33,3 %		50,0 %		
Negative											
Totalt	21	0	1	3	5	5	3	0	1	2	1
Antall som har kommentert	42,9 %	100,0 %			20,0 %	60,0 %	66,7 %		100,0 %	50,0 %	100,0 %
Positive	47,6 %			100,0 %	60,0 %	40,0 %				50,0 %	
Tvilende	9,5 %				20,0 %		33,3 %				
Negative											
Totalt	16	0	0	2	1	4	3	1	3	1	1
Antall som har kommentert	68,8 %			100,0 %	100,0 %	75,0 %	66,7 %		66,7 %	100,0 %	100,0 %
Positive	12,5 %					25,0 %	33,3 %				
Tvilende	18,8 %										
Negative											
Totalt	19	1	4	2	1	3	0	2	3	2	1
Antall som har kommentert	5,3 %										100,0 %
NFR som standardsettende organ, Positive											
slik det er i dag, med mulighet for											
Tvilende											
å utgi rettslig bindende											
standarder	94,7 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %		100,0 %	100,0 %	100,0 %	
Negative											
Totalt	19	0	4	2	0	3	1	2	3	2	2
Antall som har kommentert	100 %			100 %	100 %	100 %	100 %		100 %	100 %	100 %
Positive											
Tvilende											
Negative											
Totalt	7	0	1	1	0	2	0	0	2	0	1
Antall som har kommentert	85,7 %			100,0 %		100,0 %			100,0 %		100,0 %
Positive	14,3 %										
Tvilende											
Negative											

Vedlegg 3 Oversikt over kategorier og tilhørende høringsinstanser

Kategori 1: Departementer	Kategori 2: Kontrollorganer	Kategori 3: Interesseorganisasjoner regnskapsprodusenter/næringslivet	Kategori 4: Regnskapsprodusenter	Kategori 5: Revisjons - og rådgivningsfirma
Arbeids og sosialdepartementet Forsvarsdepartementet Helse og omsorgsdepartementet Justis - og beredskapsdepartementet Kulturdepartementet Kunnskapsdepartementet Landbruks og matdepartementet Utenriksdepartementet	Finanstilsynet Skatte direktoratet Økokrim Norsk Øko-Forum	Næringslivets Hovedorganisasjon Hovedorganisasjonen Virke Norsk Landbruksamvirke Norsk Boligbyggelags Landsforbund SA Samvirkesentere t Snnåbedriftsforbundet Energi Norge	Agder Energi COOP Norge SA E-CO Energi Lyse Nortura Obos Posten Norge AS	BDO AS Deloitte AS EY KPMG PwC
Kategori 6: Utdanningsinstitusjoner	Kategori 7: Interesseorganisasjoner arbeidstakere	Kategori 8: Interesseorganisasjoner profesjonsutøvere	Kategori 9: Finansanalytikere og kreditstinstitusjoner	Kategori 10: Øvrige
Handelshøyskolen BI Høgskolen i Buskerud og Vestfold NHH	Landsorganisasjonen i Norge Fagforbundet	Norges kjenner- og kommunisøkonomers forbund Norges kommunerevisorforbund Revisorforeningen Regnskap Norge Økonomiforbundet	Norske Finansanalytikerers forening Finansieringsselskapenes Forening Finans Norge	Norsk Regnskapsstiftelse Norges Bank Wifborg Rein Brønnøysundregistrene Datatilsynet Statistisk Sentralbyrå