

VIL NY REGNSKAPSLOV GI INTERNASJONALT SAMMENLIGNBARE REGNSKAPER? F



KJELL OVE RØSOK er siviløkonom og ph.d. fra Norges Handelshøyskole. Han er statsautorisert revisor og har jobbet som revisor i EY. Han er nå førsteamanuensis ved NHH og Executive Director i EY.

SAMMENDRAG

Regnskapslovutvalget bruker internasjonalt sammenlignbare regnskaper som ett viktig argument for å tilpasse norsk regnskapslov til IFRS for SMEs. Denne artikkelen bruker Brunssons (2000) teoretiske rammeverk for *uniformity* til å analysere faktorer som kan avgjøre om en regnskapsstandard bidrar til lik praksis og dermed til sammenlignbare regn-

skaper. Artikkelen påpeker flere forhold som tilsier at den foreslåtte bruken av IFRS for SMEs i Norge vil avvike fra andre lands regnskapspraksis, delvis fordi få av Norges viktige handelspartnere bruker IFRS for SMEs, og delvis fordi regnskapslovutvalget foreslår en rekke løsninger som vil eller kan medføre norske avvik fra IFRS for SMEs.

1 INTRODUKSJON

Internasjonalisering har vært et sentralt utgangspunkt for utviklingen av norsk regnskapspraksis i mange år (Bernhoft, 2016). Norsk regnskapslov og norske regnskapsstandarder har utviklet seg i retning av internasjonale regnskapsregler, og særlig i retning av International Financial Reporting Standards (IFRS), som blir utgitt av International Accounting Standards Board (IASB). Denne utviklingen er i samsvar med føringer gitt av storting og regjering de siste tiårene (se for eksempel Innst. O. nr. 61 (1997–98) og Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)). Norsk Regnskapsstiftelse (NRS)

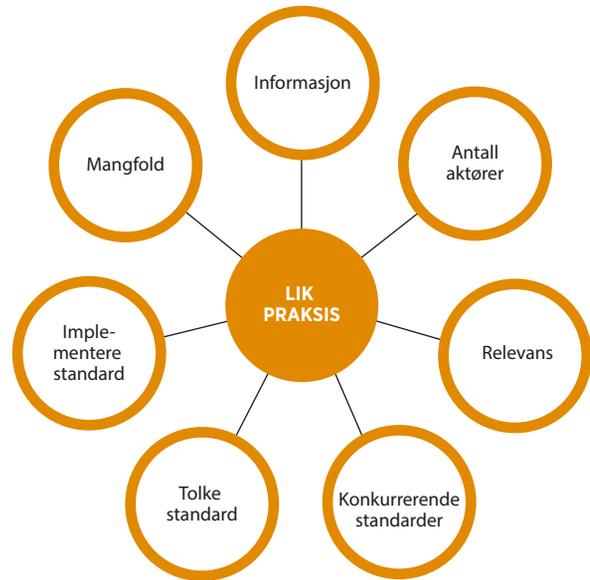
har det siste tiåret gjort det tydelig i sin strategi at den ønsker konvergering mot IFRS for foretak som ikke er små, og våren 2014 sendte NRS ut et høringsutkast til en ny regnskapsstandard som skulle erstatte eksisterende regnskapsstandarder. Denne standarden tok utgangspunkt i IASBs standard for små og mellomstore foretak (IFRS for SMEs), men en rekke avvik var innarbeidet, blant annet fordi enkelte av løsningene i IFRS for SMEs var i konflikt med regnskapsloven. Høsten 2014 oppnevnte Kongen i statsråd regnskapslovutvalget, som skulle gjennomgå regnskapsloven. Et sentralt utgangspunkt for lovutredningen var tilpas-

ning til EUs nye regnskapsdirektiv, men lovutvalget ble også spesifikt bedt om å «se på om det innenfor de rammer direktivet tillater, i større utstrekning enn i dag skal kreves eller åpnes for løsninger som følger av internasjonale regnskapsstandarder» (www.regjeringen.no). Utvalget la frem sin utredning i to delrapporter som Finansdepartementet sendte ut på høring som henholdsvis NOU 2015:10 *Lov om regnskapsplikt* og NOU 2016:11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.* I NOU 2015:10 foreslås det å endre regnskapsloven for å legge til rette for bruk av IFRS for SMEs.

Regnskapslovutvalget anser en slik internasjonalisering som en fortsettelse av utviklingen de siste tiårene, og som «en logisk konsekvens av en stadig tettere integrering mellom norsk og utenlandsk næringsliv» (NOU, 2015:10, s. 52). Det anser regnskapsfaget som et universelt fag og mener det vil være ressursbesparende å basere norske regnskapsstandarder på internasjonalt utviklede standarder. Utvalget argumenterer videre for at bruk av IFRS for SMEs vil bidra til mer sammenlignbare regnskaper, og sier at «internasjonalt sammenlignbare regnskaper er av stor betydning for alle foretak som er eksponert for internasjonal konkurranse eller har samkvem med utenlandske foretak, også de som ikke har egenkapitals- eller gjeldsinstrumenter omsatt i internasjonale kapitalmarkeder» (NOU, 2015:10, s. 19).

Dette siste argumentet om internasjonalt sammenlignbare regnskaper er tema for denne artikkelen. Ved utforming av regnskapsregler anses ofte sammenlignbarhet som en ønsket kvalitet ved regnskapsrapporteringen. Eksempelvis fremhever både IASB og FASB *comparability* som en viktig kvalitet ved regnskapet,^a og sammenlignbarhet var en viktig begrunnelse for EUs beslutning om å kreve at børsnoterte foretak skal avlegge konsernregnskap etter IFRS (Haller og Eierle, 2004). Den norske og mange andre lands regnskapsregulering krever at regnskapene skal inneholde sammenligningstall, og hensynet til sammenlignbarhet har vært sentralt ved tidligere utarbeidelse av regnskapsloven i Norge (se for eksempel Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), punkt 3.1.5). Ønsket om

FIGUR 1 Brunssons syv faktorer som kan avgjøre om standarder gir lik praksis. (Brunsson, 2000)



sammenlignbare regnskaper er også fremtredende i NOU 2015:10, og behovet for internasjonalt sammenlignbare regnskaper er brukt som ett argument for å ta i bruk IFRS for SMEs. Rett nok er IFRS for SMEs ikke innarbeidet i selve lovforslaget i NOU 2015:10; det er utformet slik at loven ikke skal være til hinder for å ta i bruk standarden, men det overlater til standardsetter å ta den endelige avgjørelsen. Lovutvalget er likevel tydelig på at det «mener at utgangspunktet for regnskapsstandarder for foretak med alminnelig regnskapsplikt skal være IFRS for SMEs» (NOU, 2015:10, s. 305). Denne artikkelen forutsetter derfor at lovforslaget vil innebære norske regnskapsstandarder basert på IFRS for SMEs, og analyserer om lovforslaget, under denne forutsetningen, er egnet til å bidra til internasjonalt sammenlignbare regnskaper.

2 TEORETISK RAMMEVERK OG METODE

Felles regnskapsregler kan bidra til sammenlignbare regnskaper. Hensikten med regler er nettopp å oppnå likhet (Brunsson, 2000). Det er imidlertid ikke reglene i seg selv som skaper likhet, men at reglene medfører lik praksis. Brunssons (2000) teoretiske rammeverk for *uniformity* identifiserer syv faktorer som kan avgjøre om en standard vil medføre lik

a FASB (Financial Accounting Standards Board) er standardsetter i USA. *Comparability* som viktig kvalitet fremgår for eksempel i paragraf QC19 i IASBs og FASBs konseptuelle rammeverk.

TABELL 1 Antall (N) hørings svar og totalt antall sider (S) i hørings svarene fordelt på kategori samt gjennomsnittlig antall sider (S/N) per hørings svar fordelt på kategori.

KATEGORI	N	S	S/N
Revisjon og regnskap	9	110	12
Akademia	3	24	8
Offentlige etater o.l.	8	22	3
Regnskapsprodusenter og tilhørende interesseorganisasjoner	15	55	4
Brukere og tilhørende interesseorganisasjoner	5	22	4
Andre	1	3	3
Hørings svar uten kommentarer til lovforslaget	9	9	1
Sum	50	245	5

praksis, se figur 1. Begrepet *uniformity* betyr i vid forstand at mange er like og brukes i forbindelse med like produkter, lik organisering, lik påkledning osv. I forbindelse regnskap kan begrepet brukes om lik regnskapspraksis som bidrar til sammenlignbare regnskaper. I denne artikkelen bruker jeg begrepet *lik praksis* i stedet for Brunssons (2000) engelske begrep *uniformity*.

For at en standard skal bli tatt i bruk, må de potensielle brukerne av standarden ha *informasjon* om at standarden eksisterer. Videre vil et stort *antall aktører* som potensielt kan anvende en standard, øke risikoen for at ikke alle velger samme standard. Sannsynligheten øker for at en aktør vil ta i bruk en standard dersom aktøren oppfatter standarden *relevant* for aktørens situasjon. Dersom det finnes mange *konkurrerende standarder*, øker sannsynligheten for at aktørene velger ulike standarder, og at man dermed ikke oppnår lik praksis. Selv om aktørene velger samme standard, kan praksis fortsatt bli ulik dersom standarden blir *tolket* ulikt. Sannsynligheten for ulike tolkninger øker hvis standarden er abstrakt eller uklart formulert. Selv om aktører tolker standarder likt, kan standardene fortsatt bli *implementert* ulikt slik at praksis vil avvike fra den praksis man finner hos andre aktører som har implementert samme standarden. Til slutt poengterer Brunsson (2000) at standarder ikke må hindre muligheten til å presentere *mangfoldet* mellom aktører, men fremheve mangfold som for eksempel synliggjøring av forskjeller i foretakenes økonomi.

Denne artikkelen bruker Brunssons (2000) rammeverk for å analysere relevante argumenter i NOU

2015:10 samt synspunktene i hørings svarene til NOU 2015:10. Antall hørings svar og lengde på svarene fremgår av tabell 1, hvor jeg også har kategorisert høringsinstansene. Flere av høringsinstansene kan representere flere kategorier, og kategoriseringen er basert på min skjønnsmessige vurdering etter gjennomlesning av hørings svarene.

3 ANALYSE

Denne artikkelen analyserer hvorvidt den foreslåtte overgangen til IFRS for SMEs er egnet til å bidra til en regnskapspraksis i Norge som er lik regnskapspraksis i andre land. Analysen struktureres i samsvarende med Brunssons (2000) teoretiske rammeverk. Henvisning til hørings svar skjer stort sett ved bruk av sluttnoter.^b

3.1 INFORMASJON

For å oppnå lik praksis må brukerne av standardene ha tilstrekkelig informasjon om standardene. Dette anses ikke å være noe problem for IFRS for SMEs og norske regnskapsstandarder. IFRS for SMEs er godt kjent i regnskapsmiljøene rundt om i verden, og nor-

^b I flere sluttnoter har jeg inkludert mange høringsinstanser for å vise at det var mange som sluttet seg til et syn. Det betyr samtidig at hver høringsinstans kan ha brukt andre ord og dermed ha innarbeidet andre nyanser enn de som fremgår i denne artikkelen. Det kan også være andre høringsinstanser som deler et syn uten at de er inkludert i sluttnoten. Jeg har begrenset meg til høringsinstanser som eksplisitt uttaler seg om et syn. Ved sitat fra hørings svar angis høringsinstans og sidenummer direkte i teksten. Hørings svarene er tilgjengelig på www.regjeringen.no og er ikke inkludert i denne artikkelens referanseliste.

TABELL 2 Fordeling av de 84 landene som per desember 2016 krever eller tillater bruk av IFRS for SMEs, ifølge www.ifrs.org.

OMRÅDE	ANTALL LAND
Europa	8
Asia	24
Oseania	1
Afrika	19
Sør- og Mellom-Amerika	17
Nord-Amerika (alle 15 er øystater)	15
Sum	84

ske regnskapsstandarder er godt kjent i det norske regnskapsmiljøet.

3.2 ANTALL AKTØRER

Det finnes millionvis av foretak i verden. Dersom det er opp til hvert foretak selv å avgjøre hvilken regnskapsstandard de vil anvende, kan sannsynligheten være stor for at mange av foretakene velger noe annet enn IFRS for SMEs. I mange land er det imidlertid ikke foretakene selv som velger hvilke regnskapsregler de skal anvende, det bestemmes gjerne av lovgiver eller av et standardsettende organ. Det reduserer antall bestemmende aktører vesentlig, men det vil fortsatt være mange aktører i verden som skal vurdere og beslutte eventuell bruk av IFRS for SMEs. Per desember 2016 er det ifølge IASB 84 land^c som krever eller tillater bruk av standarden (www.ifrs.org). Som det fremgår av tabell 2, er det få av disse 84 landene som ligger i Norges nærområde. De åtte europeiske landene som anvender IFRS for SMEs, er Bosnia-Hercegovina, Kosovo, Makedonia, Serbia, Sveits, Ukraina, Irland og Storbritannia.

Mange av høringsinstansene kommenterer at ingen av Norges viktigste handelspartnere har tatt i bruk standarden,¹ og anser ikke internasjonal sammenlignbarhet som et avgjørende argument for å implementere IFRS for SMEs i Norge. Tabell 3 viser Norges største handelspartnere målt ved Norges import og eksport av varer i 2015. Ingen av landene i tabellen har tatt i bruk IFRS for SMEs. Noen av landene er imidlertid

c Noen av landene er små og anses ikke som selvstendige land. IASB bruker begrepet *jurisdiction*, men denne artikkelen bruker for enkelhets skyld begrepet *land*.

inspirert av standarden (www.ifrs.org). Kina har brukt IFRS for SMEs som en viktig referanse i utviklingen av den kinesiske standarden for små selskaper. Sverige har utarbeidet en regnskapsstandard som er basert på IFRS for SMEs, men med mange avvik som følge av svensk praksis og svensk lov. Storbritannia har også utarbeidet en regnskapsstandard som er basert på IFRS for SMEs, og er ifølge IASB et land som har tatt i bruk IFRS for SMEs (jf. tabell 2), men den britiske standarden inneholder mange vesentlige avvik fra IFRS for SMEs (Røsok, 2016).

Om Norge tar i bruk IFRS for SMEs, kan norske regnskaper likevel bli sammenlignbare med flere utenlandske regnskaper enn i dag, siden få eller ingen utenlandske foretak antas å bruke norsk god regnskapskikk (GRS). Det kan også være enklere å forklare avvik mellom norske og utenlandske regnskapsregler dersom de norske reglene er basert på IFRS for SMEs, som antas å være bedre kjent i utlandet enn GRS.

3.3 RELEVANS

Etter at IASB hadde utgitt IFRS for SMEs i 2009, satte NRS ned en arbeidsgruppe som fikk i oppgave å vurdere om standarden var egnet for bruk i Norge. Arbeidsgruppen vurderte forskjeller mellom GRS og IFRS for SMEs og konkluderte at den «ikke kan utpeke et av regelsettene som overlegent bedre ut fra en faglig vurdering», men et flertall i gruppen gikk «etter en samlet vurdering av de forskjellige dimensjonene som er trukket frem knyttet til hensiktsmessighet, inn for et ja til IFRS for SMEs» (NRS, 2010, ss. 3 og 33). I 2012 vedtok styret i NRS å igangsette et arbeid med å lage en norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs (NRS, 2012), og i 2014 sendte NRS et forslag til en slik regnskapsstandard ut på høring (NRS, 2014a). I NOU 2015:10 foreslår Finansdepartementet og regnskapslovutvalget å endre regnskapsloven slik at den legger bedre til rette for å kunne bruke løsningene i IFRS for SMEs.

Utviklingen beskrevet i forrige avsnitt tyder på at flere sentrale aktører i det norske regnskapsmiljøet anser IFRS for SMEs som relevant for Norge. I høringsvarene til NOU 2015:10 er det flere høringsinstanser som kritiserer utvalget for å konkludere på IFRS-retningen som en premiss uten tilstrekkelig begrunnelse.² Men mange av høringsinstansene støtter en norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs.³

TABELL 3 Norges fem største handelspartnere i 2015 målt ved andel av Norges import og eksport av varer. (Statistisk sentralbyrå, 2016)

STØRSTE HANDELSPARTNERE, IMPORT AV VARER		STØRSTE HANDELSPARTNERE, EKSPORT AV VARER	
Sverige	11,5 %	Storbritannia	20,1 %
Tyskland	11,3 %	Tyskland	17,8 %
Kina	10,5 %	Nederland	11,0 %
USA	6,5 %	Frankrike	6,3 %
Storbritannia	6,4 %	Sverige	5,9 %

Denne eksplisitte støtten er i mange tilfeller uten eksplisitt begrunnelse, og relevansen av IFRS for SMEs kan anses som en antatt relevans. I den utstrekning andre land har tilsvarende syn på standardens relevans, vil det kunne bidra til mer lik praksis over landegrensene. Det er imidlertid lite forskning på lands syn på IFRS for SMEs' relevans. Hvorvidt land har tatt i bruk standarden eller avvist implementering av standarden, kan gi indikasjoner på oppfatninger av relevans, men kan like gjerne være et resultat av andre vurderinger, som etablerings- og endringskostnader. For eksempel er mange av landene i tabell 2 utviklingsland som ikke hadde egen regnskapsregulering (Kaya og Koch, 2015), og som kan ha ansett det effektivt å ta i bruk IFRS for SMEs fremfor å utvikle egne regnskapsregler. Motsatt har flere av de landene som har avvist IFRS for SMEs, allerede egne regnskapsregler og kan ha vektlagt endringskostnader uten å avvise IFRS for SMEs' relevans.

3.4 KONKURRERENDE STANDARDER

Det finnes mange regnskapspråk i verden, men regnskapslovutvalget legger som en premiss at «norsk regnskapsregulering må tilpasses den utvikling av regnskapspraksis som koordineres gjennom arbeidet i International Accounting Standards Board (IASB)» (NOU, 2015:10, s. 19). Ved utforming av lovforslaget har regnskapslovutvalget i tillegg tatt hensyn til kravene i EUs nye regnskapsdirektiv, og det har sett til hva som gjøres i land som Sverige, Danmark og Storbritannia.

Ingen høringsinstanser hevder at eksisterende regnskapslov må fjernes som følge av vesentlige svakheter i loven. Tvert imot er det flere høringsinstanser som hevder at den eksisterende loven fungerer godt.⁴ Noen høringsinstanser bemerker at produsenter og

brukere av finansregnskap ikke har bedt om slike grunnleggende endringer som foreslås i NOU 2015:10, og noen uttrykker ønske om å beholde eksisterende god regnskapskikk.⁵ Norge er forpliktet til å gjennomføre enkelte endringer i regnskapsloven som følge av EUs nye regnskapsdirektiv. Enkelte høringsinstanser påpeker at disse endringene i seg selv ikke krever en vesentlig omarbeidelse av regnskapsloven.⁶

Men ifølge NRS (2014b, s. 6) er regnskapsmiljøet i Norge «for lite til å vedlikeholde et regelverk som kun gjelder i Norge, og det er behov for å støtte seg til internasjonale regnskapsmiljøer», og NRS anbefalte harmonisering med IFRS for SMEs. Denne standarden utvikles av IASB, som har kompetanse og kapasitet til å utvikle, vedlikeholde og tolke regnskapsstandarder, samt at de tilbyr opplæringsmaterieell og andre verktøy. Dette kan lette standardsettingen i Norge og kan effektivisere utdanning innen regnskap (ibid.).

Generelt ser det ut til at mange respondenter anser både eksisterende GRS og IFRS for SMEs som gode regelverk. Valget mellom disse konkurrerende standardene er en konkurranse på minst to nivå. Det første nivået er valget mellom en internasjonal standard (IFRS for SMEs) og nasjonalt utviklede standarder (GRS). IFRS for SMEs ser ut til å vinne denne konkurransen. Det andre nivået er spørsmålet om hvem som skal anvende standarden. Denne konkurransen ser IFRS for SMEs ut til å tape i Norge. IFRS for SMEs er utviklet for foretak som ikke er børsnoterte.^d Denne målgruppen varierer fra svært store foretak til mikroforetak, og IFRS for SMEs er ment å møte behovene til alle disse brukerne (Pacter, 2007).

^d IFRS for SMEs er heller ikke ment for andre foretak som har *public accountability*, slik dette er definert i kapittel 1 i IFRS for SMEs.

GRS har derimot utstrakt bruk av differensierte krav til ulike foretak, og regnskapslovutvalget ønsker fortsatt differensierte krav og foreslår en utvidelse av differensieringsmulighetene. Utvalget foreslår å dele foretakene inn i fire kategorier^e og fire klasser^f med mulighet for ytterligere undergrupper og ulike typer regnskapsrapportering, for eksempel full IFRS, forenklet IFRS, IFRS for SMEs, forenklede regler for små foretak, standard for ideelle organisasjoner, regnskapssammendrag basert på skattemessige verdier og egne regnskapsregler for særskilte foretakstyper. Mange høringsinstanser gir eksplisitt støtte til differensierte krav,⁷ men noen av dem uttrykker bekymring over den potensielle kompleksiteten,⁸ og noen understreker viktigheten av en klar sammenheng mellom de ulike formene for rapportering.⁹ Forslaget om å fortsette med forenklede regler for små foretak får betydelig støtte.¹⁰ Selv om IFRS for SMEs tas i bruk i Norge, vil alle mulighetene for differensiering gi mer ulik praksis og redusere sammenlignbarheten, både innad i Norge og internasjonalt. Enkelte høringsinstanser understreker at for mange norske foretak som opererer lokalt, er internasjonal sammenlignbarhet ikke viktig.¹¹

3.5 TOLKE STANDARD

Ulike tolkninger av IFRS for SMEs kan medføre ulik praksis. Den foreslåtte overgangen til IFRS for SMEs innebærer en regnskapsstandard basert på et annet rammeverk enn dagens GRS. Denne endringen kombinert med begrenset veiledning til IFRS for SMEs¹² innebærer en iboende risiko for ulike tolkninger av standarden, både innad i Norge og sammenlignet med foretak i andre land. EY påpeker at overgang fra en resultatorientert tilnærming til en balanseorientert tilnærming innebærer at en må endre innarbeidet tenkemåte, og dette er en overgangseffekt som kan vare i mange år. Hovedorganisasjonen Virke (s. 3) påpeker «at det i en overgangsperiode vil kunne oppstå utilsiktede feil i regnskapsinformasjonen som ikke bør sanksjoneres fra myndighetenes side».

e De fire kategoriene er: 1) de innenfor EUs regnskapsdirektiv, 2) andre næringsdrivende, 3) finansielle foretak, og 4) ikke-næringsdrivende.

f De fire klassene er: 1) små foretak, 2) foretak med alminnelig regnskapsplikt, 3) store foretak og 4) foretak av allmenn interesse.

I noen tilfeller er høringsinstansene uenige med regnskapslovutvalgets tolkninger. Dette gjelder noen få tilfeller av tolkninger av IFRS for SMEs (for eksempel tolkning av forutsetningen om fortsatt drift). Det gjelder i større grad utvalgets tolkning av EUs regnskapsdirektiv, som mange mener blir tolket for snevert, og som dermed kan skape unødvendige hindringer for å ta i bruk løsninger i IFRS for SMEs.¹³ I den sammenheng henviser høringsinstanser til tolkninger i andre land og påpeker at dersom EUs regnskapsdirektiv er uklart og kan tolkes på ulike måter, bør tolkningen gjøres i favør av norske regnskapsprodusenter og -brukere og i tråd med IFRS.¹⁴

Den foreslåtte lovteksten tar utgangspunkt i teksten i EUs regnskapsdirektiv. Dette utgangspunktet innebærer en iboende risiko for avvik fra IFRS for SMEs, siden EU mente standarden ikke ville bidra tilstrekkelig til målet om forenkling, og avviste standarden som utgangspunkt for direktivet (European Commission, 2013). Flere høringsinstanser henviser til EFRAG (2010), som identifiserte enkelte tilfeller hvor IFRS for SMEs var uforenlig med EUs regnskapsdirektiv. Revisorforeningen (s. 10) sier at «EU-kommisjonen på sin side, i forbindelse med forslag til nytt regnskapsdirektiv, har vurdert at IFRS for SMEs må endres på to områder for ikke å stride mot direktivet. Dette gjelder presentasjon av tegnet aksjekapital og avskrivningsperioden for goodwill. Med endret IFRS for SMEs (mai 2015) er avskrivning av goodwill nå i samsvar med direktivet». Andre mener det kan være flere avvik. Deloitte (s. 10) sier for eksempel at «[s]lik vi leser IFRS for SMEs og direktivet, fremstår det rimelig opplagt at kapittel 11 og kapittel 12 i IFRS for SMEs ikke kan implementeres med hjemmel i artikkel 8 nr. 1 a) uten vesentlige endringer».

Teksten i regnskapsdirektivet er forskjellig fra teksten i IFRS for SMEs også på områder som ikke anses uforenlige. Bruk av lovtekst som baserer seg på direktivteksten og dermed avviker fra teksten i IFRS for SMEs, kan skape uklarhet om hvorvidt enkelte løsninger i IFRS for SMEs er i samsvar med lovteksten, og Revisorforeningen (s. 1) mener «[d]et hadde vært formålstjenlig om utredningen hadde listet opp bestemmelsene i IFRS for SMEs som er i strid med foreslått lov». En slik tydeliggjøring av avvik kan bidra til likere praksis i Norge og til enklere kommunikasjon av norsk praksis som avviker fra andre lands praksis.

3.6 IMPLEMENTERE STANDARD

Ingen høringsinstanser uttrykker uenighet med forslaget om å fortsette med en kombinasjon av regnskapslov og regnskapsstandarder, og mange støtter at den nye loven legger til rette for å kunne anvende IFRS for SMEs. Flere mener imidlertid at regnskapslovutvalget kunne gjort andre valg for å legge enda bedre til rette for IFRS for SMEs. Deres bekymring gjelder særlig 1) den lojale implementering av EUs regnskapsdirektiv, 2) valg av medlemsstatsopsjoner og 3) skillet mellom regnskapsloven og regnskapsstandardene.

Den første bekymringen er at den foreslåtte lojale implementeringen av EUs regnskapsdirektiv vil redusere brukervennligheten. Direktivet er ikke lett lesbart, og regnskapslovutvalget mener at regnskapsdirektivet «utgjør en lite hensiktsmessig ramme for en nasjonal regnskapslovgivning» (NOU 2015:10, s. 51). Likevel foreslår utvalget en lojal implementering av direktivet i ny regnskapslov. Det foreslår blant annet å erstatte dagens grunnleggende regnskapsprinsipper med ti generelle prinsipper fra regnskapsdirektivet som ikke er «ment å gi føringer for løsning av spørsmål som ikke er uttrykkelig regulert i loven» (NOU, 2015:10, s. 20). Noen høringsinstanser er ikke enig i at man bør erstatte dagens grunnleggende prinsipper med de mer vage prinsippene fra regnskapsdirektivet,¹⁵ men de fleste aksepterer dette for å lette overgangen til IFRS for SMEs.¹⁶ Forslaget om lojal implementering av EUs regnskapsdirektiv får støtte av mange høringsinstanser,¹⁷ men lojal implementering av et ikke-brukervennlig rammeverk kan resultere i en ikke-brukervennlig regnskapslov, og flere høringsinstanser anbefaler å vurdere om det er mulig å endre språk og struktur. NHH (s. 2) anbefaler en oversettelse som er lojal overfor innholdet i direktivet, men mer brukervennlig i språk og struktur, og vil «sterkt fraråde en implementering som gjør reglene lite tilgjengelig for brukerne».¹⁸ Hvor IFRS for SMEs anses å være i samsvar med regnskapsdirektivet, kan det være mer hensiktsmessig å bruke tekst fra IFRS for SMEs enn fra regnskapsdirektivet. Høringsinstanser påpeker at det kan være et potensielt problem at definisjoner er ulikt utformet i regnskapsdirektivet og IFRS for SMEs. Eksempelvis er definisjonen av kontroll forskjellig, men EFRAG (2010) anser ikke at definisjonen i IFRS for SMEs

er i strid med definisjonen i regnskapsdirektivet, og flere høringsinstanser uttrykker ønske om en samordnet definisjon.¹⁹ Det blir heller ikke ansett brukervennlig at loven henviser til bestemmelser i regnskapsdirektivet i stedet for å inkludere innholdet i bestemmelsene som den viser til.²⁰

Den andre bekymringen gjelder bruken av medlemsstatsopsjoner. EUs regnskapsdirektiv inneholder flere opsjoner som medlemsstatene selv bestemmer om de vil implementere i sin lokale regnskapsregulering. Regnskapslovutvalget foreslår å implementere noen, men ikke alle medlemsstatsopsjonene. Høringsinstanser foreslår implementering av flere opsjoner for å legge til rette for nåværende og fremtidig tilpasning til IFRS for SMEs²¹ samt å legge til rette for forenklingsregler for små foretak.

Den tredje bekymringen er utfordringer knyttet til spørsmålet om hva man skal regulere i regnskapsloven, og hva man skal regulere i regnskapsstandarder. Få høringsinstanser er uenige i forslaget om at krav som følger av EUs regnskapsdirektiv, skal innarbeides i regnskapsloven, og at andre regnskapsmessige krav skal behandles i regnskapsstandarder. Denne delingen mellom lov og standard blir ansett å kunne bidra til en dynamisk regnskapsregulering.²² Mange høringsinstanser støtter også forslaget om å gjøre regnskapsstandarder juridisk bindende.²³ En slik endring av standardenes juridiske status vil gi standardsetter større makt, en maktendring som forsterkes av at regnskapslovutvalget foreslår å redusere omfanget av regulering i loven sammenlignet med dagens lov og overlate flere bestemmelser til standardsetter. De fleste høringsinstansene er enige i at standardsetting da krever større statlig involvering enn i dag.²⁴ Noen støtter regnskapslovutvalgets forslag om å begrense statlig involvering i utnevnelsen av medlemmer til et privat standardsettende organ som kan operere med stor grad av uavhengighet,²⁵ mens andre anser utstedelse av juridisk bindende standarder for å være en offentlig oppgave som ikke bør overlates til et privat organ.²⁶ Flere høringsinstanser hevder at utstedelse av juridisk bindende forskrifter krever kompetanse utover kompetanse til å utstede regnskapsstandarder.²⁷

Disse tre bekymringene vedrører tre implementeringsvalg som gjør eller kan gjøre at lovteksten blir uklar eller avviker fra teksten i IFRS for SMEs,

og som dermed medfører en iboende risiko for at norsk praksis vil avvike fra praksis i andre land som bruker IFRS for SMEs. I tillegg foreslår regnskapslovutvalget noen eksplisitte avvik fra IFRS for SMEs. Noen høringsinstanser ønsker å minimere norske tilpasninger,²⁸ men de fleste støtter muligheten for norske tilpasninger. Flere høringsinstanser mener også at regnskapslovutvalget stiller for strenge krav til å kunne avvike fra IFRS for SMEs. Det gjelder særlig utvalgets krav om at avvik fra innregnings- og målingsreglene i IFRS for SMEs kan aksepteres dersom standardsetter kan dokumentere at sparte kostnader overstiger redusert nytte. Mange høringsinstanser mener det er krevende å dokumentere kost-nytte, og at et krav om å dokumentere dette kan hindre ønskede avvik, og foreslår at det skal være tilstrekkelig med en skjønnsmessig vurdering av kost-nytte-effekter.²⁹

3.7 MANGFOLD

IFRS for SMEs har blitt kritisert for å basere seg på konsepter og formål som passer for børsnoterte foretak, og dermed ikke ta tilstrekkelig hensyn til behovene og mangfoldet blant foretak som ikke er børsnoterte (Ram og Newberry, 2013). Noen få høringsinstanser utfordrer mål og grunnleggende konsepter i IFRS for SMEs, for eksempel balanseversus resultatorientering,³⁰ manglende vektlegging av næringspolitikk³¹ og om IFRS er egnet for offentlig sektor.³² Den brede støtten til differensierte krav kan være en mulig forklaring på at ikke flere diskuterer om standarden tar hensyn til mangfoldet blant norske foretak.

4 OPPSUMMERING

Behovet for internasjonalt sammenlignbare regnskaper er ett av argumentene regnskapslovutvalget bruker for at norske regnskapsstandarder bør ta utgangspunkt i IFRS for SMEs. Denne artikkelen bruker Brunssons teoretisk rammeverk for *uniformity* (figur 1) til å analysere hvorvidt utvalgets foreslåtte overgang til IFRS for SMEs er egnet til å bidra til internasjonalt sammenlignbare regnskaper. IFRS for SMEs er en regnskapsstandard som er utviklet for internasjonal bruk, og som er godt kjent i mange land.

Den er godt egnet til å fremme internasjonalt sammenlignbare regnskaper dersom land tar i bruk standarden. Mange land har tatt i bruk standarden, men få blant våre viktige handelspartnere. Bruk av IFRS for SMEs vil dermed bidra til sammenlignbare regnskaper kun i begrenset grad for norske foretak. Likevel kan det være enklere for norske foretak å kommunisere regnskap med utenlandske aktører dersom regnskapet avlegges etter en internasjonalt kjent standard i stedet for norske regnskapsregler.

Imidlertid er det flere momenter i regnskapslovutvalgets lovforslag som vil eller kan medføre at norsk regnskapspraksis vil avvike fra regnskapspraksis i land som anvender IFRS for SMEs. Regnskapsloven må være i samsvar med EUs nye regnskapsdirektiv. Dette direktivet er nesten, men ikke fullt ut, forenlig med IFRS for SMEs. Regnskapslovutvalget foreslår en lojal implementering av direktivet, og forslag til lovtekst baserer seg på direktivteksten. Denne teksten avviker fra teksten i IFRS for SMEs og kan av den grunn bli tolket ulikt. For eksempel er enkelte begreper definert ulikt i de to tekstene. Videre er enkelte medlemsstatsopsjoner i regnskapsdirektivet ikke innarbeidet i lovforslaget, noe som kan hindre bruk av enkelte løsninger i IFRS for SMEs. Flere høringsinstanser påpeker disse risikoene for avvik fra IFRS for SMEs og oppfordrer til en implementering av EUs regnskapsdirektiv som tillater bruk av IFRS for SMEs i størst mulig grad.

Selv om både regnskapslovutvalg og mange høringsinstanser ønsker en regnskapslov som legger til rette for bruk av IFRS for SMEs, ønsker de samtidig en mulighet for at norske regnskapsstandarder skal kunne avvike fra IFRS for SMEs. De ønsker både stor grad av differensiering, hvor forskjellige regnskapsregler er tilgjengelig for forskjellige kategorier og klasser av foretak, og muligheten for norske særløsninger selv når standarden er basert på IFRS for SMEs. Argumentet om internasjonalt sammenlignbare regnskaper fremstår som et underordnet argument for mange av de løsningsregene regnskapslovutvalget og mange høringsinstanser forslår for ny regnskapslov. M

Analysen i artikkelen bygger på elementer fra forfatterens doktorgradsavhandling.

REFERANSER

- Bernhoft, A.-C. (2016). Forslag til ny regnskapslov. *Magma*, 19(1), 32–36.
- Brunsson, N. (2000). Standardization and Uniformity. I N. Brunsson og B. Jacobsson, *A World of Standards* (138–150). Oxford: Oxford University Press.
- EFRAG. (2010). *IFRS for SMEs and the Fourth and Seventh Council Directives. Compatibility Issues*. EFRAG Working Paper. Hentet 5.5.2016 fra www.efrag.org/Activities
- European Commission. (2013). *Financial reporting obligations for limited liability companies (Accounting Directive) - frequently asked questions*. Hentet 5.5.2016 fra Press Release Database: www.europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm
- Haller, A., og Eierle, B. (2004). The Adaptation of German Accounting Rules to IFRS: A Legislative Balancing Act. *Accounting in Europe*, 1(1), 27–50.
- Innst. O. nr. 61. (1997–98). *Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Hentet 30.11.2016 fra www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1997-1998/inno-199798-061/.
- Kaya, D., og Koch, M. (2015). Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) – early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93–120.
- NOU 2015:10. *Lov om regnskapsplikt*. Hentet 12.11.2015 fra Høring – Regnskapslovutvalgets utredning om ny lov om regnskapsplikt: www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/
- NRS. (2010). *IFRS SME rapport del 2*. Hentet 17.4.2016 fra www.regnskapsstiftelsen.no/nrs-ber-finansdepartementet-vurderre-ifrs-for-smes/
- NRS. (2012). *Strategi*. Hentet 5.2.2016 fra www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/strategi/
- NRS. (2014a). *NRS (HU) norsk regnskapsstandard*. Hentet 5.2.2016 fra www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/
- NRS. (2014b). *Høringsnotat om ny norsk regnskapsstandard*. Hentet 5.2.2016 fra www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/
- Ot.prp. nr. 39. (2004–2005). *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)*. Hentet 5.2.2016 fra www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-39-2004-2005-/id395712/.
- Pacter, P. (2007). *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. A Staff Overview of the Exposure Draft*. Hentet 12.1.2015 fra www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities/Documents/SMEs_Overview.pdf
- Ram, R., og Newberry, S. (2013). IFRS for SMEs: The IASB's Due Process. *Australian Accounting Review*, 23(1), 3–17.
- Røsok, K.O. (2016). IFRS for SMEs – forslag om bruk av IFRS for SMEs i Norge, hva har de gjort i Storbritannia? *Magma*, 19(1), 44–48.
- Statistisk Sentralbyrå. (2016). *Utenrikshandel med varer, 2015, endelige tall*. Hentet 30.12.2016 fra: www.ssb.no/utenriksokonomi/statistikker/muh/aar-endelige/2016-05-19?fane=tabell#content (Tabell 6 og Tabell 7).
1. BDO, EY, PWC, NHH, Wikborg Rein, Agder Energi, Energi Norge, E-CO Energi, Lyse, Norske finansanalytikerers forening
 2. BDO, EY, NHH, E-CO Energi, Norske finansanalytikerers forening
 3. BDO, Deloitte, Regnskap Norge, PWC, Revisorforeningen, BI, Finanstilsynet, NHO, Finans Norge
 4. BDO, NHH, Agder Energi, Wikborg Rein
 5. Agder Energi
 6. EY, NHH
 7. Deloitte, EY, Regnskap Norge, PWC, Revisorforeningen, Hovedorganisasjonen Virke, Finans Norge
 8. EY, PWC, Høgskolen i Buskerud og Vestfold
 9. Deloitte, PWC, Revisorforeningen
 10. BDO, EY, Regnskap Norge, PWC, Revisorforeningen, Høgskolen i Buskerud og Vestfold, Hovedorganisasjonen Virke, NHO, Småbedriftsforbundet, Finans Norge
 11. EY, PWC, Lyse, Norske finansanalytikerers forening
 12. EY, Wikborg Rein
 13. BDO, EY, PWC, Revisorforeningen, BI
 14. Deloitte, Revisorforeningen, BI, NHH
 15. NHH, LO
 16. Deloitte, KPMG, Regnskap Norge, PWC, Revisorforeningen, NHO, Finans Norge
 17. Deloitte, PWC, Revisorforeningen, Hovedorganisasjonen Virke, Finans Norge
 18. Se også Agder Energi, Wikborg Rein
 19. BDO, Deloitte, EY, KPMG, PWC, Revisorforeningen, Høgskolen i Buskerud og Vestfold
 20. BDO, Deloitte, KPMG, Revisorforeningen, Justis- og beredskapsdepartementet, Høgskolen i Buskerud og Vestfold
 21. BDO, Revisorforeningen, BI
 22. Deloitte, Revisorforeningen, PWC, Skattedirektoratet, Energi Norge, Lyse, Posten Norge, Finans Norge
 23. Deloitte, EY, Regnskap Norge, PWC, BI, Justis- og beredskapsdepartementet, Skattedirektoratet, Økokrim, NHO, Finans Norge
 24. Deloitte, EY, Regnskap Norge, Norsk Regnskapsstiftelse, PWC, Revisorforeningen, Økonomiforbundet, Skattedirektoratet, Økokrim, NHO, Finans Norge, LO
 25. Regnskap Norge, PWC, NHO, Finans Norge
 26. Finanstilsynet, Økokrim, Wikborg Rein, Hovedorganisasjonen Virke, Fagforbundet, Norsk Øko-forum
 27. Justis- og beredskapsdepartementet, Økokrim, Wikborg Rein
 28. BI, Høgskolen i Buskerud og Vestfold, EY
 29. PWC, Revisorforeningen, Finanstilsynet, Agder Energi, E-CO Energi, Energi Norge, Lyse
 30. NHH, LO
 31. Finansieringsselskapenes Forening
 32. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, LO