

---

Norsk RegnskapsStiftelse

## Høringssvar ny strategi standardsetting NRS

Vedlagt følger høringssvar fra DFØ.

Vennlig hilsen

Marius Seljedal  
avdelingsdirektør

Marte Wæge Myklebust  
seksjonssjef

*Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift*

# Hørings svar – forslag til ny strategi for standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse

## Innledning

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) viser til høringsnotat av 22. mars 2026 med høringsfrist 30. april 2026 knyttet til forslag til ny strategi for standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).

DFØ forvalter statlige regnskapsstandarder, som er utviklet og videreutvikles innenfor rammen av regnskapsloven og god regnskapsskikk (GRS), og som i stor grad bygger på norske regnskapsstandarder for gruppen mellomstore foretak der slike standarder foreligger. Strategi for standardsettingen i dette GRS-sporet er derfor av stor faglig interesse for DFØ, fordi valgte løsninger i GRS-sporet danner utgangspunktet for vår egen standardsetting.

DFØ oppfatter det som svært positivt og nødvendig at NRS nå gjenopptar et aktivt standardsettingsarbeid for mellomstore foretak, og støtter at IFRS for SMEs ikke videreføres som metodisk utgangspunkt. Derfor er det også behov for et nytt strateginotat, som trekker opp rammene og angir retning for den standardsettingsjobben som skal gjøres framover. Vårt overordnede inntrykk er at strateginotatet som er sendt på høring, ikke i tilstrekkelig grad gir nødvendig veiledning for hvordan sentrale valg i standardsettingsarbeidet framover faktisk skal gjøres. Våre merknader tar derfor særlig sikte på å belyse hvordan strategien kan gjøres mer prinsipielt avklart og operativ, blant annet i skjæringspunktet mellom regnskapslovens rammer, etablert norsk regnskapspraksis og internasjonale løsninger.

## Åpenhet i standardsettingen

Åpenhet nevnes som et kjennetegn ved standardsettingsprosessene, uten at det angis konkrete tiltak for at prosessene skal ha dette kjennetegnet. Vi ber om at det vurderes å tydeliggjøre hva åpenhet skal innebære i praksis, for eksempel om møter i Regnskapsstandardstyret (RSS) og Bokføringsstandardsstyret (BSS) skal være åpne, om det skal utarbeides begrunnelsesdokumenter (basis for conclusions), og om saksdokumenter og referater fra møtene i RSS og BSS skal offentliggjøres løpende.

DFØs videre merknader i dette hørings svaret gjelder utelukkende regnskapsstandardsettingen, jf. beskrivelsen av rollen vår i forvaltningen av de statlige regnskapsstandardene over.

## Formålet med strateginotatet

Høringsnotatet angir at strateginotatet skal klargjøre overordnet retning og ambisjonsnivå samt prioriteringer for standardsettingsarbeidet. Et strateginotat som oppfyller disse formålene, oppfatter vi skal gjøre det mulig å ta beslutninger i det praktiske standardsettingsarbeidet, uten å måtte løse de prinsipielle spørsmålene på nytt i arbeidet med hver enkelt standard.

I vårt hørings svar til arbeidsgruppens utredning fra 2023 om framtidig organisering og finansiering av standardsettingen, ga vi uttrykk for bekymring for at fortsatt uklarerhet om retningsvalg ville innebære tidkrevende tautrekking om strategispørsmål på bekostning av det faktiske standardsettingsarbeidet. Vi forstår at det kan være krevende å ta alle vanskelige veivalg i et strategidokument, fordi det da vil ta lengre tid å få det på plass, særlig på områder der det kan være faglig uenighet. Vi mener likevel at forslaget til strateginotat slik det foreligger, ikke i tilstrekkelig grad oppfyller de to første formålene med strateginotatet som høringsnotatet angir. Det blir derfor ikke den rettesnoren for effektivt standardsettingsarbeid som det etter vårt syn er behov for.

## Historisk bakteppe – problemer med riktig nivå på IFRS-tilpasningen

Historien til norsk regnskapsstandardsetting etter 2000 viser etter vårt syn et tydelig mønster: NRS har gjentatte ganger forsøkt å finne en strategi for standardsettingen i spennet mellom regnskapslovens resultatorienterte grunnleggende prinsipper og det balanseorienterte rammeverket i IFRS, uten helt å lykkes med nivået på IFRS-tilpasningen. Metodikken «intelligent oversettelse» ble forsøkt og forlatt fordi spenningen viste seg å være for grunnleggende til å løses ved en tolkningsteknikk. Deretter fulgte strategiendringer i 2005, 2006, 2008 og 2012, der graden av IFRS-tilpasning ble justert gang på gang<sup>1</sup>.

Kvaal-utvalgets forslag til ny regnskapslov i 2015 og 2016 kan ses på som et forsøk på å fjerne den over omtalte spenningen, ved å erstatte de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven med et rammeverk mer forenlig med IFRS, kun basert på minimumskravene i EUs regnskapsdirektiv. Forslaget ble avvist etter høringsrunden. Prop. 160 L (2016–2017) konstaterte eksplisitt at nytten av forslaget ikke var godt nok dokumentert og at alternativene til forslaget ikke var tilstrekkelig utredet. Prop. 66 LS (2020–2021) fullførte direktivtilpasningen av regnskapsloven og avgrenset seg eksplisitt mot Kvaal-forslagene, noe som i praksis innebar en endelig lukking av ny-lov-sporet og en bekreftelse av at regnskapslovens grunnleggende prinsipper skulle videreføres.

Det er også verdt å merke seg at historien viser at uavklarte prinsipielle spørsmål ikke bare skaper debatt om strategi. De kan også lamme det praktiske standardsettingsarbeidet. NOU 2015:10 peker eksplisitt på to områder der NRS ikke lyktes med å regulere prinsipielt viktige problemstillinger på grunn av faglig uenighet, nemlig regnskapsføring av sikring og regnskapsføring av konserninterne omorganiseringer. Kvaal-utredningen omtaler dette som eksempler på «potensial for handlingslammelse på grunn av kryssende private interesser» ved privat standardsetting. Dette er etter vårt syn et argument for at strateginotatet bør gi et klart metodisk grunnlag for de vanskelige valgene som vil komme, slik at arbeidet ikke stanser opp der uenigheten er størst

Det er etter vårt syn nyttig å ta med seg videre det arbeidet som Kvaal-utvalget gjorde for å finne ut hvem som er brukerne av regnskapet til ikke-børsnoterte norske foretak, og hvilke behov for informasjon disse har. I NOU 2015: 10 punkt 3.2 omtales en analyse av dette. Analysen viste så vidt vi kan se at de viktigste eksterne brukerne er banker og andre kreditorer, skattemyndigheter og offentlige statistikkprodusenter. Til tross for dette, anbefalte utvalget IFRS for SMEs som grunnlag for ny lov og standarder. Dette var slik vi forstår det i hovedsak begrunnet med ønsket om internasjonalisering og systemtekniske hensyn, ikke med de faktiske behovene til de viktigste brukergruppene etter den over omtalte analysen.

IASBs konseptuelle rammeverk, som IFRS for SMEs bygger på, forstår vi er utformet med en annen brukervirkelighet for øye enn den Kvaal-utvalget omtaler. Primærbrukeren etter IASBs konseptuelle rammeverk er en ekstern investor eller kreditor i et kapitalmarked, avhengig av offentlig finansiell rapportering i sin beslutningstaking fordi vedkommende ikke har annen tilgang til informasjon om foretaket. Finansdepartementets avvisning av Kvaal-utvalgets forslag kan kanskje også ses som en implisitt erkjennelse av denne mismatchen mellom IASBs brukervirkelighet og den brukersituasjonen for ikke-børsnoterte norske foretak. Vi mener det er viktig at den nye strategien tar på alvor at primærbrukerne av den finansielle rapporteringen til et norsk ikke-børsnotert foretak er andre enn primærbrukerne av finansiell rapportering etter IFRS, herunder IFRS for SMEs.

Det at NRS nå foreslår å forlate IFRS for SMEs som grunnlag for standardsettingen, er etter vårt syn nødvendig, dersom NRS mener alvor med den brukerorienteringen som synes å framgå av den første teksten under hovedoverskriften *Utvikling av regnskapsstandarder og bokføringsstandarder*. Denne begrunnelsen mener vi kommer i tillegg til den som NRS selv gir i høringsbrevet (manglende internasjonal utbredelse og lav oppdateringsfrekvens). Vi støtter at IFRS for SMEs forlates som grunnlag for utarbeidelse av norske regnskapsstandarder for mellomstore foretak.

---

<sup>1</sup> NOU 2015: 10 punkt 3.1.

## **Mellomstore foretak**

Strateginotatet omtaler hovedsakelig standardsettingen for mellomstore foretak. Hva et mellomstort foretak er, framgår av regnskapsloven § 1-5 tredje ledd.

Enkelte foretak som benytter GRS, har aksjer eller obligasjonsgjeld som handles på uregulerte markedsplasser. Slike foretak har ikke plikt til å utarbeide konsernregnskap etter IFRS, da de ikke er omfattet av IAS-forordningen, som gjelder for foretak som har aksjer eller gjeld notert på regulerte markedsplasser. Foretakene med aksjer eller gjeld som handles på uregulerte markedsplasser er få, sammenlignet med det totale antall mellomstore foretak. Etter vårt syn bør regnskapsstandardene for mellomstore foretak ikke utformes for å ivareta informasjonsbehovene til investorene i disse foretakene, dersom dette innebærer mer krevende løsninger enn det som er nødvendig for regnskapsbrukerne til foretak som ikke handles på slike markedsplasser. Informasjonsbehovene til investorer i slike foretak bør eventuelt heller ivaretas ved at markedsplassen krever bruk av IFRS, eventuelt forenklet IFRS, i regnskapsrapporteringen.

## **Føring 1 – Ivareta norske rettslige og praktiske rammer**

DFØ støtter det vi forstår som innholdet i føring 1, men mener innholdet bør gjøres tydeligere gjennom at det tas inn forklarende tekst til punktet i strateginotatet, etter opplistingen av føringene.

Vi oppfatter at «ivareta norske rettslige rammer» er en tydeliggjøring av hva standardsetter etter regnskapsloven skal og har anledning til å gjøre, nemlig å utdype og tydeliggjøre hva regnskapsloven betyr. Det innebærer at det ikke er adgang til å utarbeide standarder som går utover de rammer som regnskapsloven trekker opp gjennom de grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene. Vi forstår det også som at dette er noe NRS i standardsettingen sin hele tiden lojalt har fulgt opp, men at hvor langt tolkningen av loven kan strekkes for å romme IFRS-løsninger, har vært et tilbakevendende spørsmål.

Det er ikke helt klart for oss hva «ivareta praktiske rammer» betyr. Kanskje betyr det at det skal tas hensyn til andre lover som regulerer et aktuelt område, slik som for eksempel aksjeloven når det gjelder fisjon og fusjon. Dette mener vi så absolutt er en nyttig føring, og viktig også i relasjon til føring 3 (etterlevelseskostnader). Ulik regulering av samme forhold innen bokføringsloven/merverdiavgiftsloven, skatteloven og regnskapsloven med utdypning i regnskapsstandardene er noe som gjør det komplisert og kostbart for de regnskapspliktige å oppfylle sine plikter etter lovgivningen.

Kanskje betyr «ivareta praktiske rammer» også noe mer. Det er mulig det kan bety at det skal ses hen til den norske regnskapspraksisen som foreligger, og som er utviklet med hjemmel i det grunnleggende regnskapsprinsippet om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. Beskrivelsen i høringsnotatet av hvordan NRS ser for seg å jobbe med standardsetting på nye områder (uregulerte områder), gir imidlertid ikke holdepunkter for en slik tolkning av innholdet i føringen.

## **Føring 2 – Vurdere anerkjente internasjonale løsninger (IFRS)**

Strategidokumentet sier at NRS vil «ta inspirasjon fra IFRS-regelverket der NRS mener det er hensiktsmessig», og videre at tilpasningen til seinere endringer i IFRS skal skje «målrettet og selektivt». Etter vårt syn er det for uklart hva dette betyr, og derfor behov for forklarende tekst i strateginotatet, etter opplistingen av føringene.

Den første formuleringen sier etter vårt syn strengt tatt bare at NRS vil vurdere hva som passer, uten å angi hva hensiktsmessighetsvurderingen skal ta utgangspunkt i og hvilke hensyn som skal veies mot hverandre. Det samme gjelder den andre formuleringen. Det er mulig at hensiktsmessighetsvurderingen er tenkt basert på føring 3, men da opplever vi at det er behov for å få dette tydeligere fram i strateginotatet.

Som vi har beskrevet i avsnittet om historisk bakteppe, er det nettopp uenighet om graden av IFRS-tilpasning eller «inspirasjon» som etter vår forståelse har vanskeliggjort

standardsettingsarbeidet tidligere. Det er derfor etter vårt syn særlig viktig at strategien er klarere på dette punktet enn teksten som er sendt på høring.

Foretak som har behov for IFRS-basert regnskapsføring, kan velge dette direkte, i og med at regnskapsloven åpner for at ikke-børsnoterte foretak kan velge både full IFRS og forenklet IFRS som regnskapsspråk. Det som etter vårt syn gir god regnskapsskikk-sporet sin berettigelse, er at det tilbyr noe annet enn IFRS-løsninger, fordi det er tilpasset norsk rettstradisjon og de behovene foretak som har valgt dette sporet faktisk har. Når behovet for en IFRS-løsning allerede er dekket gjennom adgangen til å velge full IFRS eller forenklet IFRS som regnskapsspråk, kan dette være et argument mot å bygge IFRS-løsningen inn i NRS-standardene, også gjennom å åpne for valgalternativer. Vi kommer tilbake til sistnevnte i egen underoverskrift seinere i høringssvaret.

### **Føring 3 – Balansere regnskapskvalitet mot etterlevelseskostnader**

Føring 3 er den av de tre føringene som etter vårt syn mangler mest konkret innhold i strategiforslaget, selv om ordet «balansere» kan oppfattes å bety at begge deler skal veie like mye. Vi forstår det som at bruk av begrepene regnskapskvalitet og etterlevelseskostnader innebærer en nytte-kost-vurdering ved valg av løsninger, og at høy regnskapskvalitet normalt betyr høye etterlevelseskostnader.

En kost-nytte-vurdering forutsetter at det er klart hvem som bærer kostnadene og hvem som høster nytten. Kostnadene ved standarder som prioriterer høy regnskapskvalitet bæres hovedsakelig av regnskapsprodusentene, mens nytten tilfaller brukerne av regnskapene.

For at føring 3 skal gi reell veiledning for standardsettingen, bør strategien etter vårt syn si noe om hvem primærbrukerne av regnskaper avlagt etter NRS-standardene er, og hva de bruker regnskapet til, altså deres informasjonsbehov. Som omtalt over, synes primærbrukerne etter Kvaal-utredningene å være banker og andre kreditorer, skattemyndigheter og offentlige statistikkprodusenter. Primærregnskapsbrukerne etter IFRS er eksisterende og potensielle investorer, långivere og andre kreditorer. Forskjellen mellom primærbrukerne etter de to rammeverkene er i så fall at skattemyndigheter og offentlige statistikkprodusenter er primærbrukere av et NRS-regnskap, men ikke av et IFRS-regnskap, og at primærbrukere av et IFRS-regnskap er investorer, men ikke av et NRS-regnskap.

IFRS- standardene er utformet for å gi et regnskap som støtter primærbrukernes økonomiske beslutninger i kapitalmarkedet. De økonomiske beslutningene som skal gjøres, er investeringsbeslutninger (for eksempel kjøp og salg av aksjer) og etterprøving, kontroll og styring. De økonomiske beslutningene danner utgangspunktet for to ulike formål som regnskapet skal dekke: investorformålet og forvaltningsformålet. Følgende omtale framgår av NOU 2015: 10 punkt 3.2.3:

*«Generelt må vi kunne anta at investorformålet har mindre betydning i ikke-børsnoterte foretak enn i de børsnoterte, mens betydningen av forvaltningsformålet kan være like stort eller større. Den første påstanden bygger på det enkle faktum at aksjene i ikke-børsnoterte foretak ikke er gjenstand for alminnelig omsetning. Dette er selvsagt ikke til hinder for at aksjer overdras fra en eier til en annen, og at regnskapet anvendes sammen med annen informasjon i en slik beslutning. Dette blir likevel en mer sporadisk og situasjonsbestemt bruk av regnskapet i verdsettingsøyemed enn det som forventes for børsnoterte foretak. Påstanden om at forvaltningsformålet kan være svært viktig i ikke-børsnoterte foretak, bygger på at regnskapet kan være det eneste standardiserte prestasjonsmålet i disse, siden de definisjonsmessig ikke kan måle noen markedsavkastning.»*

Kvaal-utvalgets egne undersøkelser blant banker viste at de i første rekke etterspurte pålitelighet og sammenlignbarhet over tid, ikke internasjonal standardkonsistens. Långivere oppfattes primært å være opptatt av soliditet, likviditet og sikkerhet for tilbakebetaling. Den historisk kost-tilnærmingen og laveste verdis prinsipp som norsk regnskapslov hovedsakelig bygger på, synes derfor å være et godt utgangspunkt for å oppfylle denne brukergruppens informasjonsbehov. Det betyr at føring 1 ikke bare er et rettslig faktum standardsetter må

forholde seg til, men også synes faglig velbegrunnet sett fra en av primærbrukernes perspektiv. Dette taler etter vårt syn for at vurdering av dagens praksis også må inn som føring for den framtidige standardsetting, jf. nærmere omtale under egen underoverskrift.

Vi savner også en klargjøring av hva som ligger i begrepet «høy regnskapskvalitet». Historisk oppfatter vi at dette i vår regnskapstradisjon har betydd å gi en god framstilling av hva som er den økonomiske realiteten av en transaksjon eller et forhold. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om den brukerorienteringen som vi oppfatter ligger i den overordnede formuleringen innledningsvis i strateginotatet under overskriften *Utvikling av regnskapsstandarder og bokføringsstandarder*, heller innebærer at høy regnskapskvalitet betyr en løsning som på en god måte dekker informasjonsbehovet til primærbrukerne av regnskapet.

Et illustrerende eksempel på at hvilket innhold som ligger i begrepet «høy regnskapskvalitet» kan ha betydning for valg av løsning, kan være regnskapsføring av egenutviklede immaterielle eiendeler, som programvare eller patenter. Etter regnskapsloven § 5-6 skal utgifter til egen forskning kostnadsføres, mens utgifter til egen utvikling kan kostnadsføres. Loven åpner dermed også for balanseføring av utviklingsutgifter. IAS 38 krever balanseføring når nærmere angitte kriterier er oppfylt. Dersom standardsetter, i tråd med det vi forstår som gjeldende praksis, kan begrense de valgmulighetene som loven gir, vil valget mellom disse løsningene bero på hvilken forståelse av høy regnskapskvalitet som legges til grunn. En standardsetter som søker best mulig framstilling av den økonomiske realiteten, vil velge IAS 38-løsningen. IAS-38-løsningen er at et foretak som utvikler programvare som forventes å gi fremtidige inntekter, har bygget opp en eiendel som derfor skal framkomme i balansen. Dersom primærbruker er långiver, er imidlertid den konservative kostnadsføringsløsningen trolig mer ønskelig for de beslutninger långiver skal ta på grunnlag av regnskapet. En balanseført utviklingskostnad er typisk ikke lett realiserbar ved konkurs, og balanseføring gir et mer optimistisk bilde av foretakets eiendeler enn kostnadsføring. En løsning som begrenser adgangen til balanseføring, tjener dermed långivers behov for å vurdere nedsiderisiko bedre enn IAS 38-løsningen.

En ev. sterkere vektlegging av etterlevelseskostnader på bekostning av regnskapskvalitet i standardsettingen enn tidligere kan kanskje medføre nye problemstillinger i forhold til regnskapslovens krav om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde, og som strateginotatet i så fall bør vurdere å adressere.

### **Forslag om en fjerde føring – Vurdere etablert norsk regnskapspraksis**

God regnskapsskikk er en rettslig standard som formes gjennom praksis, teori og samfunnsutvikling, ikke bare gjennom loven og internasjonale referansepunkter. Dette er vel etablert i juridisk teori og understøttes av at norsk regnskapslovgivning siden 1977 har bygget på at standarder og praksis skal gi begrepet nærmere innhold. Etablert norsk regnskapspraksis er derfor i seg selv en selvstendig kilde til god regnskapsskikk, og å kodifisere og klargjøre slik praksis oppfatter vi som verdifull standardsetting. Etter vårt syn bør utgangspunktet for arbeid med uregulerte områder ikke bare være hva som er IFRS-reguleringen på området, og om den er innenfor regnskapslovens rammer, jf. beskrivelsen i høringsnotatet bokstav E. Det bør også være en del av arbeidet å undersøke hva som er god norsk regnskapsskikk. Vi foreslår derfor at strategien suppleres med en fjerde føring, som er å vurdere etablert norsk regnskapspraksis.

### **Sammenheng mellom føringene**

De fire føringene henger tett sammen og må etter vårt syn ses i sammenheng i det praktiske standardsettingsarbeidet. Føring 1 setter den rettslige rammen som alle løsninger må holde seg innenfor. Dette er en nødvendig betingelse, ikke et valgbart hensyn. Innenfor denne rammen mener vi at standardsetter, ved arbeid på uregulerte områder, skal undersøke både hva IFRS tilbyr (føring 2) og hva som er etablert norsk regnskapspraksis (føring 4). Begge

disse kildene bør deretter underkastes den kost-nytte-vurderingen som følger av føring 3. Her blir det avgjørende å ha avklart hva høy regnskapskvalitet betyr, hvem primærbrukerne er og hva slags informasjon de faktisk trenger som grunnlag for å ta sine beslutninger. Strateginotatet bør etter vårt syn tydeliggjøre samspillet mellom føringene, slik at standardsetter har et klart metodisk utgangspunkt når vanskelige valg i den praktiske standardsettingen skal tas.

### **Valgalternativer i standardene – kvalitet versus sammenlignbarhet**

Strategidokumentet tar ikke stilling til i hvilken grad framtidige standarder bør gi regnskapsprodusentene valgalternativer. DFØ mener dette er et spørsmål strategien bør adressere eksplisitt.

Valgalternativer kan begrunnes med hensynet til kvalitet på det enkelte regnskap, altså at en regnskapsprodusent med tilstrekkelig kompetanse og ressurser bør ha adgang til en bedre, men mer krevende løsning, dersom den gir et mer informativt regnskap. Valgadgangen kan bidra til at standardene er tilpasset en heterogen målgruppe med ulik størrelse og kompleksitet.

På den andre siden er valgalternativer kostbare for sammenlignbarhet. Når to foretak i samme bransje anvender ulike løsninger innenfor rammen av god regnskapsskikk, blir regnskapene vanskeligere å sammenligne, noe som særlig rammer långivere og andre brukere som vurderer foretak opp mot hverandre eller sammenstiller informasjon (for eksempel statistikk-produsenter).

Alle valgalternativer som allerede finnes etter regnskapsloven når det gjelder valg av regnskapsspråk for mellomstore foretak, mener vi kan tale for at valgadgangen i GRS-sporet begrenses, altså at det tilstrebes at standardene skal gi et godt grunnlag for sammenligning innad i gruppen foretak som velger å anvende regnskapsstandardene for mellomstore foretak.

Evalueringsutvalget foreslo i NOU 2003: 23 den såkalte moderniseringslinjen, som innebar at valg av IFRS-løsninger kunne gjøres enkeltvis innenfor rammen av regnskapsloven. Finansdepartementet avviste dette i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) med den begrunnelse at økt valgadgang enkeltvis ville svekke sammenlignbarheten mellom regnskaper, og at det var mindre betenkelig å tillate valg mellom definerte regelsett (regnskapsspråk) enn valg enkeltvis innenfor GRS-sporet. Vi mener dette også taler for at det bør utvises edruelighet i forhold til valgalternativer i regnskapsstandardene for mellomstore foretak. Synet på om valgalternativer i GRS-sporet er et gode eller ei, har etter vårt syn også klart en side mot føring 3. Valgalternativer innebærer økt kompleksitet i standardene, noe som kan innebære økte etterlevelseskostnader for regnskapsprodusentene. Om valgalternativene er et gode eller ei for brukerne, vil i stor grad avhenge av hvem primærbrukerne er. Om disse er långivere og statistikkprodusenter, taler dette for at standardene ikke bør inneholde valgalternativer, fordi det vanskeliggjør sammenligninger og sammenstilling av informasjon.

### **Ny godkjenningsordning**

DFØ er i utgangspunktet positiv til at Stiftelsesstyret fremover skal godkjenne standarder utarbeidet av RSS aktivt, fremfor den tidligere ordningen med passiv innsigelsesrett. Dette synes å henge bedre sammen med at styret i en stiftelse er organisasjonens øverste organ, og at standardsetting er NRS sin hovedaktivitet.

DFØ vil imidlertid peke på en tilsynelatende uklar situasjon som følger av den asymmetrien i flertallskravene som vi forstår at den foreslåtte godkjenningsordningen innebærer. Høringsnotatet angir at et vedtak om ikke å godkjenne en standard krever to tredjedels flertall av de som deltar i behandlingen, men sier ingenting eksplisitt om hva som kreves for godkjenning av en standard. Etter gjeldende vedtekter § 5-1 er simpelt flertall hovedregelen for beslutninger i Stiftelsesstyret, og vi legger til grunn at dette også vil gjelde for godkjenning av standarder. Denne asymmetrien, med simpelt flertall for godkjenning og to tredjedels flertall for ikke-godkjenning, skaper en situasjon som ikke er eksplisitt adressert i

strateginotatet eller høringsnotatet. Dersom et simpelt flertall stemmer mot godkjenning uten å nå to tredjedels grensen, er standarden ikke godkjent, men slik vi forstår det, heller ikke formelt underkjent. Med alle dagens deltakende medlemmer til stede (ni), oppstår dette dersom fem stemmer mot godkjenning og fire for. Det er mulig at NRS har tenkt at dette mellomutfallet automatisk betyr retur til RSS for videre bearbeiding, noe som i så fall sammenfaller med den situasjonen arbeidsgruppens utredning av framtidig organisering og finansiering av standardsettingen fra 2023 beskriver. Etter utredningen må gjentatte returer til slutt løses ved at Stiftelsesstyret oppnevner nytt RSS, eller ved at Stiftelsesstyret skiftes ut. Dersom dette er den tilsiktede løsningen, bør det etter vårt syn fremgå eksplisitt av strateginotatet eller de reviderte vedtektene, slik at det er klart hva de tre mulige utfallene av Stiftelsesstyrets behandling er, og når utskiftning av RSS eller Stiftelsesstyret skal skje.

Det bør også vurderes å avgrense hvilke hensyn som er legitime grunnlag for underkjenning av en standard fra RSS i Stiftelsesstyret, slik at behandlingen i Stiftelsesstyret ikke blir en arena for stadig omprøving av faglige spørsmål RSS har vurdert. For eksempel kunne en avgrensning, som også er nevnt i rapporten fra arbeidsgruppen som utredet organisering og finansiering, være at Stiftelsesstyret skal vurdere om standarder fra RSS er i tråd med den vedtatte strategien for standardsetting. En forutsetning for en slik avgrensning er etter vårt syn en klarere formidling av strategien for standardsetting enn det utkastet til strateginotat inneholder.

Det bør også vurderes om den nye oppgaven for Stiftelsesstyret tilsier at fagkompetanse innen regnskap og bokføring skal vektlegges sterkere ved valg av medlemmer til Stiftelsesstyret enn det vi oppfatter har vært tilfelle etter dagens vedtekter, og om krav til kvalifikasjoner skal framgå av vedtektene.

Høringsnotatet angir at strateginotatet og vedtektene sammen skal klargjøre rolle- og ansvarsdelingen mellom Stiftelsesstyret og de underliggende organene. DFØ mener at betegnelsen «styre» for Regnskapsstandardstyret og Bokføringsstandardstyret bør vurderes, dersom rolle- og ansvarsfordelingen framover endres i tråd med det som foreslås i høringsnotatet. Tradisjonelt kjennetegnes et styre ved at det har selvstendig beslutningsmyndighet innenfor sitt område. Når RSS og BSS etter den nye modellen skal innstille til Stiftelsesstyret som deretter godkjenner forslaget til en ny eller endret standard, er funksjonen deres etter vårt syn i realiteten saksforberedende og rådgivende snarere enn besluttede.

### **Øvrige merknader til strategidokumentet**

Strategidokumentet omhandler i all hovedsak standardsetting for mellomstore foretak innenfor god regnskapsskikk-sporet. DFØ savner en introduksjon som gjør dette tydelig, og som omtaler det «landskapet» som gjelder for norske ikke-børsnoterte foretaks valg av regnskapsspråk etter regnskapsloven.

Vi synes det er vanskelig å forstå hva strateginotatet ønsker å formidle når det gjelder standardsettingen for små foretak og ideelle organisasjoner. Dette er også viktige regnskapsprodusenter, og gruppen av små foretak har økt betydelig etter justeringen av størrelsesgrensene i regnskapsloven. Det bør vurderes om det skal gis en tydeligere angivelse av retning og ambisjonsnivå, jf. høringsnotatets omtale av formålet med strateginotatet.

Vi vil bemerke at strategidokumentet bruker begrepet «pilar» om de overordnede føringene som skal styre standardsettingen. I norsk faglig og forvaltningsrettslig tradisjon blir det gjerne brukt ord som «hensyn», «prinsipper» eller «føringer». Disse ordene bærer med seg en funksjonell forståelse som «pilar» så vidt vi forstår ikke gjør. Hensyn avveies mot hverandre, mens føringer angir retning og prioritet. «Pilar» er en metafor hentet fra angloamerikansk strategispråk, og den inviterer ikke naturlig til spørsmålet om prioritering og avveining. Slik vi ser det, leder det heller tankene mot bein eller fundament, og vi synes ikke dette passer særlig godt, i og med at de foreslåtte pilarene etter vår forståelse er nokså forskjellige. Vi foreslår at begrepet erstattes med «føringer».

## **Avskaffelse av kategorien foreløpige regnskapsstandarder**

Vi støtter at kategorien foreløpige standarder utgår og er enig i at behov for tid til tilpasning kan sikres ved å angi en dato for ikrafttredelse som ligger fram i tid.

## **Merknader til foreslåtte prioriteringer i arbeidet med vedlikehold og utvikling av regnskapsstandarder innenfor ny strategi**

DFØ støtter vurderingen i høringsnotatet punkt D *Fastsette struktur for nye standarder* om at direkte henvisninger til IFRS-standarder ikke bør være utgangspunktet for struktur i framtidige norske standarder, selv om IFRS-løsninger mot formodning skulle bli valgt som norske løsninger etter den nye strategien. Høringsnotatet peker på at slike henvisninger gir løsninger som er lite tilgjengelige for målgruppen. Vi deler denne vurderingen. Foretak uten store regnskapsfaglige ressurser er tjent med standarder som er selvstendige og brukervennlige, og der vurderingsgrunnlaget fremgår direkte av den norske standarden.

Vi stiller spørsmål ved om ikke punkt D *Fastsette struktur for nye standarder* bør prioriteres høyere i standardsettingsarbeidet fremover. Valg av struktur og format vil ha konsekvenser for alt etterfølgende arbeid, og det kan vurderes om arbeidet med punkt D bør starte parallelt med punkt A *Endelige standarder med begrenset oppdateringsbehov* og B *Endre/avklare status på foreløpige standarder*, snarere enn å vente til disse er ferdigstilt.

Når det gjelder punkt E *Standardsetting på nye områder*, legger høringsnotatet opp til at standardsetter skal kartlegge IFRS på området og vurdere om IFRS-løsningene er innenfor rammen av regnskapsloven. I tråd med vår foreslåtte fjerde føring bør standardsetter etter vårt syn også vurdere etablert norsk praksis.

Vi merker oss at høringsnotatet synes å skille mellom to separate prioriteringskriterier som ikke er omtalt i selve forslaget til strateginotat. Prosjekter gis høyere prioritet dersom de anses å øke effektiviteten, eller dersom det foreligger et særlig behov for avklaringer som kan løses innenfor akseptabel ressursbruk. Vi oppfatter at effektivitet her sikter til nytten for omgivelsene, for eksempel at en standard reduserer usikkerhet og transaksjonskostnader for regnskapsprodusentene, eller bidrar til bedre beslutningsgrunnlag for brukerne av regnskapene. Siden det er strateginotatet og ikke høringsnotatet som vil være det styrende dokumentet for det framtidige standardsettingsarbeidet, mener vi det bør vurderes om disse prioriteringskriteriene og hva de innebærer, skal tas inn i selve strateginotatet.

Det framgår av høringsnotatet at det vil være aktuelt å arbeide parallelt med prosjekter innenfor flere ulike kategorier, og at det derfor vil være naturlig å prioritere igangsetting av et prosjekt i kategori E *Standardsetting på nye områder* i løpet av 2026. Vi støtter dette. Etter vårt syn framstår det som naturlig at det prosjektet i kategori E som igangsettes, velges med utgangspunkt i effektivitet, jf. omtale i avsnittet over. For oss framstår inntektsføring som en sterk kandidat til å bli valgt for igangsetting. Inntektsføring er et sentralt og praktisk viktig område som i dag ikke er regulert i en gjeldende NRS-standard for mellomstore foretak. Fordi så godt som alle mellomstore foretak med økonomisk vinning som formål har inntekter, er det et område der det foreligger etablert norsk praksis. Denne er sannsynligvis påvirket av veiledningen fra NRS fra 2010 og dens forløpere, som blant annet var påvirket av den nå «pensjonerte» IAS 18, som er erstattet av IFRS 15. Vi forstår det som at IFRS 15 er svært forskjellig fra IAS 18. Valget mellom en løsning basert på norsk praksis og en IFRS 15-inspirert løsning vil trolig innebære behov for de avklaringene vi har etterlyst i dette høringsssvaret, særlig av hva høy regnskapskvalitet betyr og hvem primærbrukerne er.