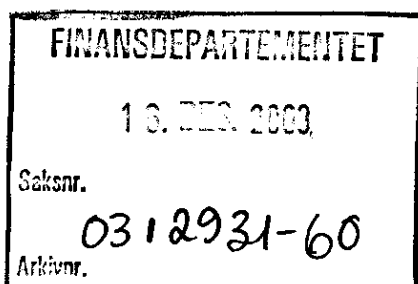


Finansdepartementet
Postboks 8008
0030 OsloDeres ref
03/231 FM EDK

Oslo, 11. desember 2003

Høring – NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven

Vi viser til deres høringsbrev av 17. september 2003 om NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven. Etter avtale med seniorrådgiver Espen D. Knudsen har vi fått utsatt svarfristen til 12. desember. Våre høringsmerknader fremkommer i det følgende. Overskriftsnummereringen viser til skjema for høringssvar som fulgte vedlagt i deres høringsbrev.

1. Generelle merknader

Utredningen er omfattende og det er imponerende at Lovutvalget innenfor de tidsbegrensninger som ble gitt har klart å utrede og konkludere på en rekke faglig vanskelige spørsmål. På enkelte områder mener imidlertid vi at Utvalgets begrunnelser er ufullstendige eller faglig omtvistelige, og konklusjonene som trekkes kan i noen tilfeller gi uheldige og til dels utilsiktede virkninger. Ettersom vi er uenig i konklusjonene trukket i forhold til harmoniseringslinjen valgt som utgangspunkt for norsk regnskapsregulering, gjennomføringen av EØS-regler som svarer til forordning nr. 1606/2002/EF om anvendelse av internasjonale regnskapsprinsipper (IAS-forordningen), de grunnleggende prinsippene og formålsparagrafen og disse konklusjonene legger viktige rammer for videreutviklingen av god regnskapsskikk, vil vi i det følgende redegjøre for våre innvendinger.

At vårt høringssvar begrenser seg til de overnevnte problemstillingene innebærer ikke at vi nødvendigvis støtter Utvalgets øvrige forslag. For eksempel, ettersom vi ikke støtter Utvalgets forslag til harmoniseringslinje utenfor IAS-forordningen, stiller vi oss heller ikke bak konkrete lovendringsforslag som er direkte avledet av gjennomføringsforslaget og hvis eneste begrunnelse er denne harmoniseringslinjen.

2. Norsk regnskapsregulering ("moderniseringslinjen")

Lovutvalget legger til grunn det de kaller "moderniseringslinjen". Det innebærer at Utvalget søker å tilpasse regnskapslovens bestemmelser til IFRS innenfor rammen av regnskapsdirektivene. Harmonisering mot IFRS har lenge vært en styrende målsetning i utviklingen av god regnskapsskikk, noe som kommer klart til uttrykk i forarbeidene til gjeldende regnskapslov. Innenfor lovens rammer har Norsk RegnskapsStiftelse utgitt regnskapsstandarter med det siktemål å tilstrebe mest mulig samsvar mellom god regnskapsskikk og IFRS. Moderniseringslinjen slik den er definert av Utvalget går imidlertid lenger enn gjeldende harmoniseringsstilnærming.

Vi mener Utvalgets moderniseringslinje kan gå på bekostning av den underliggende forutsetningen om sammenlignbarhet mellom regnskaper. Moderniseringslinjen forutsetter videre en balanseorientert overstyring av de grunnleggende prinsippene. Etter vår oppfatning forringer overstyringen prinsippenes nytteverdi i tillegg til at overstyringen vil kunne gi en del utilsiktede virkninger. I det følgende utdyper vi disse to innvendingene.

Svekket sammenlignbarhet

Alle de sentrale og ledende standardsetterne vektlegger sammenlignbarhet. IASB for eksempel, legger til grunn at sammenlignbarhet er en av de primære kvalitative egenskapene som regnskapsreglene skal gi grunnlag for. Det vil si at regnskapsreglene skal gis et innhold og en avgrensning som gjør at regnskapene som utarbeides etter reglene, blir sammenlignbare. Sammenlignbarhet har tradisjonelt stått sentralt i norske regnskapstradisjoner, og gjør det fremdeles. Regnskapslovutvalget la stor vekt på sammenlignbarhet i sin utredning (NOU 1995:30).

Det er ikke alltid mulig å fastsette sammenlignbarhetsfremmende regler - for eksempel, fordi en avveining mellom kost og nytte tilsier at flere alternativer bør tillates eller fordi regnskapsreglene ikke lar seg operasjonalisere og dermed gir rom for ulike fortolkninger. Det har i slike sammenhenger av enkelte blitt hevdet at den manglende sammenlignbarheten kan kompenseres med utfyllende tilleggsopplysninger. Denne påstanden har imidlertid ikke latt seg dokumentere. Tvert imot, regnskapsbrukerne legger informasjonen mer vekt hvis den er direkte reflektert i regnskapsoppstillingene. Videre tilsier all erfaring at brukerne ofte ikke har tilstrekkelig kompetanse, ressurser, eller informasjon til å gjøre regnskaper utarbeidet etter ulike regelsett sammenlignbare.

Den vektlegging som IASB og de andre ledende standardsetterne gir sammenlignbarhet, er velbegrunnet. At sammenlignbarhet har vært en viktig underliggende forutsetning for norsk god regnskapsskikk er således ikke overraskende.

Utvalget legger til grunn i utredningen at alle løsninger tillatt etter IFRS, bør være tillatt etter god regnskapsskikk. Utvalget har derfor forsøkt å identifisere alle gjeldende konflikter mellom IFRS og regnskapsloven, og foreslår i all hovedsak å tilpasse lovens bestemmelser slik at konfliktene elimineres. Bare i de tilfeller "(...) tungtveiende grunner, blant annet hensynet til sammenlignbarhet, taler for det" åpner Utvalget for videreføring av konflikter (NOU 2003:23, 54). Dette kommer til uttrykk i drøftelsen av oppskrivningsadgangen i IAS 16. Oppskrivningsadgangen i norsk regnskapslovgivning ble fjernet i og med gjeldende regnskapslov, og under henvisning til blant annet redusert sammenlignbarhet foreslår Utvalget at forbudet i loven mot oppskrivning videreføres. I et tilsvarende tilfelle, nemlig i forhold til spørsmålet om bruk av virkelig verdivurdering for biologiske eiendeler (IAS 41), konstaterer Utvalget på samme måte at en adgang til en slik vurdering vil gi de regnskapspliktige flere valgmuligheter og dermed svekke regnskapenes sammenlignbarhet. Måten Utvalget velger å avvise dette argumentet som ble tillagt stor vekt i forbindelse med oppskrivningsadgangen, er oppsiktsvekkende: "*Dette hensynet (dvs. hensynet til sammenlignbarheten) veier imidlertid mindre tungt siden sammenlignbarheten i utgangspunktet ikke er særlig god*" (NOU 2003:23, 184). Det er noe uklart hva som menes med "i utgangspunktet" i denne sammenheng, men det antas at Utvalget her sikter til regnskapsføringen av biologiske eiendeler spesielt. Etter vår oppfatning har imidlertid utsagnet relevans for Utvalgets moderniseringslinje som sådan.

Utvalget forutsetter at alle tillatte løsninger etter IFRS skal være tillatt etter god regnskapsskikk. Det legges til grunn at en regnskapspliktig alltid bør kunne velge å følge en IFRS selv om regnskapet ikke avlegges etter IFRS for øvrig. Videre forutsettes det at god regnskapsskikk kan ha andre løsninger enn IFRS. Løsningsrommet er derfor omfattende og uoversiktlig, og sammenlignbarhet vil med dette åpenbart være forkastet som et grunnleggende utgangspunkt i norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.

Moderniseringslinjen, slik den er definert av Utvalget, gir etter vår oppfatning en rekke uheldige utslag. Den over omtalte nedprioriteringen av en av de mest sentrale og erfaringsbaserte underliggende forutsetningene i moderne rammeverk for finansiell rapportering vil etter vår oppfatning innebære en betydelig kvalitativ nivåsenkning.

Det fremstår som uklart hva som er begrunnelsen for moderniseringslinjen. Som det fremgår under eget punkt i dette høringssvaret, støtter vi Utvalgets forslag om å gjøre forordningens valgfrie virkeområde gjeldende ved å tillatte IFRS-rapportering utover det obligatoriske virkeområdet. Det innebærer at regnskapspliktige som for eksempel er på vei mot børs og/eller har internasjonale eierinteresser og som derfor kan ha behov for å rapportere etter IFRS, kan velge å avlegge regnskap etter IFRS. Hvorfor det skal være anledning til å velge ulike former for delvis IFRS-rapportering er derfor for oss uklart. Tvert imot, som redegjort for over, taler gode argumenter mot en slik "modernisering" av regnskapsloven. Som vi redegjør for under, skaper moderniseringslinjen også problemer i forhold til de grunnleggende prinsippene.

Moderniseringslinjen forutsetter et løpende vedlikehold av de til enhver tid gjeldende lovbestemmelsene. Utvalget har forsøkt, uten at vi er overbevist om at de har lykket fullt ut, å identifisere samtlige konflikter mellom gjeldende regnskapslov og gjeldende IFRS (i noen tilfeller er forslag til endringer i IFRS forskuttet). IFRS er i stadig utvikling og endringstakten vil være betydelig de nærmeste årene. Rent praktisk og lovteknisk fremstår det som en vanskelig oppgave å sørge for et løpende vedlikehold i tråd med intensjonen. Bestemmelser som vil kunne kreve endringer innenfor et relativt kort tidsintervall omfatter blant annet § 3-8 om konsolideringsutelatelse, § 4-5 om fortsatt drift, § 5-1 om klassifikasjon av eiendeler og gjeld, § 5-6 om forskning og utvikling, § 5-7 om negativ goodwill, og § 6-1 og § 6-2 om oppstillingsplanene. Det vil utvilsomt oppstå situasjoner hvor tidsintervallet mellom endringer i IFRS og de påfølgende lov- eller forskrifts-endringene strekker seg over et balansetidspunkt. I slike tilfeller vil det uansett ikke være mulig å oppnå sammenfall mellom god regnskapsskikk og IFRS.

Balanseorientert overstyring

Moderniseringslinjen forutsetter enkelte endringer i de grunnleggende prinsippene. Det er foreslått at unntak fra sammenstillingsprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Behovet for denne endringen er begrunnet med at rammeverket til IASB bygger på en såkalt balanseorientering.

I rammeverket 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 IASBs rammeverk. Systemet i rammeverket innebærer at 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 åpner for at en tilsvarende overstyring av sammenstillingsprinsippet kan 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. I den grad en aktuell problemstilling faller utenfor IAS 18 og de øvrige regnskapsstandardene, fremgår det av kildehierarkiet 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 nåværende tidspunkt usikkert, men foreløpig er ambisjonen i prosjektet at balanseorienterte retningslinjer for inntektsføring skal utvikles og erstatte IAS 18.

Det eksisterer en rekke konflikter mellom den tradisjonelle resultatorienteringen representert ved de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven og de balanseorienterte rammeverkene, som for eksempel IASBs. Konfliktene er mest synlige i forhold til kostnadsføringsspørsmål. Dette gjelder for eksempel i forhold til resultatskatt, goodwill og usikre forpliktelser. I de to førstnevnte eksemplene har likevel IASB lagt en tradisjonell resultatorientering til grunn. En rekke konflikter oppstår imidlertid også i forhold til inntektsføringsspørsmål. For eksempel har IASB tatt konsekvensen av balanseorienteringen i forhold til negativ goodwill i ED 3. Tilsvarende er egenkapitalmetoden og bruttometoden på vei ut av IFRS. Etter IAS 27 er ikke disse metodene tillatt i selskapsregnskapet. Metodene gir opphav til poster i konflikt med de balanseorienterte definisjonene. Datterselskap, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet skal derfor regnskapsføres etter IAS 39 eller kostmetoden. Egenkapitalmetoden og bruttometoden vil typisk gi riktigere periodisering enn kostmetoden dersom opptjeningsprinsippet legges til grunn. Vi er derfor av den oppfatning at en konsekvens av Utvalgets moderniseringslinje er at opptjeningsprinsippet må modifiseres på lik linje med sammenstillingsprinsippet.

Ovenstående illustrerer at forholdet mellom de resultatorienterte prinsippene i den norske regnskapsloven og IASBs balanseorienterte utgangspunkt er uoversiktlig, og vi er ikke overbevist om at Utvalget har lyktes i å få full oversikt over konsekvensene av den modifiserte resultatorienteringen som foreslås. Spørsmålet om behandling av utbytte viser at forslaget bygger på noen misforståelser.

Utvalget foreslår å tillate at avsatt, men ikke vedtatt utbytte skal inngå som del av egenkapitalen i motsetning til gjeldende rett som forutsetter at avsatt utbytte representerer gjeld. Ettersom avsatt utbytte ikke er gjeld etter IASBs balanseorienterte definisjon, er dette forslaget en nødvendig konsekvens av moderniseringslinjen. Dette spørsmålet gjelder regnskapsføring av egenkapitaltransaksjoner uten resultatvirkning og klassifisering av foreslått utbytte som gjeld følger av transaksjonsprinsippet (som ikke er foreslått modifisert). Utvalget omhandler det primært som et klassifiseringsspørsmål og finner det nødvendig å presisere adgangen til å fortsatt bruke gjeldsklassifiseringen "*(...) som følge av endringer i de grunnleggende prinsippene*" (NOU 2003:23, 236). Det antas at det her siktes til modifikasjonen av sammenstillingsprinsippet ettersom dette er den eneste foreslåtte endringen av de grunnleggende prinsippene som gir de balanseorienterte definisjonene en rolle etter god regnskapsskikk. Sammenstillingsprinsippet er imidlertid et

resultatorientert periodiseringsprinsipp, og det er i utgangspunktet vanskelig å se at en modifikasjon av dette prinsippet skal ha betydning for regnskapsføringen av en egenkapitaltransaksjon. Behovet for å presisere at gjeldende god regnskapsskikk kan videreføres i dette tilfellet, må således bero på en misforståelse. Tvert imot, det fremstår mer usikkert om klassifisering som egenkapital er tillatt.

Videre legger Utvalget til grunn at et forbud mot gjeldsklassifiseringsløsningen vil ha betydning for behandlingen hos mottaker. Dette er også en misforståelse. Mottakers behandling av avsatt utbytte vil bero på en anvendelse av opptjeningsprinsippet, og dette prinsippet er som over omtalt ikke foreslått modifisert. En modifikasjon av opptjeningsprinsippet derimot, ville kunne ha konsekvenser for regnskapsføringen hos mottaker. I så fall er det tvilsomt at gjeldende praksis som åpner for inntektsføring av avsatt utbytte i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet kunne vært videreført.

IASBs balanseorienterte rammeverk er forbundet med en rekke praktiske og konseptuelle svakheter. Som rettesnor for standardsetting har rammeverket i liten grad fått anvendelse, og heller ikke regnskapsprodusenter og brukere har så langt fått nyttig veiledning i rammeverket. Det norske rammeverket representert ved de resultatorienterte grunnleggende prinsippene derimot, er erfaringsbasert og prinsippene har vist seg å være nyttige både for standardsetter, regnskapsprodusenter og brukere. Dette konstaterer da også Utvalget: *"Alle høringsinstanser som kommenterer nytteverdien av grunnleggende prinsipper mener denne er positiv"* (NOU 2003:23, 161).

Moderniseringslinjen slik den er foreslått av Utvalget, forutsetter en balanseorientert overstyring av de grunnleggende prinsippene. En slik overstyring gir et uoversiktlig regnskapsmessig utfallsrom, noe som Utvalgets egen redegjørelse om utbytteklassifisering illustrerer. Videre mener vi at dersom moderniseringslinjen skal legges til grunn, kan ikke den balanseorienterte overstyringen begrenses til sammenstillingsprinsippet. Den må også gjøres gjeldende for opptjeningsprinsippet.

Vi stiller oss også uforstående til at forslaget gjør den balanseorienterte overstyringen pliktig. Når utgangspunktet er et godt fundert og erfaringsbasert resultatorientert rammeverk, og formålet med moderniseringslinjen er slik vi forstår den å gjøre en tilpasning til IFRS tillatt, ikke pliktig (jf for eksempel utbytteklassifiseringen omtalt over), er det for oss uklart hvorfor den balanseorienterte overstyringen introduseres som en pliktbestemmelse.

For øvrig mener vi et krav om balanseorienterte overstyring av sammenstillingsprinsippet er i konflikt med det utgangspunktet som Utvalget synes å argumentere for, nemlig at de grunnleggende prinsippene skal gjelde, men i den grad IFRS gir andre løsninger, skal også disse tillates etter god regnskapsskikk. Kravet om balanseorientert overstyring stenger muligheten for en av de to løsningene. Enten må en IFRS-løsning forbys eller så må en løsning i tråd med sammenstillingsprinsippet forbys.

Oppsummering

Moderniseringslinjen slik den er definert av Utvalget, vil innebære en kvalitativ nivåsenkning av god regnskapsskikk og finansiell rapportering i Norge. Denne konklusjonen bygger primært på to forhold: (1) Det vil være vanskelig for brukerne å gjøre meningsfylte sammenligninger mellom

ulike regnskapspliktige, og (2) den balanseorienterte overstyringen vil gi et uoversiktlig rammeverk med utilsiktede virkninger.

Vi er derfor primært av den oppfatning at internasjonal harmonisering også i fortsettelsen bør skje innenfor de gjeldende resultatorienterte prinsippene uten en balanseorientert overstyring, og at direkte IFRS-harmonisering bør skje innenfor forordningens virkeområde.

For andre enn de regnskapspliktige som faller inn under forordningens obligatoriske virkeområde er 2005 ikke mer enn et tilfeldig tidspunkt for ytterligere internasjonal harmonisering. I den grad full harmonisering mot IFRS i samsvar med Utvalgets moderniseringslinje kan gis en god begrunnelse, mener vi således at harmonisering utover de grunnleggende prinsippene bør utsettes inntil innholdet i IFRS stabiliseres og konsekvensene av forslaget er blitt grundig utredet.

Sekundært, gitt at moderniseringslinjen velges, mener vi det må åpnes for balanseorientert overstyring av opptjeningsprinsippet på lik linje med sammenstillingsprinsippet og at den balanseorienterte overstyringen må gjøres valgfri. Videre forutsetter vi at dersom moderniseringslinjen velges, vil det bli ryddet opp i de misforståelser som tilsynelatende har gjort seg gjeldende i Utvalgets vurderinger. Vi tenker da spesielt på sammenhengen mellom den balanseorienterte overstyringen av periodiseringsprinsippene og klassifiseringsspørsmål, men vi antar at den foreslåtte overstyringen også gir opphav til andre uklarheter og innkonsistenser.

3. Gjennomføring av IAS-forordningen

I tillegg til å implementere den pliktige delen av IAS-forordningen, foreslår Lovutvalget å implementere den valgfrie delen av forordningen som en valgadgang i forhold til andre regnskapspliktiges konsernregnskap. Utvalget mener imidlertid at det ikke bør være adgang til å utarbeide selskapsregnskap etter IFRS. Dette standpunktet er vi uenig i. Videre mener vi Utvalgets forslag om å "løfte" selskapene som faller innenfor IAS-forordningens obligatoriske virkeområde ut av regnskapslovens kapittel 4, bygger på feilaktige premisser, og således er unødvendig.

Det pliktige virkeområdet

Utvalget legger til grunn at IFRS "(...) utgjør et uttømmende sett av regnskapsregler" (NOU 2003:23, 36). Dette er ikke riktig, og Utvalgets egen henvisning til IAS 1.22 illustrerer nettopp at regelverket er ufullstendig. Det er situasjoner hvor regelverket ikke gir spesifikk veiledning at de grunnleggende prinsippene spiller en sentral rolle. Tilsvarende gjelder i utgangspunktet også IASBs rammeverk, men som redegjort for over har dette rammeverket vist seg å ha begrenset nytteverdi i spørsmål som ikke finner sin avklaring i en regnskapsstandard eller i en fortolkning.

Det fremstår for oss derfor noe uklart hvorfor ikke kapittel 4 i regnskapsloven introduseres som en prioritert kilde i de tilfeller en problemstilling ikke finner sin løsning i regnskapsstandarder, fortolkninger eller i IASBs rammeverk. På denne måten unngår en fullstendig fristilling for norske børsnoterte foretak, jf IAS 1.22 c/ED IAS 8.12 c. Etter vår oppfatning tilsier ED IAS 8.13/15 at de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven kan gis en slik anvendelse i forhold til børsnoterte foretak og andre regnskapspliktige som anvender IFRS.

Det valgfrie virkeområdet

Vi har foran illustrert praktiske og faglige uheldige konsekvenser av den såkalte moderniseringslinjen. Et av hovedargumentet til Lovutvalget for moderniseringslinjen synes å være at det er behov for å eliminere, eller i hvert fall minimalisere, avvik mellom IFRS og god regnskapsskikk for foretak som utarbeider konsernregnskap etter IFRS. Dette argumentet er tungtveiende, men kunne etter vår oppfatning vært ivaretatt på en langt mer effektiv og fornuftig måte ved å utvide anvendelsesområdet av det valgfrie virkeområdet i IAS-forordningen til også å omfatte selskapsregnskapet slik Mindretallet i Utvalget konkluderer.

Utvalget avviser frivillig bruk av IAS-forordningens system for selskapsregnskapet ved å vise til de "særlige hensyn ved selskapsregnskapet" som gjelder (NOU 2003:23, 40). Utvalget sikter her til de selskapsretteslige og skatterettslige funksjonene selskapsregnskapet skal ivareta. Etter vår oppfatning kunne disse hensynene vært løst på en hensiktsmessig måte i annen relevant lovgivning og er derfor ikke særlig overbevisende. De forenklinger og besparelser som i større konsern vil følge ved at samme regelverk gjelder for både konsernregnskap og selskapsregnskap, vil være betydelige og bør vektlegges i større grad enn de lovtekniske forhold Utvalget har prioritert.

En slik utvidelse av anvendelsen av IAS-forordningens valgfrie virkeområde vil også være å anbefale på faglig grunnlag. Argumentene for moderniseringslinjen vil være ivaretatt, og behovet for å gjøre endringer med usikre og utilsiktede virkninger i de grunnleggende prinsippene bortfaller. Gruppen av norske regnskapspliktige får et todelt regelsett å forholde seg til; IFRS, herunder IASBs rammeverk, og god regnskapsskikk, herunder de grunnleggende prinsippene. Denne todelingen står i kontrast til de uttallige kombinasjonsmulighetene som åpnes for i Utvalgets moderniseringslinje med tilhørende forringelse av sammenlignbarheten mellom ulike enheters regnskap. Todelingen vil også i langt større grad enn alternativet gi brukerne mulighet til å forstå regnskapene og fatte beslutninger på grunnlag av disse. I tillegg til at rettstilstanden til enhver tid vil være klarere og enklere å forholde seg til for både regnskapsprodusenter, kontrollorganer, og brukere.

4. Formålsparagrafen

IASB og andre ledende standardsettere har i sine normative og deduktive rammeverk tatt utgangspunkt i at formålet med finansiell rapportering er å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon. Eiendoms, andre investorer og kreditorer er i denne sammenheng definert som primære brukere. Beslutningsnyttig informasjon innehar visse kvalitative egenskaper. IASB trekker frem forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet som primære egenskaper ved beslutningsnyttig informasjon.

Utvalget har foreslått en formålsparagraf som omhandler de samme konseptene. Målsetningen med regnskapet, brukerne og sentrale kvalitative egenskaper er definert. Det er noe uklart om Utvalget med dette forslaget mener å utfylle det norske rammeverket representert ved de grunnleggende prinsippene til å samsvare bedre med IASBs konseptuelle rammeverk. Bakgrunnen for lovfestingen, jf. innledningen i kapittel 9.3.1, synes imidlertid å tilsi at hensikten er å gjøre helheten i det norske rammeverket tilsvarende IASBs rammeverk.

Etter vår oppfatning er det mulig å utvikle et eksplisitt konseptuelt rammeverk basert på de resultatorienterte prinsippene i lovens kapittel 4, men det vil i så fall være nødvendig å utrede sammenhengene mellom de ulike nivåene. Vi kan ikke se at Utvalget har forsøkt å gjøre det. Så

vidt vi er kjent med, er ikke dette gjort i andre sammenhenger heller. Nå drøftet riktignok regnskapslovkomitéen av 1959 ulike brukergrupper, Johnsen (1980) og Gjesdal (1981) drøftet i egne artikler målsetninger med regnskapet med utgangspunkt i aktuelle amerikanske rapporter, regnskapslovutvalget drøftet erfaringene med de ledende standardsetternes rammeverk i NOU 1995:30, Kvifte (1997) gjorde det samme i en egen artikkel, og Johnsen og Kvaal (1999) drøftet de grunnleggende prinsippene og de konseptuelle rammeverkene, men det er ikke i noen sammenhenger gjort et systematisk forsøk i Norge på å utvikle et eksplisitt rammeverksformat tilsvarende IASBs. Vi mener derfor som et utgangspunkt at Utvalget ikke har gitt formålsparagrafen og innholdet en tilstrekkelig begrunnelse. Videre er det ikke opplagt at en slik kodifisering av målsetninger og kvalitative egenskaper bør skje i loven.

Vi er kjent med at Utvalget legger til grunn at *"Den enkelte regnskapspliktige skal ikke bruke slike avveininger til å overprøve love eller god regnskapsskikk"* (NOU 203:23, 162). Utvalget sikter her spesielt til avveiningen mellom relevans og pålitelighet, men det antas at dette utgangspunktet gjelder i forhold til formålsparagrafen som helhet. I så måte antar vi at formålsparagrafen ikke er ment å være noe annet enn en rettesnor for lovgiver og eventuelt standard settende organ i utviklingen av lov og god regnskapsskikk. I mangel av annen veiledning til de regnskapspliktige kan det imidlertid vanskelig hevdes at formålsparagrafen ikke har veiledende kraft også for de regnskapspliktige.

I det følgende vil vi trekke frem en konkret problemstilling som vi mener illustrerer at formålsparagrafen, i hvert fall ikke uten nærmere utredning, ikke bør inntas i regnskapsloven.

Utgangspunktet er at regnskapet skal gi brukerne beslutningsnyttig informasjon. Denne brukerorienteringen er internasjonalt akseptert og har også vært en grunnleggende forutsetning for norsk regnskapslovgivning. Det er således nødvendig å definere brukergruppene. Regnskapslovkomitéen av 1959 gjorde i sin innstilling en grundig vurdering av de ulike brukergruppene og trakk frem investorer og kreditorer som primære brukergrupper. En slik prioritering av brukerne er nødvendig ettersom informasjonsbehovene til aktuelle brukergrupper i enkelte sammenhenger vil divergere. Utvalget har imidlertid ikke gjort en rangering av de ulike brukergruppene, men lister imidlertid opp en rekke tilsynelatende likestilte brukergrupper. Oppstillingen er formentlig ikke uttømmende. Et eksempel kan være egnet til å illustrere hvordan en slik likestilling av de ulike brukergruppene kan være problematisk.

I tredje ledd i formålsparagrafen foreslår Utvalget å lovfeste den såkalte kost-nytte betraktningen. Opplysningsplikten skal etter denne betraktningen hensynta de utgifter som pådras i forbindelse med fremskaffelsen av informasjonen som i tur skal avveies mot nytten informasjonen gir brukerne. Når ingen brukergrupper er gitt forrang og kost-nytte betraktningen synes å knytte seg til direkte utgifter som pådras, kan resultatet være en rekke, trolig utilsiktede, virkninger.

Tradisjonelt har det vært lagt til grunn at kost-nytte vurderingen omfatter mer enn de direkte kostnadene involvert i utarbeidelsen av informasjonen. For eksempel, opplysninger om pågående rettsforhandlinger eller søksmål kan skade forsvaret, og opplysninger om planlagte fremtidige transaksjoner kan forringe en konkurransefordel. Slike indirekte kostnader er også relevante i kost-nytte betraktningen i henhold til US GAAP (SFAC 1.23). Etter norsk god regnskapsskikk er det usikkert om en slik utvidet forståelse av kost-nytte betraktningen er tillatt. Den såkalte "skadeklausulen" som ble innført i aksjeloven av 1957 og delvis videreført i aksjeloven av 1976, er fjernet i gjeldende lovgivning. Denne klausulen åpnet for å unnlate å spesifisere bruttoomsetning

og representerte i så måte en mer omfattende unntaksbestemmelse enn det som drøftes her. Når NRS har funnet det nødvendig å presisere at det i spesielle tilfeller kan være tillatt å unnlate offentliggjøring av opplysninger som kan skade foretakets stilling i en tvist med andre i NRS (F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, kan det tale for at en utvidet skadeklausul ikke kan innfortolkes i god regnskapsskikk. Departementet har imidlertid i forarbeidene til loven indikert at dette lovkravet ikke kan tolkes utvidende og har presisert at informasjonskravet ikke skal være så omfattende at det "hindrer muligheten for produktutvikling" (Ot prp nr 42 (1997-98), 17).

Viktigheten av å avgrense brukergruppen kommer i denne forbindelse klart til uttrykk. Kostbegrepet knytter seg til regnskapsenheten, mens nyttebegrepet må vurderes i forhold til brukerne. Informasjon om for eksempel fortjenestemarginer på inngåtte kontrakter representerer utvilsomt nyttig informasjon for konkurrenter, leverandører og kunder, men de indirekte kostnadene forbundet med å gi slik informasjon kan være betydelige. Gode marginer kan intensivere konkurransen og kan også gi leverandører og kunder en styrket forhandlingsposisjon. For eierne vil det således ikke være økonomisk formålstjenlig å gi denne typen informasjon. Det vil si, de indirekte kostnadene er betydelige. Dersom kost-nytte vurderingen i dette eksemplet 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 denne typen informasjon skal gis. Formålsparagrafen foreslått av Utvalget som likestiller de ulike brukergruppene, herunder eiere og kunder, er ikke avklarende i så måte.

Den usikkerheten som skapes i formålsparagrafen i forhold til opplysningsplikt forsterkes av kravet om at regnskapet skal gi et "rettvisende bilde", jf Utvalgets forslag til ny § 4-6 og kommentarene til denne i eget avsnitt i dette høringssvaret. Etter vår oppfatning skaper Utvalgets forslag en usikker rettstilstand med rikt rom for utilsiktede virkninger.

5. Grunnleggende regnskapsprinsipper

Over har vi redegjort for våre kommentarer til den foreslåtte modifiseringen av sammenstillingsprinsippet i tillegg til at vi har kommentert forslaget om ikke å gjøre endringer i opptjeningsprinsippet. Utvalget foreslår enkelte andre endringer i de grunnleggende prinsippene som vi i hovedsak stiller oss bak. Vi har imidlertid 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. Det er noe uklart hva som menes med dette. En økning i forventet økonomisk levetid knyttet til et anleggsmiddel skal i utgangspunktet medføre en reversering av tidligere kostnadsførte avskrivninger (reverseringsløsningen), men den norske forståelse åpner også for amortisering av estimatendringen over gjenværende avskrivningstid (knekkpunktløsningen). Begge løsningene medfører endrede avskrivninger både i inneværende og fremtidige perioder i forhold til opprinnelig avskrivningsplan. IAS 8 synes

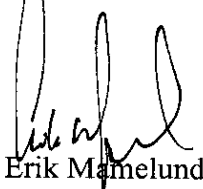
således å være nøytral i forhold til de to aktuelle løsningene etter god regnskapsskikk. I lys av denne betraktningen er det vanskelig å støtte forslaget fra Utvalget om å gjøre utsatt resultatføring pliktig i de tilfellene det følger av god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår videre å kvalifisere forutsetningen om fortsatt drift ved å begrense unntaket til tilfeller hvor det er "overveiende sannsynlig" at virksomheten vil bli avviklet. I gjeldende lov er kravet at forutsetning om fortsatt drift ikke kan legges til grunn hvis det er "sannsynlig" at virksomheten vil bli avviklet. Utvalget begrunner denne kvalifiseringen ved å vise til EFs regnskapsdirektiver og IAS 1. Ingen av disse to kildene bruker sannsynlighetsbegrepet i denne sammenhengen og vi finner det derfor noe underlig at Utvalget mener at den foreslåtte endringen bidrar til mer konsistens mellom den norske loven og de to kildene. Endringsforslaget kommer i et underlig lys også som en følge av at ingen av de to aktuelle sannsynlighetsbegrepene er definert i lov eller god regnskapsskikk. I NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler kvantifiserer NRS en rekke sannsynlighetsbegreper, men verken "sannsynlig" eller "overveiende sannsynlig" inngår i det kvantifiserte begrepsapparatet i NRS 13. Vi kan med andre ord ikke se at det er behov for noen endring av bestemmelsen, i hvert fall ikke slik det er foreslått av Utvalget.

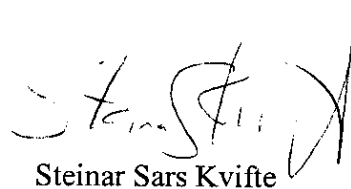
Forslaget om å omformulere kravet til god regnskapsskikk til også å inkludere en henvisning til begrepet "rettvisende bilde" er begrunnet med at en slik omformulering antas å være nødvendig for å sikre samsvar med EFs regnskapsdirektiver. Vi konstaterer at det i NOU 1995:30 ble konkludert motsatt, nemlig at gjeldende krav til god regnskapsskikk samsvarer med direktivets "true and fair view" krav. Vi oppfatter videre at Utvalget legger til grunn at denne omformuleringen ikke gir noen realitetsendring i kravets innhold. Vi er imidlertid noe bekymret for rekkevidden av dette kravet når det kobles med formålsparagrafen. Formålsparagrafen og samspillet mellom denne og kravet om at regnskapet skal gi et rettvisende bilde er drøftet i et eget avsnitt i dette høringssvaret.

Vi håper våre synspunkter vil være nyttige i det videre arbeidet med en proposisjon om lovendringer. Skulle noen av våre presenterte synspunkter være uklare eller for øvrig kreve utdypning, bidrar vi gjerne med oppklarende redegjørelser.

Med vennlig hilsen
ERNST & YOUNG AS



Erik Mamelund



Steinar Sars Kvifte