

Til Finansdepartementet

Norsk RegnskapsStiftelse nedsatte 1.6.2022 en arbeidsgruppe for å utrede fremtidig organisering av arbeidet med nasjonale regnskapsstandarder. Arbeidsgruppen ble nedsatt etter anmodning fra Finansdepartementet i brev til Norsk RegnskapsStiftelse av 23.5.2022. Arbeidsgruppen legger med dette frem sin utredning.

Oslo 16.1.2023

John Christian Langli
Leder

Elisabet Ekberg

Jan Aastveit

Steinar Sars Kvifte

Sekretærer:
Signe Haakanes
Tonny Stenheim
Kjersti Okstad Kirkeby

Innholdsfortegnelse

1	Mandat og organisering	5
1.1	Mandatet.....	5
1.2	Avgrensninger og presiseringer.....	6
1.2.1	Organisering, ikke retningsvalg	6
1.2.2	Henvisningene til god regnskapsskikk i regnskapsloven og regnskapsstandarder	7
1.2.3	God bokføringsskikk	7
1.2.4	Standarder for Ikke-finansiell rapportering.....	7
1.2.5	Anbefaling.....	8
1.3	Utvalgets arbeid	8
1.4	Kort om kapitlene i utredningen	9
2	Sammendrag av utredningen og arbeidsgruppens anbefalinger	9
2.1	Tidligere utredninger og erfaringer (kapittel 3)	9
2.2	Regnskapsstandardsettingen i andre land (kapittel 4).....	10
2.3	God regnskapsskikk og rettslig status norske regnskapsstandarder (kapittel 5)	10
2.4	Organisering av standardsettingen (kapittel 6).....	10
2.5	Finansiering av standardsetteren (kapittel 7)	11
2.6	Internasjonalt samarbeid (kapittel 8).....	11
2.7	Arbeidsgruppens anbefalinger	11
3	Tidligere utredninger og erfaringer	12
3.1	Tidligere utredninger.....	12
3.2	Synspunkter på Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet innhentet gjennom intervjuer	15
4	Regnskapsstandardsettingen i andre land	16
4.1	Sverige	17
4.2	Danmark	18
4.3	Storbritannia.....	19
5	God regnskapsskikk og rettslig status norske regnskapsstandarder.....	21
5.1	Mulige implikasjoner av rettslig bindende standarder	22
5.1.1	Regnskapskvalitet.....	22
5.1.2	Rettslig status	23
5.1.3	Dynamisk regulering.....	25
5.1.4	Legalitetsprinsippet.....	26
5.1.5	Økonomisk og administrativt ansvar.....	27
5.2	Rettslig bindende regnskapsstandarder – ulike alternativer	27

5.2.1	Kan god regnskapsskikk virke sammen med rettslig bindende standarder?	27
5.2.2	Rettslig bindende standarder – ulike rettslige grunnlag	28
5.3	Arbeidsgruppens anbefaling	28
5.4	Vedlegg.....	29
5.4.1	Vedlegg 1: Kriteriene «skikk» og «god» i god regnskapsskikk	29
5.4.2	Vedlegg 2: Den rettslige statusen til norske regnskapsstandarder	30
6	Organisering av standardsettingen	31
6.1	Fordeler og ulemper ved privat og offentlig standardsetting	32
6.1.1	Faglig kompetanse.....	33
6.1.2	Effektiv regulering	34
6.1.3	Legitimitet, ansvar og kontroll.....	38
6.1.4	Åpen og rettferdig reguleringsprosess	38
6.2	Statlig eller privat standardsetter – ulike modeller.....	39
6.2.1	Statlig standardsetter	39
6.2.2	Privat standardsetter.....	41
6.2.3	Privat standardsetter med statlig overstyring.....	42
6.3	Oppnevning, sammensetning, tjenestetid mv.	45
6.3.1	Organisering som råd, nemnd, utvalg, stiftelse, forening mv.	45
6.3.2	Oppnevning av styret	46
6.3.3	Styrets sammensetning og representasjon.....	47
6.3.4	Styrets ansvarsområde	47
6.3.5	Styrets størrelse.....	48
6.3.6	Oppnevning av eventuelle fagorgan(-er) og arbeidsgrupper	49
6.3.7	Representasjon, sammensetning og størrelsen på eventuelle fagorgan(-er)	49
6.3.8	Utredning og sekretariat	50
6.3.9	Beslutningsdyktighet og -regler i styret og eventuelle fagorgan(-er)	51
6.3.10	Tjenestetid for styreleder og styremedlemmer	51
6.3.11	Tjenestetid for medlemmer av eventuelle fagorgan(-er)	51
6.3.12	Oppnevningkriterier.....	52
6.3.13	Saksbehandlingsregler, åpenhet og innsyn	52
6.3.14	Klageadgang	53
6.4	Standardsetting om ikke-finansiell rapportering	53
6.5	Arbeidsgruppens anbefaling	55
6.5.1	Prinsippskisse organisasjonsmodell	56
6.5.2	Overordnede hensyn.....	56
6.5.3	Anbefalinger	58

6.6	Vedlegg.....	63
6.6.1	Hvorfor er regulering av regnskapsproduksjon nødvendig?	63
6.6.2	Hva kjennetegner kvalitetsmessig god regnskapsregulering?	64
7	Finansiering av standardsettingen	64
7.1	Vurdering av finansiering av standardsetter i tidligere utredninger.....	65
7.2	Økonomien i Norsk RegnskapsStiftelse 1989–2021.....	67
7.3	Valg som påvirker finansieringsbehovet til en standardsetter	70
7.4	Innretningen på finansieringen	70
7.5	Ulike finansieringskilder	70
7.5.1	Statlig finansiering.....	70
7.5.2	Finansiering ved utlikning og fra Brønnøysundregistrene	74
7.5.3	Betaling for tilgang til standarder.....	77
7.5.4	Finansiell støtte fra stifterne eller fra medlemmene	77
7.5.5	Frivillig innsats	78
7.5.6	Salg av varer, tjenester, kurs og konferansevirksomhet	78
7.5.7	Andre bidragsytere enn stiftere eller medlemmer	78
7.6	Sammenheng mellom finansiering og representasjon	79
7.7	Anslag på finansieringsbehov for fremtidig standardsetter.....	80
7.8	Arbeidsgruppens anbefaling	83
7.9	Vedlegg.....	85
7.9.1	Økonomien til Norsk RegnskapsStiftelse 1989-2021	85
7.9.2	Revisors signering av næringsoppgaven	88
8	Internasjonalt samarbeid	88
8.1	Utvikling av norske regnskapsstandarder og behov for internasjonalt samarbeid	89
8.2	Norsk deltakelse i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder	89
8.2.1	Nærmere om norsk deltakelse i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder..	89
8.2.2	Norsk representasjon i IFRS Foundation/IASB og EFRAG.....	90
8.2.3	Deltakelse i internasjonal standardsetting for bærekraftsrapportering.....	91
8.3	Finansiering av IFRS Foundation/IASB og EFRAG	91
8.4	Arbeidsgruppens anbefaling	94
9	Referanser	95
9.1	Forarbeider (ordnet alfabetisk)	95
9.2	Artikler, bøker mv. (ordnet alfabetisk).....	95

1 Mandat og organisering

Finansdepartementet anmodet i brev av 23.5.2022 Norsk RegnskapsStiftelse om å nedsette en arbeidsgruppe for å utrede organisering og finansiering av nasjonal standardsetting. Norsk RegnskapsStiftelse oppnevnte 1.6.2022 følgende medlemmer til arbeidsgruppen:

- Professor, dr. oecon John Christian Langli (leder), Asker
- Partner, statsautorisert revisor Elisabet Ekberg, Bergen
- Partner, statsautorisert revisor og dr. oecon Steinar Sars Kvifte, Asker
- Senior tilsynsrådgiver, statsautorisert revisor Jan Aastveit, Bærum

Som sekretær ble oppnevnt statsautorisert revisor Signe Haakanes (rådgiver i Revisorforeningen) og Ph.D. Tonny Stenheim (professor ved Universitetet i Sørøst-Norge). Sekretariatet ble utvidet med siviløkonom Kjersti Okstad Kirkeby (fagdirektør selskapsrapportering og bærekraft i Revisorforeningen) fra september 2022.

Tre av de fire i arbeidsgruppen, John Christian Langli (Handelshøyskolen BI), Elisabet Ekberg (KPMG) og Steinar Saars Kvifte (EY), er eller har vært tilknyttet Norsk RegnskapsStiftelse som medlemmer av styret eller Regnskapsstandardstyret. Jan Aastveit er Finanstilsynets observatør i Regnskapsstandardstyret.

1.1 Mandatet

Utvalgets mandat lyder:

«Mandat for arbeidsgruppe som skal utrede hvordan arbeidet med regnskapsstandarder kan organiseres og videreutvikles

Regnskapsloven utfylles av standarder for god regnskapsskikk. Det foreligger standarder for «øvrigt foretak» – det vil si alle norske foretak som ikke enten er «små foretak» etter definisjonen i regnskapsloven eller er «IFRS-rapporterende», samt egne standarder for små foretak og for ideelle organisasjoner.

Stortinget vedtok i april 2021 endringer i regnskapsloven, jf. lovvedtak 30. april 2021, på bakgrunn av forslag i Prop. 66 LS (202-2021). I proposisjonen kap. 3.2.1 står det blant annet følgende: *«Kvaliteten på foretakenes årsberetninger og årsregnskaper er viktig for et velfungerende næringsliv og samfunnet for øvrig. God regnskapsskikk og utviklingen av regnskapsstandarder for å utfylle regnskapslovens generelle regler er derfor av stor betydning. Departementet vil vurdere hvordan arbeidet med standardsetting kan organiseres og videreutvikles.»*

Norske standarder for god regnskapsskikk har vært utarbeidet og fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). NRS er stiftet av Revisorforeningen, Handelshøyskolen BI, Regnskap Norge, Norges Handelshøyskole, Finansanalytikerforeningen, Econa, NHO og Oslo Børs, som alle er representert i styret for NRS. Styret i NRS velger et Regnskapsstandardstyre, som er organet som fastsetter regnskapsstandardene.

Etter at de børsnoterte selskapene fra 2005 ble pålagt å benytte de internasjonale regnskapsstandardene IFRS, har det pågått en kontinuerlig diskusjon om videre veivalg for utviklingen av norske regnskapsstandarder. Forskjellige forslag til ny norsk regnskapsstandard for «øvrigt foretak» har vært utarbeidet og sendt på høring. Forslagene har dels tatt utgangspunkt i gjeldende regnskapslov, og dels utgangspunkt i utkastet i NOU 2015:10. Flere av høringsinstansene har gitt uttrykk for at en endelig beslutning burde utsettes til en eventuell ny regnskapslov forelå. Dette har medført at de gjeldende

standardene i svært liten grad har blitt videreutviklet eller oppdatert i de siste 10 årene. Ved Stortingets vedtak basert på forslaget i Prop. 66 LS (2020-2021) er rammer for videre arbeid med regnskapsstandardene nærmere avklart.

NRS finansierte i mange år sin virksomhet med å utarbeide regnskapsstandarder med inntekter fra store konferanser og kursvirksomhet. De siste årene har NRS ikke hatt inntekter, og den opparbeidede kapitalen er stort sett brukt opp. Det er derfor også nødvendig å vurdere hvordan arbeidet med standardsetting kan finansieres.

Med denne bakgrunn har Finansdepartementet besluttet at det skal nedsettes en arbeidsgruppe. Arbeidsgruppen skal:

1. Utrede mulige alternative måter for å organisere arbeidet med standardsetting for regnskapspliktige etter regnskapsloven. Gruppen skal som et minimum vurdere fordeler og ulemper dersom standardsetteren er et offentlig organ, en privat organisasjon eller en privat organisasjon med mulighet for statlig overstyring. Utredningen skal også omfatte representasjon, oppnevning og styringsstruktur for de ulike alternativene.
2. Utrede hvilken rettslig status standardene som utarbeides, skal ha. Det skal vurderes hvilken betydning organiseringen av standardsetteren vil kunne ha for dette spørsmålet.
3. Utrede mulige alternativer for fremtidig finansiering av arbeidet med regnskapsstandarder. Det skal vurderes om det bør være sammenheng mellom representasjon og finansieringsbidrag til organisasjonen.
4. Utrede hvordan den norske standardsetteren kan eller bør samarbeide med internasjonale organer som IASB og EFRAG.
5. Beskrive hvordan standardsettingen er organisert og finansiert i andre land det er naturlig å sammenligne seg med. Det bør i alle fall tas med en beskrivelse av standardsettingen i Sverige, Danmark og Storbritannia.

Arbeidsgruppen skal avgi sin utredning til Finansdepartementet innen 1. november 2022.»

Arbeidsgruppen ba i brev til Finansdepartement av 30.9.2022 om utsatt frist til 15.12.2022. Dette ble innvilget i svarbrev fra Finansdepartementet av 4.10.2022. I brev til Finansdepartementet av 9.12.2022 ba arbeidsgruppen om ytterligere utsatt frist til 16.1.2023, og dette ble innvilget i svarbrev fra Finansdepartementet av 12.12.2022.

1.2 Avgrensninger og presiseringer

1.2.1 Organisering, ikke retningsvalg

Arbeidsgruppen er bedt om å utrede organiseringen av standardsettingen. Arbeidsgruppen har lagt vekt på at utredningen skal være nøytral i forhold til retningsvalg. Med retningsvalg menes det valget en standardsetter må ta med tanke på innholdet i standardene. Modellene som utredes, må derfor kunne fungere om standardsetteren for eksempel velger å utgi oppdaterte enkeltstandarder etter samme prinsipp som Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt norske regnskapsstandarder, eller om standardsetter velger å basere sitt arbeid på samlestandarden IFRS for SMEs.

1.2.2 *Henvisningene til god regnskapsskikk i regnskapsloven og regnskapsstandarder*

Arbeidsgruppen har lagt til grunn at henvisningene til god regnskapsskikk i regnskapsloven¹ skal beholdes, og at god regnskapsskikk fortsatt skal utdypes i form av standardsetting.

1.2.3 *God bokføringskikk*

Arbeidsgruppen har tatt utgangspunkt i at det primære fagområdet for utredningen er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Samtidig er det nærliggende å også omtale standardsetting etter bokføringsloven².

Før bokføringsloven ble vedtatt i 2004, dekket den rettslige standarden god regnskapsskikk både utarbeidelse av årsregnskap og bokføring, jf. regnskapsloven 1977³ § 4 første ledd og regnskapsloven 1998 § 4-6 slik den lød ved regnskapslovens ikrafttredelse: «Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.» Endringen i 2004 som introduserte god bokføringskikk hadde ikke til hensikt å endre på realitetene:

«Det legges i likhet med utvalget til grunn at denne endringen ikke har til hensikt å endre realiteten, og at den rettslige standarden god bokføringskikk skal ha samme funksjon som god regnskapsskikk i regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998. Departementet støtter forslaget om at den videre utvikling av standarden god bokføringskikk bør forvaltes av et standardsettende organ. Departementet legger til grunn at utviklingen av god bokføringskikk vil komme til uttrykk gjennom anbefalinger og normer, jf. tilsvarende i Ot.prp.nr. 42 (1997–1998) punkt 6.8.5 (se punkt 5.2.1 ovenfor). Departementet vil senere ta stilling til hvilket organ som etter en nærmere vurdering bør forespørres om å forvalte denne oppgaven.» (Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) punkt 5.2.4)

Norsk RegnskapsStiftelse opprettet i 2005 Bokføringsstandardstyret som standardsetter for bokføring. Bokføringsstandardstyret har utgitt en rekke uttalelser om god bokføringskikk og norske bokføringsstandarder. På grunn av mangel på saker ble Bokføringsstandardstyret vedtatt avvirket 9.6.2016. Den etterfølgende utviklingen har vist at det er behov for både ajourføring av eksisterende bokføringsstandarder og utvikling av nye bokføringsstandarder. På den bakgrunn har Norsk RegnskapsStiftelse besluttet å nedsette et nytt Bokføringsstandardstyre under forutsetning av at det ikke påfører Norsk RegnskapsStiftelse utgifter. Styret i Norsk RegnskapsStiftelse har per 16.1.2023 ikke oppnevnt medlemmer til Bokføringsstandardstyret.

Sett på bakgrunn av den nære koblingen det er mellom bokføring og finansregnskapet (dvs. års- og delårsregnskaper), har arbeidsgruppen omtalt hvordan organiseringen av en standardsetter kan gjøres dersom standardsetter også skal dekke god bokføringskikk.

1.2.4 *Standarder for Ikke-finansiell rapportering*

I Prop. 66 LS (2020-2021) kapittel 3.2.1 vises det til at «Kvaliteten på foretakenes årsberetninger og årsregnskaper er viktig for et velfungerende næringsliv og samfunnet for øvrig.» Standarder som gjelder finansregnskapet, er utvilsomt innenfor arbeidsgruppens mandat. Den eksplisitte henvisningen til regnskapsstandarder i mandatets punkt 3 kan tolkes snevert eller vidt. Den snevre tolkningen innebærer at mandatet kun dekker standardsetting innenfor regnskapsområdet. Den vide

¹ Lov 17.7.1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

² Lov 19.11.2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

³ Lov 13.5.1977 nr. 35 om regnskapsplikt mv. (regnskapsloven 1977)

tolkningen innebærer at også standardsetting knyttet til årsberetningen⁴ skal dekkes, eventuelt standardsetting om ikke-finansiell informasjon mer generelt.

Utviklingen internasjonalt tilsier at standarder for finansiell og ikke-finansiell rapportering ses i sammenheng. IASB Foundation, som opprettet International Accounting Standards Board (IASB) for å utvikle og fastsette regnskapsstandardene International Financial Reporting Standards (IFRS), vedtok 3.11.2021 å opprette International Sustainability Standards Board (ISSB) med følgende målsetting:

«The intention is for the ISSB to deliver a comprehensive global baseline of sustainability-related disclosure standards that provide investors and other capital market participants with information about companies' sustainability-related risks and opportunities to help them make informed decisions.»⁵

Med aktiv støtte fra EU ble European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) etablert i 2001.⁶ Hensikten var å etablere et regnskapsteknisk rådgivende organ. I 2020 ble ansvarsområdet til EFRAG utvidet til også å gjelde bærekraftsrapportering. EFRAG sendte i april 2022 et omfattende sett av standarder på høring, som i november 2022 ble ferdigstilt og oversendt EU-kommisjonen for vedtakelse, og ytterligere standarder er planlagt sendt på høring i 2023. Standardene forventes å bli pliktige i Norge i løpet av noen få år for foretak notert på regulert marked og store ikke-noterte foretak.

Det er per 16.1.2023 ikke avklart om og i hvilket omfang det eventuelt kan bli aktuelt med en nasjonal standardsetter innen bærekraftsrapportering. Den nære koblingen mellom årsregnskapet og årsberetningen, og mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering, gjør at arbeidsgruppen knytter enkelte kommentarer til hvordan organiseringen av en standardsetter kan dekke bærekraftsrapportering.

1.2.5 Anbefaling

Mandatet ber ikke arbeidsgruppen komme med en anbefaling om hvordan fremtidig standardsetting bør organiseres. Arbeidsgruppen ser det imidlertid som hensiktsmessig å gi uttrykk for sitt syn på standardenes rettslige status og hvordan standardsettingen bør organiseres og finansieres.

1.3 Utvalgets arbeid

Arbeidsgruppen har hatt 18 møter. Flertallet av disse er gjennomført digitalt.

I forbindelse med at Norsk RegnskapsStiftelse nedsatte arbeidsgruppen, ble det også vedtatt at styret i Norsk RegnskapsStiftelse skulle fungere som referansegruppe. Det er avholdt tre møter med referansegruppen (19.8.2022, 18.11.2022 og 19.12.2022).

For å innhente synspunkt fra en bredere krets av interesserte, ble det 30.9.2022 avholdt et fysisk dialogmøte på Handelshøyskolen BI med muligheter for digital deltakelse. Omtrent 40 personer deltok, hvorav omtrent 20 digitalt.

I forbindelse med kartleggingen av standardsettingen i Sverige og Danmark er det avholdt et møte med Stefan Parlhäm i Bokföringsnämnden i Sverige og Jan-Christian Nilsen i Erhvervsstyrelsen i Danmark, og mottatt informasjon fra Jan Brødsgaard i FSR – danske revisorer.

⁴ Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt en egen regnskapsstandard om årsberetningen, NRS 16 *Årsberetning*.

⁵ <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>, besøkt 15.11.2022.

⁶ <https://www.efrag.org/About/Facts/ElementsOfHistory>, besøkt 23.11.2022.

For å innhente synspunkter på hvordan standardsettingen i Norge har fungert, ble det gjennomført intervjuer med personer som har god kunnskap om virksomheten til Norsk RegnskapsStiftelse.

Arbeidsgruppen har vurdert alle mottatte innspill og synspunkter, selv om det ikke nødvendigvis fremgår eksplisitt av utredningen om og i hvilken grad den bygger på innspillene.

1.4 Kort om kapitlene i utredningen

Kapittel 2 inneholder et sammendrag av hovedpunktene i utredningen og arbeidsgruppens anbefaling. Tidligere utredninger og erfaringer med standardsettingen i Norge blir omtalt i kapittel 3. Omtalen i kapittel 3 er kortfattet. Det skyldes for det første at beskrivelsene av standardsettingen og Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet er utførlig beskrevet i tidligere utredninger. For det andre er omtalen av vurderingene som er gjort i tidligere utredninger av standardenes rettslige status, organiseringen av standardsettingen og finansieringen fordelt på de kapitlene som tar opp disse temaene. Kapittel 4 redegjør for standardsettingen i Sverige, Danmark og Storbritannia. Kapittel 5 utreder standardenes rettslige stilling, kapittel 6 utreder organiseringen av standardsettingen og kapittel 7 utreder finansieringen. Kapittel 8 utreder om i hvilken grad en standardsetter bør eller kan samarbeide med internasjonale organer.

2 Sammendrag av utredningen og arbeidsgruppens anbefalinger

Dette kapitlet gir et sammendrag av kapitlene i utredningen og avsluttes med arbeidsgruppens anbefalinger.

2.1 Tidligere utredninger og erfaringer (kapittel 3)

Helt siden god regnskapsskikk ble hjemlet som rettslig standard i regnskapslovgivningen, har privat sektor hatt en betydelig rolle i konkretiseringen av innholdet i god regnskapsskikk. I perioden 1977 til 1993 var det statlig oppnevnte Regnskapsrådet virksomt, men uttalelser, anbefalinger og standarder om god regnskapsskikk fra privat sektor har hatt langt større betydning. Før Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert i 1989 av flere private institusjoner og foreninger, ble anbefalinger og normer om god regnskapsskikk blant annet utgitt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Oslo Børs, Norske Finansanalytikerers Forening og Norske Regnskapsbyråers Forening. Norsk RegnskapsStiftelse har siden etableringen vært privat finansiert og uten statlige oppnevnte medlemmer i stiftelsens styre.

Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1993: 2 *Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt*) foreslo at standardsetteren skulle være et statlig oppnevnt organ, statlig finansiert og at det skulle inntas en hjemmel i regnskapsloven som slo fast at standardsetteren kunne fastsette bindende regnskapsstandarder. Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 *Evaluering av regnskapsloven*) foreslo ingen vesentlige endringer i hvordan standardsettingen ble drevet i regi av Norsk RegnskapsStiftelse, men foreslo at staten burde bidra med finansieringen sammen med næringslivet og de stiftende organisasjoner samt ha en observatør i styret. Regnskapslovutvalget 2014 (NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt* og NOU 2016: 11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*) foreslo at lovens henvisning til god regnskapsskikk skulle fjernes og erstattes med «alminnelige prinsipper» og et statlig oppnevnt, men faglig uavhengig, standardsettende organ, som kunne fastsette bindende regnskapsstandarder.

Hovedinntrykket arbeidsgruppen sitter med fra tidligere utredninger og fra synspunkter arbeidsgruppen har innhentet fra personer med god kunnskap om virksomheten til Norsk RegnskapsStiftelse, er at lovens henvisning til god regnskapsskikk og standardsettingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt, men at det er enkelte erfaringer som bør tas i betraktning når det skal bestemmes hvordan standardsettingen bør skjer fremover.

2.2 Regnskapsstandardsettingen i andre land (kapittel 4)

Regnskapslovutvalget 2014 (NOU 2015: 10) kartla hvordan standardsettingen var organisert og finansiert i syv land (Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia, Tyskland, Frankrike, Italia, Nederland og USA). I Danmark, Tyskland og USA er standardsettingen privatfinansiert, i Storbritannia er den finansiert av staten og private, mens staten finansierer standardsettingen i Sverige, Finland, Frankrike, Italia og Nederland. Standardene er rettslig bindende i Frankrike og Italia. Arbeidsgruppen har sett nærmere på organiseringen av standardsettingen i Sverige, Danmark og Storbritannia for å etablere et sammenligningsgrunnlag for standardsetting i Norge.

2.3 God regnskapsskikk og rettslig status norske regnskapsstandarder (kapittel 5)

God regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6, er en rettslig standard som formes av praksis, teori og samfunnsutvikling. Innholdet i god regnskapsskikk kan følge av regnskapsstandarder (eller andre former for normer eller uttalelser). Regnskapsloven kan tenkes å gis et tillegg som for eksempel fastslår at regnskapsstandarder fastsatt av et nærmere angitt standardsettende organ er rettslig bindende. Ved at standardene får et eksplisitt hjemmelsgrunnlag, blir eventuell usikkerhet om deres rettslige status fjernet.

I vurderingen av om regnskapsstandarder bør gis en hjemmel som fjerner usikkerheten om deres rettslige status, er det flere forhold som bør vektlegges, herunder om dette vil bedre regnskapets evne til å formidle beslutningsnyttig informasjon, om en eksplisitt hjemmel vil gi bedre etterlevelse, om rettslig bindende standarder påvirker dynamikken i god regnskapsskikk, om prinsippbaserte regler egner seg som grunnlag for rettslig bindende standarder, og om staten får et tydeligere medansvar for å gi den rettslige standarden et konkret innhold dersom standardene gjøres rettslig bindende. Kapitlet gir eksempler på hvordan standarder kan gis et eksplisitt hjemmelsgrunnlag.

2.4 Organisering av standardsettingen (kapittel 6)

Kapitlet om organisering av standardsettingen utreder om standardsetteren bør være under statlig kontroll eller innflytelse og standardsetterens styrende organer og arbeidsform.

Staten kan øve innflytelse over en standardsetter på flere måter. *Overstyring* innebærer at staten kan sette til side en standard som standardsetteren har fastsatt eller et vedtak som er fattet. *Kontroll* over aktivitetene som utføres, kan oppnås ved at statens representanter utgjør et flertall i styret. *Deltakelse* innebærer at staten medvirker i arbeidet til standardsetteren uten å ha kontroll over standardsetteren. *Observasjon* innebærer at staten har en eller flere medlemmer i styret som ikke har stemmerett. Staten kan også oppnå kontroll over standardsetteren eller få innflytelse på standardsetteren ved at staten stiller betingelser for statlig finansiering. Denne formen for kontroll eller innflytelse vil imidlertid kunne bortfalle dersom standardsetteren i stedet skaffer privat finansiering.

Kapitlet redegjør først for forhold som er relevante når organiseringen av standardsettingen skal vurderes. Redegjørelsen tar for seg følgende forhold: tilgang til faglig kompetanse, regulatorisk effektivitet, legitimitet, kontroll og ansvar, og åpen og rettferdig reguleringsprosess. Deretter drøftes organisasjonsmodeller som i varierende grad krever eller forutsetter statlig kontroll eller innflytelse, og forhold knyttet til blant annet oppnevning av medlemmer, hvem som bør være representert i styret og i fagorganer, kvalifikasjonskrav, om det bør engasjeres utreder, beslutningsregler mv. Spørsmålet om standardsetteren bør fastsette standarder for bærekraftsrapportering blir også berørt.

2.5 Finansiering av standardsetteren (kapittel 7)

Finansieringsbehovet til det standardsettende organet vil være bestemt av omfanget av og innholdet i den aktiviteten som standardsetteren skal utøve og i hvilken grad disse aktivitetene vil medføre utgifter for standardsetteren, for eksempel om det skal ansattes en fast stab, gis møtegodtgjørelse til medlemmer eller kjøpes inn utreder- og konsulenttjenester. Det vil være opp til standardsetteren, eventuelt myndighetene ved Finansdepartementet, å beslutte nivå og omfang på standardsettingsarbeidet.

I kapitlet omtales tidligere utredninger hvor spørsmålet om finansieringen av standardsettingen er behandlet. Den økonomiske utviklingen i Norsk RegnskapsStiftelse oppsummeres, og faktorer som vil påvirke finansieringsbehovet og hvordan finansieringen kan skje (for eksempel ved tilskudd eller ved at fagpersoner stilles vederlagsfritt til disposisjon) drøftes. Videre vurderes ulike finansieringsmekanismer og om det bør være sammenheng mellom finansiering og innflytelse. I dette kapitlet gis det også anslag på utgiftene med en nasjonal standardsetter innen regnskap og bokføring.

2.6 Internasjonalt samarbeid (kapittel 8)

Den norske standardsetterens behov for internasjonalt samarbeid vil i noen grad påvirkes av om norske regnskapsstandarder skal ta utgangspunkt i IFRS for SMEs, eventuelt IFRS, men standardsetteren bør uansett følge med på den internasjonale utviklingen. Det redegjøres for hvordan Norge har vært og er representert i relevante internasjonale fora, hvordan EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) er organisert og finansiert, Norges økonomiske støtte til den internasjonale regelverksutviklingen innen finansiell rapportering og revisjon og den økte betydningen EFRAG har som EUs tekniske ekspertorgan innen bærekraftsrapportering.

2.7 Arbeidsgruppens anbefalinger

Arbeidsgruppens anbefalinger om regnskapsstandardenes rettslige stilling, organiseringen og finansieringen av standardsettingen og internasjonalt samarbeid gis i henholdsvis kapittel 5.3, 6.5, 7.8 og 8.3. Kort oppsummert foreslår arbeidsgruppen følgende:

- Hovedinntrykket fra tidligere utredninger og forarbeider (blant annet proposisjoner og innstillinger) er at systemet med regnskapsstandarder fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt. Arbeidsgruppen er av samme oppfatning. Sett i lys av at standarder uten et eksplisitt hjemmelsgrunnlag har fungert godt, ser arbeidsgruppen ikke behov for at regnskapsstandarder gis et eksplisitt hjemmelsgrunnlag. Arbeidsgruppen vil imidlertid se det som en fordel om Finansdepartementet klargjør sitt syn på regnskaps- og bokføringsstandarder i lovforarbeider, rundskriv eller liknende, for eksempel ved å slå fast at fastsatte standarder representerer god regnskapskikk.
- Standardsetteren bør ha et styre med bred representasjon, to fagorganer som utarbeider henholdsvis regnskapsstandarder og bokføringsstandarder og et fagorgan som driver internasjonalt rettet virksomhet på regnskapsområdet. Dersom det er behov for standardsetting for bærekraftsrapportering bør standardsetterens aktiviteter utvides med dette, med et eget fagorgan for bærekraftsrapportering. Staten bør være representert i styret og fagorganene, men standardsetteren må være uavhengig av staten. Arbeidsgruppen mener det er avgjørende for legitimiteten at sammensetningen i styret og fagorganer er slik at ingen bransje eller interessegruppe har bestemmende innflytelse. Videre mener arbeidsgruppen at standardsetteren må legge til rette for åpenhet og for aktiv medvirkning i utvikling av standarder og strategi for standardsetting. Arbeidsgruppen mener at denne organiseringen kan ivaretas av Norsk RegnskapsStiftelse eller en annen privat innretning.

- Standardsetteren bør finansieres ved en kombinasjon av statlig og privat finansiering. En kombinasjon anses å være det som gjør standardsetteren best i stand til å ivareta aktivitetene som standardsetteren skal og bør ivareta for å yte sitt bidrag til et velfungerende næringsliv til best mulig nytte for samfunnet. Det statlige bidraget er viktig for å gi standardsetteren økonomiske rammer som muliggjør regelverksutvikling, gi privat sektor insentiver til å bidra med ressurser for å sikre praksisnære og formålstjenlige standarder tilpasset næringslivets behov, og bidra til at standardsetteren oppfattes som mer uavhengig enn om finansieringen enten er helt privat eller helt statlig.
- Arbeidsgruppen mener standardsetteren bør ivareta en koordinerende rolle for norsk samarbeid med og innflytelse på internasjonale organer som IASB og EFRAG, og at samarbeidet bør styrkes gjennom finansielle bidrag. Standardsetterens internasjonale arbeid bør finansieres av privat sektor. Bakgrunnen er at statens interesser og finansielle bidrag til den internasjonale standardsettingen antas ivaretatt gjennom statens medvirkning og finansiering av EU-programmet som støtter regelverksutviklingen innen finansiell rapportering og revisjon. Med den modell som er foreslått, blir finansieringen delt mellom staten og private.

3 Tidligere utredninger og erfaringer

Punktene som arbeidsgruppen er bedt om å utrede, har vært utredet tidligere. I dette kapitlet gis det en kort oversikt over tidligere utredninger. Omtalen er kortfattet fordi dette er grundig beskrevet i tidligere utredninger og forarbeider. En annen årsak er at omtalen i tidligere utredninger av regnskapsstandardenes rettslige status, organiseringen av standardsetteren, finansieringen av standardsetteren og internasjonal aktivitet blir behandlet i de etterfølgende kapitlene som tar opp de samme punktene.

Et kort tilbakeblikk på tidligere utredninger gis i kapittel 3.1. I kapittel 3.2 refereres resultatene fra intervjuer som arbeidsgruppen har gjort med personer som har god kunnskap om virksomheten til Norsk RegnskapsStiftelse. Formålet med intervjuene var å få synspunkter på virksomheten Norsk RegnskapsStiftelse har drevet for om mulig å identifisere områder hvor det er potensial for forbedringer.

3.1 Tidligere utredninger

Frem til vedtakelsen av regnskapsloven 1977 og aksjeloven 1976⁷ var bestemmelser om regnskap og bokføring spredt på flere lover og forskrifter. Regnskapsloven 1977 samlet bestemmelsene i en lov med unntak av en del bestemmelser om regnskapet til aksjeselskaper som ble inntatt i aksjeloven 1976 kapittel 11. Regnskapsloven ble utformet som en rammelov. Bakgrunnen ble omtalt som følger i Ot.prp. nr. 46 (1975–1976) (i merknad til forslaget til § 4):

«På grunn av virksomhetenes ulike art og på grunn av utviklingen i sin alminnelighet er det etter Regnskapslovkomiteens oppfatning ikke mulig i en regnskapslov å forme regler som løser alle de spørsmål som kan oppstå for en regnskapspliktig i forbindelse med bokføringen og utarbeidelsen av årsregnskapet. De regler som er tatt inn i lovforslaget, er formet på grunnlag av visse alminnelig aksepterte regnskapsprinsipper og må av naturlige grunner bli minimumsregler. Den regnskapspliktige må med utgangspunkt i disse regler foreta bokføring

⁷ Lov 6.4.1976 nr. 59 om aksjeselskaper (aksjeloven 1976)

og utarbeide årsregnskap som er fyldestgjørende, vurdert på bakgrunn av de formål som regnskapet skal tjene.» (sitatet er hentet fra NOU 1993: 2 kapittel 7.2)

Privat sektor har blitt tillagt en betydelig rolle i konkretiseringen av god regnskapsskikk. Staten har også involvert seg, og i 1977 opprettet Handelsdepartementet Regnskapsrådet med det formål at rådet skulle være departementets sakkyndige i regnskapsspørsmål (NOU 1993: 2 kapittel 7.4). Rådet kom med uttalelser som hadde betydningen for forståelsen av god regnskapsskikk, men etter 1989 var det lite aktivitet i rådet og Regnskapsrådet ble oppløst i 1993 (NOU 2015: 10 sidene 31 og 34). Det hadde blant annet sammenheng med utviklingen i privat sektor hvor blant annet Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Oslo Børs, Norske Finansanalytikerers Forening og Norske Regnskapsbyråers Forening utarbeidet normer og regler som var ment å gi god regnskapsskikk et nærmere innhold (NOU 2015: 10 side 31). I 1988 samarbeidet flere organisasjoner om å utarbeide en anbefaling om regnskapsføring av foretaksintegrasjoner. Erfaringene med samarbeidet var gode, og i 1989 ble Norsk RegnskapsStiftelse etablert. Norsk RegnskapsStiftelse er en privat stiftelse uten statlig medvirkning eller kontroll, og standardene har ikke et hjemmelsgrunnlag i regnskapsloven ut over henvisningen til den rettslige standarden god regnskapsskikk i § 4-6. Spørsmålet om regnskapsstandardene bør gjøres rettslig bindende ved at de gis et eksplisitt hjemmelsgrunnlag, og om staten bør finansiere standardsettingen, har vært utredet av tre offentlig oppnevnte utvalg.

Regnskapslovutvalget 1990 foreslo i en delutredning (NOU 1993: 2) at standardsetteren skulle være et statlig oppnevnt organ med hjemmel i regnskapsloven til å fastsette bindende regnskapsstandarder. Forslaget innebar statlig finansiering og statlig representasjon. Forslaget ble ikke vurdert i departementets etterfølgende proposisjon (Ot.prp. nr. 42 (1997-98)) eller i finanskomiteens innstilling basert på denne proposisjonen (Innst. O. nr. 61 (1997-98)).

Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven) omtaler standardsettingen flere steder (kapittel 2.7 *Fremtidig organisering av norsk regnskapsregulering*, kapittel 2.8 *Om god regnskapsskikk og standardsetting*, kapittel 7.5.3 *Grunnleggende regnskapsprinsipper og standardsetting*, kapittel 9.3.2.9 *God regnskapsskikk* og kapittel 19 *Organisering av standardsettende organ*). Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23) mente det ikke var sterke argumenter for å endre innretningen på standardsettingen i Norge fra å være en privat ordning i regi av Norsk RegnskapsStiftelse til å bli en ordning underlagt statlig myndighet. Evalueringsutvalget mente likevel det var naturlig at staten bidro med finansiell støtte. Det ble foreslått en deling av finansieringen mellom staten, næringslivet og de stiftende organisasjoner. Departementet sluttet seg i all hovedsak til de forslag som ble fremsatt av Evalueringsutvalget, men tok ikke stilling til Evalueringsutvalgets vurdering av behovet for statlig tilskudd.

Regnskapslovutvalget 2014 fikk blant annet som mandat å utrede om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør videreføres og å evaluere Norsk RegnskapsStiftelse rolle. I omtalen av mandatets punkt 4 skriver departementet blant annet:

«Under hensyn til den regnskapsfaglige utviklingen og utviklingen av internasjonal standardsetting, bes utvalget om å utrede om kravet om at regnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form, ev. om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarder. I den forbindelse bes utvalget også om å evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet, og vurdere om det ev. vil være ønskelig å tillegge internasjonalt standardsettingsarbeid større vekt enn i dag ved utviklingen av god regnskapsskikk i Norge. Dersom utvalget mener det er ønskelig å legge større vekt på internasjonalt standardsettingsarbeid, bes utvalget også om å vurdere hvordan det kan legges

til rette for mer aktivt norsk arbeid inn mot standardsetting i internasjonale fora fra norske myndigheter og regnskapsfaglige miljøer, herunder vurdere hvordan slikt arbeid mest hensiktsmessig kan organiseres.» (NOU 2015: 10 side 10).

Regnskapslovutvalget 2014 avga to utredninger hvor mandatets punkt 4 ble behandlet:

- NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt*, kapittel 2.10 *Organisering av fremtidig arbeid med regnskapsstandarder*, kapittel 3.1 *Et tilbakeblikk på utvikling av norsk regnskapsregulering*, kapittel 11 *God regnskapsskikk og rettvise bilde* og kapittel 12 *Arbeidet med regnskapsstandarder*.
- NOU 2016: 11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*, kapittel 2.13 *Norsk deltakelse i internasjonal regnskapsutvikling* og kapittel 14 *Norsk deltakelse i internasjonal regnskapsutvikling*.

Forslagene til Regnskapslovutvalget 2014 er i begrenset grad fulgt opp, og lovendringene har vært vesentlig mindre omfattende enn det utvalget foreslo. I de to proposisjonene som følger opp utredningene fra Regnskapslovutvalget 2014 har departementet i hovedsak ikke kommentert den bestilte evalueringen av Norsk RegnskapsStiftelse. I Prop. 160 L (2016-2017) uttaler departementet:

«Departementet viser til at Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) gjennom en årrekke på en god måte har tatt et ansvar for å utfylle regnskapsloven. ... Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å overlate oppgaven med å regulere det nærmere innholdet i begrenset regnskapsplikt til NRS innenfor de rammer som følger av den foreslåtte lovteksten og de retningslinjer som følger av denne proposisjonen.» (Prop. 160 L (2016-2017 side 21)

«Departementet ser det som hensiktsmessig at Norsk RegnskapsStiftelse utarbeider denne regnskapsstandarden. Et slikt arbeid vil trolig medføre noen administrative og økonomiske konsekvenser for Norsk RegnskapsStiftelse. Departementet legger til grunn at Norsk RegnskapsStiftelse kan utføre dette arbeidet ved bruk av stiftelsens egne ressurser.» (Prop. 160 L (2016-2017 side 49)

I Prop. 66 LS (2020-2021) er omtalen:

«Kvaliteten på foretakenes årsberetninger og årsregnskaper er viktig for et velfungerende næringsliv og for samfunnet for øvrig. God regnskapsskikk og utviklingen av regnskapsstandarder for å utfylle regnskapslovens generelle regler er derfor av stor betydning. Departementet vil vurdere hvordan arbeidet med standardsetting kan organiseres og videreutvikles.» (Prop. 66 LS (2020-2021) side 20)

Oppnevningen av denne arbeidsgruppen kan ses i lys av departements uttalelse om at det vil vurdere organiseringen og videreutviklingen av standardsettingen.

Hovedinntrykket fra tidligere utredninger og forarbeider er at regelverksutviklingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt. Riktignok pekes det på tre eksempler i NOU 2015: 10 (kapittel 12.3.3) som indikerer svakheter ved virksomheten og/eller organiseringen i Norsk RegnskapsStiftelse. Disse er knyttet til manglende omgjøring av foreløpige standarder til endelige standarder og de store revisjonsselskaperes innflytelse over standardsettingen. Eksempelene gir en bredere beskrivelse i etterfølgende kapitler (henholdsvis kapittel 5.1.3 og kapittel 6.1.2).

3.2 Synspunkter på Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet innhentet gjennom intervjuer

Som et ledd i arbeidet med denne utredningen har arbeidsgruppen intervjuet personer som har hatt en sentral tilknytning til Norsk RegnskapsStiftelse. Formålet med intervjuene var utelukkende å avdekke eventuelle læringspunkter for standardsettingen fremover ved å få synspunkter på styrker og svakheter ved organiseringen av standardsettingen slik den har skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Respondentene trakk frem ulike forhold, de var ikke samstemte eller pekte på de samme forholdene, men det var forhold som gikk igjen hos flere. Oppfatningen kan kort oppsummeres i følgende punkter:

- Det er behov for regnskapsstandarder.
- Norsk RegnskapsStiftelse, særlig i perioden frem til 2005, var svært aktiv, og på kort tid etablerte stiftelsen et omfattende sett med regnskapsstandarder og klarte å skape stort engasjement for regnskapsfaget.
- Det er uheldig at det ikke er kommet på plass en tilfredsstillende finansieringsordning.
- Det er uheldig, blant annet i forhold til lojal etterlevelse av regnskapsstandarder, om standardsetter ikke foretar løpende vedlikehold og ajourføring av utgitte standarder, samt utvikler nye standarder i takt med behovet (som kan komme fra identifiserte svakheter i eksisterende praksis, utvikling i regnskapsfaget, utvikling i samfunnet).
- Stillstanden hos standardsetter kan også være en årsak til at det over lengre tid, i flere miljøer, har vært diskutert om IFRS 16 *Leieavtaler* kan anvendes som norsk god regnskapsskikk, i tillegg til den norske standarden på samme område.
- Det er svak etterlevelse av hele eller deler av enkelte regnskapsstandarder.
- God regnskapsskikk (§ 4-6) har fungert godt som hjemmel for regnskapsstandarder, men klargjøring i forarbeider/rundskriv av rettslig status er hensiktsmessig.
- Det anses viktig at de faglige beslutninger skal ligge hos det standardsettende styret, ikke hos stiftelsens styre – og det ble påpekt at i perioden hvor det har blitt arbeidet med å få på plass en regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs har vært for mye innblanding fra stiftelsens styre i det faglige arbeidet. Følgelig ble det påpekt at styringsstrukturen mellom stiftelsens styre og det standardsettende organ bør tydeliggjøres.
- Det anses uheldig at standarder har statusen «foreløpig» over til dels svært lange perioder. Likeså ble det stilt spørsmål ved den formelle statusen til for eksempel «veiledninger».
- Arbeidet, i langt større grad enn det som har vært tilfellet, må være åpent for innsyn – både ved at møter er åpne, ved at det utarbeides begrunnelsesvedlegg («basis for conclusions») hvor det eksempelvis forklares bakgrunnen for valg som blir tatt og hvorfor ulike innspill fra høringsinstanser ikke blir tatt til følge, og at agenda, sakspapirer og referater er tilgjengelige i forkant av møter (referater rett i etterkant).
- Standardsetting gjort i privat regi er å foretrekke fremfor statlig standardsetting da det antas at staten neppe vil gi arbeidet tilstrekkelig prioritet, neppe har den nødvendige kompetanse og da det antas at staten vil ta politiske hensyn i tillegg til faglige ved fastsetting av standarder.

Arbeidsgruppen har diskutert innspillene/synspunktene og tatt disse i betraktning i arbeidet med utredningen. Arbeidsgruppen har ikke grunnlag for å uttale seg om hvor representative intervjuobjektene oppfatning er.

4 Regnskapsstandardsettingen i andre land

Dette kapitlet svarer på følgende punkt i mandatet:

«Beskrive hvordan standardsettingen er organisert og finansiert i andre land det er naturlig å sammenligne seg med. Det bør i alle fall tas med en beskrivelse av standardsettingen i Sverige, Danmark og Storbritannia.»

Hensikten med kapitlet er å bidra til å etablere et kunnskapsgrunnlag for arbeidsgruppens utredning av modeller og løsninger for standardsettingen i Norge.

Regnskapslovutvalget 2014 (NOU 2015: 10) kartla hvordan standardsettingen er organisert og finansiert i Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia, Tyskland, Frankrike, Italia, Nederland og USA. I [NOU 2015: 10 kapittel 12.4](#) gis en kort omtale per land. Tabell 4-1 gjengir tabell 12.2 i NOU 2015: 10 og oppsummerer graden av offentlig involvering, finansiering og om standardene er bindende eller ikke, for landene nevnt over.

Tabell 4-1 Oversikt over hovedtrekk ved standardsetting i 8 land (Kilde: NOU 2015: 10 tabell 12.2).

	Grad av offentlig involvering i standardsetter				Finansiering		Rettslig bindende standarder
	Ingen	Deltaker	Oppnevner	Kan instruere	Offentlig	Privat	
Sverige		x	x	x	x		Nei
Danmark	X					x	Nei
Finland		x	x	x	x		Nei
Storbritannia	(x)				x	x	(Nei)
Tyskland	X					x	Nei
Frankrike		x	x	x	x		Ja
Italia	X				x		Ja
Nederland	X				x		Nei
USA	X					x	Nei

Arbeidsgruppen har begrenset seg til å kartlegge nåværende situasjon i Sverige, Danmark og Storbritannia. For Sverige og Danmark er situasjonen fortsatt som angitt i tabell 4.1. I Storbritannia er det i ferd med å bli mer offentlig involvering i forbindelse med at Financial Reporting Council (FRC) blir erstattet av Audit, Reporting and Governance Authority (ARGA).⁸

Av landene i Tabell 4-1 er det kun i Italia og Frankrike at standardene er rettslig bindende med status som forskrifter eller lignende. I Storbritannia er det krav i lovgivningen om at foretakene må forklare eventuelle vesentlige avvik fra standardene i note. Det er bare Danmark, Tyskland, USA og Storbritannia (delvis) som har privat finansiering.

Land hvor finansregnskapet i stor grad har betydning for beskatningen (de kontinentaleuropeiske landene, Finland og delvis Sverige) er det gjennomgående offentlig finansiering av standardsetteren,

⁸ https://www.frc.org.uk/getattachment/1ae27e73-ec05-4410-8461-80e4b3d7d17f/FRC-Reform-Progress_2022.pdf, besøkt 24.11.2022.

men det er også flere land med offentlig finansiering hvor det ikke er en slik sammenheng, slik som Storbritannia og Nederland.

4.1 Sverige

Det standardsettende organ i Sverige er [Bokföringsnämnden](#) (BFN). Det er et offentlig organ under regjeringen (Finansdepartementet). Det er gitt en egen forordning som gir instruks for hvordan BFN skal fungere ([SFS 2007:783](#)). Regjeringen utpeker medlemmene av BFN etter forslag på en kvinne og en mann fra elleve organisasjoner og instanser valgt ut av regjeringen. Sammensetningen skal representere brede samfunnsinteresser. Hvilke organisasjoner og organer som blir invitert til å stille med kandidater har vært ganske stabilt, men en endring er at Bolagsverket (den svenske motsatsen til Brønnøysundregistrene) kom inn i forbindelse med et felles prosjekt på digitalisering av regnskapsinformasjon. Det offentlige deltar per november 2022 i BFN med fire av elleve medlemmer. Disse fire medlemmene er fra Bolagsverket, Finansdepartementet, Skatteverket og Ekobrottsmyndigheten. Leder av BFN er høyesterettsdommer, og fra det private er regnskapsprodusentene, revisorene, regnskapsførerne, programvareleverandørene, akademia og Lantbrukarnas Riksförbund representert.

BFN har offentlig finansiering. Tildelingen utgjorde rundt 10 millioner svenske kroner i 2020 og rundt 14 millioner svenske kroner i 2021, hvorav rundt 2,5 millioner svenske kroner er ubenyttet.⁹ Det må nevnes at BFN også har andre oppgaver enn å utgi regnskapsstandarder og bokføringsstandarder.¹⁰ I 2021 utgjorde kostnader til normgivning og myndighetskontakt 7,3 millioner svenske kroner og informasjon til småbedriftseiere mv. 4,2 millioner svenske kroner. Utarbeidelse av regnskapsstandarder og uttalelser ("kompletterende normgivning") utgjorde isolert sett 3,5 millioner svenske kroner i 2021 og 2,4 millioner svenske kroner i 2020, men har som vist i Tabell 4-2 vært atskillig høyere i årene med mer omfattende utvikling og oppdatering. BFN har egen stab med seks årsverk i 2021.

Tabell 4-2 BFNs kostnader til utarbeidelse av regnskapsstandarder og uttalelser

Utfärdande av kompletterande normgivning (tkr)									
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012
3 514	2 449	3 027	2 119	3 947	6 203	4 350	3 688	6 594	8 989

Årsredovisningslagen (1995) har en bestemmelse om god redovisningssed i kap. 2 § 2: «Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.» BFN har ansvaret for utviklingen av god redovisningssed, jf. bokföringslagen (1999) kap. 8 § 1, som synes å ha omtrent samme meningsinnhold som god regnskapsskikk i Norge, bortsett fra at det også dekker god regnskapsskikk på bokføringsområdet. I Norge er det siste dekket av god bokføringskikk. Regnskapsstandardene er ikke rettslig bindende med mindre dette fastslås autorativt i enkelttilfelle

⁹ Hentet fra hhv. Bokföringsnämndens budgetunderlag och verksamhetsplan för 2022–2024 og Bokföringsnämndens budgetunderlag och verksamhetsplan för 2023–2025 (<https://www.bfn.se/om-bokforingsnamnden/vara-arsredovisningar-och-budgetunderlag/>), besøkt 24.11.2022.

¹⁰ Bokföringsnämnden beskriver sine arbeidsoppgaver på denne måten i årsrapporten for 2021 (side 3): "Nämnden ger ut allmänna råd, ofta med vägledningar, inom sitt ansvarsområde. Den biträder Regeringskansliet i redovisningsfrågor, deltar i utredningar inom kommittéväsendet, yttrar sig över författningsförslag, deltar i kommittéarbete på internationell nivå och besvarar frågor från allmänheten. En annan uppgift är att yttra sig till domstolar om vad som är god redovisningssed."

av en domstol, men på nettsidene har BFN gitt uttrykk for følgende om statusen til regnskapsstandardene utgitt av BFN i form av «allmänna råd»:

«I bokföringslagen ges BFN ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Enligt regeringens förordning med instruktion för BFN ska vi utarbeta allmänna råd inom vårt ansvarsområde. Våra allmänna råd får därför normalt anses ge uttryck för vad som är den goda sed som enligt bokföringslagen och årsredovisningslagen ska följas. Ett företag kan därför bara undantagsvis avvika från de allmänna råden, utan att samtidigt bryta mot lag.»

De mest sentrale produktene fra BFN på regnskapsområdet er regnskapsstandardene K2 og K3. K2 *Årsredovisning i mindre företag* har tilsvarende målgruppe som små foretak i Norge. Standarden er utviklet med en ganske sterk kobling til skattereglene.¹¹ På noen områder styrer skattereglene regnskapsreglene, på andre områder styrer regnskapsreglene beskatningen. K3 *Årsredovisning og konsernredovisning* er utviklet med blant annet IFRS for SMEs som utgangspunkt, og følger i hovedsak samme kapitteinndeling, men innenfor rammen av svensk regnskapslovgivning. Standarden er også påvirket av koblingen mellom regnskap og beskatning og etablert regnskapspraksis i Sverige.

Når det er behov for endringer i standardene, er staben i BFN saksforberedende, men beslutningene fattes av styret i BFN på elleve medlemmer, både om forslaget som skal sendes på høring og ved fastsettelse av endringer etter høring. Høringsfristen er normalt tre måneder.

Det er en egen privatrettslig organisasjon, Rådet för finansiell rapportering, som jobber med ulike spørsmål koblet til IFRS, og blant annet svarer på høringer fra IASB. Rådet har utgitt RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* som inneholder komplementerende normgivning til IFRS som følge av krav i svensk lovgivning, RFR 2 *Redovisning för juridiska personer* om selskapsregnskapet til selskaper som benytter IFRS i konsernregnskapet og enkelte konkrete uttalelser.

4.2 Danmark

I Danmark kom det inn en bestemmelse i loven av 2001 om etablering av et eget standardsettende organ, blant annet med bakgrunn i organiseringen i nabolandene, jf. årsregnskabsloven [§ 136](#). Standardsetteren ble imidlertid aldri etablert. Interessentene så ikke behov for en egen standardutsteder når lovbestemmelsene bygde på IFRS, og det var heller ikke tilstrekkelig vilje til å finansiere et slikt arbeid.¹²

Med hjemmel i samme bestemmelse har Erhvervsstyrelsen opprettet Regnskapsrådet¹³, som Erhvervsstyrelsen kan rådføre seg med om generelle regnskapsspørsmål. Erhvervsstyrelsen har utgitt noen uttalelser og veiledninger for spesifikke temaer, men ut over dette er det ikke blitt etablert noen standardsetting.

¹¹ I Norge avga professor Hans Robert Schwencke, på oppdrag fra Finansdepartementet, en rapport om «Årsregnskapet og skatteregnskapet. Muligheter for forenklinger – en forstudie» i 2019. Forslaget er foreløpig ikke tatt videre.

¹² Intervjue med Jan Christian Nilsen i Erhvervsstyrelsen, 3.11.2022.

¹³ <https://erhvervsstyrelsen.dk/regnskabsraadet>, besøkt 24.11.2022.

Regnskabsudvalget (tidligere: Regnskabsteknisk Udvalg) i FSR¹⁴ – danske revisorer utarbeider en regnskapsveiledning for klasse B- og C-virksomheter.¹⁵ Veiledningen er ikke rettslig bindende. Den inneholder anbefalinger som går lenger enn minimumskravene i den danske regnskapsloven, jf. pkt. 1.4.1 i veiledningen.

Medlemmene i Regnskabsutvalget utpekes av FSR – danske revisorer og må være medlemmer av foreningen (revisor) for å kunne utpekes. Danske myndigheter er verken medlemmer av eller har observatører i utvalget, men ved behov for avklaring drøftes regnskapsmessige spørsmål med det offentlige organet Erhvervsstyrelsen. Det er FSR – danske revisorer som finansierer utarbeidelsen av regnskapsveiledningen.

Målgruppen for veiledningen er primært små og mellomstore selskaper og deres revisorer og regnskapsførere. [Den danske årsregnskapsloven](#) og forarbeidene til denne bygger på mange områder på IFRS. For eksempel henviser forarbeidene til bestemmelser om dagsverdi til IFRS 13 *Måling av virkelig verdi* og om investeringseiendom til IFRS 40 *Investeringseiendom*. Den sterkere tilknytning den danske lovgivningen har til IFRS-standardene, kan synes å ha redusert behovet for og statusen til nasjonale standarder.

God regnskapskikk ble tatt ut av den danske årsregnskapsloven på 1980-tallet, og erstattet av direktivkrav om rettvise bilde.

4.3 Storbritannia

I *Storbritannia* er det Financial Reporting Council (FRC) som utarbeider regnskapsstandarder, Financial Reporting Standards (FRS).¹⁶ Det er styret i FRC som godkjenner regnskapsstandardene etter anbefaling fra komiteen «[The Regulatory Standards & Codes Committee](#)».¹⁷

Bruk av regnskapsstandardene er ikke pålagt i lov i Storbritannia. Imidlertid nevnes «applicable accounting standards» i forskrift, og foretakene må forklare eventuelle vesentlige avvik fra standardene¹⁸ i note. Fastsetting av FRS er for øvrig en liten del av virksomheten til FRC, og FRC

¹⁴ <https://www.fsr.dk/om-fsr/strategi-og-organisation/organisation/udvalg-i-fsr/regnskabsudvalget>, besøkt 24.11.2022.

¹⁵ Klasse B-virksomheter tilsvarer små foretak i Norge, jf. regnskapsloven § 1-6. Se den danske årsregnskapsloven § 7 for definisjon av regnskapsklasse B og C.

¹⁶ <https://www.frc.org.uk/our-purpose/our-purpose>, besøkt 24.11.2022.

¹⁷ Jf. Regulatory Standards and Codes Committee Terms of Reference punkt 8.1 «The Regulatory Standards and Codes Committee shall, in relation to corporate governance, stewardship, audit and assurance, actuarial, and corporate reporting work be responsible for: ... e. Approving commission of internal reviews and the issue of consultation documents and reviewing / recommending final standards and codes to the Board for approval;» ([https://www.frc.org.uk/getattachment/907a9406-f5c6-4fba-b82b-f33985cabf7b/5-Reg-Standards-Codes-Committee-terms-of-reference-April-2022-\(new-format\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/907a9406-f5c6-4fba-b82b-f33985cabf7b/5-Reg-Standards-Codes-Committee-terms-of-reference-April-2022-(new-format).pdf), besøkt 11.12.2022).

¹⁸ The Large and Medium-sized Companies and Groups (Accounts and Reports) Regulation 2008, Part 4, Section 45, (<https://www.legislation.gov.uk/ukSI/2008/410/contents>). Foretak som kvalifiserer som små kan bruke Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE) i stedet for andre regnskapsstandarder utgitt av FRC, se punkt 2 (<https://www.frc.org.uk/getattachment/4b81f7a8-3eac-4acb-99f5-a09467e560b5/FRSSE-July-2013.pdf>). FRSSE punkt 10 angir hvilke regnskapsstandarder foretak i Storbritannia kan benytte dersom de ikke bruker FRSSE (EU-adopted IFRS, FRS 101 Reduced Disclosure Framework (in the individual financial statements of qualifying entities) or FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland).

fastsetter eksempelvis standarder innen selskapsstyring og revisjon og gjennomfører tilsyn med revisjonsselskaper.¹⁹ Ved utgangen av mars 2021 hadde FRC 326 ansatte.²⁰

Som følge av flere britiske skandaler knyttet til finansiell rapportering, og revisjonen av regnskapene knyttet til disse skandalene, er FRC i ferd med å bli erstattet av Audit, Reporting and Governance Authority (ARGA).²¹ FRC omtaler bakgrunnen for endringen, og formålet med etableringen av ARGA, slik:

«In the last few years, three independent reviews were commissioned by the Secretary of State: into audit regulation (Sir John Kingman); the nature and scope of an audit (Sir Donald Brydon); and the audit market (Competition & Markets Authority). Between them, they made a series of recommendations to improve the quality of audit and confidence in the audit market and wider corporate governance. The creation of a new regulator, the Audit, Reporting and Governance Authority (ARGA) will underpin the system and act in the public interest, with increased powers to raise standards and hold those we regulate to account.»²²

Arbeidet med å transformere FRC til ARGA er ikke fullført, men det synes klart at ARGA vil få nødvendige fullmakter til å drive effektiv standardsetting og overvåkning:

«The Government's package of reforms will give ARGA a range of statutory responsibilities and powers that the FRC does not have. These include formalised responsibility for overseeing the accounting and actuarial professions, a stronger role in auditor registration, and new powers to tackle breaches of company directors' duties relating to corporate reporting and audit. Ministers will have flexibility as to when specific powers and reforms come into force, and will ensure that ARGA has the time and resources to establish the necessary capability.» (Department of Business, Energy & Industrial Strategy, Restoring trust in audit and corporate governance. Government response to the consultation on strengthening the UK's audit, corporate reporting and corporate governance systems, May 2022, side 8).

ARGA er foreslått finansiert med obligatoriske avgifter fra foretak og organisasjoner, blant annet revisorer av selskaper av offentlig interesse (basert på revisjonsselskapenes inntekter fra disse klientene), organisasjoner som Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants Ireland (CAI), Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) og Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), børsnoterte selskaper, store unoterte

¹⁹ "The FRC's core objectives are: To set high standards in corporate governance and stewardship, corporate reporting, auditing and actuarial work, and assess the effectiveness of the application of those standards, enforcing them proportionately where it is in the public interest. To promote improvements and innovation in the areas for which we are responsible, exploring good practice with a wide range of stakeholders. To influence the development of international standards, including for climate and wider ESG reporting by engaging in the global regulatory and standard setting communities, to ensure that they are informed by stakeholder demands for high quality, consistent and comparable information that is robustly assured. To promote a more resilient audit market. To transform the organisation into a new robust and independent regulator, acting in the public interest.", <https://www.frc.org.uk/news/april-2021/frc-on-track-to-become-a-new,-more-resilient-regul>, besøkt 24.11.2022.

²⁰ <https://www.frc.org.uk/getattachment/985d9c2a-8a6d-4c8b-8172-06858edfabab/FRC-Annual-Report-and-Accounts-2020-21.pdf>, side 21, besøkt 29.11.2022

²¹ Se for eksempel <https://www.bbc.com/news/business-47530302> og <https://www.gov.uk/government/consultations/restoring-trust-in-audit-and-corporate-governance-proposals-on-reforms>, begge besøkt 24.11.2022.

²² https://www.frc.org.uk/getattachment/1ae27e73-ec05-4410-8461-80e4b3d7d17f/FRC-Reform-Progress_2022.pdf, besøkt 24.11.2022.

selskaper, andre enheter som fyller definisjonen av selskaper av offentlig interesse og institusjonelle investorer.²³ Utgiftene blir dermed fordelt på regnskapsprodusenter, revisorer, regnskapsførere og regnskapsbrukere. Det er ikke avklart hvordan finansieringsmodellen konkret vil bli, og ARGAs er heller ikke formelt opprettet. Det forventes at ARGAs tidligst vil være operativ i 2024.²⁴

5 God regnskapsskikk og rettslig status norske regnskapsstandarder

Dette kapitlet svarer på følgende punkt i mandatet:

«Utrede hvilken rettslig status standardene som utarbeides, skal ha. Det skal vurderes hvilken betydning organiseringen av standardsetteren vil kunne ha for dette spørsmålet.»

God regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6, er en rettslig standard.²⁵ Rettslige standarder utfyller en mer generell, overordnet lovtekst, og kjennetegnes ved at det i begrenset grad er mulig å fastsette rekkevidden av og innholdet i den rettslige standarden ved bare å lese lovteksten og forarbeidene. I stedet er den rettslige standarden knyttet til en forutsetning om at det nærmere innholdet skal formes gjennom praksis, teori og samfunnsutvikling, og hvor innholdet delvis kan bli definert av standarder eller normer fastsatt av en standardsetter. I den grad *anbefalinger og normer om god regnskapsskikk*, utgitt av for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse, er i samsvar med *den rettslige standarden god regnskapsskikk*, vil anbefalingene og normene være rettslig bindende. Regnskapslovutvalget 2014 tillegger standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse betydelig vekt når det gjelder hva som rettslig sett er god regnskapsskikk:

«På de områder hvor det foreligger regnskapsstandarder, vil innholdet i god regnskapsskikk i stor grad være bestemt av de løsninger som er nedfelt i regnskapsstandardene. På områder hvor det ikke foreligger standard eller annen autorativ uttalelse, vil det være den gode praksis, dvs. den gode skikk, som er styrende for hva som er å anse som god regnskapsskikk» (NOU 2015: 10 side 27).

I regnskapsloven § 4-6 vises det eksplisitt til god regnskapsskikk. Arbeidsgruppen legger til grunn at den rettslige standarden god regnskapsskikk skal beholdes i loven. Når arbeidsgruppen skal utrede den rettslige statusen til regnskapsstandardene, blir dette derfor et spørsmål om regnskapsstandarder fra en standardsetter skal gis et annet og tydeligere hjemmelsgrunnlag enn den som følger av lovens henvisning til god regnskapsskikk i § 4-6. Når arbeidsgruppen viser til *rettslig bindende standarder*, er dette derfor å forstå som at standardene skal ha et eksplisitt hjemmelsgrunnlag i regnskapsloven. Det kan for eksempel skje ved at regnskapsloven gis et tillegg som fastslår at regnskapsstandarder er rettslig bindende eller ved at regnskapsloven fastslår at departementet kan fastsette regnskapsstandarder som forskrifter. Ved at standardene får et eksplisitt hjemmelsgrunnlag, vil eventuell usikkerhet om deres rettslige status bli fjernet.

Kapitlet har følgende oppbygning: Kapittel 5.1 redegjør for mulige implikasjoner av å gjøre regnskapsstandarder rettslig bindende. Hvordan regnskapsstandarder kan gjøres rettslig bindende,

²³ <https://www.frc.org.uk/consultation-list/2022/frc-arga-funding-consultation>, besøkt 24.11.2022.

²⁴ <https://www.ft.com/content/4c08a6d8-00dc-4062-bce4-6cc33183676b>, besøkt 24.11.2022.

²⁵ En nærmere redegjørelse av god regnskapsskikk gis i kapittel 5.4, se også blant annet NOU 2015: 10 delkapittel 11.2 og 11.3, Ravnaas (1991), Kvifte og Brandsås (2010) og Stenheim og Madsen (2016). Bestemmelsen i regnskapsloven § 4-6 ble opprinnelig formulert slik at den omfattet registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap, men ble endret til kun å gjelde utarbeidelse av årsregnskap, da en egen bokføringslov og en egen rettslig standard for bokføring, god bokføringsskikk, ble innført. Regnskapsloven § 4-6 omfatter ikke årsberetning og annen ikke-finansiell rapportering.

behandles i kapittel 5.2. Arbeidsgruppens anbefaling kommer i kapittel 5.3. I et vedlegg til dette kapitlet redegjøres det for den rettslige standarden god regnskapsskikk (kapittel 5.4.1) og den rettslige statusen norske regnskapsstandarder har per i dag (kapittel 5.4.2). Spørsmålet om hvilken betydning den rettslige statusen kan ha for organiseringen, tas opp i kapittel 6 *Organisering av standardsettingen*.

5.1 Mulige implikasjoner av rettslig bindende standarder

Tidligere utredninger har drøftet om regnskapsstandardene bør gis et mer eksplisitt hjemmelsgrunnlag i regnskapsloven. Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1993: 2 *Ny regnskapslov*) og Regnskapslovutvalget 2014 (NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt*) foreslo å gi regnskapsstandarder en eksplisitt lovhjemmel.²⁶ Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 *Evaluering av regnskapsloven*) fremmet ikke forslag om at regnskapsstandardene skulle ha en eksplisitt lovhjemmel og mente henvisningen til god regnskapsskikk i § 4-6 var tilstrekkelig. Et gjennomgående inntrykk fra utredningene og høringskommentarene er at både utvalgene og høringsinstansene i hovedsak mener systemet med en henvisning til god regnskapsskikk i § 4-6 har fungert godt, og at det således ikke synes å være et stort behov for å gi standarder et eksplisitt hjemmelsgrunnlag.

I vurderingen av om regnskapsstandarder bør gis en hjemmel som slår fast deres formelle status, er det flere momenter som bør vektlegges.

5.1.1 Regnskapskvalitet²⁷

Det å innføre rettslig bindende regnskapsstandarder vil kunne påvirke kvaliteten på regnskapsrapporteringen. Standarder som er rettslig bindende, vil angi regnskapsmessige løsninger som er pliktige å følge. Det betyr at det ikke vil være mulig å velge en annen regnskapsmessig løsning enn den standarden tillater, uten å gjøre noe som er rettstridig. Dersom standardene ikke er rettslig bindende, kan det tenkes at flere løsninger kan aksepteres uten å komme i konflikt med lovens krav om å følge god regnskapsskikk. Konsekvensen av rettslig bindende standarder vil da kunne bli mindre fleksibilitet og mer konsistent og ensartet rapportering, noe som i prinsippet vil gi mer sammenlignbar regnskapsinformasjon.

Dersom det forutsettes at standardene holder høy faglig kvalitet, vil også andre kvaliteter ved regnskapet enn sammenlignbarhet kunne bli påvirket, for eksempel regnskapets evne til å gi relevant og pålitelig informasjon. Men for at rettslig bindende standarder skal kunne ha den positive virkning som antydnet over, forutsetter dette at standardene etterleves. Det er rimelig å anta at rettslig bindende standarder i større grad etterleves enn standarder som ikke er rettslig bindende under ellers like forhold. Det er imidlertid vanskelig, uten at det gjennomføres en systematisk undersøkelse, å vite hvor god etterlevelsen av norske regnskapsstandarder er i dag. Det er også vanskelig å anslå

²⁶ Regnskapslovutvalget 1990 brukte følgende formulering i forslaget i § 21c annet ledd:

«Regnskapsstandardstyret skal ha som oppgave å fastsette regnskapsstandarder av veiledende eller bindende karakter.» (NOU 1993: 2 kapittel 10.1.2). Regnskapslovutvalget 2014 hadde følgende forslag i § 1-3 annet ledd: «Det standardsettende organet skal fastsette bindende regnskapsstandarder som utfyller eller presiserer bestemmelser fastsatt i denne loven. ...» (NOU 2015:10 side 390). Det må tilføyes at Regnskapslovutvalget 1990 foreslo å beholde henvisningen til god regnskapsskikk i loven (se NOU 1993: 2 kapittel 10.1.2, forslaget til § 4 første ledd), mens Regnskapslovutvalget 2014 foreslo å erstatte henvisningen til god regnskapsskikk med regnskapsstandarder (NOU 2015: 10 kapittel 11.10).

²⁷ Regnskapskvalitet kan forstås som regnskapets evne til å gi beslutningsnyttig informasjon. Beslutningsnyttig informasjon kjennetegnes ved at den er relevant og troverdig. Beslutningsnyttigen kan forsterkes ytterligere ved at den er sammenlignbar, verifiserbar og aktuell. I regnskapsloven og god regnskapsskikk er det ikke angitt eksplisitte kvalitetskrav av denne typen, men det ligger implisitt at de grunnleggende regnskapsprinsippene, herunder god regnskapsskikk, vil kunne bidra til regnskapsinformasjon som er relevant, troverdig osv.

hvilken virkning det vil ha på etterlevelsen å gjøre dem rettslig bindende. Grad av etterlevelse vil trolig være nært knyttet til risikoen for at manglende etterlevelse blir avdekket og sanksjonert. Dersom risikoen for å bli avdekket og sanksjonert er lav eller ikke-eksisterende, vil det å gjøre standardene rettslig bindende ikke nødvendigvis gi bedre etterlevelse.

Regnskapsspråket International Financial Reporting Standards (IFRS) er hjemlet i regnskapsloven § 3-9 med tilhørende forskrift.²⁸ Selve IFRS-standardene og endringer i disse følger av kommisjonsforordninger som tas inn som vedlegg til IFRS-forskriften.²⁹ IFRS-standardene har dermed forskrifts status. De fleste som utarbeider regnskaper etter IFRS, er børsnoterte foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, jf. verdipapirhandelloven³⁰ § 19-1 annet ledd. Finanstilsynet kan pålegge de børsnoterte foretakene å endre regnskapspraksis, korrigere feil (herunder gi noteopplysning om forholdet) og gi offentlig tilleggsinformasjon ved melding til børsen eller på annen måte, jf. verdipapirforskriften³¹ § 17-8. Dersom rapporteringen avviker vesentlig fra det som følger av lov eller forskrift, kan Finanstilsynet pålegge de børsnoterte foretakene å avlegge nytt årsregnskap og/eller årsberetning (eventuelt delårsregnskap og/eller delårsberetning), jf. verdipapirforskriften § 17-9. Dersom pålegg ikke blir fulgt opp, kan Finanstilsynet ilegge tvangsmulkt, jf. verdipapirforskriften § 17-10.

Det at de fleste IFRS-rapporterende foretak er underlagt tilsyn, gjør det vanskelig å vurdere om etterlevelsen av IFRS-regelverket skyldes at standardene er rettslig bindende eller om det skyldes at foretakene som utarbeider regnskapene, er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Trolig vil det forhold at foretakene er underlagt tilsyn ha større betydning enn at regnskapsstandardene isolert sett er rettslig bindende.

5.1.2 Rettslig status

Etter gjeldende system er regnskapsstandardene ment å gi uttrykk for den rettslige standarden god regnskapsskikk, men er ikke i seg selv formelt rettslig bindende fordi de ikke har et eksplisitt hjemmelsgrunnlag. Den rettslige status som disse standardene har, vil kunne avgjøres av domstolene, men det er sjelden at domsavsigelser berører god regnskapsskikk og arbeidsgruppen er ikke kjent med saker hvor standardenes rettslige status er oppe til vurdering. Når det er sagt, synes det å være allmenn aksept for de løsningene som er nedfelt i regnskapsstandardene og at standardene derfor er å anse som retningsgivende for hva som er god praksis, se kapittel 5.4.

Arbeidsgruppen er kjent med at det er eksempler på at praksis ikke er helt på nivå med det regnskapsstandardene eller regnskapsloven foreskriver. Dette kan blant annet skyldes at kravene i loven eller standardene har vært oppfattet som uforholdsmessig byrdefulle, og for standardenes vedkommende, det faktum at standardene som angir kravene, ikke er formelt rettslig bindende. To eksempler på krav nevnes her. Regnskapsloven § 5-19 krever at konserndannelse ved oppkjøp skal skje ved at anskaffelseskost i konsernregnskapet tilordnes datterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld, samt goodwill. Norsk RegnskapsStandard (NRS) 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* angir detaljregler for hvordan en slik allokering skal skje. Av standarden følger det at alle identifiserbare eiendeler og gjeld (med noen unntak) skal måles til virkelig verdi. Medlemmer av arbeidsgruppen er kjent med eksempler på at anskaffelseskost ikke alltid allokeres til identifiserbare eiendeler og gjeld slik standarden foreskriver, noe som resulterer i en overvurdering av goodwill.

²⁸ Jf. IFRS-forordningen (1606/2002) artikkel 2 vil IFRS omfatte IFRS- og IAS-standarder og SIC- og IFRIC-tolkningsuttalelser.

²⁹ Forskrift 17.12.2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forskriften)

³⁰ Lov 29.6.2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)

³¹ Forskrift 29.6.2007 nr. 876 til verdipapirhandelloven (verdipapirforskriften)

Enkelte medlemmer av arbeidsgruppen er også kjent med at aksjeverdibasert vederlag i noen tilfeller ikke måles til virkelig verdi slik det følger av regnskapsloven § 5-9a og NRS 15A *Aksjebasert betaling*. NRS 15A viser videre til IFRS 2 *Aksjebasert betaling*. Lovbestemmelsen ble tatt inn for å sikre en «enhetlig regnskapsføring av aksjebasert betaling i samsvar med transaksjonsprinsippet», jf. Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) kapittel 6.6. Arbeidsgruppen er ikke kjent med systematiske undersøkelser av omfanget av slike avvik.

I begge eksemplene foreligger det en klar lovbestemmelse i tillegg til detaljerte krav i standardene. Manglende etterlevelse av NRS 17 og NRS 15A kan derfor like gjerne ses på som manglende etterlevelse av regnskapsloven § 5-19 og § 5-9a. Eksemplene kan derfor tegne som illustrasjon på at heller ikke en eksplisitt lovbestemmelse av den typen vi finner i regnskapsloven § 5-19 og § 5-9a er tilstrekkelig for å sikre etterlevelse av regnskapskrav. For krav som regnskapspliktige oppfatter som unødvendig byrdefulle, kan det følgelig være av mindre betydning om krav er formulert i loven eller i en standard, selv om standarden ikke skulle være rettslig bindende.

Dersom det viser seg at manglende etterlevelse er et mer allment problem (og ikke bare knyttet til noen få observasjoner fra praksis avgrenset til noen nærmere angitte krav), bør årsakene til manglende etterlevelse undersøkes. Det kan ikke utelukkes at reglene, ut fra relevante kostnad-/nyttevurderinger, kan/bør gjøres mindre byrdefulle. Standardsetteren bør derfor først vurdere om standarden bør endres. Er standarden etter en fornyet vurdering rimelig og hensiktsmessig, kan det vurderes å iverksette tiltak som kan bedre etterlevelsen. Det er den regnskapspliktige som i første rekke har ansvar for å utarbeide regnskaper i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapskikk (herunder rettslig bindende regnskapsstandarder dersom slike finnes). Et forsiktig og lite inngripende tiltak vil være å bevisstgjøre de regnskapspliktige om innholdet i reglene, og at regnskapskrav skal følges på samme måte som for eksempel krav i skatte- og avgiftslovgivningen. I neste rekke vil det være naturlig å se på om det bør gjøres noe for å bevisstgjøre de som bidrar med utarbeidelse og kontroll av regnskaper, eksterne regnskapsførere og revisorene. I siste instans kan en løsning være å underkaste de regnskapspliktige en eller annen form for offentlig regnskapstilsyn.

Regnskapspliktige er pålagt å sende inn årsregnskap og årsberetning til Regnskapsregisteret, jf. regnskapsloven § 8-2. Ved innsending av disse til Regnskapsregisteret foretas det en formalkontroll av de dokumentene som sendes inn. Verken regnskapsloven eller tilhørende forskrift inneholder eksplisitte bestemmelser om Regnskapsregisterets kontroll av innsendte regnskapsdokumenter. Regnskapsregisteret må like fullt gjennomføre kontroll av innsendte dokumenter for å kunne stadfeste om det hefter mangler ved dem, jf. regnskapsloven § 8-3 første ledd første punktum. Regnskapsregisterets kontroll er etter det arbeidsgruppen kjenner til ikke en faglig innholdskontroll og omfatter for eksempel ikke kontroll av om vurderingsreglene er korrekt anvendt. Erhvervsstyrelsen i Danmark utfører formalkontroll ved innsending av årsregnskap mv. slik Regnskapsregisteret gjør, men foretar i tillegg manuelle stikkprøvekontroller av årsregnskaper mv. som er mottatt fra ikke-børsnoterte foretak.³²

Et offentlig regnskapstilsyn for ikke-børsnoterte selskaper vil være det mest inngripende og ressurskrevende tiltaket, men vil trolig også være det virkemiddelet som i størst grad vil sikre etterlevelse. Spørsmålet er likevel om dette vil være uforholdsmessig, vurdert opp mot hvordan

³²De manuelle kontrollene er rettet mot ulovlige kapitallån, overtredelser av bokføringsloven og anmerkninger og forbehold i revisjonsberetningen, se <https://erhvervsstyrelsen.dk/regnskabskontrol-generelt> og <https://erhvervsstyrelsen.dk/aarsberetning-erhvervsrettet-kontrol-og-tilsyn-i-erhvervsstyrelsen-2021>, besøkt 2.12.2022.

etterlevelsen av regnskapsreglene er per i dag. For å besvare dette spørsmålet er det nødvendig med en mer omfattende utredning enn det som ligger innenfor rammen av dette arbeidet.

5.1.3 Dynamisk regulering

Rettslig bindende regnskapsstandarder vil kunne fjerne noe av den dynamikken som følger av god regnskapsskikk. I NOU 1995: 30 side 26 omtales god regnskapsskikk som en fleksibel og dynamisk størrelse, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, foretakene tar i bruk nye transaksjonsformer eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres.

Rettslig bindende standarder fastsatt som forskrifter kan tenkes å miste noe av denne dynamikken ved at prosessen frem til ny eller endret standard blir mer byråkratisk. Dersom standardene er forskrifter, vil utvikling og fastsetting av ny eller endret standard måtte følge forvaltningslovens³³ krav i kapittel VII om forskrifter. Hvis standardene ikke i seg selv er forskrifter, men henvises til i forskrift (eventuelt i vedlegg til forskrift), kan det trolig aksepteres en mindre formell og stringent prosedyre for utvikling og fastsetting av standardene (Justisdepartementets høringsvar til NOU 2015: 10 side 1).

Påstanden over vil bare ha gyldighet dersom standardsetteren som har kompetanse til å fastsette de rettslig bindende standardene, ikke har tilstrekkelig faglig og administrativ kapasitet til løpende å oppdatere standardene. Det at forvaltningsloven må følges dersom standardene er forskrifter, vil ikke nødvendigvis i seg selv bidra til vesentlig forsinkelse ved fastsetting av nye eller endrede standarder. Av forvaltningsloven (kapittel VII) følger det blant annet krav om at det forholdet som skal reguleres i forskriften, skal være så godt opplyst som mulig, at berørte parter (eventuelt også andre) skal kunne få uttale seg om forskriften osv. Det å sørge for et best mulig beslutningsgrunnlag for utvikling av standarden, det å sende den ut på høring osv., synes å være en åpenbar fremgangsmåte for fastsetting av standardene uavhengig av om de er rettslig bindende.

Påstanden vil derimot kunne ha gyldighet dersom prosessen frem til standardene blir formelt rettslig bindende, gjøres mer omstendelig. Det kan for eksempel tenkes at standardene utarbeides av en privat standardsetter og at de må tas inn i forskrift (eventuelt vedlegg til forskrift), før de er formelt rettslig bindende. Dersom myndighetsorganet som sitter med hjemmelen til forskriften, ikke prioriterer å oppdatere forskriften, vil dette forsinke prosessen. Etter innføringen av IFRS, ble forskriften om forenklet IFRS³⁴ vedtatt i 2008. Denne har en utforming som medfører behov for oppdateringer etter hvert som det gjøres endringer i IFRS. I perioder har oppdateringen ikke vært prioritert av Finansdepartementet. Endringer i IFRS som ikke har vært behandlet og tatt stilling til i forskriften om forenklet IFRS, har skapt praktiske utfordringer.

Også om standardsetteren er privat, må regelverksutviklingen prioriteres. Foreløpige standarder skal omgjøres til endelige standarder etter at de har fått virke en tid, med mindre det avdekkes forhold som medfører behov for endring av standarden (Regnskapsstandardstyrets statusrapport for 2013). En del foreløpige standarder har vært foreløpige i mange år, uten at manglende omgjøring til endelig standard er begrunnet. Så lenge standardene har status foreløpig, oppstår det tvil om Norsk RegnskapsStiftelse mener standardene gir uttrykk for god regnskapsskikk, hvilket er uheldig (NOU 2015: 10 side 355).

³³ Lov 10.2.1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

³⁴ Forskrift 7.2.2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

Eksemplene med manglende ajourhold av forenklet IFRS og omgjøring av foreløpige standarder til endelige standarder, viser at regelverksutviklingen må prioriteres og følges opp, uavhengig av om den skjer i privat eller offentlig regi.

5.1.4 Legalitetsprinsippet

Rettslig bindende regler kan lettere sanksjoneres enn regler som utledes på grunnlag av en rettslig standard som for eksempel god regnskapsskikk. En rettslig standard representerer en ulovfestet norm, som selv når det foreligger standarder som er ment å gi normen et innhold, har en viss fleksibilitet og dynamikk. Dersom standardene i stedet for eksempel gis som forskrifter, vil brudd på krav i disse (ceteris paribus) lettere kunne bli straffeforfulgt.³⁵

Legalitetsprinsippet handler om at ingen skal kunne dømmes uten at det foreligger et autorativt rettsgrunnlag. Dette rettsgrunnlaget skal være klart og forutsigbart. Det skal være mulig med utgangspunkt i rettsgrunnlaget å forutse konsekvensen av en handling. Dette er grunnleggende for å ivareta rettsikkerheten (Andenæs 2016 side 104-105). I strafferetten er det fire generelle straffbarhetsvilkår, hvor ett av disse synes særlig relevant i forhold til det som drøftes her, nemlig vilkåret om at en handling eller unnlattelse dekkes av et straffebud nedfelt i lov for å kunne idømmes straff (det objektive straffbarhetsvilkåret).

Regler nedfelt i regnskapsstandarder er gjerne prinsippbaserte regler. De har et presisjonsnivå som ofte er et annet enn det som tradisjonelt gjelder for lov og forskrifter. I Justisdepartementets høringsvar til NOU 2015: 10 ble det advart mot at standarder fastsatt som forskrifter, kunne komme i konflikt med legalitetsprinsippet. I høringsbrevet side 1 heter det:

«Et særlig spørsmål er ellers i hvilken grad overtredelse av standardene vil kunne medføre straff etter straffeloven §§ 392 og 394 og lovutkastet § 12-1. Etter legalitetsprinsippet vil det være problematisk hvis standardene inneholder vage normer, og det dermed er vanskelig for den enkelte å vurdere når handlingsnormen er overtrådt. Det bør derfor i det videre lovarbeidet vurderes å begrense hvilke brudd på loven og i særlig grad standarder, som skal være straffesankjonert».

I vedlegg til høringsvaret fra Justisdepartementet er det lagt ved et brev sendt fra Forskriftsenheten til Direktoratet for byggkvalitet, datert 8.5.2015, som redegjør for Forskriftsenhetens syn på det å vise til standarder i forskrift. I brevet side 4 heter det:

«Man bør være forsiktig med å vise til krav som framgår av standarder som er vage og åpent formulert. Dess vagere og åpnere kravene i standardene er, dess mindre egnet vil de være å integrere som del av forskriftens krav. Henvisning i forskrifter synes først og fremst egnet for tekniske krav i standardene som er tydelig formulert, slik at det i liten grad vil være rom for tvil om kravene er oppfylt.»

Brevet fra Forskriftsenheten gjaldt spørsmålet om i hvilken grad det foreligger rettslige skranker for å vise til standarder i forskrifter, og i hvilken grad det bør vises til standarder ut fra en forskriftsteknisk synsvinkel, men de forhold som det pekes på i brevet, vil ha relevans ved spørsmålet om å gjøre

³⁵ Økokrim vektlegger dette i sitt høringsvar: «Økokrim har den erfaring fra praktisk straffesaksarbeid at begrepet «god regnskapsskikk» står svært sentralt i de sakene hvor det foreligger brudd på regnskapslovgivningen. Ettersom begrepet ikke er fast definert og det skriftlige materiale om hva som på generell basis anses som god regnskapsskikk er utviklet av interesseorganer som NSRF og NRS, er det et faktum at dette ut fra rettskildebetraktninger fremstår som noe problematisk. Økokrim vil derfor støtte opprettelsen av et regnskapsstyre med oppgave å fastsette regnskapsmessige standarder av bindende karakter.» (NOU 1993: 2 kapittel 4.7)

standarder rettslig bindende. De regnskapsstandardene som er fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse er prinsippbaserte heller enn regelbaserte, ved at de løsningene som nedfelles i standardene er i samsvar med og i noen grad utledet fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Standardene er ikke vage og upresise, men derimot prinsippbaserte. De kan inneholde prinsipper, men også mer presise regler. Felles for dem er at de er forankret i regnskapslovens grunnleggende prinsipper. I de tilfellene standardene inneholder prinsipper, mer enn presise regler, fordrer dette større innslag av vurderinger og bruk av skjønn. I så tilfelle vil det også være mer krevende å angi presist hvor grensen går for hva som er akseptabel praksis i henhold til standarden.

5.1.5 Økonomisk og administrativt ansvar

Av tidligere utredninger (NOU 1993: 2, 1995: 30, 2003: 23 og 2015: 10), og høringsvar i forbindelse med disse utredningene, er hovedinntrykket at standardsettingen i Norge har fungert godt. Med den avklaring som kom ved at Finansdepartementet ikke fulgte opp anbefalingene i NOU 2015: 10, vil Norsk RegnskapsStiftelse kunne ta opp igjen arbeidet med standardsettingen forutsatt at det sikres tilstrekkelig finansiering. I og med at henvisningene til god regnskapsskikk i loven ble beholdt, vil det fra regnskapsprodusentene og regnskapsbrukernes synspunkt være behov for regnskapsstandarder som gir uttrykk for hva god regnskapsskikk er. Ved at standardene gjøres rettslig bindende, vil ansvaret for å utarbeide standarder blir tydeliggjort og eksplisitt plassert hos lovgiver. En nærliggende konsekvens er at det offentlige også må sørge for tilstrekkelig finansiering av arbeidet med standardsettingen. Så lenge regnskapsloven ikke gir eksplisitte henvisninger til regnskapsstandarder, men i stedet viser til normen god regnskapsskikk, er det ikke like tydelig om lovgiver har et ansvar for å gi god regnskapsskikk et konkret innhold eller å medvirke til klargjøring av hva god regnskapsskikk er.

5.2 Rettslig bindende regnskapsstandarder – ulike alternativer

5.2.1 Kan god regnskapsskikk virke sammen med rettslig bindende standarder?

Et spørsmål er om den rettslige standarden god regnskapsskikk (§ 4-6) kan virke sammen med rettslig bindende regnskapsstandarder. En rettslig standard av typen «god skikk» kjennetegnes ved at den er dynamisk, praksisnær og at den representerer en ulovfestet norm. Dette er kjennetegn som normalt ikke forbindes med regulering gjennom lov eller forskrift. Samtidig synes det ikke å være noe til hinder for at hele eller deler av en rettslig standard gis et nærmere innhold gjennom forskrift (eller standarder med forskrifts status). Det kan også vises til eksempler på at «god skikk»-normer virker sammen med forskrifter som er med og definerer innholdet i det som skal anses som god skikk. For eksempel er god advokatskikk regulert gjennom forskrift med hjemmel i domstolloven³⁶ § 224. Den Norske Advokatforening har hjemmel til å fastsette innholdet i denne forskriften og dermed definere god advokatskikk. Men dette synes likevel å være unntaket fra regelen. For eksempel er ikke de rettslige standardene god bokføringsskikk, god revisjonsskikk, god revisorskikk og god regnskapsføringsskikk regulert gjennom forskrift. Det bør legges til at god advokatskikk representerer en norm som gjelder profesjonsutøvelsen (yrkesetiske regler mv.), noe som gjør at denne rettslige standarden er av en noe annen karakter enn god regnskapsskikk (og god bokføringsskikk og god revisjonsskikk).

Dersom god regnskapsskikk (§ 4-6) kombineres med rettslig bindende regnskapsstandarder, vil deler av god regnskapsskikk være regulert gjennom standardene, mens øvrige deler av god regnskapsskikk (der det ikke er fastsatt rettslig bindende standarder) vil være regulert av hva som anses som utbredt, kvalitetsmessig god praksis.

³⁶ Lov 13.5.1915 nr. 4 om domstolene (domstolloven)

5.2.2 Rettslig bindende standarder – ulike rettslige grunnlag

Et hjemmelsgrunnlag for rettslig bindende regnskapsstandarder i regnskapsloven i kombinasjon med en rettslig standard for god regnskapsskikk kan utformes på ulike måter, for eksempel ved at regnskapsstandardene fastsettes som forskrifter av Finansdepartementet eller et standardsettende organ som får delegert kompetanse til å fastsette forskrifter eller bindende regnskapsstandarder. Her kan det tenkes ulike løsninger:

- 1) Ved at det i regnskapsloven tas inn en bestemmelse som gir en angitt standardsetter kompetanse til å fastsette regnskapsstandarder. Ny § 4-6 kan for eksempel lyde: «Årsregnskapet skal fastsettes i samsvar med regnskapsstandarder utgitt av et organ oppnevnt av Kongen og for øvrig i samsvar med god regnskapsskikk.»
- 2) Ved at det i regnskapsloven tas inn en bestemmelse om at årsregnskapet skal fastsettes i samsvar med regnskapsstandarder utgitt av departementet. Ny § 4-6 kan for eksempel lyde: «Årsregnskapet skal fastsettes i samsvar med regnskapsstandarder utgitt av Finansdepartementet og for øvrig i samsvar med god regnskapsskikk.»
- 3) Ved at det i regnskapsloven tas inn en bestemmelse som gir departementet kompetanse til å fastsette forskrifter om god regnskapsskikk. Nytt annet ledd i § 4-6 kan for eksempel lyde: «Departementet kan fastsette forskrifter om god regnskapsskikk.»
- 4) Ved at det i regnskapsloven tas inn en bestemmelse om at departementet eller den departementet oppnevner, kan fastsette regnskapsstandarder. Nytt annet ledd i § 4-6 kan for eksempel da lyde: «Departementet eller et organ departementet oppnevner kan fastsette regnskapsstandarder.»

I forbindelse med innføringen av forenklet IFRS skisserte departementet to løsninger. Den ene bygd på metoden som brukes for å godkjenne regnskapsstandarder fastsatt av IASB: Standardene utarbeides av en standardsetter, og deretter blir de stadfestet ved at de inntas som forskrifter til regnskapsloven. Den andre muligheten var at "hovedprinsippene og minstekrav til opplysninger [ble fastsatt] i forskrifter og at den norske standardsetteren utfyller disse med regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS, uten at disse stadfestes som forskrifter. I så fall må forskriftene angi at grunnlaget for slike standarder er et krav om god regnskapsskikk. En slik løsning vil tillempe regnskapslovens system. Det kan også tenkes kombinasjoner av de to skisserte metodene.» (Ot. prp. nr. 39 (2004-2005) kapittel 5.5). I alternativene 2, 3 og 4 kan standardene bli utarbeidet av en standardsetter før de stadfestes av departementet. I alternativ 1 blir forskriftskompetansen delegert til et standardsettende organ. Flere av forslagene innebærer at det tas stilling til hvem som skal fastsette regnskapsstandarder. Organisering av standardsettingen tas opp i kapittel 6.

I dag er utbredt oppfatning at standardene fra Norsk RegnskapsStiftelse gir uttrykk for god regnskapsskikk. Det kan likevel være formålstjenlig at departementet gir uttrykk for, i forarbeider til regnskapsloven eller på annen måte (for eksempel i rundskriv), at regnskapsstandarder utgitt av et navngitt standardsettende organ skal følges eller er å anse som god regnskapsskikk.

5.3 Arbeidsgruppens anbefaling

Drøftelsen over viser at det er både fordeler og ulemper med å gjøre standarder rettslig bindende.

Arbeidsgruppens vurdering er at dagens system i hovedsak fungerte godt så lenge Norsk RegnskapsStiftelse drev aktiv regelverksutvikling (dvs. frem til 2012 hvor Norsk RegnskapsStiftelse endret strategi, se NOU 2015: 10 kapittel 12.3 og denne utrednings kapittel 7.2). Årsaken til at

regelverksutviklingen stanset opp, ligger derfor ikke i et manglende hjemmelsgrunnlag for stiftelsens standarder.

Arbeidsgruppen har pekt på to eksempler på manglende etterlevelse av standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse. Disse eksemplene kan like gjerne ses på som manglende etterlevelse av regnskapslovens § 5-9a og § 5-19, som av standarder som ikke har en eksplisitt hjemmel. Innføring av rettslig bindende standarder vil utvilsom gi standardene høy formell legitimitet, men uten tilsyn eller mekanismer som kontrollerer hvorvidt standardene blir fulgt, vil det være usikkert om rettslig bindende standarder vil føre til bedre etterlevelse. Det gjelder særlig dersom standardene oppfattes som uforholdsmessig byrdefulle.

Sett i lys av at standarder uten et eksplisitt hjemmelsgrunnlag har fungert godt, ser arbeidsgruppen ikke behov for at regnskapsstandarder gis et eksplisitt hjemmelsgrunnlag. Arbeidsgruppen vil imidlertid se det som en fordel om Finansdepartementet klargjør sitt syn på regnskaps- og bokføringsstandarder i lovforarbeider eller liknende, for eksempel ved å slå fast at fastsatte standarder i utgangspunktet representerer god regnskapsskikk, og at det må foreligge tungtveiende grunner for å fravike en standard.

5.4 Vedlegg

5.4.1 Vedlegg 1: Kriteriene «skikk» og «god» i god regnskapsskikk

Den rettslige standarden god regnskapsskikk inneholder to kriterier: et kvalitetskriterium «god» og et utbredelseskriterium «skikk». I regnskapslovinnstillingen fra 1962 (side 73) tolkes «skikk» å være en etablert praksis som har vunnet aksept hos de regnskapspliktige. En tolkning av «skikk» som utbredelseskriterium, dvs. utbredt praksis og aksept hos de regnskapspliktige, synes også å ligge til grunn i redegjørelsen om god regnskapsskikk i NOU 1995: 30 side 28:

«Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk vil være retningsgivende for utviklingen av god regnskapsskikk. Det er imidlertid opp til praksis om en standard blir tilstrekkelig utbredt til at den kan karakteriseres som en skikk.»

Finansdepartementet støttet denne tolkningen av kriteriet «skikk» (Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5). Samtidig ble det presisert av departementet at krav om en viss utbredelse ikke var til hinder for at en uheldig, men utbredt praksis, kunne korrigeres ved at det ble utarbeidet regnskapsstandarder som var retningsvisende med hensyn til god regnskapsskikk: (Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5):

«Når god regnskapsskikk etableres gjennom (...) anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.»

Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 side 52) la til grunn en forståelse av «skikk» som lå nær den som ble uttalt av departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997-98):

«Standardenes legitimitet, som tradisjonelt har fulgt av den tilslutning de har fått i praksis, vil da kunne erstattes med standarder som har sin legitimitet fra den behandlingsmåte de er underlagt.»

I NOU 2003: 23 heter det videre at det endelige beviset for aksept er at en regnskapsmessig løsning er brukt konsekvent over lengre tid av et betydelig antall regnskapspliktige. På den måten konvergerer utbredelseskriteriet og akseptkriteriet. Men kriteriet om at de regnskapsmessige løsningene er akseptert, kan også sannsynliggjøres ved at disse løsningene nedfelles i en regnskapsstandard. Forutsatt en kvalitetsmessig god prosess ved fastsetting av regnskapsstandarder, for eksempel ved at utkast til standarder sendes på høring, vil kriteriet om utbredelse først melde seg i de tilfeller hvor det ikke foreligger en regnskapsstandard (NOU 2003: 23 s. 52–53).

Finansdepartementet (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)) hadde ikke merknader til Evalueringsutvalgets vurdering på dette punktet.

I tillegg til å være en utbredt eller akseptert regnskapsmessig løsning, må en regnskapsmessig løsning som anses som god regnskapsskikk også oppfylle et kvalitetskriterium «god». Det betyr at en regnskapsmessig løsning som er utbredt i praksis, ikke nødvendigvis gir uttrykk for god regnskapsskikk. Det er nærliggende å legge til grunn at en regnskapsmessig løsning som er fastsatt i regnskapsstandard gjennom en troverdig saksgang i et kompetent organ, representerer en kvalitetsmessig god løsning.

5.4.2 Vedlegg 2: Den rettslige statusen til norske regnskapsstandarder

Norske regnskapsstandarder er utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse.³⁷ I forarbeidene til regnskapsloven er det gjort flere vurderinger av regnskapsstandardenes formelle rettslige status. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5 ga departementet uttrykk for at regnskapsstandarder (av departementet omtalt som «anbefalinger til god regnskapsskikk») fastsatt for å endre en uheldig praksis må anses som god regnskapsskikk fra det tidspunktet standarden (anbefalingen) foreligger. Departementets uttalelse om at regnskapsstandarder fastsatt med sikte på å endre praksis skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for standarden, ble omtalt i brev av 29.4.1998 fra finansministeren til Stortingets finanskomité i forbindelse med stortingsbehandlingen av regnskapsloven. Finansministeren viste i brevet til at departementets vurdering ikke medførte noen overføring av forskriftskompetanse til Norsk RegnskapsStiftelse (NOU 2003: 23 side 51-52).

I NOU 2003: 23 ble det vurdert hvilken vekt regnskapsstandarder skal tillegges når det gjaldt å definere innholdet i god regnskapsskikk. Det ble uttalt at det kun var regnskapsstandarder som var direkte hjemlet i lov eller forskrift, som a priori var formelt rettslig bindende for den regnskapspliktige. Evalueringsutvalget antok derimot at en endelig regnskapsstandard normalt ville bli tillagt stor vekt dersom en domstol skulle vurdere om en regnskapsmessig løsning var å anse som god regnskapsskikk. Det ble også antatt at dette gjaldt i de tilfeller hvor standarden ikke hadde fått bred utbredelse i praksis (NOU 2003: 23 side 51).

Norsk RegnskapsStiftelse har redegjort for sitt syn når det gjelder hvilken autoritet norske regnskapsstandarder har (Regnskapsstandardstyrets årsrapport 2017 side 7). Norsk RegnskapsStiftelse skiller mellom endelig regnskapsstandard, foreløpig regnskapsstandard, høringsutkast, diskusjonsnotat og veiledning. Veiledninger, diskusjonsnotater eller høringsutkast angir anbefalinger, innspill og forslag til regnskapsmessige løsninger. Når det gjelder regnskapsmessige løsninger i foreløpige regnskapsstandarder, er disse løsninger som anbefales fulgt og sånn sett har status tilsvarende veiledninger. De løsninger som følger av endelig standard, skal etter Norsk RegnskapsStiftelses vurdering følges av de regnskapspliktige. Norsk RegnskapsStiftelse har imidlertid ikke en formell hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder.

³⁷ For en grundig gjennomgang av standardsettingen i Norge, vises det til NOU 2003: 23 kapittel 2.8 og NOU 2015: 10 kapittel 12.

Evalueringsutvalget deler Norsk RegnskapsStiftelses syn på at endelige regnskapsstandarder skal ha høy autoritet (NOU 2003: 23 side 53). Ved at disse standardene har høy status, vil det også være mulig å endre regnskapspraksis fra det tidspunktet hvor standarden får virkning og ikke først når standardens løsninger har fått bred utbredelse blant de regnskapspliktige. Om dette sier Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 side 53):

«Utvalget mener at de endelige standarder som fastsettes av et standardsettende organ bør ha en særlig høy autoritet fra det tidspunkt de fastsettes. Utvalget mener også at det er et behov for å kunne påvirke regnskapsutviklingen gjennom standarder uten at standardene nødvendigvis har fått en påviselig tilslutning i regnskapspraksis. Gjennom utvalgets forslag til sammensetning av det standardsettende organ, med en bred representasjon fra de regnskapsfaglige miljøer og med medvirkning fra de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, herunder offentlige myndigheter, bør en ha god sikkerhet for at den vedtatte standard er velegnet i praksis.»

Videre uttaler Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23 side 53) at «[d]ersom en ny standard bryter med en utbredt regnskapspraksis, bør den nye regnskapsstandard gis gjennomslag. Dette bygges på den saksbehandlingen standarden er undergitt, sett i sammenheng med disse forarbeiders beskrivelse og intensjonen med bruken av regnskapsstandardene. Dette vil forsterke mulighetene til å påvirke innholdet i kravet til god regnskapsskikk.» Finansdepartementet (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)) hadde ikke merknader til Evalueringsutvalgets vurdering på dette punktet.

I NOU 2015: 10 ble mange av argumentene til Evalueringsutvalget gjentatt. Lovutvalget (2014) synes i det alt vesentligste å støtte Evalueringsutvalgets vurdering av regnskapsstandardenes formelle rettslige status (NOU 2015: 10 side 347-348). Som et ledd i arbeidet med å utrede ny regnskapslov i 2015, foretok professor Hans Robert Schwencke en gjennomgang av domstolenes tolkning av god regnskapsskikk (se NOU 2015: 10 vedlegg 1). I utredningen ble det lagt vekt på rettsavgjørelser fra Høyesterett. Av hans utredning følger det at domstolene sjelden vurderer om og i hvilken grad regnskapsstandarder gir uttrykk for god regnskapsskikk. I de tilfellene en rettsavgjørelse har vist til regnskapsstandarder, er det normalt ikke lagt vekt på om regnskapsstandardene har status som endelig standard, foreløpig standard eller høringsutkast (NOU 2015: 10 side 421). Det er uklart hvordan dette skal forstås. En mulig tolkning er at domstolene mener at en regnskapsstandard, uavhengig av status, gir uttrykk for god regnskapsskikk. Forklaringen kan også være at de fleste av de rettsavgjørelsene som ble vurdert av Schwencke, i liten grad gjaldt spørsmålet om innholdet i god regnskapsskikk. Langt de fleste av rettsavgjørelsene som ble vurdert, gjaldt sivile skattesaker hvor regnskapsstandarder ble brukt som en av flere rettskilder ved tolkning av skattebestemmelser. Av den grunn ble kanskje ikke spørsmålet om i hvilken grad standardene gir uttrykk for god regnskapsskikk, satt på spissen.

6 Organisering av standardsettingen

Dette kapitlet svarer på følgende punkt i mandatet:

«Utrede mulige alternative måter å organisere arbeidet med standardsetting for regnskapspliktige etter regnskapsloven. Gruppen skal som et minimum vurdere fordeler og ulemper dersom standardsetteren er et offentlig organ, en privat organisasjon eller en privat organisasjon med mulighet for statlig overstyring. Utredningen skal også omfatte representasjon, oppnevning og styringsstruktur for de ulike alternativene.»

Staten kan øve innflytelse over en standardsetter på flere måter. Et alternativ er *overstyring*, hvilket innebærer at staten kan sette til side et vedtak eller en standard som standardsetteren har fastsatt. Et annet alternativ er *kontroll* over aktivitetene som utføres, for eksempel ved at statens representanter utgjør et flertall i styret. Et tredje alternativ er *deltakelse*, dvs. at staten medvirker i arbeidet til standardsetteren og er involvert, men uten at staten har kontroll. Dette kan for eksempel skje ved at staten har et mindretall av styrerepresentantene. Et fjerde alternativ er *observasjon*, dvs. at staten har en eller flere medlemmer i styret som ikke har stemmerett. Det kan også tenkes at staten oppnår innflytelse/kontroll gjennom finansiering med betingelser, men en slik innflytelse/kontroll vil ikke være en like sikker metode som de fire nevnte, fordi standardsetteren vil ha muligheter til å jobbe for privat finansiering.

Kapitlet har følgende oppbygning: Kapittel 6.1 redegjør for fordeler og ulemper ved privat og offentlig standardsetting. Vurderingene av fordeler og ulemper knyttes til følgende stikkord: tilgang til faglig kompetanse, regulatorisk effektivitet, legitimitet, kontroll, ansvar, åpenhet og rettfærdig reguleringsprosess. I kapittel 6.2 presenteres tre hovedgrupper av organisasjonsmodeller hvor hver hovedgruppe har to eller tre varianter. Hovedgruppene er statlig standardsetting, privat standardsetting og privat standardsetting med statlig overstyring eller medvirkning. Mange spørsmål knyttet til standardsetterens organer, oppnevning, funksjonstid for medlemmer mv. drøftes i kapittel 6.3. Diskusjonen i kapitlene 6.1, 6.2 og 6.3 skjer med utgangspunkt i at en standardsetter skal drive regelverksutvikling på regnskaps- og bokføringsområdet. Utviklingen innen bærekraftsrapportering går raskt, og det kan bli aktuelt med en norsk standardsetter på bærekraftsområdet. Dette tas opp i kapittel 6.4. Arbeidsgruppens anbefalinger om organiseringen av standardsetteren gis i kapittel 6.5. I to vedlegg til kapitlet redegjøres det hvorfor regulering av regnskapsproduksjon er nødvendig (kapittel 6.6.1) og kjennetegn ved kvalitetsmessig god regulering (kapittel 6.6.2).

Organisering av standardsetteren har betydning for andre spørsmål som tas opp andre steder i utredningen, for eksempel om standardene skal være rettslig bindende (for eksempel ha forskriftstatus eller lignende, se kapittel 5), hvilke oppgaver standardsetteren skal ivareta og hvordan den skal finansieres (se kapittel 7). Selv om spørsmålene henger sammen, forsøker arbeidsgruppen i dette kapitlet å reddykke diskusjonen, slik at fordeler og ulemper knyttes til selve organiseringen.

6.1 Fordeler og ulemper ved privat og offentlig standardsetting

I reguleringslitteraturen vil privat standardsetting utgjøre en del av et større reguleringsinitiativ som omtales som kollektiv selvregulering eller privatsektorregulering (Ogus 1995, Black 1996, Balwin, Cave og Lodge kapittel 8).³⁸ Denne betraktes gjerne som en motsats til statlig regulering, ofte da forstått som regulering i lov. I praksis vil staten kunne ha ulik grad av kontroll over, involvering i og innflytelse på kollektive selvreguleringsinitiativer (Page 1986, Black 1996). For å kunne vurdere om standardsetteren skal organiseres som en statlig standardsetter, privat standardsetter eller en privat standardsetter med statlig overstyring, er det nyttig å trekke inn denne litteraturen (for en oversikt, se Balwin, Cave og Lodge 2012 kapittel 8). Her pekes det på en rekke argumenter for eller mot selvregulering og dermed privat standardsetting. Forhold som det pekes på, og som anses som kilder til argumenter for eller mot privat standardsetter, er:

- Faglig kompetanse
- Effektiv regulering
- Legitimitet
- Kontroll og ansvar

³⁸ I reguleringslitteraturen skilles det mellom «spesification (or design) standards», «performance (or output) standards» og «target (or outcome) standards». Se for eksempel Balwin, Cave og Lodge (2012 kapittel 14).

- Åpen og rettferdig reguleringsprosess

Arbeidsgruppen knytter diskusjonen for og imot privat eller offentlig standardsetter opp mot disse punktene.

Et forhold som reguleringslitteraturen ikke berører direkte, men som også har relevans, er i hvilken grad staten har interesse av å involvere seg i standardsettingen. I land hvor det er tettere kobling mellom finansregnskapet og skatteregnskapet er staten tyngre involvert i, og har i større grad kontroll over arbeidet med å utvikle og fastsette regnskapsstandarder. Dette ser vi i land som Sverige og Frankrike, hvor det er en tydelig kobling mellom finans- og skatteregnskap. Disse landene har statlige organer som fastsetter regnskapsstandarder, henholdsvis Bokföringsnämnden i Sverige og Autorité des Normes Comptables (ANC) i Frankrike. I Norge er det svak kobling mellom finansregnskap og skatteregnskap ettersom disse utarbeides med utgangspunkt i to separate lover, henholdsvis regnskapsloven og skatteloven. Det kan isolert sett redusere statens behov for å involvere seg i standardsettingen, men som arbeidsgruppen diskuterer i kapittel 7.5.1 har regnskapsinformasjon stor samfunnsmessig betydning, og det er mange argumenter som taler for at staten bør sikre at regnskapsregelverket er hensiktsmessig og forsvarlig utformet.

På bokføringsområdet er grunnlaget for statens interesse tydeligere, fordi bokføringsreglene og tilhørende standarder danner grunnlag for all pliktig rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene fra bokføringspliktige, herunder innrapportering av grunnlaget for beregning av inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Bokføringsplikten gjelder langt flere foretak, organisasjoner og foreninger mv. enn de som omfattes av regnskapsplikten. På bokføringsområdet er det derfor naturlig at staten, gjennom blant annet Skattedirektoratet, har engasjert seg i utvikling og fastsetting av bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringskikk.

6.1.1 Faglig kompetanse

Regnskapsfaget er et profesjonsfag som krever praksisforståelse. Dette handler om mer enn bare praksisnærhet, som gir forståelse av hva som må reguleres. Det er også nødvendig med erfaring med praktiske regnskapsfaglige problemstillinger, for eksempel i forbindelse med utøvelse av skjønn. Dette fordrer at standardsettingen trekker veksler på fagspesialister. Et annet argument som peker i retning av privat standardsetter, er at standardene ofte er av faglig teknisk art, og at de derfor ikke har den store samfunnsmessige og politiske interesse. Fagspesialistene må naturlig nok ha nærhet til de problemstillingene som skal reguleres, og det er derfor behov for å hente kompetanse fra praksis. Dette kan skje ved at representanter fra praksis, for eksempel regnskapspliktige, revisorer, regnskapsførere og regnskapsbrukere, har verv eller engasjement i standardsetteren og/eller ved at standardsetteren, for eksempel i form av en fast stab, har utstrakt kontakt med representanter fra praksis.

En påstand som reguleringslitteraturen trekker frem til fordel for privat standardsetting (og kollektiv selvregulering generelt), er at en privat standardsetter normalt vil ha lettere tilgang på denne kompetansen gjennom nettopp sin nærhet til praksis (Ogus 1995). Et statlig organ for eksempel i form av et direktorat, vil kunne kjøpe inn denne kompetansen, for eksempel gjennom tilsetninger, men dette vil betinge at staten er villig til å bruke tilstrekkelige ressurser til å sørge for konkurransedyktige lønns- og arbeidsvilkår. I NOU 2015: 10 uttrykkes det bekymring for om en statlig standardsetter, i form av et direktorat, vil kunne rekruttere personer med høy regnskapsfaglig kompetanse. På side 373 i utredningen heter det at:

«[e]n forutsetning for en god virkemåte er at styret og sekretariatet [standardsetteren] bemannes med høy regnskapsfaglig kompetanse. Det kan man selvsagt få til ved å gjøre

arbeidsvilkårene tilstrekkelig attraktive, og ved å legge til rette for at ansettelse eller verv i organet blir karrierefremmende. Her er det imidlertid mange usikkerhetspunkter».

I Norge har staten klart å etablere og beholde sterke fagmiljøer innen regnskap og revisjon (Finanstilsynet), skatt og avgift (Skattedirektoratet) og offentlig økonomistyring (Direktoratet for økonomistyring). Finanstilsynet og Skattedirektoratet er begge organisert som direktorater underlagt Finansdepartementet. Det at både Finanstilsynet og Skattedirektoratet har klart å etablere og beholde sterke fagmiljøer innenfor de nevnte fagområdene, tilsier at det skal være mulig for et departement eller direktorat å tiltrekke seg personer med høy regnskapsfaglig kompetanse. Finanstilsynet og Skattedirektoratet har erfaring med fastsetting av forskrifter, rundskriv, meldinger mv., men ikke erfaring med standardsetting. Dersom for eksempel standardsettingen innen regnskap legges til Finanstilsynet, kan dette forde nyttilsetninger, dels for å øke kapasiteten og dels fordi det kan kreves større kompetanse innen god regnskapskikk for små og mellomstore foretak enn den Finanstilsynet muligens har i dag. Legges arbeidet med standardsetting på bokføringsområdet til Skatteetaten, bør det også vurderes om det krever tilførsel av ressurser og kompetanse.

Privat standardsetting vil naturlig medføre at sterke private kompetansemiljøer deltar i arbeidet. Det er også rimelig å anta at sterke private kompetansemiljøer vil ønske seg representert dersom standardsetter har statlig og privat deltakelse. Det har vært lang tradisjon for at private kompetansemiljøer har engasjert seg tungt i standardsettingen i Norge. De viktigste aktørene i arbeidet med å utvikle og fastsette standarder i regi av Norsk RegnskapsStiftelse har vært de store revisjonsselskapene, Den norske Revisorforening og Regnskap Norge.

6.1.2 Effektiv regulering

Reguleringslitteraturen trekker gjerne frem at privat standardsetting bedre ivaretar hensynet til regulatorisk effektivitet. Den store graden av nærhet som etableres mellom standardsetter og praksisfeltet som reguleres når standardsettingen skjer i privat regi, vil kunne bidra til at standardsetter får oppdatert kunnskap om hva som bør reguleres (hvilke problemstillinger som er aktuelle), samtidig som den har kunnskap om hvilket reguleringsomfang og -nivå som praksisfeltet anser som rimelig (Balwin, Cave og Lodge 2012). Det at standardens krav anses som rimelige og forståelige for de som er underlagt reguleringen, vil kunne gi bedre etterlevelse. Som påpekt over, vil praksisnærhet i noen grad kunne oppnås også med en statlig standardsetter dersom det åpnes for bred representasjon av både statlige og private aktører, forutsatt privat interesse for slik representasjon.

Stor nærhet til de (det) som skal reguleres, kan også være en trussel mot at standardsetteren skal kunne evne å ivareta et bredere samfunnsoppdrag («public interest»-perspektivet). Stor nærhet til praksis og sterke koblinger til sentrale aktører i praksis, øker risikoen for at standardsetteren ivaretar særinteresser fremfor allmenne samfunnsinteresser. Denne risikoen kan føre til lavere tillit til standardsetteren, og kan også føre til suboptimal regulering dersom standardsetteren opptrer på en måte som ikke ivaretar samfunnsinteresser (Balwin, Cave og Lodge 2012).

Det at aktørene som deltar i standardsettingen har ulike og i noen tilfeller kryssende interesser, kan tenkes å føre til handlingslammelse (Bratton 2007, Schmidt 2002). I reguleringslitteraturen argumenteres det for at en statlig standardsetter i mange sammenhenger vil være bedre egnet til å balansere ulike interesser enn en privat standardsetter, forutsatt at standardsettingen er en prioritert oppgave for staten. I de tilfeller hvor det ikke er særinteresser, men heller faglig uenighet som er årsak til handlingslammelsen, vil ikke nødvendigvis en statlig standardsetter være bedre egnet til å komme opp med en faglig omforent løsning. Men en statlig kontrollert standardsetter vil kunne bli instruert av staten til å fastsette en regulering slik at det ikke oppstår regulatoriske vakuumer.

Norsk RegnskapsStiftelse har nytt høy tillit fra statlige myndigheter og fra det regnskapsfaglige miljøet. I tidligere lovutredninger har det vært vist til at standardsettingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt, at standardene har fått bred aksept i praksis og at standardsettingen har skjedd på en kostnadseffektiv og smidig måte, uten vesentlige kostnader for staten (NOU 2003: 23 punkt 19.4). Finansdepartementet har også sluttet seg til denne vurderingen. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 5.5 heter det blant annet: «Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt, og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse.» Det er derfor lite som tyder på at standardsettingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse har vært preget av særinteresser. Arbeidsgruppen er kun kjent med to eksempler hvor stiftelsen ikke kom frem til omforente løsninger. I begge eksemplene kom motstanden mot forslagene fra samme bransje, men bransjerepresentantene hadde ulikt syn. De to eksemplene er omtalt i NOU 2015:10. I eksemplet med konserninterne transaksjoner endte motstanden mot stiftelsens forslag til standard i at det ikke ble noen standard. I eksemplet med sikring ble det vedtatt en standard, men motstanden mot forslaget til standard gjorde at punktet som forårsaket motstanden ble tatt ut. Det har som konsekvens at den endelige standarden ikke forholder seg til hvorvidt sikring er pliktig eller ikke, selv om regnskapsloven § 4-6 første ledd nr. 5 lyder «Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode». De to eksemplene er beskrevet som følger i NOU 2015: 10 (side 356):

«På noen punkter har imidlertid arbeidet med å formulere en operativ regnskapsregulering gått tyngre. To eksempler skal nevnes her: Regnskapsføring av konserninterne omorganiseringer, og regnskapsføring av sikring. De to sakene er eksempler på områder hvor Norsk RegnskapsStiftelse ikke har lyktes med å regulere et problemområde på grunn av uenighet i fagmiljøet.

På bakgrunn av forarbeidenes omtale av kontinuitetsgjennomskjæring (se bl.a. omtale i kapittel 5.4 ovenfor) var det naturlig at Norsk RegnskapsStiftelse satte seg som mål å forklare bruken av transaksjonsprinsippet ved konserninterne omorganiseringer. Diskusjonsnotatet om regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern ble utgitt i 2000. Norsk RegnskapsStiftelse forsøkte i 2006 å ta dette videre til en standard ved å utgi et høringsutkast. Dette høringsutkastet møtte så stor motstand at Norsk RegnskapsStiftelse besluttet å trekke det tilbake. Motstanden hadde sammenheng med at høringsinstansene, og da særlig de store revisjonsselskapene som har representanter i RSS, hadde ulike syn på innholdet i transaksjonsprinsippet. Dette resulterte i at det ikke finnes noen autoritativ veiledning for når omorganiseringer skal regnskapsføres til henholdsvis kontinuitet eller virkelig verdi. Norsk RegnskapsStiftelse tok opp situasjonen i brev til Finansdepartementet og Skattedirektoratet av 22. september 2008. Her uttaler Norsk RegnskapsStiftelse at om Finansdepartementet finner at en presisering i lov av dette problemområdet er hensiktsmessig, så vil Norsk RegnskapsStiftelse ønske dette velkommen. Norsk RegnskapsStiftelse uttaler vilje til å ta initiativ til nye forsøk på å utvikle god regnskapsskikk på området. Så har ikke skjedd, og heller ikke er området blitt regulert i lov. Det hører med til bildet at regnskapsføring av omorganiseringer er et problematisk og i stor grad også et uregulert område i regnskapsregimer som Norsk RegnskapsStiftelse kan hente kunnskap fra.

Norsk RegnskapsStiftelse har utarbeidet en standard (NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser) om regnskapsføring av sikring. Standarden regulerer imidlertid ikke forholdet til regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5. Det følger av denne bestemmelsen at ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode. Et høringsutkast fra mai 2008 foreslo pliktig

regnskapsføring av sikring etter standardens spesielle regler for kontantstrøm- eller virkelig verdi-sikring, og en foreløpig standard som reflekterte at økonomisk sikring krever regnskapsføring som sikring, ble vedtatt av RSS 28. august 2009. I etterkant av vedtaket fremmet to revisjonsselskaper som har representanter i RSS, innvendinger mot at standarden hadde plikt til regnskapsføring av sikring (slik plikt følger ikke av IFRS). Det medførte ny behandling av den vedtatte standarden, og det ble inngått et kompromiss som innebar at standardens formuleringer om pliktig eller frivillig regnskapsføring av sikring ble tatt helt ut. Status på dette er med andre ord at Norsk RegnskapsStiftelse har publisert en oppskrift på regnskapsføring av sikring, men at en ikke uttaler seg om denne må følges når det foreligger en økonomisk sikring.» (NOU 2015: 10 side 356)

Videre uttaler utvalget at manglende regulering er:

«... uheldig både på grunn av redusert sammenlignbarhet, og fordi manglende regnskapsregulering kan gi grunnlag for uønskede tilpasninger. Manglende klarhet på sikringsområdet gir også redusert sammenlignbarhet av de regnskapsresultater som presenteres. Norsk RegnskapsStiftelse manglende evne til å fatte entydige beslutninger i disse sakene kan indikere at organisasjonen ikke har en struktur som kan skjære gjennom kryssende interesser hos medlemmene. Det hører imidlertid med i en helhetlig vurdering av Norsk RegnskapsStiftelses håndtering av disse spørsmålene at både omorganiseringer og sikring er områder som andre standardsettere har strevet med reguleringen av.» (NOU 2015: 10 side 359)

Regnskapsføring av konserninterne omorganiseringer og sikring er krevende å regulere. For eksempel har ikke IASB utgitt en standard om konserninterne transaksjoner,³⁹ og i standardene om sikring (IFRS 9 og IAS 39) er det mulig for foretakene å velge seg inn/ut av kravet om sikringsbokføring ved å dokumentere eller unnlate å dokumentere sikringsforholdet (til forskjell fra den norske regnskapsloven er det ingen regler innen IFRS som krever at gevinster og tap ved sikring skal resultatføres i samme periode). Det er uklart om en statlig organisert standardsetter under de rådende omstendighetene hadde lyktes i å gjennomføre effektiv regulering på området. Når organiseringen av en fremtidig standardsetter skal utredes, bør det vurderes å utforme organiseringen og styringsstrukturen slik at ikke enkelte interessenter kan stoppe prosessen.

Ved endringer i IFRS-regelverket må det vurderes om det må gjøres endringer i forskriften om forenklet IFRS.⁴⁰ I en lang periode ble forskriften ikke ajourført til tross for vesentlige endringer i IFRS. For næringslivet var manglende ajourføring utfordrende, blant annet fordi reglene om inntektsføring, leieavtaler og finansielle instrumenter i IFRS ble endret uten at det ble vurdert og gjennomført hensiktsmessige endringer i forskriften om forenklet IFRS ut fra relevante kostnad-/nytteavveininger og for å rette opp utdaterte henvisninger. Norsk RegnskapsStiftelse henvendte seg gjentatte ganger til Finansdepartementet med henstilling om å oppdatere forskriften om forenklet IFRS, men arbeidet med å ajourføre forskriften ble ikke prioritert. Den private standardsetterens nærhet til praksis, og kunnskap om problemene som manglende ajourføring skaper, ville gitt sterke insentiver til å holde forskriften a jour med endringer i IFRS som krever endringer i forskriften. Finanstilsynet overtok ansvaret for oppdateringene av forskriften om forenklet IFRS i 2021, hvilket kan føre til at forskriften raskere ajourføres enn tilfelle var når forskriften skulle oppdateres av Finansdepartementet. Det bør likevel vurderes om ansvaret for ajourhold av forskriften om forenklet

³⁹ IASB har hatt dette temaet på agendaen siden 2007. Prosjektet ble revitalisert i 2012, og i 2020 publiserte IASB et diskusjonsnotat med tittel «Business Combinations under Common Control».

⁴⁰ Forskrift 7.2.2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

IFRS skal bli lagt til den fremtidige standardsetteren, eventuelt etter at forskriften er omgjort til en regnskapsstandard.

Effektiv regulering handler ikke bare om stor nærhet mellom standardsetter og praksisfelt, men også om at reguleringen blir etterlevd. Standarder med krav som anses som rimelige for dem som er underlagt reguleringen, vil kunne gi bedre etterlevelse, mens krav som anses som uforholdsmessig byrdefulle risikerer å bli ignorert. Norsk RegnskapsStiftelse har, som nevnt over, utarbeidet standarder som har hatt høy legitimitet og som i hovedsak blir fulgt. Gjennom intervjuer med tidligere medlemmer i Norsk RegnskapsStiftelses organer ble det av enkelte intervjuobjekter gitt uttrykk for at etterlevelsen av standardene kan ha falt over tid. Det ble pekt på flere mulige årsaker, blant annet manglende ajourhold. Det ble også fremholdt at medlemmene i Regnskapsstandardstyret kan ha mindre gjennomslagskraft i sine egne organisasjoner (se neste avsnitt). Arbeidsgruppen er ikke kjent med at det er gjort systematiske undersøkelser av om at etterlevelsen av standardene er blitt redusert.

Inntil 2005 utarbeidet Norsk RegnskapsStiftelse også standarder som ble fulgt av børsnoterte foretak. Fra og med 2005 er børsnoterte foretak forpliktet til å utarbeide konsernregnskapet etter IFRS, og fra og med 2011 gjelder plikten også børsnoterte foretak som ikke utarbeidet konsernregnskap. Så lenge de norske regnskapsstandardene også gjaldt for børsnoterte foretak, ble standardsettingen viet stor oppmerksomhet fra de ledende regnskapsmiljøene i Norge – fra Oslo Børs, fra de børsnoterte foretakene, fra de store revisjonsselskapene og fra brukermiljøene. Medlemmene i Regnskapsstandardstyret hadde høy regnskapsfaglig kompetanse og var tilsatt høyt i egen organisasjon, noe som gjorde at vedtatte standarder nærmest fikk umiddelbart gjennomslag. Fra og med 2005 var ikke lenger standardene av samme interesse for Oslo Børs og de børsnoterte foretakene. Over tid skjedde det også endringer i hvem som representerte de store revisjonsselskapene i Regnskapsstandardstyret – fra å ha representanter fra ledelsen i de organisasjonene de var tilsatt i, og dermed både bredere og tyngre kompetanse, til representanter med smalere og mer spesialisert kompetanse, typisk tilsatt i fagavdelinger i revisjonsselskapene og i rapporteringsfunksjoner hos regnskapsprodusentene.

Fra og med 2012 endret Norsk RegnskapsStiftelse strategien for regnskapsstandardsetting. I stedet for enkeltstandarder, skulle det nå utarbeides en samlestandard basert på IFRS for SMEs innenfor de rammene som fulgte av regnskapsloven. Bakgrunnen er nærmere omtalt i kapittel 7.2. Strategien førte til at stiftelsens ressurser ble brukt på å utarbeide en norsk versjon av IFRS for SMEs og at arbeidet med å vedlikeholde eksisterende standarder stanset opp (for eksempel ble foreløpige standarder ikke omgjort til endelige standarder i samsvar med Norsk RegnskapsStiftelses vedtekter, se kapittel 5.1.3 og NOU 2015: 10 kapittel 12.3.3). Arbeidet i stiftelsen resulterte i et høringsutkast til norsk standard basert på IFRS for SMEs i 2014. Regnskapslovutvalget 2014 foreslo en ny regnskapslov som var tilpasset IFRS for SMEs, men på grunn av manglende avklaring av Regnskapslovutvalgets forslag om å tilpasse regnskapsloven til IFRS for SMEs, innstilte Norsk RegnskapsStiftelse arbeidet med standarden basert på IFRS for SMEs. Den manglende avklaringen skapte usikkerhet om hvordan regnskapslovgivningen ville utvikle seg. Av den grunn ble heller ikke arbeidet med å ajourføre eksisterende standarder gjenopptatt fordi ajourføringen ville ha lite for seg dersom Regnskapslovutvalgets forslag om en lovgivning tilpasset IFRS for SMEs ble fulgt opp. I Prop. 66 LS (2020-2021) ble rammene for standardsettingen avklart, men avklaringen kom på et tidspunkt hvor Norsk RegnskapsStiftelse ikke lenger hadde økonomiske ressurser til å drive standardsettingsarbeid. Dette innebærer at de standardene som nå gjelder, i liten (eller ingen) grad har blitt oppdatert etter 2012 og enkelte av dem har ikke blitt oppdatert på 15 år, til tross for at det er stort behov for

oppdatering. For eksempel gjelder dette NRS(F) *Resultatskatt*, som fortsatt viser til skattebestemmelse som gjaldt før skattereformen i 2004-2006.

Effektiv regulering forutsetter både kunnskap og ressurser, uavhengig av om standardsetteren er privat, statlig eller organisert som en hybrid av privat og statlig standardsetter. Erfaringene i Norge de senere årene viser at det vil gå utover reguleringsarbeidet dersom ressursene ikke er til stede (jf. eksemplet med Norsk RegnskapsStiftelse) eller arbeidet ikke blir tilstrekkelig prioritert (jf. eksempelet med forskriften om forenklet IFRS).

6.1.3 Legitimitet, ansvar og kontroll

En privat standardsetter vil i sin reneste form være uavhengig av statlige myndigheter, den er ikke underlagt statlig kontroll, den har ikke tilrettelagt for statlig deltakelse og mottar ikke statlig finansiering. En frikobling fra statlige myndigheter kan påvirke legitimiteten til standardsetteren. Dersom standardsettingen gjelder et avgrenset område og kun berører representerte grupper, kan et rent privat initiativ fungere hensiktsmessig, men en slik organisering er mer problematisk dersom standardsetteren skal virke som en allmenn regelfastsetter (Ogus 1995). Det er ganske enkelt vanskeligere å argumentere for at samfunnets interesser som helhet er ivaretatt på en god måte når staten ikke er involvert i reguleringsarbeidet. En av statens grunnleggende oppgaver er nettopp å ivareta samfunnets interesser.

Legitimitet handler om mer enn formell legitimitet. Legitimitet i vid forstand er nært knyttet til tillit. I relasjon til standardsetting handler dette i stor grad om at standardsetteren ivaretar samfunnsinteresser snarere enn særinteresser, dvs. at den sørger for kvalitetsmessig, god regulering sett fra et samfunnsperspektiv. Slik tillit kan oppnås ved at standardsetteren sørger for åpenhet og bred involvering i standardsettingen og at den underkaster seg kontroll av og rapportering til statlig myndighet. Den formelle legitimiteten handler om at standardsetteren har fått et rettslig hjemlet mandat til å fastsette standarder, og om disse standardene anses som rettslig bindende. Formell legitimitet kan oppnås på ulike måter, for eksempel ved at det i lov gis hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder (se kapittel 5.2.2). Formell legitimitet, og legitimitet i mer generell forstand, er også nært knyttet til involvering og kontroll fra statens side.

Norsk RegnskapsStiftelse fastsetter regnskapsstandarder på privat initiativ uten at det er gitt en formell hjemmel fra statlig myndighet til å fastsette regnskapsstandarder. Selv om Finansdepartementet ved flere anledninger har anerkjent det standardsettingsarbeidet som Norsk RegnskapsStiftelse gjør (for eksempel Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) side 153), vil mangelen på et klart mandat fra staten isolert sett kunne bidra til å svekke legitimiteten til disse regnskapsstandardene. Norsk RegnskapsStiftelse er heller ikke underlagt kontroll av staten, og må derfor heller ikke stå ansvarlig overfor statlige myndigheter.

Til tross for dette har Norsk RegnskapsStiftelse utarbeidet standarder som har hatt høy legitimitet og som har blitt etterlevd. Grunnen til dette synes å være at stiftelsen har hatt høy regnskapsfaglig kompetanse og vist seg som en effektiv standardsetter. Det skal tilføyes at arbeidsgruppens intervjuer med tidligere medlemmer av Norsk RegnskapsStiftelse viser at enkelte intervjuobjekter gir uttrykk for at graden av etterlevelse kan ha falt over tid. Som nevnt over, er arbeidsgruppen ikke kjent med systematiske undersøkelser av spørsmålet om etterlevelsen har avtatt.

6.1.4 Åpen og rettferdig reguleringsprosess

En ofte uttalt kritikk mot kollektiv selvregulering generelt og privat standardsetting spesielt, er at selve reguleringsprosessen oppleves som lite åpen, transparent og rettferdig (Balwin, Cave og Lodge 2012). Denne kritikken kan unngås dersom standardsetteren er organisert slik at den sørger for bred

representasjon av ulike aktører som berøres av reguleringen, ved at det sikres åpenhet rundt prosessen frem til endelige standarder,⁴¹ ved at valgte løsninger for regulering i standardene begrunnes, og ved at det gis reell mulighet for å kunne påvirke de løsningene som til slutt nedfelles i standardene. En åpen og inkluderende prosess vil bidra til å sikre en hensiktsmessig og forholdsmessig regulering som kan forventes å ha høy legitimitet.

Norsk RegnskapsStiftelse legger alle nye standarder og vesentlige endringer i standarder ut til åpen høring, slik at alle som er berørt eller på annen måte interessert, kan avgi høringssvar. Sakslister og møtedokumenter er ikke tilgjengelige for andre enn dem som er direkte involvert i standardsettingen (medlemmer, observatører og sekretariat). Møteprotokoller blir publisert etter at de er godkjent av Regnskapsstandardstyret. Regnskapsstandardstyret kan i særlige tilfeller avgjøre at styremøter skal være åpne hvor det gis rimelig mulighet for allmennheten til å delta som tilhører, jf. vedtektene, men dette har ikke vært praktisert. Som ledd i å sikre legitimitet til en fremtidig privat standardsetter, bør større grad av åpenhet vurderes, for eksempel ved at sakslister og møtedokumenter er tilgjengelige for allmennheten og at møtene som hovedregel er offentlig tilgjengelige. Utviklingen de senere årene viser at digitale møter og digital møtedeltakelse er et godt alternativ til fysiske møter.

Hensynet til åpenhet, herunder åpne møter, bør imidlertid balanseres mot hensynet om fri meningsutveksling. Det vil være ulike syn blant medlemmer i standardsetterens styre og eventuelle fagorgan(-er), og oppfatninger og standpunkter kan påvirkes gjennom diskusjoner og endres over tid. Dersom åpne møter demper den frie, faglige meningsutvekslingen som er nødvendig for å komme frem til en hensiktsmessig løsning som alle eller et flertall kan stille seg bak, er det uheldig. Det er også en negativ konsekvens dersom åpne møter skulle bidra til å flytte diskusjoner til andre fora.

6.2 Statlig eller privat standardsetter – ulike modeller

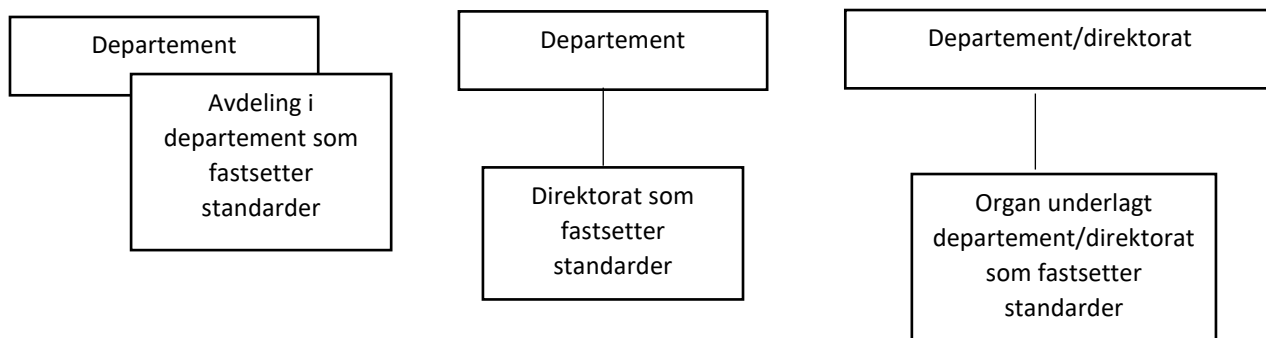
6.2.1 Statlig standardsetter

En statlig standardsetter er etter arbeidsgruppens oppfatning en standardsetter under statlig kontroll. En slik standardsetter kan organiseres på ulike måter. For eksempel kan Finansdepartementet ivareta funksjonen som standardsetter, departementet kan delegere standardsettingen til et direktorat eller det kan opprettes en standardsetter direkte underlagt et departement eller et direktorat. En slik organisering av standardsetteren vil innebære at utvikling og fastsetting av standarder er underlagt statlige myndigheter, og standardsetteren vil ha formell legitimitet gjennom sin organisatoriske plassering. Standardene som fastsettes kan for eksempel være rettslig bindende i form av forskrift, de kan være fastsatt med hjemmel i en rettslig standard som god regnskapskikk eller de kan være retningslinjer/ikke-bindende standarder/veiledninger/uttalelser. Dersom standardene fastsettes som forskrifter, vil forvaltningslovens regler for fastsetting av forskrifter gjelde. Standardsetteren vil også kunne gjøres konstitusjonelt ansvarlig for sin virksomhet.

Som nevnt over, vil det være fordeler og ulemper ved en statlig standardsetter. En fordel er at standardsetteren vil ha en udiskutabel formell (rettslig) legitimitet for reguleringsarbeidet. Det kan også argumenteres for at en statlig standardsetter er bedre enn en privat standardsetter til å ivareta samfunnsmessige interesser. Samtidig er det en viss risiko for at standardsettingen kan bli påvirket av politiske hensyn heller enn faglige hensyn. Et siste forhold som har blitt nevnt tidligere, er at en statlig standardsetter kan ha større utfordringer enn en privat standardsetter når det gjelder å oppnå tilstrekkelig nærhet til praksis. Arbeidsgruppen har vurdert tre alternativer, se Figur 6-1.

⁴¹ For eksempel i forkant av at arbeidet med en standard tar til (strategifase), underveis i arbeidet med en standard (åpne møter mv.) og i konklusjonsfasen for en standard (åpen høring mv.).

Figur 6-1 Statlig standardsetter – illustrasjon av ulike modeller



Departementet som standardsetter

Dersom departementet ivaretar funksjonen som standardsetter, kan en variant være at utvikling og fastsetting av standarder utføres av fast, tilsatte tjenestepersoner som enten har dette som dedikert oppgave eller som en del av flere (mange) oppgaver. En slik organisering vil innebære at alle kostnader ved standardsettingen dekkes av staten. Dersom det ikke tilføyes ressurser øremerket til standardsetting, er det en risiko for at standardsettingen blir nedprioritert til fordel for andre og mer presserende oppgaver. Eksemplet med den manglende oppdateringen av forskriften om forenklet IFRS er en illustrasjon på problemer som kan oppstå om arbeidet ikke blir prioritert.

Fagdirektorat som standardsetter

Dersom departementet delegerer ansvaret for standardsettingen til et relevant fagdirektorat, vil dette direktoratet trolig være bedre egnet enn departementet til å ivareta standardsettingen. Årsaken er at direktoratene normalt sitter med fagspesialister på de områdene som direktoratet har som ansvarsområde.

På det regnskapsrettslige området vil trolig Finanstilsynet være det direktoratet som er mest nærliggende til å kunne ivareta en funksjon som statlig regnskapsstandardsetter. Finanstilsynet har allerede høy regnskapsfaglig kompetanse på IFRS som følge av tilsynets arbeid med kontroll av konsernregnskapet i børsnoterte selskaper. Tilsynet fører også kontroll av morselskapets selskapsregnskap i børsnoterte konsern, og vil derfor også måtte føre tilsyn med regnskaper utarbeidet etter god regnskapsskikk dersom dette er valgt som regnskapsspråk i morselskapets selskapsregnskap. Finanstilsynet har også erfaring som regelfastsetter gjennom ansvaret for utvikling og oppdatering av forskrifter, men tilsynet har ikke erfaring som regnskapsstandardsetter. Finanstilsynet har imidlertid en observatør i Regnskapsstandardstyret.

På bokføringsområdet vil Skattedirektoratet være et naturlig fagdirektorat. Den nære koblingen mellom bokføringsreglene og fastsetting og kontroll av skatte- og avgiftsgrunnlaget tilsier at Skattedirektoratet vil være et relevant direktorat for fastsetting av standarder på bokføringsområdet. Skattedirektoratet har deltatt i arbeidet med fastsetting av bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringskikk i Bokføringsstandardstyret siden styret ble opprettet i 2006.

Standardsettende organ underlagt departement eller fagdirektorat

Et alternativ til at det er tjenestepersoner i statsforvaltningen som fastsetter standardene, er at det opprettes et eget standardsettende organ direkte underlagt Finansdepartementet eller et

fagdirektorat underlagt Finansdepartementet, for eksempel Finanstilsynet. Dette organet kan bestå av et styre som fastsetter standardene, eller ha en annen organisering, for eksempel i form av et styre som så oppnevner fagorganer som utvikler standardene. Medlemmene til styret oppnevnes av Finansdepartementet eller Finanstilsynet (eventuelt et annet relevant direktorat). Oppnevningen skjer med utgangspunkt i krav til oppnevning for offentlige utvalg. Modellen er ikke til hinder for at staten oppnevner medlemmer fra privat sektor eller ber privat sektor nominere medlemmer, men i denne gruppen av modeller er det staten som kontrollerer det styrende organet ved at staten har bestemmende innflytelse over styresammensetningen.

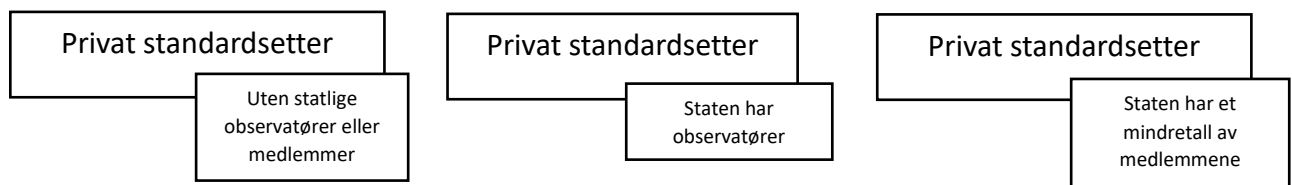
Departementet (eller direktoratet) kan i tillegg til å ha myndighet når det gjelder å oppnevne medlemmer, ha instruksjonsmyndighet og/eller det kan etableres en ordning hvor standarder utviklet av standardsetteren, må bringes frem for departementet (eller direktoratet) for godkjenning før standardene får sin ikrafttredelse. Dersom standardene ikke godkjennes, kan det tenkes ulike alternativer: Departementet (direktoratet) anmoder standardsetteren om å utarbeide et nytt forslag, departementet (direktoratet) endrer standarden på eget initiativ, eller medlemmene i standardsetteren fratrer og det oppnevnes nye medlemmer. Det mest nærliggende vil være at departementet (direktoratet) sender standarden tilbake til standardsetteren med en anmodning om å legge frem et nytt, revidert forslag. Ved gjentatte forsøk kan det derimot være naturlig at departementet (direktoratet) ferdigstiller standarden eller at det oppnevnes nye medlemmer.

6.2.2 Privat standardsetter

En privat standardsetter vil i sin rene form ikke være underlagt statlig myndighet. Den vil være finansielt uavhengig av staten, og staten kan ikke øve innflytelse gjennom oppnevning, instruksjoner mv. Dette kan få betydning for standardsetterens legitimitet, og dermed også legitimiteten til de standarder som fastsettes. Dersom standardene i en slik modell blir rettslig bindende og får forskriftstatus, vil dette innebære overføring av forskriftskompetanse til en privat standardsetter som ikke er underlagt statlig kontroll og styring. En privat standardsetter kan oppnå legitimitet gjennom faglig kompetanse, tilstrekkelig god og balansert representasjon, åpne prosesser i forbindelse med standardsettingen mv. Ved at for eksempel forvaltningslovens regler for fastsetting av forskrifter søkes fulgt så langt det er formålstjenlig, vil berørte parter gis anledning til å uttale seg og det vil bidra til å sikre at standardene oppnår legitimitet.

Arbeidsgruppen har vurdert tre alternativer hvor forskjellen ligger i graden av offentlig innsyn og involvering i standardsetterens styre, se Figur 6-2. Felles for disse alternativene er at staten ikke har bestemmende innflytelse over styrets sammensetning eller styrets beslutninger.

Figur 6-2 Privat standardsetter – illustrasjon av ulike modeller



Staten vil verken ha medlemmer eller observatører i styret eller andre organer i en privat standardsetter i sin reneste form. En viss kontakt mellom standardsetteren og myndighetene oppnås ved at staten har en eller flere observatører. Innflytelse over beslutningene får staten først når staten

har et eller flere stemmeberettigede medlemmer i styret, men hele tiden slik at staten er i mindretall.

Etter vedtektene har staten verken medlemmer eller observatører i styret i Norsk RegnskapsStiftelse. Finansdepartementet og Finanstilsynet har hver rett til å delta i møtene i Regnskapsstandardstyret som observatører med møterett og talerett (jf. Norsk RegnskapsStiftelses vedtekter § 5-3) og i Bokføringsstandardstyret bør personer i en relevant funksjon i offentlig forvaltning være representert (jf. Norsk RegnskapsStiftelses vedtekter § 5-5). Norsk RegnskapsStiftelse ligger derfor svært nær en standardsetter som er helt privat.

Selv om en privat standardsetter ikke er underlagt statlig myndighet, er det argumenter som tilsier at staten bør ha stemmerett i standardsetterens styre. Statlig representasjon i styret vil gi bredere representasjon, medvirke til at alle relevante hensyn blir tatt med i vurderingene og bidra til bedre informasjonsutveksling mellom staten og standardsetteren. Statlig stemmerett i styret kan derfor bidra til bedre standarder, høyere legitimitet og større forståelse hos både standardsetter og departement om forhold som er viktige for regelverksutviklingen.

En privat standardsetter bør regelmessig redegjøre for sine aktiviteter til Finansdepartement fordi det vil bidra til å holde departementet godt informert om regelverksutviklingen som standardsetteren utøver.

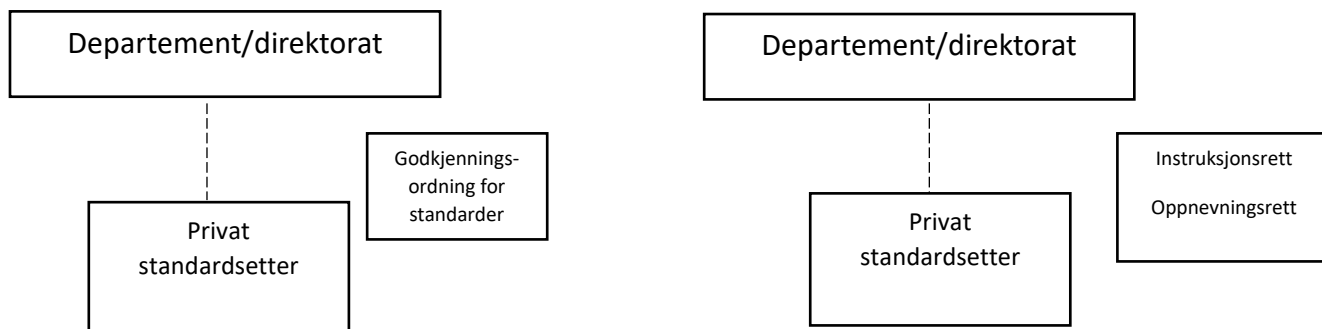
I vurderingen av modellene for privat standardsetting er det grunn til å minne om at staten vil kunne overstyre beslutningene til en privat standardsetter. Det kan oppnås ved at regnskapsloven gis et tillegg som gir departementet hjemmel til å fastsette regnskapsstandarder, for eksempel ved et tillegg til regnskapsloven § 4-6 (nytt annet ledd som fastslår at departementet kan fastsette regnskapsstandarder som forskrifter), eller ved at forskriftskompetansen som departementet har etter regnskapsloven § 10-1 utvides til å gjelde alle regnskapspliktige.⁴² Med bakgrunn i en slik hjemmel vil departementet kunne overstyre eller sette til side en standard fra den private standardsetteren dersom departementet mener en standard ikke tjener offentlig hensyn. For en privat standardsetter kan en slik hjemmel virke disiplinerende. En eventuell statlig overstyring vil bli oppfattet som en offentlig korreks av den private standardsetteren, og på den måten signalisere at myndighetene stiller spørsmål ved standardsetterens uavhengighet, faglige integritet og evne til å ivareta brede samfunnshensyn. Samtidig vil manglende overstyring fra departementets side indirekte virke som en aksept av at standardene som fastsettes ikke er i motstrid med departementets oppfatning.

6.2.3 Privat standardsetter med statlig overstyring

En standardsetter kan organiseres som en privat standardsetter med mulighet for statlig overstyring. Arbeidsgruppen forstår statlig overstyring slik at det, i modellen for organiseringen, skal ha mekanismer som gir staten kontroll, hvilket er en annen form for overstyring enn den som er skissert i foregående avsnitt hvor standardsetteren ikke direkte kan kontrolleres av staten, men likevel ha hjemmel til å overstyre fastsatte standarder. Arbeidsgruppen har vurdert to alternativer for statlig kontroll, se Figur 6-3. I det ene alternativet ligger kontrollen i at standardene må godkjennes av Finansdepartementet eller fagdirektorat. I det andre alternativet ligger kontrollen i oppnevningen av styrets medlemmer, ved at staten gir instruksjoner til standardsetteren, eller en kombinasjon.

⁴² Departementets hjemler til å fastsette forskrifter finnes i gjeldende regnskapslov § 1-2, § 1-6, § 3-7, § 5-8, § 7-30b, § 8-1, § 8-2, § 8-3, § 9-1, § 9-3, § 10-1 og § 10-3. Hjemlene gir departementet anledning til å fastsette forskrifter for enkelte regnskapspliktige, men gir ingen hjemmel til å fastsette regnskapsstandarder for alle regnskapspliktige.

Figur 6-3 Privat standardsetter med statlig overstyring – illustrasjon av ulike modeller



Statlig godkjenningsordning

Statlig overstyring kan skje ved at standardene som utarbeides av den private standardsetteren, må godkjennes av statlig myndighet (departement eller direktorat) før de får sin ikrafttredelse. Departementet (eller direktoratet) kan da enten godkjenne eller forkaste forslaget. Dersom forslaget forkastes, kan departementet (direktoratet) sende standarden tilbake til standardsetteren med en anmodning om å legge frem et nytt, revidert forslag. Den formen for statlig overstyring har likhetstrekk med organisering av en statlig standardsetter hvor standardene underkastes en godkjenningsordning (jf. kapittel 6.2.1), men med den sentrale forskjellen at standardsetteren er privat. Det innebærer for eksempel at medlemmene av styret og eventuelle fagorganer ikke oppnevnes av statlig myndighet, eventuelt at staten oppnevner et mindretall.

Modellen har likhetstrekk med hvordan IFRS blir implementert i EØS/EU-området. IFRS fastsettes av IASB, som er en privat standardsetter. Deretter blir standardene vurdert av flere europeiske fora (European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), Standards Advice Review Group (SARG) og Accounting Regulatory Committee (ARC)) før de godkjennes av Ministerrådet, EU-parlamentet og Kommisjonen (NOU 2015: 10 side 364) og blir implementert i nasjonal lovgivning. I den foreslåtte modellen er det forutsatt at Finansdepartementet selv har den kompetanse som er nødvendig for å vurdere standardene, eventuelt at Finansdepartementet innhenter slik kompetanse fra andre steder uten at dette er illustrert i modellen.

Standardsetting er først og fremst en faglig øvelse hvor regnskapsmessige problemstillinger utredes og finner sin løsning på et rent faglig grunnlag som ivaretar brede samfunnsinteresser. Hos en privat standardsetter kan standarder bli påvirket av særinteresser. Ved at standarder må gjennom en offentlig godkjenningsordning, kan standarder som har slagside mot særinteresser stanses. Samtidig kan en offentlig godkjenningsordning stanse en standard som er fastsatt på et rent faglig grunnlag ut fra politiske hensyn. Dette taler for at den statlige myndighet som godkjenner standarder må begrunne eventuelle vedtak som underkjenner standarder. En mulig ulempe med en modell med statlig godkjenning kan være at arbeidet med godkjenningen drar ut i tid, for eksempel fordi arbeidet ikke blir prioritert eller det er vanskelige og tidkrevende vurderinger.

Instruksjons- og/eller oppnevningsrett

En privat standardsetter kan kontrolleres gjennom oppnevningen av styrets medlemmer. Er standardsetteren organisert som en stiftelse, et råd eller en forening, kan det bestemmes at staten oppnevner medlemmene til standardsetterens øverste organ. Hvis staten kan bestemme flertallet i

det øverste organet alene, blir det mer korrekt å anse modellen som en modell med statlig standardsetting. Hvis staten kun kan utpeke et mindretall, er modellen en privat standardsetter uten statlig overstyring. Hvis staten utpeker alle medlemmene, men staten må velge majoriteten av medlemmene blant kandidater foreslått av private, vil modellen også være en privat standardsetter uten statlig overstyring. En privat standardsetter med statlig overstyring vil etter dette være et standardsettende organ hvor staten utpeker et mindretall av styrets øverste organ og hvor det finnes mekanismer som sikrer staten kontroll.

NOU 2015: 10 side 373-375 foreslo en modell med betydelig grad av statlig innflytelse. Det er verdt å merke seg at dette forslaget kom i kombinasjon med at grunnleggende regnskapsprinsipper og henvisningen til god regnskapsskikk i regnskapsloven ble erstattet med alminnelige prinsipper og rettslig bindende standarder.

«Etter utvalgets syn peker alle de ovenstående argumentene i retning av at standardsettingen i større grad enn tidligere må være underlagt statlig myndighet og ansvar. Samtidig mener utvalget at det er viktig å ta vare på kompetansen og dynamikken som har preget standardsettingsarbeidet i Norsk RegnskapsStiftelse, og som i reguleringslitteraturen fremholdes som en egenskap ved private reguleringsorganer. Ut fra dette mener utvalget at en vil være mest tjent med et ekspertorgan underlagt departementet, men med stor grad av uavhengighet, som det organet som fastsetter regnskapsstandarder etter forslaget til ny hjemmel.» (NOU 2015:10 side 373).

Regnskapslovutvalget foreslo et styre på fem medlemmer hvorav tre skulle være foreslått fra de private stifterne av Norsk RegnskapsStiftelse. Selv om statens representanter er i mindretall, er det trekk ved forslaget som tilsier at organet er under statlig kontroll. Det skyldes blant annet at det foreslås mekanismer som skal løse konflikter som kan oppstå hvis stifterne foreslår kandidater som ikke har departementets tillit, og at departement skal kunne gi overordnede signaler om prioriteringer og strategi, for eksempel gjennom tildelingsbrev. Samtidig ble betydningen av et faglig uavhengig organ tillagt avgjørende vekt. Dette kommer til uttrykk i forslaget til ny regnskapslov § 1-3 tredje ledd: «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.» (NOU 2015: 10 side 391)

En vesentlig forskjell mellom de to alternativene for privat standardsetter med statlig overstyring, er at godkjenningsordningen gir staten mulighet til å hindre en standard fra å tre i kraft. Alternativet hvor kontrollen utøves gjennom oppnevning og/eller instruksjoner, har ingen innebygd mekanisme som gjør at staten kan hindre en standard fra å tre i kraft. Hvis kontrollen utøves gjennom oppnevning av medlemmer til standardsetterens øverste organ, må staten skifte ut tilstrekkelig mange styremedlemmer til at styret trekker standarden tilbake. Fordi private medlemmer er i flertall, kan det oppstå situasjoner hvor staten ikke vil få trukket tilbake en standard fordi representantene fra privat sektor ikke vil endre syn. Det bør vurderes om en modell basert på overstyring via oppnevning/instruksjoner bør utstyres med en mekanisme som gjør at en fastlåst situasjon vil finne sin løsning. Et alternativ kan være å gi standardsetteren statlige tilskudd og knytte vilkår til tilskuddet. Et annet alternativ kan være å gi Finansdepartementet hjemmel til å fastsette regnskapsstandarder, jf. forslaget over.

Alternativene med statlig overstyring eller instruksjons-/oppnevningsrett forutsetter at staten holdes informert om aktivitetene som standardsetteren utfører. For å sikre at Finansdepartementet er godt orientert, og gis anledning til å gripe inn i tide, må det etableres faste rutiner for hvordan og hvor ofte departementet skal bli informert.

6.3 Oppnevning, sammensetning, tjenestetid mv.

Som det fremgår av kapittel 6.2, kan standardsetteren organiseres på flere måter. Dersom standardsettingen foretas av et departement eller et direktorat, vil reguleringen som nedfelles i standardene bli fastsatt av tilsatte tjenstepersoner i det aktuelle departementet eller direktoratet. Arbeidsgruppen har valgt å ikke vurdere nærmere hvordan et departement eller et direktorat bør organisere arbeidet med fastsetting av regnskapsstandarder. Det er naturlig at organiseringen med en slik modell blir bestemt av det departement eller direktorat som tildeles oppgaven. Arbeidsgruppen diskuterer derfor spørsmål knyttet til hvem som foretar oppnevning, hvilke oppnevningkriterier som kan legges til grunn, hvordan styret kan sammensettes mv. i alternativer hvor det opprettes et eget organ som skal utarbeide standarder. Videre legger arbeidsgruppen til grunn at det vil være naturlig å se behovet for regnskapsstandarder i sammenheng med behovet for bokføringsstandarder, og at det praktiske arbeidet med å utarbeide standarder legges i ett eller flere fagorgan underlagt standardsetterens styre. Om en standardsetter skal engasjere seg i arbeidet med standarder for ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering, behandles i kapittel 6.5.

Enkelte av momentene som tas opp blir lite relevante dersom standarder gjøres rettslig bindende gjennom forskrifter. Det skyldes blant annet at forvaltningslovens regler kommer til anvendelse dersom standardene fastsettes som forskrifter.

6.3.1 Organisering som råd, nemnd, utvalg, stiftelse, forening mv.

Det standardsettende organet kan juridisk sett organiseres på ulike måter, og arbeidsgruppen peker på enkelte alternativer.

Stiftelser: I dag skjer standardsettingen på regnskapsområdet i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Sentrale spørsmål vedrørende stiftelser er regulert gjennom stiftelsesloven⁴³, og det er en viss offentlig kontroll gjennom Stiftelsestilsynet. IASB Foundation, som er ansvarlig for utarbeidelsen av IFRS, er også en stiftelse. Stiftelser er selveiende organisasjoner som må ha vedtekter som blant annet angir stiftelsens formål. Et kjennetegn ved stiftelser er at de er selvstendige og uavhengig av oppretteren, og at de i prinsippet etableres for ubestemt tid.

Foreninger/lag/innretning: GKRS, Foreningen for God Kommunal Regnskapsskikk, fastsetter standarder for kommuner og er organisert som en forening med fem medlemmer.⁴⁴ NKRF – Kontroll og revisjon i kommunene, fastsetter ikke standarder, men arbeider for sunn utvikling av revisjon og tilsyn i kommunal sektor. NKRF – Kontroll og revisjon i kommunene, er også organisert som en medlemsforening, og den kan både ha individuelle medlemmer og bedriftsmedlemmer. Det kan etableres en tilsvarende forening på regnskaps- og bokføringsområdet med medlemmer fra for eksempel regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere, revisorer, universitets- og høyskolesektoren, Finansdepartementet mv. Foreningen må ha vedtekter som angir virksomheten i foreningen.

En standardsetter kan videre organiseres som råd, utvalg, nemnd, komité, ekspertgruppe mv. Dette dreier seg ikke om en egen eier- eller organisasjonsform, men bare om en gruppe personer som er oppnevnt av en oppdragsgiver for å utføre bestemte arbeidsoppgaver. Handelsdepartementet opprettet Regnskapsrådet i 1977, og formålet var primært å være departementets sakkyndige i regnskapsspørsmål (NOU 2015: 10 side 341 og 367-368). Regnskapsrådet ble avviklet i 1993. Oslo

⁴³ Lov 15.6.2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)

⁴⁴ Medlemmene er: Kommunal- og distriktsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, KS Kommunesektorens organisasjon, Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) og NKRF – Kontroll og revisjon i kommunene ([GKRS, Årsmelding 2021](#)).

Børs oppnevnte Børsens Regnskapsutvalg på slutten av 1970-tallet (Kvifte og Brandsås 2010).⁴⁵ Utvalget utga regnskapssirkulærer som ga uttrykk for hva Oslo Børs anså som god regnskapsskikk (NOU 2015: 10 side 31). Utvalg forbindes gjerne med oppgaver av mer tidsbegrenset karakter enn et standardsettende organ, som har en ikke definert funksjonstid. Nemnd er gjerne forbundet med behandling av klager fattet av et annet organ. Komiteer og ekspertgrupper brukes gjerne om utvalg som er oppnevnt for å utrede bestemte spørsmål på vegne av en oppdragsgiver.

Både stiftelse og forening er mulige organisasjonsformer. I så fall må det etableres en stiftelse eller forening med vedtekter (og for stiftelsen må vedtektene overholde kravene i stiftelsesloven og godkjennes av Stiftelsestilsynet) og for øvrig ut fra de behov som skal ivaretas. Forutsatt at Norsk RegnskapsStiftelse er villig og aktivt bidrar, er det aktuelt å la regelverksutviklingen bli liggende i dette organet (med nødvendige vedtektsendringer).

Hvis departementet finner at regelverksutviklingen bør skje i statlig regi, er det imidlertid mest nærliggende at det oppnevnes et råd, for eksempel Statens råd for finansiell rapportering, eventuelt Statens råd for finansiell og ikke-finansiell rapportering hvis det er ønskelig å inkludere bærekraftsrapportering.

6.3.2 Oppnevning av styret

De som oppnevner medlemmer til standardsetteren, vil i utgangspunktet også være de som sitter med kontrollen over standardsetteren. Oppnevningkriterier drøftes i kapittel 6.3.12.

Dersom oppnevning skjer av statlig myndighet, for eksempel departement eller direktorat, vil standardsetteren bli en standardsetter under statlig kontroll. Adgangen til fritt å oppnevne medlemmer kan begrenses. For eksempel kan det kreves at medlemmene skal oppfylle visse oppnevningkriterier, at medlemmene som velges skal være innstilt av en valgkomité (som har innstilt medlemmer etter visse oppnevningkriterier) og/eller at en eller flere skal representere bestemte bransjer eller universitets- og høyskolesystemet.

Uavhengig av graden av offentlig kontroll over standardsetteren, bør valgkomiteer benyttes og det bør vurderes om en, flere eller alle medlemmene av valgkomiteen bør være uavhengig av styret for å sikre uavhengige innspill til valgkomiteen om styrets sammensetning.

Et alternativ til at styret oppnevnes av departement eller direktorat, er at styret oppnevnes av stifterne dersom standardsetter er en stiftelse eller av medlemmene dersom standardsetter er en forening. I Norsk RegnskapsStiftelse er medlemmene til stiftelsens styre utpekt av stifterne, jf. stiftelsens vedtekter § 5-1. I GKRS, Foreningen for God Kommunal Regnskapsskikk, blir styret valgt av årsmøtet (GKRS – Styrets årsrapport 2021).⁴⁶

I to tidligere utredninger (NOU 1993: 2 og NOU 2015: 10) er det foreslått at staten oppnevner styret. I begge utredningene må forslagene ses i lys av at det også ble foreslått å gjøre standardene rettslig bindende. Argumentene for statlig oppnevning av medlemmene, og kontroll over standardsetteren, får større tyngde dersom standardene gis et eksplisitt hjemmelsgrunnlag.

Argumentene som ligger til grunn for vurderinger av styrets sammensetning, leders og medlemmers tjenestetid, oppnevningkriterier mv. er i stor grad uavhengig av graden av statlig innflytelse over standardsetteren.

⁴⁵ Kvifte, S.S. og H. Brandsås. God regnskapsskikk i 25 år – fra «skatteregnskap» til IFRS. Praktisk økonomi og finans (Vol. 26, utg. 3 side 45-59).

⁴⁶ https://www.gkrs.no/edokumenter/Arsberetninger/arsmelding_GKRS_2021.pdf

6.3.3 Styrets sammensetning og representasjon

Størrelsen på styret bør være slik at den ivaretar behovet for kompetanse og representasjon. Det er særlig tre sentrale grupper som bør være representert fordi de har interesse i standardsettingen og har kompetanse relevant for standardsettingen: offentlig/statlig virksomhet, privat virksomhet og academia. Fra offentlig virksomhet er det for eksempel relevant å oppnevne medlemmer fra statlig myndighet (departement og/eller direktorat) og/eller fra sentrale offentlige brukere av regnskapsinformasjon (eksempelvis statistikkmyndigheter, skattemyndigheter osv.). Fra privat virksomhet er det for eksempel relevant å oppnevne medlemmer fra revisjonsselskaper, regnskapsførerselskaper, fra regnskapspliktige som skal utarbeide regnskaper etter standardene og private brukere av regnskapsinformasjon. Fra academia vil personer med for eksempel teoretisk/forskningsbasert regnskapsfaglig kompetanse være relevante å oppnevne.

Et sentralt forhold er fordelingen mellom disse gruppene. Fordelingen vil blant annet berøre spørsmålet om hvor stor direkte innflytelse staten skal ha over standardsettingen. En ytterlighet vil være at alle medlemmene er tilsatt i relevant departement eller direktorat, men da er det vanskelig å se at organiseringen skiller seg fra å ha en ordning hvor standardsettingen skjer direkte i departementet eller direktoratet. En annen ytterlighet er at ingen av medlemmene (eller observatørene dersom det er observatørrolle) er tilsatt i relevant departement eller direktorat. Ingen av disse ytterlighetene synes å være hensiktsmessige. I den ene ytterlighet med kun medlemmer fra relevant departement eller direktorat, vil hensynet til praksisnærhet og praksisforståelse kunne bli skadelidende. I den andre ytterlighet, hvor relevant statlig myndighet verken har medlemmer eller observatører, vil staten ikke ta del i regelfastsettingen som skjer i standardsetteren. Med tanke på at regelfastsetting normalt er et statlig anliggende og at staten har interesse av et formålstjenlig og forsvarlig regnskapsregelverk (se kapittel 7.5.1), vil det være naturlig at relevant departement eller direktorat har medlemmer eller observatører i standardsetteren.

Dersom departementet eller direktoratet ikke bare oppnevner medlemmene, men også kan oppnevne flertallet av medlemmene blant ansatte i eget departement eller direktorat, vil standardsetteren være under statlig kontroll. En uttalt innsigelse mot en slik organisering, som også er nevnt tidligere i kapitlet, er at det oppstår en risiko for at standardsettingen kan bli påvirket av politiske hensyn som går på bekostning av faglige hensyn. Argumentet om praksisnærhet og praksisforståelse kan også tale for at det private bør være representert med minst like mange medlemmer som staten.

En standardsetter kan organiseres med ett eller flere fagutvalg underlagt styret. En annen modell er at standardsetteren har et fast sekretariat, som tilfellet er i Sverige. For å sikre god kommunikasjon mellom styret og eventuelle fagorgan(-er) og/eller utrederkorps, bør det vurderes å gi leder av fagorgan(-ene) og/eller leder av utrederkorpset møte- og talerett i styret. De bør ikke ha stemmerett i saker som berører deres eget ansvarsområde, men kan ha stemmerett for øvrig.

For å balansere ulike hensyn og sette standardsetteren i stand til å ivareta brede samfunnshensyn, bør sammensetningen være slik at ingen bransje eller interesseorganisasjon har flertall.

6.3.4 Styrets ansvarsområde

Styret i standardsetteren kan ha flere oppgaver og plikter.

Styret vil ha det overordnede ansvaret for driften av standardsetteren. Oppgaver som normalt tilligger et styre er å sikre forsvarlig drift og administrative rutiner, herunder fastsetting av strategi/prioriteringer, årsregnskap/årsberetning, utarbeide budsjett, sikre finansiering mv.

Etter arbeidsgruppens oppfatning er det ikke naturlig at standardsetterens styre utarbeider regnskapsstandarder. Dette bør fortrinnsvis skje i underliggende fagorgan(-er) og/eller hos utredere. Det er naturlig at styret foretar oppnevning av medlemmer til eventuelle fagorganer, eventuelt etter forslag fra en valgkomité. Dersom det skal engasjeres utredere, bør også beslutningen fattes i styret, og styret bør gi sekretariatet nødvendige instruksjoner og fullmakter til å identifisere aktuelle kandidater (for eksempel etter en offentlig utlysning).

Det må vurderes om styret skal godkjenne standardene. Godkjenning kan bety endelig vedtak med ikrafttredelse eller vedtak om oversendelse til departement eller direktorat. For å sikre at underliggende fagorgan(-er) ikke vedtar standarder som strider mot brede samfunnsinteresser, og for å hindre at samme organ både utarbeider og vedtar standarder, bør det vurderes å la styret godkjenne endelige standarder. Hvis standarder skal godkjennes av departement eller et fagdirektorat, bør standardene først behandles i styret.

Styret i Norsk RegnskapsStiftelse har hatt det overordnede ansvaret for strategi, drift og kontroll av stiftelsens virksomhet, mens den mer operative standardsettingen har vært gjennomført i Regnskapsstandardstyret og Bokføringsstandardstyret. Styret i stiftelsen underrettes om nye eller endrede standarder. Det følger av vedtektene at:

«Vedtatte standarder ikke kan offentliggjøres før tidligst 14 dager etter at Stiftelsesstyret har mottatt skriftlig underretning om innholdet i den vedtatte standard eller et nær ferdig utkast til standard. Stiftelsesstyrets leder kan i enkelttilfeller vedta en kortere frist. Dersom det før offentliggjøring av den vedtatte standard velges nytt Regnskapsstandardstyre kan den vedtatte standard ikke offentliggjøres uten godkjennelse fra det nye Regnskapsstandardstyret.»

Styret har dermed ikke adgang til å underkjenne en standard fastsatt av Regnskapsstandardstyret, men må gå veien om å velge et nytt Regnskapsstandardstyre.

I NOU 2015: 10 (side 374) ble det foreslått at stiftelsens styre kunne forkaste et forslag fra Regnskapsstandardstyret. Dette ville krevd at stiftelsens styre måtte gjøre reelle faglige vurderinger av de forslag som ble fremsatt. Samtidig ville en slik løsning bidra til en jevnere maktfordeling mellom det organet som har overordnet ansvar og det organet som er operativ standardsetter. Dersom saksbehandlingen i særlige tilfeller skulle stoppe opp, ved at flere reviderte utkast ble forkastet, ville dette finne sin løsning ved at stiftelsens styre oppnevnte nye medlemmer til Regnskapsstandardstyret, eller ved at departementet oppnevnte et nytt styre i stiftelsen. Et alternativ som ikke ble foreslått av lovutvalget, var å løse en slik handlingslammelse ved at departementet gis myndighet til å kunne avgjøre hva reguleringen skal være i slike tilfeller, uten at det velges nytt Regnskapsstandardstyre (eller styre i stiftelsen), dvs. at den private standardsetteren underkastes statlig overstyring.

6.3.5 Styrets størrelse

Dersom beslutninger i styret i standardsetteren skal avgjøres med alminnelig flertall, bør det totale antallet medlemmer i styret være et oddetall, dvs. tre, fem, sju, ni osv. Et alternativ kan være at antallet er et partall, men hvor styreleder har dobbeltstemme. For å hindre handlingslammelse ved stemmelikhet hvis enkelte representanter ikke deltar på møter, bør styreleder ha dobbeltstemme ved stemmelikhet.

Det kan være behov for flere medlemmer jo flere oppgaver styret skal ivareta. Hvis styret skal godkjenne standarder innenfor ulike fagområder, for eksempel regnskap, bokføring og bærekraftsrapportering, vil det være naturlig at styrets medlemmer har god kompetanse innen disse

områdene. Ved utformingen av en ny modell for standardsetting, kan det følgelig være hensiktsmessig å legge inn fleksibilitet som gjør at nye områder kan bli lagt inn under standardsetterens virkeområde.

6.3.6 Oppnevning av eventuelle fagorgan(-er) og arbeidsgrupper

Etter arbeidsgruppens vurdering er det naturlig at det praktiske arbeidet med å utvikle standarder legges i et eller flere underliggende fagorganer og/eller hos engasjerte utredere.

Dersom standardsetteren organiseres med et styre og med fagorganer, for eksempel et fagorgan som utvikler regnskapsstandarder og et fagorgan som utvikler bokføringsstandarder osv., vil det naturlige være at styret i standardsetteren oppnevner medlemmene til disse fagorganene. Dette gjelder også om styret er oppnevnt av departementet eller et direktorat. Dersom det er hensiktsmessig å opprette organer (utvalg eller grupper) under fagorganene, er det tilsvarende naturlig at disse opprettes av nærmeste overordnede organ, dvs. fagorganene, etter avklaring i styret. Oppnevning av medlemmene til eventuelle fagorgan bør skje etter innstilling fra en valgkomité oppnevnt av styret.

6.3.7 Representasjon, sammensetning og størrelsen på eventuelle fagorgan(-er)

I lys av at arbeidsgruppen ser det naturlig at arbeidet med å utvikle standarder legges i et eller flere fagorganer, er det relevant å vurdere sammensetningen i disse. Det er nærliggende å tenke seg to eller tre fagorganer, avhengig av hvilke områder standardsetteren skal engasjere seg i. Hvorvidt standardsetteren skal ha en rolle i arbeidet med standardsetting innen bærekraftsrapportering, behandles i kapittel 6.4.

Regnskap: Et fagorgan for regnskap skal utarbeide regnskapsstandarder som skal følges av regnskapspliktige foretak utenfor IFRS-forordningen eller som ikke velger å rapportere etter forenklet IFRS. Regnskapene som disse avlegger, blir i stor grad ført av regnskapsførere, revidert av revisorer og brukt av banker, investorer, kunder, leverandører mv. Ut fra at disse har en direkte interesse i hvordan reglene er utformet, kan det være hensiktsmessig at disse engasjeres i standardsettingsarbeidet.

I en vurdering av standardsettingsarbeidet i regi av Norsk RegnskapsStiftelse, er det tre forhold ved sammensetningen av Regnskapsstandardstyret som bør vurderes. Det første forholdet er vanskelighetene som Norsk RegnskapsStiftelse har hatt med å rekruttere medlemmer fra regnskapsprodusentene, spesielt små og mellomstore foretak. I en fremtidig organisasjonsmodell bør det vurderes å iverksette særlige tiltak for å stimulere til økt deltakelse fra små og mellomstore regnskapsprodusenter, hvilket arbeidsgruppen tar opp i kapittel 7.5.5 og kapittel 7.8. Det andre forholdet er den store andelen medlemmer fra revisjonsbransjen, hvilket for øvrig kan ses på som en konsekvens av at det har vært vanskelig å rekruttere medlemmer fra regnskapsprodusentene. I det fremtidige standardsettingsarbeidet kan det argumenteres for at sammensetningen bør være slik at innflytelsen blir relativt jevnt fordelt mellom interessentene og at ingen bransje/sector/yrkesgruppe får bestemmende innflytelse. Det tredje forholdet er at staten kun har hatt møte- og talerett. For å sikre bredere representasjon og en viss statlig innflytelse og ansvarliggjøring, kan det argumenteres for at det bør være en representant for staten i fagorganet. Finansdepartementet og Kredittilsynet (det daværende Finanstilsynet) ble invitert til å være med blant stifterne av Norsk RegnskapsStiftelse, men takket nei:

«Ut fra mulig konflikt mellom sine oppgaver som lovgiver og kontrollinstans på den ene siden og deltakelse i utformingen av standarder på den annen side, har de valgt en løsere tilknytning. En representant fra Kredittilsynet har således anledning til å møte som

observatør ved behandling av faglige spørsmål.» (Norsk RegnskapsStiftelse, Årsberetning 1989)

Utviklingen har redusert mulighetene for konflikt mellom oppgavene som lovgiver og kontrollinstans. For det første skjer lovgivningen for rapporteringen for børsnoterte foretak på EU-nivå og kontrollen av rapporteringen er lagt til Finanstilsynet. For det andre er det ikke etablert mekanismer som kontrollerer regnskapsrapporteringen til foretak som rapporterer etter regnskapslovens alminnelige regler, god regnskapsskikk for små foretak eller god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. For det tredje viser utviklingen at det svært sjeldent oppstår regnskapsfaglige spørsmål som bringes inn for rettsapparatet, og at når det skjer, er det i skattesaker (for en gjennomgang av rettspraksis, se vedlegg 1 om norske domstolars tolkning av god regnskapsskikk av Hans Robert Schwencke i NOU 2015:10). For det fjerde har potensialet for konflikt ikke vært til hinder for at staten har involvert seg i arbeidet med å fastsette standarder om bokføring.

Bokføring: Den kompetanse som kreves ved fastsetting av regnskapsstandarder er en annen enn ved fastsetting av bokføringsstandarder. Det tilsier at det bør være et eget fagorgan på bokføringsområdet. Vurderingene ved sammensetningen av et eventuelt fagorgan for bokføring er i store trekk sammenfallende med vurderingene for et fagorgan for regnskap. Betydningen som bokføringsreglene har for den pliktige rapporteringen gjennom blant annet skattemeldinger og mva-meldinger gjør at staten er en naturlig deltaker i et eventuelt fagorgan. Skatteetaten har hatt medlemmer i Bokføringsstandardstyret til Norsk RegnskapsStiftelse.

I beslutningen om organiseringen av en fremtidig standardsetter, må det vurderes om det skal engasjeres utredere eller om medlemmer av fagorganer skal skrive utkast til standarder. Jo mindre utrederkapasitet som stilles til disposisjon for et fagorgan, desto mer skrive- og utredningsarbeid må utføres av medlemmene. Dette kan tale for et høyere antall medlemmer dersom fagorgan(-ene) ikke får tilgang til utredere, særlig hvis medlemmenes arbeid i fagorganene ikke skal honoreres (bruk av utredere kan forventes å ha betydning for standardsetterens finansieringsbehov, se kapittel 7.8).

6.3.8 Utreder og sekretariat

En standardsetter må ha et sekretariat. Sekretariatets oppgaver er blant annet å sørge for det praktiske ved innkalling og administrering av møter, utarbeiding av sakslister, skrijving av referater fra møter, ajourføring av nettsider, ha kontakt med standardsetterens regnskapsfører og revisor, organisere høringer og rundebordskonferanser mv. Administrasjon av møter omfatter blant annet innkalling, utarbeidelse av saksliste og møtereferat. Sekretariatet kan også legge til rette for digital deltakelse på møter i styret og i fagorganene.

Det bør vurderes om sekretariatet bør være felles for styret og eventuelle fagorgan(-er), eller om hvert organ skal ha et separat sekretariat. Med tanke på koordinering av aktiviteter, deling av fellesressurser og den nære sammenhengen det er mellom regnskap og bokføring, kan det argumenteres for samlokalisering av sekretariatsfunksjonene.

Det bør vurderes å engasjere utredere som kan ivareta rollen som faglig saksforbereder. Engasjering av en eller flere utredere vil ventelig ha positiv effekt på fremdriften i standardsettingsarbeidet, sammenliknet med en løsning hvor medlemmer av fagorgan skriver utkast og saksfremlegg. I Sverige har Bokföringsnemnden en fast stab. Det er trolig en mer fleksibel løsning at utrederkapasitet engasjeres etter standardsetterens behov for utredningsarbeid enn at det tilsettes faste utredere. Det kan for eksempel gjøre det enklere å koble behovet for fagkompetanse innen et identifisert område med personer som har den rette kompetansen og erfaringen.

6.3.9 Beslutningsdyktighet og -regler i styret og eventuelle fagorgan(-er)

I styret og eventuelle fagorganer bør det fastsettes krav til hvor stor andel som må møte for at styret eller fagorgan skal være beslutningsdyktig, for eksempel at minst et flertall av medlemmene må delta. Det bør også fremgå om beslutninger krever alminnelig flertall, kvalifisert flertall eller enstemmighet. En standardsetter organisert som en stiftelse må følge stiftelseslovens bestemmelser.

I fagorganene i Norsk RegnskapsStiftelse har det sjeldent vært avstemminger, og fagorganene har forsøkt å arbeide seg frem til omforente løsninger. En standard som oppnår stort flertall eller som alle er enige om, vil trolig ha større gjennomslagskraft i praksis enn en standard som blir vedtatt med knapt flertall. Dersom standardene gjøres rettslig bindende, vil de ha høy formell legitimitet, uten at det nødvendigvis vil føre til høy etterlevelse så lenge ikke brudd på standardene fører til sanksjoner.

6.3.10 Tjenestetid for styreleder og styremedlemmer

Det bør vurderes å oppnevne styremedlemmer og styreleder for en viss tidsperiode, for eksempel tre eller fire år. Det bidrar til å sikre at valgkomiteen, eller den som utpeker medlemmer, foretar en realitetsvurdering av styrets sammensetning med jevne mellomrom, slik at det hele tiden ivaretar de hensyn som styret skal ivareta.

Også om det standardsettende arbeidet skal videreføres i regi av Norsk RegnskapsStiftelse, bør det vurderes å innføre en definert tjenestetid, men med muligheter for gjenvalg. Slik vedtektene til Norsk RegnskapsStiftelse er utformet, er det kun det uavhengige medlemmet i stiftelsens styre som har en definert funksjonstid (tre år med mulighet for gjenvalg, jf. vedtektene § 5-1 fjerde ledd). Ved at det innføres regler om tjenestetid, må det med regelmessige intervaller vurderes om sittende representanter er de som er best egnet. Foreslås det gjenvalg, kan det kreves at forslaget må begrunnes overfor valgkomiteen.

Sett i lys av at styrets leder kan ha større innflytelse over virksomheten enn styremedlemmene, bør det vurderes å innføre en begrensning i antall perioder styrets leder kan gjenvelges. Hvis funksjonstiden er tre eller fire år, kan det for eksempel åpnes for at styreleder kan gjenvelges én gang.

I utgangspunktet vil det trolig være en fordel med rotasjon også blant styremedlemmene, men sammenliknet med den rolle styrets leder har, er det trolig mindre viktig å legge begrensninger på gjenvalg for øvrige styremedlemmer. Dersom medlemmene velges for en periode, vil valgkomiteen eller den som utpeker medlemmer vurdere kandidatens kvalifikasjoner hver gang medlemmer er på valg. I enkelte miljøer kan det ikke utelukkes at det vil by på utfordringer å foreslå kandidater som er bedre egnet enn den som allerede er medlem, slik at en tvungen utskifting kan være uheldig.

For å sikre en viss kontinuitet i styret bør kun deler av styret og maksimalt halve styret være på valg samtidig. Hensynet til kontinuitet tilsier også at det bør være muligheter for gjenvalg, for eksempel to ganger. Det bør videre vurderes å ha regler for når personer som har vært medlemmer kan gjenvelges. For eksempel kan det åpnes for gjenvalg etter en eller to «cooling off»-perioder.

6.3.11 Tjenestetid for medlemmer av eventuelle fagorgan(-er)

Fagorganene skal utvikle standarder og ulike standarder kan kreve ulik spesialkompetanse. For å tilpasse sammensetningen til behovene som fagorganene har, bør medlemmene velges for en periode på for eksempel tre eller fire år. Det vil medvirke til at det relativt raskt kan velges inn personer med ønsket erfaring og kompetanse.

Det bør innføres regler for antall perioder medlemmer kan gjenvelges. Produktet av tjenestetid og antall perioder bør settes slik at den samlede funksjonstiden ikke overstiger åtte til tolv år.

Bakgrunnen er nytten som ligger i at fagorganene hele tiden får nye impulser og synspunkter ved at personer med annen erfaringsbakgrunn og kompetanse slippes til.

Enkelte prosjekter er mer tidkrevende og kompliserte enn andre. I tilfeller hvor fagekspertene ikke kan gjenvelges, bør det vurderes å åpne for at de likevel kan delta i arbeidet inntil standarden de har spesialkompetanse på, blir ferdigstilt. Vedkommende kan da tre ut av fagorganet og engasjeres som utreder.

6.3.12 Oppnevningkriterier

Medlemmer av styret bør settes sammen slik at det har bred representasjon fra sentrale brukergrupper. Samtlige styremedlemmer må ha meget god forståelse for hvilken rolle foretakenes rapportering har for de regnskapspliktige, regnskapets brukergrupper og samfunnsutviklingen. Styret samlet sett må i tillegg ha meget god kunnskap innenfor standardsetterens virkeområde. Skal standardsetter utarbeide og vedta standarder innen regnskap, bokføring og bærekraft, må følgelig styret ha personer med slik kompetanse. Fagkompetansekravene gjelder styret samlet sett, hvilket innebærer at det enkelte medlem ikke trenger spesialkompetanse innen hvert av de nevnte områdene.

For medlemmene til eventuelle fagorganer må det stilles absolutt krav om høy og oppdatert regnskapsfaglig kompetanse. Denne kompetansen kan være tilegnet gjennom utdanning/forskning og/eller praktisk erfaring. Relevant praksis kan for eksempel være utarbeidelse, kontroll og bruk av regnskapsinformasjon, eller praksis fra annen regelutvikling på regnskapsområdet enn standardsetting (for eksempel lovarbeid og/eller forskriftsarbeid). Høy regnskapsfaglig kompetanse vil bidra til at de regnskapsmessige løsningene som nedfelles i standardene, holder høy faglig kvalitet.

For at standardene skal oppnå høy legitimitet, er det en målsetting om bred representasjon også i fagorganene. Med bred representasjon menes at vesentlige interessegrupper som normalt vil bli berørt av standardene, har medlemmer i det standardsettende organet. Dette vil for eksempel være regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere og representanter fra revisjonsbransjen og regnskapsførerbransjen.

Representativitet kan også handle om at standardsetteren har medlemmer som sikrer kjønnsbalanse og mangfold for øvrig. Dersom standardsetteren organiseres som statlig standardsetter, må den ivareta oppnevningkriterier som gjelder for offentlige råd og utvalg. Det betyr at det blant annet skal søkes kjønnsbalanse ved oppnevning av medlemmer, jf. likestillings- og diskrimineringsloven⁴⁷ § 28. God kjønnsbalanse bør også være et sentralt utvelgelseskriterium også om standardsetteren er privat. Videre kan det bli lagt vekt på geografisk tilhørighet for medlemmene, slik at distriktene blir tilstrekkelig representert.

Muligheten for at ikke-faglige hensyn påvirker en oppnevning, for eksempel at det skal være representasjon fra distriktene, er sannsynligvis størst dersom staten oppnevner medlemmene.

6.3.13 Saksbehandlingsregler, åpenhet og innsyn

Gjøres standarder rettslig bindende, vil forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter komme til anvendelse. Bestemmelsene slår blant annet fast at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak fattes, og at alle berørte parter får anledning til å uttale seg. Prinsippene som ligger til grunn for reglene i forvaltningsloven kapittel VII, vil også være en nyttig rettesnor for arbeidet til en standardsetter.

⁴⁷ Lov 16.6.2017 nr. 51 om likestilling og forbud mot diskriminering (likestillings- og diskrimineringsloven)

En åpen prosess som gir muligheter for involvering og påvirkning ved utvikling av strategi for standardsettingen, og i prosessen frem til endelige standarder, vil medføre at flere synspunkter kommer frem og kan bli tatt med i vurderingene, noe som kan bidra til bedre standarder med økt legitimitet. Det bør derfor legges til rette for økt innsyn i standardsetterens aktiviteter, for eksempel ved åpne digitale møter, offentliggjøring av møtereferater og begrunnelsesvedlegg som viser hvordan høringsinnspill har blitt vurdert og hensyntatt ved fastsetting av standardene.

6.3.14 Klageadgang

Det bør vurderes om det skal være mulig å klage på fastsatte standarder og beslutninger fattet av styret.

Hvis standardene gjøres rettslig bindende, kommer forvaltningslovens kapittel VII om forskrifter til anvendelse. Bestemmelsene slår blant annet fast at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak fattes, og at alle berørte parter får anledning til å uttale seg. Bestemmelsene om klageadgang i forvaltningsloven kap. VI kommer ikke til anvendelse fordi de vedtatte standardene ikke vil være enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2.

Uavhengig av hvilken rettslig status standardene gis, kan det være hensiktsmessig at en standardsetter formaliserer en klageadgang. Klageadgangen kan gjelde vedtatte standarder og andre vedtak som fattes, for eksempel strategivalg og beslutninger om prioriteringer av arbeidsoppgaver. En klageadgang vil bidra til økt åpenhet om standardsetterens prioriteringer og vurderinger. Ulempen er det administrative arbeidet som klageretten kan utløse.

6.4 Standardsetting om ikke-finansiell rapportering

Norsk RegnskapsStiftelse har som en av sine primæroppgaver å utarbeide og fastsette regnskapsstandarder. Ordlyden i regnskapsloven § 4-6 gir uttrykk for at årsregnskapet skal utarbeides etter den rettslige standarden god regnskapsskikk, men nevner ikke årsberetningen. Likevel har Norsk RegnskapsStiftelse valgt å utarbeide en egen standard for årsberetningen, NRS 16 *Årsberetning*. Dette ble blant annet gjort med utgangspunkt i forarbeider (se blant annet Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) punkt 11.5). En fremtidig standardsetter kan tenkes å utarbeide standarder ikke bare for årsregnskapet, men også årsberetningen og for annen ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering. Fordi arbeidsgruppen er av den oppfatning at standardsetting om ikke-finansiell rapportering ligger i grenseland for hva som dekkes av mandatet, behandles standardsetting om ikke-finansiell rapportering i dette delkapitlet.

IFRS Foundations etablerte i 2021 en ny standardsetter: International Sustainability Standards Board (ISSB). Denne standardsetteren er plassert på samme nivå som International Accounting Standards Board (IASB) i IFRS-organisasjonen. ISSB skal utarbeide internasjonale standarder for bærekraftsrapportering. En tilsvarende utvikling har funnet sted i Tyskland. I årsrapporten for 2021 skriver den tyske standardsetteren Accounting Standards Committee of Germany (ASCG):

«In the past year, the ASCG was the first standard-setter to overhaul its organisational structure to put financial and sustainability reporting on an equal footing. Two new technical committees were established – the Financial Reporting Technical Committee and the Sustainability Reporting Technical Committee – each with eleven members.» (Accounting Standards Committee of Germany, Annual report 2021, side 2)

Et spørsmål som melder seg, er om en norsk regnskapsstandardsetter bør ha en tilsvarende rolle når det gjelder å fastsette nasjonale standarder for ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering. Svaret på dette spørsmålet beror på flere forhold. Det ene er om det er behov for egne norske standarder for ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering. Dersom det foreligger et slikt

behov, blir det neste spørsmålet om det er formålstjenlig at denne standardsettingen legges sammen med en regnskapsfaglig standardsetter. Et ytterligere spørsmål er om det er mulig å oppnå finansiering for slik standardsetting.

Det mest sentrale standardsettingsinitiativet når det gjelder ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering sett fra et norsk perspektiv, er den standardsettingen som skjer på europeisk nivå. EU har vedtatt et nytt direktiv for bærekraftsrapportering, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). CSRD krever at foretak rapporterer i overensstemmelse med standarder for bærekraftsrapportering som utvikles av EFRAG. Rapporteringen skal være en del av årsberetningen til selskapet. Direktivet er vurdert å være EØS-relevant, og Finansdepartementet ba 11.10.2021 Verdipapirlovutvalget om å utrede norsk gjennomføring av CSRD, se [kapittel 5.4.2 i Finansmarkedsmeldingen 2022](#). Standardene skal vedtas av kommisjonen som kommisjonsforordninger og forventes å tas inn i norsk rett som forskrifter til regnskapsloven.⁴⁸

Kravene i CSRD innføres først for store foretak⁴⁹ notert på regulert marked og andre store foretak av allmenn interesse (PIE) (første pliktige rapportering forventes å bli regnskapsåret 2024), dernest for andre store foretak⁵⁰ for regnskapsåret 2025 og til slutt for små og mellomstore selskaper som er notert på regulert marked for regnskapsåret 2026 (selv om disse foretakene kan velge å utsette rapportering til 2028).

EFRAG skal utarbeide en egen forenklet standard for bærekraftsrapportering for små og mellomstore selskaper (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSRS)). Dersom Norge velger (eller skulle bli pålagt) å gjennomføre denne standarden for små og mellomstore foretak, er det ikke behov for egen norsk standardsetter for ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering. Dersom Norge i stedet velger å utarbeide egne standarder (uavhengig av de standardene som finnes internasjonalt) eller med de internasjonale standardene som utgangspunkt (for eksempel SME-standard fra EFRAG), vil behovet derimot melde seg for en norsk standardsetter på området. Av Finansmarkedsmeldingen 2022 (Meld. St. 12 kapittel 5.4.1) fremgår det at:

«Regjeringen forventer at store norske foretak i sin selskapsrapportering inkluderer informasjon om hvordan de påvirkes av og håndterer klima- og miljørisiko, og hvordan selskapets aktiviteter påvirker klima og miljø, herunder om klimagassutslipp fra verdikjeder der det er relevant. Hensynet til sammenlignbar rapportering på tvers av selskaper, sektorer og land tilsier at foretakene bør følge etablerte standarder og rammeverk når de rapporterer. Regjeringen er positiv til at det utvikles felles standarder for bærekraftsrapportering på europeisk nivå som kan bidra til bedre og mer sammenlignbar informasjon. Hensynet til sammenlignbar rapportering på tvers av regioner, tilsier at en bør søke å unngå motstrid mellom standardene som utvikles i Europa og internasjonalt. Ettersom også mindre foretak vil ha en viktig rolle i omstillingen til en mer bærekraftig økonomi, vil systematisk rapportering også fra disse foretakene kunne bidra til at investeringer og utlån dreies i en mer bærekraftig retning. Regjeringen oppfordrer derfor også foretak som ikke er underlagt regnskapslovens bestemmelser til å rapportere klima- og miljørelevant informasjon på frivillig basis. Regjeringen ser positivt på at det utarbeides rapporteringsstandarder på nordisk og europeisk nivå som er tilpasset mindre foretak. Rapportering fra mindre foretak vil også gjøre

⁴⁸ CSRD artikkel 1 endringsbestemmelse til regnskapsdirektivet artikkel 19b

⁴⁹ Store foretak som allerede er omfattet av NFRD, dvs. børsnoterte foretak med mer enn 500 ansatte.

⁵⁰ Med store foretak menes foretak med mer enn 250 ansatte, mer enn 40 millioner euro i salgsinntekter og mer enn 20 millioner euro i balansesum (to av tre kriterier), jf. definisjonen av små og mellomstore foretak i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2.

det lettere for finansforetak å oppfylle sine rapporteringsforpliktelser og å identifisere og håndtere klimarisiko de er eksponert mot.»

Som nevnt har Finansdepartementet bedt Verdipapirlovutvalget utrede norsk gjennomføring av ventede EØS-regler om bærekraftsrapportering. Utvalget arbeider med utredningen. Internasjonalt (eksempelvis IFRS) og i EU er det valgt å organisere standardsettingen for ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering slik at det etableres nære koblinger til regnskapsfaglige kompetansemiljøer. Selv om den kompetansen som er nødvendig og det informasjons- og datagrunnlaget som trengs for å lage finansielle og ikke-finansielle rapporter ikke er sammenfallende, er det flere argumenter for hvorfor dette er hensiktsmessig. Begge rapporteringsformer opptrer ofte samlet (i samme overordnede rapport/publiseres samtidig), men kanskje enda viktigere, rapporteringen bør være konsistent. Den tette koblingen mellom disse demonstreres også ved at EU velger å pålegge plikter for ikke-finansiell rapportering gjennom endringsdirektiver til Regnskapsdirektivet og krever at rapporteringen inngår i årsberetningen.

Dersom det konkluderes med at standardsetting av ikke-finansiell/bærekraftsrapportering skal ivaretas av standardsetteren som utgir standarder for regnskap og bokføring, kan den operative standardsetteren legges til et organ som er parallelt med det operative organet for regnskapsstandardsetting. Oppnevning av medlemmer til dette organet må skje med utgangspunkt i høy faglig kompetanse på bærekraftsrapportering/ikke-finansiell rapportering. For å ivareta hensynet til sammenheng mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering bør dette organet også ha medlemmer med høy regnskapsfaglig kompetanse. En opprettelse av et organ som skal ivareta standardsetting av bærekraftsrapportering/ikke-finansiell rapportering, vil også ha implikasjoner for sammensetningen av styret på overordnet nivå, spesielt dersom det er ment at dette skal gjøre reelle faglige vurderinger av forslag til nye (eventuelt endrede) standarder.

6.5 Arbeidsgruppens anbefaling

Arbeidsgruppens anbefaling er at Finansdepartementet ber Norsk RegnskapsStiftelse avklare om Norsk RegnskapsStiftelse vil være villig til å initiere arbeidet med å etablere et standardsettende organ i tråd med de anbefalinger som er gitt i denne utredningen. Etter arbeidsgruppens oppfatning er det viktig at arbeidet kommer raskt i gang. Norsk RegnskapsStiftelse har sterke insentiver til å bidra til en rask avklaring og god fremdrift i standardsettingsarbeidet, under forutsetning av at finansieringsspørsmålet er løst.

Det foreslås at det eksisterende styret i Norsk RegnskapsStiftelse oppnevner det første styret i den nye standardsetteren. Arbeidsgruppen mener at et likeverdig alternativ er at Finansdepartementet foretar oppnevningen av det første styret i den nye standardsetteren. Forslaget innebærer at ved førstegangs oppnevning av styret i den nye standardsetteren ivaretar Finansdepartementet eller styret i Norsk RegnskapsStiftelse rollen som valgkomite har ved senere oppnevninger (se kapittel 6.5.3 nr. 11), og at oppnevningen ellers skjer på samme måte som beskrevet i kapittel 6.5.3.

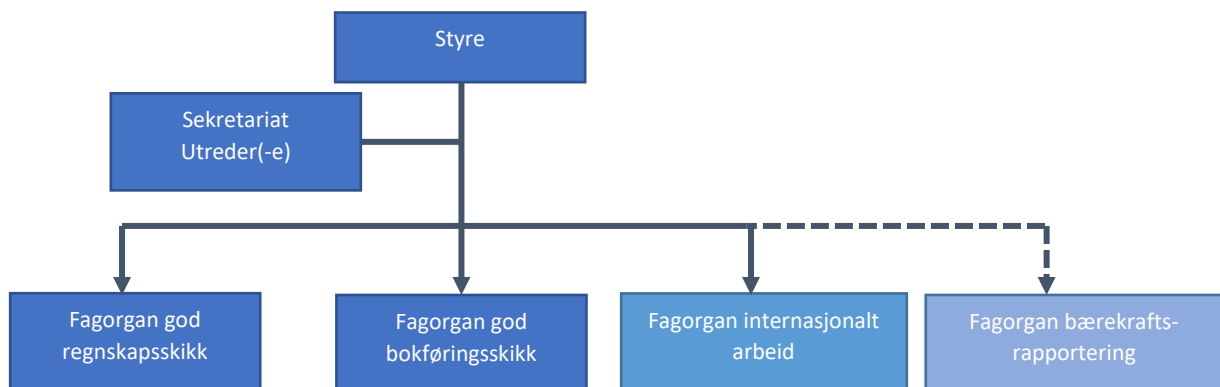
Videre anbefaler arbeidsgruppen at det nye styret utarbeider regler og prosedyrer for hvordan det nye standardsettende organet skal organiseres og drives i tråd med anbefalingene nedenfor. Styret i den nye standardsetteren må også avgjøre organisasjonsformen til den nye standardsetteren. Et alternativ kan være å videreføre Norsk RegnskapsStiftelse som standardsetter, noe som forutsetter vedtektsendring. Det kan også tenkes at den nye standardsetteren bør organiseres som et råd, forening eller en annen organisasjonsform som styret i den nye standardsetteren mener er hensiktsmessig.

Nedenfor omtales det fremtidige standardsettende organet ofte som «den nye standardsetteren», uten at arbeidsgruppen legger i det at Norsk RegnskapsStiftelse blir avviklet.

6.5.1 Prinsippskisse organisasjonsmodell

Arbeidsgruppen ser det som hensiktsmessig at den nye standardsetteren har et overordnet styre og underliggende fagorganer som sørger for den operasjonelle standardsettingen, som illustrert i Figur 6-4.

Figur 6-4 Forslag til organisering av standardsettende organ



Det foreslås at den nye standardsetteren har et sekretariat og at det engasjeres en eller flere utredere. *Fagorgan internasjonalt arbeid* er gitt en annen farge enn *Fagorgan god regnskapsskikk* og *Fagorgan god bokføringsskikk* fordi arbeidsgruppen i kapittel 8 mener den nye standardsetteren bør være internasjonalt orientert, men at eventuelle utgifter med internasjonalt arbeid bør dekkes ved private midler. Dette er nærmere begrunnet i kapittel 8. *Fagorgan bærekraftsrapportering* har en stiplet linje for å illustrere at modellen kan utvides til å inkludere standardsetting innen bærekraftsrapportering dersom Finansdepartementet eller den nye standardsetteren anser det for formålstjenlig.

Nåværende standardsetter, Norsk RegnskapsStiftelse, har tre fagutvalg (pensjoner, ideelle organisasjoner og små foretak). Arbeidsgruppen har ikke utredet om ordningen med fagutvalg bør videreføres, men mener det bør vurderes av den nye standardsetteren.

6.5.2 Overordnende hensyn

Arbeidsgruppen har identifisert flere forhold som arbeidsgruppen mener bør tas med i vurderingen av organiseringen av den nye standardsetteren. De forholdene som er særlig vektlagt, er sammensetningen av styret og fagorganene, samspillet mellom styret og fagorganene og hensynet til åpenhet, deltakelse og medvirkning i standardsettingen.

Sammensetningen av styret og fagorganene

I Norsk Regnskapsstiftelse er styret oppnevnt av stifterne og hver stifter har et medlem (jf. Norsk RegnskapsStiftelses vedtekter § 4). Styret utnevner, etter innstilling fra en valgkomité, hvem som skal være medlemmer i fagorganene. Arbeidsgruppen er av den oppfatning at det bør søkes en bredere representasjon enn de som er representert ved stifterne av Norsk RegnskapsStiftelse.

Arbeidsgruppen foreslår at standardsettingen fortsatt skal skje i regi av en privat standardsetter, men med statlig medvirkning og deltakelse. Det private næringsliv har høy faglig kompetanse og har stor nærhet til praksis, som vil være viktige bidrag for å tilrettelegge for kvalitetsmessige gode standarder som balanserer nytten av standardene mot kostnadene for næringslivet. Statlig medvirkning og deltakelse kan gjøre det enklere å opprettholde en effektiv kommunikasjon mellom standardsetteren og statlig myndighet, herunder en mer effektiv utveksling av kunnskap, kompetanse og erfaringer mellom standardsetteren og statlig myndighet. Det kan medvirke til at det i større grad etableres en gjensidig forpliktelse om i fellesskap å arbeide for utvikling av regnskapsregulering av høy kvalitet. Videre kan medvirkning og deltakelse av statlig myndighet ha den virkning at standardsetteren og standardene bedre ivaretar brede samfunnshensyn, og at standardene får høyere legitimitet.

Arbeidsgruppens vurdering er at den foreslåtte modellen vil sette den nye standardsetteren i stand til å opptre uavhengig av alle interessegrupper og ivareta brede samfunnshensyn.

Samspillet mellom styret og fagorganene

Arbeidsgruppen vil peke på to forhold som er av betydning for samspillet mellom styret og fagorganene. Det ene er behovet for god kommunikasjon mellom styret og fagorganene. Det andre er rollen som styret skal ha når det gjelder å godkjenne standardene.

Slik Norsk RegnskapsStiftelse er organisert, er lederne av fagorganene ikke representert i styret, men har møterett. For å sikre et bedre samspill mellom styret og fagorganene mener arbeidsgruppen det kan være hensiktsmessig at lederne av fagorganene er medlemmer av styret med stemmerett i alle saker som ikke gjelder fagorganene de selv er ledere for. Gjennom å pålegge lederne i fagorganene møteplikt i styret, legges det til rette for løpende og aktiv dialog mellom styret og fagorganene.

Styret i Norsk RegnskapsStiftelse har i dag ingen reell rolle i godkjenningen av standarder. Etter vedtektenes § 5 siste ledd kan ny standard først tre i kraft 14 dager etter at styret er varslet. Styret har kun mulighet for å stanse en standard ved at det velges et nytt Regnskapsstandardstyre.

Arbeidsgruppen er av den oppfatning at styret bør ha en mer aktiv rolle i godkjenningen av standardene enn det som er tilfelle i Norsk RegnskapsStiftelse i dag. Forslaget innebærer at styret normalt skal godkjenne standarder utarbeidet av fagorganene, men at en standard kan bli sendt tilbake til fagorganet for ny behandling hvis 2/3-deler av styremedlemmene som deltar i behandlingen, stemmer for fornyet behandling. Dette vil bidra til en tydeligere ansvarliggjøring av styret når det gjelder fremdrift og retning på standardsettingen og føre til økt kunnskapsutveksling mellom styret og fagorganene.

Åpenhet og involvering

Arbeidsgruppen vil peke på behovet for at standardsetterens virksomhet skjer i en åpen og transparent prosess som gir grunnlag for bred involvering fra alle interessenter, også interessenter som ikke har representanter i styret og/eller fagorganer. Åpenhet, innsyn og bred medvirkning kan være viktig for å sikre at alle viktige hensyn blir ivaretatt.

Norsk RegnskapsStiftelse har ikke praktisert offentlig høring ved hver endring av strategier for standardsettingen,⁵¹ men det gjennomføres åpne høringer ved vesentlige endringer av standarder eller ved fastsetting av nye standarder. Prosessen fra høringsutkast til ferdig standarder har som hovedregel vært lukket. Det har i praksis ikke vært adgang til å delta i møter i styret eller fagorganene, saksdokumenter har ikke vært offentlig tilgjengelige og det har også vært vanskelig å se

⁵¹ Strateginotatet i 2005 ble sendt på offentlig høring, se <https://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/strategi/>.

hvordan høringsinnspill som har kommet gjennom høringsrunder, har blitt vurdert og hensyntatt ved fastsetting av standardene.

Arbeidsgruppen anbefaler at standardsetteren legger til rette for en åpen prosess med muligheter for innsyn og medvirkning i alle viktige saker, herunder utforming av strategier, forslag til hvilke standarder som bør prioriteres og utvikling av standarder. Økt innsyn og medvirkning vil ventelig bidra til å gi den nye standardsetteren økt legitimitet.

6.5.3 *Anbefalinger*

I tråd med de overordnede hensynene som presentert over, gir arbeidsgruppen følgende anbefalinger om organiseringen.

Virkeområde

1. Arbeidsgruppen anbefaler at standardsetteren:

- utarbeider standarder for god regnskapsskikk, standarder for god bokføringsskikk og eventuelt standarder med utgangspunkt i annet lovgrunnlag, av høy faglig kvalitet hensyntatt en kostnad-/nytteavveining
- vedlikeholder, videreutvikler og ajourfører utgitte standarder

Sammensetningen av styret og fagorganene

2. Arbeidsgruppen anbefaler at standardsetterens styre er bredt sammensatt for å sikre at relevante miljøer er involvert i utarbeidelsen av standarder for god regnskapsskikk, standarder for god bokføringsskikk og eventuelt standarder med utgangspunkt i annet lovgrunnlag (for eksempel standarder for bærekraftsrapportering). Bred representasjon kan også bidra til å sikre standardenes legitimitet.

- For å oppnå tilstrekkelig bred representasjon foreslås det at styret består av mellom åtte og elleve medlemmer.
- Antall styremedlemmer kan økes dersom standardsetteren skal utarbeide standarder om bærekraftsrapportering.
- Styret skal settes sammen på en måte som sikrer at ingen interessegruppe, bransje eller lignende gruppering sitter med flertallet av stemmene i styret.

3. Arbeidsgruppen foreslår at styret i et standardsettende organ for regnskap og bokføring bør tilstrebe å ha representanter fra følgende interessenter:

- Landsomfattende arbeidsgiverforening
- Landsomfattende arbeidstakerforening
- Vitenskapelig ansatt i akademia
- Statsautorisert revisor
- Statsautorisert regnskapsfører
- En representant fra øvrig næringsliv som representerer sentrale bruker som ikke allerede er representert, for eksempel fra bank- og finansnæringen
- Staten
- De to styrelederne i fagorganene, likevel slik at disse ikke har stemmerett for forslag til standarder fra eget fagorgan (følger av vanlige habilitetsregler etter arbeidsgruppens syn), men ellers er ordinære styremedlemmer.

4. Arbeidsgruppen foreslår at staten har to representanter (tre dersom standardsetteren skal utarbeide standarder for bærekraftsrapportering) i styret som utpekes av Finansdepartementet og at forslag til øvrige medlemmer av styret og fagorganer fremmes av privat sektor. Valgkomiteen anbefales å kontakte relevante organisasjoner for å få forslag til kandidater. Følgende liste er eksempler på organisasjoner det kan være naturlig for styret å

henvende seg til for å få fremmet kandidater til styremedlemmer og medlemmer av fagorganene for regnskap og bokføring:

- Den norske Revisorforening (DnR)
 - Finans Norge
 - Finansfag Norge
 - Hovedorganisasjonen Virke
 - Landsorganisasjonen (LO)
 - Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
 - Regnskap Norge (RN)
 - Skattedirektoratet
 - Sparebankforeningen
 - Universiteter og høyskoler
 - Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)
5. Dersom standardsetteren skal utarbeide standarder om bærekraftsrapportering, foreslår arbeidsgruppen at antall styremedlemmer økes, at ett av de nye medlemmene er leder av fagorganet for bærekraftsrapportering og at organisasjoner som har et spesielt fokus på bærekraft inviteres til å fremme forslag til styremedlem og medlemmer av fagorganet for bærekraftsrapportering.
 6. Ved utpeking av styremedlemmer bør relevant fagkompetanse være avgjørende, men hensynet til balansert kjønnsfordeling og relevant geografisk representasjon bør også vektlegges.
 7. Arbeidsgruppen mener det er viktig at de som skal sette sammen styret og fagorganer skal kunne velge blant de beste kandidatene som er tilgjengelige, samtidig som kravene til fagkompetanse, størrelse, bred representasjon, herunder kjønnsbalanse og geografisk representasjon, blir tatt hensyn til. Derfor foreslår arbeidsgruppen at mange organisasjoner inviteres til å fremme forslag og at de bes nominere tre kandidater med gode faglige kvalifikasjoner innen de fagområder de nomineres til samtidig som hensynet til kjønnsbalanse og geografisk representasjon tillegges vekt.
 - Ved etterfølgende valg foreslår arbeidsgruppen at en valgkomité utarbeider forslag til kandidater, se punkt 11.
 8. Styret velger selv sin leder og nestleder.
 9. Organisasjonene styret henvender seg til (jf. punkt 4) bør oppfordres til å nominere kandidater som kan være aktuelle for både styret og for fagorganene.
 - Det foreslås at styret utnevner ledere til fagorganene og medlemmer til fagorganene.
 - Det kan ses på som prinsipielt uheldig at et flertall av styret utpeker lederne av fagorganene når disse så skal være styremedlemmer, siden det innebærer at styret utpeker sine egne medlemmer. Samtidig er det vanlig i næringslivet at styret utpeker daglig leder som igjen står for ansettelsen av egne medarbeidere. I avveiningen mellom prinsippet om uavhengig oppnevning av styremedlemmer og prinsippet om at et styre velger sine underordnede, har arbeidsgruppen falt ned på at hensyn til uavhengig oppnevning kan vike fordi lederne av fagorganene utgjør et klart mindretall i styret og at det er avgjørende viktig at leder for styret kan påvirke valget av sine nærmeste medarbeidere.
 10. Arbeidsgruppen foreslår at medlemmene i styret og fagorganene i det nye standardsettende organet velges for en periode for fire år, med mulighet for ett gjenvalg, likevel slik at ved første gangs oppnevning velges 50 % av styret for en periode på to år, og på nytt, etter to år, for ytterligere fire år.

- Etter arbeidsgruppens oppfatning bør ingen medlemmer av styret eller fagorganer sitte mer enn åtte år. Arbeidsgruppen mener at rotasjon i styret og fagorganene vil sikre tilfang av ny kompetanse og gi mulighet for at flere kan ta direkte del i arbeidet med standardsettingen. Dette vil kunne gi en bredere interesse og et større engasjement for standardsettingen. Samtidig er det viktig med en kontinuitet.
- Forut for eventuelle gjenvalg til styret og fagorganer anbefaler arbeidsgruppen at valgkomiteen (se punkt 11) foretar en uavhengig vurdering av om kandidater på valg bør gjenvelges.
- Et medlem som har sittet i to perioder kan gjenvelges etter en «cooling off» periode.

11. Førstegangsoppnevning og etterfølgende valg.

- Arbeidsgruppen foreslår at styret i Norsk RegnskapsStiftelse oppnevner styret i det nye standardsettende organet, og at det nyoppnevnte styret velger leder av fagorganene, jf. punkt 9. Som et likeverdig alternativ foreslår arbeidsgruppen at styret i det nye standardsettende organet oppnevnes av Finansdepartementet, men at oppnevningen ellers skjer på samme måte som om eksisterende styre i Norsk RegnskapsStiftelse skulle forestå oppnevningen.
- Arbeidsgruppen foreslår at den nye styret, inklusive lederne av fagorganene, oppnevner medlemmer til fagorganene ved førstegangs oppnevning.
- Ved etterfølgende valg foreslår arbeidsgruppen at forslag til kandidater til styret og fagorganer fremmes av en valgkomité nedsatt av styret.
- Arbeidsgruppen foreslår at styret fastsetter mandat og sammensetning av valgkomiteen. Valgkomiteen bør bestå av eksterne medlemmer (dvs. medlemmer som ikke er medlemmer av styret eller fagorganene). Staten bør være representert med ett medlem i valgkomiteen, i tillegg til for eksempel regnskapsbrukerne, regnskapsprodusentene, revisorene/regnskapsførerne og academia med en representant hver.
- Reglene for tjenestetid og gjenvalg for medlemmene av valgkomiteen er som for medlemmer av styrene. Ved førstegangs oppnevning blir medlemmene oppnevnt av styret. Ved etterfølgende oppnevninger kan medlemmene i valgkomiteen foreslå sine etterfølgere.

12. Arbeidsgruppen foreslår at fagorganene bør ha fem til syv medlemmer og at sammensetningen er slik at ingen interessegruppe, bransje eller lignende gruppering skal ha bestemmende innflytelse.

- I fagorgan god regnskapsskikk kan et styre på syv personer for eksempel ha følgende sammensetning: Tre statsautoriserte revisorer, en representant fra regnskapsprodusentene (små og mellomstore foretak), en representant fra universitets- og høyskolesektoren, en statsautorisert regnskapsfører og en representant for regnskapsbrukerne (for eksempel banknæringen).
- I fagorgan god bokføringskikk kan et styre på for eksempel syv personer ha følgende sammensetning: To statsautoriserte regnskapsførere, en statsautorisert revisor, en representant fra regnskapsprodusentene, en representant fra universitets- og høyskolesektoren og en representant fra Skatteetaten.
- Det avgjørende for sammensetningen av fagutvalgene er kandidatenes faglige kompetanse og at ingen gruppering skal kunne utgjøre et flertall. Videre er hensynet til faglig kompetanse i fagorganene overordnet arbeidsgruppens forslag til størrelsen på fagorganene. Styret i den nye standardsetteren må derfor vurdere fagorganenes størrelse på selvstendig grunnlag. Kjønnbalanse bør ivaretas, og geografisk representasjon tilstrebes. Se også kapittel 6.3.12.

Arbeidsform, standarder, veiledninger mv.

13. Arbeidsgruppen har følgende anbefalinger:

- Etter arbeidsgruppens oppfatning vil det styrke standardenes legitimitet om standardene utstyres med begrunnelsesvedlegg som redegjør for fagorganenes vurderinger og behandlingen av mottatt høringskommentarer. Nyttens av begrunnelsesvedlegg må vurderes mot ressursene som kreves for å utarbeide disse.
- Standardene bør ha en ikrafttredelsesdato som ligger langt nok frem i tid til at næringslivet kan tilpasse seg. Ikrafttredelsesdatoen bør settes slik at de regnskapspliktige har minst 18 måneder på å tilpasse seg en standard.
- Arbeidsgruppen viser til punktet om *Åpenhet og involvering* i foregående delkapittel, og anbefaler at ny standardsetter sikrer at det i fremtidig standardsettende aktiviteter er stor grad av åpenhet og involvering.
- Foreløpige standarder står i en mellomkategori mellom høringsutkast og endelig standard og har en uklar stilling. Erfaringene viser at foreløpige standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse kan forbli foreløpige i mange år, noe som er uheldig (se NOU 2015: 10 side 355). Arbeidsgruppen mener ny standardsetter bør vurdere om ordningen med foreløpige standarder bør videreføres, blant annet hensyntatt at målgruppen for standardene ikke lenger omfatter børsnoterte foretak. I tillegg mener arbeidsgruppen, dersom ny standardsetter velger å videreføre ordningen med foreløpige standarder, at en foreløpig standard maksimalt skal virke i to til tre år, og at den etter utløpet av perioden skal gjøres til endelig standard eller trekkes tilbake.
- Arbeidsgruppen mener det bør vurderes om gjeldende forskrift om forenklet IFRS oppheves og erstattes av en regnskapsstandard om forenklet IFRS, jf. kapittel 6.1.2 om effektiv regulering.
- Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt veiledninger og uttalelser. Den nye standardsetteren bør vurdere i hvilken grad den skal gi uttalelser og veiledninger og avklare hvilken status disse skal ha i forhold til god regnskapsskikk, herunder om det er veiledninger som det vil være mer naturlig at andre enn standardsetteren utgir. Ett eksempel kan være om det er mer naturlig at eksempelvis NHO eller Den Norske Aktuarforening utgir veiledning om pensjonsforutsetninger.

14. Arbeidsgruppen foreslår at den nye standardsetteren skiller mellom vedtekter og reglement.

- I Norsk RegnskapsStiftelse er alle regler samlet i vedtektene. Det innebærer at alle endringer må godkjennes av Stiftelsestilsynet. Det vil være mer effektivt å holde vedtektene til det som etter loven er et minimumskrav for stiftelser og samle øvrige regler i et reglement. For eksempel kan beslutninger om fagorganer og regler for høringer, utarbeiding av strategier mv. legges i reglementet.
- Et tilsvarende skille mellom vedtekter og reglement anbefales brukt dersom standardsettingen organiseres som for eksempel en forening eller et råd.

15. Så langt det passer og er hensiktsmessig, anbefaler arbeidsgruppen at det standardsettende organets styre og fagorganer tar utgangspunkt i statens regler for utvalgsarbeid og utredningsinstruksen.⁵²

- Standardsetteren bør utarbeide klare regler for hvordan standardsettingsarbeidet utøves, herunder prosedyrer for høringer og behandlingen av høringskommentarer. Statens utredningsinstruks oppstiller blant annet krav til hvordan en utredning skal utarbeides. Om bakgrunnen for instruksen heter det: «Det er viktig at statlige

⁵² [Utvalgsarbeid i staten - En veileder for ledere, medlemmer og sekretærer i statlige utredningsutvalg](https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/instruks-om-utredning-av-statlige-tiltak-utredningsinstruksen/id2476518/) og <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/instruks-om-utredning-av-statlige-tiltak-utredningsinstruksen/id2476518/>, besøkt 30.11.2022.

beslutninger er velbegrunnede og gjennomtenkte. Ufullstendig eller manglende utredning øker risikoen for at det fattes beslutninger som ikke kan gjennomføres, som gir uønskede virkninger eller som innebærer sløsing med samfunnets ressurser».⁵³ De samme hensyn synes å være relevante ved fastsetting av standarder.

- Gode og formålstjenlige standarder krever fagkunnskap og praksisnærhet. Med «så langt det passer» mener derfor arbeidsgruppen at det er sentralt at regler og retningslinjer om statlig utvalgsarbeid tilpasses slik at hensynet til god fagkompetanse og sammensetning overstyrer eventuelt andre hensyn om det viser seg nødvendig for å sikre effektiv, uavhengig og faglig god standardsetting.
16. Operativt arbeid med standardsetting (utarbeiding av utkast, bearbeiding av høringskommentarer mv.) skjer i fagorganene med støtte av en eller flere utredere.
- Arbeidsgruppen anser som avgjørende for å sikre rask og god fremdrift i standardsettingsarbeidet at den nye standardsetteren engasjerer en eller flere utredere som bistår fagorganene. Det vil være opp til den nye standardsetteren å avgjøre om hvert fagorgan skal engasjere egen utreder eller om det skal engasjeres en felles utreder, eller om arbeidet i enkelte tilfeller bør organiseres på andre måter, for eksempel en arbeidsgruppe.
17. Arbeidsgruppen anbefaler at styret i den nye standardsetteren utarbeider tydelige regler for beslutningsdyktighet og krav til flertall. Arbeidsgruppen har følgende forslag:
- Styret og fagorganene er beslutningsdyktig når minst 50 prosent av medlemmene deltar i behandlingen.
 - Arbeidsgruppen foreslår at beslutninger fattet av styret som gjelder underkjennelse av standarder, tas med 2/3-dels flertall, se nedenfor. Øvrige beslutninger avgjøres med alminnelig flertall av de som deltar med mindre den nye standardsetterens vedtekter eller reglement krever annet.
 - Styreleder bør ha dobbeltstemme ved stemmelikhet i styret og leder av fagorganene bør ha dobbeltstemme ved stemmelikhet i sine respektive fagorganer.
 - Arbeidsgruppen foreslår at fagorganene vedtar standarder med 2/3-dels flertall. Det anses viktig med stor grad av konsensus av hensyn til legitimiteten til standardene og 2/3-dels flertall ivaretar etter arbeidsgruppens oppfatning dette hensynet.
 - Arbeidsgruppen anbefaler at styret godkjenner standarder etter innstilling fra fagorganene. Arbeidsgruppen foreslår at et styrevedtak om ikke å godkjenne en standard som foreslått fra et fagorgan krever kvalifisert flertall, med 2/3-dels flertall av medlemmene som deltar i behandlingen av standarden. Styret må begrunne underkjennelsen faglig. Ved underkjennelse kan fagorganet instrueres om å endre standarden i tråd med de faglige begrunnelsene som styret har gitt. Kravet til 2/3-dels flertall skyldes at arbeidsgruppen mener det må være en høy terskel for at styret skal overprøve fagorganenes faglige vurderinger. Samtidig mener arbeidsgruppen at ordningen i Norsk RegnskapsStiftelse, hvor styret må velge et nytt Regnskapsstandardstyre, er et for drastisk tiltak. Etter arbeidsgruppens oppfatning vil det være bedre å søke en faglig diskusjon mellom styret og fagorgan for om mulig å komme frem til en omforent løsning eller en løsning som kan oppnå tilstrekkelig flertall.
 - Arbeidsgruppen mener styret som minimum skal vurdere om standardene er i samsvar med strategi og målsettinger for standardsettingen. En organisering hvor styret tar aktivt del i standardsettingen er etter arbeidsgruppens oppfatning viktig for legitimiteten fordi styret har en bredere sammensetning enn fagorganene. Ved at

⁵³ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/instruks-om-utredning-av-statlige-tiltak-utredningsinstruksen/id2476518/>, besøkt 30.11.2022.

styret må ta stilling til standarder fra fagorganene, vil styret få bedre innsikt i det løpende standardsettingsarbeidet og samtidig sikre at styret og fagorgan i felleskap gjøres ansvarlig for standardene. For å få faglig solide vurderinger av standarder i styret, er det nødvendig at styret samlet sett har medlemmer med faglig relevant kompetanse. Dette tilsier at faglige kvalifikasjoner må tillegges avgjørende betydning ved oppnevning til styret.

6.6 Vedlegg

6.6.1 Hvorfor er regulering av regnskapsproduksjon nødvendig?

Regnskapsinformasjon kan betraktes som et økonomisk gode som tilbys og etterspørres i et marked. Behovet for regnskapsregulering⁵⁴ begrunnes ofte med at regnskapsinformasjon produsert og tilbudt i et marked ikke vil gi en samfunnsøkonomisk optimal produksjon, dvs. en produksjon av regnskapsinformasjon (mengde og kvalitet) som er slik at den marginale samfunnsøkonomiske nytten av ytterligere produksjon er lik den marginale samfunnsøkonomiske kostnaden (Scott og O'Brien 2020 side 493). Markedet for regnskapsinformasjon vil være preget av markedssvikt. Det er først og fremst egenskaper ved regnskapsinformasjon som økonomisk gode, som gjør at produksjon av regnskapsinformasjon ikke blir samfunnsøkonomisk optimal.

Produksjon av regnskapsinformasjon gir kun mening dersom det foreligger asymmetrisk informasjon mellom de som produserer informasjonen (foretakene) og de som skal bruke informasjonen til å ta beslutninger (regnskapsbrukerne). Det forhold at det foreligger asymmetrisk informasjon gjør det vanskelig for brukerne av regnskapsinformasjonen (i alle fall *ex ante*) å vurdere om informasjonen holder høy eller lav kvalitet. Dette resulterer i markedssvikt.⁵⁵ Asymmetrisk informasjon innebærer også en reell risiko for at informasjonen er mangelfull og/eller villedende, noe som kan resultere i ugunstige valg (investor X investerer i foretak Y som følge av villende informasjon i stedet for i foretak Z) eller at ledelsen i foretaket (eller andre) oppnår urettmessige fordeler (moralsk hasard). Markedssvikt (i form av eksternaliteter) oppstår også fordi regnskapsinformasjon bærer preg av å være et offentlig gode og et monopolgode, noe som gjør at prising og produksjon av regnskapsinformasjon ikke nødvendigvis blir samfunnsøkonomisk optimal (Scott og O'Brien 2012 side 496-498).

Behovet for regnskapsregulering kan også begrunnes med at en løsning hvor hver enkelt fremforhandler kontrakter om kjøp av regnskapsinformasjon, neppe er særlig praktisk. Antall kontrakter og de transaksjonskostnadene som oppstår ved inngåelse av disse kontraktene, vil bli betydelige. En mer effektiv løsning vil da kunne være at regnskapsprodusentene i stedet tilbyr en standard mengde regnskapsinformasjon. Brukerne av regnskapsinformasjon vil også ha ulik forhandlingskraft og vil dermed kunne oppnå ulike betingelser ved inngåelse av kontrakter om kjøp av regnskapsinformasjon. I en situasjon med ulik forhandlingskraft kan prinsipielle og i noen grad etiske hensyn tale for å beskytte de med svak forhandlingskraft ved at det stilles krav om at det produseres og tilgjengeliggjøres en viss mengde regnskapsinformasjon (Elling mfl. 2019 side 53-54).

Produksjonen av regnskapsinformasjon kan dels være motivert av regulering (plikter) og dels motivert av markedsbaserte eller kontraktsbaserte insentiver for regnskapsproduksjon. For eksempel kan foretak velge å gi mer (og bedre) informasjon enn det som følger av regulerte plikter for å

⁵⁴ Regulering er her forstått som utvikling og håndheving av regler med sikte på å påvirke adferd slik at denne (i større grad) enn i en situasjon uten regulering, samsvarer med samfunnets prioriteringer.

⁵⁵ Jf. «Market for lemons»-problematikk (Akerlof 1970).

oppfylle kontraktsvilkår (for eksempel kan en lånekontrakt stille krav om at regnskapet skal utarbeides etter hovedregler fremfor unntaksregler for små foretak).⁵⁶

6.6.2 Hva kjennetegner kvalitetsmessig god regnskapsregulering?

Som vist til over, er det flere argumenter for å regulere produksjonen av regnskapsinformasjon. Regulering blir da et instrument for å redusere den markedssvikten som en markedsløsning for produksjon av regnskapsinformasjon medfører. Problemet er at det heller ikke er rett frem å vurdere hvordan regnskapsproduksjonen skal reguleres. Normalt vil dette gjøres gjennom bruk av ulike ad hoc kostnad-/nyttvurderinger, men det vil sjelden være mulig å fastsette direkte og indirekte kostnader ved produksjon av regnskapsinformasjon eller nytten av produsert regnskapsinformasjon, noe som gjør det langt fra gitt at regulering av regnskapsinformasjon vil gi en samfunnsøkonomisk optimal løsning. Det relevante spørsmålet er om regulering er et bedre alternativ enn et alternativ der regnskapsproduksjonen overlates til markedskreftene. I mange sammenhenger synes det klart at regulering er en bedre løsning (Scott og O'Brien 2020 side 496).

En kvalitetsmessig god regulering vil være en som oppfyller reguleringens formål. For produksjon av regnskapsinformasjon vil dette være å redusere asymmetrisk informasjon mellom regnskapsprodusent (foretaket) og brukerne av denne informasjonen (Scott og O'Brien 2020 side 22-26). I regnskapslitteraturen (Scott og O'Brien 2020, Kvifte og Johnsen 2008) og i ledende konseptuelle rammeverk for regnskapsproduksjon (eksempelvis IASB 2018 kapittel 2) er dette formulert som å rapportere beslutningsnyttig informasjon, dvs. informasjon som gjør at regnskapsbrukeren tar bedre beslutninger. Normalt skilles det mellom ressursallokering (verdsettingsformål) og kontroll av foretatt ressursallokering (kontrollformål). Det er imidlertid ikke gitt at disse formålene lar seg oppfylle gjennom et og samme sett av regnskapsinformasjon (Gjesdal 1981). Utforming av regnskapsplikter vil også skje innenfor en kostnad-/nytteramme. Mer plikter vil følgelig ikke være å foretrekke dersom den marginale nytten ikke står i forhold til den marginale kostnaden ved slike ytterligere plikter. Det forhold at det normalt ikke er mulig å anslå noe sikkert om verken nytten eller kostnaden ved regnskapsproduksjon, gjør slike vurderinger krevende og usikre (Scott og O'Brien 2020 side 531).

7 Finansiering av standardsettingen

Dette kapitlet svarer på følgende punkt i mandatet:

«Utrede mulige alternativer for fremtidig finansiering av arbeidet med regnskapsstandarder. Det skal vurderes om det bør være sammenheng mellom representasjon og finansieringsbidrag til organisasjonen.»

Finansieringsbehovet til det standardsettende organet vil være bestemt av omfanget av og innholdet i den aktiviteten som standardsetteren skal utøve og i hvilken grad disse aktivitetene vil medføre utgifter for standardsetteren, for eksempel om det skal ansattes en fast stab, gis møtegodtgjørelse til medlemmer eller kjøpes inn utreder- og konsulenttjenester. Det vil være opp til standardsetteren, eventuelt myndighetene ved Finansdepartementet, å beslutte nivå og omfang på standardsettingsarbeidet.

⁵⁶ I en del tilfeller er situasjonen kanskje heller motsatt, at regnskapsprodusentene gir mindre (og dårligere) informasjon enn det reguleringen krever.

Arbeidsgruppen har i dette kapitlet lagt til grunn at behovet for finansieringen skal ses i lys av arbeidet knyttet til utarbeidelse av nasjonale regnskapsstandarder. Hvorvidt standardsetter bør engasjeres i standardsetting internasjonalt, og hvilke implikasjoner det kan ha for finansieringen, tas opp i kapittel 8 Internasjonalt samarbeid.

Kapitlet drøfter hvordan en standardsetter kan finansieres og om det bør være sammenheng mellom finansiering av standardsetteren og representasjon i standardsetterens organer eller innflytelse på andre måter. Spørsmålene om finansiering og representasjon/innflytelse er ikke nye, og i kapittel 7.1 redegjøres det for tre tidligere utredninger som har vurdert spørsmålene. Kapittel 7.2 redegjør for den økonomiske utviklingen i Norsk RegnskapsStiftelse og forklarer hvorfor spørsmålet om organisering og finansiering av en standardsetter er blitt aktualisert. Kapittel 7.3 peker på faktorer som vil påvirke finansieringsbehovet til en standardsetter. Innretningen på finansieringen, dvs. om finansieringen skjer ved tilskudd av penger eller ved at for eksempel fagpersoner stilles vederlagsfritt til disposisjon for standardsetteren, behandles i kapittel 7.4. Hovedalternativene for finansiering av standardsetteren er offentlig eller privat finansiering, og mulige finansieringskilder/-mekanismer drøftes i kapittel 7.5. Sammenhengen mellom finansiering og representasjon blir behandlet i kapittel 7.6. Anslag på finansieringsbehovet illustreres i kapittel 7.7. Arbeidsgruppens anbefalinger gis i kapittel 7.8. Som vedlegg følger en mer utfyllende beskrivelse av Norsk RegnskapsStiftelses økonomiske utvikling (kapittel 7.9.1) og hva revisors signatur eller manglende signatur på næringsoppgaven betyr (kapittel 7.9.2).

7.1 Vurdering av finansiering av standardsetter i tidligere utredninger

Spørsmålet om finansiering av standardsettingen har blitt vurdert i tre tidligere utredninger: NOU 1993: 2, NOU 2003: 23 og NOU 2015: 10. Alle disse utredningene pekte på behovet for statlig støtte, men med utgangspunkt i ulike forslag til organisering av standardsettingen. I to av utredningene, NOU 1993: 2 og NOU 2015: 10, kan forslaget om statlig finansiering av standardsetteren ses sammen med forslaget om å etablere en standardsetter med større grad av statlig involvering og kontroll.

Regnskapslovutvalget 1990 foreslo i en delutredning (NOU 1993: 2) at standardsetteren skulle være et statlig oppnevnt standardsettende organ, hvor den formelle kompetansen til å fastsette bindende regnskapsstandarder var eksplisitt hjemlet direkte i regnskapsloven. Forslaget innebar statlig finansiering og statlig representasjon. Medlemmene til det standardsettende organet skulle oppnevnes av departementet, men sentrale interessentgrupper skulle bistå departementet med utvelgelse av medlemmer (NOU 1993: 2 side 62). Det ble foreslått at organet skulle ha et permanent sekretariat og at driftsutgiftene ble dekket ved hjelp av statlige tilskudd. Forslaget fra delutredningen ble imidlertid ikke drøftet videre i den endelige utredningen fra Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1995: 30). Forslaget i NOU 1993: 2 om organisering av regnskapsstandardsetter ble heller ikke tatt opp til vurdering i departementets etterfølgende proposisjon (Ot.prp. nr. 42 (1997-98)) eller i finanskomiteens innstilling basert på denne proposisjonen (Innst. O. nr. 61 (1997-98)).

Forslaget i NOU 1993: 2 ble vurdert av Evalueringsutvalget (NOU 2003: 23). Evalueringsutvalget mente det ikke var sterke argumenter for å endre innretningen på standardsettingen i Norge fra å være en privat ordning i regi av Norsk RegnskapsStiftelse til å bli en ordning underlagt statlig myndighet. Evalueringsutvalget mente likevel det var naturlig at staten bidro med finansiell støtte. Det ble foreslått en deling av finansieringen mellom staten, næringslivet og de stiftende organisasjoner.

Evalueringsutvalget foreslo at standardsetteren burde fremlegge en årsplan for departementet over virksomheten for kommende periode. Departementet ville da kunne knytte betingelser til støtten,

blant annet gjennom godkjenning av årsplanen (NOU 2003: 23 side 301). I høringsrunden til NOU 2003: 23 høstet forslaget om delvis statlig finansiering av standardsetterens virksomhet bred støtte.

Departementet sluttet seg i all hovedsak til de forslag som ble fremsatt av Evalueringsutvalget, men tok ikke stilling til Evalueringsutvalgets vurdering av behovet for statlig tilskudd. I sin vurdering skriver departementet blant annet (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) kap. 5.5:

"Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger.

Departementet legger vekt på at et fortsatt aktivt og kompetent standardsettende organ vil være av stor betydning for å sikre faste rammer for god regnskapsrapportering. Samtidig endres rammene for standardsetting vesentlig når børsnoterte foretak fra 2005 skal utarbeide konsernregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene IFRS og ikke etter norske regnskapsstandarder. Funksjonen til den norske standardsetteren blir da i mer utpreget grad å ivareta samfunnets interesse i faste rammer for regnskapsrapportering. Det må antas å bidra til lavere transaksjonskostnader for næringslivet og vanskeliggjøre gjennomføringen av økonomisk kriminalitet. En norsk standardsetter forutsettes videre i proposisjonen her å fastsette regnskapsstandarder for foretak uten økonomisk formål (se pkt. 4.6). Slike standarder kan bidra til å sikre kontroll med bruk av bevilgede og innsamlede midler. Standardsetteren bør også bidra med innspill (i høringer mv.) til utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder i the International Accounting Standards Board (IASB).

...

Departementet deler utvalgets vurdering av hva som bør kreves av en forsvarlig prosess for fastsetting av regnskapsstandarder. Det må legges vekt på representativ deltakelse fra sentrale interesse grupper (de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak) samt regnskapsfaglig kompetanse. Ut fra de beskrevne endringer i rammene for et standardsettende organ, kan det fremover videre være en samlet fordel at Finansdepartementet har en observatør i det standardsettende organet.

Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å overføre ansvaret for standardsetting til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ. Departementet anser også at det er rimelig at regnskapsbransjen og næringslivet gjennom sine organisasjoner tar et ansvar for utviklingen av regnskapsstandarder gjennom aktive bidrag til det standardsettende organet. Det er etter departementets syn en styrke ved standardsettingen i Norge at bidragsyterne til Norsk RegnskapsStiftelse har vist en slik vilje. Fortsatt standardsetting i et frittstående organ legger etter departements syn best til rette for slike aktive bidrag.

Departementet viser til utvalgets vurdering av at endrede rammer for standardsetting sammen med at forsvarlige rammer for utarbeidelse av års regnskap også er et offentlig ansvar, tilsier offentlige bidrag til det standardsettende organet. Slike bidrag vil kreve en konkret budsjettprioritering.»

NOU 2015: 10 (kap. 2.10) foreslo blant annet at lovens henvisninger til god regnskapsskikk ble tatt ut, og at det ble inntatt bestemmelser som ga et standardsettende organ hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder. To ulike modeller for organisering av standardsetteren ble vurdert. Det ble foreslått en «direktoratmodell» og en «overtakelsesmodell». Sistnevnte modell innebar en «overtakelse» av Norsk RegnskapsStiftelse ved at departementet ble gitt myndighet til å kunne

oppnevne medlemmer til stiftelsens styre. For begge modeller lå det en forutsetning om delvis statlig støtte. I utredningen (NOU 2015: 10 side 436) heter det:

«I likhet med direktoratmodellen forutsetter modellen med videreføring av Norsk RegnskapsStiftelse statlig finansiering. Det gis i dag ikke godtgjørelse for arbeid i de operative enhetene. Utvalget anser at dette arbeidet fortsatt skal bygge på frivillighet. Direkte utgifter som pådras (som reiseutgifter) bør imidlertid dekkes etter statens satser. Kjøp av sekretariattjenester og i en viss utstrekning utredningstjenester bør dekkes av statlig tilskudd. Det kan også være behov for å vurdere noe godtgjørelse for verv i utøvende organer etter statens satser for slike verv. Utvalget har ikke vurdert om det er grunnlag for å etablere en utlikningsordning for dekning av utgiftene til drift av Norsk RegnskapsStiftelse, men hvis det skulle gjøres måtte det antakelig gjennomføres som en del av rapporteringen til Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Norsk RegnskapsStiftelse har i de to siste år hatt driftsutgifter i størrelse 3–4 mill. kroner årlig. Selv om beløpet skulle bli noe større i en ny struktur og med de forslag som er skissert ovenfor, er det så beskjedent at det neppe kan forsvare etablering av en egen finansieringsordning.»

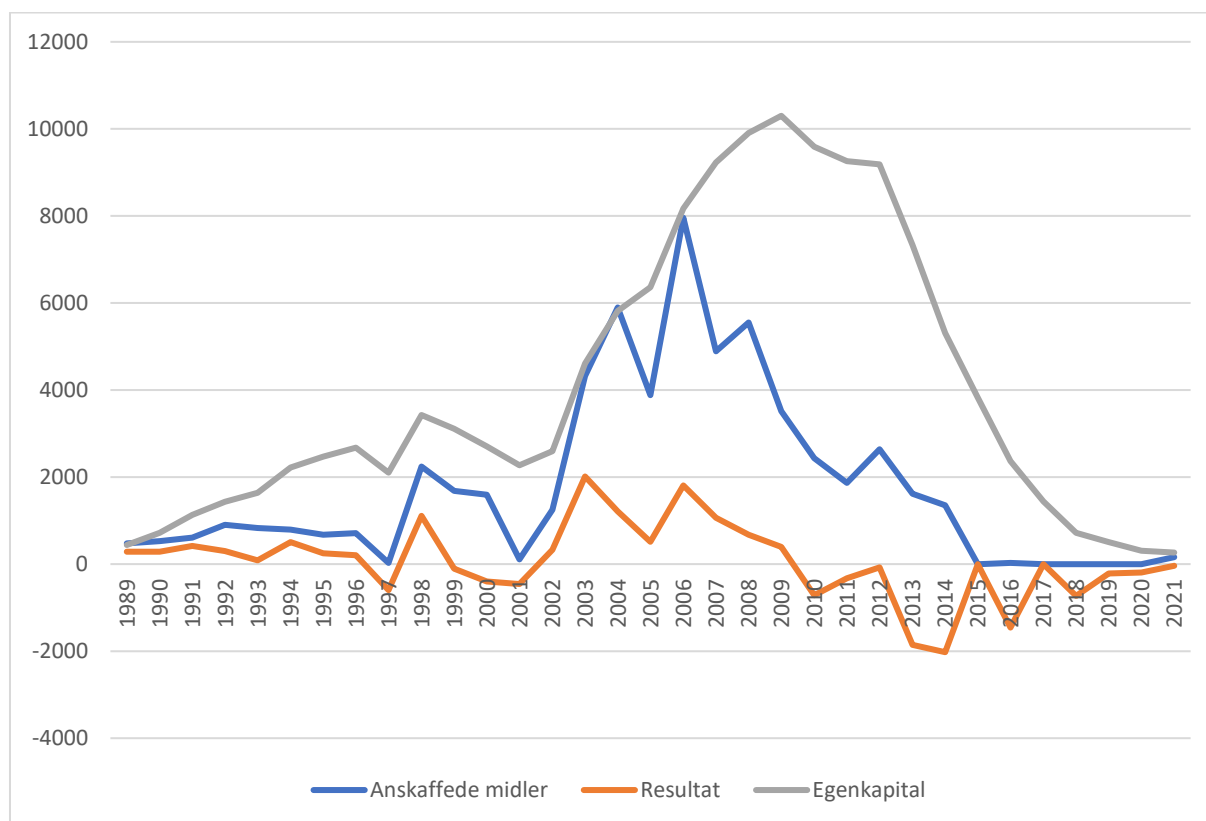
I vurderingen av standardsettingen konkluderte NOU 2015: 10 (side 29) blant annet med at «Enhver videreføring av norsk regnskapsregulering i form av utgivelse av regnskapsstandarder forutsetter statlig finansiering. Dette vil gjelde under utvalgets foreslåtte organisering, men det vil også gjelde under andre tenkelige modeller.» Videre uttales det at reguleringsaktiviteten som drives av Norsk RegnskapsStiftelse «vil stoppe opp av seg selv» (NOU 2015: 10 side 28) dersom stiftelsen ikke får nye inntekter eller dekket sine kostnader på andre måter.

7.2 Økonomien i Norsk RegnskapsStiftelse 1989–2021

Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert i 1989.⁵⁷ Figur 7-1 viser utviklingen i henholdsvis anskaffede midler, årsresultat og egenkapitalen i perioden 1989-2021. Den økonomiske utviklingen til Norsk RegnskapsStiftelse blir presentert mer utførlig i vedlegget i kapittel 7.9.1.

⁵⁷ Norsk RegnskapsStiftelse ble stiftet i 1989 av Norges Handelshøyskole (NHH), Norges Registrerte Revisorers Forening (NRRF), Norges Statsautoriserede Revisorers Forening (NSRF), Norske Finansanalytikeres Forening (NFF, som senere har byttet navn til Forening for finansfag Norge), Norske Siviløkonomers Forening (som har skiftet navn til Econa) og Oslo Børs. Finansdepartementet og Finanstilsynet ble invitert til å delta, men ut fra mulig konflikt mellom sine oppgaver som lovgiver og kontrollinstans på den ene siden og deltakelse i utforming av standarder på den annen side, valgte de en løsere tilknytning ved at en representant fra Finanstilsynet kan møte som observatør (Norsk RegnskapsStiftelses årsberetning 1989). Senere har NRRF og NSRF slått seg sammen og dannet Den norske Revisorforening, og Regnskap Norge, Handelshøyskolen BI og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) blitt opptatt som stiftere.

Figur 7-1 Den økonomiske utviklingen til Norsk RegnskapsStiftelse 1989–2021



I starten, årene 1989–93, og i de to siste årene, 2021 og 2022, har finansieringen i hovedsak kommet som tilskudd fra stifterne og fra de store revisjonsselskapene. I årene 1992–2014 ble virksomheten finansiert av deltakeravgifter på konferanser (Regnskapskonferansen, Bokføringsdagen, temakonferanser om pensjoner og IFRS) og et utdanningsprogram i IFRS (IFR Academy). Økonomisk sett var de beste årene 2003–09, noe som skyldes innføringen av IFRS for børsnoterte foretak fra og med 2005. Det ga grunnlag for opplæringsprogrammet IFR Academy. Akademiet ga regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og revisorer den opplæring i IFRS som var nødvendig for å ta i bruk IFRS. Siste gjennomføring av IFR Academy skjedde i 2014 og med få deltakere. Siden 2015 har Norsk RegnskapsStiftelse hatt lite inntekter og finansiert driften ved å tære på egenkapitalen. I både 2021 og 2022 ble hver av stifterne bedt om et bidra på 20 000 kroner for å hindre at stiftelsen ble avvirket før det kom en avklaring på hvordan myndighetene ønsker at standardsettingen i Norge skal organiseres og finansieres.

I en vurdering av utgiftene til standardsetting i perioden 1989–2021, er det viktig å ta i betraktning at Norsk RegnskapsStiftelse ikke har hatt egne ansatte og at medlemmer av stiftelsens organer, underliggende fagutvalg og arbeidsgrupper ikke har mottatt godtgjørelse for det arbeidet de utfører. Den frivillige innsatsen som legges ned har vært betydelig. I NOU 2015: 10 side 418 refereres det blant annet til at møtetiden i 2014 utgjorde 543 timer i Regnskapsstandardstyret (inkludert Fagorgan IFRS) og 102 timer i Bokføringsstandardstyret. Hvis medlemmene i Regnskapsstandardstyret og Bokføringsstandardstyret, som i stor grad er praktiserende revisorer og regnskapsførere, kunne fakturert kunder med en gjennomsnittlig timepris på 2 000 kroner i stedet for å delta i møtene, utgjør det private bidraget i 2014 om lag 1,3 millioner kroner ($(2\ 000 \times (543+102) =) 1\ 290\ 000$ kroner). Legges det til en forutsetning om at hver møtetime i gjennomsnitt krever fire (fem) timer

forberedelse, kan estimatet økes til om lag 6,5 (7,7) millioner kroner. Stiftelsens kostnader inkluderer også utgifter til sekretariat og reiseutgifter (også knyttet til internasjonalt arbeid).⁵⁸ I 2011 og 2012 ga Norsk RegnskapsStiftelse bidrag på til sammen 1,2 millioner kroner til EFRAG og IASB.

Arbeidsgruppen anser det ikke som hensiktsmessig å gjennomgå historiske regnskaper for å fordele inntekter og kostnader på henholdsvis regnskapsstandarder, bokføringsstandarder og internasjonalt arbeid fordi den største kostnadsposten, verdien av dugnadsinnsatsen, ikke lar seg måle da det ikke finnes tilstrekkelig informasjon om medgått tid til møter og til forberedelser.

Forklaringen på den økonomiske utviklingen i Norsk RegnskapsStiftelse ligger i stor grad i endret lovgivning: Ny regnskapslov i 1998, ny bokføringslov i 2004 og innføring av IFRS for børsnoterte foretak i 2005. Disse lovendringene har skapt behov for ny kunnskap hos regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere, regnskapsførere og revisorer om nasjonale standarder og IFRS. Norsk RegnskapsStiftelse har dekket behovet gjennom utvikling av regnskaps- og bokføringsstandarder og opplæring i disse og i IFRS. Etter hvert har behovet for nye standarder og opplæring/etterutdanning avtatt. Redusert etterspørsel etter stiftelsens kurs og opplæringsprogram skyldes flere forhold. Viktige faktorer er at uteksaminerte kandidater fra utdanningsinstitusjonene har oppdatert kunnskap, at praktiserende revisorer og regnskapsførere i hovedsak har fått dekket sitt behov for ajourført kunnskap, at det er flere tilbydere av kurs og opplæringsprogrammer som for eksempel Regnskap Norge og Den norske Revisorforening, og at de store revisjonsselskapene har egen intern opplæring.

I 2012 vedtok Norsk RegnskapsStiftelse å begynne arbeidet med en ny regnskapsstandard for øvrige foretak med utgangspunkt i IFRS for SMEs. Dette strategivalget var blant annet motivert av en forventning om at IFRS for SMEs ville redusere utgiftene med standardsettingen, uten at det ville redusere kvaliteten på regnskapene. Reduserte utgifter ble ansett som nødvendig fordi Norsk RegnskapsStiftelse ikke lenger fikk inntekter fra IFR Academy. Utgiftene til dette arbeidet er den dominerende forklaringen på de negative resultatene i 2013, 2014 og 2016. I årene 2013 og 2014 utgjorde den regnskapsførte kostnaden til utarbeidelse av regnskapsstandarder inklusiv lønn til prosjektleder for utarbeidelse av utkast til standard basert på IFRS for SMEs, henholdsvis 1,56 og 1,30 millioner kroner. Verdien av dugnadsinnsatsen i Regnskapsstandardstyret (møtetid på 543 timer i 2014 omtalt over) kommer i tillegg.

Den økonomiske situasjonen til Norsk RegnskapsStiftelse er kritisk, og det vil ikke være mulig å videreføre stiftelsen uten inntekter eller tilskudd. Som påpekt i NOU 2015: 10 (side 28), har stiftelsens reguleringsaktivitet stoppet opp. Tilskuddet som ble ytt fra stifterne i 2021 på til sammen 160 000 kroner var et akutt tiltak for å sikre stiftelsens overlevelse på kort sikt. Siden Finansdepartementet i brev av 23.5.2022 ba stiftelsen opprette en arbeidsgruppe for å utrede organiseringen av standardsettingen, har styret også for 2022 bedt stifterne om et tilsvarende tilskudd for å sikre at stiftelsen ikke må avvikles før det blir en avklaring på hvordan standardsettingen skal organiseres. I så måte er en snarlig avklaring av spørsmålet om organisering og finansiering av standardsettingen viktig.

⁵⁸ Sekretariatstjenestene er levert av DnR Kompetanse AS, datterselskap av Den norske Revisorforening, og var tidligere levert av Norges Statsautoriserede Revisorers Forening. Med unntak av stiftelsesåret, har det vært noe betaling for tjenestene, men også her har det vært innslag av dugnad ved at tjenestene er priset lavere enn markedspris.

7.3 Valg som påvirker finansieringsbehovet til en standardsetter

Arbeidsgruppen skal ikke ta stilling til virksomheten som standardsetter skal drive, men finansieringsbehovet vil reflektere de valg en fremtidig standardsetter gjør. Finansieringsbehovet vil blant annet bli påvirket av:

- Om standardsetteren skal utarbeide standarder på enkeltområder (som eksisterende NRS-standarder).
- Om standardsetteren skal utarbeide standarder basert på IFRS for SMEs.
- Omfanget av høringer mv. i forbindelse med revideringer av eksisterende standarder og ved fastsetting av nye standarder.
- Om standardsetteren skal utarbeide veiledninger, begrunnelsesvedlegg og eksempelsamlinger.
- Om standardsetteren skal utarbeide bokføringsstandarder i tillegg til regnskapsstandarder.
- Om standardsetteren skal utarbeide standarder for ikke-finansiell informasjon/bærekraftsrapportering.
- Om standardsetteren skal avholde kurs og konferanser.
- Om standardsetteren skal være høringsinstans til lov- og forskriftsendringer fremsatt av nasjonale myndigheter og til forslag til endringer i direktiver og forordninger fra EU.
- Om standardsetter skal være høringsinstans til nye eller endrede regnskapsstandarder fra IASB (se kapittel 8).
- Om standardsetter skal være høringsinstans til nye eller endrede standarder for bærekraftsrapportering fra ISSB og EFRAG (se kapittel 8 og kapittel 6.4).
- Om standardsetter skal overvåke eller kontrollere etterlevelsen av standardene.

Norsk RegnskapsStiftelse har i hovedsak ikke ajourført eksisterende regnskapsstandarder siden 2012. Det kan være grunn for standardsetteren å vurdere økt ressursbruk for på kort sikt å oppdatere eksisterende standarder eller innføre den foreslåtte IFRS for SMEs. Det kan føre til økte utgifter i perioder og lavere utgifter etter at etterslepet er tatt igjen.

7.4 Innretningen på finansieringen

Finansieringen kan være helt statlig, helt privat eller en kombinasjon av statlig og privat finansiering. Det kan også tenkes at bidrag er øremerket visse deler av virksomheten eller bestemte aktiviteter, for eksempel at det gis bidrag til utvikling av regnskapsstandarder, men ikke veiledninger.

Bidragene kan anta ulike former. Det kan gis i form av tilskudd på tilsvarende måte som staten bidrar til finansieringen av IASB Foundation og GKRS – Foreningen for god kommunalskikk (se kapittel 7.5.1) eller ved private tilskudd som i de første årene etter at Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert. Bidrag fra staten og/eller private kan også gis ved at det stilles arbeidstid, kompetanse, lokaler, datautstyr mv. til rådighet for standardsetteren, enten vederlagsfritt eller til en pris under markedspris.

Det ene ytterpunktet er at standardsetteren finansieres ved hjelp av statlige midler og at alle som er tilsluttet standardsetteren er ansatt i staten og dermed får lønn fra staten. Det andre ytterpunktet er at standardsetteren i sin helhet finansieres av private bidrag. Imellom disse ytterpunktene finnes det et vell av ulike hybridvarianter hvor både staten og private bidrar.

7.5 Ulike finansieringskilder

7.5.1 Statlig finansiering

Det er flere grunner til at staten helt eller delvis bør finansiere standardsettingen, uavhengig av hvordan standardsettingen organiseres og hva som er standardenes hjemmelsgrunnlag (dvs. om det

skal legges inn en henvisning til regnskapsstandarder i regnskapsloven eller om hjemmelsgrunnlaget fortsatt skal være henvisningen til god regnskapsskikk i nåværende § 4-6). Dette ble også påpekt i NOU 2015: 10 side 29, jf. sitatet over.

Utarbeidelse og fastsetting av lovregler er normalt en oppgave som ligger til staten. Innen regnskapsområdet har myndighetene fastsatt en rammelov som skal utfylles av den rettslige standarden god regnskapsskikk, og som må følges av andre foretak enn de som må eller velger å følge IFRS eller forenklet IFRS. Etter innføringen av IFRS og forenklet IFRS er regnskapslovens regler fortsatt dominerende blant de regnskapspliktige. I 2021 brukte ca. 0,4 % av norske regnskapspliktige IFRS eller forenklet IFRS.⁵⁹ I resten av dette kapitlet (kapittel 7) omtales regnskapspliktige som ikke følger IFRS eller forenklet IFRS, og som utgjør ca. 99,6 % av alle regnskapspliktige, som GRS-rapporterende (rapportering i samsvar med god regnskapsskikk, dvs. at de bruker regnskapslovens alminnelige regler, god regnskapsskikk for små foretak eller god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner).

IFRS og forenklet IFRS består av et omfattende sett av standarder som gir anvisninger på regnskapsmessige løsninger. Det reduserer tolkningsrommet, bidrar til at de som rapporterer etter IFRS eller forenklet IFRS har støtte for riktige regnskapsmessig valg på de fleste områder og sikrer regnskapsinformasjon av god kvalitet. Så lenge Norsk RegnskapsStiftelse var en aktiv standardsetter, bidro stiftelsen til at GRS-rapporterende hadde et relativt velutviklet og forsvarlig regnskapsregelverk å forholde seg til. Som forklart andre steder i utredningen, har den privatfinansierte standardsettingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse stoppet opp og eksisterende standarder er ikke ajourført. Sett i lys av viktigheten av god regnskapsinformasjon, er det mange argumenter for at staten bør ta ansvar for å finne en løsning på hvordan regelverksutviklingen for GRS-rapporterende bør finansieres.

Statens interesser av et godt og forsvarlig regnskapsregelverk er flere. God regnskapsinformasjon har avgjørende betydning for hvordan samfunnets ressurser blir allokert og brukt. Regnskapsbrukere trenger god informasjon for å fatte riktige beslutninger. Banker skal fatte beslutninger om lån, leverandører skal avgjøre om salg kan skje på kreditt, kunder må vurdere om selger har økonomi til å oppfylle garantiansvar, arbeidssøkere må vurdere hvor økonomisk solid en arbeidsgiver er, osv. Næringsdrivende, arbeidstakere, forbrukere mv. har følgelig stor nytte av tilgang til god regnskapsinformasjon, slik at de fatter beslutninger som bidrar til økonomisk vekst, økt sysselsetting, økt skatteinngang osv. For å ivareta og finansiere offentlige oppgaver, er følgelig det offentlige tjent med et godt regelsett på regnskapsområdet. Dette synet var bakgrunnen for innføringen av IFRS, noe som fremgår av Innst. O. nr. 17 (2004-2005 kap. 1):

«Det Europeiske Råd i Lisboa 2000 understreket, på bakgrunn av EU-kommisjonens Handlingsplan for finansielle tjenester, viktigheten av et felles finansmarked for å bidra til å nå EUs sentrale målsettinger om vekst og høy sysselsetting. Det var et prioritert punkt å bedre sammenlignbarheten mellom foretakenes regnskaper. Kommisjonens handlingsplan understreker at sammenlignbar, gjennomiktig og pålitelig finansiell informasjon er fundamental for et effektivt og integrert kapitalmarked. EU utviklet på denne bakgrunn en regnskapsstrategi om å innføre de internasjonale regnskapsstandardene IFRS som et felles

⁵⁹ Basert på RF 1167 Næringsoppgave 2 for 2020 brukte 1069 skattytere forenklet IFRS, 276 brukte IFRS, 1487 brukte God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, 17713 brukte regnskapslovens alminnelige regler og 305457 brukte God regnskapsskikk for små foretak. IFRS- og forenklet IFRS-rapporterende skattytere utgjør 0,42 prosent av alle som har sendt inn RF 1167. Tallet på IFRS- og forenklet IFRS-rapporterende vil være noe høyere fordi RF 1167 ikke opplyser om regnskapsspråk i konsernregnskapet.

sett regnskapsregler for børsnoterte foretak. Strategien omfatter også behov for streng håndheving av at regnskapsreglene blir fulgt.

Departementet mener at det er viktig at denne strategien følges aktivt opp også i Norge. Etter departementets vurdering ligger det mulighet for store gevinster for norsk næringsliv og norske kapitalmarkeder i at det på denne måten etableres et felles grunnlag for finansiell rapportering i EØS-området. Gjennom det pågående programmet for å bringe sammen IFRS og de amerikanske regnskapsreglene US GAAP, er det videre et mer reelt mål enn på lenge å etter hvert etablere et felles regnskapsspråk som grunnlag for den finansielle rapporteringen til noterte foretak i hele verden.»

Fordelene med et godt nasjonalt regelverk for GRS-rapporterende er de samme som et godt internasjonalt regelverk for IFRS og forenklet IFRS-rapporterende: Å bidra til vekst og sysselsetting. Denne sammenhengen tilsier at det er i statens interesse å finne en løsning for hvordan en standardsetter skal finansieres når private initiativ ikke finner egne løsninger.

En rammelov som ikke konkretiseres med regnskapsstandarder vil øke regnskapsproduzentenes kostnader med å etterleve regelverket. Årsaken er at spørsmål som ikke avklares direkte i loven eller i autoritative regnskapsstandarder, må avklares av regnskapsspesialister som kan tolke de grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene. Det krever tid og tilgang til kompetanse. For å redusere kostnadene med å etterleve regelverket, vil både næringslivet og det offentlige være tjent med et sett med lovbestemmelser supplert med regnskapsstandarder av god kvalitet som er lett tilgjengelig.⁶⁰

Et velutviklet regnskapsregelverk bidrar til et mer riktig grunnlag for fastsetting av skatter og avgifter. Regnskapsreglene og skattereglene er separate regelverk, men rapporteringen er integrert. Bokføringsloven ligger til grunn for pliktig rapportering innen skatt, avgift og regnskap. Staten har, på grunn av beregning og innkreving av skatter og avgifter, stor interesse av et velfungerende bokføringsregelverk. Statens interesser av et korrekt grunnlag for beregning og innkreving av skatter og avgifter vedrører også regnskapsrapporteringen. Årsaken er at rapporteringen til Skatteetaten tar utgangspunkt i årsregnskapet (og forskjellene mellom regnskaps- og skattereglene håndteres ved diverse vedlegg til skattemeldingen). For revisjonspliktige utfører revisorene indirekte en kontroll av skattemeldingen gjennom revisjonen av skattekostnaden og utsatt skatt i årsregnskapet. Samtidig skal revisorer signere næringsoppgaven og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger, og unnlatt signering kan ses på som indikasjon på at skatteetaten bør følge opp den skattepliktige. Det fremgår av [SKD-melding 7/2016 av 12. desember 2016](#) om revisors plikter i forbindelse med signering av næringsoppgave og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger mv. Et utdrag av SKD-meldingen 7/2016 er gjengitt i vedlegget i kap. 7.9.2. For revisorer, regnskapsprodusenter og skattemyndighetene er det viktige å kjenne grensene for akseptable løsninger i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk. Et velutviklet regnskapsregelverk hvor regnskapslovens bestemmelser utfylles med regnskapsstandarder (også om standardene ikke har et annet hjemmelsgrunnlag enn henvisningen til god regnskapsskikk i § 4-6) kan her spille en viktig rolle. Det vil øke rettsikkerheten, bidra til klarere skiller mellom skatterettens detaljerte regler og regnskapslovens prinsippbaserte regler, og føre til mer riktig fastsetting og beregning av skatte- og avgifter.

⁶⁰ I Sverige har Bokföringsnämnden for eksempel utarbeidet en komplett veiledning som dekker små og mellomstore foretaks behov for regnskapsregler fra A til Å. Veiledningen er gratis tilgjengelig.

Et godt regnskapsregelverk kan også gi høyere kvalitet på offentlig statistikk ved at statistikk over for eksempel investeringer og verdiskaping er mer sammenliknbar. Videre står regnskapsreglene sentralt for en rekke selskapsrettslige disposisjoner, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven⁶¹ kapittel 3 og 8. Det er viktig at grunnlaget for slike disposisjoner er basert på et hensiktsmessig utformet regnskapsregelverk som ivaretar de hensyn som ligger til grunn for blant annet utbyttereguleringene og styrets handleplikt ved tapt egenkapital.

Standardsetter skal utarbeide regnskapsstandarder som skal ivareta brede samfunnshensyn. Med kun privat finansiering, kan det være risiko for at standardsetter bevisst eller ubevisst utarbeider regnskapsstandarder som ivaretar interessene til enkelte regnskapsprodusenter/-brukere mer enn andre. En viss statlig finansiering kan gjøre standardsetter mer robust mot mulig press fra særinteresser fordi dens finansielle avhengighet av private interesser reduseres.

Departementet har i flere uttalelser vist til viktigheten av et godt utviklet og hensiktsmessig regelverk på regnskapsområde. I Ot.prp.nr. 39 (2004-2005) (side 153) pekte departementet på at et aktivt og kompetent standardsettende organ er av stor betydning for å sikre faste rammer for god regnskapsrapportering og at funksjonen er å ivareta samfunnets interesse. I Prop. 66 LS (2020-2021) (s. 20) skriver departementet:

«Kvaliteten på foretakenes årsberetninger og årsregnskaper er viktig for et velfungerende næringsliv og for samfunnet for øvrig. God regnskapsskikk og utviklingen av regnskapsstandarder for å utfylle regnskapslovens generelle regler er derfor av stor betydning.»

På to beslektede områder bidrar det offentlige med finansieringen av standardsettingen:

- Til utvikling av blant annet regnskapsstandarder for IFRS-rapporterende gir Norge ved Finanstilsynet bidrag på om lag 2,3 millioner kroner til et EU-program som støtter regelverksutviklingen innen finansiell rapportering og revisjon, se kapittel 8.3.
- God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard for utarbeidelse av kommuneregnskaper hjemlet i kommuneloven⁶² § 14-6. Det offentlige har naturligvis en sterk interesse av at det utarbeides kommuneregnskaper av høy kvalitet, og det statlige tilskuddet må ses i sammenheng med dette. Standarder om god kommunal regnskapsskikk utarbeides av GKRS Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, som er en uavhengig, ideell forening som skal fremme og utvikle god kommunal regnskapsskikk ([GKRS årsmelding 2021](#)). Av årsmeldingen fremgår det at medlemmene er Kommunal- og distriktsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund, NKRF – kontroll og revisjon i kommunene⁶³ og KS – Kommunesektorens organisasjon. Det fremkommer videre at GKRS er finansiert gjennom medlemskontingenter og driftsstøtte fra Kommunal- og distriktsdepartementet. I 2021 utgjorde medlemskontingentene 500 000 kroner (100 000 kroner fra hvert medlem) og driftsstøtten fra 300 000 kroner, til sammen 800 000 kroner. Foreningen opplyser i årsmeldingen for 2021 at statens andel utgjør om lag 60 prosent av samlede inntekter.

⁶¹ Lov 13.6.1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

⁶² Lov 22.6.2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)

⁶³ NKRF er en medlemsorganisasjon med personlige medlemmer og bedriftsmedlemmer. Regler for fastsetting av kontingent for bedriftsmedlemmer fremgår av NKRFs vedtekter § 8. Årsmøte fastsetter kontingent for private medlemmer.

Ut fra hensynet til likebehandling med hensyn til å gi regnskapspliktige tilgang til velutviklede og forsvarlige rammer for regnskapsrapportering, kan støtten til de to nevnte organisasjonene være et argument for at staten også bør gi økonomisk støtte til finansieringen av et velutviklet og forsvarlig regnskapsregelverk for GRS-rapporterende.

Statlige bidrag til standardsetteren kan også anta andre former enn direkte tilskudd i form av pengeoverføringer. For eksempel kan bidraget være i form av at et direktorat (for eksempel Finanstilsynet eller Skattedirektoratet) stiller med sekretariattjenester. På denne måten fritas standardsetteren for utgifter ved kjøp av disse tjenestene eller ved ansettelse av personer som kan ivareta disse tjenestene, jf. kapittel 7.4.

7.5.2 Finansiering ved utlikning og fra Brønnøysundregistrene

Finansiering av standardsetter ved utlikning betyr at utgiftene med standardsetteren blir fordelt på de regnskapspliktige og/eller regnskapsbrukerne. Arbeidsgruppen har ikke utredet alle sider ved utlikningsordninger fordi kostnadene med å administrere en egen utlikningsordning for å finansiere standardsetteren vurderes som betydelig. Utlikningsordninger har imidlertid vært nevnt som mulige finansieringskilder og av den grunn redegjør arbeidsgruppen for fordeler og ulemper ved slike ordninger. Utgiftene med Brønnøysundregistrene dekkes gjennom gebyrer fra blant annet de regnskapspliktige. Et alternativ til egen utlikningsordning for finansiering av standardsetteren kan være å benytte eksisterende gebyrbelagte tjenester hos Brønnøysundregistrene. Denne muligheten blir også drøftet i dette delkapitlet.

Utlikningsordningen må administreres av staten, og statens rett til å kreve inn en avgift eller et gebyr til dekning av utgiftene med standardsettingen må ha en lovhjemmel. Avgiften/gebyret må også dekke utgiftene med å iverksette og administrere ordningen. Utlikningsordningen vil skjerme statlige budsjetter i større grad enn direkte tilskudd. Ved direkte tilskudd vil staten finansiere tilskuddet gjennom innkreving av ikke øre-merkede skatter og avgifter. Ved en utlikning blir utgiftene med standardsettingen, med tillegg av utgiftene med å administrere utlikningsordningen, veltet over på de regnskapspliktige og/eller regnskapsbrukerne.

Det kan tenkes forskjellige utlikningsordninger.

- En utlikningsordning hvor de *regnskapspliktige betaler*, kan begrunnes med de fordeler regnskapspliktige oppnår gjennom standardsettingen. Ved å etterleve kvalitetsmessige gode standarder blir regnskapene av høyere kvalitet, og fra litteraturen er det kjent at regnskaper av god kvalitet blant annet bidrar til tilgang til rimeligere kapital (både egenkapital og gjeld).⁶⁴ Utgiften kan dekkes inn ved at de regnskapspliktige betaler en avgift i forbindelse med innsending av årsregnskap og årsberetning til Regnskapsregisteret. Avgiften kan differensieres og kombineres med bunnfradrag, slik at avgiften kun utliknes på foretak over en viss størrelse. En mulighet kan være å unnta foretak med omsetning, eiendeler og ansatte under terskelverdiene for små foretak i regnskapsloven § 1-6.⁶⁵ Det kan tenkes mange andre måter å differensiere avgiften på. Differensieringen vil komplisere ordningen, men har

⁶⁴ Hellman, N., H. Nilsson, M. Tyalite og D. Vural, «The Impact of an IFRS for SMEs-based Standard on Financial Reporting Properties and Cost of Debt Financing: Evidence from Swedish Private Firms» (European Accounting Review, DOI: 10.1080/09638180.2022.2085758) viser at svenske foretak fikk lavere finansieringskostnader etter innføringen av K3-veiledningen (som er basert på IFRS for SMEs).

⁶⁵ Dersom avgiften utliknes på 380 000 foretak, vil en avgift på 10 kroner gi en ramme på 3,8 millioner kroner. Skal en tilvarende ramme dekkes inn ved avgift fra foretak som rapporterer etter regnskapslovens ordinære regler, blir avgiften ca. 215 kroner per foretak (I 2020 var det vel 17 700 foretak som fulgte regnskapslovens ordinære regler).

marginale konsekvenser for de regnskapspliktige fordi kronebeløpene for den enkelte regnskapspliktige blir små. Det er i samfunnets interesse at alle overholder innsendingsplikten. En av ulempene med å innføre en avgift for innsending, selv om denne er marginal, er at terskelen for innsending øker.

- En utlikningsordning hvor *regnskapsbrukerne betaler*, kan begrunnes med fordelene regnskapsbrukerne har av regnskaper med god og sammenliknbar informasjon, jf. kapittel 7.5.1. Etter forskrift om gebyr til Brønnøysundregistrene⁶⁶ § 10 skal det betales et gebyr på 241 kroner for kopi av årsregnskap med vedlegg, men gebyret gjøres kun gjeldende når årsregnskap bestilles per telefon. Tilgang til kopier av årsregnskaper via Altinn eller Brønnøysundregistrenes nettbutikk er gratis.⁶⁷ Et alternativ kan være å innføre gebyrer for nedlastinger via Brønnøysundregistrenes nettbutikk. Dette vil være en usikker finansieringsmodell fordi etterspørselen er vanskelig å estimere, og det er uvisst hvordan profesjonelle leverandører av foretaksinformasjon som for eksempel Proff Forvalt og Dun & Bradstreet vil tilpasse seg ved innføring av en avgift på nedlasting av årsregnskaper.
- Et tredje alternativ kan være inndekning gjennom et påslag på avgiften som kreves inn ved *nyregistrering i Foretaksregisteret*. I dette alternativet vil inntekten til standardsetteren variere med antall nyregistreringer. Begrunnelsen for å innkreve avgift ved registrering kan være at registreringen er inngangsporten til å drive næringsaktivitet, herunder rapportere i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. En ulempe med å knytte utlikningen til registreringen er at eksisterende foretak fritas for avgift og at det øker etableringskostnadene.

En standardsetter kan gis nødvendige lovhjemler og ressurser til å etablere og administrere en utlikningsordning. Utlikningsordningen må forventes å kreve betydelige ressurser hvis standardsetter skal iverksette og administrere ordningen på egenhånd. Nærings- og fiskeridepartementet (NFD) har vurdert innføring av gebyr for innsending av mellombalanser til Regnskapsregisteret. I den forbindelse beregnet Brønnøysundregistrene kostnadene for tjenesten til 2 millioner kroner og anslo gebyret per innsending til om lag 330 kroner ([Nærings- og fiskeridepartementet, Høring om endringer i gebyrstrukturen i Brønnøysundregistrene](#), 19.5.2021, heretter NFDs høringsnotat, side 16). NFDs vurdering var at administrasjonskostnadene knyttet til gebyret vil kunne bli større enn inntektene. Av den grunn ble det ikke foreslått gebyr ved innsendelse av mellombalanser. Sett i lys av anslagene på finansieringsbehovet til standardsetteren som gis i kapittel 7.7, må det vurderes om utgiftene med en egen utlikningsordning for å finansiere standardsetteren vil føre til uforholdsmessig høye driftskostnader.

Et alternativ til at standardsetteren selv etablerer og administrerer utlikningsordningen, kan være å gi Brønnøysundregistrene i oppdrag å administrere ordningen. Brønnsundregistrene har nødvendig kunnskap, kompetanse og IT-systemer til å administrere ordningen fordi registerenheten har ordninger som for eksempel innebærer betaling ved registrering og bestilling av opplysninger. Selv om Brønnøysundregistrene ivaretar utlikningsordningen, vil en utliknings-/gebyrordning kreve ressurser.

Brønnøysundregistrene krever inn gebyr ved nyregistreringer. For foretak hvor en eller flere deltakere har begrenset ansvar, er gebyret 5 570 kroner ved innsending via Altinn og 6 797 kroner ved innsending på annen måten, jf. [forskrift om gebyr til Brønnøysundregistrene](#) § 5 første ledd. Det er også gebyrer ved registrering av andre foretak, se forskrift om gebyr til Brønnøysundregistrene § 5

⁶⁶ Forskrift 12.11.2015 nr. 1668 om gebyr til Brønnøysundregistrene

⁶⁷ <https://www.brreg.no/produkter-og-tjenester/bestille-produkter/informasjon-om-vare-produkter/>, besøkt 10.11.2022.

annet og tredje ledd. Et alternativ kan være å dekke inn utgiftene til standardsetter ved å øke gebyrene etter forskrift om gebyr til Brønnøysundregistrene § 5 første ledd for de som er registreringspliktige, eventuelt avgrense ytterligere slik at påslaget på registreringsgebyret kun må betales av for eksempel aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Ordningen vil være enkel å iverksette og administrere fordi rutinene allerede er på plass.

Virkeområdet til forskrift om gebyr til Brønnøysundregistrene er etter § 1 i forskriften «tjenester utført av Brønnøysundregistrene». Det må derfor vurderes om fastsetting av regnskapsstandarder kan ses på som en tjeneste utført av Brønnøysundregistrene dersom en slik finansieringsordning anses å være aktuell. Legges det standardsettende organet inn under Brønnøysundregistrene, kan det lettere argumenteres for at standardsetting er en tjeneste utført av registeret sammenliknet med en standardsetter som ikke ligger inn under registeret. Årsaken er argumentet om at Brønnøysundregistrenes tjenester overfor brukerne dels er en funksjon av opplysninger som blir registrert (for eksempel at årsrapport og årsberetning er mottatt) og kvaliteten på mottatt informasjon (årsregnskapets kvalitet vil øke med et velutviklet og hensiktsmessig regnskapsregelverk). Arbeidsgruppens vurdering er at hjemmelen for å finansiere et standardsettende organ med den nåværende ordlyden i forskrift om gebyrer til Brønnøysundregistrene § 1 må utredes nærmere om dette alternativet anses aktuelt. Som et alternativ kan det vurderes å utvide regnskapslovens § 8-2 med et ledd som gir hjemmel til å innkreve gebyr ved nyregistrering i Foretaksregisteret eller ved innsending av årsregnskap til dekning av utgiftene med en standardsetter. Det vil gi en hjemmel som ikke knytter størrelsen på gebyret til utgiften med driften av registrene, men til driften av standardsetter. Det vil gi bedre samsvar mellom kostnaden med ordningen med et standardsettende organ og inntektene som hentes inn, jf. [R-2015-112](#) om bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering punkt 3.1.1. Også en slik hjemmel må eventuelt utredes nærmere.

NFD har vurdert å innføre en årsavgift for registreringer i Foretaksregisteret og Regnskapsregisteret, eventuelt kombinert med redusert gebyr for nyregistreringer (jf. NFDs høringsnotat sidene 12-13 og 15-16). Årsavgiften vil kunne bidra til mer oppdaterte registre (ved at årsavgiften gir insentiver til raskere sletting av virksomheter) og bedre fordeling av utgiftene med driften av registrene mellom foretak med lang og kort levetid. Ut fra rimelighetsbetraktninger kan det argumenteres for at utgiften med en standardsetter heller bør ta hensyn til foretakenes livslengde enn å øke kostnadene i etableringsfasen. Et alternativ kan derfor være at årsavgiften for Regnskapsregisteret settes slik at den dekker utgifter til drift av både Regnskapsregisteret og en standardsetter. I NFDs høringsnotat (s. 15), basert på vel 383 000 innsendte årsregnskaper i 2020, anslås et gebyr på 160 kroner som tilstrekkelig for å dekke driften av Regnskapsregisteret. Økes gebyret med 6 kroner til dekning av utgiftene til standardsetter, vil det gi standardsetter en økonomisk ramme på om lag 2,3 millioner kroner. Påslaget for å dekke utgiftene til standardsetter må anses som marginalt.

NFD har ikke foreslått innføring av årsavgifter for Foretaksregisteret eller Regnskapsregisteret. Eksisterende gebyrstruktur videreføres, hvilket innebærer at utgiftene med driften av Regnskapsregisteret dekkes gjennom gebyr for nyregistreringer i Foretaksregisteret. NFD skriver at det mangler tall for økningen i administrasjonskostnadene ved innføring av årsavgifter for de to registrene. NFD er imidlertid av den oppfatning at «Et eget gebyr på innsendelse av årsregnskap vil kunne øke de administrative kostnadene betraktelig, både for næringslivet og for det offentlige ved innkreving av gebyret» (NFD høringsnotat side 16).

Brønnøysundregistrene skal sørge for sikker, brukervennlig og effektiv registrering og tilgjengeliggjøring av informasjon fra sine registre og bidra til økt verdiskaping gjennom å være en nasjonal registerfører og datakilde (Prop. 1 S (2021-2022) s. 61 og 99). Flere av tjenestene

Brønnøysund leverer er overpriset. Den største overprisingen finner sted i Løsøreregisteret (som dekker Konkursregisteret og Konkurskarantenerregisteret), men det er også overprising i Foretaksregisteret (som dekker Enhetsregisteret, Regnskapsregisteret og Oppgaveregisteret). I 2021 var overprisingen 203 millioner kroner i Løsøreregisteret og 42 millioner kroner i Foretaksregisteret (Prop. 1 S (2021-2022) s. 103). For å redusere overprisingen er det foreslått en omlegging i gebyrstrukturen, men selv etter omleggingen forventes overprisingen å bli 105 millioner kroner (jf. NFDs høringsnotat 2021 s. 25). Fordi en standardsetter vil bidra til økt kvalitet på årsregnskapene med de positive effekter det har for verdiskapningen (jf. diskusjonen i kapitlet 7.5.1 om Statlig finansiering over), kan det argumenteres for at finansieringen av en standardsetter ligger innenfor formålet til Brønnøysundregistrene. Et alternativ kan derfor være at Brønnøysundregistrene bruker deler av overprisingen som tilskudd til standardsetteren. Også denne løsningen bør utredes nærmere dersom Brønnøysundregistrene skal finansiere standardsettingen.

7.5.3 *Betaling for tilgang til standarder*

Frem til 2005 ble regnskapsstandardene til Norsk RegnskapsStiftelse utgitt i egne publikasjoner. Stiftelsens inntekter fra salg av publikasjoner var vel 70 000 kroner per år i perioden 1989-2005. Fra omtrent år 2000 har stiftelsens publikasjoner (standarder mv.) vært fritt tilgjengelige i elektronisk form på nettsiden til Norsk RegnskapsStiftelse, og salget av publikasjonene ble gradvis redusert frem til 2005.

Regnskapsstandarder, uavhengig av hva som er deres hjemmelsgrunnlag, vil utfylle en rammelov. Innføring av betaling for tilgang til standardene vil øke kostnadene for regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere. Så lenge regnskapsstandardene utgjør en del av regnskapslovgivningen, vil det på prinsipielt grunnlag være betenkelig om tilgang til standardene gjøres avhengig av brukerens betalingsvilje og -evne fordi lovtekster bør være gratis og fritt tilgjengelig.

Det er vanskelig å se for seg mekanismer eller kundegrupper som gjør at eventuell betaling for tilgang til standarder vil gi mer enn marginale bidrag til finansieringen av standardsetteren. Det vil kreve økonomiske ressurser å administrere salget, og etterspørselen og betalingsviljen er vanskelig å anslå.

7.5.4 *Finansiell støtte fra stifterne eller fra medlemmene*

En privat standardsetter kan organiseres på ulike måter, for eksempel som stiftelse eller som forening.⁶⁸ Stifterne eller medlemmene kan bidra til å finansiere stiftelsens eller foreningens utgifter.⁶⁹ I Norsk RegnskapsStiftelse har stifterne ytt finansiell støtte de første årene (1989-1993) og de siste to årene (2021 og 2022). De finansielle bidragene de siste to årene er ytt som et akutt tiltak for å sikre et minimum av drift inntil det kommer en avklaring på hvordan myndighetene vil organisere standardsettingen. NKRF – kontroll og revisjon i kommunene og GKRS Foreningen for god kommunal regnskapsskikk er begge medlemsorganisasjoner med medlemskontingenter/bidrag fra medlemmene.

⁶⁸ Organisering av standardsetteren som ansvarlig selskap eller aksjeselskap synes lite hensiktsmessig. Standardsetteren har ikke profittmotiv.

⁶⁹ Den tyske standardsetteren Accounting Standard Committee of Germany (ASCG) er organisert som en privat forening med betalende medlemmer. Kontingenten er 1 000 EUR for personer, 20 000 EUR eller høyere for organisasjoner, og for foretak og revisjonsselskaper varierer den mellom 10 000 og 50 000 EUR. For revisjonsselskapene er kontingenten avhengig av nivået på inntekter fra revisjon og for foretakene er kontingenten avhengig av om og hvor foretakene er børsnotert (Accounting Standard Committee of Germany, ASCG, Annual Report 2021, https://www.drsc.de/app/uploads/2022/06/DRSC-Jahresbericht2021_final_E-1.pdf, besøkt 3.12.2022). Det er vanskelig å si noe sikkert om hvordan tilslutningen til en slik forening ville bli dersom en valgte å organisere standardsettingen i Norge som en medlemsbasert forening.

I forbindelse med at Norsk RegnskapsStiftelse henvendte seg til stifterne med henstilling om å bidra med et ekstraordinært tilskudd for å sikre driften først i 2021 og deretter i 2022, ble det avklart at enkelte av stifterne ikke ønsker å bidra til løpende finansiering av virksomheten. Det er ikke foretatt en formell avklaring med de øvrige stifterne om de ønsker å yte årlige bidrag til å sikre driften av Norsk RegnskapsStiftelse eller et annet standardsettende organ. Det må avklares nærmere.

7.5.5 Frivillig innsats

Norsk RegnskapsStiftelse har i stor grad blitt drevet på dugnad. Medlemmer i styret, fagorganer, fagutvalg og arbeidsgrupper har bidratt med arbeidsinnsats og kompetanse uten at det er blitt gitt godtgjørelse for forberedelse, møter eller etterarbeid for medlemmene. Dette bidraget har vært meget betydelig i alle år siden stiftelsen ble etablert i 1989. Det var først i 2013-2014 at Norsk RegnskapsStiftelse engasjerte en utreder. Utrederens arbeid var å tilpasse IFRS for SMEs til norske forhold.

Verdien av dugnadsarbeidet har vært meget betydelig. Over ble verdien av den frivillige innsatsen anslått til mellom 1,3 og 7,7 millioner kroner i 2014 (forskjellen mellom det lave og høye anslaget ligger i om det skal innberegnes honorar for møteforberedelser).

Privat bidrag gjennom frivillig innsats fra næringsliv og academia har vært avgjørende for driften av Norsk RegnskapsStiftelse. Vel så viktig som at dugnadsinnsatsen har spart stiftelsen for utgifter, er fordelene ved at kompetente personer med stor nærhet til praksis har bestemt innholdet i standardene. Dette har sikret gode og hensiktsmessige standarder og hovedinntrykket er at etterlevelsen har vært høy.

Norsk RegnskapsStiftelses erfaring er at det er vanskelig å få rekruttert medlemmer til fagorganer og fagutvalg fra små og mellomstore foretak og at representantene fra næringslivet ofte kommer fra de største foretakene. Årsaken er, etter arbeidsgruppens vurdering, at små og mellomstore regnskapsprodusenter og revisjons- og regnskapsførerselskaper ikke har de menneskelige og økonomiske ressursene som gjør at de kan stille fagkompetanse vederlagsfritt til rådighet for stiftelsen. For å sikre tilstrekkelig representasjon fra små og mellomstore foretak i standardsetteren, bør det vurderes å innføre godtgjørelse for møtedeltakelse og forberedelser til representanter fra små og mellomstore regnskapsførerselskaper, revisjonselskaper og regnskapsprodusenter.

7.5.6 Salg av varer, tjenester, kurs og konferansevirksomhet

Norsk RegnskapsStiftelse har tidligere hatt betydelige inntekter fra konferanse- og kursvirksomhet. Oppslutningen om stiftelsens arrangementer har avtatt over tid. Stiftelsen har også hatt inntekter fra salg av publikasjoner, men i begrenset grad (se kapittel 7.5.3 og kapittel 7.9.1).

En standardsetter vil kunne etablere virksomhet som genererer inntekter, men det vil være en usikker finansieringskilde. Det vil for eksempel kreve ressurser å utvikle produktene (for eksempel nye standarder) som kan gi grunnlag for konferanser. Norsk RegnskapsStiftelse har ikke finansielle ressurser til slik utvikling. Det vil heller ikke en ny standardsetter ha uten tilskudd av kapital. I en vurdering av mulighetene for inntekter fra kurs- og konferansemarkedet, må det tas i betraktning at det er mange etablerte tilbydere i dette markedet, og at det kan være utfordrende for en standardsetter å bygge opp en organisasjon som kan hevde seg.

7.5.7 Andre bidragsytere enn stiftere eller medlemmer

De største brukerne av regnskapsinformasjon fra GRS-rapporterende er bank- og kredittselskaper og kredittopplysningsforetak. Store unoterte foretak har også interesse av et godt regnskapsregelverk fordi det vil bidra til å redusere arbeidet med å lage bedriftsinterne regnskapsstandarder. Det samme gjelder børsnoterte foretak som er konserner og som avlegger selskapsregnskapene i samsvar med

regnskapslovens alminnelige regler, god regnskapsskikk for små foretak eller forenklet IFRS. I tillegg vil mange av deres kunder og leverandører rapportere etter norske regnskapsregler. God og sammenliknbar informasjon om disse vil bidra til et bedre grunnlag for å fatte økonomiske beslutninger.

Bank- og finansnæringen, børsnoterte foretak som rapporter etter god regnskapsskikk i selskapsregnskapene og store unoterte foretak kan være villige til å bidra til finanseringen. De har en egeninteresse i at det utvikles standarder som gjør at regnskapene holder høy kvalitet. Trolig vil betalingsvilje og -evne være høyere for relativt sett større foretak enn mindre foretak. Hvor stor denne viljen og evnen er, må avklares nærmere.

Regnskapsførere og revisorer har interesse av at det utvikles standarder som gjør at standardene holder høy kvalitet. Revisorene har en særlig interesse i klare standarder fordi det normalt gjør det enklere å avklare om foretakenes regnskaper er i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk. De første årene etter etablering av Norsk RegnskapsStiftelse betalte de de store revisjonsselskapene tilskudd til driften, og i hele perioden Norsk RegnskapsStiftelse har vært i aktivitet har revisjons- og regnskapsførerbransjen stilt høykompetent arbeidskraft vederlagsfritt til disposisjon for Norsk RegnskapsStiftelse. Revisjonsselskapene og regnskapsførerselskapene kan være villige til fortsatt å bidra til finansiering, både ved økonomiske tilskudd og ved å stille fagkompetanse vederlagsfritt til disposisjon for standardsetteren. Dette må avklares nærmere.

Som forklart over, har Skatteetaten også interesse av årsregnskapene. Skatteetaten har dessuten stor interesse av et velutviklet sett med bokføringsstandarder. Eventuelle bidrag fra skatteetaten vil være et statlig bidrag og det vises til punktet om statlig finansiering over.

7.6 Sammenheng mellom finansiering og representasjon

De som stiller kapital til rådighet for andre, har en naturlig interesse av å kunne følge med på hvordan kapitalen blir forvaltet. Dette tilsier en sammenheng mellom finansiering og representasjon i besluttede organer, innflytelse over aktivitetene som utføres og/eller kontroll på andre måter.

For en standardsetter kan det være naturlig å søke bred representasjon i styrende organer, hvilket kan tilsi at flere momenter må tas i betraktning ved vurderingen av sammenhengen mellom finansiering og representasjon/innflytelse/kontroll. Enkelte interessegrupper vil ha større muligheter til å bidra til finansieringen enn andre. Eksempelvis har store revisjonsfirmaer bedre finansielle muligheter til å gi økonomiske tilskudd enn universiteter, høyskoler og små og mellomstore foretak i konkurranseutsatt sektor. Fordi revisjon er lovpålagt for en rekke foretak, kan også revisjonsbransjen i større grad enn andre velte utgiftene med å gi finansiell støtte over på de revisjonspliktige gjennom økte revisjonshonorarer. For å sikre bred representasjon, bør det utvises varsomhet med å stille krav til økonomiske bidrag for å kunne delta i standardsetterens styrende organer. Likeledes bør det utvises varsomhet med å koble størrelsen på eventuelle bidrag til grad av representasjon/innflytelser. En standardsetter som skal ivareta brede samfunnshensyn, bør ha mekanismer som sikrer at beslutningene ikke blir «vektet» gjennom størrelsen på finansielle bidrag, enten bidragene kommer fra private, det offentlige eller gis som pengestøtte eller ved å stille fagpersoner til disposisjon for standardsetteren.

Tre tidligere utredninger har vurdert sammenhengen mellom offentlig finansiering og representasjon eller kontroll over standardsetteren. I NOU 1993: 2 (se kap. 7.6 og 8.5) ble det foreslått at standardsetteren skulle ha en eksplisitt lov hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder, finansiering gjennom statlige tilskudd og statlig innflytelse ved at departementet oppnevnte alle medlemmene til styret. Evalueringsutvalget (2003: 23 kap. 2.7.3) så

ikke behov for å gjøre endringer i hvordan Norsk RegnskapsStiftelse var organisert eller gi standardene et mer eksplisitt hjemmelsgrunnlag enn nåværende § 4-6, men anbefalte delvis statlig tilskudd med vilkår:

«De som finansierer standardsettingen vil naturlig ha innflytelse på organisering og sammensetning av standardsetter. En offentlig deltakelse i finansieringen vil bety at også det offentlige vil ha slik innflytelse. Det vil være hensiktsmessig at standardsetter for å få offentlig støtte, må fremlegge en årsplan for virksomheten for den kommende periode. Fagdepartementet vil kunne knytte betingelser til støtten blant annet gjennom godkjenning av årsplanen (NOU 2003: 23 kap. 19.8).»

NOU 2015: 10 foreslo at henvisingen til god regnskapskikk i regnskapsloven ble tatt ut, at standardsetter skulle gis en eksplisitt hjemmel til å fastsette standarder, offentlig oppnevning og deling av utgiftene mellom staten og privat sektor, jf. kapittel 7.1.

7.7 Anslag på finansieringsbehov for fremtidig standardsetter

Som det fremgår av drøftelsen over, er det en rekke forhold som vil påvirke finansieringsbehovet til en fremtidig standardsetter. Det fører til at estimater på finansieringsbehovet vil være usikre og forutsetningene vil være diskutabile. Arbeidsgruppen er likevel av den oppfatning at estimater på utgiftene er nyttige fordi de, gitt de forutsetninger som tas, vil illustrere finansieringsbehovet og verdien av den innsats som leveres av private når det skjer til priser vesentlig under markedspris.

Utgiftene til driften av standardsetteren vil variere med aktivitetsnivået. I estimatene som presenteres i dette delkapitlet, tas det utgangspunkt i et aktivitetsnivå som tilsvarer omlag den registrerte møtetiden i 2014 på ca. 645 timer. Med et lavere (høyere) aktivitetsnivå vil utgiftene bli lavere (høyere).

Finansieringen må som et minimum dekke utgifter til sekretariat og direkte driftsutgifter som eksempel utgifter til leie av lokaler og teknisk utstyr, regnskapsfører, revisor, drift av hjemmeside, tilsynsavgift hvis organisert som stiftelse, reiseutgifter mv.

Innføres det honorar for møtedeltakelse og forberedelser til møter, vil dette bidra til økte utgifter hos standardsetteren. Uten honorering fra standardsetteren vil medlemmene få betalt fra arbeidsgiver eller bruke sin fritid. Det er gode grunner for å vurdere honorering av medlemmene. For det første kan det lette rekrutteringen av medlemmer fra regnskapsprodusentene og små- og mellomstore revisjons- og regnskapsførerselskap. Erfaringen til Norsk RegnskapsStiftelse tilsier at det er vanskelig å rekruttere medlemmer fra disse foretakene, jf. kapittel 7.5.5. For det andre vil honorering tydelig signalisere at medlemmene utfører et oppdrag på vegne av myndighetene, og at det er deres fagkompetanse og erfaring som er ønsket. Uten honorering kan mange medlemmer direkte eller indirekte få betalt fra sin arbeidsgiver eller den sektor vedkommende representerer. Honorering fra standardsetteren kan derfor bidra til å øke medlemmenes uavhengighet. Hensynet til faglig uavhengighet er særlig viktig i fagorganene hvor det er avgjørende med tung faglig kompetanse og praksisnærhet. Medlemmene av styret vil i større grad være «bransjerepresentanter» og deres virke vil i større grad være et direkte «gode» for de som representeres, samt at omfanget på dette arbeidet ventelig vil være langt mindre enn i fagorganene.

Engasjering av utredere kan forventes å gi vesentlig reduksjoner i tidsbruken til medlemmene i fagorganene fordi utredere vil stå for utredningsarbeid og skriving av utkast til standarder mv.

For å illustrere nivået på utgiftene har arbeidsgruppen tatt i bruk forutsetningene om antall medlemmer i styre/fagorgan/fagutvalg, møtehyppighet, møtelengde, tid til forberedelser, utgifter til

sekretariat, reiser og en eventuell utreder som vist i Tabell 7-1. Deretter har arbeidsgruppen estimert utgiftene ved å variere bruken av utreder, eventuell betaling for møteforberedelse og møtedeltakelse og timepris hvis det gis betaling. Disse forutsetningene, og estimatene på utgiftene som forutsetningene gir, vises i Tabell 7-2. Estimaten tar utgangspunkt i en standardsetter som er organisert som Norsk RegnskapsStiftelse med følgende endringer: Fagorgan IFRS og annen internasjonal aktivitet er holdt utenfor, antall styremedlemmer er økt til elleve og antall medlemmer i fagorganene for regnskap og bokføring er redusert til sju i hvert styre. Med de forutsetninger som fremgår av Tabell 7-1 ligger den samlede møtetiden i fagorganer og fagutvalg på ca. 630 timer (dvs. litt lavere enn timeforbruket i Regnskapsstandardstyret, Bokføringsstandardstyret og Fagorgan IFRS i 2014, jf. kapittel 7.2). Timeforbruket samlet sett anslås til 250 timer for styret, vel 3750 timer for fagorganer/-utvalg uten utredere og vel 1900 timer med utreder, og utreder anslås å levere vel 1450 timer. Samlet sett er timeforbruket i standardsetteren anslått til vel 4000 timer uten utreder og vel 3600 timer med utreder.

Tabell 7-1: Forutsetninger om organiseringen

- 1) Styre: Elleve medlemmer som møtes fem ganger per år. Gjennomsnittlig møtetid per møte: To timer. Gjennomsnittlig forberedelsestid for leder per møte: Åtte timer. Gjennomsnittlig forberedelsestid for medlemmer per møte: En time.
- 2) Fagorgan regnskap: Sju medlemmer som møtes ti ganger per år. Gjennomsnittlig møtetid per møte: fem timer. Gjennomsnittlig forberedelsestid for leder og medlemmer per møte: 25 timer uten utreder og ti timer med utreder.
- 3) Fagorgan bokføring: Sju medlemmer som møtes seks ganger per år. Gjennomsnittlig møtetid per møte: Fire timer. Gjennomsnittlig forberedelsestid for leder og medlemmer per møte: 20 timer uten utreder og åtte timer med utreder.
- 4) Tre fagutvalg (god regnskapsskikk for små foretak, ideelle organisasjoner og pensjoner), hver med seks medlemmer som møtes i gjennomsnitt tre ganger per år. Gjennomsnittlig møtetid per møte: To timer. Gjennomsnittlig forberedelsestid for ledere og medlemmer per møte per møte: To timer. Dersom den nye standardsetteren ikke oppretter fagutvalg, er det rimelig å anta at tidsforbruket i Fagorgan regnskap vil øke slik at estimatene på standardsetterens samlede utgifter vil bli omtrent uendret.
- 5) Utgifter til sekretariat: 400 000 kroner per år.
- 6) Utgifter til reiser: 50 000 kroner per år.
- 7) Utgifter til årsverk utreder: 1 000 000 kroner i lønn pluss 40 prosent i sosiale utgifter.

Tabell 7-2 Estimater på utgifter med standardsetting innen regnskap og bokføring

Modell	Godtgjørelse for:		Utredet	Timepris	Estimat
	møtedeltakelse	forberedelser			
1	Ja	Ja	Nei	Markedspris	Ca. 9,14 mill. kr.
2	Ja	Ja	Ja (80 %)	Markedspris	Ca. 6,19 mill. kr.
3a	Ja	Ja	Ja (80 %)	Statens satser: 60 % av medlemmene til normal sats og 40 % til høy sats	Ca. 3,27 mill. kr.
3b	Ja	Ja	Ja (80 %)	Som modell 3a, men ikke honorarer til styret	Ca. 3,06 mill. kr.
4a	Ja	Ja	Ja (80 %)	Statens satser: Normale satser for ledere og medlemmer	Ca. 2,73 mill. kr.
4b	Ja	Ja	Ja (80 %)	Som modell 4a, men ikke honorarer til styret	Ca. 2,6 mill. kr.
5a	Ja	Nei	Ja (80 %)	Statens satser: Normale satser for ledere og medlemmer	Ca. 1,97 mill. kr.
5b	Ja	Nei	Ja (80 %)	Som modell 5a, men ikke honorarer til styret	Ca. 1,91 mill. kr.
6	Delvis	Delvis	Ja (80 %)	Statens satser: Høy sats for seks representanter fra små og mellomstore foretak i fagorgan(-er)	Ca. 1,88 mill. kr.
7	Nei	Nei	Nei	Ikke aktuelt	Ca. 1,57 mill. kr.

Modell 1 er en fullkostmodell for næringslivet som reflekterer alternativkostnaden til medlemmene av styre, fagorganer og fagutvalgene eller deres arbeidsgivere. For partnere i revisjonsselskap vil timeprisen reflektere hva partnerne kunne ha fakturert hvis tiden brukt på standardsetting heller ble brukt til fakturering av kunder for revisjons- og rådgivningstjenester. Timeprisen for disse er anslått til 3500 kroner per time. For ansatte i offentlig forvaltning, academia og øvrige medlemmer estimeres arbeidsgiveres lønnskostnad til statens møtegodtgjørelse for ledere av utvalg pluss feriepenge og arbeidsgiveravgift (dvs. $660 \times 1,12 \times 1,141 = 843$ kroner).⁷⁰ Det er lagt til grunn at 50 prosent av medlemmene har en faktureringspris på 3500 kroner. Med disse forutsetningene er gjennomsnittlig timepris i modell 1 for møtedeltakelse og forberedelser 2170 kroner. Den årlige utgiften er estimert til ca. 9,1 millioner kroner.

Modell 2 tar utgangspunkt i de samme forutsetningene som modell 1, men standardsetter engasjerer utredet i 80 prosent stilling. Bruk av utredet antas å føre til en vesentlig reduksjon i tid på møteforberedelser i fagorganene fordi arbeidet med utredning og skriving av utkast til standarder utføres av en utredet. Utredet antas å levere ca. 1450 timer og medlemmene i standardsetterens organer antas å levere ca. 1900 timer mot vel 3750 timer i modell 1. Bruk av utredet antas å føre til en netto reduksjon i arbeidet med å skrive standarder mv. på ca. 400 timer. Fordi utredet har lavere timepris enn i modell 1 og antall timer reduseres med ca. 400 timer, fører bruk av utredet til at utgiftene til standardsetteren reduseres til 6,2 millioner kroner.

Modell 3a er identisk med modell 2 med unntak i timeprisen. For leder i styret, RSS og BSS brukes statens sats for ledere (660 per time). Satsen for medlemmer av styret, fagorganer og fagutvalg settes til 499 kroner for 60 prosent av medlemmene og til 1376 kroner for 40 prosent av medlemmene (40 prosent tilsvarer ca. 3 av 7 medlemmer). Dette reflekterer arbeidsgruppens argument om at representanter fra små og mellomstore bedrifter bør gis en særskilt honorering. Den

⁷⁰ https://lovdata.no/dokument/SPH/sph-2022/KAPITTEL_10-14-2#KAPITTEL_10-14-2

gjennomsnittlige timeprisen for medlemmene blir ca. 720 kroner og utgiftene til standardsetteren blir ca. 3,3 millioner kroner.

Modell 3b tilsvarer 3b, men det gis ikke honorarer til medlemmer av styret. Bakgrunnen er, som nevnt over, at styremedlemmene i stor grad er «bransjerepresentanter» som skal sikre at deres «bransjes» behov blir vurdert. Det er i fagorganene det er viktig at fagekspertene med nærhet til små og mellomstore foretak er representert, og hvor det følgelig bør gis ekstra insentiver for å lette rekrutteringen av representanter fra små og mellomstore regnskapsbrukere, regnskapsførerselskaper og revisjonsselskaper. Ved ikke å gi honorarene til styremedlemmene reduseres utgiftene med ca. 200 000 kroner, til ca. 3,1 millioner kroner.

Modell 4a tilsvarer modell 3a med den forskjell at honorering for utvalgsarbeid settes til 660 kroner for leder og 499 kroner for alle medlemmene. Effekten på de samlede utgiftene av reduserte satser er beskjedent samlet sett, og utgiftene til standardsetteren er anslått til ca. 2,7 millioner kroner.

Modell 4b tilsvarer modell 4a, men uten honorarer til styrets leder eller andre medlemmer av styret, og utgiftene estimeres til ca. 2,6 millioner kroner.

Modell 5a tilsvarer modell 4a med den forskjell at det kun gis honorar for møtedeltakelse og utgiftene er redusert til ca. 2,0 millioner kroner.

Modell 5b tilsvarer modell 5a, men det gis ikke honorarer til styret og utgiften reduseres med ca. 60 000 kroner.

Modell 6 tilsvarer modell 5, men med den forskjell at det kun gis honorar for møtedeltakelse og forberedelser for representanter fra små og mellomstore bedrifter. Det er forutsatt at små og mellomstore bedrifter har til sammen 4 representanter og disse honoreres med statens sats for selvstendig næringsdrivende. De samlede utgiftene er estimert til ca. 1,9 millioner kroner.

Modell 7 tilsvarer modell 6, men med den forskjell at ingen medlemmer honoreres for møtedeltakelse eller forberedelser. De samlede utgiftene er estimert til ca. 1,6 millioner kroner.

7.8 Arbeidsgruppens anbefaling

Etter arbeidsgruppens oppfatning er det gode argumenter for en blandet finansieringsmodell hvor både privat sektor og staten bidrar. Hittil har staten ikke vært involvert i finansieringen av standardsettingen, men etter arbeidsgruppens oppfatning bør staten involveres. Det vises til diskusjonen over om fordelene med et hensiktsmessig og formålstjenlig regnskapsregelverk for de GRS-rapporterende, som utgjør mer enn 99 prosent av de regnskapspliktige. I tillegg er regnskapsreglene viktige for korrekt beregning og innkreving av skatter og avgifter og for en rekke selskapsrettslige disposisjoner. God bokføringsskikk er grunnleggende for kvaliteten på regnskapsinformasjonen og avgjørende for beregning av avgifter og skatter. Kvalitativt god og nøyaktig regnskapsinformasjon er også viktig for Statistisk Sentralbyrås utarbeidelse av styringsstatistikk mv. Statlig medvirkning er etter arbeidsgruppens oppfatning viktig for å sikre en uavhengig standardsetter med økonomiske rammer som muliggjør aktivitet. Videre kan statlig medvirkning ventelig gi privat sektor ytterligere insentiver til å bidra i standardsetterens arbeid for å sikre praksisnære og formålstjenlige standarder tilpasset næringslivets behov. Arbeidsgruppen har også lagt stor vekt på at en tydelig statlig medvirkning i finansieringen vil bidra til at standardsetteren oppfattes som mer uavhengig av så vel privat sektor som politiske hensyn enn om finansieringen er enten privat eller statlig.

Arbeidsgruppen mener at begge de to følgende modellene vil oppfylle de kriteriene som en blandet finansieringsmodell bør inneha:

- A. Privat finansiering med utlikningsordning administrert av Brønnøysundregistrene
- B. Statlig tilskudd fra Finansdepartementet eller Finanstilsynet og privat finansiering

I modell A foreslås det at staten ved Brønnøysundregistrene gir et tilskudd som dekker deler av utgiftene med driften av standardsetteren og at resterende utgifter dekkes ved at privat sektor stiller fagpersoner til disposisjon for standardsetteren. Brønnøysundregistrenes tilskudd foreslås dekkes av den eksisterende overprisingen i Brønnøysundregistrene eller ved en mindre økning av gebyret for nyregistreringer i Foretaksregisteret. Dersom det innføres en årsavgift for registreringer i Foretaksregisteret, kan støtten til standardsetteren dekkes gjennom en slik avgift (jf. kapittel 7.5.2). Modellen innebærer at utgiftene til standardsetteren i sin helhet dekkes av privat sektor, men staten har en eksplisitt og tydelig rolle i finansieringen ved at deler av standardsetterens driftsutgifter blir krevd inn ved hjelp av det offentlige. Modellen vil være enkel å iverksette og administrere fordi det foreslås at tilskuddet dekkes av overprisingen eller ved en økning i gebyret for nyregistreringen. Som redegjort for over, må hjemmelsgrunnlaget for slik støtte fra Brønnøysundregistrene avklares.

I modell B foreslås det at Finansdepartementet eller Finanstilsynet gir et økonomisk tilskudd til standardsetteren av samme størrelsesorden som modell A og at privat sektor dekker resterende utgifter ved å stille fagpersoner til disposisjon for standardsetteren. Tilskuddet kan gis på tilsvarende måte som det offentlige bidrag til EU-programmet som gir støtte til IFRS Foundation, EFRAG og PIOB (se kapittel 8.3). En modell hvor tilskuddet gis av Finansdepartementet eller Finanstilsynet vil også være enkel å administrere, den vil ikke kreve utredning av hjemmelsgrunnlaget eller endringer i lover eller forskrifter, men den vil kreve en egen budsjettpost.

Finansieringsbehovet vil variere med «retningsvalget» standardsetteren tar (for eksempel om standardsetteren skal utarbeide standarder på enkeltområder som eksisterende NRS-standarder eller utarbeide en standard basert på IFRS for SMEs), hvilke saksbehandlingsregler/-rutiner som skal følges, om det skal utarbeides begrunnelsesvedlegg mv. (se kapittel 7.3). Det taler for at det innføres mekanismer som sikrer at finansieringsbidragene blir tilpasset det aktivitetsnivå som standardsetteren ønsker å legge seg på. Arbeidsgruppen foreslår at styret i standardsetteren utarbeider årsplaner som blant annet inkluderer oversikt over planlagte aktiviteter i det kommende året med et tilhørende budsjett. Styret i standardsetteren bør årlig redegjøre for gjennomførte aktiviteter og årsplanen i møter med representanter for Finansdepartementet. Arbeidsgruppen understreker at møtene er tenkt som orienteringsmøter hvor standardsetter redegjør for gjennomførte og planlagte aktiviteter og gir staten innsyn i finansieringsbehovet det kommende år. Statens innflytelse på aktivitetene forutsettes ivaretatt av statens medvirkning i styret i standardsetteren, jf. kapittel 6.5.

I tråd med anbefalingen om at finansieringsbidragene bør reflektere aktivitetsnivået, foreslår arbeidsgruppen at tilskuddet fra Brønnøysundregistrene (hvis modell A) eller det statlige tilskuddet (hvis modell B) dekker en andel av følgende utgifter:

- 1) Direkte driftsutgifter knyttet til sekretariatet, tilsynsavgifter (hvis organisert som stiftelse), regnskapsføring, revisjon, drift av hjemmesider, leie av lokaler, rundebordskonferanser, reiser for medlemmer av fagorganer/-utvalg mv.
- 2) Utgifter i forbindelse med engasjement av utreder.
- 3) Honorar for møtedeltakelse og forberedelser for medlemmer av fagorgan(-ene). Representanter fra små og mellomstore foretak (regnskapsførerselskaper, revisjonsselskaper og regnskapspliktige) bør få høy sats mens øvrige medlemmer bør få normal sats (jf. [Statens](#)

[personalhåndbok](#) kap. 10.14.2. nr. I). Arbeidsgruppen foreslår at styremedlemmer ikke skal honoreres av standardsetteren fordi deres virke i større grad vil være et direkte «gode» for de som de representerer. Arbeidsgruppen foreslår at ca. 40 prosent av medlemmene i fagorganene får høy sats. Bruk av høy sats for enkelte representanter anses viktig av to grunner. Den ene er de vanskeligheter Norsk RegnskapsStiftelse har hatt med å mobilisere representanter fra regnskapsprodusenter generelt og små og mellomstore foretak spesielt. Regnskapsprodusentene er den primære målgruppen for standardene, og det er viktig at disse er representert i styret og fagorganer. For det andre er det viktig at representanter fra mindre revisjons- og regnskapsførerselskaper kan bli representert i standardsetteren. Erfaringsmessig kommer flertallet av medlemmene fra de største revisjons- og regnskapsførerselskapene. Vanskelighetene med å få rekruttert inn representanter fra regnskapsprodusentene og små- og mellomstore revisjons- og regnskapsførerselskaper tilsier at særlige tiltak bør vurderes for å sikre representasjon fra disse foretakene. For øvrige medlemmer i fagorganene foreslås normale satser. Etter arbeidsgruppens oppfatning er det viktig at medlemmer av fagorganer honoreres for å gi tydelige signaler om at det er deres personlige fagkompetanse og erfaring som er ønsket, og at de skal se på innsatsen som ytes som tjenester for standardsetteren. Honorering vil etter arbeidsgruppens oppfatning kunne bidra til å gi standardsetteren økt legitimitet fordi medlemmene blir mer økonomisk uavhengig av foretaket/ bransjen/ sektoren hvor de har sitt hovedvirke.

Modell 3b i Tabell 7-2 viser finansieringsbehovet til standardsetteren når de tre nevnte utgiftsartene skal dekkes av standardsetteren og med de forutsetningene som er lagt til grunn, dvs. sekretariats- og reiseutgifter på 450 000 kroner, utreder(-e) som leverer vel 1 450 timer, medlemmer av fagorganer som leverer vel 1 900 timer og et ikke-honorert styre som leverer vel 250 timer. Det totale finansieringsbehovet vil utgjøre vel 3,1 millioner kroner. Med de øvrige foreslåtte begrensninger på hvilke utgifter staten skal dekke, vil standardsetteren få betydelig økonomisk støtte fra privat sektor selv med et tilskudd fra Brønnøysundregistrene/staten på 3,1 millioner kroner ved at det ikke gis honorarer til styremedlemmene og ved at flertallet av medlemmene i fagorganene får et honorar som er vesentlig lavere enn markedsprisen. Sammenliknet med modell 1 og modell 2, utgjør verdien av det private bidraget henholdsvis 6,1 millioner kroner og 3,1 millioner kroner dersom det statlige tilskuddet dekker finansieringsbehovet på 3,1 millioner kroner. Det private bidraget er altså betydelig. Dersom tilskuddet fra Brønnøysundregistrene/staten dekker en andel av disse utgiftsartene, øker behovet for privat finansiering for standardsetteren. Som redegjort for tidligere i dette kapitlet kan privat finansiering utover det betydelige bidraget som gis gjennom "dugnadsinnsats" i begge modellene skape utfordringer ettersom de identifiserte alternative finansieringskildene er usikre.

Private aktører kan oppfordres til ytterligere finansiering hvis det anses nødvendig eller formålstjenlig, for eksempel hvis det i en periode er ønskelig å leie inn ekstra utrederkapasitet.

Fordi økonomiske bidrag fra bransjer eller foretak kan oppfattes å påvirke standardsetterens uavhengighet, er det viktig med åpenhet om alle bidrag, enten det være seg levering av personell som bidrar med arbeid eller pengestøtte.

7.9 Vedlegg

7.9.1 Økonomien til Norsk RegnskapsStiftelse 1989-2021

Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert i 1989. I de første årene frem til 1993, og i de to siste årene, 2021 og 2022, har finansieringen i hovedsak kommet som tilskudd fra stifterne og fra de store revisjonsselskapene. I årene 1992–2014 ble virksomheten finansiert av deltakeravgifter på

konferanser (Regnskapskonferansen, Bokføringsdagen, temakonferanser om pensjoner og IFRS) og et utdanningsprogram i IFRS (IFR Academy).

Forklaringen på den økonomiske utviklingen i Norsk RegnskapsStiftelse ligger i stor grad i endret lovgivning: Ny regnskapslov i 1998, ny bokføringslov i 2003 og innføring av IFRS for børsnoterte foretak i 2005. Disse lovendringene har skapt behov for ny kunnskap hos regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere, regnskapsførere og revisorer om nasjonale standarder og IFRS. Norsk RegnskapsStiftelse har dekket behovet gjennom utvikling av regnskaps- og bokføringsstandarder og opplæring i disse og i IFRS. Etter hvert har behovet for nye standarder og opplæring/etterutdanning avtatt. Redusert etterspørsel etter stiftelsens kurs og opplæringsprogram skyldes flere forhold. Viktige faktorer er at uteksaminerte kandidater fra utdanningsinstitusjonene har oppdatert kunnskap, at praktiserende revisorer og regnskapsførere i hovedsak har fått dekket sitt behov for ajourført kunnskap, at det er flere tilbydere av kurs og opplæringsprogrammer som for eksempel Regnskap Norge og Den norske Revisorforening og at de store revisjonsselskapene gir nødvendig opplæring ved hjelp av interne fagpersoner.

Figur 7-1 viser utviklingen i henholdsvis anskaffede midler, årsresultat og egenkapitalen i perioden 1989-2021. De store inntektene og de gode resultatene ble oppnådd i årene 2003–09. Siden 2015 har Norsk RegnskapsStiftelse hatt svært lite inntekter og finansiert driften ved å tære på egenkapitalen. I 2021 og 2022 er stifterne hvert år blitt bedt om et bidrag på 20 000 kroner for å hindre at stiftelsen ble avviklet før det kom en avklaring på hvordan myndighetene ønsker at standardsettingen i Norge skal organiseres og finansieres.

Norsk RegnskapsStiftelse har ingen egne ansatte. Medlemmer av stiftelsens organer, underliggende fagutvalg og arbeidsgrupper mottar ingen godtgjørelse for det arbeidet de utfører. Den frivillige innsatsen som legges ned har vært betydelig. I NOU 2015: 10 side 418 refereres det blant annet til at møtetiden i 2014 utgjorde 543 timer i Regnskapsstandardstyret og 102 timer i Bokføringsstandardstyret. I tillegg kom den tiden medlemmene brukte til forberedelse. I en vurdering av ressursbehovet til standardsetting, må det derfor huskes på at stiftelsens kostnader på ingen måte reflekterer verdien av det arbeidet som er utført, fordi arbeidsinnsatsen som er nedlagt av medlemmer av styret, fagorganer, fagutvalg og arbeidsgrupper ikke har medført kostnader for stiftelsen.

I de første årene som stiftelsen drev sin virksomhet, var bidrag fra stifterne og de største revisjonsselskapene en viktig finansieringskilde. I årene 1989 til 1993 bidro Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF), Norges Registrerte Revisorers Forening (NRRF) og de seks største revisjonsselskapene med i alt 2 205 000 kroner, mens de øvrige stifterne bidro med 105 000 kroner (alle kronebeløp i dette kapitlet er uttrykt i nominelle kroner).

Samme år som Norsk RegnskapsStiftelse ble stiftet, begynte den å avholde konferanser som tok opp aktuelle regnskapsfaglige temaer og problemstillinger. Nettobidraget var vel 30 000 kroner i 1989 og 90 000 kroner i 1991. I perioden 1991 til 1994 ga konferansevirksomheten et årlig nettobidrag på mellom 200 000 kroner og 350 000 kroner. Mellom 1995 og 2000 var nettobidraget fra Regnskapskonferansen mellom 573 000 kroner (1995) og 1 513 000 kroner (1999). I tillegg arrangerte stiftelsen egne konferanser om blant annet ny regnskapslov, internasjonale regnskapsstandarder og regnskapsføring av pensjoner. Dette ga viktige inntektsbidrag. De årlige resultatene i årene 1994 til 2002 var imidlertid moderate med unntak av 1998 hvor resultatet var over 1,1 millioner kroner. I årene 1994 til 1997 var det årlige resultatet mellom 200 000 kroner og 500 000 kroner, i årene 1999 til 2002 var resultatene negative (underskudd på mellom -400 000 kroner og -100 000 kroner). I 2002 var resultatet igjen positivt med 328 000 kroner.

Etter at de børsnoterte foretakene i 2005 gikk over til å avlegge konsernregnskapet etter IFRS, avtok interessen for den årlige Regnskapskonferansen. Siste regnskapskonferanse ble avholdt i 2010, etter flere år med fallende oppslutning.

IFR Academy startet opp våren 2003 og var et utdanningsprogram som ga revisorer, regnskapsførere og regnskapsprodusenter opplæring i IFRS. IFR Academy ga høye inntekter og meget gode resultater i årene 2003 til 2014. Det beste året var 2008 med et nettobidrag til stiftelsen på nesten 1,2 millioner kroner. Utgiftene til gjennomføring av kursene ble dekket av stiftelsen og inkluderte blant annet honorarer til foredragsholderne. Etter hvert som etterspørselen etter IFR Academy avtok, ga IFR Academy mindre bidrag til driften av stiftelsen. Det siste året IFR Academy ble arrangert, var nettobidraget vel 171 000 kroner. Totalt sett var nettobidraget fra IFR Academy over 9 millioner kroner.

Nettobidragene fra kunnskapsformidling om nasjonale regnskapsstandarder (som ikke inkluderer bidragene fra IFR Academy) var avtakende etter 2003. Det siste året med positivt bidrag fra aktiviteter knyttet til norske regnskapsstandarder var 2008 med et nettobidrag på 117 000 kroner.

Stiftelsen arbeidet aktivt med bokføringsstandarder i perioden 2006 til 2015. Aktivitetene ga et positivt bidrag til driften i 2007 (med 25 000 kroner). De øvrige årene ble aktivitetene finansiert ved hjelp av bidrag fra IFR Academy. Aktivitetene med bokføringsstandarder ga i årene 2003 til 2014 et negativt bidrag til driften på vel 1,8 millioner kroner.

Stiftelsen ga i 2011 og 2012 bidrag på til sammen 1,2 millioner kroner til EFRAG og IASB.

Salg av publikasjoner og royalty på disse ga, stiftelsen inntekter på vel 70 000 kroner per år i perioden 1989–2005. Siden omtrent 2000 har publikasjonene (standarder mv.) vært fritt tilgjengelige på stiftelsens nettside. Det siste året stiftelsen gikk med overskudd var 2009.

Utviklingen i sentrale regnskapsposter for perioden 2010–21 er vist i Tabell 7-3 under.

Tabell 7-3 Sentrale regnskapsposter 1989-2021 (tall i tusen NOK)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Inntekter fra kunnskapsformidling	2434	1866	2641	1618	1351	-3	0	0	0	0	0	0
Tilskudd fra stifterne												160
Finansinntekter	268	317	254	209	143	60	24	13	9	9	2	1
Sum inntekter	2703	2183	2895	1827	1494	57	24	13	9	9	2	161
Utarbeidelse av regnskapsstandarder	-224	-149	-373	-1557	-1302	-970	-973	-554	-360	0	-1	-51
Utarbeidelse av bokføringsstandarder	-127	-138	-121	-485	-543	-113	-124					
Internasjonal regnskapsutvikling	-229	-177	-281	-249	-258	-220	-217	-204	-197	-101	-82	-89
Bidrag EFRAG og IASB	-820	-390										
Kunnskapsformidling	-1810	-1524	-1966	-1232	-1180	-45						
Kostnader stiftelsens formål	-3211	-2377	-2742	-3523	-3282	-1348	-1314	-758	-556	-102	-82	-140
Administrasjonskostnader	-204	-133	-228	-159	-235	-193	-170	-175	-180	-121	-116	-62
Sum kostnader	-3416	-2510	-2970	-3682	-3518	-1541	-1484	-933	-736	-223	-198	-202
Herav sekretariatstjenester (herunder innleid prosjektleder)	Ikke spes.	Ikke spes.	Ikke spes.	-1187639	-1138099	-594275	-613628	-196163	-515000	-156250	-156250	-156250
Årsresultat	-713	-326	-75	-1855	-2024	-1484	-1460	-920	-727	-214	-195	-41
Egenkapital	9587	9261	9186	7331	5307	3823	2363	1443	716	502	307	265

I 2012 vedtok stiftelsen å begynne arbeidet med en ny regnskapsstandard for øvrige foretak med utgangspunkt i IFRS for SMEs. Dette strategivalget var blant annet motivert av en forventning om at IFRS for SMEs ville redusere utgiftene med standardsettingen, uten at det ville redusere kvaliteten på regnskapene. Reduserte utgifter ble ansett som nødvendig fordi stiftelsen ikke lenger fikk inntekter fra IFR Academy. Utgiftene til dette arbeidet er den dominerende forklaringen på de negative resultatene i 2013, 2014 og 2016. I årene 2013 og 2014 utgjorde kostnaden til utarbeidelse av regnskapsstandarder inklusiv lønn til prosjektleder for utarbeidelse av utkast til standard basert på IFRS for SMEs, henholdsvis 1,56 og 1,30 millioner kroner. Kostnaden til utarbeidelse av

bokføringsstandarder utgjorde rundt 500 000 kroner hvert år, mens kostnaden til internasjonal regnskapsutvikling utgjorde rundt 250 000 kroner hvert år. Andre kostnader var knyttet til kunnskapsformidling (gjennomføring av IFR Academy).

Stiftelsens økonomiske situasjon er kritisk, og det vil ikke være mulig å fortsette driften uten inntekter eller tilskudd. Tilskuddet som ble ytt fra stifterne i 2021 på til sammen 160 000 kroner var et akutt tiltak for å sikre stiftelsens overlevelse på kort sikt, men er på ingen måte tilstrekkelig for å sikre at stiftelsen kan ivareta standardsettingsarbeidet fremover. Siden Finansdepartementet i brev av 23.5.2022 ba stiftelsen opprette en arbeidsgruppe for å utrede organiseringen av standardsettingen, har styret også for 2022 bedt stifterne om et tilsvarende tilskudd for å sikre at stiftelsen ikke må avvikles før det blir en avklaring på hvordan standardsettingen skal organiseres. I så måte er en snarlig avklaring av spørsmålet om organisering og finansiering av standardsettingen viktig.

7.9.2 Revisors signering av næringsoppgaven

Om signering på næringsoppgaven, har Skatteetaten uttalt i [SKD-melding 7/2016 av 12.12.2016](#) om Revisors plikter i forbindelse med signering av næringsoppgave og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger mv. kap. 1.1:

Revisor bekrefter med sin signering at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrift, og at revisor planlegger å avgi en revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- og avgiftsmessige forhold. Revisor bekrefter også at det foreligger ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Videre bekrefter revisor med sin signering å ha tatt stilling til skattyters skjønsmessige vurderinger av skatte- og avgiftsmessig art. Dette innebærer at revisor har vurdert lovligheten av de skatte- og avgiftsmessige disposisjonene.

Betydningen om manglende signering er omtalt i SKD-melding 7/2016 kap. 4.1:

For regnskapspliktige som er revisjonspliktige skal revisor signere næringsoppgaven og kontrolloppstillingen, forutsatt at revisor mener at disse i det vesentlige er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter. I motsatt fall skal revisor unnlate å signere. Dersom revisor velger å unnlate å signere, må revisor gi en begrunnelse overfor den revisjonspliktiges ledelse i form av nummererte brev, jf. revisorloven § 5-4. Revisor skal sende kopi av begrunnelsen til skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

Manglende signering kan være et signal om at skattemyndighetene ikke bør akseptere oppgaven, og at den således må følges opp av skattemyndighetene, jf. Skattedirektoratets melding nr. 5/2019 av 10. september 2019, punkt 4.2.6.

8 Internasjonalt samarbeid

Dette kapitlet svarer på følgende punkt i mandatet:

«Utrede hvordan den norske standardsetteren kan eller bør samarbeide med internasjonale organer som IASB og EFRAG.»

Den norske standardsetteren har behov for å følge med på den internasjonale utviklingen. I hvilken grad standardsetteren har behov for å samarbeide med internasjonale organer som IASB og EFRAG avhenger blant annet av om de norske standardene kommer til å baseres på IFRS for SMEs eller ikke.

EFRAG er en ideell forening, stiftet i 2001 med aktiv støtte fra EU-kommisjonen, og som fungerer som teknisk rådgiver for EU-Kommisjonen.⁷¹

Kapittel 8.1 omhandler behovet for internasjonalt samarbeid i tilknytning til utviklingen av de norske regnskapsstandardene. Kapittel 8.2 redegjør for aktivitetene til Fagorgan IFRS og norsk involvering i IASBs og EFRAGs arbeid. Kapittel 8.3 gir en oversikt over norsk finansiering av IASB og EFRAG. Arbeidsgruppens anbefalinger om internasjonalt samarbeid og finansiering er gitt i kapittel 8.4.

8.1 Utvikling av norske regnskapsstandarder og behov for internasjonalt samarbeid

Den norske standardsetteren har som en av sine primære oppgaver å utarbeide og fastsette norske regnskapsstandarder. For å utarbeide norske regnskapsstandarder som bygger på god regnskapsskikk, vil det neppe være avgjørende å samarbeide med internasjonale organer som IASB og EFRAG, men det er viktig å følge med på utviklingen i de internasjonale regnskapsstandardene som en del av standardsetterens kunnskapsgrunnlag. Det antas at dette behovet kan ivaretas gjennom kompetansen på de internasjonale regnskapsstandardene som medlemmer i det standardsettende organet har.

Dersom de norske regnskapsstandardene i større grad er tilpasset internasjonale regnskapsstandarder (IFRS eller IFRS for SME), er det mer aktuelt for den norske standardsetteren å involvere seg i prosessen for fastsetting av de internasjonale regnskapsstandardene. For en bred omtale av og eksempler på hvordan utviklingen av regnskapsloven og norske regnskapsstandarder har vært påvirket av internasjonale regnskapsstandarder, vises det til NOU 2015: 10 punkt 11.9. Dersom den fremtidige standardsetteren for eksempel vil bruke IFRS for SMEs som utgangspunkt for fremtidig standardsettingsarbeid (innenfor rammene av regnskapsloven), vil behovet for internasjonal orientering være mer direkte. Den norske standardsetteren kan for eksempel engasjere seg gjennom å sende høringsvar ved forslag om endringer i IFRS for SMEs-standardene og å søke å oppnå norsk representasjon i relevante organer hos IFRS Foundation og EFRAG.

8.2 Norsk deltakelse i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder

IFRS-forordningen og regnskapsloven § 3-9 oppstiller krav til bruk av IFRS i noterte foretaks regnskaper, og adgang til bruk av IFRS/forenklet IFRS i norske regnskaper for øvrig. For de IFRS-rapporterende foretakene skjer standardsettingen internasjonalt, og for denne delen av norsk næringsliv vil arbeidet i IASB og EFRAG derfor være sentralt. Den norske standardsetteren kan ha en koordinerende rolle for samarbeidet mellom norske interessenter og internasjonale organer. I Norsk RegnskapsStiftelse har Fagorgan IFRS ivaretatt denne rollen, og blant annet sendt høringsvar på utkast til standarder og diskusjonsnotater, svart på forespørsler, deltatt på internasjonale møter arrangert av EFRAG og IASB og organisert åpne møter hvor representanter fra IASB og EFRAG har presentert høringsforslag og lignende for det norske regnskapsmiljøet.

8.2.1 Nærmere om norsk deltakelse i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder

NOU 2015:10 punkt 12.5 og NOU 2016:11 kapittel 14 redegjør grundig for mekanismene for påvirkning og deltakelse i utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). En direkte kanal til påvirkning er å delta i IASBs høringer, kommunisere direkte med organisasjonen, fremme norske kandidater til styrende og utøvende organer, arbeidsgrupper osv.

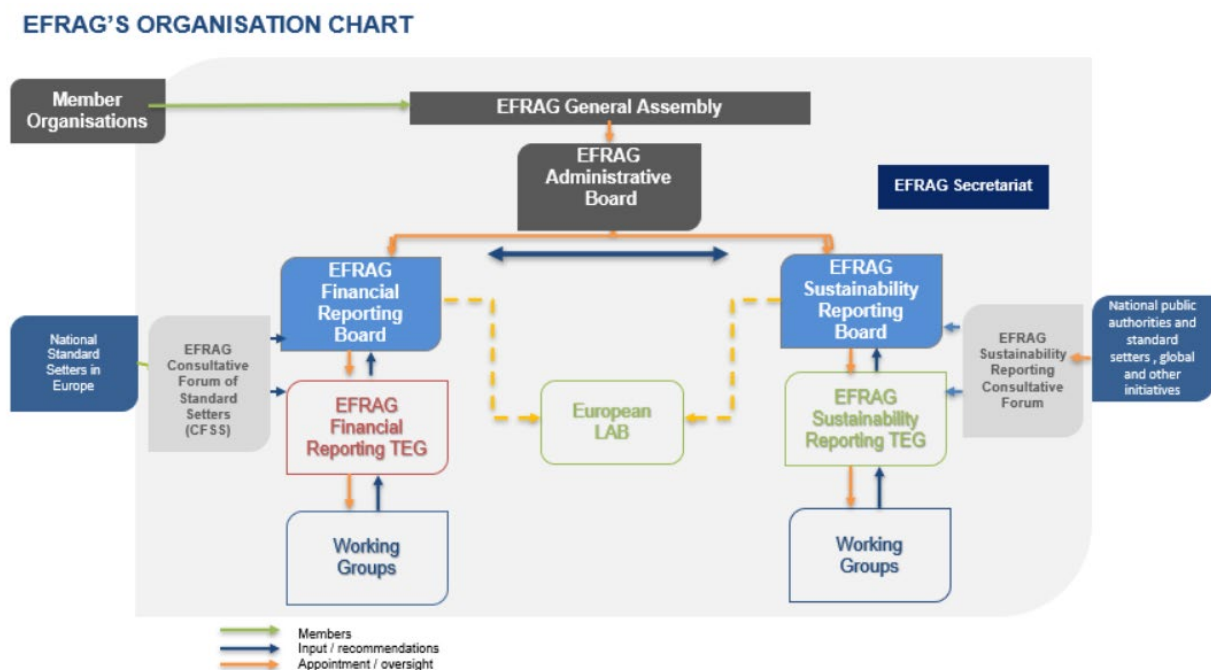
Det finnes også en annen kanal som innebærer å arbeide gjennom de organene som IASB kommuniserer med. Slik det globale regnskapsbildet har utviklet seg, har EU fått gradvis større

⁷¹ <https://www.efrag.org/About/Facts>, besøkt 3.12.2022.

innflytelse i IASB. Norske interesser kan ivaretas gjennom European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).

Opprinnelig var EFRAGs oppgaver avgrenset til finansiell rapportering, men arbeidsområdet er i de senere årene utvidet til også å inkludere ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering. EFRAG har nå to likestilte styrer, EFRAG Financial Reporting Board og EFRAG Sustainability Reporting Board, med hver sin tilknyttede ekspertgruppe. EFRAG FR TEG er ekspertgruppen som gir råd om finansiell rapportering, herunder standarder fra IASB. EFRAG SR TEG er ekspertgruppen som gir råd om ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering, og som også har ansvar for å utarbeide europeiske standarder om bærekraftsrapportering (European Sustainability Reporting Standards – ESRS).

Figur 8-1 EFRAGs organisasjonskart



8.2.2 Norsk representasjon i IFRS Foundation/IASB og EFRAG

Erik Mamelund var styremedlem i IASB (som var IASBs forløper) i 1990–2000, men «...etter hvert som IFRS har fått økt betydning, er muligheten for direkte deltakelse blitt stadig mindre.» (NOU 2015: 10 s. 365). Signe Moen var medlem av IASBs SME implementeringsgruppe («SME Implementation Group») i 2010–14. Norsk Regnskapsstiftelse v/Aase Lundgaard deltok sammen med standardsetterne i Australia, Canada og Sør-Afrika i IASBs prosjekt for olje-, gass- og gruvevirksomhet («extractive activities») som munnet ut i diskusjonsnotatet DP/2010/1 «Extractive Activities».⁷²

⁷² <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/extractive-activities/dp-extractive-activities-april-2010.pdf>

Figur 8-2 IFRS Foundation's organisasjonskart



Erlend Kvaal var medlem av EFRAG Board (nå EFRAG Financial Reporting Board) i 2014–15, men da norsk finansiering uteble, opphørte styrevervet etter bare noen måneder.⁷³ Erlend Kvaal ble valgt inn i EFRAG TEG (nå EFRAG FR TEG – EFRAG Financial Reporting Technical Expert Group) i januar 2020, og er fortsatt medlem i EFRAG FR TEG. Kvaal er valgt inn som representant for akademikerne og ikke som representant for den norske standardsetteren.

Sammenliknet med Sverige og Danmark har den norske representasjon i ulike organer vært begrenset. Sverige og Danmark bidrar til finansieringen av EFRAG SR og EFRAG FR og har medlemmer i EFRAGs styrende organer.

8.2.3 Deltakelse i internasjonal standardsetting for bærekraftsrapportering

Bærekraftstandardene (ESRS-ene) som EFRAG SR TEG utvikler, er tilknyttet et nytt direktiv for bærekraftsrapportering, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), som EU har vedtatt. Det følger av direktivet at bærekraftsrapporteringen skal være en del av årsberetningen. Regelverket er vurdert å være EØS-relevant, og Finansdepartementet ba 11.10.2021 Verdipapirlovutvalget om å utrede norsk gjennomføring av CSRD, se [kapittel 5.4.2 i Finansmarkedsmeldingen 2022](#).

Kravene i CSRD innføres for foretak notert på regulert marked og andre store foretak. EFRAG SR TEG skal utarbeide en egen forenklet standard for bærekraftsrapportering for små og mellomstore selskaper notert på regulert marked. Det er foreløpig ikke varslet å innføre kravene i CSRD for små og mellomstore selskaper som ikke er notert på regulert marked, men EFRAG SR TEG skal også utarbeide en egen standard for slike foretak (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSRS)).

Når det gjelder norsk deltakelse i utviklingen av standardene, deltar Carl-Emil Akselberg i en av arbeidsgruppene til EFRAG, Expert Working Group 10: SMEs.

8.3 Finansiering av IFRS Foundation/IASB og EFRAG

IFRS Foundation (herunder IASB og ISSB) og EFRAG er på samme måte som den norske standardsetteren avhengig av finansiering av sine aktiviteter.

⁷³ Intervju med Erlend Kvaal 24.11.2022

Finansiering av IFRS Foundation

Ifølge årsrapporten for 2021⁷⁴ side 40 hadde IFRS Foundation følgende inntekter i 2021:

	(i £'000)
Bidrag	17 325
Inntekter fra publikasjoner og lignende	11 091
Andre inntekter	370
Totalt	28 786

Det fremgår av note 6 på side 53 i årsrapporten at bidraget fra EU utgjorde 3,8 millioner pund (4,5 millioner euro) av det totale bidraget på 17,3 millioner pund.

Finansiering av EFRAG

Ifølge årsrapporten for 2021⁷⁵ side 54 hadde EFRAG følgende inntekter i 2021:

	(i €'000)
Bidrag fra europeiske interesseorganisasjoner	625
Bidrag fra nasjonale organisasjoner	1 525
Bidrag fra EU	2 899
Engangsdonasjoner bærekraftsrapportering	122
Dugnadsinnsats («contributions in kind»)	3 670
Totalt	8 841

De europeiske interesseorganisasjonene som betaler medlemsavgift (bidrag) er Accountancy Europe, BusinessEurope, Insurance Europe, EBF, ESBG, EACB, EFAA og EFFAS. Nasjonale organisasjoner som betaler medlemsavgift (bidrag) er hjemmehørende i Frankrike, Tyskland, Italia, Sverige, Danmark, Nederland, Spania, Luxembourg og Østerrike. Bidragene som ytes, er en av forutsetningene for medlemskap til EFRAG FR (EFRAG Financial Reporting Pilar) og/eller EFRAG SR (EFRAG Sustainability Reporting Pilar).

For Norges del vil medlemsavgiften utgjøre 100 000 euro for deltakelse i EFRAG FR (avgiften avhenger av størrelsen på bruttonasjonalproduktet) og 50 000 euro for medlemskap i EFRAG SR (Norge er plassert i gruppen «Smaller countries»)⁷⁶ Sveriges deltakelse i EFRAG er privatfinansiert og kanaliseres gjennom Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden.⁷⁷ Privat sektor finansierer også dansk deltakelse og i Danmark er det fem organisasjoner som står for finansieringen.⁷⁸

⁷⁴ <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/funding/2021/ifrs-annual-report-2021.pdf>

⁷⁵

https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+Annual+Review+2021_final.pdf

⁷⁶ Se EFRAG Internal Rules. Approved by EFRAG General Assembly on 28 April 2022, article 2.

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEFRAG%2520Internal%2520Rules%2520-%2520Approved%2520by%2520the%2520GA%252028%2520April%25202022-%2520.pdf>, besøkt 8.12.2022.

⁷⁷ Medlemmene i Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden fremgår her:

https://www.godsedpavpmarknaden.se/om-foreningen/om-foreningen-for-god-sed-pa-vardepapper_16., besøkt 8.12.2022

⁷⁸ FSR – danske revisorer, Dansk Industri, Finans Danmark, Dansk Erhverv, Fosikring & Pension, se

<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F2010051124018235%2FCL21-%20Danish%20Funding%20Mechanism%20-%20%20Position%20paper%20used%20as%20a%20response%20to%20questionnaire%20on%20EFRAG%20Governance.pdf>, besøkt 8.12.2022.

Norsk finansiering av IASB og EFRAG

Norsk finansiering av IASB og EFRAG er omtalt i NOU 2016: 11 punkt 14.4:

«Norsk direkte finansiering av IFRS Foundation og EFRAG har først og fremst vært aktuelt etter EUs vedtak i 2002 om at børsnoterte foretak innenfor EØS skal rapportere i samsvar med IFRS. Før dette tidspunktet har det vært noe norsk finansiering av arbeidet med internasjonale regnskapsstandarder gjennom Den norske Revisorforenings medlemskap i IASC.

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) vedtok i 2009 å yte bidrag til IFRS Foundation og EFRAG. Samtidig tok NRS spørsmålet om statlig medvirkning til denne finansieringen opp med Finansdepartementet. For 2010 var NRS' bidrag på henholdsvis 45 000 pund og 50 000 euro, til sammen 820 000 kroner. I 2011 ble det bare gitt bidrag til EFRAG (50 000 euro, tilsvarende 390 000 kroner).

Statlig bevilgning til IFRS Foundation og EFRAG ble innarbeidet første gang i statsbudsjettet for 2012. Bevilgningen ble gjort som et tilskudd til Finanstilsynets utgiftskapittel. ...

I hvert av årene 2012 og 2013 ble det via Finanstilsynet gitt et statlig norsk bidrag på 75 000 euro til EFRAG⁷⁹ og på om lag 100 000 pund til IFRS Foundation. Finanstilsynet suspenderte bidraget til EFRAG i 2014 og har ikke gjenopptatt dette. Bidraget til IFRS Foundation har vært videreført både i 2014 og 2015.»

Bidraget til IFRS Foundation på om lag 100 000 pund årlig ble videreført til og med 2021. Bidraget til EFRAG har ikke vært gjenopptatt.⁸⁰ Fra og med 2022 gir Finanstilsynet støtte til et EU-program (programperiode 2021–27) som gir bidrag til IFRS Foundation, EFRAG og PIOB.⁸¹

«Standarder for finansiell rapportering og revisjon skal bidra til å sikre et velfungerende felles rammeverk for finansiell rapportering. Mange norske foretak og norske revisorer benytter seg av standarder utviklet som del av dette felles rammeverket. Delprogrammet innebærer økonomisk støtte til tre organisasjoner: International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) og Public Interest Oversight Board (PIOB).» (Prop. 117L (2020-2021) Samtykke til deltakelse i en beslutning i EØS-komiteen om innlemmelse i EØS-avtalen av en forordning om etablering av program for det indre marked, virksomheters konkurransekraft inkludert små og mellomstore bedrifter, plante-, dyre-, mat- og fôrsektoren, og europeisk statistikk (2021–2027) s. 11).

Etter det arbeidsgruppen har fått opplyst er det årlige bidrag fra Norge/Finanstilsynet for perioden 2021–27 anslått til å være 2,3 millioner kroner. For 2020 hadde programmet et totalbudsjett på 4,9 millioner euro til IFRS Foundation, 3,6 millioner euro til EFRAG og 0,3 millioner euro til PIOB.⁸²

⁷⁹ I EFRAGs årsrapport 2012 s. 51 er det opplyst at det norske bidraget er basert på en avgift som utliknes på børsnoterte norske foretak. Etter det utvalget kjenner til er denne opplysningen ikke korrekt.

⁸⁰ Se omtale i NOU 2016: 11 side 226 og s. 235-236.

⁸¹ «The Public Interest Oversight Board (PIOB) is the global independent oversight body that seeks to improve the quality and public interest focus of the international audit and assurance, and ethics standards formulated by the International Standard Setting Boards.» <https://ipiob.org/>, besøkt 2.12.2022.

⁸²

https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/db_2021_programme_statement_specific_activities_in_the_field_of_financial_reporting_and_auditing.pdf, besøkt 5.12.2022.

8.4 Arbeidsgruppens anbefaling

I Norsk RegnskapsStiftelse har Fagorgan IFRS aktivt arbeidet inn mot IASB og EFRAG. Arbeidsgruppen mener norske interesser og norsk næringsliv er tjent med at aktiviteter som Fagorgan IFRS har vært involvert i, videreføres.

Etter arbeidsgruppens oppfatning er det videre i norsk interesse å søke innflytelse gjennom deltakelse i EFRAGs organer uavhengig av retningsvalg for finansiell rapportering. EFRAG spiller en sentral rolle både i forhold til finansiell rapportering og bærekraftsrapportering, og kommende standarder for ikke-finansiell rapportering vil gjøre at EFRAGs aktiviteter fremover vil få større betydning for norsk næringsliv enn det som hittil har vært tilfelle. Etter arbeidsgruppens oppfatning bør derfor Norge søke medlemskap i EFRAG for å kunne være representert i EFRAGs besluttede organer (EFRAG Financial Reporting Board og EFRAG Sustainability Reporting Board), slik at norske interesser blir ivaretatt på en best mulig måte. Medlemsavgiften for deltakelse i EFRAG FR vil utgjøre 100 000 euro og medlemskap i EFRAG SR vil utgjøre 50 000 euro. Danmark og Sverige er allerede medlemmer, og et norsk medlemskap vil bidra til økt innflytelse fra de skandinaviske landene.

Arbeidsgruppen mener internasjonale aktiviteter, som for eksempel videreføring av aktivitetene i nåværende Fagorgan IFRS og økt aktivitet gjennom deltakelse i EFRAG, bør finansieres av privat sektor. På samme måte som næringslivet involverer seg i og finansierer sine egne aktiviteter når det gjelder god regnskapsskikk, er det formålstjenlig at næringslivet involverer seg i og finansierer sine egne aktiviteter når det gjelder IFRS. Når det gjelder god regnskapsskikk, skjer denne involveringen gjennom deltakelse i standardsettende arbeid i regi av Norsk RegnskapsStiftelse (eventuelt ny standardsetter), mens for den delen av næringslivet som rapporterer etter IFRS, må involveringen skje gjennom deltakelse i IASBs relevante organer og gjennom deltakelse i EFRAG.

Anbefalingen om finansiering fra privat sektor bør også sees i lys av at staten allerede har forpliktet seg til å bidra med finansieringen av blant annet IASB og EFRAG gjennom EU (se kapittel 8.3), og statens interesser antas å bli ivaretatt gjennom de organer EU har etablert.

Arbeidsgruppen anbefaler at styret for det standardsettende organet for regnskap og bokføring tar initiativ overfor privat sektor med sikte på å avklare om privat sektor vil finansiere norsk deltakelse i EFRAG, om deltakelsen skal kanaliseres gjennom standardsetteren eller på annen måte og hvilken rolle standardsetteren skal ha i forhold til internasjonalt arbeid for øvrig.

9 Referanser

9.1 Forarbeider (ordnet alfabetisk)

Innstilling om revisjon av regnskapslovgivningen fra regnskapskomiteen av 1959. Oppnevnt ved kongelig resolusjon av 13.2.1959. Innstillingen avgitt 5.10.1962.

Innst. O. nr. 61 (1997–98) Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v.

<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1997-1998/inno-199798-061/>

Innst. O. nr. 17 (2004–2005) Innstilling fra finanskomiteen 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.) <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2004-2005/inno-200405-017/>

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

NOU 1995: 30 Ny regnskapslov. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16.3.1990, avgitt til Finans- og tolldepartementet 27.10.1995.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1995-30/id115910/>

NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 7.6.2002. Avgitt til Finansdepartementet 15.8.2003.

<https://www.regjeringen.no/contentassets/80888540611844b1bb4ae5d2b237ed6a/no/pdfs/nou200320030023000dddpdfs.pdf>

NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 19.9.2015, avgitt til Finansdepartementet 26.6.2015.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2015-10/id2425387/>

NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 19.9.2014, avgitt 24.6.2016.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2016-11/id2505926/>

Ot.prp. nr. 42 (1997–98) Om lov om endringer i regnskapsloven mv. (regnskapsloven)

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-42-1997-98/id120622/?ch=1>

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.)

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-89-2003-2004/id129316/>

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)

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-39-2004-2005/id395712/>

9.2 Artikler, bøker mv. (ordnet alfabetisk)

Akerlof, G. A. (1970): Market for «Lemons». Quality Uncertainty and Market Mechanism. Quarterly Journal of Economics (August): 488-500.

Andenæs, J. (2016): Alminnelig strafferett. Universitetsforlaget.

Ball, R., Shivakumar, L. (2005): Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. Journal of Accounting and Economics (39, 1): 83-128.

- Balwin R., Cave, M., Lodge, M. (2012): *Understanding regulation: Theory, strategy, and practice*. Oxford University Press.
- Black, J. (1996): Constitutionalising Self-Regulation. *The Modern Law Review* (59, 1): 24-55.
- Botosan, C. A. (1997): Disclosure Level and the Cost of Equity Capital. *The Accounting Review* (72, 3): 323-349.
- Bratton, W. (2007): *Private Standards, Public Governance: A New Look at the Financial Accounting Standards Board*. Faculty Scholarship Paper 863. University of Pennsylvania Law School.
- Burghstahler, D. C., Hail, L., Leuz, C. (2006): The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms. *The Accounting Review* (81, 5): 983-1016.
- Elling, J. O., Kyhnauv-Andersen, C., Kyhnauv-Andersen, H., Kyhnauv-Andersen, P. (2019): *Finansiell Rapportering – teori og regulering*. Gjellerup/Gads Forlag.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, 19: 208-231.
- Hellman, N., H. Nilsson, M. Tyalite og D. Vural: The Impact of an IFRS for SMEs-based Standard on Financial Reporting Properties and Cost of Debt Financing: Evidence from Swedish Private Firms. *European Accounting Review*, DOI: 10.1080/09638180.2022.2085758.
- Hope, O.-K., Thomas, W. B., Vyas, D. (2013). Financial Reporting Quality of U.S. Private and Public Firms. *Accounting Review* (88, 5): 1715-1742.
- Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999): *Regnskapsloven – kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.* Gyldendal Akademisk Forlag.
- Kinserdal, A. (2015): *Finansiell rapportering og analyse*. Cappelen Akademisk Forlag.
- Kvifte, S. S., Brandsås, H. (2010): God regnskapsskikk 25 år – fra «skatteregnskap» til IFRS. *Praktisk økonomi og finans* (Vol. 26, utg. 3), s. 45-59.
- Kvifte, S. S., Johnsen A. (2008): *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Den norske Revisorforening.
- Lambert, R., Leuz, C., Verrecchia, R. (2007): Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital. *Journal of Accounting Research* (45): 385-420.
- Norsk RegnskapsStiftelse (2017). Statusrapport fra Regnskapsstandardstyret. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2018/02/%C3%85rsrapport-2017.pdf>
- Ogus, A. (1995): Rethinking Self-Regulation. *Oxford Journal of Legal Studies*. (15, 1): 97-108.
- Page, A. C. (1986): The Constitutional Dimension. *The Modern Law Review* (49, 2): 141-167.
- Ravnaas, E. (1991). God regnskapsskikk – som rettslig standard. I L. Arentz-Hansen, E. Harboe og E. Wahr-Hansen (red.), *Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger*, s. 342–421. Oslo: Universitetsforlaget / Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BAHR).
- Scott W. R, O'Brien, P. C. (2020). *Financial Accounting Theory*. Pearson.
- Schmidt, M. (2002). On the legitimacy of accounting standard setting by privately organised institutions in Germany and Europe. *Schmalenbach Business Review* Vol. 54: 171 – 193.
- Schwencke, H. R. (2019). *Årsregnskapet og skatteregnskapet. Muligheter for forenklinger – en forstudie*.

Stenheim, T., Madsen, D-Ø. (2016): God regnskapsskikk erstattes med rettslig bindende regnskapsstandarder. Magma (1): 39-43.