

Løkstad, Knut-Arne Strand

Fra: Britt Torunn Hove [brtohove@online.no]

Sendt: 16. desember 2003 21:44

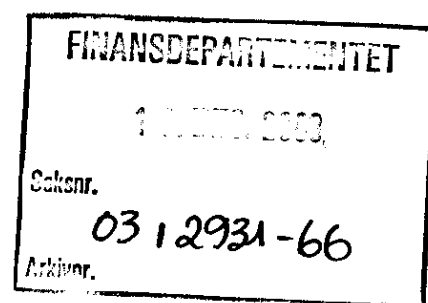
Til: Postmottak Finansdepartementet

Kopi: Britt Torunn Hove; Harald Brandsas

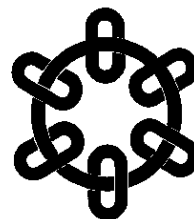
Emne: Høringssvar NOU 2003:23 fra NRS

Vedlagt følger høringssvar på NOU 2003:23 fra NRS.

Mvh Britt Torunn Hove



17.12.2003



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref 03/231 FM EDK

16. desember 2003

Høring – NOU 2003 Evaluering av regnskapsloven

Innledning

Evaluering av regnskapsloven er en omfattende utredning som det er imponerende å fullføre innen en kort tidsfrist. Kvaliteten på utredningen er imidlertid variabel. Kapitlene om regnskapsregulering og grunnleggende regnskapsprinsipper er grundige og velskrevne. Disse er også de viktigste og har fått mest oppmerksomhet i høringsuttalelsen.

NRS er uenig med utvalget i at grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven ikke skal gjelde IAS-foretak og anbefaler at IAS-forordningen gjennomføres i regnskapsloven uten de foreslåtte unntakene. Frivillig anvendelse av IAS/IFRS bør være ubegrenset, også i selskapsregnskapet. Utenfor IAS-forordningens virkeområde anbefaler NRS to spesifikke lettversjoner av IAS/IFRS som kan gjennomføres i regnskapsloven ved tilføyelse av nye ledd i § 3-9. Dermed unngås en ukritisk tilpasning til en IAS/IFRS-tilstand som endres hele tiden, og endringer i regnskapsloven kan begrenses til reelle forbedringer. NRS er også grunnleggende uenig i at utvalget foreslår pliktbestemmelser når formålet er å tillate IAS-løsninger.

Det viktige kapitlet om vurderingsregler er for dårlig utredet og gir ikke et tilstrekkelig grunnlag for å foreslå lovendringer. NRS har kommentert enkelte av forslagene.

NRS er opptatt av å ha en kontrollordning som kan sikre kvaliteten på finansiell rapportering i børsnoterte foretak, og støtter flertallsforslaget om at den praktiske gjennomføringen bør legges til Oslo Børs.

Som standardsetter også for små foretak vil NRS uttrykke støtte til utredningen av regnskapsregler for små foretak.

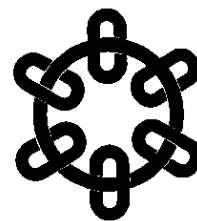
Kapittel 2 Norsk regnskapsregulering (pkt 2 og 3 i høringsskjemaet)

IAS-forordningen

Utvalget reiser i avsnitt 2.4.2.2 spørsmålet om hvordan IAS-forordningens regnskapsregler står i forhold til andre regnskapsregler i EF-retten (direktivreglene) og til nasjonal regnskapsrett. Utvalget mener at IAS-forordningen er et uttømmende sett regnskapsregler og foreslår at forordningen erstatter regnskapsloven for IAS-foretaks konsernregnskap. Det innebærer bl.a. at grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler i regnskapsloven ikke gjelder.

I EUs medlemsstater trer IAS-forordningen i kraft uten lovendring og gjelder parallelt med regnskapsreglene i loven. Ved eventuell konflikt går IAS-forordningens regler foran andre regler. For Norge vil IAS-forordningen etter EØS-avtalen gjelde når den er gjennomført i regnskapsloven. Forordningens regler går foran regnskapslovens ved eventuell konflikt.

NRS er uenig med utvalget i at IAS/IFRS er et uttømmende sett av regnskapsregler. Det såkalte kildehierarkiet i IAS 1 (revidert IAS 8) viser hvordan god regnskapsskikk i Norge skal anvendes når det ikke foreligger standard, fortolkning eller retningslinjer fra IASB. I revidert IAS 1 er det for øvrig henvisninger til "relevant regulatory framework" i par. 13 og 15.



Utalgets forslag til unntaksregler er ikke lovteknisk nødvendig, da forordningens regler går foran regnskapslovens ved en eventuell konflikt. Forslaget er heller ikke hensiktsmessig. NRS mener at de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven vil være en viktig kilde til å utlede løsninger tilpasset kildehierarkiet i IAS 1/IAS 8. Med utvalgets forslag vil IAS-foretakene fritt kunne velge mellom god regnskapsskikk og praksis fra andre land innenfor de begrensninger som kildehierarkiet setter.

NRS vil anbefale at IAS-forordningen gjennomføres i regnskapsloven uten de foreslåtte unntakene for IAS-foretaks konsernregnskap.

Når det gjelder IAS-forordningens frivillige virkeområde, er NRS enig med utvalget i at det skal være adgang til å anvende IAS/IFRS. Adgangen bør være ubegrenset for konsernregnskapet. NRS mener at adgangen også bør inkludere selskapsregnskapet. Vi foreslår derfor at regnskapsloven § 3-9 tredje ledd endres på en slik måte at det også blir adgang til å utarbeide selskapsregnskapet i samsvar med IFRS.

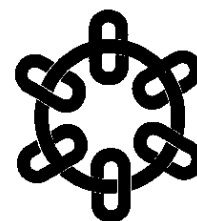
Utenfor IAS-forordningen

Utenfor IAS-forordningens virkeområde foreslår utvalget at regnskapsloven skal tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene. Retningsgivende for utvalgets arbeid har vært at regnskapsloven ikke skal være til hinder for å følge IAS/IFRS. Problemet med denne såkalte moderniseringslinjen er at IAS/IFRS er i en utvikling som det er vanskelig å se retningen på. De fleste IASene vil bli endret i flere omganger. På tunge områder er det stor uenighet om viktige prinsipielle veivalg. Rammeverket er mangelfullt og kan i liten grad brukes til å utlede løsninger. NRS mener det er uheldig å ukritisk tilpasse regnskapsloven til denne IAS/IFRS tilstanden. Et annet alternativ vil være å utvikle god regnskapsskikk i et lenger perspektiv mot en internasjonal konvergering, som også IAS/IFRS vil være en del av. IFRS 2005 som fortsatt er ukjent, vil også bare være en mellomløsning på veien mot globale regnskapsstandarter. En norsk regnskapslov bør legge rammene for en langsiktig utvikling av god regnskapsskikk.

Et tredje harmoniseringsalternativ, som NRS vil gå inn for, er at regnskapsloven beholdes mest mulig uendret, men at ønsket om umiddelbar tilpasning til IFRS i stedet ivaretas gjennom en utvidelse av § 3-9. Harmoniseringsalternativet må ses i sammenheng med forslaget om at frivillig anvendelse av IAS/IFRS bør være ubegrenset, også i selskapsregnskapet. NRS foreslår to spesifikke lettversjoner av IAS/IFRS ved at det introduseres nye fjerde og femte ledd. Formålet med det nye fjerde leddet er å åpne for bruk av vurderingsreglene i IFRS, uten at de regnskapspliktige må oppfylle tilleggsopplysningskravene etter IFRS. Disse er på enkelte områder svært omfattende. Formålet med det nye femte leddet er å åpne for at de regnskapspliktige kan velge enkeltstandarter innenfor IFRS. Dette kan være ønskelig fordi bruk av IFRS-vurderingsreglene kan gi uheldige selskapsrettslige og skatterettslige virkninger, som en følge av at norsk selskaps – og skattelovgivning (ennå) ikke er endret.

Den store forskjellen mellom utvalgets foreslåtte moderniseringslinje og vårt forslag, er at vi kan beholde regnskapsloven mest mulig uendret til glede for alle regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere som ikke er opptatt av umiddelbar IFRS-tilpasning, men som tvert i mot har uttrykt stor tilfredshet med den regnskapsloven vi har. Internasjonal harmonisering for denne gruppen kan gjøres gradvis gjennom tilpasninger i god regnskapsskikk, på samme måte som i dag. Ved vår foreslåtte modell unngås moderniseringslinjens problemer med å få til hurtig nok tilpasning i loven til endringer i IFRS for de som er opptatt av umiddelbar IFRS-tilpasning. Lovgivers ønske om å forby IFRS-løsninger når tungtveiende grunner foreligger vil fremdeles kunne oppfylles, men da må dette reguleres i loven i hvert enkelt tilfelle.

Dersom vi ikke får gjennomslag for vårt syn om at en annen modell skal velges for internasjonal harmonisering, mener vi det er behov for å foreta endringer av en del av utvalgets forslag til lovendringer. Formålet med moderniseringslinjen uttrykkes som at alle løsninger som er tillatt etter IFRS, også skal være tillatt etter regnskapsloven. I en del av lovendringsforslagene pålegges imidlertid IFRS-tilpasning. Vi viser til kapittel 9 og 10 for nærmere omtale.



Kapittel 3 Kontroll med finansiell rapportering – enforcement (pkt 4 i høringsskjemaet)

NRS støtter innføringen av en håndhevingsordning og mener dette vil bidra til en kvalitetsheving i forhold til dagens regnskapspraksis. Vi mener at et håndhevings/kontrollorgan vil være et viktig tiltak for å skape økt tillitt til finansiell informasjon fremlagt av foretak som har noterte egenkapitalinstrumenter eller gjeldsinstrumenter.

NRS støtter forslaget om å legge CESR-prinsippene til grunn for utformingen av kontrollordningen i Norge. Vi støtter også flertallsforslaget om at den praktiske gjennomføringen bør legges til Oslo Børs. Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at Oslo Børs er en av stifterne i NRS, og at enkelte av Fagorganets medlemmer også er medlemmer av Regnskapsutvalget ved Oslo Børs. NRS mener at spørsmålet om hvem som skal være overordnet administrativ myndighet må utredes grundigere før beslutning fattes.

Uavhengig IFRS-ekspertutvalg

NRS støtter etableringen av et uavhengig ekspertutvalg. Et slikt utvalg vil sikre kvaliteten av de faglige vurderinger og på denne måten bidra til økt tillitt til håndhevingsorganets kompetanse blant aktørene. Alle medlemmene av dette utvalget bør oppnevnes etter forslag fra primære brukergrupper. Det er viktig å ikke tape av syne at håndhevingsorganet er et av tiltakene som skal bidra til økt tillitt til finansiell rapportering for brukergruppene (for børsnoterte foretak investorer og kreditorer) og at det derfor er viktig at disse brukergruppene får anledning til påvirke hvem som skal være med på å ivareta deres interesser. Det bør vurderes om det skal stilles krav til faglige kvalifikasjoner for at en person skal være valgbar.

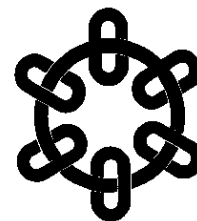
NRS anser det som viktig at det utarbeides klare retningslinjer om at håndhevingsorganet skal konsultere ekspertutvalget ved alle saker hvor det er aktuelt å rette kritikk mot et foretaks regnskapsføring.

NRS støtter også forslaget om offentliggjøring av ekspertutvalgets uttalelser, idet en slik offentliggjøring både vil skape tillitt til saksbehandlingen og kunne ha positiv effekt i forhold til IFRS-etterlevelsen i Norge.

Organ for praktisk gjennomføring av håndheving og overordnet administrativ myndighet

NRS støtter utvalgets forslag om å legge CESR-prinsippene til grunn for utformingen av kontrollordningen i Norge. Vi støtter også flertallets innstilling om at den praktiske gjennomføringen av håndheving legges til Oslo Børs. Vi har i vår vurdering lagt vekt på følgende forhold:

- Norge har meget begrensede ressurser innen det regnskapsfaglige området generelt og innen fortolkning og anvendelse av IFRS i særdeleshet
 - Oslo Børs må uansett bygge og opprettholde kompetanse innen dette fagområdet for å ivareta sin kontrolloppgave knyttet til informasjonsplikten på en forsvarlig måte.
 - Dersom håndhevingsorganet etableres utenfor Oslo Børs vil man måtte bygge opp to miljøer med kompetanse på dette området noe som synes å være lite kostnadseffektivt og krevende i et så lite miljø.
- Det er fordelaktig at det er nærhet mellom markedet og håndhevingsorganet
 - Det er viktig at håndhevingsorganet raskt fanger opp problemstillinger og diskusjonsområder slik at forhold kan bli behandlet og løst hurtig av hensyn til aksjonærer og investorer.
 - Oslo Børs overvåker markedet kontinuerlig og synes å være best posisjonert til å reagere hurtig.
 - Den løpende oppfølging av informasjonsplikten vil være en viktig kilde til å identifisere mulige problemstillinger
- Oslo Børs har gjennom sin regnskapsfaglige kompetanse og sitt arbeid på dette området vist handlekraft og høy faglig integritet i forhold til børsnoterte selskaper
 - Oslo Børs har tatt opp en rekke regnskapsfaglige spørsmål med de børsnoterte selskapene og har etter det vi forstår konsultert Regnskapsutvalget (medlemmer som er uavhengige av børsens administrasjon) i vanskelige eller prinsipielle spørsmål.
 - En håndhevingsordning tillagt Oslo Børs vil være en videreføring av en ordning som allerede er etablert og som har fungert.



Hovedinnvendingen mot Oslo Børs som gjennomføringsorgan er at Oslo Børs ikke kan ansees å være uavhengig i forhold til de børsnoterte foretakene på grunn av sin status som privat rettssubjekt. Vi har vanskelig for å forstå at dette er et avgjørende forhold når det gjelder håndheving og kontroll med anvendelse av IFRS. Etter vår oppfatning er børsen tillagt oppgaver av større samfunnsmessig betydning gjennom børsloven og tilhørende forskrifter som man da kunne stille spørsmål ved. Spørsmål om børsens uavhengighet og forholdet til eierne ble vurdert i 2000 da Stortinget vedtok å omdanne Oslo Børs til et allmennaksjeselskap. Vi kan ikke se at det er kommet nye momenter nå som skulle tilsi endringer i Stortingets vurdering.

Vi oppfatter at hovedformålet med en håndhevingsordning er å bidra til økt tillitt til finansielle rapportering, noe som er sammenfallende med børsens eget formål og oppgave som etablert markedsplass.

Det fremgår av børsloven § 5-1 at *"Børsvirksomhet skal drives med tilbørlig hensyn til prinsipper om effektivitet, nøytralitet og likebehandling av aktører for å sikre at markedet har god gjennomsiktighet og at kursnoteringen gjenspeiler de noterte instrumentenes markedsverdi."* Det fremgår også av samme paragraf at børsen er pålagt å etablere systemer for sikre dette. Det er derfor vanskelig å se at det skal skape noe uavhengighetsproblem at Oslo Børs som en del av sin samlede oppgave og krav til organisering av virksomheten fører kontroll med anvendelse og fortolkning av IFRS.

Dersom departementet ikke finner å følge flertallets innstilling på dette området og samtidig finner at Kredittilsynet skal være overordnet myndighet, vil vi anbefale på det sterkeste at organet fristilles fra Kredittilsynet. Vi mener at valget av Kredittilsynet som overordnet myndighet bør lede til at den praktiske gjennomføring av håndhevingsordningen plasseres et annet sted for å ivareta at foretakene som kontrolleres får en forsvarlig forvaltningsmessig behandling. Det vil gi foretakene mulighet til å "anke" eventuelle vedtak til et overordnet forvaltningsorgan noe som vil skape større rettsikkerhet for foretakene og som vil være i tråd med hvordan Oslo Børs har fått delegert oppgaver i henhold til Børsloven.

Når det gjelder spørsmålet om overordnet administrativ myndighet (competent authority) vil NRS påpeke at dette bør utredes grundigere og ikke besluttes isolert som en del av endringene i regnskapsloven. Kompetent myndighet er et begrep som benyttes i flere av de direktiver som nå er under implementering/utarbeidelse som en del av EU's Financial Services Action Plan. Hvem som skal inneha denne myndigheten er således ikke kun en vurdering som skal gjøres i forbindelse med IFRS forordningen. NRS mener derfor at dette spørsmålet må underlegges en separat og mer grundig utredning før beslutning fattes. Det er viktig at valg av kompetent myndighet ivaretar norske forhold, vår størrelse og egenart.

Kapittel 7 Nærmere om regnskapsregler for små foretak (pkt 9 i høringsskjemaet)

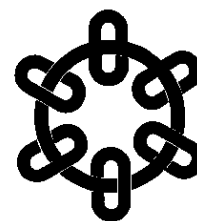
NRS støtter utvalgets utgangspunkt om å beholde eksisterende forenklinger og foreta nye forenklinger innenfor rammen av Norges EØS-forpliktelser, etter at det er foretatt en kostnad/nytte-vurdering av de aktuelle forenklingmulighetene. NRS støtter også de avveininger som er gjort.

Kapittel 8 Regnskapspliktige uten økonomisk formål (pkt 10 i høringsskjemaet)

NRS støtter utvalgets forslag. Vårt ansvar som standardsetter vil også omfatte regnskapspliktige uten økonomisk formål. NRS tar sikte på å utarbeide en egen regnskapsstandard for slike regnskapspliktige.

Kapittel 9 Grunnleggende regnskapsprinsipper (GRP) og lovens formål (pkt 11 og 12 i høringsskjemaet)

NRS støtter utvalgets forslag om å beholde grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven. Som nevnt ovenfor er NRS uenig med utvalget i at regnskapslovens grunnleggende prinsipper ikke kan få anvendelse for IAS-foretakene konsernregnskap. NRS vil også primært at de grunnleggende prinsippene skal beholdes uendret, jf kapittel 2. Dersom utvalgets foreslåtte moderniseringslinje støttes av departementet, mener NRS at det må foretas endringer av de foreslåtte bestemmelsene om sammenstillingsprinsippet, regnskapsestimater og rettviseende bilde. NRS mener også at den foreslåtte formålsbestemmelsen er unødvendig og kan ha uheldige virkninger.



Sammenstillingsprinsippet

NRS er i hovedsak enig i utvalgets drøftelse av mulige konflikter som kan oppstå mellom GRP som er resultatorientert og IASB rammeverket som er balanseorientert i den forstand at det tas utgangspunkt i definisjoner av balansepostene. For å unngå konflikter med IASB rammeverket foreslår utvalget at det skal gjøres unntak fra sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk. NRS mener at det bør være adgang og ikke plikt til å la balansedefinisjonene overstyre sammenstillingen. En adgang til modifisert sammenstilling ivaretar utvalgets ønske om å åpne for IAS-løsninger.

Regnskapsestimater

Utvalget går inn for å beholde hovedregelen for resultatføring av virkning av estimatendring. Adgangen til å utsette resultatføringen i samsvar med god regnskapsskikk foreslås imidlertid endret til plikt. NRS er uenig i forslaget og mener at det alltid bør være adgang til å følge hovedregelen. NRS vil minne om at formuleringen i revidert IAS 8 er nøytral om fordelingen.

Rettvisende bilde

Utvalget foreslår å inkludere et krav om at årsregnskapet skal gi et "true and fair view". Begrunnelsen er at det ikke skal være tvil om den norske implementeringen av direktivene. Utvalget har valgt den danske varianten "rettvisende bilde". Videre har utvalget foreslått å koble kravet til god regnskapsskikk, som er den tyske varianten. Kravet om å gi et rettvisende bilde under hensyn til god regnskapsskikk har samme innhold som kravet om å utarbeide årsregnskapet i samsvar med god regnskapsskikk. NRS mener at kravet om samsvar med god regnskapsskikk er en lojal implementering av direktivene. Dette spørsmålet ble grundig utredet i 1995. Utredningen viser at den foreslåtte lovendringen er ment å være uten realitet, men vi frykter at den i verste fall er egnet til å skape misforståelser.

Dersom departementet velger å inkludere et krav om at årsregnskapet skal gi et "true and fair view" på en annen måte enn i dagens lov, støtter NRS utvalgets forslag fremfor en ren dansk variant med krav om rettvisende bilde.

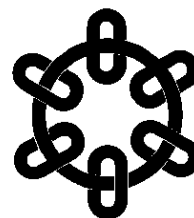
Formålsbestemmelse

NRS vil også se kravet om rettvisende bilde i sammenheng med den foreslåtte formålsbestemmelsen, som inneholder krav om at regnskapsinformasjon skal være relevant og pålitelig. Pålitelig bilde er for øvrig brukt i norsk og dansk oversettelse av direktivene. Krav om relevans, pålitelighet og rettvisende bilde er selvnålysende og ukontroversielle. Det er god regnskapsskikk som gir kravene innhold. NRS mener at det ikke foreligger noe behov for en formålsbestemmelse. Det fremgår av utredningen at bestemmelsen er ment som rettesnor for lovgiver og standardsetter, men vi frykter likevel at det i praksis vil bli gjort koblinger til kravet om rettvisende bilde og til § 7-1.

Dersom departementet støtter utvalgets forslag om å inkludere en formålsbestemmelse, mener NRS at det må foretas endringer i den foreslåtte bestemmelsen.

Det må foretas en prioritering av brukergruppene, da informasjonsbehovene til aktuelle brukergrupper i enkelte sammenhenger vil divergere. FASBs konseptuelle rammeverk har investorer og kreditorer som primære brukere. Selv om IASBs rammeverk ikke identifiserer primære brukere, blir investorene gitt spesiell oppmerksomhet.

Det fremgår av lovbestemmelsen at opplysningenes nytte for brukerne skal sammenholdes med kostnadene med å fremskaffe dem. 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 på grunn av informasjonsinnhentingen. Slike indirekte kostnader er også relevante i kostnad/nytte-betraktningen i henhold til US GAAP (SFAC 1, 23). NRS mener at lovbestemmelsen må endres, slik at kostnadene som skal balanseres med nytten, også inkluderer indirekte kostnader.



Kapittel 10 Vurderingsregler (pkt 13, 18 og 19 i høringsskjemaet)

En generell kommentar til vurderingsreglene er at flere av forslagene mangler faglig begrunnelse. NRS mener at det er uforsvarlig å fremme forslag til lovendringer uten skikkelig utredning. Noen av bestemmelsene er kommentert nedenfor.

Forskning og utvikling

Forslaget om å endre den spesielle vurderingsregelen for forskning og utvikling er av stor prinsipiell betydning og kan ses i sammenheng med de grunnleggende regnskapsprinsippene. Utvalget foreslår å skille mellom forskning og utvikling. Utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Endringen innebærer at utgifter til egen utvikling skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene. Etter regnskapsstandarden som bygger på IAS, skal utgiftene balanseføres når eiendelsdefinisjonen er oppfylt. Dermed vil balansedefinisjonene overstyrer sammenstillingen, og det er unødvendig med lovendring for å tilpasse regnskapsloven til IAS/IFRS.

For øvrig var den spesielle vurderingsregelen for forskning og utvikling ikke med i utkastet i NOU 1995:30, men departementet kom til at det burde være adgang til å kostnadsføre slike utgifter. Utvalget har ikke gitt noen faglig begrunnelse for å oppheve adgangen.

Klassifisering av eiendeler og gjeld

Hovedkriteriet i regnskapsloven § 5-1 for å skille mellom omløpsmidler og anleggsmidler er om de er bestemt til varig eie eller bruk. Varighetskriteriet kan relateres til varekretsløpet, som tilsvarer "operating cycle" i IAS 1. Hovedkriteriet gjelder tilsvarende for gjeld. Det betyr at gjeld som knytter seg til varekretsløpet, skal betraktes som kortsiktig gjeld.

Utvalget foreslår at klassifiseringsbestemmelsen som er formulert for eiendeler, skal omfatte både eiendeler og gjeld. Samtidig foreslår utvalget å oppheve § 5-13 om at vurderingsreglene gjelder tilsvarende for gjeld. Utvalget foreslår videre en selvstendig ett-års regel for gjeld regnet fra balansedagen. Konsekvensen av utvalgets forslag til endringer i §§ 5-1 og 5-13 er at hovedkriteriet bare gjelder eiendeler. Dette er i strid med IAS 1 hvor "operating cycle" også gjelder for gjeld.

Når det gjelder ett-års regelen som sådan i IAS 1, skal den gjelde fra balansedagen. I tråd med utvalgets forslag om å åpne for IAS-løsninger bør det være tilstrekkelig med en merknad om at ett-års regelen kan forstås slik. Dette inkluderer også adgang til å klassifisere første års avdrag som kortsiktig gjeld.

Utvalget har foreslått å fjerne bestemmelsen om omklassifisering og kravet om fullført vurdering. Vi kan ikke se at det er gitt noen begrunnelse for dette.

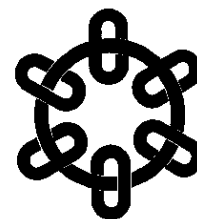
Betydningen av klassifiseringsbestemmelsen blir mindre når utvalget foreslår adgang til å inndeile eiendeler og gjeld etter likviditet. NRS mener for øvrig at det er unødvendig å lovfeste som betingelse at presentasjonsformen skal gi mer relevante og pålitelige opplysninger. Formålet med oppstillingsplaner er nettopp å sikre at regnskapene skal være opplysende.

Inndelingen etter likviditet kan være fallende eller stigende. Lovforslaget gir adgang til å snu balansen igjen slik den var før gjennomføringen av EU-direktivene i regnskapsloven.

Finansielle instrumenter

NRS er enig i utvalgets forslag om å utvide plikten til å vurdere finansielle instrumenter til virkelig verdi. Utvidelse av plikten bør imidlertid begrenses til markedsbaserte finansielle instrumenter. For andre finansielle instrumenter bør det være adgang til å bruke virkelig verdi når denne kan måles pålitelig. I utredningen av grunnleggende regnskapsprinsipper er utvalget veldig bevisst dette skillet når det skriver at verdibasert opptjening bare skal være tillatt etter opptjeningsprinsippet dersom vurderingen bygger på observerbare markedspriser i velfungerende markeder.

Verdiendringer på finansielle instrumenter som er tilgjengelig for salg, skal føres direkte mot egenkapitalen når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Dette er unntak fra kongruensprinsippet. Utvalget har foreslått at



beløpet skal presenteres som fond for verdiendringer. NRS mener at benevnelsen fond er uheldig i denne sammenheng, fordi fond bare bør benyttes om bundet egenkapital. Utvalget har formodentlig ment å foreslå at verdiendringer skal spesifiseres i klassen opptjent egenkapital, og at forklaringen av endring i opptjent egenkapital skal vise verdiendringer som er ført direkte mot egenkapitalen.

Kapittel 11 og 12 Konserndannelse og fusjon (pkt 20 og 21 i høringsskjemaet)

Utvalget foreslår å fjerne kontinuitetsunntaket for sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser. Begrunnelsen er å tilpasse seg til IASBs foreslåtte endring (FASBs vedtatte) om at det alltid skal identifiseres en overtakende part. NRS er enig med utvalget i at det kan være situasjoner hvor det er vanskelig å identifisere en overtakende part, og at det er relevant med lik regnskapsføring av begge parter, enten ved kontinuitetsunntak eller virkelig verdi for begge parter. NRS støtter utvalgets forslag til overstyring i samsvar med god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår å tilføye virkelig verdi i bestemmelsen om konserndannelse. Forslaget må bygge på en misforståelse. Bestemmelsen om konserndannelse er en anvendelse av transaksjonsprinsippet og gjelder tilordning av vederlaget til overtatte eiendeler og gjeld. Regnskapsføring av konserndannelsen til virkelig verdi følger av transaksjonsprinsippet. NRS mener at tilføyelsen er overflødig. Det er også verd å merke seg at utvalget ikke har foreslått tilføyelse i bestemmelsen om fusjon.

Goodwill ved konserndannelse og fusjon

Det er ingen tvil om at det er en sammenheng mellom forbud mot kontinuitetsunntak og fjerning av avskrivningsplikten for goodwill selv om sistnevnte er forsøkt gitt en faglig begrunnelse (jf. IASB forslag og FASB vedtak). Utvalget mener at norske regnskapspliktige bør kunne velge mellom avskrivningsplikt og periodisk nedskrivningstest av goodwill. NRS er enig i at avskrivningsplikten kan videreføres og har for så vidt ikke sterke innvendinger mot at IAS/IFRS løsningen kan følges hvis den blir vedtatt.

NRS er derimot meget kritisk til forslaget om at negativ goodwill skal resultatføres på oppkjøpstidspunktet. Tilordning av virkelig verdi uavhengig av den verdien som er gjenspeilt i vederlaget, kan lett føre til at identifiserbar nettoverdi blir større enn vederlaget. Det bør i hvert fall ikke være plikt til å følge IAS/IFRS og resultatføre negativ goodwill på oppkjøpstidspunktet. NRS vil også minne om at regnskapsføring av negativ goodwill i stedet for avkorting mot anleggsmidler er i strid med transaksjonsprinsippet.

Kapittel 14 Oppstillingsplaner (høringsskjemaet pkt 22)

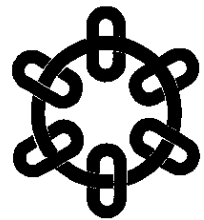
Utredningen av oppstillingsplaner vil ikke bli kommentert. Bestemmelsen om inndeling av eiendeler og gjeld etter likviditet er kommentert sammen med klassifikasjonsbestemmelsen i kap. 10.

Kapittel 15 Noteopplysninger (pkt 23 i høringsskjemaet)

NRS støtter utvalgets utgangspunkt om at notekrav for foretak som følger moderniseringslinjen, ikke skal være strengere enn notekrav for foretak som følger forordningslinjen. Vi har heller ingen innvendinger mot 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.

Kapittel 16 Årsberetning (pkt 24 i høringsskjemaet)

NRS støtter utvalgets forslag om at opplysninger om ikke-finansielle forhold skal begrenses til de situasjoner der disse har betydning for å bedømme utvikling, resultat eller finansiell stilling. Regnskapsloven bør ikke ha strengere regler for opplysninger om slike forhold enn det som følger av EU-direktivene.



Kapittel 19 Organisering av standardsettende organ (pkt 24 i høringsskjemaet)

Vårt høringssvar på dette punktet må sees i lys av at NRS i dag innehar rollen som standardsettende organ og således er "part" i saken. Vi ser imidlertid for oss at NRS også i fremtiden skal spille en sentral rolle i utvikling av god regnskapsskikk i Norge. Vi ser det som meget viktig at det opprettholdes et engasjert, sterkt fagmiljø i Norge også etter innføringen av IAS/IFRS for børsnoterte selskaper. Vi vil nedenfor skissere hvilke oppgaver vi mener NRS skal utføre i fremtiden.

Innenfor utviklingen av IAS/IFRS ser NRS for seg å kunne spille en rolle på høringer og proaktive innspill til IFRS og ved veiledning på særnorske forhold.

Når det gjelder standardsetting for øvrige foretak, små foretak, organisasjoner uten økonomisk vinning som formål samt for selskapsregnskapet vil NRS kunne påta seg ansvaret for dette.

Rolle og fokus for NRS vil endres og dette endrede fokus vil kunne kreve endret/utvidet sammensetning av NRS styre og fagorgan. Deltakende organisasjoner bør vurderes utvidet med mulig offentlig deltagelse samt med andre naturlige interessenter. Samtidig er det avgjørende at en god finansiering av NRS kommer på plass og vi ser for oss en deling mellom det offentlige, næringsliv og stiftende organisasjoner.

NRS er rede til å fortsette sitt arbeid med utvikling av god regnskapsskikk i Norge og mener ovenfor skisserte rammer er et godt utgangspunkt som kan sikre at Norge har et aktivt, engasjert og faglig sterkt regnskapsmiljø også i fremtiden.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Idar Eikrem