
Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Fremtidig organisering av arbeidet med nasjonale regnskapsstandarder

Vi viser til høringsbrev 13. oktober 2023 og høringsnotatet fra januar 2022 utarbeidet av en arbeidsgruppe nedsatt av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) etter henvendelse fra Finansdepartementet. Under gir vi kommentarer til de fire punktene i mandatet fra Finansdepartementet som høringsnotatet fra arbeidsgruppen besvarer. Innledningsvis oppsummerer vi hovedpunktene i Direktoratet for forvaltning og økonomistyrings (DFØ) tilbakemelding slik:

- En rammelov som regnskapsloven fordrer utfylling av lovens bestemmelser utenfor loven.
- Det er viktig at arbeidet med utfylling av regnskapslovens bestemmelser for øvrige foretak tas opp igjen raskt.
- Det er statens ansvar å bidra til finansiering av arbeidet med utfylling av regnskapslovens bestemmelser.
- Vi er enige i at reguleringsteori, organisering av arbeidet med standardsetting i andre land og erfaringen med NRS kan tale for at en privat standardsetter gjør utfyllingsarbeidet også i framtiden. Etter vårt syn taler imidlertid erfaringene med privat standardsetting i Norge for at det er behov for mer statlig involvering i den private standardsetteren enn arbeidsgruppen legger opp til. Vi mener det synes å være behov for at Finansdepartementet som forvalter av regnskapsloven gir den private standardsetteren signaler om strategi for standardsetting, for at det ikke igjen skal gå år til diskusjoner om retningsvalg for standardsettingen.

Mandatet punkt 1: Organisering av standardsettingen

Etter mandatet skal arbeidsgruppen 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. Arbeidsgruppen har besvart mandatet ved en diskusjon av fordeler og ulemper med privat og offentlig standardsetting i punkt 6.1, og ved omtale av ulike modeller for statlige og private standardsettere i punkt 6.2.

Det slås fast at en statlig standardsetter etter arbeidsgruppens oppfatning er en standardsetter under statlig kontroll. Med kontroll synes arbeidsgruppen å legge til grunn kontroll over aktivitetene som utføres, og som et eksempel på slik kontroll nevnes at statens representanter utgjør et flertall i styret til standardsetter. I og med at statlig overstyring av en privat standardsetter etter arbeidsgruppens syn kan skje ved oppnevning av styret i standardsetter, innebærer dette altså at to av mandatets organisasjonsformer er statlige standardsettere. Arbeidsgruppen omtaler i fortsettelsen statlig

standardsetter og privat standardsetter med statlig overstyring som to ulike alternativ, jf. mandatets krav til utredning av minimum tre angitte alternativer.

Arbeidsgruppen omtaler tre modeller for organisering av en *statlig standardsetter*, som alle etter vårt syn innebærer at standardsetteren er et offentlig organ (departement, fagdirektorat eller organ underlagt departement/fagdirektorat), jf. det første alternativet i mandatet. I den siste modellen kan departementet eller fagdirektoratet, i tillegg til å ha myndighet til å oppnevne medlemmene i standardsetteren, ha instruksjonsmyndighet over standardsetteren og/eller myndighet til godkjenning av standardene før de trer i kraft.

I dette organisasjonsalternativet vil utvikling og fastsetting av standarder være underlagt statlige myndigheter, og standardsetteren vil ha formell legitimitet gjennom sin organisatoriske plassering. Standardsetteren vil også kunne gjøres konstitusjonelt ansvarlig for sin virksomhet. En statlig standardsetter kan være bedre enn en privat standardsetter til å ivareta samfunnsmessige interesser. Det kan imidlertid være en viss risiko for at standardsettingen kan bli påvirket av politiske hensyn heller enn faglige hensyn. En statlig standardsetter kan ha større utfordringer enn en privat standardsetter når det gjelder å oppnå tilstrekkelig nærhet til praksis.

Det presenteres også tre modeller for organisering av en *privat standardsetter* med ulik grad av statlig involvering (staten har verken observatører eller medlemmer, staten har observatører, staten har et mindretall av medlemmene). Til slutt i omtalen av alternativet viser arbeidsgruppen til at det også kan opprettes mekanismer som innebærer at staten kan overstyre beslutningene til den private standardsetteren. For DFØ ser ikke eksemplene på mekanismer særlig praktiske ut i lys av at arbeidsgruppen i kapittel 5 anbefaler videreføring av den rettslige standarden god regnskapsskikk. De synes dessuten å sortere under mandatets tredje alternativ, nemlig privat standardsetter med statlig overstyring.

Til slutt presenteres to modeller for *privat standardsetter med statlig overstyring* (godkjenningsordning for standarder versus oppnevningsrett av et flertall av medlemmene og/eller rett til instruksjon av standardsetter). Det nevnes at modellen med en godkjenningsordning for standarder har likhetstrekk med hvordan IFRS blir innført i EØS/EU-området, men at en mulig ulempe med modellen kan være at godkjenningen drar ut i tid, for eksempel fordi arbeidet ikke blir prioritert eller fordi det er vanskelig.

Arbeidsgruppen anbefaler at standardsettingen også i fortsettelsen skal skje i regi av en privat standardsetter, men med statlig medvirkning og deltakelse. Vi oppfatter at dette er alternativ to i mandatet, med modell tre i omtalen over. Forslaget er begrunnet på denne måten:

«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.»

Regnskapslovutvalget 2014 foreslo det som ble omtalt som en statlig overtakelse av NRS, i form av et ekspertorgan underlagt Finansdepartementet med stor grad av uavhengighet. Forslaget kan oppfattes som en konsekvens av at utvalget foreslo at grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven ikke skulle videreføres, men erstattes av alminnelige prinsipper som ikke gikk lenger enn det minimumskravene i direktivet tilsa. Dette ville gjøre behovet for regulering i regnskapsstandarder større. Det kan også oppfattes som en konsekvens av at utvalget foreslo rettslig bindende standarder fastsatt med utgangspunkt i en eksplisitt lovhjemmel til erstatning av standarder fastsatt med utgangspunkt i det grunnleggende regnskapsprinsippet god regnskapsskikk.

Det kan imidlertid også se ut som at utvalget la vekt på vurderinger i tidligere utredninger, erfaringer med standardsettingen i regi av NRS og utviklingen i organiseringen av standardsettingen i andre land. Vi forstår det som at Regnskapslovutvalget 2014s forslag etter arbeidsgruppens beskrivelse av hva en statlig standardsetter er, uansett ville bli sett på som en privat standardsetter. Dette skyldes at flertallet av medlemmene som Finansdepartementet skulle utpeke i ekspertorganet, skulle være medlemmer foreslått av privat sektor, at ekspertorganet ikke skulle kunne instrueres om standardenes innhold, jf. lovutkastet § 1-3 siste ledd og at det heller ikke ble lagt opp til noen statlig godkjenning av standardene utarbeidet av standardsetter. Det framgår imidlertid tydelig av lovutredningen at selv om Finansdepartementet ikke skulle ha rett til å instruere ekspertorganet om innholdet i regnskapsstandardene, så skulle det likevel ha rett til å gi overordnede signaler om prioriteringer og strategi. Basert blant annet på de beskrivelser som lovutvalget gir av problemene med regulering av sikring og konserninterne overdragelser, er det ikke åpenbart for oss at arbeidsgruppens forslag til organisering er mer hensiktsmessig enn det Regnskapslovutvalget 2014 foreslo. Den svært begrensede standardsettingen som har skjedd etter 2014 med bakgrunn i usikkerhet om hva som skulle være rammene for standardsettingen, oppfatter vi også kan tale for at overordnede signaler om strategi fra Finansdepartementet som forvalter av rammeloven til standardsetter framstår som hensiktsmessig.

Det framgår også av beskrivelsen av den historiske utviklingen av standardsettingen i NOU 2015: 10 at NRS har slitt med operasjonaliseringen av en strategi som både tar hensyn til resultatorienterte grunnleggende prinsipper i regnskapsloven og internasjonal tilpasning til balanseorienterte standarder (hvor mye IFRS-tilpasning er mulig innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippene). At internasjonal tilpasning skulle tas hensyn til i standardsettingen, framkom allerede av Stortingets behandling av forslaget til dagens regnskapslov (Innst. O. nr. 61 (1997–98) punkt 5.1.2). Dessuten framgikk det av Finansdepartementets behandling av forslaget til lovendringer fra Evalueringsutvalget, at det bør være et mål på noe sikt at det skal være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten full IFRS etter IFRS-forordningen eller forenklete IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) side 29). NOU 2015: 10 omtaler forholdsvis hyppige strategiendringer hos standardsetter fra det første strateginotatet kom i 2005, og en strategiendring i 2012 som kan være noe vanskelig å forstå i lys av beskrivelsen av kommunikasjonen mellom NRS og Finansdepartementet om IFRS for SMEs. Disse forholdene kan også tale for at det er behov for overordnede signaler om strategi til standardsetter fra Finansdepartementet som forvalter av rammeloven.

Etter vårt syn kunne omtalen av reguleringsteorien med fordeler og ulemper med privat og offentlig standardsetting tale for et system med statlig godkjenning av standarder utarbeidet av en privat standardsetter. Også det at en slik modell ligner systemet som brukes i EU, kan tale for statlig

godkjenning av standarder utarbeidet av en privat standardsetter. Når dette ikke foreslås av arbeidsgruppen, antar vi det kan skyldes en frykt for at staten enten ikke ville prioritere et slikt arbeid, jf. omtalen av problemene med forskrift om forenklet anvendelse av IFRS for Finanstilsynet overtok ansvaret for den, eller at staten ikke vil klare å tiltrekke seg nødvendig kompetanse for å utføre arbeidet. Dersom Finansdepartementet mener at staten bør prioritere et slikt arbeid (nytt en større enn kostnaden), vil dette etter vårt syn kunne legge til rette for best mulig kvalitet på regnskapsstandardene og sikre høy legitimitet. Om det prioriteres ressurser til dette, mener vi det ikke er grunn til bekymring for om staten kan få tak i nødvendig kompetanse, enten gjennom egne ansatte eller ev. kjøp av tjenester.

I staten skjer det nå og fram til 2027 en gradvis overgang til at alle statlige virksomheter skal utarbeide årsregnskapet sitt etter statlige regnskapsstandarder, i tillegg til kontantprinsippet. De statlige regnskapsstandardene er utviklet og videreutvikles med utgangspunkt i regnskapsloven og god regnskapsskikk for øvrige foretak når det gjelder ikke statsspesifikke forhold. Standardsettingen gjøres av DFØ på vegne av Finansdepartementet. Det er derfor av stor betydning for staten både som regnskapsprodusent og standardsetter for statlige virksomheter at standardsettingsarbeidet for øvrige foretak starter opp igjen etter å ha ligget tilnærmet brakk i over ti år. Vi er bekymret for at fortsatt standardsetting i regi av en privat standardsetter, selv med de omlegginger som arbeidsgruppen foreslår, vil innebære fortsatt tidkrevende tautrekking om retningsvalg for standardsettingen. Vi viser i den forbindelse blant annet til punkt 1.2.1 i arbeidsgruppens utredning, der følgende framgår (vår understrekning):

«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 samlestandarder IFRS for SMEs.»

Dersom det er slik at Finansdepartementet gjennom behandlingen av forslagene fra Regnskapslovutvalget 2014 til endret regnskapslov (Prop. 160 L (2016-2017) og Prop. 66 LS (2020-2021)) har kommet til at god regnskapsskikk for øvrige foretak heller ikke på sikt skal erstattes med full IFRS etter IFRS-forordningen eller IFRS for SMEs, synes det for oss å være behov for en tydeligere formidling av dette til standardsetter. Vi oppfatter at mye av «strategistrevet» omtalt over har hatt utgangspunkt blant annet i den tydelige formuleringen i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) av at det bør være et mål på noe sikt at det skal være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten full IFRS etter IFRS-forordningen eller forenklete IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (denne forskriften var opprinnelig tenkt basert på IFRS for SMEs, men måtte utarbeides uten å kunne ta utgangspunkt i denne standarden, fordi IASBs arbeid med IFRS for SMEs tok mye lengre tid enn det man trodde da Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) ble skrevet i 2004). Dersom det er slik, innebærer det at den såkalte tosporløsningen (ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak i form av historisk-kost-regnskap og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern i retning et verdiregnskap) introdusert gjennom Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) blir en permanent løsning, og at et ev. behov for bruk av internasjonalt kjente løsninger for øvrige foretak hovedsakelig

ivaretas gjennom deres rett til å velge enten full IFRS eller forenklet IFRS etter forskriften om forenklet anvendelse av IFRS.

Bakgrunnen for at vi mener det er behov for tydelig formidling til standardsetter av om målet på sikt fremdeles er plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskapet i samsvar med en eller annen form for IFRS, er blant annet sitatet over, beskrivelsen av det langsiktige målet for regnskapsregulering for øvrige foretak i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) s. 29 gjengitt over og følgende fra Finansdepartementets mandat til arbeidsgruppen:

«Ved Stortingets vedtak basert på forslaget i Prop. 66 LS (2020-2021) er rammer for videre arbeid med regnskapsstandardene nærmere avklart.»

Vi oppfatter at det gjennom Prop. 66 LS (2020-2021) og Stortingets vedtak basert på den er avklart at det ikke er aktuelt med lovendringer som tilpasser regnskapsloven til IFRS for SMEs, slik Regnskapslovutvalget 2014 foreslo, men altså at det for framdriften i standardsetters videre arbeid også er viktig å få klarhet i om tosporsystemet ses på som varig lovregulering for øvrige foretak. Dette skyldes at standardsetting med utgangspunkt i samlestandarden IFRS for SMEs, jf. NRS(HU) Norsk regnskapsstandard, etter vårt syn da framstår som mindre aktuelt, og at tilpasning til løsninger i IFRS/IFRS for SMEs heller ikke vil ha samme betydning.

Punkt 6.5.3 framstår som en grundig anbefaling til hvordan en privat standardsetter som foreslått av arbeidsgruppen skal virke. Blant annet i lys av vår omtale av standardsettingen for statlige virksomheter, mener vi det bør vurderes om staten også skal være representert i fagorgan god regnskapsskikk og i så fall hvordan staten kan komme med forslag til medlemmer, jf. punkt 4 og 12. Vi støtter anbefalingen i punkt 17 om at styret skal godkjenne standarder etter innstilling fra fagorganene og vurderingen av at dette legger til rette for kvalitetsmessig gode standarder som også sikrer legitimitet gjennom den brede representasjonen det legges opp til i styret.

Mandatet punkt 2: Rettslig status for regnskapsstandardene

Vi støtter arbeidsgruppens anbefaling av at det ikke er behov for å innføre et eksplisitt hjemmelsgrunnlag for regnskapsstandardene, fordi dagens system som har vært gjeldende i mange år synes å fungere godt.

Mandatet punkt 3: Finansiering av standardsettingen

Vi støtter arbeidsgruppens vurdering av at staten må bidra til finansiering av standardsettingen for regnskapspliktige etter regnskapsloven som utarbeider årsregnskapet utenfor forordningen. Dette mener vi er en naturlig konsekvens av at regnskapsloven er en rammelov, noe som innebærer behov for utfylling av lovens bestemmelser utenfor loven. Dette synes også naturlig i og med at staten bidrar til finansieringen av standardsettingen for de regnskapspliktige som utarbeider årsregnskapet innenfor forordningen, jf. arbeidsgruppens omtale av statens bidrag til EU-programmet som er med på å finansiere blant annet IFRS Foundation og EFRAG.

Staten må etter vårt syn ta sin del av ansvaret for at regnskapsreguleringen for 99,6 prosent av de regnskapspliktige etter regnskapsloven i en lengre periode ikke har blitt vedlikeholdt og videreutviklet, jf. blant annet denne omtalen i NOU 2015: 10 punkt 12.3:

«Hvis det ikke gjøres konkrete tiltak mht. organisering og finansiering, vil norsk regnskapsregulering forvitte i løpet av relativt kort tid.»

Som beskrevet over, under omtalen av mandatets punkt 1, er det viktig for staten som regnskapsprodusent og standardsetter for statlige virksomheter at standardsettingsarbeidet for øvrige foretak kommer i gang igjen raskt. Arbeidsgruppen beskriver at den økonomiske situasjonen for NRS er at egenkapitalen er brukt opp, og at driften nå finansieres ved bidrag fra stifterne for å unngå avvikling før en avklaring om organisering og finansiering av framtidig standardsetting er foretatt. Vi håper derfor at avklaringene rundt dette kan skje raskt, slik at den framgangsmåten med å forespørre NRS om den kan bidra i fortsettelsen som arbeidsgruppen foreslår, fremdeles er aktuell. Etter vårt syn framstår alternativ B med utgiftsbevilgning i statsbudsjettet kombinert med honorering av arbeidsinnsats etter statens satser som det alternativet for finansiering som raskest kan komme på plass, og vi mener derfor at dette alternativet bør velges. Vi synes utvalgets anbefaling til hvilke utgifter som bør dekkes av bidraget fra staten framstår som rimelig (direkte driftsutgifter knyttet til sekretariat, ev. tilsynsavgifter, regnskapsføring, revisjon, drift av hjemmesider, leie av lokaler, rundebordskonferanser, reiser for medlemmer av fagorganer/-utvalg mv, utgifter i forbindelse med engasjement av utreder og honorar for møtedeltakelse og forberedelser for medlemmer av fagorganene).

Det har vært foreslått flere ganger tidligere at staten skal bidra til finansiering av standardsetter utenfor forordningen, uten at dette har resultert i noe budsjettframlegg for Stortinget. Dersom Finansdepartementet etter en vurdering av høringskommentarene er enige i at staten skal bidra, er det naturlig at Finansdepartementet følger opp dette med et konkret forslag til bevilgning på kapittel og post. Første realistiske mulighet antar vi vil være i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2024. Finansdepartementet som ansvarlig for budsjettprosessen og forvalter av bevilgningsreglementet vil også være den beste til å vurdere om det ev. kan være mulig å stille midler til disposisjon uten at saken først er forelagt for Stortinget, jf. for eksempel Finansdepartementets fullmakt til å samtykke i at det pådras utgifter uten bevilgningsmessig dekning etter rundskriv R-110 punkt 3.2.

Mandatet punkt 4: Standardsetterens samarbeid med internasjonale organisasjoner

Vi er enige i arbeidsgruppens vurdering av at det for å utarbeide norske regnskapsstandarder som bygger på god regnskapsskikk, neppe vil være avgjørende å samarbeide med internasjonale organer som IASB og EFRAG. Vi er også enige i at det er viktig å følge med på utviklingen i de internasjonale regnskapsstandardene som en del av standardsetterens kunnskapsgrunnlag. Det er blant annet i lys av historien neppe sannsynlig at en norsk standardsetter for øvrige foretak ikke vil ta i betraktning IFRS og/eller IFRS for SMEs ved videreutvikling av regnskapsstandardene innenfor rammen av regnskapslovens grunnleggende prinsipper.

Vennlig hilsen

Thuan Tande-Pham

avdelingsdirektør

Marte Wæge Myklebust
seksjonssjef

Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift