

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for

norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av dr. oecon., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte.

Kvifte er styremedlem i Forening for Finansfag Norge (FFN), og Norsk

RegnskapsStiftelse (NRS). FFN er en av flere stiftere i NRS.

Innholdet i denne spalten representerer Kviftes egne betraktninger.

Øvrige foretak: GRS eller IFRS SME?

Regnskapslovutvalget foreslo å erstatte gjeldende god regnskapsskikk med IFRS SME. Forslaget ble ikke fulgt opp. Det er imidlertid fortsatt uklart hvilket spor god regnskapsskikk skal følge, det tradisjonelle, resultatorienterte GRS-spor, eller et IFRS-spor med utgangspunkt i IFRS SME.



Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY

Bakgrunn

NOU 2015:10

Lovutvalget som ble nedsatt i 2014 skulle blant annet utrede hvorvidt det skulle kreves eller åpnes for en mer direkte tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS), i tillegg til å vurdere nødvendige endringer i regnskapslovgivningen for å tilpasse denne til EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (tatt inn i EØS-avtalen i 2015). I NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt foreslo utvalget at standardsetter skulle fastsette regnskapsregler utover det som følger av EUs regnskapsdirektiv. Forslaget innbar blant annet at de grunnleggende prinsippene ikke skulle videreføres og at øvrige foretak (foretak som ikke er store eller små) skulle kunne velge mellom å anvende en

norsk regnskapsstandard basert på IFRS SME eller full IFRS.

Lovutvalget foreslo videre å erstatte god regnskapsskikk (GRS) som hjemmel for standardsetting med rettslig bindende regnskapsstandarder, fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) underlagt statlig innflytelse gjennom oppnevning av styremedlemmer og statlig finansiering.

Prop. 66 LS (2020-2021)

Finansdepartementet uttalte i Prop. 66 LS (2020-2021) at det ikke fant grunn til å foreslå større endringer i regnskapsloven, herunder en omlegging fra gjeldende god regnskapsskikk til en IFRS-basert modell, og departementets forslag begrenset seg derfor i stor grad til endringer som var nødvendige for å sikre at regnskapsloven oppfyller direktivforpliktelsene. I spørsmålet om standardsetting fremkom det i proposisjonen at departementet «vil vurdere hvordan arbeidet med standardsetting kan organiseres og videreutvikles» (pkt.

3.2.1, s 20). Proposisjonen ble vedtatt i Stortinget og sanksjonert i 2021, med virkningstidspunkt 1. juli samme år.

Standardsetting i vakuum

I skrivende stund, godt over to år etter at Finansdepartementet uttalte at organisering av standardsetting skulle bli gjenstand for «vurdering», er det fortsatt usikkert om NRS skal fastsette regnskapsstandarder også i fremtiden, og i så fall om NRS skal fortsette som et privat organ eller et organ med statlig innflytelse. Denne «vakuumentilværelsen» for norsk standardsetting er av åpenbare årsaker uheldig ved at den iboende dynamikken i regnskapspraksis og finansiell rapportering kun i begrenset grad ivaretas.

Det altoverskyggende spørsmålet etter departementets beslutning om ikke å følge opp lovutvalgets forslag om å innføre en IFRS-basert modell, nemlig hva innholdet i god regnskapsskikk skal være, forblir ubesvart inntil organiseringen av standardsettingen er

avklart. Noe utålmodig redegjør jeg i fortsettelsen for noen betraktninger som bør gjøres når det spørsmålet skal tas stilling til.

De to sporene

Det er to aktuelle hovedspor for videreutvikling av god regnskapsskikk, nemlig videreføring av god regnskapsskikk som et frittstående regnskapsspråk utledet av de resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsippene (kapittel 4 i regnskapsloven) og praksisutvikling, og en modell som baserer seg på IFRS SME med avvik kun der regnskapsloven, for eksempel de grunnleggende prinsippene, krever det. Nyanser av disse to alternativene kan også tenkes, men for formålet her er en slik grovinnstilling tilstrekkelig.

I fortsettelsen omtaler jeg førstnevnte som «GRS-sporet» og sistnevnte som «IFRS-sporet».

Sporvalgsspørsmålet har vært aktuelt i mange år. «Evalueringsutvalget», et lovutvalg som ble nedsatt i 2002, foreslo det de omtalte som «moderniseringslinjen», som i praksis tilsvarte det som her omtales som IFRS-sporet. Utvalgets forslag møtte kraftig motbør i høringsrunden, blant annet fra NRS, som mente at det både var en konseptuelt inkonsistent og en praktisk ikkegjennomførbar modell. Finansdepartementet var av samme syn som kritikerne, og i stedet for den såkalte moderniseringslinjen ble det som kjent etablert et tosporsystem som gjeldende regnskapslov bygger på (tosporsystemet trådte i kraft i 2005).

Sporbenevnelsene kan forstås som et valg for eller imot IFRS. Det er unansert. Akkurat som at US GAAP var en sentral kilde for utvikling av god regnskapsskikk før 2005, vil IFRS være en relevant kilde ved utvikling av god regnskapsskikk i GRS-sporet fremover.

Gitt dagens vakuumtilværelse har det vært lite diskusjon og debatt rundt sporvalget i nyere tid.

Revisorforeningen uttalte kort tid etter at Prop. 66 LS ble publisert at NRS burde følge IFRS-sporet (Revisorforeningen.no (nyhetssak 18 desember 2020)). Tilsvarende har NRS i sin gjeldende strategi (fra 2012) lagt til grunn en målsetning om å erstatte gjeldende standarder med en standard basert på IFRS SME.

På den andre siden er det neppe en urimelig antakelse at de høringsinstansene som var negative til lovutvalgets forslag om å erstatte god regnskapsskikk med IFRS, heller mot GRS-sporet når regnskapsloven nå blir stående med det resultatorienterte rammeverket som de grunnleggende prinsippene representerer.

Noen relevante betraktninger

Det er flere relevante betraktninger som må gjøres i en vurdering av om GRS-sporet eller IFRS-sporet er mest formålstjenlig som grunnlag for fremtidig standardsetting – de aller fleste med et eller flere kost-nytte-elementer.

Kost-nytte

Finansdepartementet viste til at flere høringsinstanser var negative til lovutvalgets forslag om å innføre krav om IFRS under henvisning til implementeringskostnader og økte løpende rapporteringskostnader for foretakene og fastslo at uten en godt dokumentert analyse av nytten for regnskapsbrukerne var det ikke grunnlag for å gi støtte til lovutvalgets forslag. Mange vil mene at tilsvarende vurdering er helt avgjørende også i valg mellom GRS- og IFRS-sporet innenfor gjeldende lovgivning. Utfordringen i denne sammenheng er naturligvis at både kost- og nyttevurderingen er krevende å gjennomføre i praksis, særlig nyttevurderingen.

Foretakenes kostnader

Kostnaden for foretakene ved implementering av IFRS-sporet vil blant annet omfatte kostnader knyttet til opplæring og vil også styres i stor grad av mengden og omfang av avvik mellom gjeldende praksis og en IFRS SME-basert standard. Løpende kost-

Det er rom for en diskusjon om hvilket innhold god regnskapsskikk bør gis av standardsetter.

nader vil primært representere kostnader knyttet til innhenting av informasjon som er nødvendig for å gi opplysninger som kreves, samt oppdateringer og endringer som gjøres i IFRS SME. Tilsvarende vil det påløpe løpende kostnader i GRS-sporet ved oppdatering av standarder.

Standardsetters kostnader

Omfanget av, og dermed kostnadene forbundet med standardsetting, kan bli forskjellig i de to sporene. I begge sporene er det allerede gjort relativt mye arbeid som vil kunne benyttes i fortsettelsen. GRS-sporet er etablert med et relativt omfattende sett av standarder, men gitt at NRS over flere år har hatt en «vent-og-se»-strategi i forhold til lovutvalgets og departementets arbeid med regnskapsloven, er det liten tvil om at et endelig valg av GRS-sporet vil kreve mer omfattende videreutviklingsarbeid.

NRS har gjort mye arbeid i IFRS-sporet, representert ved blant annet den dokumentasjonen som ble oversendt Finansdepartementet i 2010 med oppfordring om igangsetting av et arbeid for å tilrettelegge for IFRS SME i Norge, herunder en avviksana-

lyse mellom IFRS SME og god regnskapskikk, utkast til en IFRS SME-basert standard som var på høring i 2014, og en oversikt over nasjonale tilpasninger i IFRS SME som ville være aktuelle om lovutvalgets forslag hadde blitt vedtatt (2017).

Hvilket spor som vil være mest krevende for standardsetter å vedlikeholde etter oppgraderingsarbeidet (GRS) eller utarbeidelsesarbeidet (IFRS) er gjennomført, er vanskelig å si noe sikkert om uten nærmere forståelse for ambisjonene i hvert av sporene.

Kostnader i utdanningssektoren

Ved en omlegging til IFRS-sporet vil opplæringsbehovet for foretakene og brukerne ventelig bli mer omfattende enn om GRS-sporet velges. For opplæringsformål i universitets- og høyskolesektoren er det mindre klart hva som vil representere den største omleggingen, ettersom det avhenger mye av hva som er dagens modell på tvers av de ulike institusjonene – desto mer IFRS-basert dagens undervisning allerede er, desto mindre krevende kan det forventes at en omlegging til IFRS-sporet eventuelt blir.

Brukernytte

Brukernytte er helt sentralt i dette spørsmålet. For profesjonelle analytikere og investorer er det neppe tvil om at IFRS-sporet vil være brukervennlig ettersom disse brukerne for øvrig har mye av sitt virke rettet inn mot IFRS-rapporterende børsnoterte foretak. Disse brukergruppene er imidlertid neppe de mest sentrale når det gjelder øvrige foretak. For øvrige foretak er banker og investorer med hovedfokus utenfor børs en sentral brukergruppe, og for mange av disse er trolig IFRS mindre kjent og lite innarbeidet.

Forankring i praksis

Uavhengig av spor – god og formålstjenlig standardsetting forutsetter debatt, engasjement og involvering fra alle berørte parter, som foretakene selv, brukerne, revisorer, akademia og andre interessenter. Før IFRS, på nittitallet, var engasjementet rundt standardsetting betydelig, med flere hundre delta-

kere på de årlige regnskapskonferansene til NRS – over 700 på det meste. Denne interessen bidro utvilsomt til at god regnskapskikk ble utviklet i en retning som var godt forankret i praksis. Engasjementet de siste tjue årene har vært langt mindre. Noe av forklaringen er naturligvis at børsnoterte foretak fra og med 2005 har forholdt seg til IFRS, men den enorme forskjellen i engasjement rundt standardsetting den gang og nå skyldes trolig flere forhold.

Internasjonal harmonisering

Lovutvalget mente at internasjonal harmonisering var en målsetning som best kunne nås gjennom innføring av en IFRS-basert modell. For foretak med internasjonale eierstrukturer er det utvilsomt riktig. Den type eierstrukturer er først og fremst aktuell for børsnoterte foretak. De rapporterer som kjent allerede etter IFRS. For øvrige foretak er slike eierstrukturer mindre vanlig. For øvrig, IFRS-sporet vil først og fremst tilføye IFRS SME som et alternativ – siden det også etter gjeldende lov er tillatt for øvrige foretak å anvende full IFRS, om ønskelig. Bruken av IFRS SME er langt mindre utbredt internasjonalt, og i IFRS-sporet vil det også være nødvendig med norske tilpasninger slik at direkte sammenligning på tvers av grensene uansett ikke blir aktuelt.

Lokal innflytelse

Det er stor forskjell på et regime som har som eneste formål å tilpasse seg et regelsett som fastsettes utenfor landets grenser og et regime som er et reelt nasjonalt anliggende. Potensialet for påvirkning er betydelig større i sistnevnte tilfelle. IFRS-sporet vil gi rom for nasjonal styring og beslutning, men dersom formålet med en slik modell først og fremst er internasjonal harmonisering og implementering av IFRS SME «as is», vil det først og fremst innebære «oversettelsesarbeid» som i mindre grad vil oppleves som reelt engasjerende.

Faglige betraktninger

Rent faglig vil noen mene at GRS-sporet er mer relevant. Det er stor for-

skjell på å vurdere for eksempel om inntektsføring over tid i et langsiktig byggeprosjekt er i samsvar med opptjeningsprinsippet og dermed om inntektsføring i takt med den inntektsskapende aktiviteten gir beslutningsnyttig informasjon for brukerne, eller om en kontrollbasert vurdering der inntekten resultatføres ved ferdigstillelse kan forsvares innenfor opptjeningsprinsippet (kontrollmodellen i IFRS 15 er foreløpig ikke innarbeidet i IFRS SME – eksemplet er således ment for illustrasjonsformål).

Finansdepartementets vurdering

Fordelen, rent praktisk, med lovutvalgets forslag sammenlignet med IFRS-sporet som omtalt her, var at i forslaget var standardsetter unntatt begrensningene som lovens grunnleggende prinsipper representerer («begrensninger» er et relativt treffende uttrykk i den sammenhengen, men i GRS-sporet er de samme prinsippene nettopp det – prinsipper som en benytter for å utlede formålstjenlige regnskapsmessige løsninger). Til tross for denne forskjellen mellom lovutvalgets forslag og IFRS-sporet, kan det stilles spørsmål ved om IFRS-sporet er forenlig med departementets beslutning om ikke å forfølge lovutvalgets forslag.

Små foretak

I denne artikkelen drøftes ikke regnskapsspråk for store og små foretak. Store foretak er regulert særskilt i regnskapsloven og er pålagt å rapportere etter full IFRS eller særskilt lovgivning. For små foretak er det mindre opplagt hva fremtidig løsning bør være. Om GRS-sporet velges for øvrige foretak, er en naturlig løsning at gjeldende standard for små foretak (NRS 8) videreføres. Velges IFRS-sporet, er en slik løsning for små foretak mindre opplagt. Konsekvensene for standardsetting for små foretak bør derfor også være et vurderingsmoment i sporvalget for øvrige foretak.

Avsluttende kommentarer

Til tross for manglende avklaring av hvordan standardsetting skal organiseres fremover, er det rom for en disku-

sjon om hvilket innhold god regnskapsskikk bør gis av standardsetter. Forhåpentligvis kan denne artikkelen bidra til oppmerksomhet rundt aktuelle betraktninger som må gjøres ved valg mellom GRS- og IFRS-sporet.

Harald Brandsås og undertegnede oppsummerte i 2010 utviklingen av god regnskapsskikk i artikkelen «God regnskapsskikk i 25 år – fra «skatteregnskap» til IFRS» (Praktisk økonomi & finans, nr. 3). Våre oppsummerende betraktninger fra den gang er like aktuelle i dag:

«Det er en rekke forhold som må vurderes når dette veivalget skal gjøres. Det mest sentrale er brukernes informasjonsbehov og om det best ivaretas av god regnskapsskikk eller IFRS SME. Andre viktige elementer omfatter kostnaden for regnskapsprodusentene, betydningen for undervisningssektoren, erfaringene med anvendelsen av IFRS SME i andre land, og rammevilkårene for fortsatt utvikling av god regnskapsskikk i Norge. Det er ulike syn på hva som representerer det mest formålstjenlige veivalget. Det som imidlertid er sikkert, er at norsk regn-

skapspraksis i fremtiden vil bli sterkt influert av IFRS, og det sentrale spørsmålet er således om IFRS-harmonisering best kan skje gjennom selvstendig utvikling av god regnskapsskikk eller om det vil være mer hensiktsmessig å erstatte gjeldende god regnskapsskikk med IFRS/IFRS SME, og å gjøre norske unntak for særlige grupper av foretak.

Fortsettelsen blir spennende.»

Sanksjonsregelverket

Sanksjonsrisiko for regnskapsførere og revisor



Advokat
Erling Grimstad
Advokatfirmaet
Erling Grimstad



Advokatfullmektig
Ingvild Helene Fredriksen
Advokatfirmaet
Erling Grimstad

Bruken av internasjonale sanksjoner er et særlig aktuelt tema etter opptrappingen av sanksjoner mot Russland og Hviterusland (Belarus) som følge av invasjonen i Ukraina. I denne artikkelen gis en innføring i sanksjonsrisikoen for regnskapsførerforetak og revisjonsforetak.

Sanksjoner og restriktive tiltak

I Norge skiller vi i hovedsak mellom vedtak fra [FN \(sanksjoner\) og EU \(restriktive tiltak\)](#).¹ Hvem som vedtar internasjonale sanksjoner, har blant annet betydning for hvordan sanksjonene håndheves og hva som blir konsekvensen av eventuelle sanksjonsbrudd. Multilaterale sanksjoner er sanksjoner som vedtas av internasjonale, mellomstatlige organisasjoner eller som det er bred internasjonal enighet om, eksempelvis FN og EU. Unilaterale sanksjoner er sanksjoner som enkelte stater vedtar

på egen hånd som et utenrikspolitisk virkemiddel. Norge har ikke tradisjon for å innføre [unilaterale sanksjoner](#).²

Internasjonale sanksjoner gjennomføres i Norge ved forskrift som har hjemmel i [sanksjonsloven](#).³ Både norske foretak og fysiske personer er forpliktet til å etterleve sanksjonene som er gjennomført av Norge.

Sanksjonsloven

Finanstilsynet forventer at alle rapporteringspliktige foretak og andre foretak under deres tilsyn påser at de har gode rutiner og systemer for å kunne etterleve [regelverket](#).⁴

Ulike former for sanksjoner

Det skiller mellom *diplomatiske* og *økonomiske* sanksjoner. Diplomatiske sanksjoner går ut på å bryte diplomatiske forbindelser. Økonomiske sanksjoner går ut på å ramme økonomiske interesser. Eksempler på økonomiske

1 Se Finanstilsynets frysveileder punkt 1.2. Jf. finansstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2018/oppdatert-veileder-om-frysbestemmelsene/

2 Se Finanstilsynets frysveileder punkt 1.2. Jf. finansstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2018/oppdatert-veileder-om-frysbestemmelsene/

3 Lov 16. april 2021 nr. 18 Sanksjonsloven.

4 finansstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2022/sanksjoner-mot-russland-innfort-i-norsk-rett/