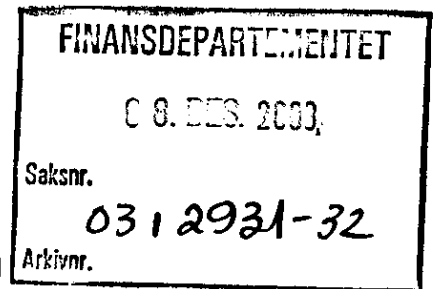


Marthinsen, Hege

Fra: Postmottak Finansdepartementet
Sendt: 8. desember 2003 09:05
Til: Marthinsen, Hege
Emne: VS: Høring * NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven



Endelig høringsvar
DnR elektro...



-----Opprinnelig melding-----

Fra: harald brandsaas [mailto:harald.brandsaas@revisornett.no]
Sendt: 5. desember 2003 23:52
Til: Postmottak Finansdepartementet
Emne: Høring * NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven

Vedlagt følger Den norske Revisorforenings høringssvar. Svaret er også sendt pr post.

Mvh

Harald Brandsås

Harald Brandsås
Fagdirektør / Technical Director
Den norske Revisorforening / The Norwegian
Institute of Public Accountants

Telephone + 47 23365200
Mobile + 47 99525186
E-Mail: harald.brandsaas@revisornett.no
www.revisornett.no

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep

0030 Oslo

Deres ref 03/231 FM EDK

5. desember 2003

Høring – NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven

1. Generelle merknader

DnR støtter hovedtrekkene i lovutkastet. Vi anser internasjonal harmonisering som viktig. Lovutkastet gjennomfører etter vårt syn våre EØS-forpliktelser på en hensiktsmessig måte, samtidig som det på valgfrie områder både tas hensyn til behovet for internasjonal harmonisering og ønsket om å beholde en lov regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere har positive erfaringer med. Vi ser imidlertid ingen grunn til at det ikke også skal være adgang til å benytte IFRS i selskapsregnskapet etter forordningslinjen for alle norske foretak, se nærmere omtale i pkt 3.

2. Norsk regnskapsregulering

Vi støtter utvalgets forslag om at de regnskapsløsninger som er tillatt etter IFRS også må være tillatt etter regnskapsloven – moderniseringslinjen. Avvik fra dette utgangspunktet krever tungtveiende grunner.

Dette skaper en del utfordringer og problemer som utvalget har forsøkt å løse ved å foreslå enkelte endringer i de grunnleggende prinsipper. Dette avspeiler en svakhet i utvalgets forslag. Det er en vanskelig og kanskje umulig oppgave å forsøke å kombinere resultatorienterte grunnleggende prinsipper med et balanseorientert konseptuelt rammeverk. Vi ser på dette som en midlertidig løsning som skyldes at en fullstendig utredning av dette ikke har vært mulig innen de tidsrammer utvalget har hatt til disposisjon.

Vi slutter oss til utvalgets vurdering av at de grunnleggende prinsipper har fungert godt i nåværende regnskapslov. Vi er imidlertid tvilende til om disse er mulig å opprettholde på sikt når utgangspunktet er at alle valg innen IFRS skal være tillatte.

Den valgte utforming av moderniseringslinjen innebærer at den regnskapspliktige kan velge å følge enkeltstandarter fra IFRS i stedet for en norsk standard på enkeltområder, så lenge IFRSen ikke medfører en løsning som er i strid med loven. Regelverket ville framstå som mer oversiktlig dersom man hadde to alternativer, enten å følge den norske loven og norske standarder eller IFRS.

3. Gjennomføring av EØS-regler som svarer til forordning nr 1606/2002/EF om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

3.1 Innledning

Utvalgets flertall har konkludert med at selskapsregnskapet ikke skal kunne avlegges i henhold til IFRS etter forordningslinjen. Dette gjelder både for børsnoterte foretak og andre foretak. Utvalget har imidlertid konkludert med at alle foretak, uavhengig av størrelse, skal kunne avlegge konsernregnskap i henhold til IFRS. Utvalget begrunner dette på følgende måte:

”Utvalget ser i det hele ikke at det gjennomgående er noen tungtveiende grunner til å forby et foretak å anvende IAS/IFRS i sine konsernregnskap.”

DnR mener at det er uheldig at norske foretak ikke vil få anledning til å avlegge selskapsregnskapet i henhold til IFRS. Selv om selskapsregnskapet har et annet bruksområde enn konsernregnskapet, mener vi at det heller ikke for selskapsregnskapet er ”tungtveiende grunner” til å forby anvendelsen av IFRS. Begrunnelsen for vårt syn følger nedenfor.

3.2 Selskapsrettslige og skatterettslige hensyn

Utvalgets begrunnelse for at IFRS ikke skal være tillatt i selskapsregnskapet er de særlige hensyn som må tas for selskapsregnskapet.

Norske myndigheter har mulighet til å ta hensyn til sammenhengen mellom regnskap og selskapsrett/skatterett gjennom regulering av selskapslovgivningen og skattelovgivningen, og DnR mener at lovgiver skal bruke disse mulighetene i stedet for å frata norske selskaper muligheten til å avlegge selskapsregnskapet etter IFRS, jmf pkt. 3.3 til 3.5 nedenfor. Utvalget forutsetter at bruk av IFRS skal være skattemessig nøytralt i forhold til dagens situasjon, og DnR fremhever viktigheten av at lovgiver følger opp dette.

3.3 Kostnadseffektivt å kunne bruke samme prinsipper i selskapsregnskap og konsernregnskap

Vi er av den oppfatning at det vil være klare forenklinger og besparelser ved å kunne anvende de samme prinsipper og vurderingsregler i selskapsregnskapene og i konsernregnskapet, og at dette reduserer faren for feil i konsernregnskapet.

Selskap (både morselskap og datterselskap) som inngår i et konsern som avlegger IFRS-konsernregnskap, vil måtte rapportere til konsernet i henhold til IFRS for konsolideringsformål. Dette betyr at alle selskapene i et slikt konsern må forholde seg til IFRS og avlegge et IFRS regnskap som grunnlag for konsolidering. Utvalgets forslag om at IFRS ikke kan anvendes i selskapsregnskapet, medfører at selskap som inngår i et slikt konsern, må forholde seg til to sett av regnskap, ett for konsolideringsformål og ett for avleggelse av selskapsregnskapet.

Dette vil ramme alle selskap som er datterselskap av børsnoterte foretak i Norge eller i EU, alle selskap som er datterselskap i konsern som frivillig avlegger IFRS-konsernregnskap og alle selskap som innarbeides etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden i andre selskap/konsern som avlegger IFRS regnskap. Vi mener derfor at det vil gi store besparelser å tillate bruk av IFRS i selskapsregnskapet.

3.4 Problematisk å få til fortløpende tilpasninger til endringer i IFRS raskt nok

IFRS er i kontinuerlig utvikling, og utviklingen innen IFRS kan gå raskt. Dette gjøres synlig ved de høringsutkast som IASB har utgitt, og ved den prosjektplanen IASB har for gjennomføringen av nye prosjekter.

Moderniseringslinjen forutsetter et løpende vedlikehold av de til enhver tid gjeldende lovbestemmelsene. Rent praktisk og lovteknisk fremstår det som en vanskelig oppgave å sørge for et løpende vedlikehold i tråd med intensjonen. Det vil utvilsomt oppstå situasjoner hvor tidsintervallet mellom endringer i IFRS og de påfølgende lov- eller forskriftsendringene strekker seg over et balansetidspunkt.

3.5 Internasjonal harmonisering

En rekke land i EU synes å tillate at selskapsregnskapene blir avlagt etter IFRS etter forordningslinjen. Dette gjelder land som Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia og Tyskland. Norske foretak bør ikke ha dårligere rammebetingelser enn sine internasjonale konkurrenter.

3.6 Oppsummering

Vi mener at IFRS bør kunne benyttes fullt ut i selskapsregnskapet.

Som vi har redegjort for ovenfor, begrunner vi dette med at de selskapsrettslige og skatterettslige problemstillinger kan løses av norske myndigheter i selskaps- og skattelovgivningen og at dette er kostnadseffektivt og reduserer faren for feil i konsernregnskapet. Dessuten vil ikke dette gi problemer i forhold til forsinket endring av norsk lovverk ved endringer i IFRS og ønsket om at norske foretak skal ha samme rammebetingelser som sine internasjonale konkurrenter vil bli oppfylt.

4. Kontroll med finansiell rapportering – innføring av en håndhevingsordning

4.1 Innledning

DnR støtter innføringen av en håndhevingsordning. Dette vil kunne bidra til en kvalitetsheving i forhold til dagens regnskapspraksis, og vil være et viktig tiltak for å skape økt tillit til finansiell informasjon fremlagt av foretak som har noterte egenkapitalinstrumenter eller gjeldsinstrumenter.

Vi anser etableringen av et uavhengig IFRS-ekspertutvalg som svært viktig, noe som er utdypet i pkt 4.2 nedenfor.

DnR støtter også forslaget om å legge CESR-prinsippene til grunn for utformingen av kontrollordningen i Norge og flertallets forslag om at den praktiske gjennomføringen legges til Oslo Børs.

4.2 Uavhengig IFRS-ekspertutvalg

DnR støtter etableringen av et uavhengig IFRS-ekspertutvalg. Et slikt utvalg vil sikre kvaliteten av de faglige vurderinger og på denne måten bidra til økt tillit til håndhevingsorganets kompetanse blant markedsaktørene.

Vi støtter også forslaget om at medlemmene av dette utvalget må oppnevnes etter forslag fra sentrale brukergrupper. På denne måten unngås det at medlemmene har bindinger til overordnet myndighet for håndhevingsordningen. Slike bindinger kunne utløse tvil om

ekspertorganets uavhengighet. Det bør vurderes om det skal stilles krav til kvalifikasjoner (utdannelse og erfaring) for at en person skal være valgbar.

DnR anser det som viktig at det utarbeides klare retningslinjer om at håndhevingsorganet skal konsultere ekspertutvalget ved alle saker hvor det er aktuelt å rette kritikk mot et foretaks regnskapsføring. Det må i tillegg lages klare regler for saksbehandlingen til ekspertutvalget.

DnR støtter også forslaget om offentliggjøring av ekspertutvalgets uttalelser, da en slik offentliggjøring både vil skape tillit til saksbehandlingen og kunne ha oppdragende effekt i forhold til IFRS-etterlevelsen i Norge.

4.3 Overordnet myndighet og organ for praktisk gjennomføring av håndheving

DnR støtter utvalgets forslag om å legge CESR-prinsippene til grunn for utformingen av kontrollordningen i Norge..

Vi støtter flertallets forslag om at den praktiske gjennomføringen legges til Oslo Børs. Vi har lagt avgjørende vekt på den kontakt det da vil være mellom markedet og håndhevingsorganet, noe som vil kunne føre til rask inngripen ved problemer. Oppgaven fremstår også som en naturlig videreføring av dagens arbeidsoppgaver ved Oslo Børs, og fører til at hovedtyngden av de kontrollerte foretakene kan forholde seg til et organ de allerede har et forhold til. Dessuten foreligger et veletablert sanksjonssystem som også kan videreføres. Vi støtter flertallets vurdering av uavhengighetsproblematikken, og vil bemerke at i utkast til CESR-standard nr 2 er børser eksplisitt nevnt som eksempel på hvem som kan velges som utførende organ.

4.4 Oppsummering

DnR støtter innføringen av en håndhevingsordning, og anser etableringen av et uavhengig IFRS-ekspertutvalg som svært viktig i denne sammenheng. DnR støtter også forslaget om å legge CESR-prinsippene til grunn for utformingen av kontrollordningen i Norge og flertallets forslag om at den praktiske gjennomføringen legges til Oslo Børs.

6. Regnskapsplikt

DnR støtter forslaget om at regnskapsplikten for indre selskaper oppheves og forslaget om at antall ansatte erstattes med antall årsverk.

7. Alminnelige bestemmelser i regnskapsloven

7.1 Valuta

Formålet med moderniseringslinjen er som tidligere omtalt at regnskapsloven ikke skal være til hinder for bruk av IFRS, og at avvik fra dette utgangspunktet krever tungtveiende grunner.

IFRS krever at funksjonell valuta skal brukes som regnskapsvaluta, og har regler for hvordan funksjonell valuta skal bestemmes og for omregning fra fremmed valuta (som altså er andre valutaer enn den funksjonelle) til funksjonell valuta. Presentasjonsvaluta kan velges fritt, og IFRS inneholder regler for hvordan omregning fra funksjonell valuta = regnskapsvaluta til presentasjonsvaluta skal skje.

For både selskapsregnskapet og konsernregnskapet foreslår utvalget at norske kroner skal være regnskapsvaluta, men at funksjonell valuta kan velges som regnskapsvaluta dersom slik

regnskapsføring er i tråd med god regnskapsskikk. På denne måten beholdes lovens gamle hovedregel, men det åpnes for bruk av IFRS-reglene. IFRS inneholder som omtalt over også regler for hvordan omregningen fra andre valutaer til funksjonell valuta = regnskapsvaluta skal gjøres. Som utgangspunkt i Norge gjelder transaksjonsprinsippet. Lovutkastet ville etter vår mening bli mer presist dersom det også tas med en linje om at omregning fra fremmed valuta til regnskapsvaluta skal skje i henhold til god regnskapsskikk. Utkastet til forskrift til bokføringsloven § 3-2 inneholder regler for omregning fra funksjonell valuta til norske kroner. Dette bygger på at den gamle regelen i § 3-4 var at norske kroner måtte være regnskapsvaluta i selskapsregnskapet. Lovutkastet introduserer et valg. Dersom et foretak med annen funksjonell valuta enn norske kroner velger å likevel bruke norske kroner som regnskapsvaluta, vil dette foretakets omregning til norske kroner være regulert av denne forskriften. Som lovutvalget påpeker, er ikke denne forskriftens regler for omregning forsøkt harmonisert med IFRS-reglene, og de oppfordrer derfor til en ny gjennomgang. DnR støtter dette, uten en slik endring vil ikke utvalgets mål med moderniseringslinjen kunne nås.

For både selskapsregnskapet og konsernregnskapet foreslår utvalget at årsregnskapet skal presenteres i regnskapsvalutaen. Som nevnt over, inneholder IFRS regler om at presentasjonsvaluta kan velges fritt og regler for hvordan omregning fra regnskapsvaluta til presentasjonsvaluta skal skje. Vi viser til at utvalget sier at formålet med moderniseringslinjen er en regnskapslov som ikke skal være til hinder for bruk av IFRS, og at avvik fra dette utgangspunktet krever tungtveiende grunner. Vi kan ikke se at utvalget har begrunnet dette avviket hva angår selskapsregnskapet, og kan heller ikke se at tungtveiende grunner skulle foreligge verken for selskapsregnskapet eller konsernregnskapet. DnR foreslår derfor at presentasjonsvaluta kan velges fritt, og at omregningsreglene reguleres gjennom god regnskapsskikk.

7.2 Språk i årsberetningen

DnR støtter forslaget om at departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kan bestemme at årsberetningen kan være på et annet språk enn norsk.

8. Differensiering av regnskapsplikt (grenseverdier for små foretak mv)

DnR støtter forslaget om at terskelverdiene for små foretak heves til direktivets nedre grense, og at det skal foretas en regulering av beløpsgrensene hvert femte år, tilsvarende som i direktivet. Vi støtter også forslaget om at antall ansatte erstattes med gjennomsnittlig antall ansatte, gitt som antall årsverk.

DnR støtter utvalgets vurdering av at kostnad og nytte er rimelig godt balansert ved regnskapslovens unntak fra konsernregnskapsplikt og notekrav som en følge av dette, slik at det verken foreslås konsernregnskapsplikt for små foretak eller utvidelser av unntaket fra konsernregnskapsplikten.

9. Regnskapsregler for små foretak

9.1 Generelt

DnR støtter utvalgets innfallsvinkel til temaet, som er å beholde eksisterende forenklinger og foreta nye forenklinger innenfor rammen av Norges EØS-forpliktelser, etter at det er foretatt en kostnad/nytte-vurdering av de aktuelle forenklingsmulighetene. DnR støtter også i hovedsak de avveininger som er gjort, men er uenig i to av de forenklingene som er foretatt,



jmf 9.3. Vi ønsker også å knytte kommentarer til reglene om overgang fra en foretakskategori til en annen mm, jmf 9.6.

9.3 Forenklete noteopplysninger

DnR anser det som viktig å beholde § 7-36 annet ledd om at morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opplyse om transaksjoner med og mellom datterselskaper og interngevinster på disse, noe som er i tråd med utvalgets forslag. Denne noten er viktig for å kunne analysere slike selskapers regnskap.

DnR er uenig i utvalgets forslag om at § 7-42 annet ledd om opplysninger om aksjer som eies av daglig leder, medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen og § 7-42 tredje ledd om opplysninger om selskapets største aksjonærer skal oppheves, og støtter mindretallets forslag til endringer. Når selskapene er pålagt å føre en aksjeeierbok, kan det neppe være særlig kostnadskrevende å ta disse opplysningene inn i note til regnskapet. DnR er her uenig i utvalgets vurdering av kostnadene for produsentene ved å inkludere disse opplysningene i forhold til brukernes (hovedsaklig kreditorenes) nytte av å ha disse opplysningene i regnskapet.

DnR er også uenig i utvalgets forslag om at § 7-44 om ytelser til ledende personer skal fjernes. Dette er en viktig note i forbindelse med analyse av små selskapers regnskap, fordi ytelser til ledende personer her ikke nødvendigvis samsvarer med ytet arbeidsinnsats. Dette er også en opplysning det rent praktisk er enkelt å gi. Vi har dessuten tradisjon for åpenhet på dette området, på samme måte som i våre naboland Danmark og Sverige. DnR mener derfor at kostnadene for produsentene ved å inkludere disse opplysningene er mindre enn brukernes nytte av at disse opplysningene fortsatt fremgår av noter til regnskapet.

9.4 Forenklete krav til årsberetningen

DnR stiller seg bak utvalgets forslag.

9.6. Overgang fra en foretakskategori til en annen mm

På s 130 i utredningen under overskriften oppsummering av utvalgets forslag framgår det at utvalget foreslår at samleforskriften § 1-6-2 første ledd skal lyde slik: "Ved overgang til regnskapslovens hovedregler kan det i inngående balanse gjøres unntak fra kravet etter regnskapsloven § 4-3 annet ledd om å føre virkningen av prinsippendringer direkte mot egenkapitalen ved at inngåtte leieavtaler og utgifter til egen produktutvikling som ikke tidligere har vært balanseført kan unnlates balanseført" – vår understrekning. Utgifter til egen produktutvikling har falt ut av utkastet til samleforskrift på s 359. Av samme side framgår det også at konsernregnskap unntas fra krav om utarbeiding av sammenligningstall. Dette framgår imidlertid ikke av utkastet til samleforskrift § 1-6-3, noe som må skyldes en inkurie.

I utredningen s 118 står det også at det følger av fjerde direktiv at manglende sammenlignbarhet eller omarbeidelse av foregående regnskapsårs regnskapstall må angis og kommenteres i note. DnR synes ikke følgende formulering i samleforskriften § 1-6-3 siste ledd er dekkende: "Det må i noter til årsregnskapet opplyses særskilt om hvilke omarbeidelser som er foretatt av tallene fra foregående regnskapsår som følge av overgang til regnskapslovens hovedregler. Opplysninger etter første punktum skal gis i tilknytning til opplysninger etter regnskapsloven § 7-2." Samleforskriften må etter vårt syn derfor utvides, slik at det framgår av denne at eventuell manglende sammenlignbarhet eller omarbeidelse av foregående regnskapsårs regnskapstall skal angis i note.

Noteopplysningene for små foretak bygger i utgangspunktet på noteopplysningene for øvrige foretak. Av lovutkastet § 7-2 for øvrige foretak framgår det som før at det skal gis opplysninger om og begrunnelse for porteføljevurdering. Tilsvarende framgår ikke av lovutkastet § 7-35 for små foretak. Det er ikke gjort endringer i regnskapsprinsippene for små foretak som skulle tilsi at ikke denne noteopplysningen også skal gjelde for små foretak, og det at setningen er tatt ut i forhold til eksisterende § 7-35 er ikke omtalt i utredningen. Vi antar derfor at bortfallet av omtale av porteføljevurdering skyldes en inkurie.

10. Regnskapspliktige uten økonomisk formål

DnR støtter utvalgets forslag. Vi understreker viktigheten av at standardsetter raskt kommer med en regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål, slik at den rettslige standarden god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige får et innhold.

11. Formålsbestemmelse og angivelse av årsregnskapets brukergrupper

11.1 Innledning

Utvalget har foreslått en formålsparagraf der målsetningen med regnskapet, brukerne og sentrale kvalitative egenskaper er definert. Bakgrunnen for lovfestingen, jf. innledningen i kapittel 9.3.1, synes å være at helheten i det norske rammeverket skal tilsvare IASBs rammeverk. DnR synes ikke at utvalget har lyktes med dette, noe som kan skape problemer.

11.2 Er det behov for en formålsbestemmelse i loven?

Det framgår at formålsbestemmelsen er til for lovgiver. Den skal ikke brukes av de regnskapspliktige i deres vurdering av hva som er relevante og pålitelige opplysninger, eller for vurdering av om nytten ved informasjonen er større enn kostnadene ved å frembringe den. Det motsatte gjelder for de grunnleggende prinsippene, som er rettleiding for de regnskapspliktige. Det samme gjelder også for IASBs rammeverk, jmf autoritetshierarkiet i IAS 1. Basert på dette, synes vi ikke behovet for en formålsbestemmelse er til stede.

Dersom en formålsbestemmelse innføres som foreslått, ville det være naturlig at lovbestemmelsen også eksplisitt nevner standardsetter.

11.3 Ingen prioritering av brukergruppene

DnR mener at dersom regnskapsloven skal ha en formålsparagraf må det foretas en prioritering av brukergruppene. Informasjonsbehovene til aktuelle brukergrupper i enkelte sammenhenger vil divergere. Dersom formålet med en formålsbestemmelse er tilpasning til IASBs rammeverk, bør prioriteringen av interessegruppene være den samme som gjøres av IASB.

11.4 Definisjonen av kostnader inkluderer ikke indirekte kostnader/følgekostnader

Tradisjonelt har det vært lagt til grunn at kostnad-nytte vurderingen omfatter mer enn de direkte kostnadene involvert i utarbeidelsen av informasjonen. Opplysninger om pågående rettsforhandlinger eller søksmål, og opplysninger om planlagte fremtidige transaksjoner medfører kostnader fordi det er skadelig for selskapet å gi detaljerte opplysninger, og ikke pga informasjonsinnhenting. Slike indirekte kostnader er også relevante i kostnad-nytte betraktningen i henhold til US GAAP (SFAC 1, 23).

Dersom kostnad-nytte vurderingen tilsier at kostnadene for selskapet (svekket kundeforhandlings- og markedsposisjon) skal avveies mot nytten for leverandører, kunder og

konkurrenter vil en fort kunne komme til at merinformasjon skal gis. Det motsatte ville høyst sannsynlig være tilfelle dersom nyttevurderingen ble begrenset til IASBs primære brukergrupper.

11.5 Oppsummering

DnR ser ikke behovet for en formålsbestemmelse.

12. Grunnleggende regnskapsprinsipper

12.1 Innledning

DnR er ikke enig i utvalgets forslag om at den balanseorienterte overstyringen gjøres pliktig for sammenstillingsprinsippet, og mener at det også er behov for valgfri balanseorientert overstyring av opptjeningsprinsippet for at målet med moderniseringslinjen skal nås. Vi mener også at utsatt resultatføring av estimatendringer ikke bør være en pliktbestemmelse.

12.2 Balanseorientert overstyring – opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet

12.2.1 Opptjeningsprinsippet

I IASBs rammeverk er utgangspunktet at resultatpostene bestemmes ut fra endringer i balansepostene, og de sentrale periodiseringsprinsippene i regnskapslovens kapittel 4, nemlig opptjenings- og sammenstillingsprinsippet, har en sekundær rolle i dette rammeverket. Systemet i rammeverket innebærer etter vårt syn at både opptjenings- og sammenstillingsprinsippet overstyres av de balanseorienterte eiendels- og gjeldsdefinisjonene. Det innebærer for eksempel at sammenstilling ikke kan lede til balanseposter som er i konflikt med de balanseorienterte definisjonene. Denne overstyringen er presisert i IAS 1. Den foreslåtte endringen i § 4-1 innebærer at en tilsvarende overstyring av sammenstillingsprinsippet skal gjøres ved utviklingen av god regnskapsskikk gjennom standardsetting. Det er imidlertid ikke funnet nødvendig å åpne for tilsvarende overstyring av opptjeningsprinsippet, noe vi finner problematisk.

IAS 18 om inntektsføring bygger på et tradisjonelt opptjeningsprinsipp, og i så måte kan det hevdes at IASB ikke har praktisert en balanseorientert overstyring av opptjeningsprinsippet i samsvar med rammeverket. Når det gjelder utbytte, kan det imidlertid synes som om balanseorienteringen likevel er hensyntatt. IAS 30 c sier at "dividends should be recognised when the shareholder's right to receive payment is established". Dette skjer først ved godkjenning i generalforsamlingen. Utvalgets drøftelser knyttet til utbytte illustrerer hvor vanskelig det er å forholde seg til et balanseorientert rammeverk. I den grad en aktuell problemstilling faller utenfor IAS 18 og de øvrige regnskapsstandardene, fremgår det av autoritetshierarkiet i IAS 1 at rammeverket skal gis anvendelse. Det vil således i slike tilfeller ikke være tillatt å ignorere den balanseorienterte overstyringen.

For øvrig er det viktig å være oppmerksom på at IASB i samarbeid med FASB for tiden arbeider med et inntektsføringsprosjekt hvor konflikten mellom den balanseorienterte overstyringen og opptjeningsprinsippet representerer den sentrale problemstillingen. Utfallet av dette prosjektet er på det nåværende tidspunkt usikkert, men foreløpig er ambisjonen i prosjektet at balanseorienterte retningslinjer for inntektsføring skal utvikles og erstatte IAS 18.

12.2.2 Sammenstillingsprinsippet

Vi mener at et krav om balanseorientert overstyring av sammenstillingsprinsippet er i konflikt med det utgangspunktet som utvalget argumenterer for, nemlig å tillate IFRS i tillegg til å videreføre gjeldende lov. Et krav om balanseorientert overstyring stenger muligheten for en løsning i tråd med dagens sammenstillingsprinsipp. Vi foreslår at dette endres til en "kan"-bestemmelse.

12.3 Regnskapsestimer

Vi har samme innvending til forslaget om å gjøre utsatt resultatføring av estimatendringer til en pliktbestemmelse som vi har til forslaget om å gjøre den balanseorienterte overstyringen av sammenstillingsprinsippet pliktig. Når det resultatorienterte utgangspunktet tilsier resultatføring i estimatendringsperioden, og formålet med moderniseringslinjen er å åpne for løsninger tillatt etter IFRS, mener vi det er uheldig å kreve utsatt resultatføring i nærmere bestemte tilfeller.

Dette forslaget mener vi også kommer i et noe underlig lys ettersom det ikke er entydig hva som er den tilsvarende IFRS-behandlingen. Behandlingen av estimatendringer er omtalt i IAS 8. Etter denne skal estimatendringer som vedrører inneværende og fremtidige perioder periodiseres over de samme periodene. Endring av avskrivningstid for anleggsmidler er nevnt som et eksempel på estimatendringer som vedrører både inneværende og fremtidige perioder. IAS 8 kan synes å være nøytral i forhold til om virkningen skal fordeles eller tas når estimatet endres. Dette synet har støtte i IFRIC D 2 Changes in Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities.

12.4 Oppsummering

Vi mener at det må åpnes for balanseorientert overstyring av opptjeningsprinsippet på lik linje med sammenstillingsprinsippet og at den balanseorienterte overstyringen for begge prinsipper må gjøres valgfri. Tilsvarende mener vi at utsatt resultatføring av estimatendringer bør være valgfri.

13. Generelle vurderingsregler

Utvalget viser til at målet med moderniseringslinjen har vært at regnskapsloven ikke skal være til hinder for bruk av IFRS, og at avvik fra dette utgangspunktet krever tungtveiende grunner. Når det gjelder oppskrivning av varige driftsmidler, har utvalget kommet til at slike tungtveiende grunner foreligger, og følgelig tillater ikke lovutkastet oppskrivninger etter IAS 16. Dette begrunnes hovedsakelig med at bruk av oppskrivning er valgfri etter IAS 16, slik at en oppskrivningsadgang ville gi redusert sammenlignbarhet mellom norske selskaper. Vi synes denne argumentasjonen er noe underlig. Norske selskaper som følger forordningslinjen vil kunne følge IAS 16, slik at sammenlignbarheten mellom norske selskaper heller ville bli bedre dersom dette også ble tillatt innenfor moderniseringslinjen. Valgfrihet knyttet til vurdering til virkelig verdi er dessuten introdusert i reglene for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

Utvalget har i sitt standpunkt lagt avgjørende vekt på at det anses som usikkert om oppskrivningsadgangen i IAS 16 vil bli beholdt i fremtiden, som en følge av konvergeringsprosjektet til IASB og FASB. I USA er ikke oppskrivning av varige driftsmidler tillatt. Etter vårt syn er det ikke gitt hvem som vil påvirke hvem, og det er ingenting i konvergeringsprosjektet så langt som tyder på at denne problemstillingen vil bli adressert med det første. Det fremgår også av utredningen at det av EU-landene bare er

Tyskland som ikke vil tillate oppskrivninger av varige driftsmidler. Tyskland synes imidlertid å åpne for valgfri bruk av IFRS i selskapsregnskap, noe utvalget ikke gjør.

DnR mener at det ikke foreligger tungtveiende grunner til avvik fra moderniseringslinjen knyttet til oppskrivning av varige driftsmidler, og at slike oppskrivninger derfor må tillates.

Flere av forslagene til endringer av vurderingsreglene synes dårlig utredet, og bør etter vårt syn derfor utredes på nytt.

14. Vurdering av finansielle instrumenter og varederivater

DnR støtter utvalgets vurdering av at det for finansielle instrumenter ikke foreligger tungtveiende grunner som skulle tilsi avvik fra moderniseringslinjen.

15. Vurdering til virkelig verdi av ikke-finansielle eiendeler

DnR støtter utvalgets vurdering av at det ikke foreligger tungtveiende grunner som skulle tilsi avvik fra moderniseringslinjen for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

16. Vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap

Lovutkastet skulle ha inneholdt et forslag om å oppheve henvisningen fra § 5-18 tredje ledd til § 5-17 tredje ledd nr 4, da bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller er foreslått flyttet til aksjelovgivningen. Vi foreslår henvisningen opphevet.

22. Oppstillingsplaner

DnR støtter utvalgets forslag om at det åpnes for valg mellom en arts-og funksjonsinndeling av resultatregnskapet.

23. Noteopplysninger

DnR støtter angrepsvinkelen utvalget har hatt, nemlig at notekrav for foretak som følger moderniseringslinjen, ikke skal være strengere enn notekrav for foretak som følger forordningslinjen. Vi støtter også det skillet som gjøres mellom notekrav i standarder og notekrav i lov, der notekravene i loven er de som følger av gammel lovgivning og av direktivbestemmelser. Det synes også rimelig å legge EU-kommisjonens egen tolkning til grunn i vurderingen av hvilke notekrav som er innenfor IAS-forordningens saklige virkeområde og hvilke som er utenfor.

Vi har i sirkulære til våre medlemmer i 2003 gitt veiledning på hvilke opplysninger som bør gis om revisors honorar. Dagens § 7-31 første ledd annet punktum krever som et minimum at honoraret splittes opp i to grupper; revisjon og andre tjenester. Det er imidlertid ingenting i veien for en ytterligere oppsplitting dersom det oppfattes som hensiktsmessig i det enkelte tilfelle. Dersom det skal foretas ytterligere oppsplitting av honoraret i notene til norske regnskaper har vi anbefalt at det vil være hensiktsmessig å anvende gruppene fra EUs anbefaling om uavhengighet. Disse er: revisjonstjenester, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre ikke-revisjonstjenester.

Vi foreslår at § 7-31 første ledd annet punktum endres, slik at den spesifikasjon som kreves, tilsvarer den som følger av Kommisjonens rekommandasjon. Dersom honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen inneholder vesentlig forskjellige poster, følger det av rekommandasjonen at denne gruppen bør deles opp ytterligere.

24. Årsberetningen

DnR støtter utvalgets forslag. DnR ser det som særlig viktig at regnskapsloven ikke stiller strengere krav til opplysninger om ikke-finansiell informasjon enn det som følger av moderniseringsdirektivet. Noe annet vil kunne virke konkurransehemmende for norske foretak. Vi synes også at endringen i lovforslaget § 3-3 tredje ledd 3 c der styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5 knyttes opp mot opplysningene som skal gis om fortsatt drift, er en god synliggjøring av styrets ansvar.

25. Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer

Det synes rimelig å legge EU-kommisjonens egen tolkning til grunn i vurderingen av hvilke notekrav som er innenfor IAS-forordningens saklige virkeområde og hvilke som er utenfor.

DnR støtter forslaget om negativ bekreftelse. Dette kravet gjelder allerede for små foretak etter NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

DnR støtter også forslaget vedrørende redegjørelse for politikk for avlønning av daglig leder.

I utredningen har utvalget funnet grunn til å presisere enkelte bestemmelser i regnskapsloven hvor gjeldende forståelse eller praksis kan være noe uklar eller uensartet. Vi ber departementet presisere forståelsen av §§ 7-31 og 7-32 når det gjelder opplysninger i et konsernselskap knyttet til at deres ledende ansatte mottar ytelser, lån eller sikkerhetsstillelse fra et annet selskap i konsernet. Vi oppfatter også her både forståelse og praksis som noe uklar eller uensartet.

27. Utvikling av god regnskapsskikk, fastsetting av regnskapsstandarder i Norge og organisering av standardsettende organ

DnR støtter utvalgets vurdering av at standardsettingen bør fortsette i privat regi, basert på de positive erfaringer vi har med dette. Vi er også enig i at de endrede rammene for standardsetting gjør det hensiktsmessig at dette vurderes igjen når det nye regimet har virket en tid, for eksempel etter 3 regnskapsår.

DnR støtter også forslaget om at finansieringen av standardsetters virksomhet deles mellom det offentlige, næringslivet og de stiftende organisasjonene. På denne bakgrunn er det naturlig at det offentlige sammen med de andre bidragsyterne vil ha innflytelse på organisering (herunder prioritering av arbeidsoppgaver) og sammensetning av standardsetter.

DnR anser det som viktig at naturlige interessenter gis anledning til å delta i arbeidet til standardsetter. De endrede rammene for standardsetting vil trolig føre til behov for endringer i sammensetningen av NRS i forhold til dagens situasjon.

28. Overgangsregler og ikrafttredelse

DnR støtter de foreslåtte overgangsreglene. Av utredningen s 304 framgår det at overgangsreglene ikke er til hinder for at overgangsreglene i IFRS 1 kan anvendes for foretak som ønsker å anvende IAS/IFRS-regelverket med utgangspunkt i regnskapsloven ("moderniseringsveien"). DnR mener dette burde framgå eksplisitt av overgangsreglene.

DnR støtter også utvalgets forslag om at de regnskapspliktige som følger forordningslinjen kan anvende IAS-reglene for regnskapsår påbegynt i 2004, og at de regnskapspliktige som følger moderniseringslinjen kan anvende regnskapsloven kapittel 3 til 7 for regnskapsår påbegynt i 2004.

I tillegg vil vi understreke viktigheten av at de foreslåtte lovendringer vedtas så raskt som mulig. Et vedtak senere enn utgangen av første halvår 2004 vil medføre svært knapp tid til å forberede gjennomføringen i praksis pr 1. januar 2005.

29. Selskapsrettslige konsekvenser, herunder adgang til utdeling av urealiserte gevinster

DnR støtter forslaget til endring av aksjelovene om emisjonskostnader.

I tiden framover, når det forventes store endringer internasjonalt, er det svært viktig at lovgiver vurderer selskapsrettslige konsekvenser av disse endringene.

30. Skattemessige forhold

DnR anser det som svært viktig at Finansdepartementet følger opp utvalgets forutsetning om skattemessig nøytralitet. Dette gjelder både de endringer som følger av lovutkastet, men også endringer i tiden framover, i og med at det forventes store endringer internasjonalt.

Avslutning

Vi står gjerne til disposisjon med ytterligere opplysninger.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening

Terje Boasson
Styreleder

Per Hanstad
Adm. direktør