

Fremtidens norske regnskapsstandarder – funksjon og organisering

Dokumentasjon til Regnskapslovutvalgets seminar 2. mars 2015

Innhold

Introduksjon til dokumentasjonen	3
3 Grunnleggende regnskapsprinsipper	9
6 God regnskapsskikk og rettviseende bilde	76
7 Arbeidet med regnskapsstandarder	116

Introduksjon til dokumentasjonen

1 Innledning

Regnskapslovutvalget ble nedsatt 19. september 2014 og har frist for sin første utredning 26. juni 2015. Tiden som står til rådighet for denne utredningen tillater ikke en løpende dialog med en referansegruppe av interessenter. I stedet har utvalget valgt å konsentrere det innledende utredningsarbeidet om de temaer i mandatet som synes mest kontroversielle, og deretter invitere alle interesserte til et åpent seminar hvor disse temaene kan diskuteres. Sett fra utvalgets side er formålet med seminaret således å få tilbakemelding fra interessenter på de løsninger en har drøftet seg frem til. Det sier seg selv at tekstene og forslagene som fremlegges, er utkast som utvalget kan velge å korrigere til endelig utredning både på grunnlag av argumenter som fremkommer på seminaret, og som følge av andre forhold som måtte fremkomme etter hvert som lovforslaget blir mer komplett.

På et tidlig tidspunkt identifiserte utvalget spørsmålene om videreføring av grunnleggende prinsipper og videreføring av god regnskapsskikk som grunnlag for standardsetting som vanskelige temaer som med fordel kan “modnes” i et bredere miljø før avleggelse av en endelig utredning. Dette er bakgrunnen for utvalg av tema til seminaret.

2 Mandatet og etterfølgende presiseringer

De delene av mandatet som er relevante for den første utredningen lyder:

1. Vurdere endringer som kreves for å gjennomføre direktiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet).

Utvalget skal gå gjennom regnskapslovgivningen, og utrede hvilke endringer som er nødvendig for å gjennomføre forventede EØS-forpliktelser som svarer til EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet) i norsk rett. Utvalget skal ikke vurdere direktivets kapittel 10 om rapportering om betalinger til myndigheter. Regnskapsloven § 3-3d forutsettes videreført.

2. Vurdere endringer utover det som er nødvendig for å gjennomføre direktivet

Utvalget skal vurdere om det bør gjennomføres endringer utover de som er nødvendige som følge av det nye regnskapsdirektivet. Ved vurderingen skal utvalget legge til grunn at formålet med regnskapslovgivning er å gi et mest mulig effektivt bidrag til at norske regnskapspliktige viser reelle perioderesultat og stilling etter sunne bedriftsøkonomiske prinsipper. Samtidig skal offentlig regulering av hvordan private innretter sine regnskaper gjøres så enkel og lite byrdefull som mulig.

Regnskapslovgivningen bør bidra til effektiv ressursanvendelse ved at de administrative byrdene som regnskapsplikt medfører for regnskapsprodusentene, står i et rimelig forhold til nytten regnskapsbrukerne har av regnskapene. Utvalget skal derfor foreta en særskilt kost-/nytte-vurdering av ev. forslag til krav som går utover direktivets minstekrav. Utvalget skal i den forbindelse også vurdere om ulike behov hos ulike grupper av

regnskapsbrukere tilsier mer differensierte løsninger enn det som følger av gjeldende regnskapslov. Det bør i den forbindelse vurderes å ta i bruk de særlige løsningene for mellomstore foretak og for mikroforetak som regnskapsdirektivet åpner for. Utvalget bes også om å vurdere å innføre ytterligere forenklingsløsninger for grupper av foretak som har regnskapsplikt etter gjeldende rett, men som ikke omfattes av virkeområdet til regnskapsdirektivet, herunder stiftelser og ideelle organisasjoner samt små enkeltmannsforetak og andre foretak hvor eierne hver for seg eller til sammen har ubegrenset deltakeransvar.

3. Vurdere om det i større utstrekning enn i dag kreves eller åpnes for løsninger som følger av internasjonale regnskapsstandarder

Utvalget skal 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, og i den forbindelse om og i hvilken utstrekning regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper bør videreføres, eventuelt for hvilke grupper av regnskapspliktige. I lys av utvalgets forslag på dette området bes det om en særskilt vurdering av om det er behov for å videreføre forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder, gitt med hjemmel i regnskapsloven § 3-9.

4. Vurdere om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør videreføres

Det følger av regnskapsloven § 4-6 at årsregnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk er en rettslig standard som i stor utstrekning fastsettes av Norsk RegnskapsStiftelse. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) er det opplyst at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse etter departementets vurdering har fungert godt, og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet opplyste også at siden forsvarlige rammer for utarbeidelse av årsregnskap også er et offentlig ansvar, ville forholdet mellom standardsetting og forskrift bli evaluert etter at reglene hadde fått virke i noe tid.

Under hensyn til den regnskapsfaglige utviklingen og utviklingen av internasjonal standardsetting, bes utvalget om å utrede om kravet om at regnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form, ev. om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarder. I den forbindelse bes utvalget også om å evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet, og vurdere om det ev. vil være ønskelig å tillegge internasjonal standardsettingsarbeid større vekt enn i dag ved utviklingen av god regnskapsskikk i Norge. Dersom utvalget mener det er ønskelig å legge større vekt på internasjonalt standardsettingsarbeid, bes utvalget også om å vurdere hvordan det kan legges til rette for mer aktivt norsk arbeid inn mot standardsetting i internasjonale fora fra norske myndigheter og regnskapsfaglige miljøer, herunder vurdere hvordan slikt arbeid mest hensiktsmessig kan organiseres.

5. Vurdere om det er behov for selskapsrettslige tilpasninger for å sikre likt utbyttegrunnlag uavhengig av regnskapsspråk

Ved innføringen av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i norsk rett ble det gjennomført selskapsrettslige tilpasninger i aksjelovene, herunder innføring av nye bestemmelser om fond for urealiserte gevinster og fond for vurderingsforskjeller. Sistnevnte bestemmelse fremgikk tidligere av regnskapsloven, men ble flyttet til aksjelovgivningen fordi bestemmelsen anses å være selskapsrettslig begrunnet. Med samme begrunnelse er fond for urealiserte gevinster regulert i aksjelovene og ikke i regnskapslovgivningen. Det fremgår av forarbeidene til endringen at det er en målsetting

at utbyttegrunnlaget er “tilnærmet likt i selskaper som fører årsregnskap i samsvar med IFRS og de som følger regnskapsloven og god norsk regnskapsskikk.” Under hensyn til utvalgets øvrige forslag skal det vurderes om målsettingen om tilnærmet likt utbyttegrunnlag tilsier ytterligere selskapsrettslige tilpasninger.

I brev til departementet 23. januar 2015 ba utvalget om visse endringer og presiseringer.

“

1. Ifølge mandatet pkt. 1 skal utvalget utrede hvilke endringer i regnskapslovgivningen som er nødvendig for å gjennomføre forpliktelsene etter nytt regnskapsdirektiv. I tillegg til bestemmelser om årsregnskapet inneholder direktivet bestemmelser om årsberetningen. Av hensyn til den knappe tiden som utvalget har til rådighet for den første delen av sin utredning, ønsker utvalget at arbeidet med årsberetningen i denne delen begrenses mest mulig. Utvalget ønsker å uttale seg om innholdet årsberetningen bare så langt som det er nødvendig for sammenhengen med årsregnskapet og heller komme med en bredere vurdering av årsberetning i delutredning nr. 2. Det bes om departementets samtykke til dette.
2. Ifølge mandatet pkt. 5 skal utvalget vurdere om det er behov for selskapsrettslige tilpasninger for å sikre likt utbyttegrunnlag uavhengig av regnskapspråk. Utvalget anser at det er nødvendig for å kunne vurdere virkningen av forslag til regnskapsregler at utvalget i delutredning 1 drøfter om og i så fall hvordan gjennomgående utbytte i konsernforhold skal gjennomføres. Når det gjelder tilrådning om utbyttegrunnlaget for øvrig, anser utvalget at dette med fordel kan utsettes til delutredning 2. Også denne anmodningen begrunnes med knapp tid.
3. Ifølge mandatet pkt. 4 skal utvalget bl.a. «evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet». Som kjent utgir Norsk RegnskapsStiftelse standarder både om finansiell rapportering og om bokføring. I tillegg har Norsk RegnskapsStiftelse arbeid med sikte på påvirkning av internasjonal regnskapsutvikling, som det er naturlig for utvalget å vise til når mandatet ber om vurdering av «hvordan det kan legges til rette for mer aktivt norsk arbeid inn mot standardsetting i internasjonale fora». Det er ikke klart for utvalget om departementet har tenkt seg at evalueringen av Norsk Regnskapsstiftelses rolle skal avgrenses til det som gjelder arbeidet med å utgi regnskapsstandarder, eller om departementet forventer en bredere evaluering av virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse.

Uenigheten om oppnevningen til Bokføringsstandardstyret i 2014 har særlig vært fremme i utvalgets foreløpige diskusjoner om virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse. Det har vært delte meninger om mandatet skal forstås slik at utvalget forventes å uttale seg om denne saken. Utvalget ønsker en presisering fra departementet om dette.”

Departementet besvarte utvalgets henvendelse ved brev 10. februar 2015.

“Finansdepartementet har følgende merknader til henvendelsen:

1. Departementet tar til etterretning at utvalget, av hensyn til den knappe tiden utvalget har til rådighet for den første delen av sin utredning, ønsker at arbeidet med spørsmålet om årsberetningen begrenses mest mulig. Departementet samtykker derfor til at utvalget i sin første delutredning bare uttaler seg om innholdet i årsberetningen så

langt som det er nødvendig for sammenhengen med årsregnskapet, og at utvalget vil komme med en bredere vurdering av årsberetningen i delutredning 2, (jf. mandatet pkt. 1).

2. Departementet noterer at utvalget anser at det er nødvendig for å kunne vurdere virkningen av forslag til regnskapsregler at utvalget i delutredning 1 drøfter om, og i så fall hvordan, gjennomgående utbytte i konsernforhold skal gjennomføres. Departementet samtykker til at utvalget, på grunn av knapp tid, utsetter behandlingen av spørsmålet om utbyttegrunnlaget for øvrig til delutredning 2, (jf. mandatet pkt. 5).
3. I brev 23. januar 2015 vises det videre til at i følge mandatet pkt. 4 skal utvalget bl.a. “evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet”. Det fremgår av brevet at det ikke er klart for utvalget om departementet har tenkt seg at evalueringen av Norsk RegnskapsStiftelses rolle skal avgrenses til det som gjelder arbeidet med regnskapsstandarder, eller om departementet forventer en bredere evaluering av virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse. Det vises til at spørsmålet om oppnevningen til Bokføringsstandardstyret i 2014 særlig har vært fremme i utvalgets foreløpige diskusjoner om virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse. Det har, etter det opplyste, vært delte meninger om mandatet skal forstås slik at utvalget forventes å uttale seg om denne saken, og utvalget ønsker en presisering fra departementet om dette.”

Departementet viser til at det i punkt 4 i mandatet blant annet heter:

“Under hensyn til den regnskapsfaglige utviklingen og utviklingen av internasjonal standardsetting, bes utvalget om å utrede om kravet om at regnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form, ev. om den rettslige standarden god regnskapsskikk bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarder. I den forbindelse bes utvalget også om å evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet.”

Finansdepartementet viser etter dette til at utvalget i henhold til mandatet særlig skal evaluere NRS’ rolle i forbindelse med standardsettingsarbeidet, og da særlig innenfor regnskapsområdet. Departementet mener det ikke er nødvendig for oppfyllelse av mandatet at utvalget har en konkret omtale av diskusjonene rundt siste oppnevning til Bokføringsstandardstyret. Departementet antar imidlertid at de problemstillingene som dannet grunnlaget for disse diskusjonene, på generelt grunnlag vil kunne være nødvendig for utvalget å vurdere for å belyse NRS’ rolle i standardsettingsarbeidet.”

Når utvalget skal vurdere fremtidig organisering av standardsetting, er således evaluering av nåværende organisasjon en integrert del. De tekstene som fremlegges, inkluderer derfor de deskriptive avsnittene som gjelder denne evalueringen. En slik evaluering vil ende ut i en oppsummering som lett vil kunne oppfattes som en «karaktersetting» av NRS’ virksomhet til nå. Utvalget anser at det ikke er hensiktsmessig at en slik oppsummering skal være gjenstand for en offentlig konsultasjon. Avsnittene om utvalgets vurdering på de aktuelle punktene er ikke inkludert og er heller ikke ferdigstilt.

3 Utvalgets overordnede prioriteringer

Det som ikke fremkommer av de fremlagte tekstene, men som er viktig for forståelsen av dem, er utvalgets overordnede prioriteringer utover det som følger av mandatet. Utvalget har drøftet og samlet seg om en del slike prioriteringer, men det er ennå ikke utarbeidet en komplett tekst på dette. Prioriteringene gjengis derfor her bare punktvis og i stikkordsform uten grunngivelse. Som alt annet som fremlegges til seminaret, kan utvalget velge å endre disse prioriteringene innen avleggelse av utredningen.

Utvalget har i sitt foreløpige arbeid lagt til grunn følgende målsetninger for lovarbeidet:

- Ny regnskapslov skal være en tydelig og lojal implementering av direktivet.
 - Eventuelle krav utover direktivets minstekrav gjøres som hovedregel ikke ved lovbestemmelser, men gjennom regnskapsstandarder. Unntatt fra dette kan være noteopplysninger som ikke primært har et regnskapsfaglig innhold.
 - Loven skal være uten overordnede bestemmelser om innregning og måling utover det som følger av direktivet.
 - Loven skal legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis. Det innebærer at en i forhold til direktivet velger IFRS/IFRS for SMEs-kompatible alternativer på medlemslandsopsjoner.
 - Differensiering gjøres gjennom regnskapsstandarder, og loven utformes slik at dette kan fungere smidig.
 - Det forutsettes at regnskapsstandard for «øvrigt foretak» tar utgangspunkt i IFRS for SMEs (tilsvarende ny norsk standard), men at det innenfor visse kriterier bør være anledning til å bestemme nasjonale avvik fra denne. Disse kriteriene må klargjøres i forbindelse med lovarbeidet.
 - Differensieringen må medføre at små foretak som er omfattet av direktivet, får enkle og praktikable løsninger.
 - Regnskapsstandarder for andre kategorier regnskapspliktige kan avvike mye eller lite fra systemet regnskapsstandard for «øvrigt foretak», men forbindelsen mellom hovedsystemet og andre språk må være logisk og tydelig.
- Loven bruker terminologi fra offisiell norsk IFRS, men utvalget vil foreslå justeringer av terminologien på visse punkter.

4 Oversikt over distribuerte kapitler

Tekstene som følger er benevnt kapitlene 3, 6 og 7, og de omhandler henholdsvis grunnleggende regnskapsprinsipper, god regnskapsskikk og arbeidet med regnskapsstandarder. Nummereringen er basert på den disposisjonen som utvalget arbeidet etter på tidspunktet for ferdigstilling av disse dokumentene. Til hjelp for lesing av dokumentasjonen, vises nedenfor overskriftene på hovedkapitlene i den nevnte disposisjonen i sin helhet.

1. Innledende motiver
2. Implementering av direktivet
3. Erfaringer med grunnleggende regnskapsprinsipper
4. Øvrige materielle regnskapsbestemmelser i regnskapsloven
5. Regnskapsplikt og differensiering
6. God regnskapsskikk og rettviseende bilde
7. Arbeidet med regnskapsstandarder
8. Økonomiske og administrative konsekvenser.
9. Merknader til de enkelte paragrafer.
10. Utkast til lov.

3 Grunnleggende regnskapsprinsipper

3.1 Innledning

Det følger av mandatet punkt 3 at utvalget skal se på om det innenfor de rammer regnskapsdirektivet tillater, i større utstrekning enn i dag skal kreves eller åpnes for løsninger som følger av internasjonale regnskapsstandarder, og i den forbindelse om og i hvilken utstrekning regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper bør videreføres, eventuelt for hvilke grupper av regnskapspliktige. I dette kapittelet gis det en gjennomgang av tidligere utredninger som har drøftet dette temaet, av de direktivbestemmelser som har betydning for dette temaet og av de grunnleggende prinsipper som er inntatt i kapittel 4 i regnskapsloven. Kapittelet avsluttes med utvalgets vurdering av hovedspørsmålet om grunnleggende regnskapsprinsipper skal videreføres i sin nåværende form eller ikke.

Et vedlegg til kapittelet viser sammenhengen mellom de ulike bestemmelsene i form av et lovspeil.

3.2 Grunnleggende regnskapsprinsipper i gjeldende regnskapslov

3.2.1 Bakgrunnen for lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper

Gjeldende regnskapslov har et eget kapittel 4 som hjemler grunnleggende regnskapsprinsipper. Disse er inntatt i seks paragrafer. Paragraf 4-1 har samme overskrift som kapittelet, grunnleggende regnskapsprinsipper, og den omfatter overordnede prinsipper om transaksjonsmåling og periodisering av inntekter og kostnader. Paragraf 4-2 omhandler regnskapsestimater, som forutsettes å være “beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.” Det kreves dessuten at virkning av endring av regnskapsestimat resultatføres i perioden for endringen. Paragraf 4-3 omhandler kongruensprinsippet, som er en mekanisk sammenheng mellom resultatregnskap og balanse. Paragraf 4-4 er en bestemmelse om ensartet og konsistent prinsippanvendelse. Paragraf 4-5 krever at årsregnskapet utarbeides under en forutsetning om fortsatt drift, så fremt forutsetningen er realistisk. Paragraf 4-6 fastsetter at årsregnskapet skal være i samsvar med god regnskapsskikk.¹

En referanse til regnskapslovens grunnleggende prinsipper kan således gjelde alle bestemmelsene i regnskapslovens kapittel 4 eller, mer snevert, bestemmelsene om transaksjonsmåling og periodisering i § 4-1 første ledd. Dette leddet inneholder fem

¹ Bestemmelsene inneholder i varierende grad unntak som ikke omtales i denne oversikten.

prinsipper som er gjenstand for særlig omfattende omtale i lovens forarbeider: 1) transaksjonsprinsippet, 2) opptjeningsprinsippet, 3) sammenstillingsprinsippet, 4) forsiktighetsprinsippet og 5) sikringsprinsippet. Punktene 2) – 5) omhandler periodisering, dvs. den tidsmessige plassering av inntekter og kostnader i resultatregnskapet. Det første punktet, transaksjonsprinsippet, er av en noe annen kategori ettersom dette prinsippet handler om tidspunktet for måling, og hvordan målingen av transaksjonen skal skje: “Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.” I så måte kan det anføres at transaksjonsprinsippet har vel så mye slektskap med bestemmelsene i §§ 4-2 og 4-4 som med de øvrige punktene i § 4-1.

Et lovkapittel om grunnleggende regnskapsprinsipper ble foreslått av Regnskapslovutvalget 1990 i NOU 1995:30. Utvalgets opprinnelige forslag ble riktignok noe omskrevet av Finansdepartementet i Ot. prp. nr. 42 (1997–98), men det materielle innholdet kan ikke sies å ha blitt endret på noen vesentlig måte ved denne omskrivingen. Utvalget argumenterte for lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper med at de ville utgjøre en formålstjenlig grunnlag for den videre utviklingen av regnskapspraksis (NOU 1995:30 s. 24):

“Det er flere grunner til at regnskapspraksis og regulering av denne bør bygge på en samling av grunnleggende regnskapsprinsipper. Praksis er i stadig utvikling. Foretakene gjennomfører nye typer av transaksjoner og økonomiske forhold endres. Nærliggende eksempel er økt forståelse for ulike typer risiko, foretakenes håndtering i form av risikostyring og behandling av risiko og risikostyring i regnskapet. Stilt overfor nye problemstillinger vil en ved å fortolke og anvende de grunnleggende prinsipper kunne slutte seg til løsninger. Samtidig vil utviklingen av regnskapspraksis være bygget på et teoretisk grunnlag. Regnskapsreguleringen vil tilsvarende kunne begrenses når det gjelder enkeltbestemmelser i lovgivning eller regnskapsstandarder, men den regnskapsmessige behandlingen vil likevel være regulert av de grunnleggende prinsippene. Dermed bringes dynamikk og fleksibilitet inn i reguleringen. Samtidig vil enkeltbestemmelser i lovgivning og standarder bygge på de samme prinsippene.”

Utvalgets forslag til grunnleggende prinsipper var ikke et “hjemmesnekret” produkt, men i høy grad basert på solide internasjonale regnskapsfaglige kilder, som det, i noe varierende grad, er redegjort for i utredningen. Kildene kan inndeles i tre kategorier som til dels er overlappende. For det første ble det identifisert en del grunnleggende prinsipper i de to regnskapsdirektivene som utvalgets forslag var ment å implementere. Dette gjelder mest eksplisitt bestemmelsene om forsiktighetsprinsippet i 4-1 første ledd nr. 4, kongruensprinsippet i § 4-3, konsistent prinsippanvendelse i § 4-4 og fortsatt drift-forutsetningen i § 4-5.² For det annet var det tankegods av grunnleggende karakter i etablert

² Regnskapsloven § 4-6 om god regnskapsskikk har også en delvis forankring i direktivene. Denne bestemmelsen drøftes imidlertid i et eget kapittel 6.

norsk regnskapsregulering og -praksis som utvalget ønsket videreført. Dette gjelder særlig periodiseringsbestemmelsen om sammenstilling i § 4-1 første ledd nr. 3, bestemmelsen om transaksjonsmåling i § 4-1 første ledd nr. 1 og bestemmelsen om opptjening i § 4-1 første ledd nr. 2. Dessuten gjelder dette den rettslige standarden “god regnskapsskikk”, som riktignok også fikk en forankring i direktivets bestemmelse om rettvisende bilde. Den tredje kilden til lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper, er enkelte allmenne normer fra amerikansk og internasjonal regnskapsstandardutvikling. Dette gjelder i første rekke bestemmelsen om behandling av regnskapsestimater i § 4-2. I tillegg var den spesielle periodiseringsbestemmelsen om sikring i § 4-1 første ledd nr. 5 også påvirket av internasjonal regnskapsutvikling, selv om bestemmelsens utforming er vesentlig forskjellig fra det som gjelder for økonomisk sikring i for eksempel US GAAP og IFRS. Drøftingen av erfaringen med de gjeldende prinsippene i kapittel 3.3–3.5 nedenfor følger denne kildesystematikken.

Grunnleggende prinsipper i gjeldende regnskapslov har tydeligst vært assosiert med de tradisjonelle bestemmelsene om transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Disse var verken utledet fra regnskapsdirektivene eller fra amerikanske eller internasjonale regnskapsstandarter, men heller fra en noe eldre amerikansk regnskapstradisjon. En regnskapsregulering som er basert på prinsipper for innregning av inntekter og kostnader, omtales i regnskapsfaget som resultatorientert, og det er nettopp en resultatorientering som de grunnleggende prinsippene om opptjening og sammenstilling representerer. En resultatorientert regnskapsregulering angir prinsipper for innregning av inntekter og kostnader. Ideelt sett angir resultatorienteringen prinsipper for innregning av inntekt slik at inntektene fra periodens aktiviteter blir entydig bestemt. Utgifter som er medgått til å skape inntektene, innregnes som kostnad i samme periode som inntektene etter sammenstillingsprinsippet. I kombinasjon med kongruensprinsippet, som innebærer at periodens endring i egenkapital er lik periodens resultat korrigert for eventuelle overføringer mellom foretaket og eierne, følger det at balansens netto eiendeler blir en funksjon av resultatpostene. Motstykket til en resultatorientert regnskapsregulering er balanseorientert regnskapsregulering, hvor prinsipper for innregning av eiendeler og gjeld og endringen i disse gjennom kongruensprinsippet blir bestemmende for resultatet.

Dette utvalget ser ikke behov for å vurdere godheten i de valg som Regnskapslovutvalget 1990 gjorde ved å foreslå et resultatorientert regnskapsregime for Norge. Det må allikevel kunne konstateres at valget av en resultatorientert regnskapsregulering har vært kontroversielt i det norske regnskapsmiljøet, og det er særlig to grunner til dette. For det første var det

allerede på 1990-tallet klart at de førende regnskapsregimene (USA, Storbritannia, samt den internasjonale standardsetteren IASC³) gikk inn for balanseorientering. Dette kom særlig tydelig til uttrykk ved de såkalte konseptuelle rammeverkene som ble vedtatt i disse regimene for å virke som en overordnet veiledning for standardsetting. Det amerikanske konseptuelle rammeverket som ble utviklet på 1970- og 1980-tallet, representerte en eksplisitt overgang fra resultatorientering til balanseorientering. IASC fastsatte sitt konseptuelle rammeverk i 1989, og det var en slags kortversjon av det amerikanske rammeverket, med den samme tydelige balanseorienteringen. Også den britiske standardsetteren ASB arbeidet på 1990-tallet med et balanseorientert rammeverk.

Den andre hovedgrunnen til at dette valget ble kontroversielt, var at lovfesting av slike prinsipper var et uprøvd virkemiddel. Periodisering gjennom sammenstilling var utvilsomt kjent gjennom lærebøker og regnskapsstandarder, men forarbeidene til regnskapsloven inneholder ikke noen henvisning til andre land som har slike bestemmelser i sin lovgivning. Allerede i høringen av lovforslaget fremkom det skepsis til bestemmelsene om grunnleggende regnskapsprinsipper som i og for seg ikke argumenterer mot resultatorienteringen, men mot forslaget om lovfesting.

Uenighet om lovfesting av de grunnleggende regnskapsprinsippene er dokumentert i kapittel 6.1 i lovproposisjonen om ny regnskapslov Ot. prp. nr. 42 (1997–98) s. 81–83. Departementet tok uttrykkelig opp spørsmålet om lovfesting, og det fremgår i gjengivelsen av høringsinstansenes merknader at utvalgets forslag om lovfesting har fått både støtte og motbør. Fra høringsinstansene som uttrykker skepsis, reises det bl.a. spørsmål om konsekvensen av lovfestede prinsipper for dynamisk regnskapsutvikling, om etablert praksis som er på kant med prinsippene kan videreføres, og om grunnleggende prinsipper etablerer handleplikt for de regnskapspliktige. Departementet sluttet seg til forslaget om lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper, men åpnet også for lovendring dersom internasjonal regnskapsutvikling skulle gå på tvers av disse prinsippene.

3.2.2 Evalueringsutvalgets gjennomgang av grunnleggende regnskapsprinsipper

Som redegjort for i kapittel 1.1 Et tilbakeblikk på utviklingen av norsk regnskapsregulering, ble regnskapsloven gjenstand for en evaluering etter tre år, og Evalueringsutvalget 2002 ble eksplisitt bedt om å vurdere

³ IASC står for International Accounting Standards Committee. IASC byttet navn til IASB i 2001.

“om det er behov for en full eller begrenset gjennomgang av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4 slik at disse blir basert direkte på eller tilpasset det begrepsmessige rammeverk for IAS.”

Utvalget anbefalte i NOU 2003:23 å beholde grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven. Utvalget vurderte både prinsippenes innhold og om de burde være lovfestet. Om lovfestingen foretar utvalget følgende avveining (s. 162):

“Lovfesting gir åpenbart mindre grad av fleksibilitet i forhold til endringer i prinsippene. Det er en tyngre og mer tidkrevende prosess å endre lov i forhold til endringer innenfor andre løsninger. Forholdet kan tilsi at det kan være mer hensiktsmessig at prinsippene fastsettes utenfor loven. På den annen side er prinsippene av så grunnleggende karakter for regnskapsavleggelsen at det kan hevdes at dette bør være et område for lovgiver. Prinsippenes autoritet og gjennomslagskraft vil være størst når de nedfelles i lov.

Etter utvalgets oppfatning er prinsippene av en slik karakter at de bør nedfelles i regnskapsloven. Regler som er av så grunnleggende betydning for norsk regnskapspraksis bør tilligge lovgiver og de prosesser som følger ved eventuelle endringer i regelverket. Videre bør prinsippenes autoritet tydeliggjøres ved en lovfesting.”

Utvalget gjennomførte en høring med en del utvalgte instanser, og rapporterte i utredningen (s. 161) at ingen av disse hadde negative erfaringer med de grunnleggende regnskapsprinsippene, men at noen likevel så behov for presiseringer. Utvalget foreslo noen justeringer og tillegg i prinsippene for å unngå konflikter med IASBs regler og det balanseorienterte konseptuelle rammeverket.

Utvalgets flertall foreslo for det første at det skal kunne gjøres unntak fra sammenstillingsprinsippet i § 4-1 første ledd nr. 3 når det er i samsvar med god regnskapsskikk, for å ivareta de konflikter som kan oppstå når anvendelse av sammenstillingsprinsippet fører til innregning av eiendeler og forpliktelser som ikke tilfredsstiller definisjonene av eiendeler og forpliktelser etter IFRS. Et eksempel på en slik konflikt som utvalget peker på, er forbud mot balanseføring av en del immaterielle eiendeler. Utvalget drøftet, men avviste, å løse denne motsetningen ved å ta inn et grunnleggende prinsipp som stiller krav om at balansepostene skal tilfredsstille definisjoner av eiendeler eller forpliktelser. Argumentet mot en slik løsning var at dette ville gi dårlig fleksibilitet for utviklingen av god regnskapsskikk.

Utvalget foreslo for det andre en justering av § 4-2 om periodisering av virkning av endring i regnskapsestimater. Ordlyden i denne bestemmelsen var (og er) at resultatføring av virkning av endring i regnskapsestimat kan utsettes når det er i samsvar med god regnskapsskikk, mens utvalget mente det burde være plikt til slik utsatt resultatføring når det følger av god regnskapsskikk. Utvalget gir ikke noen eksempler på situasjoner hvor en slik

pliktbestemmelse hadde vært mer tjenlig, men det er nærliggende å peke på situasjonen med endring av estimat på gjenværende levetid for en avskrivbar eiendel. Den dominerende løsning i praksis er å periodisere virkningen over gjenværende levetid (den såkalte “knekkpunkts-løsningen”), men man kan ikke med utgangspunkt i lovens formulering pålegge noen denne løsningen gjennom regnskapsstandarder. For denne problemstillingen er lovens hovedregel umiddelbar resultatføring av virkningen.

Utvalgets mandat inneholdt en eksplisitt anmodning om å vurdere lovens krav om ensartet prinsippanvendelse i selskaps- og konsernregnskapet. Bestemmelsen om prinsippanvendelse i § 4-4 lød: “Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid”, og det var ingen unntak fra denne bestemmelsen. Ensartete prinsipper innebærer at en ikke kan bruke ulike prinsipper i ett og samme regnskap. Ettersom konsernregnskapet er ett regnskap, og det forutsettes å bygge på de konsoliderte foretakenes selskapsregnskaper, jf. § 3-6, har lovgiver forutsatt samme prinsipper for morselskapets selskaps- og konsernregnskap. Utvalget argumenterte for at innføringen av IFRS for børsnoterte foretak etter den såkalte IAS-forordningen (1606/2002/EU) skapte en ny situasjon, og foreslo at § 4-4 fikk et nytt punktum om at prinsippanvendelsen i konsernregnskap og selskapsregnskap kan være forskjellig.

Utvalget ville videre justere formuleringen av forutsetningen om fortsatt drift i § 4-5. Lovens ordlyd var (og er) at årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Utvalget foreslo å erstatte sannsynlig med overveiende sannsynlig. På dette punktet påpekte utvalget en motsetning med fjerde direktiv som vilkårløst krever at forutsetningen om fortsatt drift legges til grunn. Det foretas også en sammenligning med relevante formuleringer i det konseptuelle rammeverket til IASB (1989, 2010) og forslag til nytt rammeverk (2013), og en konkluderer med at “plikten til å forkaste fortsatt drift er mindre streng under IAS” (s. 168).

Utvalgets forslag til omformulering av § 4-6 om god regnskapsskikk gjengis ikke her, men i drøftingen av god regnskapsskikk i kapittel 6.

Utvalget nøyde seg imidlertid ikke med de ovennevnte forslag til justeringer av ordlyden i de eksisterende bestemmelsene. En nyskapning fra utvalget var et forslag om å ta inn en formålsbestemmelse. Forslaget var et svar på mandatets krav om en vurdering av behovet for en tilpasning til det konseptuelle rammeverket i IFRS. Utvalget påpeker at rammeverket, i tillegg til definisjoner og innregningskriterier for eiendeler og forpliktelser, også inneholder opplisting av brukergrupper og deres informasjonsbehov og dessuten kvalitative krav til

regnskapsinformasjon, slik som forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Utvalget konstaterer at forslag om lovfesting av slike kvalitative krav har vært vurdert i flere omganger uten å ha fått endelig tilslutning, men at både Sverige og Danmark har elementer av slike krav i sin lovgivning. Utvalget skriver (s. 162):

“Ved utforming av de enkelte bestemmelser i regnskapsloven er det derimot viktig å ha i tankene alle potensielle brukergrupper og deres spesifikke informasjonsbehov. Det samme gjelder for en standardsetters arbeid. For å sikre at alle brukergruppens interesser blir ivaretatt, og for å skape allmenn tillit til prosessen, kan det være hensiktsmessig å liste opp brukergruppene i en formålsbestemmelse. Det er også blitt vanligere nå enn tidligere å formulere lovens formål eksplisitt.

Det kan også være hensiktsmessig å lovfeste kvalitative krav til regnskapsinformasjon. Kvalitative krav til informasjon har først og fremst sin nytte i forbindelse med en strukturering av diskusjoner omkring regnskapets innhold og utforming. Krav som forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet er på mange måter selvsynlige og ukontroversielle. Utfordringen, som standardsetter og den enkelte regnskapspliktige i praksis står overfor, er å foreta en avveining av de kvalitative krav i løsningen av regnskapsmessige problemer. Her må det foretas et profesjonelt skjønn veiledet av lov og god regnskapsskikk. Rammeverket er i seg selv til liten hjelp.

I en formålsparagraf vil det likevel være naturlig å inkludere de viktigste kvalitative krav til regnskapet – relevans og pålitelighet. Dette vil understreke betydningen av informasjon som kan påvirke brukernes beslutninger, men at det samtidig må stilles strenge krav til informasjonens pålitelighet. Lovgiver og standardsetter må også vurdere opplysningskrav opp mot de kostnader som vil påløpe for å fremskaffe informasjonen. Det er lovens siktemål at regnskapet skal gi relevant og pålitelig informasjon innen de beskrankninger kostnad/ nytte testen setter. Utvalget er derfor kommet til at de kvalitative kravene til regnskapsinformasjon bør formuleres som lovens formål. Den enkelte regnskapspliktige skal ikke bruke slike avveininger til å overprøve lov eller god regnskapsskikk. Formålsbestemmelsen bør plasseres i kapittel 3 fordi den vil gjelde både årsregnskap og årsberetning.”

På denne bakgrunn foreslo utvalget følgende nye bestemmelse:

“Årsregnskapets og årsberetningens formål er å danne grunnlag for regnskapsbrukernes bedømmelse av foretakets utvikling, finansielle stilling, resultat og risiki. Regnskapsbrukerne er enhver som treffer beslutninger som kan påvirkes av den regnskapspliktiges forhold, herunder nåværende og mulige eiere, kreditorer, ansatte, kunder, alliansepartnere og offentlige myndigheter.

Bestemmelsene i lov om årsregnskapet og årsberetningen tar sikte på å oppnå at disse dokumentene gir opplysninger om forhold som er relevante for regnskapsbrukerne. Opplysningene skal dessuten være pålitelige i forhold til det som regnskapsbrukerne normalt forventer. Plikten til å gi opplysninger er fastsatt etter en vurdering av opplysningenes nytte for brukerne sammenholdt med kostnadene ved å fremskaffe dem.”

Departementet behandlet Evalueringsutvalgets forslag til endringer i de grunnleggende prinsippene i Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) pkt. 3.2. I likhet med utvalget gikk departementet inn for å beholde de grunnleggende prinsippene i loven, men avviste de fleste av utvalgets

forslag til endringer i disse prinsippene. Avvisningen var i det vesentlige begrunnet med at departementet gikk inn for et såkalt tosporet regnskapsregime, med både de materielle regnskapsbestemmelsene i norsk lov og IFRS, komplettert med en norsk forskrift om forenklet anvendelse, som gyldige rapporteringsalternativer for norske regnskapspliktige. Departementet uttalte om dette (s. 29):

“Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer entydig på henholdsvis IFRS og regnskapsloven. Modellen innebærer et system med to parallelle regelsett. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning et verdiregnskap). Etter departementets vurdering gjennomføres denne løsningen mest hensiktsmessig etter følgende hovedlinjer:

Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap.”

Departementet fulgte likevel opp forslaget om endring av § 4-4 slik at det ble tillatt med ulik prinsippanvendelse i selskapsregnskapet og konsernregnskapet.

Departementet avviste også, med henvisning til den nylig vedtatte bestemmelsen i § 3-2a om at “årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat”, utvalgets forslag til ny formålsbestemmelse (s. 36):

“Departementet mener det vil være uheldig og bidra til unødig uklarhet å lovfeste en formålsbestemmelse i tillegg til kravet om rettviseende bilde. De grunnleggende kvalitetskrav til regnskaper om relevans, sammenlignbarhet og forståelighet må ligge til grunn for utarbeiding av regnskapsregler og regnskapsstandarder. På samme måte må det legges vekt på vesentlighet og en avveining av kostnader og nytte. Departementet anser ikke at lovfesting av slike hensyn eller brukergrupper vil kunne bidra til at hensynene blir oppnådd i større grad.”

3.3 Direktivbestemmelsenes betydning for de grunnleggende prinsippene

3.3.1 Direktivbestemmelser som er implementert i norsk lov

Som nevnt er en del av de grunnleggende regnskapsprinsippene avledet av fjerde og syvende direktiv. Sortert i samsvar med regnskapslovens rekkefølge gjelder dette bestemmelsene om forsiktighetsprinsippet i 4-1 første ledd nr.1, kongruensprinsippet i § 4-3, konsistent prinsippanvendelse i § 4-4 og fortsatt drift-forutsetningen i § 4-5. I tillegg var kravet om at

årsregnskapet skulle utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk i § 4-6 delvis begrunnet med implementering av direktivets krav til rettviseende bilde. God regnskapsskikk drøftes i et eget kapittel (kapittel 6) og blir derfor ikke omtalt her.

Ved den pågående revisjonen av regnskapslovgivningen er det ikke lenger fjerde og syvende direktiv som gjelder, men det nye konsoliderte regnskapsdirektivet, jf. omtale i kapittel 2. Det er derfor uansett behov for å ta stilling til om de norske lovbestemmelsene ivaretar formuleringene i det nye direktivet. Men utvalget mener at det er hensiktsmessig ved denne revisjonen å gjøre en grundigere vurdering enn bare å se på konsekvensen av språklige endringer i direktivene. Det har gått nær 20 år siden regnskapslovens metodikk for implementering av direktivene ble foreslått, og utvalget ser grunn til å gjøre en kritisk gjennomgang av de valgene som ble gjort.

For å lette gjennomgangen er det i vedlegg satt opp et lovspeil som viser formuleringene i de to gamle direktivene og det nye direktivet i parallelloppsett sammen med de implementerende bestemmelsene i regnskapsloven. Lovspeilet viser bare hovedbestemmelsene i direktivene og ikke alle unntak som er knyttet til dem.

I de gamle direktivene var det artikkel 31 i fjerde direktiv som i hovedsak inneholdt bestemmelsene som gjenfinnes i paragrafene i regnskapslovens kapittel 4. Bestemmelsene i artikkel 31 omtales som “alminnelige prinsipper”, som språklig sett kan sies beslektet med regnskapslovens formulering “grunnleggende prinsipper”. Det eneste vesentlige tillegget til artikkel 31, er syvende direktiv artikkel 29 nr. 1 og 2a for det som gjelder bestemmelsen om ensartet prinsippanvendelse i § 4-4. Innholdet i artikkel 31 er i det vesentlige videreført i det nye direktivets artikkel 6. Noen språklige forskjeller mellom de norske direktivversjonene som det refereres til her, er ikke forårsaket av endringer i engelsk originaltekst, men skyldes at norsk oversetter med årene har fastsatt en annen regnskapsterminologi enn det en anvendte ved de første oversettelsene som kom etter inngåelse av EØS-avtalen i 1994. Utvalget vil derfor peke ut de endringer mellom gammel og ny direktivtekst som innebærer realiteter.

Det fremgår ikke av lovspeilet at gammel artikkel 31 og ny artikkel 6 har ulik overskrift og innledning. Artikkel 31 i fjerde direktiv har overskriften “Verdsettingsregler” (Valuation rules), og innledningen i pkt. 1 hadde teksten: “Medlemsstatene skal sørge for at verdsettingen av postene oppført i årsregnskapet gjøres i samsvar med følgende alminnelige prinsipper: (...)” Artikkel 6 i det nye direktivet har overskriften “Generelle prinsipper for finansiell rapportering”, og innledningen til nr.1 lyder: “Postene som presenteres i årsregnskapet og konsernregnskapet, skal innregnes og måles i samsvar med følgende generelle prinsipper:

(...).” At man har erstattet “verdsetting” med “innregning og måling” er en tilpasning til IFRS-terminologien, men det innebærer også en realitetsforskjell i form av at den nye artikkelen har et noe videre nedslagsfelt enn den gamle. Alle bestemmelsene fra artikkel 31 som ble implementert gjennom grunnleggende prinsipper, jf. tabell i vedlegg, har således fått et videre anvendelsesområde i det nye direktivet. I og for seg kan man kanskje si at det gjør dem likere de grunnleggende prinsippene som er tenkt å ha betydning for all regnskapspraksis, ikke bare verdsettingen.

Når det gjelder teksten om forsiktighetsprinsippet, har det nye direktivet to materielle endringer i forhold til teksten i 1995-versjonen av fjerde direktiv. Pkt. ii) krever at det skal tas hensyn til alle forpliktelser som er oppstått i løpet av regnskapsåret, mens den tidligere teksten inkluderte alle “forventede forpliktelser og mulige tap”. Den sistnevnte formuleringen representerer en større mengde enn den førstnevnte, og den har med forhold som ligger utenfor definisjonen av forpliktelser i IFRS. Denne innstrammingen av direktivets forsiktighetsprinsipp ble gjennomført ved direktivendring i 2003, og samtidig ble det innført en medlemsstatsopsjon som nå står i artikkel 6 nr. 5 til å “tillate eller kreve at alle forventede forpliktelser og mulige tap som oppstår i løpet av det berørte regnskapsår eller i et tidligere regnskapsår, innregnes selv om disse forpliktelsene eller tapene først blir kjent i tidsrommet mellom balansedagen og det tidspunkt da balansen settes opp.”

Den andre materielle endringen i teksten om forsiktighetsprinsippet er at henvisningen til “avskrivninger” (depreciation) i den gamle teksten er erstattet med en henvisning til “alle verdijusteringer”. Det nye direktivets engelske tekst henviser her til “all negative value adjustments”. Utvalget antar at man her har foretatt en begrepsmessig opprydding som bringer teksten nærmere det som hele tiden har vært intensjonen med denne bestemmelsen.

Bortsett fra disse mindre endringene er bestemmelsen om forsiktighetsprinsippet i det nye direktivet en videreføring av den gamle bestemmelsen, jf. tabell i vedlegg. Innregning og måling skal foretas i henhold til forsiktighetsprinsippet, og innholdet i prinsippet er illustrert med tre typetilfeller: i) bare “profits made” kan innregnes, ii) forpliktelser oppstått i regnskapsåret som blir kjent etter balansedagen, skal hensyntas, og iii) alle verdijusteringer skal innregnes uansett om resultatet er positivt eller negativt. Pkt. ii) og iii) er selvsagte plikter som vanligvis ikke assosieres med forsiktighetsprinsippet. Pkt. i) reiser spørsmål om hva en mener med “profits made”. Hvis “profits made” er det som til enhver tid innregnes som resultat, er bestemmelsen uten innhold. Men det kan også tenkes å uttrykke et realisasjonsprinsipp, men i så fall blir det vanskelig å se hvordan et slikt prinsipp skal kunne

gjelde under anvendelse av verdireguleringsmodellen i artikkel 7 eller virkelig verdi-modellen i artikkel 8.

Ingen av tekstendringene som har kommet med revisjon av direktivet, påvirker den norske implementeringen av forsiktighetsprinsippet på noen avgjørende måte. Det som imidlertid kommer tydelig til syne ved denne språklige sammenstillingen med direktiv-tekstene er hvor annerledes det norske forsiktighetsprinsippet er formulert. At “urealisert tap skal resultatføres” kan sies å ivareta pkt. iii) i artikkel 6 nr. 1 c og antakelig også pkt. ii), mens pkt. i) vanskelig kan sies å være gjengitt i den norske loven. Uansett er de tre underpunktene i direktivet skrevet som typetilfeller av forsiktighetsprinsippet, som ikke nødvendigvis er uttømmende. Semantisk omtaler direktivet et uspesifisert forsiktighetsprinsipp som bl.a. kommer til uttrykk i de tre typetilfellene.

Det fremgår av Regnskapslovutvalget 1990s drøfting i NOU 1995:30 at en bevisst har tilstrebet en snever tolkning av forsiktighetsprinsippet (s. 82):

“Forsiktighetsprinsippets plass i den nye regnskapsloven bør begrenses til nedskrivningsplikten i de generelle vurderingsreglene. Nedskrivning må betraktes i en økonomisk sammenheng (...). Nedskrivningsplikten i de generelle vurderingsreglene inkluderer også plikten til å regnskapsføre tap på kontrakter, selv om ikke kontrakten balanseføres. For at det ikke skal være tvil om plikten til å avsette for tap på kontrakter, foreslår utvalget en bestemmelse om at urealisert tap skal resultatføres.”

Når det gjelder direktivets tre typetilfeller, anså Regnskapslovutvalget 1990 dem som uklare (s. 48):

“Forsiktighetsprinsippet har uten tvil en sentral plass i direktivet. (...). Forsøkene på presisering i de tre underpunktene er imidlertid ikke klargjørende. Det første underpunktet er et prinsipp for inntektsføring. Det neste har, når det blir sett i sammenheng med andre bestemmelser i direktivet, et usikkert innhold. Det siste underpunktet om at avskrivning skal gjennomføres uavhengig av resultat, er en selvfølgelighet.”

Departementet sluttet seg til utvalgets forslag, men det fremgår av Ot. prp. nr. 42 (1997–98) at det har vært noe uenighet i høringen om forslaget representerte en tilstrekkelig gjennomføring av direktivet. Departementet hevdet at forsiktighetsprinsippet ikke er svekket ved forslaget og så det bl.a. i sammenheng med aksjelovenes bestemmelser om utbyttebegrensning og kravet i § 4-2 om å bruke beste estimat ved usikkerhet. Ifølge departementet vil beste estimat uansett måtte ligge innenfor det skjønnsintervall som er tillatt etter et uspesifisert forsiktighetsprinsipp. Bestemmelsen i § 4-2 er drøftet videre i kapittel 3.5 nedenfor. Videre skriver departementet (s. 91):

“Samtidig vil departementet gi støtte til en del av de synspunkter som framkommer fra de høringsinstanser som ønsker lovfestet et eget forsiktighetsprinsipp. Det må være klart at

forbudet mot grunnløs optimisme i regnskapsførselen ikke skal være svekket ved lovframlegget.”

Uenigheten om gjennomføringen av direktivets forsiktighetsprinsipp i ny regnskapslov reflekterer en grunnleggende usikkerhet om prinsippets innhold. Mulige forståelser av forsiktighetsprinsippet er at det gjelder innregning, verdimåling, opplysningspraksis eller en kombinasjon av disse. Forsiktig innregning ville innebære at det er viktigere med rettidig innregning av “dårlig nytt” (for eksempel et uventet tap) enn “godt nytt” (for eksempel inntektsvirkningen av en ny kundekontrakt). Forsiktig verdimåling ville innebære (selv i en kombinasjon med plikt til å bruke beste estimat) at det er mer alvorlig å overvurdere en eiendel (eller undervurdere en forpliktelse), enn å undervurdere en eiendel (eller overvurdere en forpliktelse) med samme beløp. Forsiktig opplysningspraksis har samme asymmetri med hensyn til godt og dårlig nytt som forsiktig innregning, men viser seg som mer omfattende opplysninger i notene. Departementets uttalelse som er sitert ovenfor går på forsiktighet i målingen, og for så vidt er koblingen i NOU 1995:30 mellom bestemmelsen om beste estimat og forsiktighetsprinsippet en illustrasjon på at forsiktig måling har vært en del av vurderingstemaene i forbindelse med lovarbeidet.

Rammeverket inneholdt inntil 2010 en tekst om forsiktighet (prudence) i tidligere nr. 95 som inneholdt elementer av innregning, måling og opplysningsplikt:

“The preparers of financial statements do, however, have to contend with the uncertainties that inevitably surround many events and circumstances, such as the collectability of doubtful receivables, the probable useful life of plant and equipment and the number of warranty claims that may occur. Such uncertainties are recognised by the disclosure of their nature and extent and the exercise of prudence in the preparation of the financial statements. Prudence is the inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgements needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated and liabilities or expenses are not understated. However, the exercise of prudence does not allow, for example, the creation of hidden reserves or excessive provisions, the deliberate understatement of assets or income, or the deliberate overstatement of liabilities or expenses, because the financial statements would not be neutral and, therefore, not have the quality of reliability.”

I endret rammeverk (IASB 2010) og utkast til nytt rammeverk (2013) har en ikke tatt med “prudence” som en kvalitativ egenskap, men det nye rammeverket er ikke ferdigstilt, og diskusjonen om forsiktighetsprinsippets plass i det nye rammeverket har pågått under hele denne prosessen.

Det er påpekt (bl.a. i EFRAGs publisasjon om Prudence fra 2013) at gjeldende IFRS-standarder inneholder en rekke asymmetriske regler om innregning og måling som vanskelig kan forstås som noe annet enn uttrykk for et forsiktighetsprinsipp. Under IAS 37 skal en

betinget eiendel ikke innregnes uten at den er tilnærmet sikker, mens en betinget forpliktelse skal innregnes ved et mye lavere sannsynlighetsnivå. Det er tilsvarende asymmetrier mellom innregning av utsatt skatt-eiendeler og utsatt skatt-forpliktelser i IAS 12, og det er et forbud mot neddiskontering av utsatt skatt som kan ses som et hinder mot undervurdering av forpliktelser. Nedskrivingsbestemmelsene i IAS 36 har maksimumsgrenser for kontantstrømmer som kan tas i betraktning ved beregning av bruksverdi, som på samme måte kan ses som hinder mot overvurdering av eiendeler.

Selv om det, mens denne utredningen skrives, er uklart om forsiktighetsprinsippet skal gjelde i IFRS, er det på det rene at forsiktighetsprinsippet er en del av IFRS for SMEs. Prinsippet er i denne standardens pkt. 2.9 utlagt om lag som i det tidligere konseptuelle rammeverket.⁴ I utkast til ny IFRS for SMEs (2013) er prinsippet foreslått videreført med samme ordlyd som i IFRS for SMEs (2009). Det er i og for seg ikke ulogisk om man ender opp med en situasjon hvor forsiktighetsprinsippet gjelder for ikke-børsnoterte foretak, men ikke for de børsnoterte, ettersom presisjonskravet til informasjonen fra de sistnevnte rimeligvis må være størst. Det at både direktivet og IFRS for SMEs inneholder et forsiktighetsprinsipp, gir også holdepunkt for at disse regelsettene er compatible, og det gir hjelp til å gi et akseptabelt innhold i direktivets forsiktighetsprinsipp. Utvalget gir med dette ikke uttrykk for noe syn på om spørsmålet om forsiktighet bør være en del av det nye konseptuelle rammeverket i IFRS eller ikke.

I det nye regnskapsdirektivet er kongruensprinsippet formulert ved at “åpningsbalansen for hvert regnskapsår skal tilsvare sluttbalansen for det foregående regnskapsår”, og denne teksten er tilnærmet lik teksten i den opprinnelige oversettelsen av fjerde direktiv. Også de engelske tekstene er like, bortsett fra at et “must” er blitt erstattet med “shall”.

Regnskapslovens tekst i § 4-3 er at “alle inntekter og kostnader skal resultatføres”, og dette er identisk med ordlyden i forslaget fra Regnskapslovutvalget 1990. Utvalget har ikke begrunnet hvorfor en valgte en ordlyd som er så forskjellig fra direktivets ordlyd, men det er nærliggende å tro at valget om å formulere kongruensprinsippet som et krav om resultatføring av alle inntekter og kostnader har sammenheng med den konsekvente resultatorienteringen som utvalget gikk inn for. Utvalget ga følgende utfyllende beskrivelse av prinsippet (s. 83):

“Kongruensprinsippet betyr at summen av de enkelte perioderesultatene skal være lik totalresultatet over foretakets levetid. Formulert på en annen måte skal alle endringer i egenkapitalen, unntatt kapitalinnskudd og uttak, føres over resultatregnskapet.”

⁴ Jf. omtale i konklusjonsavsnittet 3.6.

Både i NOU 1995:30 og i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) dreier drøftingen av kongruensprinsippet seg om behovet for lovfesting og om hvilke unntak som skal gjelde. Adgangen til å gjøre unntak var forankret i fjerde direktiv artikkel 31 nr. 2 som hadde følgende ordlyd:

“Fravik fra disse alminnelige prinsipper skal være tillatt i unntakstilfeller. Fravikene skal angis i notene til årsregnskapet og behørig begrunnes, med angivelse av deres innvirkning på aktiva og passiva, den økonomiske stilling og resultatet.”

Denne bestemmelsen, som altså gjelder spesifikt for direktivets alminnelige prinsipper, er ikke videreført i det nye direktivet. Derimot inneholder det nye direktivets artikkel 4 nr. 4 en adgang til i unntakstilfeller å fravike enhver bestemmelse i direktivet (for å kunne gi et rettviseende bilde), og denne fraviksbestemmelsen omfatter også en medlemslandsopsjon til å gi generelle unntak. Bestemmelsen lyder i sin helhet:

“Når det i unntakstilfeller viser seg at anvendelsen av en bestemmelse i dette direktiv er uforenlig med plikten fastsatt i nr. 3, skal bestemmelsen fravikes for å gi et pålitelig bilde av foretakets eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat. Ethvert slikt fravik skal angis i notene til finansregnskapet og behørig begrunnes, med opplysning om fravikets innvirkning på foretakets eiendeler, forpliktelser, økonomiske stilling og resultat.

Medlemsstatene kan angi unntakstilfellene nærmere og fastsette de særlige regler som skal få anvendelse på disse tilfellene.”

De konkrete unntak fra kongruensprinsippet som regnskapsloven påbyr i § 4-3 annet ledd er:

“Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.”

Man kan nok si at unntakene fra kongruensprinsippet som de er formulert regnskapsloven § 4-3 annet ledd, passer bedre til den åpne fraviksbestemmelsen artikkel 31 nr. 2 i det gamle direktivet enn til den mer kvalifiserte fraviksbestemmelsen i det nye direktivet artikkel 4 nr. 4 hvor fravik begrunnes med krav om rettviseende bilde. Første punktum § 4-3 annet ledd innebærer at Norge som EØS-stat har definert to unntak (ved prinsippendring og ved korrigering av feil i tidligere årsregnskap), og det passer til begge direktivformuleringene. De uspesifiserte unntakene fra kongruensprinsippet etter god regnskapsskikk i andre punktum lar seg imidlertid ikke like lett forene med ordlyden i det nye direktivets artikkel 4 nr. 4 annet ledd.

Kongruensprinsippet slik det er formulert i regnskapsloven, har ikke gitt opphav til tvil eller diskusjon som utvalget er kjent med, og har således fungert godt. Det kan likevel reises spørsmål ved om den valgte ordlyden er den mest pedagogiske måten å formulere kongruensprinsippet på. Sett i sammenheng med opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, som i regnskapsloven definerer resultatelementene inntekter og

kostnader, får bestemmelsen om kongruensprinsippet et visst preg av tautologi. Formuleringen har imidlertid ikke vært noe sentralt tema, verken ved det opprinnelige lovvedtaket eller evalueringen i 2003.

Som det fremgår av tabellen i vedlegg er bestemmelsen om ensartet og konsistent prinsippanvendelse i § 4-4 knyttet til fjerde direktiv artikkel 31 nr. 1 b og syvende direktiv artikkel 29. Den førstnevnte av disse bestemmelsene gjaldt konsistens, som altså innebærer å holde seg til samme prinsipp over tid, og denne bestemmelsen er videreført med noe endret ordlyd i nytt direktiv artikkel 6 nr. 1 b. Omformuleringen er her primært at “verdsettingsmetodene” fra det gamle direktivet er erstattet med “regnskapsprinsippene og målegrunnlagene” i det nye, og endringen må ses i lys av det som er sagt om hele innrettingen av ny artikkel 6 i begynnelsen av dette avsnittet. Den andre språklige endringen som fremkommer i de norske tekstene er simpelthen et annet ordvalg for å oversette “apply consistently”, som det heter i engelsk originaltekst i begge versjoner.

Artikkel 29 nr. 1 i syvende direktiv gjelder ensartet prinsippanvendelse i konsernregnskapet. Denne er videreført i det nye direktivets artikkel 24 nr. 10. Også i denne bestemmelsen ligger det en begrepsendring ved at “verdifastsettes” erstattes med “måles”. De øvrige endringer i de norske tekstene skyldes utelukkende en modernisering og standardisering av norsk oversettters terminologi. Etter artikkel 29 nr. 2a i syvende direktiv skal morselskap bruke samme prinsipp i sitt eget selskapsregnskap som i konsernregnskapet. Videreføringen av denne bestemmelsen i det nye direktivet artikkel 24 nr. 11 har samme type begrepsendring som nr. 10.

Det går frem av Regnskapslovutvalget 1990s drøfting av de grunnleggende prinsipper at forslaget om ensartet prinsippanvendelse som generell hovedregel egentlig går ut over hva direktivet regulerer (NOU 1995:30 s. 88):

“I de tilfeller lovgivning og standarder tillater valgfrihet, bør det enkelte foretak anvende ensartede regnskapsprinsipper for like transaksjoner og hendelser. Prinsippet om ensartethet i anvendelsen av regnskapsprinsipper er utledet av kvalitetskravet om sammenlignbarhet, og er av like stor betydning for sammenlignbarheten som det grunnleggende konsistensprinsippet. Prinsippet om ensartethet bør derfor inngå i samlingen av grunnleggende regnskapsprinsipper.

Dette prinsippet er en del av det konseptuelle rammeverket både for IASC og FASB. Prinsippet er derimot ikke inkludert blant de alminnelige prinsippene for vurdering i artikkel 31 i direktivet.”

En problemstilling i tilknytning til bestemmelsen om prinsippanvendelse fikk særlig stor oppmerksomhet både i Regnskapslovutvalget 1990s utredning og i proposisjonen, og det var om det skulle kreves lik prinsippanvendelse i konsernregnskapet og morselskapets

selskapsregnskap. Utvalget foreslo at medlemstatsopsjonen til å tillate ulik prinsippapplikasjon skulle benyttes og begrunnet dette bl.a. med bindingen mellom selskapsregnskapet og skatteregnskapet og med en eventuell fremtidig adgang til å utarbeide konsernregnskap i samsvar med IFRS. Departementet konkluderte med at medlemstatsopsjonen til å tillate ulik prinsippapplikasjon ikke skulle benyttes, men åpnet for en ny vurdering av dette spørsmålet dersom internasjonal utvikling førte til større adgang til å bruke IFRS i konsernregnskapet for børsnoterte foretak, jf. Ot. prp. nr. 42 (1997–98) s. 101. Loven ble på dette punktet vedtatt i samsvar med departementets forslag. Som det er redegjort for i det foregående kapittel 3.2.2, ble det i 2005 foretatt lovendring slik at det likevel ble adgang til ulik prinsippapplikasjon i selskapsregnskapet og konsernregnskapet.

Fortsatt drift-bestemmelsen i § 4-5 er en implementering av fjerde direktiv artikkel 31 nr. 1a som i det nye direktivet er videreført i artikkel 6 nr. 1a. Den engelskspråklige 1995-versjonen av fjerde direktiv og det nye direktivet har identisk tekst, bortsett fra at ordet “company” er skiftet ut med “undertaking”. Øvrige endringer i de norske tekstene skyldes endret terminologi hos oversetter.

Regnskapslovutvalget 1990 konstaterte at direktivbestemmelsen bare inneholder en enkel formulering om at foretaket skal antas å fortsette sin virksomhet, og uttaler om dette (s. 86):

“Implementering av direktivbestemmelsen som den er, har liten hensikt. Forutsetningen må ha et visst reelt grunnlag. Formuleringen til Henderson og Peirson om å anta fortsatt drift “in the absence of evidence to the contrary”, kan gjenspeile hvordan forutsetningen blir tatt i praksis. Formulert på denne måten kan forutsetningen om fortsatt drift betraktes som en nullhypotese. Spørsmålet er hvor sterke indikasjoner det skal være på det motsatte, før nullhypotesen, forutsetningen om fortsatt drift, skal forkastes.”

Utvalgets forslag til lovtekst var: “Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er mest sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket”. I den etterfølgende lovbehandlingen var det sannsynlighetsnivået i den foreslåtte bestemmelsen som hadde mest fokus. Formuleringen “mest sannsynlig” ble forstått å indikere grensen for sannsynlighetsovervekt, altså 50 % sannsynlighet. Ut fra denne forståelsen skulle altså den regnskapspliktige ikke legge fortsatt drift til grunn dersom sannsynligheten for dette var mindre enn 50 %. Departementet anså at dette var for strengt og endret nivået fra “mest sannsynlig” til “sannsynlig”. I tillegg så departementet det som klargjørende (s. 103):

“(…) å supplere fortsatt drift forutsetningen med en bestemmelse om hvordan regnskapet skal utarbeides dersom forutsetningen ikke er til stede. Etter departementets forslag skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avviking dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket.”

En sammenligning av direktiv-tekstene og lovteksten viser at de har et noe forskjellig innhold. Fortsatt drift-forutsetningen i direktivet er ubetinget, mens den norske lovteksten krever at den skal være realistisk for å kunne legges til grunn. Den reelle forskjellen på de to bestemmelsene kan illustreres med et aksjeselskap hvor det er sannsynlig at det vil bli åpnet konkurs. Etter direktiv-bestemmelsen skal selskapet likevel utarbeide årsregnskap basert på fortsatt drift, mens det etter norsk lov skal utarbeides et årsregnskap der eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling. Fortsatt drift-forutsetningen i norsk lov er likevel ikke i strid med det gamle fjerde direktiv. Dette skyldes at fjerde direktiv hadde en bestemmelse i artikkel 31 nr. 2 som åpnet for adgang til å fravike de generelle prinsippene i unntakstilfeller. Det nye regnskapsdirektivet har ikke noen generell bestemmelse om adgang til fravik fra de generelle prinsippene i unntakstilfeller. Dersom et betinget fortsatt drift-prinsipp skal videreføres, må dette gjøres med grunnlag i artikkel 4 nr. 4. Artikkel 4 nr. 4 slår fast at når en bestemmelse i direktivet i unntakstilfeller er uforenlig med plikten til å utarbeide et årsregnskap som gir et rettviseende bilde, så skal bestemmelsen fravikes. Direktivet krever ved slike fravik noteopplysninger, og åpner for at medlemsstatene kan angi unntakstilfellene nærmere og fastsette regler som skal gjelde i disse tilfellene.

Ved en vurdering av fortsatt drift kan det tenkes tre utfall: Fortsatt drift er sikker, avvikling er sikker og fortsatt drift er usikker.

Når fortsatt drift er sikker, utarbeides regnskapet etter fortsatt drift, jf. regnskapsloven § 4-5. Regnskapsloven § 7-2 krever noteopplysninger om anvendte regnskapsprinsipper. Det er også krav om bekreftelse i årsberetningen av at forutsetningen om fortsatt drift er til stede, jf. regnskapsloven §§ 3-3 tredje ledd nr. 1 og 3-3a syvende ledd nr. 1.

Når avvikling er sikker, skal foretaket ikke legge fortsatt drift-prinsippet til grunn i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 4-5. I prinsippnoten må det opplyses om at avvikling er lagt til grunn, jf. regnskapsloven § 7-2. Regnskapsloven §§ 3-3 tredje ledd nr. 4 og 3-3a syvende ledd nr. 4 krever at det i årsberetningen redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet, dersom dette ikke framgår av notene til regnskapet.

Når det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, må den regnskapspliktige foreta en vurdering av om det er realistisk at virksomheten kan fortsette. Dersom det er realistisk at virksomheten kan fortsette, utarbeides regnskapet etter fortsatt drift, jf. regnskapsloven § 4-5. I prinsippnoten må det opplyses om at fortsatt drift er lagt til grunn. I tillegg vil det være behov for opplysninger om at fortsatt drift er forbundet med usikkerhet etter fanebestemmelsen i regnskapsloven § 7-1 annet ledd, og bakgrunnen for denne

usikkerheten. Dersom det ikke er realistisk at virksomheten kan fortsette, legges ikke fortsatt drift til grunn i regnskapet, jf. regnskapsloven § 4-5. I prinsippnoten må det opplyses om at avvikling er lagt til grunn, jf. regnskapsloven § 7-2. I tillegg vil det være behov for opplysninger etter fanebestemmelsen i regnskapsloven § 7-1 annet ledd om at det er usikkerhet om fortsatt drift og bakgrunnen for at avvikling er lagt til grunn. Regnskapsloven §§ 3-3 tredje ledd nr. 4 og 3-3a syvende ledd nr. 4 krever at det i årsberetningen redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet, dersom dette ikke framgår av notene til regnskapet. Når det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, krever også regnskapsloven §§ 3-3 tredje ledd nr. 2 og 3-3a syvende ledd nr. 2 at det skal redegjøres for dette i årsberetningen. Dersom styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3-5, skal det også i årsberetningen opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.

At avvikling er sikker, vil ha bakgrunn i at foretaket er besluttet oppløst. Et foretak har etter regnskapsloven regnskapsplikt fram til oppløsningstidspunktet, jf. regnskapsloven § 1-7 siste ledds anvisning om at ved oppløsning slutter regnskapsåret på oppløsningstidspunktet.

Aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 16 har bestemmelser om oppløsning og avvikling for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Oppløsning og avvikling kan skje etter beslutning av generalforsamlingen, etter kjennelse fra tingretten og ved dom etter krav fra aksjeeier. Selskapsloven § 2-37 til § 2-42 har regler om avvikling av ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, samvirkeloven kapittel 10 har regler om oppløsning og avvikling av samvirkeforetak og stiftelsesloven § 42 har regler om opphevelse av stiftelser.

Regelverket som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ved oppløsning og avvikling beskrives nærmere under. Aksjeretten har dannet mønster også for den regulering som finnes i de andre lovene nevnt over. Dersom oppløsning og avvikling skjer etter beslutning av generalforsamlingen, gjelder reglene i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 16 I. Generalforsamlingens beslutning skal straks meldes til Foretaksregisteret, som kunngjør beslutningen, i tillegg skal alle kreditorer med kjent adresse så vidt mulig varsles særskilt av foretaket. Foretaket kan fortsette sin virksomhet under avviklingen i den utstrekning det er ønskelig for en hensiktsmessig gjennomføring av avviklingen. Under avviklingen skal årsregnskapet avlegges og sendes til Regnskapsregisteret etter samme regler som ellers, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 16-5 tredje ledd. Avviklingsstyret lager en fortegnelse over foretakets eiendeler, rettigheter og forpliktelser, og skal gjøre opp en balanse med

henblikk på avvikling, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 16-6. Eventuelle eiendeler og rettigheter som ikke oppfyller regnskapslovens krav til innregning, medtas i en slik avviklingsbalanse. Verdien de foretaket venter å få inn eller må betale som følge av avviklingen. Balansen med revisors erklæring skal sendes til alle aksjeeiere med kjent adresse, mens både fortegnelsen og balansen skal legges ut på selskapets kontor til ettersyn for aksjeeierne. Etter avsluttet utdeling skal det fremlegges et revidert oppgjør for generalforsamlingen, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 16-10. Dette skal vise hvordan avviklingsstyret har disponert over foretakets eiendeler, rettigheter og forpliktelser som framgikk av den tidligere utarbeidede avviklingsbalansen. Når generalforsamlingen har godkjent oppgjøret, meldes det til Foretaksregisteret at foretaket er endelig oppløst. Oppløsningstidspunktet er tidspunktet for generalforsamlingens beslutning om endelig oppløsning og melding til Foretaksregisteret om dette (Handeland, 2012). På dette tidspunktet opphører foretakets regnskapsplikt.

Dersom kjennelse fra tingretten beslutter selskapet oppløst, skal foretaket avvikles etter reglene i konkursloven og dekningsloven. Det samme gjelder dersom dom beslutter selskapet oppløst. Kjennelse og dom har begge virkning som kjennelse om konkursåpning etter konkursloven. Tidspunktet for kjennelse om konkursåpning anses som oppløsningstidspunkt etter regnskapsloven § 1-7. Foretaket har følgelig ikke regnskapsplikt etter at kjennelse om konkursåpning foreligger.

Styremedlemmer i samtlige foretak er underlagt en straffesanksjonert plikt til å begjære oppbud etter straffeloven § 284. Vilkåret er at foretaket “er insolvent” og enten at a) “unnlåtelsen medfører at en disposisjon eller et utlegg ikke kan omstøtes, og dette forringer fordringshavernes dekningsutsikt betydelig”, eller at b) “skyldnerens næringsvirksomhet klart går med tap og skyldneren må innse at han ikke vil kunne gi fordringshaverne oppgjør innen rimelig tid.” Unnlåtelse av å begjære oppbud kan dessuten innebære erstatningsansvar for de enkelte styremedlemmene overfor eksempelvis kreditorer, men et ansvar kan tenkes å inntre på et langt tidligere tidspunkt enn plikten til å begjære oppbud. Av særlig betydning her er styrets handleplikt ved tap av egenkapital etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-5 som blant annet innebærer at styret overfor aksjeeierne må gi en redegjørelse for “selskapets økonomiske stilling” og hvilke tiltak som eventuelt vil bli satt i verk for å sikre selskapets drift. Det er på det rene at det kan være ansvarsbetingende for styret å drive selskapet videre uten å sørge for tilstrekkelig finansiering, jf. Rt. 1991 s. 119 og det løpende kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet i aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-4.

Det følger av revisorloven § 5-1 første ledd at revisor blant annet skal vurdere om opplysninger i årsberetningen og forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter. Det følger av revisorloven § 5-6 fjerde ledd at revisor i revisjonsberetningen blant annet skal uttale seg om årsregnskapet etter hans mening gir et rettviseende bilde, og om opplysninger i årsberetningen og forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter. ISA 570 Fortsatt drift gir rettledning for hvordan revisor skal foreta sin vurdering av foretakets bruk av og opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift, og for rapportering av resultatet av hans arbeid.

Når fortsatt drift er sikker, skal foretaket legge forutsetningen om fortsatt drift til grunn i årsregnskapet, og det skal gis opplysninger i årsregnskapet og årsberetningen som beskrevet over. Revisor vil, om alt annet også er i orden, avgi en normal revisjonsberetning. En normal revisjonsberetning bekrefter blant annet at årsregnskapet gir et rettviseende bilde, samt at opplysninger i årsberetningen og fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter.

Når avvikling er sikker, skal foretaket ikke legge forutsetningen om fortsatt drift til grunn i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 4-5. Revisors rapportering vil avhenge av hvordan foretaket har opplyst om situasjonen. Opplysningspliktene er beskrevet over. Dersom det tydelig framgår at regnskapet er utarbeidet under forutsetning om at selskapet skal avvikles og hvordan verdiene er beregnet, vil revisor vanligvis, om alt annet også er i orden, avgi normal revisjonsberetning, jf. ISA 570 A26. Revisor kan imidlertid finne det hensiktsmessig eller nødvendig med en revisjonsberetning med et presiseringsavsnitt, for å gjøre brukeren oppmerksom på den spesielle situasjonen.

Når fortsatt drift er usikker, men forutsetningen om fortsatt drift etter revisors vurdering er riktig, vil hans rapportering avhenge av hvordan foretaket har vurdert og opplyst om situasjonen. Opplysningskravene i en slik situasjon er beskrevet over. Om foretaket vurderer situasjonen på samme måte som revisor, og gir tilstrekkelige opplysninger, vil revisor normalt avgi en beretning med presisering, jf. ISA 570 nr.19. Om det etter revisors vurdering ikke gis tilstrekkelig informasjon, vil dette resultere i en revisjonsberetning med forbehold eller en revisjonsberetning med negativ konklusjon, jf. ISA 570 nr. 20. Revisor skal angi i revisjonsberetningen at det foreligger vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om foretakets evne til fortsatt drift. Om foretaket vurderer det slik at fortsatt drift ikke er usikker, vil dette også gi seg utslag i et årsregnskap eller en årsberetning som etter revisors vurdering ikke inneholder tilstrekkelige opplysninger, noe som vil gi en revisjonsberetning med forbehold eller en revisjonsberetning med negativ konklusjon.

3.3.2 Bestemmelser i de gamle direktivene som ikke er implementert

I tillegg til de “alminnelige prinsipper” i fjerde direktiv som har fått en motsvarende bestemmelse i det norske lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper, er det en rekke bestemmelser som har et tilsvarende overordnet preg, men som ikke er inntatt i loven. De fleste av disse er også videreført i det nye direktivet. Tabellen i vedlegg viser disse bestemmelsene.

Periodiseringsbestemmelsen. Etter fjerde direktiv artikkel 31 nr. 1 d skal det “tas hensyn til inntekter og kostnader for regnskapsåret uansett innbetalings- eller utbetalingstidspunkt for inntektene eller kostnadene.” I det nye direktivet er denne bestemmelsen videreført i artikkel 6 nr. 1 d med en litt annen ordlyd: “Beløp som innregnes i balansen og resultatregnskapet, skal beregnes ved bruk av periodiseringsprinsippet.”

Regnskapslovutvalget 1990 uttalte om artikkel 31 nr. 1 d (s. 45):

“Innholdet av bestemmelsen om periodisering er ganske enkelt at inntekter og kostnader skal resultatføres uavhengig av betalingstidspunkt. Bestemmelsen er i realiteten ikke noe annet enn et alminnelig forbud mot å anvende kontantprinsippet og er overflødig. Bestemmelsen er uten innhold om grunnleggende prinsipper for inntekts- og kostnadsføring.”

Denne avvisningen av direktivbestemmelsens relevans må kanskje ses på bakgrunn av at Regnskapslovutvalget 1990 faktisk foreslo periodiseringsbestemmelser (opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet) som forhindret kontantbasert regnskapsføring. I så måte ble direktivbestemmelsens innhold faktisk ivaretatt selv om det ikke ble inntatt en periodiseringsbestemmelse med ordlyd tilsvarende den en finner i artikkel 31 nr. 1 d. Det må imidlertid anføres at til tross for Regnskapslovutvalget 1990s utsagn, har bestemmelsen utvilsomt et innhold. Spørsmålet om å ta med en bestemmelse om periodisering for å implementere artikkel 31 nr. 1 d ble ikke drøftet i de etterfølgende lovforarbeider.

Krav om enkeltvurdering. I fjerde direktiv artikkel 31 nr. 1 e het det at: “De enkelte komponenter av postene for aktiva og passiva skal vurderes særskilt.” I det nye direktivet sier artikkel 6 nr. 1 f at “de enkelte komponenter av postene for eiendeler og forpliktelser skal verdsettes særskilt.”

Regnskapslovutvalget 1990 legger i sin drøftelse av artikkel 31 nr. 1 e vesentlig vekt på spørsmålet om et krav om enkeltvurdering er entydig med hensyn til aggregeringsnivå, og på forholdet mellom porteføljevurdering og enkeltvurdering. Utvalgets konklusjon lyder (s. 56):

“Utvalget vil sterkt fraråde at porteføljevurdering blir avvist formelt på grunnlag av

artikkel 31, og anbefaler at spørsmålet avgjøres på faglig grunnlag. Det er så stor usikkerhet rundt individualitetsprinsippet i artikkel 31 nr. 1 e og forholdet til både prinsippfraviksbestemmelsen i artikkel 31 nr. 2 og overstyringsprinsippet i artikkel 2 nr. 5, at direktivbestemmelsen i artikkel 31 nr. 1 e ikke bør implementeres direkte i norsk regnskapslovgivning.”

Utvalgets avvisning av kravet om enkeltvurdering har også sammenheng med andre deler av utvalgets lovforslag. Utvalget foreslo som et grunnleggende prinsipp at “det skal tas hensyn til virkningen av sikring og porteføljestyring” (jf. NOU 1995:30 s. 256), noe som forutsetter at ellers separable elementer kan ses under ett. Utvalgets syn på hva som skulle være vurderingsenhet ved nedskrivning av anleggsmidler (kontantgenererende enhet), ville også kunne oppfattes som problematisk i forhold til direktivbestemmelsen.

I de etterfølgende lovforarbeider har implementering av direktivbestemmelsen om enkeltvurdering ikke vært et sentralt vurderingstema. Departementet avviste forslaget om pliktig regnskapsføring på porteføljenivå og foreslo i stedet en bestemmelse om regnskapsføring av sikring som en modifikasjon av de øvrige periodiseringsprinsippene og da særlig forsiktighetsprinsippet. Denne bestemmelsen drøftes ytterligere i kapittel 3.5 nedenfor. Om det var behov for å implementere kravet om enkeltvurdering i daværende artikkel 36 nr. 1 e, ble ikke drøftet ytterligere i forarbeidene.

Forbud mot motregning. I fjerde direktiv artikkel 7 het det at: “Enhver motregning mellom poster oppført under aktiva eller passiva eller mellom poster for inntekter og kostnader er forbudt.” I det nye direktivet sier artikkel 6 nr. 1 i at “enhver motregning mellom eiendeler og forpliktelser og mellom inntekter og utgifter skal være forbudt”. Endringene i teksten skyldes helt og holdent norsk oversetters modernisering av begrepsbruken.

Med hensyn til motregningsforbudet har det likevel inntruffet en betydelig realitetsendring i og med overgangen fra fjerde direktiv til det nye regnskapsdirektivet. Det nye direktivet inneholder i artikkel 6 nr. 2 et unntak fra forbudet som lyder:

“Uten hensyn til nr. 1 bokstav g) kan medlemsstatene i særlige tilfeller tillate eller kreve at foretak foretar motregning mellom eiendeler og forpliktelser eller mellom inntekter og utgifter, forutsatt at beløpene som motregnes, angis som bruttobeløp i notene til finansregnskapet.”

Om motregningsforbudet skrev Regnskapslovutvalget 1990 (s. 173):

“Tilsynelatende gjelder bestemmelsen i artikkel 7 på et høyere aggregeringsnivå enn bestemmelsen om individuell vurdering av “de enkelte komponenter av postene” som omtales i artikkel 31. Men i så fall er artikkel 7 uten selvstendig innhold. Når prinsippene for måling av transaksjonsprisen og identifikasjon av vurderingsenheten er fastlagt, følger forbudet mot motregning av oppstillingsplanens spesifikasjonskrav. Uansett ordlyden i

artikkel 7 kan motregning ikke foretas uten en uttrykkelig bestemmelse om adgang til å fravike oppstillingsplanen. Utvalget velger å oppfatte artikkel 7 som en slik ekstra påminnelse til medlemsstatenes lovgivere om hvordan oppstillingsplanens innhold må forstås. Det skulle være overflødig å ta med en slik overlappende bestemmelse i norsk lov.”

Departementet uttalte seg meget knapt om motregningsforbudet i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) s. 166 og valgte å følge utvalgets tilrådning.

Regnskapslovutvalget 1990 har ikke begrunnet sin uttalelse om at motregningsforbudet tilsynelatende gjelder på et høyere aggregeringsnivå, men en kan formode at den bygger på plasseringen av artikkel 7 i direktivet under overskriften “Alminnelige bestemmelser om balansen og resultatregnskapet”. Resonnementet må da ha vært at hver post i resultatregnskap og balanse som er angitt i oppstillingsplanen, består av summer av enkeltvise posteringer som, ifølge direktivet, skulle vurderes (eller innregnes) enkeltvis. Når en slik aggregert post forelår, kan den, i henhold til denne forståelsen av motregningsforbudet, ikke motregnes mot en annen post. Regnskapslovutvalget 1990 og departementet anså altså at dette motregningsforbudet allerede følger av en pliktig oppstillingsplan.

Hvis denne forståelsen er riktig – noe en i og for seg ikke behøver ta stilling til nå – har rettstilstanden endret seg. Motregningsforbudets plassering er endret slik at det nå står som en del av “generelle prinsipper for finansiell rapportering” i artikkel 6, sammen med bl.a. kravet om enkeltvurdering. Med denne plasseringen er det ikke noe holdepunkt for å mene at de to bestemmelsene gjelder på ulikt aggregeringsnivå. Tvert imot må det legges til grunn at kravet om enkeltvurdering og forbudet mot motregning gjelder på det laveste nivået for innregning av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader.

Det betyr videre at motregningsforbudet og det tilhørende unntaket bl.a. får betydning for adgangen til å tillate eller påby sikringsbokføring. Forarbeidene til gjeldende regnskapslov drøfter ikke forholdet mellom bestemmelsen om sikring i § 4-1 første ledd nr. 5 og direktivets motregningsforbud. Dette utvalget mener imidlertid at det her er sammenhenger som må hensyntas. Det vises til drøftingen av sikring i kapittel 3.5.

Hovedregel om historisk kost. Fjerde direktiv artikkel 32 hadde følgende ordlyd: “Postene oppført i årsregnskapet skal verdsettes i samsvar med artikkel 34 til 42, som er basert på prinsippet om anskaffelseskostnad eller tilvirkningskostnad.” Det nye direktivet artikkel 6 nr. 1 i lyder: “Poster som innregnes i årsregnskapet, skal måles på grunnlag av prinsippet om anskaffelseskostnad eller tilvirkningskostnad.”

I NOU 1995:30 kommenteres artikkel 32 hovedsakelig i innledningen til utredningskapittelet om vurderingsregler på s. 120. Det sies ikke direkte at artikkelen ikke skal implementeres, for antakelig har en ment at artikkelen ble implementert i og med de historisk kost-vurderingsregler som ble foreslått for lovens kapittel 5. Lovproposisjonen inneholder heller ikke noen ytterligere avveininger om dette.

Dette utvalget har som oppfatning at direktivets hovedregel om historisk kost hovedsakelig har en lovteknisk funksjon som motpol for de alternative målegrunnlagene i artikkel 7 (verdiregulering) og artikkel 8 (virkelig verdi), jf. omtale i kapittel 4.2. Utenfor disse områdene gjelder historisk kost. Dette er i store trekk samme lovtekniske løsning som er valgt i gjeldende regnskapslov.

For å få fullt samsvar med direktivet, anbefaler utvalget at en velger direktivets lovtekniske løsning med historisk kost som uttrykt hovedregel.

3.3.3 Nye “generelle prinsipper” i direktivet

Det nye direktivets “generelle prinsipper” i artikkel 6 inneholder to bestemmelser som er nye i den forstand at de ikke fantes i den versjon av fjerde direktiv som lå til grunn for forrige regnskapslov. De finnes heller ikke direkte uttrykt i gjeldende regnskapslov. Ingen av dem er imidlertid nye på den måten at de bringer inn noe nytt med hensyn til hva som skal forstås som fullverdig regnskapsføring. De er heller en kodifisering av en etablert forståelse.

Substans foran form. Artikkel 6 nr. 1 h lyder:

“Postene i resultatregnskapet og balansen skal føres og presenteres slik at det tas hensyn til innholdet i de berørte transaksjoner eller forhold.”

I motsetning til de øvrige bestemmelsene i artikkel 6 ledsages bestemmelsen av en vid unntaksbestemmelse i artikkel 6 nr. 3: “Medlemsstatene kan unnta foretak fra kravene i nr. 1 bokstav h).” Ut fra ordlyden i denne unntaksbestemmelsen ser det ut til at en medlemstat kan unnta alle regnskapspliktige eller spesifiserte grupper av regnskapspliktige fra kravet i artikkel 6 nr. 1 h.

Det som omtales i artikkel 6 nr. 1 h betegnes i norsk regnskapsfaglig språkdrakt som prinsippet om “(økonomisk) substans foran (formell) form” eller prinsippet om “innhold fremfor formalia”. Tanken er at forhold som økonomisk sett representerer det samme, skal regnskapsføres på samme måte, uavhengig av forskjeller i formell form. Som det vil fremgå i det følgende, er det klart at prinsippet om substans foran form har vært innforstått i norsk lovgivning selv om prinsippet ikke har vært kodifisert.

En bestemmelse om å vektlegge økonomisk substans foran formell form i regnskapsrapporteringen omtales gjerne som et trekk ved prinsippbasert regnskapsregulering. Et annet trekk ved slik regulering er at regnskapsmessige løsninger er utledet med utgangspunkt i de formål, de kvalitative krav og de prinsipper som er lagt til grunn for regnskapet (Maines et al. 2003, Schipper 2003). Et ytterligere trekk er kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde (se omtale i avsnitt 6.5 og 6.6). Typisk vil prinsippbasert regnskapsregulering fordre et større innslag av egne vurderinger fra regnskapsprodusentens side og dermed et større innslag av profesjonelt skjønn (Johnsen 2005). I stedet for at det foreskrives en bestemt regnskapsmessig løsning, slik tilfellet gjerne er med regelbasert regnskapsregulering, kan det under prinsippbasert regulering foreligge flere alternative løsninger som ivaretar det underliggende prinsippet. Regelbasert regnskapsregulering er på mange måter motsatsen til prinsippbasert regnskapsregulering. Regelbasert regnskapsregulering kjennetegnes ved at det ikke foreligger overordnede prinsipper av typen økonomisk substans foran form. De regnskapsmessige løsningene som foreskrives er ikke nødvendigvis utledet av de formål, de kvalitative krav og de prinsipper som er lagt til grunn for regnskapet, og typisk vil det være angitt kvantitative terskelverdier eller annen spesifikk regulering som gir lite rom for valgmuligheter og tolkningsrom (Maines et al. 2003, Schipper 2003, Nobes 2005). Britisk regnskapstradisjon har gjerne vært vist til som eksempel på prinsippbasert regnskapsregulering, mens amerikansk regnskapstradisjon gjerne har blitt vist til som eksempel på regelbasert regnskapsregulering. For eksempel var inntektsføring under amerikansk regnskapsrett inntil nylig regulert i ikke mindre enn 200 standarder og uttalelser som angav en mengde detaljregler.⁵ Enron-skandalen som ble utløst i 2001, er av noen eksperter tilskrevet mangelen på prinsippbasert regulering. Argumentet deres er at detaljregler gjorde det mulig å rettferdiggjøre regnskaper som ikke reflekterte underliggende økonomiske forhold.⁶ I en uttalelse fra American Accounting Association (2003) uttrykkes følgende i kjølvannet av Enron-skandalen:

“We believe that the economic substance, not the form, of any given transaction should guide financial reporting and standard setting, and that concepts-based standards represent the best approach for achieving this objective.”

⁵ FASB og IASB fastsatte i 2014 en ny standard for inntektsføring.

⁶ Det finnes mye litteratur som hevder at prinsippbasert regnskapsregulering har bedre egenskaper enn regelbasert regnskapsregulering (eks. Maines et al. 2003, Schipper 2003, Nobes 2005). Det har bl.a. vært hevdet at Enron-skandalen ikke kunne ha funnet sted hvis selskapet hadde avlagt regnskap etter IFRS (Baker og Hayes 2004). Argumentet er da at selskapet laget kunstige strukturer i den hensikt å oppnå en gunstig regnskapsmessig rapportering som ikke medførte avvikende konklusjon eller andre merknader fra revisor. Dersom US GAAP hadde hatt krav om rettviseende bilde eller substans foran form, ville revisor etter disse forfatterens syn ikke kunnet avgi en umodifisert revisjonsberetning på Enrons regnskaper.

Her oppfordres det til at økonomiske substans og ikke formell form legges til grunn for regnskapsføringen, noe som fordrer mer prinsippbasert regulering. Den kontinental-europeiske regnskapstradisjonen som opprinnelig ligger til grunn for EUs regnskapsdirektiver, er imidlertid regelbasert, og det er symptomatisk at kravet om å gi et rettviseende bilde kom inn i fjerde direktiv etter Storbritannias inntreden i EU i 1973.⁷ Begge de to kravene om rettviseende bilde og substans foran form har lang tradisjon i britisk regnskaps- og rettspraksis, med få paralleller i andre jurisdiksjoner. Hvorfor det ene britiske prinsippet ble importert i EU-retten 30 år etter det andre, finnes det ikke noe åpenbart svar på.

Som det fremgår av kapittel 6 om god regnskapsskikk og rettviseende bilde, inneholder IFRS et krav om at regnskapet skal gi en dekkende framstilling (jf. IAS 1 nr. 15 flg.). Dette kravet er formulert som en overstyringsbestemmelse, som av enkelte anses å ha en høyere terskel for å sette til side en regnskapsmessig løsning i IFRS-standard eller IFRS-fortolkning enn direktivets bestemmelse om rettviseende bilde (Evans 2003). Hvis dette legges til grunn, kan det oppstå krav om å overstyre etter direktivet, selv om slik overstyring ikke skal skje etter IFRS. Det forhold at overstyring skjer i ytterst sjeldne tilfeller både etter krav om rettviseende bilde i direktivet og krav om dekkende framstilling i IAS 1, tilsier imidlertid at dette for det meste har teoretisk interesse.

Når det derimot gjelder prinsippet om substans foran form, må dette anses som en del av IFRS, selv om vektleggingen av dette prinsippet synes å ha blitt svakere over tid. Prinsippet om substans foran form er eksplisitt beskrevet i IASBs konseptuelle rammeverk fra 1989, som var det som gjaldt på den tiden gjeldende regnskapslov ble til. Rammeverket inneholdt en omfattende beskrivelse av de kvalitative egenskaper som stilles til regnskapsinformasjon. Det ble listet opp fire primære kvalitative krav (nr. 24): forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Substans foran form var i dette rammeverket nevnt som en undermengde av det kvalitative kravet pålitelighet, sammen med tro gjengivelse, nøytralitet, forsiktighet og fullstendighet. Beskrivelsen av substans foran formell form i nr. 35 i det gamle rammeverket lød:

“If information is to represent faithfully the transactions and other events that it purports to represent, it is necessary that they are accounted for and presented in accordance with their substance and economic reality and not merely their legal form. The substance of transactions or other events is not always consistent with that which is apparent from their legal or contrived form. For example, an entity may dispose of an asset to another party in such a way that the documentation purports to pass legal ownership to that party;

⁷ Se mer omfattende omtale av dette i NOU 1995:30 s. 36.

nevertheless, agreements may exist that ensure that the entity continues to enjoy the future economic benefits embodied in the asset. In such circumstances, the reporting of a sale would not represent faithfully the transaction entered into (if indeed there was a transaction).”

Rammeverket til IASB er nå under revidering. De delene som gjelder regnskapets formål, brukergrupper og kvalitative krav ble erstattet med nye deler i 2010. Ved revisjonen av rammeverket i 2010 ble pålitelighet erstattet med tro gjengivelse (faithful representation). Substans foran form som tidligere inngikk som et element i kravet om pålitelighet, ble tatt ut. IASB har her inntatt det syn at kravet om substans foran form er innbakt i det overordnede kravet om tro gjengivelse, og at det derfor er overflødig å ha uttrykt et eksplisitt krav om substans foran form i rammeverket. I begrunnelsesvedlegget til de nye rammeverkskapitlene fra 2010 heter det (BC 3.26):

“Substance over form is not considered a separate component of faithful representation because it would be redundant. Faithful representation means that financial information represents the substance of an economic phenomenon rather than merely representing its legal form. Representing a legal form that differs from the economic substance of the underlying economic phenomenon could not result in a faithful representation.”⁸

Ettersom både tro gjengivelse og substans foran form var inkludert i det tidligere rammeverket, innebærer denne teksten en kritikk av det tidligere redaksjonelle arbeidet, uten at det påberopes noen endring i synspunkter. Prinsippet om substans foran form synes etter det som står skrevet å gjelde like mye under det nye rammeverket som under det tidligere rammeverket. Det bør også bemerkes at substans foran form er inntatt som et kvalitativt krav i IFRS for SMEs (2009) pkt. 2.8⁹ og foreslått videreført i høringsutkast til ny IFRS for SMEs (2013). I så måte må en kunne legge til grunn at det ikke er noen motsetning mellom henholdsvis IFRS og IFRS for SMEs og regnskapsdirektivet på dette punktet.

Regnskapslovutvalget av 1990 har ikke drøftet noen kodifisering av prinsippet om økonomisk substans foran formell form, og det var da heller ikke påkrevet ut fra innholdet i daværende fjerde direktiv. Utvalget siterer imidlertid forfattere som hevder at substans foran form inngår i kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde (true and fair view), se NOU 1995:30 s. 35. Dessuten fremgår det flere steder i teksten (bl.a. s. 25 og 64) at substans foran form gjelder ved forståelsen av transaksjonsprinsippet. Ettersom Regnskapslovutvalget av 1990

⁸ Den delen av IASBs rammeverk som ble fastsatt i 2010 ble utarbeidet i samarbeid med FASB og gjelder tilsvarende for US GAAP. Utsagnet om at substans foran form er overflødig (redundant) er en gjentakelse av et tilsvarende standpunkt i FASBs Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, Appendix B, paragraph 160, som ble utgitt i 1980.

⁹ Substance over form: 2.8 Transactions and other events and conditions should be accounted for and presented in accordance with their substance and not merely their legal form. This enhances the reliability of financial statements.

mente at kravet om rettviseende bilde kunne dekkes av kravet om god regnskapsskikk, følger det at prinsippet om substans foran form også måtte anses dekket av god regnskapsskikk slik disse sammenhengene ble presentert i NOU 1995:30.

Norsk RegnskapsStiftelse har vist til prinsippet om substans foran form i flere av sine uttalelser, bl.a. i diskusjonsnotatet om regnskapsføring av inntekt (opprinnelig utgitt i 1996), den gjeldende veiledningen om inntektsføring (2010) og i standardene om fusjon og fisjon. Siden de norske regnskapsstandardene forutsettes å være en operasjonalisering av god regnskapsskikk, er disse regnskapsstandardenes henvisninger til prinsippet om substans foran form ytterligere en stadfestelse av at prinsippet har vært ansett som en del av god regnskapsskikk.

Vesentlighetsprinsippet. Artikkel 6 nr. 1 j lyder:

“Kravene fastsatt i dette direktiv med hensyn til innregning, måling, presentasjon, offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig.”

Denne bestemmelsen ledsages av et delvis unntak i artikkel 6 nr. 4: “Medlemsstatene kan begrense virkeområdet for nr. 1 bokstav j) til presentasjon og offentliggjøring av opplysninger.”

I norsk regnskapsterminologi er innholdet av bestemmelsen i artikkel 6 nr. 1 j kjent som vesentlighetsprinsippet. Vesentlighetsprinsippet er ikke kodifisert, men det er allment underforstått som en del av god regnskapsskikk.

Artikkel 6 nr. 1 j klassifiseres her som en ny bestemmelse, men den har likevel røtter i de gamle direktivene. Etter syvende direktiv artikkel 26 nr. 3 var det et unntak fra plikten til korrekt konsolidering for “beløp av uvesentlig betydning i forhold til formålet” om å gi et rettviseende bilde. En tilsvarende avgrenset adgang til å fravike en hovedregel finnes i samme direktiv artikkel 29 nr. 3 for plikten til ensartet prinsippanvendelse i konsernet. Fjerde direktiv artikkel 43 nr. 1 (2) åpner for at vise noteopplysninger kan utelates hvis de i forhold til formålet om å gi et rettviseende bilde “bare er av ubetydelig interesse”. Et vesentlighetsprinsipp er således reflektert også i de gamle direktivene, men slik de er fremstilt i direktivteksten har de et mindre omfattende virkeområde enn vesentlighetsprinsippet i det nye direktivet.

Regnskapslovutvalget 1990 drøftet disse bestemmelsene under ett i et omfattende kapittel om begrepet “true and fair view” (NOU 1995:30 pkt. 2.3.4). Utvalget konkluderer (s. 43) “at

regelfravik på grunn av uvesentlighet er en del av god regnskapsskikk, og at det er overflødig egne lempningsregler for den type fravik.”

Vesentlighetsprinsippet er også uttrykt i IFRS. Dets funksjon kommer til uttrykk gjennom bestemmelsene under overskriften “Vesentlighet og sammenslåing” i IAS 1 nr. 29–31, en bestemmelse om vesentlighet ved prinsippanvendelse i IAS 8 nr. 8 og en definisjonslignende beskrivelse av vesentlighet i det konseptuelle rammeverket.

IAS 1 Presentasjon av finansregnskap inneholder generelle bestemmelser om opplysninger som skal gis i hovedoppstillingene resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, egenkapitaloppstilling og noter. Under vesentlighet og sammenslåing er hovedregelen (nr. 29) at “poster av forskjellig art eller med forskjellig funksjon skal presenteres separat med mindre de er uvesentlige”, og dette begrunnes slik (nr. 30):

“Finansregnskap er resultatet av bearbeiding av et stort antall transaksjoner eller andre hendelser som er slått sammen i klasser etter art eller funksjon. Siste trinn i sammenslåings- og klassifiseringsprosessen er presentasjonen av sammenslåtte og klassifiserte data som utgjør poster i finansregnskapet. Dersom en post ikke anses som vesentlig i seg selv, kan den slås sammen med andre poster enten i disse regnskapsoppstillingene eller i notene. En post som ikke er vesentlig nok til å bli spesifisert som egen post i disse regnskapsoppstillingene, kan likevel være tilstrekkelig vesentlig til å bli presentert separat i notene.”

IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil omhandler blant annet den regnskapspliktiges valg av regnskapsprinsipper. Hovedregelen uttrykt i nr. 7 er at man skal velge prinsipp i samsvar med den IFRS som gjelder det konkrete forholdet. I nr. 8 fritas en imidlertid for dette dersom anvendelsen har uvesentlig virkning:

“I IFRS-er fastsettes regnskapsprinsipper som ifølge IASB gir finansregnskap som inneholder relevant og pålitelig informasjon om de transaksjoner og andre hendelser og forhold som standardene gjelder for. Det er ikke nødvendig å anvende disse prinsippene når anvendelsen av dem har en uvesentlig virkning. Det er imidlertid ukorrekt å foreta eller unnlate å korrigere uvesentlige avvik fra IFRS-er for å oppnå en bestemt framstilling av et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer.”

Anvendelse av disse bestemmelsene fordrer en klar forståelse av vesentlighet. I gjeldende rammeverk (som i rammeverket fra 1989) er vesentlighet klassifisert som en undermengde av relevans, og den gis følgende beskrivelse (QC11):

“Information is material if omitting it or misstating it could influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity’s financial report. (...)”

3.4 De tradisjonelle prinsippene

Som nevnt innledningsvis i dette kapittelet er begrepet “grunnleggende regnskapsprinsipper” sterkest forbundet med de tre første prinsippene i § 4-1 første ledd. Disse lyder:

1. Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
3. Utgift skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).

Transaksjons- og sammenstillingsprinsippet oppfattes ofte som kjernen i en teori om historisk kost-regnskapet.¹⁰ Deres virkemåte kan illustreres med utgangspunkt i en tradisjonell forretningsvirksomhet som har som mål å skape fortjeneste i form av overskudd mellom det som anskaffes (kjøpes eller produseres) og det som selges til sluttkunde. Anskaffelse og salg skjer imidlertid ikke på samme tid, så overskuddets størrelse blir kjent først når salget finner sted. Transaksjonsprinsippet innebærer at både anskaffelsen og salget regnskapsføres når de finner sted, så når alle transaksjoner er gjennomført, er også overskuddet definert. Men transaksjonsprinsippet gir strengt tatt ingen anvisning på tidfestingen av inntekt og kostnad. Ved anskaffelsen blir spørsmålet om anskaffelsesutgiften blir en kostnad umiddelbart eller i en senere periode, og da vil en eventuell utsatt kostnadsføring innebære balanseføring. Sammenstillingsprinsippet gir svar på spørsmålet om hvordan anskaffelsesutgiften skal periodiseres ved å pålegge balanseføring inntil tidspunktet hvor inntekten oppstår. I den enkle forretningsmodellen kan vi anse at inntekten oppstår ved salg til sluttkunde, og sammenstillingsprinsippet vil da kreve kostnadsføring på salgstidspunktet av det som er anskaffet til salget. I varehandel vil for eksempel kjøpte varer balanseføres som lager inntil tidspunktet for videresalg, og på salgstidspunktet vil salgsprovenyet inntektsføres og uttaket av varelager (målt til anskaffelseskost) kostnadsføres.

Så lenge en ser på helt enkle virksomheter, står opptjeningsprinsippet ikke like sentralt i resonnementet. Opptjeningsprinsippet sier imidlertid at også inntekt skal periodiseres, så det er ikke nødvendigvis slik som i eksempelet ovenfor at inntekten tidfestes til transaksjonstidspunktet. Med utgangspunkt i opptjeningstidsprinsippet kan man blant annet resonnerer seg frem til at inntekten i en langsiktig tilvirkningskontrakt (for eksempel bygging av en bro for en offentlig oppdragsgiver), skal skje gradvis etter hvert som broen ferdigstilles,

¹⁰ Jf. bl.a. innledningen til kapittel 2 i NOU 1995:30 s. 24.

såkalt løpende avregning. Gjennom sammenstillingsprinsippet får dette da også betydning for tidfesting av utgiftene til brobyggingen, som fortsatt skal følge “tilhørende inntekt”.

Selv om de tradisjonelle prinsippene som oftest assosieres med historisk kost-modellen, er tilknytningen ikke absolutt. For det første er det slik at nødvendigheten av å regnskapsføre transaksjoner er uavhengig av regnskapsmodell. Alle transaksjoner innebærer et bytte av en type gode eller plikt med en annen type gode eller plikt, så ethvert regnskap som krever en inndeling av eiendeler og forpliktelser etter art, må registrere endringene i disse som følger av transaksjoner. Hvis en samtidig antar at normale transaksjoner skjer til markedsverdi, vil det som oftest ikke være noen motsetning mellom transaksjonsprinsippet slik det er formulert i gjeldende lov og en virkelig verdi-modell. På den annen side kan en med utgangspunkt i samme resonnement hevde at transaksjonsprinsippet er overflødig i en virkelig verdi-modell.

For det annet er sammenstillingsprinsippet ikke en nødvendig bestanddel av historisk kost-modellen. Historisk kost-modellen ble utviklet gradvis over flere hundre år, og i den prosessen ble det tatt i bruk metoder for å fordele utgifter over tid som ikke var begrunnet med sammenstilling, bl.a. systemet med systematisk fordeling av investeringsutgiften ved hjelp av avskrivning hvor det ikke forelå noe krav om at avskrivningsplan og -metode skulle ivareta krav om sammenstilling mot tilhørende inntekt. Derimot er det ingen tvil om at sammenstillingsprinsippet, som antas første gang formulert i Paton og Littletons bok “An Introduction to Corporate Accounting Standards” fra 1940, ga grunnlag for en oppstramming og ensretting av regnskapspraksis under historisk kost-modellen. Uten den systematikken i historisk kost-modellen som særlig sammenstillingsprinsippet bidro til, ville det ikke ha vært grunnlag for den utviklingen av regnskapsstandarder en fikk i USA etter annen verdenskrig, og som utvilsomt har hatt stor betydning for utviklingen av effektive kapitalmarkeder.

Det er dessuten en forskjell mellom opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet med hensyn til hvor godt de lar seg forene med en annen regnskapsmodell enn historisk kost. Slik for eksempel opptjeningsprinsippet er utlagt i norsk regnskapslitteratur (Johnsen og Kvaal 1999 s. 91 flg. og Handeland og Schwencke 2010 s. 131 flg.), skiller en mellom transaksjonsbasert og verdibasert inntekt (jf. også NRS’ diskusjonsnotat om inntektsføring). En verdibasert inntekt innebærer at urealisert endring i balansepostens markedsverdi resultatføres, og dermed er man per definisjon utenfor historisk kost-modellen. Samtidig er det vanskelig å se for seg at sammenstillingsprinsippet kan ha noen rolle når inntekten er verdibasert. Anta for eksempel at en virksomhet innen varehandel utarbeider et verdiregnskap. Ved vareinnkjøp balanseføres den kjøpte varen, ikke for å få til sammenstilling, men fordi

varen er en eiendel. Mens varen ligger på lager, endres netto salgspris til kunde. Denne endringen skal da inngå i resultat, men det er ingen kostnad som kan sammenstilles med denne inntekten. Ved salg vil forskjellen mellom realisert netto salgspris og beregnet netto salgspris også være resultat. I et verdiregnskap er det naturlig å fokusere på nettoinntekten uten brutto kostnadsføring, på samme måte som en gjør ved regnskapsføring av børsnoterte verdipapirer til markedsverdi etter gjeldende lovgivning § 5-8.

De tre tradisjonelle prinsippene står utvilsomt svært sterkt i utredningen fra Regnskapslovutvalget 1990. Det er flere grunner til det. Den regnskapsloven som ble til på 1990-tallet, skulle ha historisk kost som hovedmodell, ettersom loven skulle implementere direktiver som forutsatte historisk kost. Et strategisk valg var da å ta inn grunnleggende prinsipper som ikke fulgte av direktivet, men som heller ikke var i strid med direktivet, for å få en historisk kost-modell som hadde best mulig funksjonsmåte. Utvalget har videre vist til en del litteratur som bygger opp under disse prinsippene. I ettertid kan riktignok litteraturutdraget i NOU 1995:30 virke noe selektivt, for på den tiden utredningen ble skrevet fantes det en omfattende litteratur som var kritisk til historisk kost-modellen (for eksempel Hylton 1965, Spouse 1973, Kam 1990, Hendriksen og van Breda 1992), og særlig mot sammenstillingsprinsippet og faren for at sammenstillingsprinsippet ble misbrukt til å rettferdiggjøre resultatutjevning (income smoothing), som en ikke ser mye spor av i utredningen. Valgene som ble gjort av utvalget og departementet må også ses i lys av at alternativer til historisk kost var prøvd ut i relativt begrenset grad i moderne økonomier. Balanseorienterte konseptuelle rammeverk som la til rette for mer verdiregnskap, var på plass under US GAAP og IFRS, men de var på 1990-tallet fremdeles i liten grad omsatt i konkrete standarder.

Hovedinnholdet i argumentasjonen for de tre tradisjonelle prinsippene i NOU 1995:30 var imidlertid å vise hvordan de kunne brukes til å utlede regnskapsmessige løsninger for konkrete forretningsmessige problemstillinger. Denne innfallsvinkelen følger logisk av utvalgets argumentasjon for lovfesting av grunnleggende prinsipper som er sitert i pkt. 1 ovenfor. Mye av utredningen er viet til å vise hvordan innholdet i regnskapsstandarder og praksis ville kunne utvikles gjennom tolkning av de grunnleggende prinsippene.

Det hører med til den vurderingen som i dag må gjøres, at selv om de tre tradisjonelle grunnleggende prinsippene har vært ansett forenlige med direktivene, er de ikke friksjonsfrie i forhold til IFRS. Blant de tre er transaksjonsprinsippet det minst problematiske. Som anført ovenfor lar dette prinsippet seg forene med alle regnskapsmodeller, selv om det utvilsomt har

en mye viktigere rolle for et historisk kost-regnskap enn for et verdiregnskap. IFRS har ikke noe generelt transaksjonsprinsipp, men transaksjonspris er definert og forklart i de standarder hvor transaksjonsforståelse er sentral for innholdet i standarden. Således heter det for eksempel i IAS 18 Driftsinntekter nr. 9 at “driftsinntekter skal måles til den virkelige verdien av det vederlag som virksomheten mottar eller har til gode”¹¹, og tilsvarende sier IFRS SME 23.3 at:

“An entity shall measure revenue at the fair value of the consideration received or receivable. The fair value of the consideration received or receivable takes into account the amount of any trade discounts, prompt settlement discounts and volume rebates allowed by the entity.”

Også IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr omtaler et transaksjonsprinsipp i definisjonsparagrafen nr. 6:

“Anskaffelseskost er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt, for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for eiendelens anskaffelse eller tilvirkning (...).”

Med så tydelig samsvar mellom ordlyden i regnskapslovens gjeldende transaksjonsprinsipp og beskrivelsen av transaksjon og transaksjonspris i relevante IFRS-standarder, kan det anføres at en videreføring av transaksjonsprinsippet ikke vil være til hinder for en tilpasning av norsk praksis til IFRS eller IFRS for SMEs. Imidlertid er gjeldende lovbestemmelse ledsaget av en omfattende og utdypende omtale i forarbeidene. Denne omtalen, som strekker seg over 13 sider i NOU 1995:30, har som formål å forklare transaksjonsprinsippet anvendelse på ulike situasjoner og forhold, og utgjør dermed en tungtveiende rettskilde for forståelsen av prinsippet. Mye av omtalen er generell veiledning i å måle vederlagets virkelige verdi når det inneholder kompliserende elementer som tidseffekter, utenlandsk valuta eller ikke-monetære størrelser (tingsvederlag). Denne delen av omtalen er for det meste en praktisk anvendelse av veletablerte bedriftsøkonomiske prinsipper, og den har derfor et visst tidløst preg. Andre deler av omtalen inneholder utsagn som ikke nødvendigvis er i samsvar med IFRS, bl.a. fordi den berører forhold som ikke er ferdig regulert i IFRS. Det er ikke hensiktsmessig her å gå gjennom hele beskrivelsen av transaksjonsprinsippet i NOU 1995:30, så en vil nøye seg med å peke på to viktige områder hvor drøftingene i forarbeidene har potensiale til å skape friksjon i forhold til IFRS: (1) Egenkapitaltransaksjoner og (2) kontinuitetsgjennomskjæring.

¹¹ IAS 18 blir erstattet av en ny standard om inntektsføring, IFRS 15 som trer i kraft regnskapsåret 2017. Også denne standarden har en utfyllende beskrivelse av transaksjon og transaksjonspris.

I forarbeidene til nåværende regnskapslov er regnskapsmessig behandling av egenkapitaltransaksjoner gitt et nærmere innhold med referanse til transaksjonsprinsippet (NOU 1995:30 s. 69 flg. og Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.2.5). Egenkapitaltransaksjoner kjennetegnes ved at transaksjonene skjer mellom foretaket og foretakets eier, at de er ensidige transaksjoner og at disse transaksjonene ikke er gjenstand for innregning av gevinst eller tap. I hovedsak er det fire typetilfeller av egenkapitaltransaksjoner: innskudd av egenkapital, tilbakebetaling av innskutt egenkapital, utdeling av oppnådde resultater og utdeling av merverdi. Transaksjonsprinsippet vil derfor spille en viktig rolle ved fastsetting av størrelsen og sammensetningen av egenkapitalen.

I IFRS er tilnærmingen derimot annerledes. Som omtalt tidligere er IFRS bygd på et balanseorientert konseptuelt rammeverk. Det betyr at elementer som innregnes i balansen må tilfredsstille definisjoner av eiendeler og gjeld. Egenkapitalen bestemmes residualt (IASB 1989 nr. 49 c). Skillet mellom egenkapital og gjeld kan være utfordrende og spesielt i de tilfeller hvor det foreligger finansielle instrumenter med trekk av å være både egenkapital og gjeld. IAS 32 Finansielle instrumenter – presentasjon angir kriterier for å skille mellom finansielle instrumenter som er eiendeler og gjeld og finansielle instrumenter som er egenkapital. Det sentrale her er innholdet i den kontrakten som ligger til grunn for det finansielle instrumentet. Spesielt vanskelig er klassifisering av kontrakter om mottak eller levering av selskapets egne egenkapitalinstrumenter. IAS 32 gir imidlertid anvisning på når slike kontrakter er å betrakte som egenkapital og når de er å betrakte som finansielle forpliktelser eller finansielle eiendeler. I utkast til nytt konseptuelt rammeverk fra IASB (2013 nr. 5.30 flg.) er det presentert to nye tilnærminger for hvordan en kan trekke opp skillet mellom egenkapital og gjeld: “the narrow equity approach” og “the strict obligation approach”. Den første tilnærmingen gir mindre rom for hva som klassifiseres som egenkapital enn den siste tilnærmingen. For eksempel vil finansielle instrumenter som representerer en plikt til å levere egne egenkapitalinstrumenter, bli klassifisert som gjeld under den første tilnærmingen.

Transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 representerer et annet utgangspunkt når det gjelder å fastsette egenkapitalen enn den tilnærmingen som ligger til grunn for IFRS. Under IFRS vil egenkapitalen representere en residual bestemt av differansen mellom eiendeler og gjeld, og det nærmere skillet mellom finansielle instrumenter som skal klassifiseres som egenkapital eller gjeld, vil være basert på egenskaper ved den kontrakten som ligger til grunn for det finansielle instrumentet. Dette kan lede til ulike løsninger dersom transaksjonsprinsippet videreføres i norsk lov.

I forarbeidene til regnskapsloven er kontinuitetsgjennomskjæring drøftet i relasjon til transaksjonsprinsippet (NOU 1995:30 s. 64 flg. og Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.2.5). I omtalen av transaksjonsprinsippet trekkes det opp et skille mellom reelle transaksjoner og ikke-reelle transaksjoner eller transaksjoner med eller uten økonomisk innhold. Ikke-reelle transaksjoner eller transaksjoner uten økonomisk innhold kan bli gjenstand for kontinuitetsgjennomskjæring. Skillet klargjøres blant annet i denne beskrivelsen av kjennetegn ved transaksjoner i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) s. 87:

“Departementet viser til at flere høringsinstanser har etterlyst en klargjøring av transaksjonsbegrepet. Etter departementets forståelse består en transaksjon av en ytelse og et vederlag. Det regnskapsmessige transaksjonsprinsippet har anvendelse når partene i transaksjonen fatter beslutning på grunnlag av sammenhengen mellom ytelse og vederlag. Ved kjøp og salg innebærer det at partene hver for seg aksepterer prisen som et uttrykk for verdien av ytelsen. Regnskapsmessige transaksjoner skal ha et reelt innhold.”

Det er følgelig to dimensjoner som skiller reelle fra ikke-reelle transaksjoner. Den første dimensjonen gjelder egenskaper ved partene som er involvert i transaksjonen. De skal være nokså uavhengige ved at de “hver for seg” tar stilling til ytelse og vederlag. Den andre dimensjonen gjelder transaksjonens innhold. Det skal være et reelt bytte og det skal være en reell overføring av risiko og kontroll. I utgangspunktet skal både uavhengighetsdimensjonen og innholdsdimensjonen være tilfredsstilt for at det skal være en reell transaksjon som danner grunnlag for ny verdimåling. Kravet om uavhengighet kan imidlertid ikke betraktes som absolutt (Johnsen og Kvaal 1999 s. 24). Spørsmålet om uavhengighet kommer særlig opp ved transaksjoner mellom nærstående parter eller transaksjoner mellom parter hvor den ene er under den annen parts kontroll, eventuelt at begge er under felles kontroll. I slike tilfeller kan det være grunnlag for kontinuitetsgjennomskjæring. I NOU 1995:30 s. 68–69 er dette drøftet for virksomhetssammenslutninger innad i konsern hvor det gis støtte til kontinuitetsgjennomskjæring. Det har imidlertid vist seg vanskelig å utvikle en regnskapsstandard som regulerer slike virksomhetsoverdragelser.

I IFRS er transaksjonsprinsippet å lese i enkeltstandarder (for eksempel IAS 2 Beholdninger, IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr, IAS 18 Driftsinntekter og IAS 38 Immaterielle eiendeler), men prinsippet er ikke inntatt som et grunnleggende prinsipp tilsvarende det i regnskapsloven § 4-1 nr. 1. Kontinuitetsgjennomskjæring er heller ikke utmyntet i standard eller tolkning. Likevel vil krav om kontinuitetsgjennomskjæring kunne utledes fra veiledningshierarkiet i IAS 8 i de tilfeller hvor transaksjonen ikke er regulert gjennom standard eller tolkning. IAS 8. nr.10 er dette angitt nærmere:

“I mangel av en IFRS som gjelder særskilt for transaksjoner eller andre hendelser eller forhold, skal ledelsen utøve skjønn ved utarbeidingen og anvendelsen av regnskapsprinsipper som gir opplysninger som er

- a) relevante for brukernes økonomiske behov når de tar beslutninger, og
- b) pålitelige, ved at finansregnskapet
 - i) på en troverdig måte gjenspeiler foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer,
 - ii) gjenspeiler det økonomiske innholdet i transaksjoner og andre hendelser og forhold (...).”

Her uttrykkes det eksplisitt at det skal legges vekt på det økonomiske innholdet i transaksjonen, noe som tilsier at økonomisk innhold fremfor juridisk form skal legges til grunn. Dette kan også leses ut av det tidligere konseptuelle rammeverket til IASB (1989 nr. 35): “The substance of transactions or other events is not always consistent with that which is apparent from their legal form.” Det konseptuelle rammeverket er under revidering og denne omtalen er tatt ut i de deler av rammeverket som ble vedtatt i 2010 og er heller ikke videreført i utkast til nytt rammeverk fra 2013. I omtalen av prinsippet om substans foran form i kapittel 3.3.3 ovenfor fremkommer det at prinsippet om substans foran form fortsatt er en del av det konseptuelle rammeverket til IASB, men at prinsippet anses inneholdt i det kvalitative kravet om tro gjengivelse. Hvis det legges til grunn at kontinuitetsgjennomskjæring gir en mer tro gjengivelse av ikke-reelle transaksjoner enn ny verdimåling, vil kontinuitetsgjennomskjæring kunne utledes som løsning under IFRS. Det er imidlertid få regnskapsstandarder hvor dette er problematisert eksplisitt. For eksempel faller virksomhetsoverdragelser under felles kontroll utenfor virkeområdet til IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger (IFRS 3.2c). IASB har imidlertid satt i gang et prosjekt som skal ta for seg regnskapsmessige behandling av virksomhetssammenslutninger under felles kontroll, men prosjektet er i øyeblikket inaktivt. Det forhold at det ikke foreligger noen standard eller tolkning når det gjelder regnskapsmessig behandling av virksomhetsoverdragelser under felles kontroll har ført til uensartet praksis.

Problematikken med å skille mellom transaksjoner som gir opphav til ny verdimåling og de som ikke gjør det, er altså til stede både under norsk regnskapslov og IFRS. Grunnlaget for å finne en løsning er imidlertid forskjellig. Etter gjeldende regnskapslov må en løsning baseres på en fortolkning av transaksjonsprinsippet, mens etter IFRS må den baseres på prinsippet om substans foran form. Potensielt vil en derfor kunne komme frem til ulike løsninger dersom transaksjonsprinsippet videreføres i norsk lov.

Opptjeningsprinsippet har en opprinnelse og et innhold som er mindre klar enn de andre to tradisjonelle prinsippene. I sin kommentarutgave til regnskapsloven skriver Johnsen og Kvaal (1999 s. 87):

“Formuleringen av opptjeningsprinsippet i lovteksten er ikke forklarende på samme måte som sammenstillingsprinsippet og bestemmelsen om sikring. Når egenskapen ”opptjent” skal styre inntektsføringen, må det først og fremst forstås slik at periodiseringen ikke nødvendigvis er sammenfallende med gjennomført transaksjon. Dette er en betydelig utvidelse av den tradisjonelle historisk kost modellen, hvor transaksjonsbasert inntekt har fungert som ankerfeste for tilhørende utgifter (...).”

Basert på dette synspunktet er det ikke opplagt at opptjeningsprinsippet er uproblematisk i forhold til direktivene som har (og hadde) en uttalt hovedregel om historisk kost. Samtidig fremgår det av NOU 1995:30 s. 46 at en ved formuleringen av prinsippet har basert seg på en liberal forståelse av bestemmelsen i fjerde direktiv artikkel 31 nr. 1 c aa) som er videreført i det nye direktivets artikkel 6 nr. 1 c i) og lyder: “Bare overskudd fastsatt på balansedagen kan innregnes”, jf. tabell i vedlegg. I direktivene er denne bestemmelsen nevnt som ett av tre typetilfeller som illustrerer innholdet i forsiktighetsprinsippet, jf. drøftingen i pkt. 3.1 ovenfor, men utvalget har argumentert for at implementeringen i andre land tilsier at bestemmelsen ikke står i veien for et mer rent formulert opptjeningsprinsipp. IFRS inneholder ikke noe som ligner på et opptjeningsprinsipp. Det nærmeste en kommer er definisjonen av inntekt i det konseptuelle rammeverket (1989 nr. 70 a) som sier at inntekt er

“increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants.”

Denne definisjonen inneholder imidlertid ikke noe mer enn kongruensprinsippet, som er omtalt i pkt. 3.1 ovenfor. Systemet i IFRS og IFRS for SMEs er at inntektsføringen reguleres i hver enkelt standard, og den vil være historisk kost-basert eller verdibasert alt etter standardens innretning. Om opptjeningsprinsippet i gjeldende lov kolliderer med en mer overordnet IFRS-tilpasning av norsk regnskapspraksis, beror altså på om IASB for den enkelte standard velger historisk kost eller virkelig verdi basert på samme tanke sett som opptjeningsprinsippet. Kriterier for IASBs valg av regnskapsmodell ved førstegangs måling og etterfølgende vurdering av ulike elementer i regnskapet er en del av det pågående rammeverksprosjektet som ikke er avsluttet når denne utredningen avgis. I 2014 vedtok IASB en ny inntektsstandard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers som erstatter IAS 18 Driftsinntekter og IAS 11 Anleggskontrakter. I denne standarden har IASB forsøkt å utvikle innregningskriterier for inntekter i samsvar med balanseorienteringen til forskjell fra IAS 18

som i all hovedsak anvender resultatorienterte innregningskriterier. Det er lite som tyder på at IASB i denne forbindelse vil utvikle noe som ligner på opptjeningsprinsippet.

Det skal tilføyes at i prosessen frem til nytt konseptuelt rammeverk, står spørsmålet om hvordan periodens inntekt skal splittes i den delen som inngår i resultatet og den delen som inngår i såkalte andre inntekter og kostnader (other comprehensive income, OCI) like sentralt som spørsmålet om inntekt er historisk kost-basert eller verdibasert. Opptjeningsprinsippet slik det er formulert i gjeldende norsk lov er noe perifert med hensyn til dette spørsmålet.

Sammenstillingsprinsippet ble foreslått av Regnskapslovutvalget 1990, men det opprinnelige forslaget hadde en litt annen ordlyd enn i vedtatt lov. I NOU 1995:30 var formuleringen:

”Kostnader skal sammenstilles med inntekt for måling av resultat”, mens i vedtatt lov er formuleringen: ”Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.”

Endringen i formuleringen ble i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) s. 87) begrunnet med at det tydeligere skulle være en periodiseringsregel for utgifter. Ved den opprinnelige formuleringen var det betonet at sammenstillingsprinsippet er en bestemmelse om resultatmåling.

Sammenstillingsprinsippet er ikke omtalt i direktivene, men det er så tett forbundet med historisk kost-modellen at noen konflikt med direktivets hovedregel om historisk kost er lite tenkelig. Derimot kan det nok stilles spørsmål om hvordan et ufravikelig sammenstillingsprinsipp skal kunne gjelde når en benytter direktivets adgang til å fravike historisk kost-modellen gjennom artikkel 8 (virkelig verdi). Som anført ovenfor er det vanskelig å gi et fornuftig innhold til sammenstillingsprinsippet innenfor en virkelig verdi-modell.

Sammenstillingsprinsippet er omtalt i det konseptuelle rammeverket til IASB (1989), men da som et prinsipp som er underordnet de definisjoner som rammeverket angir for eiendeler og forpliktelser. Det heter i nr. 95 i rammeverket:

“Expenses are recognised in the income statement on the basis of a direct association between the costs incurred and the earning of specific items of income. This process, commonly referred to as the matching of costs with revenues, involves the simultaneous or combined recognition of revenues and expenses that result directly and jointly from the same transactions or other events; for example, the various components of expense making up the cost of goods sold are recognised at the same time as the income derived from the sale of the goods. However, the application of the matching concept under this Framework does not allow the recognition of items in the balance sheet which do not meet the definition of assets or liabilities.”

Av sitatet fremgår det at det potensielt er en konflikt mellom et overordnet sammenstillingsprinsipp og IFRS, og denne konflikten har materialisert seg i arbeidet med

regnskapsstandarter i regi av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). Det er i kapittel 1 beskrevet hvordan NRS i stadig sterkere grad har tilstrebet samsvar mellom norske regnskapsstandarter og IFRS. Regnskapsstandarter, som er ment å uttrykke god regnskapsskikk, kan imidlertid ikke formuleres på en måte som er i strid med lovens bestemmelser. På noen punkter har imidlertid IFRS, løsninger som prioriterer definisjonene for eiendeler og forpliktelser foran sammenstillingsprinsippet. På slike punkter har det oppstått konflikter mellom målsettingen om internasjonal harmonisering av regnskapsstandarter og formulering i lov og forarbeider. To eksempler hvor det potensielt er slike konflikter skal nevnes her: (1) periodisk vedlikehold og (2) immaterielle eiendeler.

Vedlikeholdsutgifter innregnes enten fortløpende som kostnad eller periodiseres hvis det skjer periodisk vedlikehold. Ved periodisk vedlikehold er det flere løsninger som er anvendt under god regnskapsskikk. En løsning som i praksis har vært mye anvendt, er å foreta en avsetning frem mot neste periodiske vedlikehold. Avsetningsmetoden går ut på at det bygges opp en avsetning til fremtidig vedlikehold som kostnadsføres etter hvert som avsetningen øker. Når vedlikeholdet først skjer, vil vedlikeholdsutgiften bli ført mot avsetningen og et eventuelt avvik vil bli kostnadsført umiddelbart. Denne løsningen er beskrevet i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler pkt. 7.6. I standarden omtales dette som en løsning som ikke bør brukes, fordi den gir opphav til en vedlikeholdsavsetning som ikke er en forpliktelse. Derimot innrømmes det i standarden at denne løsningen likevel ivaretar sammenstillingsprinsippet. Det er ikke opplagt at standarden kan begrense det mulighetsrom som gjelder regnskapsmessige løsninger for periodisk vedlikehold på en måte som utelukker bruk av avsetningsmetoden. Denne metoden er utbredt i praksis, den representerer en skikk, og den er kvalitetsmessig god ved at den ivaretar sammenstillingsprinsippet. I forarbeidene til gjeldende regnskapslov er for øvrig avsetningsmetoden presentert som en mulig metode for periodisering av utgifter til periodisk vedlikehold (NOU 1995:30 s. 80). Det ble påpekt av Evalueringsutvalget 2002 at avsetningsmetoden vil være i konflikt med IFRS (NOU 2003:23 s. 164) fordi en slik avsetning vil ikke kunne tilfredsstille definisjonen av en forpliktelse. I IASBs konseptuelle rammeverk (1989 nr. 49b) er forpliktelser definert som

“a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.”

Vedlikeholdsavsetningen er ikke en nåværende plikt til å yte økonomiske ressurser.

Virksomheten kan unnlate å gjennomføre vedlikeholdet (selv om en slik avgjørelse ikke nødvendigvis er økonomisk rasjonell). Etter IFRS skal periodisering skje gjennom

avskrivninger (IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr). Her skal anleggsmiddelets anskaffelseskost dekomponeres. Forventede utgifter til fremtidig vedlikehold estimeres, skilles ut fra anleggsmiddelets anskaffelseskost og avskrives separat frem til første vedlikehold. Utgiftene som er pådratt i forbindelse med vedlikeholdet, balanseføres og avskrives frem mot neste planlagte vedlikehold. Dekomponeringsløsningen kan forsvares både under en resultatorientert regnskapsregulering og en balanseorientert regnskapsregulering.

Immaterielle eiendeler er identifiserbare, ikke-monetære eiendeler uten fysisk substans.

Definisjonen av immaterielle eiendeler er nokså sammenfallende i NRS 19 pkt. 2.1.1 og IAS 38 nr. 8. Det forhold at de immaterielle eiendelene er uten fysisk substans, gjør det vanskeligere å bekrefte ved fysisk inspeksjon om foretaket har eiendelen i sin besittelse eller ikke. Den immaterielle eiendelen må i stedet identifiseres ved at den enten er utskillbar eller ved at den representerer en kontraktsrelatert eller annen juridisk rettighet (IAS 38.12). I NRS 19 omtales ikke kontraktsrelatert eller annen juridisk rettighet som et mulig identifiserbarhetskriterium. Likevel må et slikt identifiserbarhetskriterium kunne tolkes inn i formuleringen “En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar” i pkt. 2.1.1 i standarden. Utfordringen ved å vurdere balanse- eller kostnadsføring er spesielt stor for egenutviklede immaterielle eiendeler, for eksempel eiendeler som er fremskaffet ved forsknings- og utviklingsaktiviteter. Her vil det være usikkerhet med hensyn til hvilke utgifter som skal tilordnes en eventuell immateriell eiendel, og fra hvilket tidspunkt en slik tilordning skal skje. I et resultatorientert regelverk vil sammenstillingsprinsippet stille krav om at utgiftene blir innregnet i balansen hvis disse er forventet å generere fremtidige økonomiske fordeler. Utgiftene vil da bli periodisert ved at de sammenstilles med tilhørende inntekter. I et balanseorientert regelverk vil utgiftene ved slik tilvirkning bli innregnet i balansen hvis disse utgiftene representerer fremtidige økonomiske ressurser som tilfredsstillende definisjonen av en eiendel. I det konseptuelle rammeverket til IASB (1989 nr.49 a) må en eiendel representere en økonomisk ressurs, og den må være kontrollert av foretaket som et resultat av tidligere hendelser. Kravet til innregning synes derfor å være strengere etter det konseptuelle rammeverket til IASB (1989) enn etter de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Dette skyldes først og fremst kravet om at eiendelen skal være kontrollert, jf. definisjonen under IFRS. Et tilsvarende krav om kontroll følger ikke direkte av sammenstillingsprinsippet. Her vil det være tilstrekkelig at det kan sannsynliggjøres at de økonomiske ressursene vil tilflyte foretaket. Av den grunn kan det oppstå tilfeller hvor

utgifter innregnes i balansen etter sammenstillingsprinsippet, men hvor disse ikke tilfredsstiller definisjonen av en eiendel i det konseptuelle rammeverket.

Den nærmere regulering av immaterielle eiendeler i NRS 19 og IAS 38 er imidlertid ganske sammenfallende. Årsaken til dette er at den norske standarden NRS 19 er utviklet med utgangspunkt i IAS 38. Det ser en blant annet tydelig ved at NRS 19 har balanseorienterte innregningskriterier. Det rom som gjelder innregning av utgifter til egen forskning- og utvikling er imidlertid mindre under IAS 38 enn NRS 19. Utgifter til egen forskning kan ikke under noen omstendigheter innregnes i balansen under IFRS (IAS 38 nr.54). Innregning av slike utgifter kan imidlertid forsvares under god regnskapsskikk, men i unntakstilfeller. Om dette sier NRS 19 følgende i pkt. 2.2.3:

“Forskningsaktiviteter vil normalt være på et så tidlig stadium og ha så høy usikkerhet knyttet til resultater at foretaket ikke vil kunne identifisere en immateriell eiendel som innebærer en sannsynlig økonomisk fordel for foretaket.”

Når det gjelder utviklingsutgifter, kan disse balanseføres etter nærmere angitte kriterier under IFRS (IAS 38 nr.57). Disse kriteriene synes å være strengere enn de kriterier for innregning i balansen som er inntatt i NRS 19 pkt. 2.2.3. Sammenstillingsprinsippet vil kunne kreve innregning av utgifter som ikke tilfredsstiller definisjonen av en eiendel, og i så måte vil prinsippet kunne lede til regnskapsmessige løsninger som er i konflikt med de balanseorienterte innregningskriteriene under IFRS. Konflikten synes derimot mindre hvis en ser på de regler som er inntatt i NRS 19 og IAS 38.

Eksemplene med vedlikeholdsutgifter og immaterielle eiendeler viser at en eventuell videreføring av lovbestemmelsen om sammenstillingsprinsippet, vil kunne kollidere med ønsket om å føre norsk regnskapspraksis over på internasjonale regnskapsstandarder.

3.5 Gjenværende grunnleggende prinsipper

Som nevnt innledningsvis inneholder lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper to bestemmelser som var inspirert av nyere internasjonal regnskapsutvikling. Begge har imidlertid et innhold som kan være utfordrende både med hensyn til direktivet og med hensyn til IFRS.

Bestemmelsen om regnskapsestimater i § 4-2 lyder:

“Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.”

Første ledd er en bestemmelse om å bruke beste estimat ved usikkerhet. Det står ikke eksplisitt at dette er en bestemmelse om regnskapsmessig måling, men det er nærliggende å lese den som det, ettersom den omhandler beregning av beløp i en situasjon med flere mulige utfall. Det opprinnelige forslaget fra Regnskapslovutvalget 1990 hadde en litt annen ordlyd enn vedtatt lov: “Regnskapsestimater som er usikre skal settes til forventet verdi”, og utvalget argumenterer generelt for forventningsrette estimater (NOU 1993:30 s. 82). Forventningsrett estimat er et begrep hentet fra teoretisk statistikk. Johnsen og Kvaal (1999 s. 157) skriver om første ledd:

“Forventningsrett estimat er hentet fra statistisk begrepsbruk. I vanlige statistiske fordelinger er forventningsverdien et forventningsrett estimat. Forventningsverdien er lik den veide summen av de ulike utfallene, med sannsynligheten for hvert utfall som vekt. I mange tilfeller kan en slik algoritme være til lite hjelp, fordi selskapet ikke har noen begrunnet mening om sannsynlighetsfordelingen. Da må kravet om beste estimat være synonymt med et krav om å anvende beste skjønn. Det vil også kunne være tilfeller hvor beste estimat er det individuelt mest sannsynlige utfallet, for eksempel i et tilfelle med en rettstvist hvor selskapet enten vinner (med ett kjent utfall) eller taper (med et annet kjent utfall).”

Annet ledd er en periodiseringsbestemmelse. Virkningen av en endring av regnskapsestimat skal som hovedregel resultatføres i samme periode som estimatet endres. Det mest sentrale innholdet i denne bestemmelsen er at virkningen skal resultatføres og ikke føres rett mot egenkapitalen. Dette følger for så vidt også av kongruensprinsippet. Resultatføring av virkningen kan likevel utsettes når det er “i samsvar med god regnskapsskikk”. Unntaket i siste komma ble som nevnt ovenfor tatt opp av Evalueringsutvalget som ønsket hjelpeverbet “kan” byttet ut med “skal”. Det vises til omtalen av dette forslaget i kapittel 3.2.2.

Kravet om å bruke beste estimat må ses i sammenheng med direktivets krav om et alminnelig forsiktighetsprinsipp. Forslaget om et slikt grunnleggende prinsipp kommer da også som konklusjon på drøftingen av forsiktighetsprinsippet i kapittel 2.3.6 i NOU 1995:30. Som nevnt ovenfor tilrådte Regnskapslovutvalget at forsiktighetsprinsippet i regnskapsloven ble begrenset til nedskrivningsplikten i vurderingsreglene. I fortsettelsen av dette skriver utvalget (s. 82):

“Når det gjelder estimater, bør det heller presiseres i den nye regnskapsloven at disse skal være forventningsrette. Det krever at estimatene må revideres regelmessig og at det skal tas hensyn til ny informasjon mellom balansedagen og tidspunktet for avleggelse av regnskapet. Det vises til (...) formuleringen i den britiske regnskapsstandarden SSAP 2: “a best estimate in the light of the information available.”

Bestemmelsen om måling til beste estimat ble altså ikke oppfattet som å være i strid med direktivets uforklarte forsiktighetsprinsipp. Dette kan ha sammenheng med at direktivets

forsiktighetsprinsipp ved utarbeidelsen av ny regnskapslov, ikke har vært oppfattet som en bestemmelse om måling. Teksten i det nye direktivet (jf. innledningssetningen til artikkel 6 nr. 1) levner imidlertid ingen tvil om at direktivets forsiktighetsprinsipp kan omfatte både innregning og måling.

Som nevnt under drøftingen av forsiktighetsprinsippet ovenfor inneholder gjeldende IFRS-standarder en rekke asymmetriske bestemmelser om innregning og måling, som kan se ut som anvendelse av et forsiktighetsprinsipp slik det var formulert i rammeverket som gjaldt frem til 2010. Disse kan dermed være i uoverensstemmelse med en uforbeholden plikt til måling ved beste estimat.

Bortsett fra kongruensprinsippet har direktivet ingen bestemmelse som vedrører problemstillingen som er regulert i annet ledd av § 4-2, regnskapsføring av virkningen av estimatendringer. Som anført ovenfor følger imidlertid obligatorisk resultatføring direkte av kongruensprinsippet, så annet ledd første komma er egentlig overflødig og dessuten forenlig med direktivet. Det er derfor egentlig bare annet komma som tillater utsatt resultatføring, som behøver en grundigere vurdering. Dette er en spesialregel om periodisering som går ut over direktivets bestemmelser. Den kan neppe være i strid med direktivet forutsatt at unntakene fra umiddelbar resultatføring er innenfor direktivets hovedregel om periodisering. Hvis en går tilbake til eksempelet om “knekkpunkts”-løsningen ved endring av avskrivningsplan som ble nevnt i omtalen av Evalueringsutvalget 2002s forslag i kapittel 3.2.2, er antakelig både umiddelbar resultatføring (etter hovedregelen i annet ledd) og resultatføring fordelt over gjenværende levetid (som unntaket åpner for) innenfor historisk kost-modellen som direktivet påbyr (som hovedregel).

Bestemmelsen i annet ledd er imidlertid ikke helt i overensstemmelse med IAS 8 nr. 36 som lyder:

“Virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat, (...), skal innregnes fremadrettet ved at den inkluderes i resultatet for

- a) den perioden endringen finner sted, dersom endringen bare påvirker denne perioden, eller
- b) perioden da endringen finner sted og framtidige perioder, dersom endringen påvirker begge.”

Bokstav b) omfatter bl.a. situasjonen med endret avskrivningsplan når det gjenstår flere år av økonomisk levetid. IFRS påbyr altså en fordeling av estimatendringen, noe som er i samsvar med regnskapsloven bare dersom den regnskapspliktige velger unntaket i § 4-2 annet ledd

annet komma. Det var dette misforholdet mellom regelsettene Evalueringsutvalget 2003 forsøkte å rydde opp i.

Ved den pågående revisjon av regnskapslovgivningen er det imidlertid mest nærliggende å stille spørsmål om en trenger § 4-2 annet ledd i det hele tatt. Hovedregelen om resultatføring følger av kongruensprinsippet, og mer spesifikke prinsipper for periodisering innenfor hovedregelen vil kunne følge av nærmere angitte regler i regnskapsstandarder.

Sikringsbestemmelsen i gjeldende regnskapslov § 4-1 første ledd nr. 5 lyder:

“Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.”

At en bestemmelse om sikringsvurdering skulle inkluderes blant de grunnleggende prinsippene, ble opprinnelig foreslått av Regnskapslovutvalget 1990. Ordlyden i utvalgets forslag var imidlertid at “det skal tas hensyn til virkningen av sikring og porteføljestyring”. Den delen som gjelder porteføljestyring ble ikke fulgt opp av departementet i Ot. prp nr. 42 (1997–98), og dette forholdet er omtalt i tilknytning til direktivets prinsipp om krav om enkeltvurdering i kapittel 3.3.2 ovenfor. Forslaget om et grunnleggende prinsipp om sikringsvurdering ble imidlertid fulgt opp, men det ble omformulert som en periodiseringsregel. Sikringsbestemmelsen i gjeldende lov må leses som en spesialbestemmelse som går foran lovens generelle periodiseringsbestemmelser og vurderingsregler.

Terminologien som brukes i lovteksten, er ikke definert i forarbeidene, og den er heller ikke standardisert i annen regnskapslitteratur. Det som kalles “sikring” i lovteksten er ut fra alminnelig forståelse en type handling fra foretakets side som innebærer at den økonomiske virkningen av prisvariasjoner (som oftest i finansielle priser som renter og valutakurser, men også råvarepriser) blir dempet eller nøytralisert. Mye brukte synonymer til begrepet sikring er økonomisk sikring, sikringsforretninger eller sikringsrelasjoner. Sikring brukt i denne betydning er altså et forhold med en viss betydning for foretakets økonomiske forhold (for eksempel størrelsen på fremtidige kontantstrømmer), og denne betydningen er uavhengig av hvordan forholdet regnskapsføres.

Regnskapsføring av sikring går også under flere betegnelser, bl.a. regnskapsmessig sikring (jf. NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser), sikringsvurdering (NOU 1995:30) eller sikringsbokføring (norsk oversettelse av IFRS). En annen ordlyd på regnskapslovens bestemmelse kunne derfor ha vært at når det foreligger en økonomisk sikring, skal det foretas sikringsvurdering.

Et enkelt eksempel kan anskueliggjøre hva dette dreier seg om. Et norsk foretak har en leveranse på et produkt to perioder frem i tid med avtalt pris 100 USD. Hvis foretaket ikke foretar seg noe, vil det ha en valutarisiko for sin inntjening i norske kroner i den forstand at hvis dollarkursen går opp, vil kontantinngangen i norske kroner øke (sammenlignet med omregning til dagens spotkurs), og hvis dollarkursen går ned, vil kontantinngangen reduseres. For å eliminere denne risikoen kan foretaket selge 100 USD på termin med oppgjør om to perioder til en fast avtalt kurs. Siden leveranseoppgjøret og terminforretningen forfaller på samme tid, er den samlede kontantinngangen i norske kroner nå låst. Etter regnskapslovens ordlyd foreligger det da en “sikring”, og denne sikringen tilsier sikringsvurdering, som vil innebære samtidig resultatføring av terminforretningen og salgstransaksjonen som ble sikret. Uten sikringsbokføring ville de to forretningsforholdene ses hver for seg, slik at for eksempel gevinst eller tap på terminkontrakten måtte resultatføres allerede i den første perioden.

På samme måte som forslaget om porteføljevurdering var forslaget om sikringsvurdering problematisk med hensyn til direktivets krav om enkeltvurdering, jf. omtalen i kapittel 3.3.2 ovenfor. Synet til Regnskapslovutvalget 1990 var imidlertid at “en vurderingsenhet bestemt av felles kontantstrømmer som ikke er separable, ikke vil være i strid med prinsippet om individuell vurdering (...)” (NOU 1995:30 s. 62). I eksempelet ovenfor vil en således ut fra Regnskapslovutvalgets ståsted anse at salgstransaksjonen og terminforretningen utgjør én felles vurderingsenhet.

Sikringsbestemmelsen er blitt videreutviklet gjennom NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser pkt. 19 og 20, samt standardens vedlegg A. Standarden definerer to typer sikring: kontantstrømsikring og verdisikring. Kontantstrømsikring er “en sikringsrelasjon mellom et sikringsinstrument og et sikringsobjekt, der virkningen av endringer i kontantstrømmer fra sikringsinstrumentet effektivt reduserer virkningen av endringer i kontantstrømmen fra sikringsobjektet.” Eksempelet ovenfor er således en kontantstrømsikring, hvor leveranseoppgjøret er sikringsobjektet og terminforretningen sikringsinstrumentet. Verdisikring er ifølge standarden “en sikringsrelasjon mellom et sikringsinstrument og et sikringsobjekt, der virkningen av endringer i verdien av sikringsinstrumentet effektivt reduserer virkningen av endringer i verdien av sikringsobjektet.” Dette skillet mellom kontantstrømsikring og verdisikring er det samme som en finner i gjeldende IFRS om sikring, IAS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling.¹² Både IAS 39 og den norske

¹² Denne standarden er fortsatt gjeldende, men den er vedtatt erstattet av en ny standard IFRS 9 som trer i kraft regnskapsåret 2018.

standarden stiller krav til dokumentasjon av sikringsrelasjon og om sikringseffektivitet, dvs. hvor perfekt risiko avdekkes, for at sikringsvurdering skal kunne benyttes.

Den kreativitet med hensyn til direktivet som Regnskapslovutvalget 1990 måtte utvise for å få plass til en sikringsbestemmelse i den norske regnskapsloven, er ikke lenger like påkrevet. Sammenlignet med fjerde direktiv inneholder det nye direktivet medlemslandsopsjoner til å fastsette regler om sikring i overensstemmelse med IAS 39. I samsvar med direktivets system fremkommer disse som unntak fra den overordnede historisk kost-modellen som påbys i artikkel 6. Artikkel 8 nr. 5 lyder:

“Som unntak fra artikkel 6 nr. 1 i) kan medlemsstatene med hensyn til alle eiendeler og forpliktelser som kan betegnes som sikringsobjekter i henhold til et system for sikringsbokføring til virkelig verdi, eller bestemte deler av slike eiendeler eller forpliktelser, tillate måling til det bestemte beløp som nevnte system krever.”

Denne bestemmelsen åpner altså opp for at sikringsobjekter kan måles til virkelig verdi, mens sikringsinstrumenter i form av derivater eller andre finansielle instrumenter kan vurderes til virkelig verdi etter artikkel 8 nr. 1 a (medlemslandsopsjon). Simultan vurdering til virkelig verdi av både sikringsobjekt og sikringsinstrument, er systemet som gir sikringsvurdering for virkelig verdi-sikring etter IAS 39.

Når det gjelder kontantstrømsikring er systemet i IAS 39 at sikringsinstrumentet vurderes til virkelig verdi, men at verdiendringene ikke føres over resultatet, men mot egenkapitalen i form av “andre inntekter og kostnader” (other comprehensive income, OCI). Vurdering til virkelig verdi av sikringsinstrumentet muliggjøres i direktivet av den samme artikkel 8 nr. 1 a som allerede er nevnt, og føring av sikringsinstrumentets verdiendringer mot egenkapitalen muliggjøres av artikkel 8 nr. 8 a. De relevante delene av denne bestemmelsen lyder:

“Uten hensyn til artikkel 6 nr. 1 bokstav c) skal en endring i verdien resultatføres når et finansielt instrument måles til virkelig verdi, bortsett fra i følgende tilfeller, der slike endringer skal føres direkte i et fond for virkelig verdi:

- a) instrumentet som regnskapsføres, er et sikringsinstrument i et system for sikringsbokføring som tillater at en del av eller hele verdiendringen ikke resultatføres, (...).”

Gjeldende sikringsbestemmelse i § 4-1 første ledd nr. 5 er en skal-bestemmelse som i prinsippet gjelder all økonomisk sikring. Både den norske regnskapsstandard og IAS 39 presenterer på samme måte sikringsvurdering som en plikt når visse kriterier er oppfylt. En mulig konsekvens av dette systemet er imidlertid at regnskapspliktige velger seg inn eller ut av sikringsvurderingen ved å anse kriteriene som oppfylt eller uoppfylt. Illustrasjonsforetaket som er beskrevet ovenfor, skal etter lovens ordlyd foreta sikringsvurdering, men kan i praksis

unndra seg ved å innta det standpunkt at dokumentasjonen for sikringsforholdet er utilstrekkelig. Følgen av å unndra seg sikringsvurdering vil være at sikringsinstrumentet blir vurdert til kost eller virkelig verdi, alt etter hva vurderingsreglene for finansielle instrumenter tilsier, og resultatføringen blir som for en enkeltstående finansiell plassering. I praksis ser en ofte at foretak opplyser at de har en konkret sikringsstrategi for eksempel for valutarisiko, men at de unnlater å foreta sikringsvurdering. Et mulig syn er derfor at sikringsvurdering både under IFRS og norsk god regnskapsskikk er en valgang for regnskapspliktige som oppfyller de nødvendige kriteriene, og at det derfor er misvisende å klassifisere sikringsbestemmelsen som et grunnleggende regnskapsprinsipp.

3.6 Utvalgets vurdering

Lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper er en hjørnestein i gjeldende regnskapslov. Prinsippene er formulert på en generell og overordnet måte som gir dem anvendelse på alle økonomiske situasjoner som den regnskapspliktige involveres i, uavhengig av næringstype og formell organisering. Med denne utformingen har de grunnleggende prinsippene vært et egnet utgangspunkt for å løse regnskapsmessige spørsmål, for den enkelte regnskapspliktige så vel som for revisor, standardsetter, domstol og forvaltningsmyndighet. Målsettingen ved å lovfeste grunnleggende regnskapsprinsipper var nettopp å skape en solid plattform for regnskapsmessige tolkninger som var robust for skiftende økonomiske omstendigheter. Etter utvalgets oppfatning ble den målsetningen nådd.

Utvalget er likevel av den oppfatning at den typen grunnleggende regnskapsprinsipper som gjeldende regnskapslov inneholder, ikke bør være med i en ny generasjon regnskapslovgivning. Dette henger sammen med utvalgets overordnede syn på hva en regnskapslov skal tjene til, sammenholdt med de ambisjonene man hadde ved utarbeidelsen av regnskapsloven av 1998. Utvalget prioriterer at norsk regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis, slik den blir utviklet gjennom IFRS innenfor rammene av EU-direktivet, jf. redegjørelsen for utvalgets prioriteringer i kapittel 1. Med denne ambisjonen er behovet for å videreføre et system som skal ligge til grunn for norske tolkninger, ikke lenger til stede. Som det fremgår av gjennomgangen ovenfor, har de mest inngripende av de grunnleggende prinsippene på enkelte områder stått i veien for en harmonisering av norsk god regnskapsskikk med internasjonale regnskapsstandarter, eller skapt tvil om en slik harmonisering er mulig. Beskrivelsen av utviklingen av norsk god regnskapsskikk under 1998-loven i kapittel 6.9 underbygger at utvalgets innstilling på dette punktet ikke representerer et brått skift i norsk regnskapsutvikling. Dersom utvalgets forslag om å

prioritere internasjonal tilpasning i lovgivningen blir fulgt opp av lovgiver, vil det innebære en kodifisering av en utvikling som har funnet sted gradvis under gjeldende lov.

I samsvar med dette foreslår utvalget at ny lovgivning ikke lovfester grunnleggende regnskapsprinsipper. Med et slikt forslag må det likevel tas hensyn til at en del av bestemmelsene i det gjeldende lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper, implementerer bestemmelser i fjerde og syvende direktiv som er videreført i det nye direktivet. Utvalget foreslår at disse bestemmelsene, samt andre bestemmelser som følger av direktivene, samles i et nytt lovkapittel som kalles alminnelige prinsipper for utarbeiding av årsregnskapet.

Med utskiftingen av grunnleggende prinsipper med alminnelige prinsipper mener utvalget noe mer enn bare endret terminologi. Mens grunnleggende prinsipper er skrevet med henblikk på at de kan danne basis for regnskapsmessige løsninger for ulike forhold, er utvalgets forslag til alminnelige prinsipper ikke ment å gi føringer ved løsningen av spørsmål som ikke er uttrykkelig regulert i loven. Den alminnelige rammen utgjør etter utvalgets syn ikke noe mer enn en yttergrense for lovlig regnskapspraksis. Den mer detaljerte veiledning som den regnskapspliktige og revisor har behov for i dette systemet, skal finnes i regnskapsstandarder som er etablert på basis av internasjonale regnskapsstandarder.

I samsvar med utvalgets syn på hva de alminnelige prinsippene skal tjene til, foreslår en at de tre tradisjonelle prinsippene som utgjør ryggraden av de grunnleggende prinsippene – transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet – ikke videreføres i ny lovgivning. Som anført i drøftingen av disse prinsippene i kapittel 3.4 ovenfor, er disse prinsippene tett assosiert med historisk kost-modellen som utvalget i det følgende vil argumentere for blir en obligatorisk hovedmodell for årsregnskapet. Det kan derfor fremstå som et paradoks at utvalget på den ene side foreslår lovfestet historisk kost-modellen, og på den annen side fjerner modellens komponenter. Paradokset illustrerer at norske regnskapspliktige både etter 1998-loven og etter utvalgets forslag til ny lovgivning, vil utarbeide årsregnskap med transaksjonsbasert periodisering som hovedregel, men transaksjonsmåling, opptjening og sammenstilling vil etter utvalgets forslag bare kunne finne sted innenfor rammer som defineres av norske regnskapsstandarder som er basert på internasjonale regnskapsstandarder. I et slikt system kan de tre tradisjonelle prinsippene ikke være overordnet andre prinsipper, og de bør derfor heller ikke være lovfestet.

Utvalget foreslår altså en hovedregel om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med historisk kost-prinsippet. Dette er dels begrunnet med behovet for å implementere

bestemmelsen i artikkel 6 nr. 1 i, og dels er det et lovteknisk valg. Gjeldende regnskapslov har for så vidt også bestemmelser som forbindes med historisk kost som generelle regler, men det er ikke like klart som i direktivet at en har en hovedregel om historisk kost som alltid gjelder med mindre uttrykte unntaksregler kommer til anvendelse. Unntakene som direktivet åpner for er virkelig verdi-måling for nærmere avgrensede tilfeller (artikkel 8) og verdiregulering (herunder oppskrivning) etter en særskilt modell for dette (artikkel 7). Disse unntakene er medlemsstatsopsjoner, og i hvilken utstrekning de skal benyttes i norsk lovgivning drøftes i kapittel 4.2 nedenfor.

Lovfesting av at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med historisk kost-prinsippet, går semantisk sett ut over direktivbestemmelsen i artikkel 6 nr. 1 i som strengt tatt bare regulerer måling ved førstegangs innregning og etterfølgende måling, altså balanseføring til anskaffelseskost og eventuelt etterfølgende avskrivning. Historisk kost-prinsippet forstås å inkludere både innregning ved anskaffelse og fraregning med resultatføring ved salg eller avhendelse. Noe tydelig formulert inntektsføringsprinsipp har direktivet ikke, men det ene typetilfellet som er nevnt under forsiktighetsprinsippet (artikkel 6 nr. 1 c) om at bare “profits made” kan innregnes, kan forstås som et transaksjonsbasert inntektsføringsprinsipp (selv om Regnskapslovutvalget 1990 valgte en videre tolkning). Etter utvalgets syn gir det best mening å bruke en henvisning til historisk kost-prinsippet for å implementere artikkel 6 nr. 1 i sett i en helhetlig sammenheng.

Utvalget anser at direktivets bestemmelse om periodiseringsprinsippet i artikkel 6 nr. 1 d, som sier at “beløp som innregnes i balansen og resultatregnskapet, skal beregnes ved bruk av periodiseringsprinsippet” i og for seg er dekket ved et påbud om å bruke historisk kost-modellen med nærmere spesifiserte unntak. Med periodisering menes (som det fremgikk av ordlyden i det tidligere direktivet) at den tidsmessige plasseringen av inntekter og kostnader ikke følger av tidspunktet for betalingen. Motstykket til periodiseringsprinsippet er således kontantprinsippet. Selv om både historisk kost-regnskapet og verdiregnskapet er noe prinsipielt annet enn et kontantregnskap og således ivaretar direktivets periodiseringsprinsipp, mener utvalget ut fra sin generelle holdning til tydelig direktivimplementering at det er mest hensiktsmessig å inkludere en bestemmelse om bruk av periodiseringsprinsippet. En passende ordlyd for dette kan være at beløp som innregnes i resultatregnskap og balanse, skal være periodisert.

Ambisjonen om en tydelig direktivimplementering tilsier også en bestemmelse om forsiktighetsprinsippet. Utvalget foreslår at den helt enkelt får som ordlyd at innregning og måling skal foretas i samsvar med forsiktighetsprinsippet.

Det er et problem med lovfesting av forsiktighetsprinsippet at en ikke kan gi en presis beskrivelse av hva det går ut på. Forsiktig regnskapspraksis, som i engelsk språkdrakt dels omtales som “prudence” og dels som “conservatism”, har en svært lang forhistorie; enkelte historikere har omtalt det som verdens eldste regnskapsprinsipp.¹³ Prinsippet har imidlertid ikke alltid hatt det samme innholdet. Ut fra et perspektiv er forsiktig regnskapsførsel beslektet med tradisjonelle normer om etisk adferd i forretningsforhold. I dette perspektivet vil det for eksempel være umoralsk å lokke til seg investorer ved å vise fiktive inntekter. Et annet slektskap er med den risikoaverse beslutningstaker i neoklassisk økonomisk teori. I dette perspektivet vil overoptimistiske vurderinger bidra til uoptimale investerings- og utdelingsbeslutninger. Den risikojustering som gjøres ved verdsetting gjennom neddiskontering av estimerte kontantstrømmer (enten i form av et risikofradrag i kontantstrømestimatene eller i form av et risikopåslag i diskonteringsrenten) kan ses som et tilfelle av anvendelse av et slikt forsiktighetsprinsipp. En tredje forbindelseslinje er med teorier om asymmetrisk informasjon, hvor innsidere kan ha egeninteresse i å skjule informasjon for utenforstående, de være seg investorer eller kreditorer. Eksistensen av skjulte verdier i foretaket gir innsiderne urimelige fordeler ved kjøp og salg av foretakets aksjer.¹⁴

Selv om utvalget ikke er i stand til å beskrive innholdet i forsiktighetsprinsippet presist, vil en påpeke at direktivene har inneholdt dette prinsippet i nær et halvt århundre, og at det derfor er etablert oppfatninger av hva som er en akseptabel forståelse av det. Utvalget mener at det er den til enhver tid rådende internasjonale forståelse av direktivets forsiktighetsprinsipp som vil gjelde også for innholdet av forsiktighetsprinsippet i norsk lovgivning. Etter utvalgets syn er den forståelsen av forsiktighetsprinsippet som kommer til uttrykk i IFRS for SMEs, og som er gjengitt på norsk i NRS høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard pkt. 2.9, en god beskrivelse av gjeldende oppfatning av forsiktighetsprinsippet blant regnskapskyndige:

“Den usikkerheten som nødvendigvis omgir mange hendelser og omstendigheter kommer til uttrykk ved å opplyse om deres art og omfang og ved å utøve forsiktighet ved utarbeidingen av finansregnskapet. Forsiktighet er å utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes. Utøvelse av forsiktighet

¹³ Chatfield, M. og Vangermeersch, R. (1996): *The History of Accounting*. New York, Garland: s. 166.

¹⁴ For en mer inngående studie i forsiktighetsprinsippets mange sider vises det til Josephine Maltby (2000): *The Origins of Prudence in Accounting: Critical Perspectives on Accounting* (11) s. 51-70.

rettferdiggjør imidlertid ikke en bevisst undervurdering av eiendeler eller inntekter, eller en bevisst overvurdering av forpliktelser eller kostnader. Kort sagt, forsiktighet rettferdiggjør ikke skjevheter.”

I samsvar med denne beskrivelsen vil utvalget understreke at en henvisning til forsiktighetsprinsippet ikke kan legitimere noen form for uetisk adferd som tar sikte på å skjule informasjon med det formål å tjene noen interesser på bekostning av andre interesser.

Man kan likevel ikke uten videre legge til grunn at gjeldende forståelse vil ligge helt fast over levetiden til en norsk lov. Som andre tilsvarende normer vil regnskapslovgivningens forsiktighetsprinsipp være en dynamisk norm, som vil kunne påvirkes av en spesifikk regnskapsmessig utvikling eller av en mer allmenn normutvikling.

Det hersker ikke tvil om at regnskapsloven skal inneholde en bestemmelse om kongruensprinsippet. Utvalget mener at det er hensiktsmessig å velge en formulering for kongruensprinsippet som ligger tettere opp mot direktivets formulering enn den som er i gjeldende regnskapslov. Etter utvalgets syn bør kongruensprinsippet formuleres ved at inngående balanse for hvert regnskapsår skal tilsvare utgående balanse for foregående regnskapsår. Endringer i netto egenkapital i løpet av året vil da skyldes resultat, herunder “andre inntekter og kostnader”, og innskudd og utdeling av egenkapital.

Gjeldende lov har i annet ledd et unntak fra kongruensprinsippet for virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap, som skal føres rett mot egenkapitalen. Dette unntaket samsvarer med unntak fra kongruensprinsippet i IFRS og IFRS for SMEs. Som nevnt i drøftingen ovenfor, må en eventuell videreføring av dette unntaket hjemles i medlemslandsopsjonen i artikkel 4 nr. 4 til å gi bestemmelser om generell fravikelse av direktivbestemmelsene for å kunne gi et rettviseende bilde. Det er ikke problematisk å hevde at etablert praksis med å føre virkning av prinsippendring og feil mot egenkapital er innført for å sikre at resultatregnskapet gir et rettviseende bilde, ettersom resultatføring av slike virkninger ville kunne tilsløre de egentlige finansielle prestasjoner fra periodens forretningsaktiviteter. På den annen side ville et ufravikelig unntak fra kongruensprinsippet for virkning av prinsippendring og feil med henvisning til kravet om et rettviseende bilde, umuliggjøre den adgang til resultatføring av slike virkninger som i dag gjelder for små foretak etter regnskapsloven § 4-3 tredje ledd.

Utvalget mener at det er sterkt ønskelig ut fra forenklingshensyn at denne adgangen til resultatføring for små foretak kan videreføres. Adgangen til ubetinget resultatføring innebærer at små foretak i stor grad kan slippe å foreta vanskelige grensedragninger mellom

prinsippendring og estimatendring, og mellom feil som burde ha vært oppdaget i et tidligere regnskapsår og andre feil.

Utvalget har kommet til at bestemmelsen om kongruensprinsippet gis et generelt unntak for virkning av prinsippendring og feil, med et tillegg om at det i regnskapsstandarder kan unntas fra unntaket. Denne løsningen er valgt for å ivareta tre prioriteringer: direktivlojal implementering, informativ lovtekst og enklest mulig regler for små foretak. Det generelle unntaket for virkning av feil og prinsippendring begrunnes med plikten til å gi et rettviseende bilde i artikkel 4 nr. 3, og medlemsstatsopsjonen til å gi generelle bestemmelser om dette. Kravet om å gi et rettviseende bilde er utlagt som et dynamisk krav som ikke nødvendigvis er en konstant og som vil henge sammen med den regnskapspliktiges forhold. Utvalget anser at det ligger innenfor mulighetsområdet for kravet om et rettviseende bilde at foretak med mer omfattende virksomhet og kompleks struktur må gi mer presis regnskapsinformasjon enn foretak med mer begrenset virksomhet og oversiktlig struktur. Det skulle derfor være forenlig med kravet om et rettviseende bilde at det gis et alminnelig påbud om å føre virkninger av prinsippendring og feil mot egenkapitalen, som kombineres med en adgang til unntak etter regnskapsstandard.

Det følger av bestemmelsene i artikkel 4 nr. 3 og 4 at unntak fra kongruensprinsippet må opplyses i note.

Som det fremgår av drøftingen ovenfor, har både direktivet og gjeldende regnskapslov en bestemmelse om fortsatt drift, men de er formulert noe forskjellig. Direktivet har en ubetinget fortsatt drift-forutsetning, mens gjeldende regnskapslov definerer hva som skal til for at forutsetningen er realistisk, og angir dessuten hva den regnskapspliktige skal gjøre dersom forutsetningen forkastes.

Helt siden gjeldende regnskapslov ble utredet og fastsatt, har det vært diskusjon om innholdet i betingelsen for fortsatt drift-forutsetningen, jf. bl.a. Evalueringsutvalget 2002s drøfting av dette (NOU 2003:23 s. 167–168 og Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) pkt. 3.2). Spørsmålene som har vært reist, går på sannsynlighetsnivået for fortsatt drift, hvordan dette skal beregnes, hvilken tidshorisont som skal legges til grunn og omfanget av den virksomhet i foretaket som fortsetter eller ikke fortsetter.

Det er særlig situasjonen der fortsatt drift er usikker, som har vært utfordrende for de regnskapspliktige. Når fortsatt drift er usikker, har det etter dagens lovgivning vært behov for

å foreta en vurdering av om fortsatt drift-forutsetningen skal legges til grunn i regnskapet eller ikke.

Utvalget har kommet til at en på dette punktet vil legge seg tettere opp til direktivet, og foreslå krav om å forutsette fortsatt drift for utarbeidelse av årsregnskapet, med mindre oppløsning er besluttet. En slik bestemmelse er enklere å forholde seg til for de regnskapspliktige, uten at regnskapet etter utvalgets syn vil gi mindre nyttig informasjon til regnskapsbrukerne om opplysningskravene i situasjonen med usikkerhet om fortsatt drift videreføres. Utvalget mener at de regnskapspliktige ikke må tvinges til å foreta kompliserte skjønnsmessige vurderinger som ikke tjener et fornuftig formål.

At et foretak er besluttet oppløst, vil være et ubestridt faktum, ikke noe det må foretas vanskelige skjønnsmessige vurderinger for å komme fram til. Når et foretak er besluttet oppløst, finner utvalget det lite hensiktsmessig å kreve at forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn, dersom et årsregnskap må avlegges i avviklingsperioden. Som beskrevet i 1.3, er formålet med et regnskap hovedsakelig å gi beslutningsnyttig informasjon som grunnlag for prediksjon av fremtiden. Når oppløsning er besluttet, vil det være best i samsvar med dette formålet at oppløsning legges til grunn i årsregnskapet. Direktivet artikkel 4 nr. 4 gjør det mulig for utvalget å foreslå en modifisering av direktivets ubetingede fortsatt drift-prinsipp i artikkel 6 nr. 1 a. Forslaget innebærer at eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved oppløsning, dersom oppløsning er besluttet. I dette ligger det et krav om oppskrivning eller nedskrivning av eiendeler og nedskrivning eller oppskrivning av forpliktelser, dersom virkelig verdi er forskjellig fra balanseførte verdier.

Som beskrevet i kapittel 1, ønsker utvalget regulering som legger til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis. IFRS for SMEs har denne reguleringen av fortsatt drift:

“3.8 Ved utarbeiding av finansregnskapet skal ledelsen i et foretak som bruker denne IFRS foreta en vurdering av foretakets evne til fortsatt drift. Et foretak har evne til fortsatt drift med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Ved vurdering av om forutsetningen om fortsatt drift passer eller ikke, skal ledelsen ta hensyn til all tilgjengelig informasjon om fremtiden, som minst er, men ikke er begrenset til, tolv måneder fra rapporteringstidspunktet.

3.9 Dersom ledelsen, når den foretar sin vurdering, har kjennskap til vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som sår betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift, skal foretaket opplyse om denne usikkerheten. Når et foretak ikke utarbeider finansregnskapet under forutsetning om fortsatt drift, skal det opplyse om dette sammen med grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet og årsaken til at foretaket ikke

anses å ha evne til fortsatt drift.”

IAS 1 nr. 25 har denne reguleringen av fortsatt drift:

“Ved utarbeiding av finansregnskapet skal ledelsen foreta en vurdering av et foretaks evne til fortsatt drift. Finansregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvike foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Dersom ledelsen, når den foretar sin vurdering, har kjennskap til vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som kan så betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift, skal det opplyses om denne usikkerheten. Når finansregnskapet ikke er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift, skal det opplyses om dette og om grunnlaget som finansregnskapet er utarbeidet etter.”

Utvalget oppfatter det slik at IFRS for SMEs i motsetning til IAS 1 ikke inneholder noe krav om å forkaste fortsatt drift-prinsippet ved utarbeidelsen av regnskapet når ledelsen enten har til hensikt å avvike foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. IFRS for SMEs oppfattes kun å inneholde opplysningskrav når vurderingen viser at det er tvil om foretakets evne til fortsatt drift eller foretaket ikke utarbeider regnskapet etter fortsatt drift. Når ordlyden i full IFRS og IFRS for SMEs er forskjellig, mener utvalget det følger av at IFRS for SMEs er en selvstendig standard at det er rom for å tolke innholdet i IFRS for SMEs på en annen måte enn innholdet i full IFRS. Utvalgets forslag til bestemmelse om fortsatt drift vil ikke være til hinder for en standard som gjengir bestemmelsene om fortsatt drift i IFRS for SMEs, slik høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard fra april 2014 gjør.

Som omtalt i kapittel 3.3.1, følger det av revisorloven § 5-1 første ledd at revisor blant annet skal vurdere om opplysninger i årsberetningen og forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter. Revisor vil ha de samme oppgaver også etter forslaget til ny bestemmelse om fortsatt drift. Vurderingen av om forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter, vil etter utvalgets forslag bli betydelige enklere enn etter gjeldende lov. Det vil som før være behov for å vurdere om fortsatt drift er sikker eller usikker. Dersom fortsatt drift er usikker, vil det ikke lenger være behov for noen vanskelig vurdering av om det er riktig at fortsatt drift er lagt til grunn, alternativt at fortsatt drift er forkastet. Revisor vil her kunne nøye seg med å kontrollere om foretaket er besluttet oppløst eller ikke. Er foretaket ikke besluttet oppløst, er det riktig av foretaket å legge fortsatt drift til grunn i en situasjon der det er usikkerhet om fortsatt drift.

Som redegjort for ovenfor ble direktivets krav om enkeltvurdering av eiendeler og gjeld ikke implementert som en egen bestemmelse i gjeldende regnskapslov, og begrunnelsen for denne utelatelsen var at det rådet stor usikkerhet om kravets innhold. I samsvar med den generelle

linjen som en har lagt seg på når det gjelder forholdet til direktivet, vil utvalget tilrå at enkeltvurderingskravet lovfestes, selv om det kan være tvil om dets innhold.

Etter utvalgets syn dreier enkeltvurderingskravet seg om et viktig spørsmål som er vanskelig å regulere, nemlig spørsmålet om hva som er rett vurderingsenhet (eller “unit of account” på engelsk). At identifikasjon av vurderingsenhet i det hele tatt kan være et spørsmål, henger sammen med at det ikke finnes noen entydig oppdeling av eiendeler og forpliktelser. En transportør som anskaffer en flåte med kjøretøyer, kan anse hele kjøretøyflåten som en eiendel (fordi hele flåten benyttes som en enhet til å løse ulike transportoppdrag), eller hvert enkelt kjøretøy som eiendel (fordi kjøretøyet i seg selv innebærer en naturlig fysisk avgrensning), eller komponenter av kjøretøyet (dekk, motor, karosseri) som separate eiendeler med ulik levetid.¹⁵ I mange tilfeller oppstår det ikke noe slikt spørsmål fordi det er etablert en klar konvensjon med hensyn til praksis for valg av vurderingsenhet. Men slike konvensjoner kan likevel variere mellom næringer, og de kan ha ulikt aggregeringsnivå avhengig av hvilken regnskapsmessig vurdering som foretas.

Variasjon i aggregeringsnivå for vurderingsenhet mellom næringer kan illustreres ved å sammenligne detaljhandel med offshore oljeproduksjon. I varehandel er i prinsippet hver enkelt vare som forbrukeren kommer i butikken for å kjøpe, en separat vurderingsenhet. Gulosten som Peder Ås kjøper på supermarkedet på onsdag kveld har en registrert innkjøpspris fra leverandør (anskaffelseskost), og differansen mellom salgspris og innkjøpspris er avanse i detaljhandelen. Riktignok kan det også i detaljhandel være praktiske tilordningsalgoritmer i bruk for å sammenstille anskaffelseskost for innkjøpte varer med solgte varer, men i prinsippet er det spesifikk tilordning av den enkelte vare, og den enkelte vare utgjør da en vurderingsenhet (jf. formuleringen i gjeldende regnskapslov § 5-5).

I offshore oljeproduksjon er den dominerende internasjonale (og norske) praksis at et helt oljefelt med fysiske installasjoner (produksjonsplattformer, tanker, serviceplattformer) utgjør én vurderingsenhet. Regnskapsføring av oljeproduksjon under IFRS og god regnskapsskikk er sterkt påvirket av amerikansk regnskapspraksis, som omfatter egne “industry standards” som regulerer dette. Den regnskapsmessige logikken ved den omfattende aggregeringen i denne næringen henger sammen med at fokus er på den geologiske strukturen som inneholder oljereserven. De enkelte fysiske installasjoner på feltet kan i og for seg være separable, men

¹⁵ Her illustreres aggregeringsproblemet ved en fysisk komponentoppdeling. Det er også mulig å argumentere for at en eiendel består av ulike typer rettigheter, for eksempel bruksrett, panterett, salgsrett, osv. En slik drøfting er gjort i høringsnotat DP/2013/1 om nytt konseptuelt rammeverk for IFRS (pkt. 9.36).

det er som komponenter i den store helheten det har økonomisk mening å fremstille dem. Det er den samme logikken som leder til at en ved bilkjøp oftere vil ende opp med bilen enn med dens komponenter (dekk, motor og karosseri) som vurderingsenhet.

Det tydeligste eksempelet på variasjon i aggregeringsnivå som skyldes vurderingsfunksjon, gjelder avskrivning og nedskrivning av (materielle og immaterielle) anleggsmidler.

Avskrivning av anleggsmidler er en planlagt periodisering av anskaffelseskost over anleggsmidlets levetid (jf. gjeldende regnskapslov § 5-3 annet ledd). Siden forskjellige bestanddeler av et anleggsmiddel kan ha ulik fysisk levetid og derfor må skiftes ut med ulike tidsintervaller, kan periodiseringen av anskaffelseskost bli mer presis ved en dekomponering av anleggsmiddelet for avskrivningsformål. Slik dekomponering er obligatorisk etter IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og har etter hvert også fått innpass i norsk praksis, jf. NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk pkt. 2.3.

Nedskrivning av anleggsmidler blir aktuelt dersom et investeringsprosjekt går dårligere enn planlagt. Den regnskapspliktige må da gjøre en økonomisk vurdering av om virkelig verdi av det som prosjektet kan innbringe (ved bruk eller salg) er lavere enn den balanseførte verdien (netto etter avskrivninger), jf. gjeldende regnskapslov § 5-3 tredje ledd og NRS (F)

Nedskrivning av anleggsmidler. Ved nedskrivningsvurderingen bestemmes vurderingsenheten etter egne kriterier som kan innebære et høyere aggregeringsnivå enn ved andre regnskapsmessige funksjoner. Det heter om dette i den norske standarden pkt. 4.1:

“Grensene for vurderingsenhet ved vurdering av verdifall bestemmes av det laveste nivået hvor det er mulig å identifisere inngående kontantstrømmer som er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre grupperinger av anleggsmidler. Vurderingsenheten kan således være det enkelte anleggsmiddel (som i sin alminnelighet er vurderingsenhet ved vurdering etter regnskapsloven § 5-3) eller en gruppe av anleggsmidler som ellers vurderes individuelt. Kost-nytte betraktninger kan være relevant for å fastsette størrelsen på vurderingsenheten. For mindre foretak med ett enkelt forretningsområde vil det ofte kunne være slik at foretaket som helhet er den naturlige vurderingsenheten.”

Et annet eksempel på at aggregeringsnivå for vurderingsenheten avhenger av den regnskapsmessige sammenhengen, gjelder vurdering av aksjer. I utgangspunktet er en aksje en eiendel som innregnes og måles individuelt. En aksje som inngår i en investering som klassifiseres som et tilknyttet foretak, vil vurderes under ett sammen med de andre aksjene som inngår i investeringen.

Spørsmålet om å gi generelle retningslinjer for å fastsette vurderingsenheten, har vært vurdert av IASB i forbindelse med rammeverksprosjektet. I høringsnotatet fra 2013 konkluderer en

imidlertid med at vurderingsenhet er noe som må vurderes for hver regnskapsstandard (pkt. 9.38):

“The IASB’s preliminary view is that deciding which unit of account will provide the most useful information to existing and potential investors, lenders and other creditors will normally be a decision for projects to develop or revise particular Standards, rather than a decision that can be resolved conceptually for a broad range of Standards. In making that decision, the IASB will consider the qualitative characteristics of useful financial information.”

Utvalget vil sammenfatte sitt syn som følger: Direktivet fordrer at det lovfestes et krav om enkeltvurdering av eiendeler og forpliktelser. Det er imidlertid ikke entydig hva som er de enkelte eiendeler og forpliktelser, for aggregeringsnivået kan avhenge av type virksomhet og regnskapsmessig sammenheng. Et lovfestet enkeltvurderingskrav gir dermed ikke noen presis anvisning på hvilket aggregeringsnivå den regnskapspliktige skal bruke for ulike forhold. Forståelsen av et lovfestet enkeltvurderingskrav blir dermed at vurderingsenheten skal vurderes i samsvar med de løsninger som er nedfelt i gjeldende regnskapsstandarder.

Direktivets ordlyd er at “de enkelte komponenter av postene for eiendeler og forpliktelser skal verdsettes særskilt”. Gitt det som er anført om vurderingsenhet ovenfor, kan ikke utvalget se at ordet “komponenter” bidrar til økt presisjon på meningsinnhold. Ordet “verdsettes”, som ikke inngår i gjeldende definerte regnskapsterminologi, passer heller ikke helt i en norsk lovtekst. Utvalget viser til at hele artikkel 6 nr. 1 ifølge den innledende setningen omhandler innregning og måling. Basert på dette anbefaler utvalget at enkeltvurderingskravet formuleres som at de enkelte eiendeler og forpliktelser skal innregnes og måles særskilt.

Utvalget viser videre til at hensynet til en fornuftig regulering av sikringsvurdering var en viktig begrunnelse for Regnskapslovutvalget 1990 til å avvise enkeltvurderingskravet. Slik direktivet nå er formulert, åpnes det opp for sikringsvurdering etter modellen i IAS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling. Utvalget mener likevel at en adgang til sikringsvurdering vil forutsette at det gjøres unntak fra enkeltvurderingskravet for dette formål.

Utvalget er også innstilt på å foreslå en lovbestemmelse for å ivareta det som i det ovenstående er omtalt som forbud mot motregning av eiendeler og forpliktelser, og inntekter og kostnader. Det er imidlertid nødvendig å klargjøre hva dette forbudet er og hva det ikke er.

I norsk juridisk terminologi brukes motregning som oftest i betydningen at et krav avregnes i en forpliktelse, slik at kravet og forpliktelsen faller bort så langt de dekker hverandre

beløpsmessig.¹⁶ Når en regnskapsbestemmelse omhandler motregning, må det ha et annet meningsinnhold, simpelthen fordi en regnskapsregulering ikke skal ha noen direkte innvirkning på rettighetsforhold. Regnskapets formål er å bidra til finansiell informasjon, og regnskapsreguleringen skal sørge for at informasjonen genereres gjennom bestemmelser om innsamling, prosessering og publisering av data.

Den mest inngripende betydning av motregning som en kan tenke seg at en regnskapsbestemmelse regulerer, ville være en samordnet innregning (og måling) av en eiendel og en forpliktelse, slik at bare nettoposisjonen ble ansett som en eiendel eller forpliktelse, avhengig av fortegn. Et forbud mot slik motregning skulle da formodentlig bety at den underliggende eiendelen og forpliktelsen måtte innregnes hver for seg. Sett i kombinasjon med enkeltvurderingskravet er det imidlertid vanskelig å se at en slik betydning av motregningskravet ville ha en selvstendig mening. Enkeltvurderingskravet regulerer jo nettopp en slik situasjon, og det forutsetter nettopp enkeltvis innregning og måling av underliggende eiendel og forpliktelse. Riktignok er det da slik, som drøftet ovenfor, at eiendeler og forpliktelser er udefinerte størrelser, så enkeltvurderingskravet gir oss ikke et tydelig svar på hva som kan slås sammen og hva som må deles opp. Spørsmålet om to motgående krav kan ses som ett nettokrav blir da på nytt et spørsmål om vurderingsenhet. I det konkrete eksempelet som ble nevnt her, vil partenenes eventuelle avtale om gjensidig motregningsrett kunne være et element som måtte tas i betraktning når en tar stilling til rett vurderingsenhet.

Basert på dette resonnementet mener utvalget at direktivets motregningsforbud ikke dreier seg om innregning, kun presentasjon. Motregningsforbudet vil med andre ord bety at den regnskapspliktige må vise eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader brutto i det endelige årsregnskapsdokumentet som legges frem for generalforsamlingen eller andre styrende organer.

Denne forståelsen av innholdet i motregningsforbudet understøttes av hvordan det er plassert i IFRS. IFRS inneholder definisjoner av eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader, men det inneholder som nevnt i drøftingen av enkeltvurderingskravet ingen generell bestemmelse om vurderingsenhet. Derimot inneholder IAS 1 Presentasjon av finansregnskap en bestemmelse om motregning (nr. 32–33):

¹⁶ Se for eksempel Sæbø (2003): *Motregning*. Fagbokforlaget s. 14.

“32. Et foretak skal ikke motregne eiendeler og forpliktelser eller inntekter og kostnader med mindre det kreves eller tillates i henhold til en IFRS.

33. Et foretak rapporterer separat både eiendeler og forpliktelser samt inntekter og kostnader. Motregning i enten oppstillingene over andre inntekter og kostnader eller i balanseoppstillingen eller i det separate resultatregnskapet vil, unntatt i de tilfellene der motregning gjenspeiler innholdet i en transaksjon eller en annen hendelse, redusere brukeres mulighet både til å forstå de transaksjoner og andre hendelser og forhold som har oppstått, og å vurdere foretakets framtidige kontantstrømmer. Måling av eiendeler netto etter verdiregulering, for eksempel fradrag for ukurante beholdninger eller fradrag for tap på tapsutsatte fordringer, er ikke motregning.”¹⁷

Både plassering av motregningsforbudet i en standard om presentasjon og de eksemplene som brukes som illustrasjon, viser at bestemmelsen ikke gjelder innregning, kun presentasjon i de publiserte oppstillingene.

Merk likevel at bestemmelsen om motregning i IAS 1 inneholder en åpning for unntak som reguleres gjennom regnskapsstandard. IFRS for SMEs pkt. 2.52 har et motregningsforbud som ligner på det i IAS 1, og det har også en tilsvarende fraviksbestemmelse. Påbud om eller adgang til motregning finnes i flere standarder. Etter IAS 19 Ytelser til ansatte nr. 57 skal foretaket vise pensjonsforpliktelsen i en ytelsesbasert pensjonsordning som et nettobeløp av brutto pensjonsforpliktelser fratrasket pensjonsmidler,¹⁸ og i nr. 131 reguleres motregning av eiendeler i én ordning mot forpliktelser i en annen ordning. I IAS 32 Finansielle instrumenter – presentasjon nr. 42–50 reguleres motregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser. IAS 12 Inntektsskatt nr. 71–76 pålegger motregning av eiendeler og forpliktelser ved henholdsvis periodeskatt og utsatt skatt innenfor hver enkelt skattejurisdiksjon. For at regnskapspliktige som følger norsk regnskapslov skal kunne tilpasse seg internasjonale standarder, er det følgelig behov for at motregningsforbudet skal kunne fravikes når det følger av regnskapsstandarder. En slik generell fraviksbestemmelse må forankres i artikkel 6 nr. 2.

Direktivet, IAS 1 og IFRS for SMEs formulerer alle motregningsforbudet som et forbud. Det er mulig å oppnå det samme ved å formulere et påbud om at eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader skal presenteres brutto (med mindre noe annet følger av regnskapsstandarder). En slik formulering vil også tydeliggjøre at denne bestemmelsen dreier seg om presentasjon.

Det følger av direktivet artikkel 6 nr. 1 b at regnskapsprinsipper skal anvendes konsistent over tid, og det følger videre av artikkel 24 at prinsippene som anvendes i konsernregnskapet skal

¹⁷ Dette er en direkte gjengivelse av den norske forskriften om internasjonale regnskapsstandarder. Andre setning er ikke en korrekt oversettelse av den engelske originalteksten.

¹⁸ I IAS 19 omtales dette riktignok som innregning av en netto forpliktelse.

være ensartet. Innholdet i disse bestemmelsene har vært implementert i gjeldende regnskapslov § 4-4 som lyder: “Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig.” Det går frem av forarbeidene og bestemmelsens ordlyd at ordet ensartet har en tverrsnittdimensjon (i betydningen ensartet for like forhold på et gitt tidspunkt), mens ordet konsistent har en tidsdimensjon (fastholdelse av samme prinsipp over tid). Det kan kanskje hevdes at regnskapslovens bestemmelse går noe lengre enn direktivet, idet den må forstås å påby ensartethet ikke bare for konsernregnskapet, men også for det enkelte selskapsregnskapet. På den annen side er det lite tvil om at lik regnskapsmessig behandling av like forhold, ville være en underforstått norm uavhengig av lovregulering.

IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimer og feil omtaler “konsistent anvendelse av regnskapsprinsipper” i nr. 13: “Et foretak skal velge og anvende sine regnskapsprinsipper konsistent for ensartede transaksjoner og andre hendelser og forhold, (...)”. Ordet “konsistent” er her en oversettelse av engelsk “consistently”. Språklig sett er det ingen ting som tilsier at det engelske begrepet her skal forstås bare å gjelde tidsdimensjonen. Etter utvalgets syn er det klargjørende for innholdet at en, som i gjeldende lov, anvender hvert sitt begrep på henholdsvis tverrsnitts- og tidsdimensjonen, og innholdet i gjeldende hovedbestemmelse synes å samsvare helt med innholdet i IAS 8 nr. 13.

Adgangen til ulik prinsippanvendelse i konsernregnskapet og selskapsregnskapet, er noe som direktivet åpner eksplisitt for i artikkel 24 nr. 11. Utvalget viser til at gjeldende regnskapslov opprinnelig krevde lik prinsippanvendelse i hele årsregnskapet, men at dette forholdet etter noen år ble oppmyket på grunnlag av den erfaring man hadde vunnet. Utvalget går inn for å opprettholde adgang til ulik prinsippanvendelse i konsernregnskapet og selskapsregnskapet.

Verken direktivet eller lovbestemmelsen om prinsippanvendelse inneholder noen adgang til å endre regnskapsprinsipp. Det er imidlertid klart at loven forutsetter at slik endring kan forekomme, ettersom gjeldende § 4-3 annet ledd omtaler hvordan virkning av prinsippendring skal regnskapsføres og gjeldende §§ 7-3 og 7-35 inneholder krav til noteopplysning ved prinsippendring. Johnsen og Kvaal (1999 s. 177) nevner tre mulige årsaker til prinsippendring: 1) plikt til prinsippendring, for eksempel ved endring av lov, regnskapsstandard eller god regnskapsskikk, 2) behov for prinsippharmonisering som følge av endring i den regnskapsrapporterende enheten, for eksempel ved fusjon eller oppkjøp, og 3)

endring til et “bedre” prinsipp. IAS 8 nr. 14 sier at et foretak bare skal endre prinsipp når det kreves av en IFRS, eller endringen medfører mer pålitelig og relevant informasjon.

Utvalget går inn for å videreføre en bestemmelse med samme ordlyd som gjeldende § 4-4, men med noen små språklige justeringer. En vil likevel foreslå et tillegg om at regnskapsprinsipp kan endres når det følger av regnskapsstandard.

Utvalget viser til at prinsippet om substans foran form til nå har vært ansett som en egenskap som er omfattet av kravet om god regnskapsskikk. I det nye direktivet derimot forutsettes det implementert som en egen bestemmelse, jf. artikkel 6 nr. 1 h. Som forklart ovenfor finnes det en adgang for medlemstatene til å gjøre unntak fra dette kravet, men det er ikke opplagt at det er problemfritt å anvende en slik unntaksbestemmelse. Uansett vil utvalgets vurdering av om prinsippet om substans foran form skal lovfestes eller ikke, avhenge av om god regnskapsskikk videreføres som egen bestemmelse.

Utvalget mener at prinsippet om substans foran form åpenbart skal videreføres i norsk regnskapsrett; spørsmålet er bare hvordan prinsippet rettslig sett bør komme til uttrykk. Når en norsk standardsetter fastsetter regnskapsstandarter som har et innhold som samsvarer med IFRS eller IFRS for SMEs, må en forstå det slik at substans foran form allerede er hensyntatt fra IASBs side. Uttalelsene fra rammeverkene som det er vist til ovenfor, tyder på at en anser substans foran form å være innbakt i kvalitative kravet tro gjengivelse, som er en av de kvalitative kravene standardene skal ivareta. Derfor vil det etter utvalgets syn ikke være noen motstrid mellom en norsk bestemmelse om substans foran form – det være seg eksplisitt eller innbakt i en bestemmelse om god regnskapsskikk – og fastsettelse av norske regnskapsstandarter som gjengir internasjonale regnskapsstandarter.

Når et norsk standardsettende organ fastsetter regnskapsstandarter som avviker fra IFRS eller IFRS for SMEs – for eksempel for ideelle organisasjoner – må det sørge for at prinsippet om substans foran form blir ivaretatt. Dette kan for eksempel ha betydning ved regnskapsføring av transaksjoner med nærstående.

Utvalget har i kapittel 6 foreslått at god regnskapsskikk ikke videreføres som rettslig standard. Når en samtidig mener at prinsippet om substans foran form som til nå har vært ansett som inkludert i god regnskapsskikk, skal videreføres, må prinsippet nedfelles i en egen bestemmelse. En egen bestemmelse vil også uten videre harmonere med direktivet.

Dersom lovgiver kommer til at god regnskapsskikk skal videreføres som egen bestemmelse (mot utvalgets tilrådning), blir den lovtekniske avveiningen når det gjelder substans foran

form vanskeligere. Det kan da anføres som uheldig å ha to bestemmelser med overlappende innhold, og det vil være vanskelig å trekke klare skillelinjer mellom god regnskapsskikk, rettviseende bilde og substans foran form. Alternativet til å fastsette en bestemmelse som forutsatt i direktivet, vil være å anvende medlemslandsadgangen til å unnta alle norske regnskapspliktige fra denne bestemmelsen. Når utvalget samtidig mener at prinsippet om substans foran form skal videreføres i norsk regnskapsrett, må det da gjøres klart at anvendelsen av direktivets unntaksbestemmelse ikke skal forstås som noen endring av prinsippets plass innenfor god regnskapsskikk. Pedagogisk sett blir dette en såpass krevende øvelse at utvalget vil tilrå lovfesting av prinsippet om substans foran form uansett om bestemmelsen om god regnskapsskikk videreføres eller ikke.

Selv om det virker å være stor enighet om prinsippet som sådan, kan det være uklart hvor langt prinsippet egentlig rekker: prinsippet kan klart nok ikke benyttes til å se bort fra enhver legal form. Det som har vært norsk forståelse av substans foran form, som utvalget mener det er grunnlag for å videreføre, har heller vært at avviket mellom realitet og formalitet skal være tydelig, før man setter formell form til side. Et eksempel på dette fra norske regnskapsstandarder er i NRS (F) Fisjon hvor man for regnskapsføringen av en utskilling må finne frem til hvilken del av det opprinnelige selskapet som skal regnes som reelt sett overdragende og hvilken del som reelt sett overtakende. Om dette sier standarden (pkt. 18) at som hovedregel skal sontringen følge fisjonsplanen (dvs. at den regnskapsmessige klassifiseringen er lik den aksjerettslige), men at i noen tilfeller vil “den aksjerettslige sontringen kunne være regnskapsmessig misvisende.” Deretter angir standarden kriterier (som ikke gjengis her) for å gjenkjenne de særskilte tilfellene hvor aksjerettslig klassifisering skal settes til side. For norsk retts del er det dessuten grunn til å fremheve at åpenbare omgåelser av krav til regnskapsføring i de fleste tilfeller kan håndheves uten at man har lovfestet et krav til substans foran form. Utvalget antar også at det vil være enighet om at dersom foretaket har mottatt et beløp fra sin eier som partene har kalt “egenkapital”, vil ikke partenes begrepsbruk være avgjørende for regnskapsføring hvis foretaket må betale renter og har en ubetinget tilbakebetalingsplikt. Det siste eksemplet kan også begrunnes i kravet til “rettvisende bilde” og at et grunnleggende formål med regnskapet må være å beskrive de underliggende økonomiske realiteter.

Et vanskeligere tema er når de juridiske forhold som ligger til grunn for regnskapsføringen, bygger på en materiell vurdering, typisk om noe anses som en utdeling i aksjelovens forstand, jf. aksjeloven § 3-6 annet ledd. For eksempel vil salg av en eiendel fra et selskap til sin

eneeier til en pris som er langt under markedsverdi, i aksjelovens forstand være en utdeling. Spørsmålet er da om dette forholdet også skal regnskapsføres som utbytte. Det kan ikke med sikkerhet sies at en aksjerettslig substans foran form-betraktning automatisk genererer en tilsvarende substans foran form-betraktning for regnskapsføringen, men mye vil nok tale for at den vil det. Vurderingsmomentene vil i stor grad være sammenfallende, og terskelen for å tilsidesette formalia er antakelig lavere ved den regnskapsmessige betraktningen.

Utbytteeksemplet er i og for seg en del av et større problemkompleks hvor prinsippet om ”substans foran form” reiser mange kompliserte problemstillinger og avgrensninger, nemlig egenkapitaltransaksjoner og konserninterne overføringer. Konseptet om såkalt kontinuitetsgjennomskjæring, jf. for eksempel forutsetningen i aksjeloven § 2-7, bygger i realiteten på en substans foran form-betraktning, men har i gjeldende lov vært utviklet med grunnlag i transaksjonsprinsippet, jf. også drøftelsen i punkt 3.4 foran. Siden utvalget går inn for at lovbestemmelsen om transaksjonsprinsippet ikke skal videreføres i den nye loven, må den videre utviklingen av dette området, forankres i den nye lovbestemmelsen om substans foran form.

Prinsippet om substans foran form vil i mange tilfeller innebære økte byrder for de regnskapspliktige sammenlignet med en regnskapsføring som er basert på den legale formen. Et eksempel her er aksjebasert betaling som etter regnskapsloven § 5-9a første ledd skal regnskapsføres ”til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet”. Bestemmelsen kom inn i loven i 2004 og hadde sin bakgrunn i at norsk regnskapspraksis frem til dette tidspunktet hadde vært varierende. Det ble samtidig erkjent at beregning av virkelig verdi av aksjebasert betaling kan være komplisert og det ble derfor gjort et begrenset unntak for små foretak, dvs. at slike foretak kan ”unnlate å kostnadsføre aksjeverdibasert avlønning”, jf. § 5-9a annet ledd. Unntaket påpeker at det ved lovfesting av substans foran form-prinsippet vil være behov for et unntak for blant annet små foretak og viser til utformingen av det generelle unntaket fra lovens alminnelige prinsipper under punkt [•]. Innholdet av unntaket vil primært måtte presiseres gjennom standardsetting.

Utover det som er sagt ovenfor, antar utvalget at prinsippet om substans foran form bør utvikles i lys av utviklingen innenfor EU og den klargjøring av begrepet som eventuelt vil skje der, men legger samtidig til grunn at gjeldende norsk praksis om substans foran form som det har vært alminnelig enighet om i det norske regnskapsmiljøet i utgangspunktet kan videreføres under direktivet.

Når det gjelder utformingen av lovbestemmelsen om substans foran form er det naturlig å ta utgangspunkt i direktivets utforming, jf. gjengivelsen av artikkel 6 nr. 1 i innledningsvis i dette kapittelet. Bestemmelsen i direktivet er imidlertid ikke utformet slik at substans eller innhold (alltid) skal gå foran legal form. Direktivbestemmelsen krever bare at poster skal “føres og presenteres slik at det tas hensyn til innholdet i de berørte transaksjoner eller forhold”, dvs. at bestemmelsen etter sin ordlyd sier noen om relevansen av substans eller innhold, men ingenting om hvilken vekt substans eller innhold skal ha i forhold til legal form. Etter utvalgets syn bør en lovbestemmelse om substans foran form gi uttrykk for det sentrale med prinsippet. I dansk rett er dette hensyntatt ved at bestemmelsen gir uttrykk for at man ved utarbeidelsen av årsrapporten skal ta hensyn til “reelle forhold frem for formaliteter”, men det er samtidig presisert at det bare er formaliteter “uden reelt inhold” som skal overstyres av de reelle forhold. Denne presiseringen representerer en kraftig innskrenkning av anvendelsen av prinsippet om substans foran form. Utvalget har ikke funnet holdepunkt for en så radikal avgrensning, men tar det samtidig til inntekt for sitt eget syn om at avviket mellom realiteter og formaliteter skal være tydelig før man plikter å se bort ifra de formelle forholdene.

Ved utformingen av en lovbestemmelse er det også nødvendig å ta hensyn til at prinsippet om substans foran form må virke dynamisk. Det forventes at regnskapspliktige med omfattende virksomhet og kompleks organisering i større grad tar hensyn til prinsippet om substans foran form enn regnskapspliktige med mindre og enklere virksomhet.

I gjennomgangen av prinsippene som følger av direktivet i kapittel 3.3 ovenfor, påpekte utvalget at vesentlighetsprinsippet er et nytt prinsipp i det nye direktivet, i den forstand at det ikke fantes noe overordnet vesentlighetsprinsipp i de gamle direktivene, bare fragmentariske henvisninger til det i enkeltbestemmelser. Regnskapsloveutvalget 1990 ga uttrykk for at vesentlighetsprinsippet gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering, og dette utvalget er i og for seg enig i det. En lovbestemmelse om vesentlighetsprinsippet vil imidlertid tydeliggjøre implementering av direktivets bestemmelse i artikkel 6 nr. 1 j.

Vesentlighetsprinsippet kan karakteriseres som regnskapsreguleringens toleransegrense for mangelfull rapportering. Praktisk regnskapsføring er basert på informasjonsgrunnlag, prosedyrer og kompetanse som aldri vil være perfekte, og slike imperfeksjoner genererer mangler og unøyaktigheter i rapporteringen. Vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold hvor mangler kan forekomme. Etablert språkbruk her er at forhold som ikke er vesentlige er uvesentlige; det finnes altså ingen mellomkategori.

Vesentlighetsprinsippet kan også forstås ut fra perspektivet om beslutningsnyttig informasjon. Hvis informasjonen er uvesentlig, er den uten relevans og beslutningsnytte. Av den grunn er det ikke nødvendig, og heller ikke ønskelig, å presentere denne informasjon særskilt i regnskapet.

Det følger av direktivteksten at vesentlighetsprinsippet har anvendelse på “innregning, måling, presentasjon og offentliggjøring”, og hva disse ulike anvendelsene betyr har betydning for å kunne ta stilling til medlemslandsopsjonen i artikkel 6 nr. 4 som tillater at vesentlighetsprinsippet begrenses til presentasjon og offentliggjøring. IFRS-teksten om vesentlighet er helt annerledes formulert, men det kan påvises at den også gjelder innregning, måling og presentasjon. IFRS har generelt ikke bestemmelser om offentliggjøring.

I relasjon til innregning og måling vil vesentlighetsprinsippet ha betydning for feil anvendelse av regnskapsprinsipp eller feil tolkning av fakta. Et eksempel på feil anvendelse av regnskapsprinsipp er at regnskapsstandarden foreskriver vurdering av en bestemt type verdipapir til virkelig verdi, mens den regnskapspliktige som eier et slikt verdipapir, vurderer det til kost. I dette tilfellet er det utvilsomt gjort en feil som helst burde ha vært unngått, men om feilen er akseptabel eller ikke, avhenger altså av forholdets vesentlighet. Et eksempel på feil tolkning av fakta er at den regnskapspliktige feilaktig rapporterer som en eiendel noe som er under anskaffelse (ufullført transaksjon), eller at elementer som etter bestemmelsene skal inngå i anskaffelseskost, er blitt utelatt eller kostnadsført. I IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil nr. 42 trekkes et skille mellom vesentlige og uvesentlige feil, hvor det bare er de vesentlige feilene som kreves rettet med tilbakevirkende kraft.

I relasjon til presentasjon har vesentlighetsprinsippet betydning for adgangen til å redusere spesifikasjonsgraden i regnskapet. En oppstillingsplan for balansen kan for eksempel kreve spesifisert ulike typer fordringer på egne linjer, men hvis beløpene på de enkelte poster er uvesentlige, kan de slås sammen. Tilsvarende kan også obligatoriske noteopplysninger unnlates hvis opplysningene er uvesentlige.

Som nevnt gjelder direktivets vesentlighetsprinsipp også bestemmelsene om offentliggjøring. Det må forstås slik at reglene om offentliggjøring kan fravikes dersom det er nærmest uten betydning om informasjonen offentliggjøres eller ikke. Hva som skulle kjennetegne en slik situasjon, synes utvalget det er vanskelig å uttale seg om. Det kan for eksempel neppe uten videre være slik at offentliggjøring av regnskapet er uten betydning for selskaper som er tomme eller uten aktivitet.

Direktivet gir altså medlemsstatene anledning til å begrense vesentlighetsprinsippet til de to sistnevnte anvendelsesområdene, altså presentasjon og offentliggjøring. Utvalget anser imidlertid ikke en slik begrensning av vesentlighetsprinsippet som meningsfull, og tilrår at medlemslandsopsjonen i artikkel 6 nr. 4 ikke benyttes.

Skillet mellom vesentlig og uvesentlig er viktig og problematisk. Direktivet inneholder ingen nærmere klargjøring av begrepet. IFRS-rammeverket definerer vesentlig informasjon kvalitativt som noe som har potensiale til å påvirke regnskapsbrukernes beslutninger (IASB Conceptual Framework nr. QC 11), og definisjonen i US GAAP er tilnærmet lik (FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 nr. 132). Med et slikt abstraksjonsnivå i regelverket har det presset seg frem mer håndfaste vesentlighetskriterier innen regnskapsprofesjonen. Det er særlig revisjonsbransjen og tilsynsmyndigheter som har hatt behov for en slik konkretisering. I Staff Bulletin No. 99 Materiality (1999) uttalte staben i det amerikanske finanstilsynet Securities and Exchange Commission (SEC) seg om bruken av referanseverdier for å avgjøre vesentlighet, bl.a. en mye brukt grense på 5 % av resultat (etter skatt). SEC-staben fremholdt at slike kvantitative grenser kan være et første utgangspunkt for vurdering av vesentlighet, men at den endelige vurdering må ses i lys av de samlede omstendigheter. Dokumentet nevner flere forhold som gjør at små (dvs. under grensen) feilrapporteringer blir vesentlige: at de gjelder feilmåling av noe som relativt enkelt kunne måles presis, at de tilslører en trend som ellers vil være tydelig, at de skifter et resultat fra negativt til positivt eller omvendt, at de påvirker oppfyllelsen av regulatoriske krav eller krav i lånekontrakter, mv. Dokumentet understreker også at forsettlig feilrapportering er ulovlig, og at vesentlighetsprinsippet derfor ikke kan påberopes for forsettlige feil. Den internasjonale revisjonsstandarden ISA 320 angir retningslinjer for revisor som er sammenfallende med det som er uttalt fra SEC. Denne standarden gir uttrykk for god revisjonsskikk når det gjelder revisors vurdering av vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

Også det europeiske verdipapirtilsynet European Securities and Markets Authority (ESMA) publiserte i 2011 et høringsdokument om vesentlighet: Considerations of materiality in financial reporting (ESMA/2011/373). Bakgrunnen for høringsdokumentet var tilsynsmyndighetenes behov for en klarere forståelse av vesentlighet i forbindelse med kontrollen med børsnoterte selskapers finansielle rapportering. Et flertall av høringsinstansene ga imidlertid ikke ESMA støtte til å utgi retningslinjer for vesentlighetsprinsippet. I 2013 besluttet ESMA å oversende saken til IASB som rette vedkommende til å forklare vesentlighetsprinsippet videre (ESMA/2013/218).

Utvalget anser at ytterligere klargjøring av vesentlighetsprinsippet ville være velkommen, men at slik klargjøring må komme i en form som legitimerer en felles forståelse i alle land som anvender IFRS. Dersom IASB skal komme med en slik klargjøring, burde den ha vært på agendaen for rammeverksprosjektet. Slik det nå ser ut, er klargjøring av vesentlighetsprinsippet ikke en del av dette prosjektet.

Direktivteksten om vesentlighetsprinsippet i artikkel 6 nr. 1 j uttrykker at kravene i direktivet ikke trenger oppfylles “dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig”. Utvalget anser at meningen i prinsippet kommer tydeligere frem ved å uttrykke at (nærmere angitte) bestemmelser kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig.

6 God regnskapsskikk og rettvise bilde

6.1 Innledning

Det følger av mandatet punkt 4 at utvalget skal utrede om den rettslige standarden god regnskapsskikk skal videreføres i sin nåværende form, eller om den bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarder. Kapittel 6.2 til 6.4 gir en nærmere redegjørelse for innholdet i god regnskapsskikk. Deretter gis det en redegjørelse for innholdet i rettvise bilde (“true and fair view”) i kapittel 6.5, forholdet mellom god regnskapsskikk og rettvise bilde i kapittel 6.6 og forholdet mellom god regnskapsskikk og god bokføringsskikk i kapittel 6.7. Kapittelet 6.8 og 6.9 omhandler forholdet mellom god regnskapsskikk og norske regnskapsstandarder og forholdet mellom god regnskapsskikk og internasjonale regnskapsstandarder. I kapittel 6.10 presenteres utvalgets konklusjoner vedrørende hovedspørsmålet om god regnskapsskikk skal videreføres eller erstattes med en annen type rettsregel.

6.2 Bakgrunn for god regnskapsskikk

Prinsippet om god regnskapsskikk er hjemlet i regnskapsloven § 4-6. I tillegg er det henvist til god regnskapsskikk i flere enkeltbestemmelser i regnskapsloven. Prinsippet i regnskapsloven § 4-6 representerer en rettslig standard. Slike standarder kjennetegnes ved at det i begrenset grad er mulig å fastsette rekkevidden og innholdet i standarden ved bare å lese lovteksten og forarbeidene. I stedet er den rettslige standarden knyttet opp mot en forutsetning om at det nærmere innholdet skal formes gjennom praksis, teori og samfunnsutvikling som det er naturlig å ta hensyn til på det aktuelle området (Ravnaas 1991 s. 346). En rettslig standard vil gjøre reguleringen mer dynamisk. Lovteksten vil fungere som en formell hjemmel for god skikk på det aktuelle området, mens selve skikken eller handlenormen som skikken gir uttrykk for vil være ulovfestet. Like fullt vil lovhjemmelen autorisere den gode skikk som bindende norm på det aktuelle rettsområdet (Nygaard 1999 s. 202).

I forarbeidene til aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977) er det konkludert med at en lovregulering ikke kan løse alle de problemer som kan oppstå ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Av den grunn foreslås det en arbeidsdeling mellom lov og god regnskapsskikk. Loven skal angi rammen for akseptable løsninger, mens de mer detaljerte løsningene vil følge av god regnskapsskikk. Et slikt syn kommer for eksempel til uttrykk i Regnskapslovkomiteens innstilling fra 1962 (s. 72):

“På grunn av virksomhetens ulike art og på grunn av utviklingen i sin alminnelighet er det ikke mulig i en regnskapslov å forme regler som løser alle de spørsmål som kan oppstå for den regnskapspliktige i forbindelse med bokføringen og utarbeidelsen av årsoppgjøret. De regler som er tatt inn i komiteens forslag, er regler som man regner med har allmenn gyldighet.(...) I komiteens forslag er det gitt uttrykk for at bokføringen og årsoppgjøret skal være i samsvar med reglene i regnskapsloven og god regnskapsskikk.”

Ved å overlate store deler av reguleringen til en rettslig standard, vil det kunne oppstå en rekke tvilstilfeller der det kan være flere akseptable løsninger eller der det fremstår som høyst uklart hvordan de regnskapsmessige løsningene bør være (Ravnaas 1991 s. 345).

Lovkomiteen erkjenner dette (1962 s. 73):

“En er klar over at en regnskapsnorm som den nevnte ikke alltid gir tilstrekkelig klare retningslinjer for vedkommende som skal praktisere regelen eller for domstolene eller administrative myndigheter som skal bedømme regnskapene. Det er til tross derfor nødvendig med visse normregler fordi det ikke er mulig å gi detaljerte regler som dekker alle forhold.”

Hensynet til dynamisk regnskapsregulering ble derfor vektlagt mer enn det behovet regnskapspliktige har for presise regler. Dynamisk regnskapsregulering ble sett på som nødvendig for å motvirke at regnskapsloven til stadighet må oppdateres som følge av endringer i næringsliv og samfunnsutvikling (Ravnaas 1991 s. 344).

Prinsippet om god regnskapsskikk ble hjemlet i aksjeloven (1976) § 11-4 første ledd og regnskapsloven (1977) § 4 første ledd. Ved lovutredningen for gjeldende regnskapslov (NOU 1995: 30) ble det foreslått å videreføre prinsippet om god regnskapsskikk.

Regnskapslovutvalget 1990 har også i all hovedsak videreført argumentene fra innstillingen til Regnskapslovkomiteen 1959 (NOU 1995: 30 s. 27):

“God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres.”

Dette argumentet ble støttet av departementet (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5) og av finanskomiteen (Innst. O. nr. 61 (1997–98) pkt. 5.7.2). I Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5 skriver departementet følgende:

“Etter departementets syn vil standarden god regnskapsskikk ivareta hensynet til en utvikling av regnskapspraksis på bakgrunn av den økonomiske utvikling og generelle samfunnsmessige hensyn, samt konkrete forhold innen de enkelte virksomhetstyper eller organisasjonsformer.”

Prinsippet om god regnskapsskikk ble videreført i § 4-6 i gjeldende regnskapslov.

Bestemmelsen ble opprinnelig formulert slik at den omfattet registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap, men ble endret til kun å gjelde

utarbeidelse av årsregnskap som et resultat av at det ble innført en egen bokføringslov og en egen rettslig standard for bokføring: god bokføringsskikk (se kapittel 6.7).

6.3 Innholdet i god regnskapsskikk

Prinsippet om god regnskapsskikk består av to kriterier: et utbredelseskriterium “skikk” og et kvalitetskriterium “god”.

Utbredelseskriteriet forutsetter at det foreligger en skikk. De regnskapsmessige løsningene som utgjør en skikk, har en viss utbredelse, eller de har vunnet en viss aksept blant de regnskapspliktige (Ravnaas 1991 s. 373). En slik tolkning av skikk presenteres blant annet i Regnskapslovkomiteens innstilling fra 1962 (s. 73): “Begrepet skikk forutsetter en fast forekommende praksis med en viss utbredelse.” Regnskapsskikk synes derfor å ha blitt tolket som en praksis, dvs. en faktisk adferd i forbindelse med utarbeidelse av regnskapet som har vært noenlunde presis og fast over tid (Martinussen og Aarbakke 1986 s. 373). Et utbredelseskriterium synes også å ligge til grunn ved omtalen av god regnskapsskikk i utredningen til regnskapsloven fra 1995 (NOU 1995: 30 s. 28):

“Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk vil være retningsgivende for utviklingen av god regnskapsskikk. Det er imidlertid opp til praksis om en standard blir tilstrekkelig utbredt til at den kan karakteriseres som en skikk.”

Departementet synes å støtte denne tolkningen (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5).

Imidlertid presiseres det fra departementets side at kriteriet om en viss utbredelse ikke er til hinder for at en uheldig, men utbredt praksis, kan korrigeres ved at det utarbeides regnskapsstandarder som er retningsvisende med hensyn til god regnskapsskikk. Om dette sier departementet (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5):

“Når god regnskapsskikk etableres gjennom (...) anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra tidspunktet for anbefalingen.”

Departementets syn representerer en klargjøring, men samtidig et brudd med hva enkelte mente var riktig tolkning av skikk før gjeldende regnskapslov trådte i kraft. For eksempel skriver Ravnaas (1991 s. 354) følgende om skikk:

“Vanlig rettskildeteori tilsier at en lang og fast regnskapspraksis ikke kan endres over natten gjennom en ny anbefaling eller ny uttalelse fra regnskapshold mht. f.eks. forståelsen av ‘god regnskapsskikk’ på et konkret område. En endring i regnskapssituasjonen vil kreve så vel tid som aksept i miljøet. Anbefalinger til god regnskapsskikk, forskning og teoretiske prinsipper vil selvsagt ha betydning for

fastsettelse av innholdet i 'god regnskapsskikk', men vil ikke nødvendigvis føre til en endring av innholdet i denne standarden. Det er ikke tilstrekkelig at faglig kompetente personer eller organer (...) gir uttrykk for sitt syn på regnskapsmessige løsninger innenfor enkeltområder.”

Han skriver videre at god regnskapsskikk først kan sies å være representert ved en regnskapsstandard hvis de løsningene som regnskapsstandarden presenterer allerede er absorbert i praksis (Ravnaas 1991 s. 355). Derimot synes departementets tolkning å være mer i samsvar med den tolkning for eksempel Kinserdal (1980) forfektet når det gjaldt utbredelseskriteriet skikk.

Evalueringsutvalget 2002 presenterte en noe annen tolkning av hva som lå i skikk. Her ble det lagt vekt på at kravet til regnskapsskikk kunne møtes på andre måter enn ved at en regnskapsmessig løsning er utbredt i praksis. I stedet for å tolke skikk som et utbredelseskriterium, tolkes dette som et akseptkriterium (NOU 2003: 23 s. 52):

“Standardenes legitimitet, som tradisjonelt har fulgt av den tilslutning de har fått i praksis, vil da kunne erstattes med standarder som har sin legitimitet fra den behandlingsmåte de er underlagt.”

Det endelige beviset for aksept i regnskapspraksis er at en regnskapsmessig løsning er brukt konsekvent over lengre tid av et betydelig antall regnskapspliktige, så på den måten konvergerer utbredelseskriteriet og akseptkriteriet. Men kriteriet om at de regnskapsmessige løsningene er akseptert, kan også sannsynliggjøres ved at disse løsningene nedfelles i en regnskapsstandard (eller annen autorativ norm eller uttalelse). Hvis regnskapsskikk kan tolkes i retning av aksept for løsninger fastsatt i regnskapsstandarder, blir troverdigheten til regnskapsstandardsetteren og kvaliteten på saksgangen frem til endelig regnskapsstandard viktig. En troverdig regnskapsstandardsetter har høy kompetanse og integritet. En god kvalitetsmessig saksgang vil være en prosess som kan gi grunnlag for bred aksept for de løsningene som nedfelles i endelig regnskapsstandard. I dette ligger det blant annet en forutsetning om at alle berørte parter skal ha hatt anledning til å komme med synspunkter til de løsninger som er foreslått i standarden og at disse synspunktene er vurdert av standardsetteren ved fastsetting av standarden. Forutsatt en troverdig regnskapsstandardsetter og kvalitetsmessig god prosess ved fastsetting av regnskapsstandarder, vil kriteriet om utbredelse og fast forekommende regnskapspraksis først melde seg i de tilfeller hvor det ikke foreligger en regnskapsstandard (NOU 2003: 23 s. 52–53). Verken departementet (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005)) eller finanskomiteen (Innst. O. nr. 67 (2004–2005)) hadde spesifikke merknader til Evalueringsutvalgets utredning på dette punktet.

Det er derfor rimelig å anta at kriteriet om skikk vil være møtt når det foreligger en regnskapsstandard (eller annen norm eller uttalelse) som regulerer de regnskapsmessige løsningene, og standarden fremkommer som et resultat av en troverdig saksgang i et kompetent organ. I de tilfeller hvor det ikke foreligger en regnskapsstandard (eller annen norm eller uttalelse), vil fortsatt utbredelseskriteriet gjøre seg gjeldende i den forstand at en regnskapsmessig løsning må ha en viss utbredelse og fast forekommende praksis før den kan sies å representere en skikk.

I tillegg til å være en utbredt eller akseptert regnskapsmessig løsning, må god regnskapsskikk også oppfylle et kvalitetskriterium. Det betyr at en regnskapsmessig løsning som er utbredt i praksis, ikke nødvendigvis gir uttrykk for god regnskapsskikk. Løsningen må også være “god”. Det er nærliggende å legge til grunn at en regnskapsmessig løsning som er fastsatt i regnskapsstandard (eller annen norm eller uttalelse) ved en troverdig saksgang i et kompetent organ, representerer en kvalitetsmessig god løsning. Det hender imidlertid at kompetente organer gjør en kvalitetsmessig dårlig jobb, så i sjeldne tilfeller kan man komme frem til motsatt konklusjon.

Kvalitetskriteriet god ble belyst allerede i Regnskapslovkomiteens innstilling fra 1962. Der understreker lovkomiteen at de regnskapsmessige løsningene som uttrykker god regnskapsskikk utgjør en delmengde av de løsningene som er utbredt i praksis (s. 73):

“Begrepet skikk forutsetter en fast forekommende praksis med en viss utbredelse. Derimot vil en god regnskapsskikk kanskje bare finnes hos en del av de regnskapspliktige.”

Lovkomiteen understreker at det må tas hensyn til relevante forhold, herunder foretakets art og størrelse, ved vurdering av hva som bør anses som god regnskapsskikk. Videre uttrykkes det i lovkomiteens innstilling at (1962 s. 73):

“(…) oppfatningen av hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økonomiske utviklingen. Nye forhold skaper nye problemer og krever en ny, vanligvis forbedret praksis.”

Ved fastsetting av regnskapsmessige løsninger etter god regnskapsskikk henvises det også til noen generelle krav som kan stilles til regnskapet, deriblant krav til orden, pålitelighet, klarhet, fullstendighet og kontinuitet. Det understrekes at den enkelte regnskapspliktige må ta hensyn til disse generelle kravene ved vurdering av regnskapsmessige løsninger av konkrete regnskapsspørsmål. Hvis verken lovgivning eller regnskapspraksis er til hjelp, mente lovkomiteen at den regnskapspliktige skal “(…) legge den oppfatning til grunn som han selv mener er riktig etter å ha tatt omsyn til de faktorer som er relevante” (1962 s. 73).

I forarbeidene til gjeldende regnskapslov blir arbeidsfordelingen mellom god regnskapsskikk som rettslig standard og regnskapslovens øvrige bestemmelser tydeligere, og rammene for hvilke regnskapsmessige løsninger som kan anses som god regnskapsskikk, klargjøres.

Regnskapslovutvalget 1990 understreker at god regnskapsskikk skal utfylle de rammene som regnskapsloven representerer, dvs. de rammene for akseptable regnskapsmessige løsninger som følger av de grunnleggende regnskapsprinsippene og lovens øvrige bestemmelser (NOU 1995: 30 s. 28). Dette var trolig også gjeldende rett etter aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977), men den faglige diskusjonen som var på området i tiden etter at disse lovene trådte i kraft, tyder likevel på at dette ikke var helt opplagt (Andenæs 1980, Kinserdal 1980 og Ravnaas 1991).

I utredningen til Regnskapslovutvalget 1990 finnes det en omfattende drøfting av innholdet i de grunnleggende regnskapsprinsippene.¹⁹ Dette gjelder spesielt transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Det er usikkert hvor stor vekt denne drøftingen skal tillegges ved tolkning av innholdet i de grunnleggende regnskapsprinsippene, og dermed de løsninger som skal anses forenlig med regnskapsloven og god regnskapsskikk. Departementet valgte ikke å gå inn i en detaljert drøfting av innholdet i de grunnleggende prinsippene. Derimot uttrykte departementet at det nærmere innholdet i disse regnskapsprinsippene bør utvikles gjennom god regnskapsskikk, noe som fremkommer i følgende utdrag fra departementets proposisjon (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.1.5):

“Utvalget har en omfattende drøfting av hvordan de grunnleggende prinsippene skal forstås. Departementet vil ikke gå inn i en detaljert drøftelse av de enkelte prinsippene som foreslås, men vil redegjøre for de grunnleggende hovedtrekkene ved prinsippene. Etter departementets syn må de mer detaljerte følgene av prinsippene utvikles gjennom god regnskapsskikk. Det er med dette ikke tatt stilling til i hvilken grad utvalgets synspunkter gir uttrykk for god regnskapsskikk.”

Dette tyder på at de drøftinger og tolkninger Regnskapslovutvalget 1990 gjør av innholdet i de grunnleggende regnskapsprinsippene, ikke skulle være til hinder for at andre tolkninger og dermed andre regnskapsmessige løsninger enn de som foreslås i lovutredningen, kan utvikles gjennom god regnskapsskikk.

I gjeldende regnskapslov opptrer god regnskapsskikk i tre sammenhenger (Johnsen og Kvaal 1999 s. 195–196). God regnskapsskikk representerer et generelt kvalitetskrav til årsregnskapet ved at det skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk (jf. regnskapsloven § 4-6). God regnskapsskikk kan videre gi lovens bestemmelser et nærmere innhold ved at løsninger under

¹⁹ I denne utredningen blir de grunnleggende regnskapsprinsippene gjennomgått i kapittel 3.

god regnskapsskikk presiserer innholdet i en lovbestemmelse. Endelig kan god regnskapsskikk i de tilfeller hvor lovbestemmelser åpner for dette, angi andre regnskapsmessige løsninger enn det som representerer hovedregelen i lovbestemmelsen. I alle tilfeller må regnskapsmessige løsninger under god regnskapsskikk ligge innenfor regnskapslovens rammer. I utredningen til Regnskapslovutvalget 1990 ble dette uttrykt på følgende måte (NOU 1995: 30 s. 28):

“God regnskapsskikk skal alltid være i samsvar med bestemmelsene i rammelovgivningen. Enkeltbestemmelser kan bare fravikes når bestemmelsen inneholder en eksplisitt regel om at den kan fravikes når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk vil være retningsgivende for god regnskapsskikk. Det er imidlertid opp til praksis om en standard blir tilstrekkelig utbredt til at den kan karakteriseres som en skikk. På den annen side stilles det kvalitative krav til praksis for at den skal kunne betraktes som god skikk. Det ligger derfor sterke føringer på praksis i form av kvalitative krav og samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper. Hvis de grunnleggende prinsippene blir eksplisitt formulert i lovgivningen, vil føringene framstå som enda sterkere.”

For at regnskapsskikken skal være god, må den følgelig være i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene og lovens øvrige bestemmelser. Uttalelsen fra Regnskapslovutvalget 1990 representerer en presisering av hva som ligger i kvalitetskriteriet god sammenlignet med den tilstanden som var før gjeldende regnskapslov. Samtidig tydeliggjør den hvilken oppgave god regnskapsskikk har. God regnskapsskikk skal ha en supplerende funksjon til lovens øvrige bestemmelser. Prinsippet skal ikke fungere som et overstyringskriterium, som for eksempel kan sette regnskapsmessige vurderingsregler til side fordi de i en gitt situasjon anses å være i strid med god regnskapsskikk. På dette punktet er det en klar forskjell mellom prinsippet om god regnskapsskikk og kravet til rettvise bilde (true and fair view). Mens rettvise bilde representerer et overstyringskriterium som i særlige unntakstilfeller krever at lovens øvrige bestemmelser settes til side (jf. regnskapsdirektivet (2013) artikkel 4 nr. 3, 4 og 5), har prinsippet om god regnskapsskikk ikke et slikt innhold. God regnskapsskikk er en generell rettslig standard som må stå tilbake for lovens øvrige bestemmelser.²⁰ En nærmere omtale av forholdet mellom god regnskapsskikk og rettvise bilde gis i kapittel 6.6 under.

Over tid har det vært en merkbar endring i oppfatningen av kvalitetskriteriet god. Ifølge innstillingen til Regnskapslovkomiteen fra 1962 (s. 73) skulle god regnskapsskikk blant annet vurderes ut fra et sett med ulovfestede kvalitetskrav, mens i forarbeidene til

²⁰ Styrkeforholdet mellom god regnskapsskikk og lovens øvrige bestemmelser var gjenstand for en del diskusjon etter innføringen av aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977). Se for eksempel Andenæs (1980) og Kinserdal (1980).

årsoppgjørskapet i aksjeloven (1976) ble det lagt vekt på hva kyndige regnskapsfolk mente representerte god praksis (Ot. prp. nr. 19 (1974–75) s. 154). I utredningen til gjeldende regnskapslov ble de grunnleggende regnskapsprinsippene beskrevet som retningsgivende for hva som kvalitativt var å anse som gode regnskapsmessige løsninger (NOU 1995:30 s. 28). Departementet valgte å støtte regnskapslovutvalgets drøfting av hvilken oppgave som tilligger god regnskapsskikk. Det ble understreket at god regnskapsskikk skal ha en supplerende funksjon i forhold til lovens øvrige bestemmelser. Det ble også påpekt at hensyn som kost- nytte og praktiserbarhet må tillegges vekt ved vurdering av god regnskapsskikk (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5).

Finanskomiteens innstilling (Innst. O. nr. 61 (1997–98) pkt. 5.1.2) la seg tett opptil departementets vurderinger på dette punktet, men la til at: “(...) utviklingen av ‘god regnskapsskikk’ i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting.” I kapittel 6.9 under diskuteres nærmere forholdet mellom god regnskapsskikk og internasjonale regnskapsstandarder.

Siden innholdet i god regnskapsskikk har to elementer (et utbredelseskriterium og et kvalitetskriterium), har det også interesse å se på hvordan avveiningen mellom kriteriene har utviklet seg over tid. Før gjeldende regnskapslov var det ikke full enighet om utbredelseskriteriet “skikk” eller kvalitetskriteriet “god” skulle tillegges mest vekt i de tilfeller hvor det forelå mer enn én regnskapsmessig løsning på ett og samme regnskapsproblem. I et gitt tilfelle kan man tenke seg at en regnskapsmessig løsning er utbredt i praksis, men at løsningen er kvalitetsmessig dårlig sett i lys av de kvalitative krav en har forutsatt. For samme regnskapsproblem finnes det en kvalitetsmessig god løsning, men denne er i liten grad utbredt i praksis. Skal man her legge vekt på utbredelseskriteriet skikk eller kvalitetskriteriet god?

I juridisk litteratur ble det tradisjonelt lagt større vekt på utbredelseskriteriet skikk enn kvalitetskriteriet god. Samtidig ble det gjerne understreket at det ikke var snakk om et enten- eller mellom disse, men et både-og siden det uansett må stilles krav om at både utbredelses- og kvalitetskriteriet er møtt for at en regnskapsmessig løsning skal kunne sies å representere god regnskapsskikk. For eksempel skriver Ravnaas (1991 s. 354–356) følgende:

“En endring i regnskapssituasjonen vil kreve så vel tid som aksept i miljøet. (...) En for sterk vektlegging av ‘godhet’ i forhold til ‘skikk’ vil lett kunne føre til at innholdet i standarden kan bli styrt av hva den mest kompetente delen av regnskapsmiljøene til enhver tid mener er riktig, mens den regnskapsførsel som det store flertall av regnskapskyndige og revisorer praktiserer ikke blir ansett for å være ‘god’. Begge vilkårene skal være oppfylt.”

Tilsvarende tolkning kan spores i annen juridisk litteratur som omtaler god regnskapsskikk (for eksempel Andenæs 1980, 1994 og Martinussen og Aarbakke 1986). Samtidig var det de som argumenterte for at kvalitetskriteriet god må tillegges størst vekt (for eksempel Kinserdal 1980 og Johnsen 1988).

I forarbeidene til gjeldende lov ble det tydeligere at kvalitetskriteriet god skal tillegges mer vekt enn utbredelseskriteriet skikk. For eksempel uttrykkes det eksplisitt i departementets proposisjon at kvalitetskriteriet god skal tillegges størst vekt når det foreligger en praksis som er uheldig (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5). Konsekvensen er at god regnskapsskikk kan endres som følge av at det fastsettes regnskapsstandarder (eventuelt andre autoritative uttalelser) som angir andre og bedre løsninger enn hva som er de utbredte løsningene i praksis.

I hele den perioden god regnskapsskikk har vært vurdert som en del av norsk regnskapsregulering, har det vært presisert at dets innhold vil kunne variere på tvers av ulike kategorier av regnskapspliktige. Det betyr at differensierte regnskapsregler vil følge av god regnskapsskikk. Som nevnt ovenfor viste Regnskapslovkomiteen 1959 til at de regnskapspliktige varierer i art og størrelse, og at dette måtte tillegges vekt ved vurdering av hva som er god regnskapsskikk (1962 s. 73). Dette argumentet har vært gjentatt senere. I sin delutredning om differensierte regnskapskrav (NOU 1993: 2) påpekte Regnskapslovutvalget 1990 at på områder som ikke ble regulert av en lovbestemmelse, fantes det ulikheter i praksis “som kan betegnes som differensiert god regnskapsskikk” (s. 14). Regnskapslovutvalget 1990 skrev videre at uttalelser om god regnskapsskikk til da i liten grad hadde et differensiert innhold, men at det var annerledes med regnskapsstandardene fra Norsk RegnskapsStiftelse, som på tidspunktet for den nevnte utredningen bare hadde virket i noen få år. I utredningen heter det videre (NOU 1995: 30 s. 15):

“Regnskapslovgivningens karakter av rammelovgivning, med generelle vurderingsprinsipper og modeller for regnskapsoppstillingene samt minstekrav til tilleggsopplysning, begrenser muligheten for differensiering i selve lovgivningen. Utviklingen av god regnskapsskikk er derimot velegnet for differensiering. Differensieringen kan gjennomføres systematisk gjennom standardsetting.”

Den valgte strategien med å satse på differensiering gjennom standardsetting, var bakgrunnen for at Regnskapslovutvalget 1990 i den nevnte differensieringsutredningen gikk så langt i å drøfte hvordan standardsettingen skulle skje. Den foreliggende utredningen kommer tilbake til spørsmålet om arbeidet med standardsetting i kapittel 7.

Forskjeller mellom de regnskapspliktige kan altså tilsi bruk av ulike regnskapsmessige løsninger. De regnskapspliktige kan ha høyst forskjellig formål, de kan drive høyst forskjellig virksomhet og ha regnskapsbrukere med høyst forskjellig informasjonsbehov.

Regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål, er et eksempel på en kategori av regnskapspliktige hvor lovgiver har åpnet for fravik fra enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper under henvisning til god regnskapsskikk (jf. regnskapsloven § 4-1 tredje ledd). Evalueringsutvalget 2002 påpekte nødvendigheten av å kunne åpne for andre regnskapsmessige løsninger for denne kategorien av regnskapspliktige. Utvalget viste til at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål er substansielt forskjellige fra regnskapspliktige som har et slikt formål. I utredningen uttrykkes det blant annet følgende (NOU 2003: 23 s. 137–138):

“Ved utforming av gjeldende regnskapslov har det vært et siktemål at reglene skal gi best mulig informasjon om selskapets inntjening. Dette er godt egnet når virksomheten har et økonomisk formål, med fokus på nettopp inntjening. Organisasjoner, dvs regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål, kjennetegnes imidlertid av at det ikke er inntjening som er hovedformålet. Inntjening er snarere et middel for å oppnå formålet.(...) Organisasjoner vil ha en noe annerledes sammensetning av brukergruppene sammenlignet med andre regnskapspliktige. Organisasjoner har ikke eiere/investorer, dette er dermed ikke en relevant brukergruppe. For foreninger er medlemmer en sentral brukergruppe. Organisasjoner har ofte også bidragsytere (offentlige og private) og bidragsmottakere som sentrale brukergrupper. Kunder i tradisjonell forstand er ikke en relevant brukergruppe for organisasjoner.”

Evalueringsutvalget forslo at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige (NOU 2003: 23 s. 151). Departementet sluttet seg til Evalueringsutvalgets forslag og understrekte i samsvar med utredningen at unntak og forenklinger gis med forutsetning av nærmere utdypning og avgrensning i god regnskapsskikk. Her henvises det spesielt til behovet for en egen regnskapsstandard som kan gi unntakene et reelt og konkret innhold (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 126).

Ambisjonen om å få en slik standard ble virkeliggjort av Norsk RegnskapsStiftelse gjennom utgivelse av foreløpig regnskapsstandard God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. I standarden (pkt. 1) gjøres det klart at kravene til sammenligning og sammenstilling “har måttet vike for bedre å vise hvordan de ideelle organisasjonene anskaffer og bruker midlene.” Standardens løsninger representerer en avveining av kost-nytte og på noen punkter inneholder

den tilleggskrav i forhold til regnskapslovens alminnelige bestemmelser (NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner pkt. 1):

“Standarden angir likevel enkelte andre krav som representerer tilleggskrav i forhold til regnskapsloven. Årsaken til dette er at brukerne av ideelle organisasjoners regnskaper har behov for informasjon knyttet til realiseringen av formålet. Kravet om å gi slike opplysninger fremgår ikke spesifikt i regnskapsloven, men kan likevel anses å følge av en fortolkning av notekravet i regnskapsloven § 7–1 annet ledd: ... bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig.”

I forarbeidene til gjeldende regnskapslov er det særlig lagt vekt på behovet for forenklinger for små foretak. I utredningen til Regnskapslovutvalget 1990 ble unntaksregler for små foretak foreslått inntatt som egne bestemmelser, blant annet i kapittel 5 om vurderingsregler i regnskapsloven (NOU 1995: 30 s. 153). Departementet mente at man burde gå enda lenger i slike forenklinger og foreslo at de kunne utvikles ved hjelp av bestemmelser om fravik fra opptjenings- og sammenstillingsprinsippet under henvisning til god regnskapsskikk. Om dette skriver departementet (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 4.5):

“For de små regnskapspliktige har departementet lagt betydelig vekt på å innarbeide forenklinger i forhold til anvendelsen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Etter departementets vurdering vil en konsekvent gjennomføring av opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet kunne være særlig byrdefullt for små foretak. Det foreslås derfor ytterligere forenkling i forhold til utvalgets forslag ved at det gjøres et generelt unntak fra disse prinsippene for de små foretakene når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak. Forenklingen innebærer bl.a. at den rettslige standarden god regnskapsskikk gis et annet innhold for små foretak enn det som gjelder andre regnskapspliktige på dette punktet.”

Evalueringsutvalget 2002 foretok en ny vurdering av forenklingsreglene for små foretak. Utvalget pekte på at små foretak vil ha relativt større kostnader ved regnskapsproduksjon i forhold til nytteverdien for brukerne, enn det som er tilfelle for øvrige foretak (NOU 2003: 23 s. 117). Utvalget konkluderte med at løsningen med fravik fra enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper under henvisning til god regnskapsskikk for små foretak, burde videreføres. Dette ble støttet av departementet (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 102) og finanskomiteen (Innst. O. nr. 67 (2004–2005) s. 29).

Differensiering gjennom god regnskapsskikk for å ivareta de mindre foretakenes behov for enklere regler, kommer særlig til uttrykk gjennom regnskapsstandarden NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak som ble utgitt første gang i 2000 og som senere har vært revidert en rekke ganger. Denne standarden er et omfattende dokument, noe som kan tilskrives ambisjonen om å utarbeide en selvstendig standard som gir en komplett fremstilling

av regnskapsreglene for små foretak. Om regnskapsstandarden for små foretak heter det i Norsk RegnskapsStiftelses strateginotat (2008 pkt. 32):

“Regnskapslovens krav til små foretak er mindre omfattende enn for øvrige foretak. Det kan gjøres unntak fra enkelte av de grunnleggende prinsipper og vurderingsregler når slike avvik er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Når små foretak velger å benytte forenklingsreglene, vil regnskapsføringen kunne gi løsninger som avviker fra bedre periodisering og god regnskapsskikk generelt. God regnskapsskikk for små foretak vil således ikke alltid gi den beste teoretiske løsningen, og begrepet må derfor forstås i forhold til en kostnad/nytte betraktning. Norsk RegnskapsStiftelse har påtatt seg å forvalte forståelsen av god regnskapsskikk for små foretak.”

De to områdene for differensiering av regnskapskravene gjennom god regnskapsskikk som er gjennomgått ovenfor, er etter utvalgets syn prinsipielt forskjellige. Utarbeidelse av særregler for ideelle organisasjoner følger det systemet som gjelder for uttalelser for god regnskapsskikk generelt, hvor en tilstreber best mulig informasjon (dvs. optimaliserer kvalitetskriteriet) innenfor de begrensninger som følger av kriteriet om aksept eller utbredelse. I utarbeidelsen av særregler for små foretak synes imidlertid den tradisjonelle avveiningen mellom god og skikk å være underordnet. Den sentrale avveiningen i dette arbeidet er mellom kvalitet og ressursbruk, eller, annerledes formulert, mellom kost-nytte.

6.4 Regnskapslovens enkelte bestemmelser om god regnskapsskikk

Prinsippet om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, er hjemlet i regnskapsloven § 4-6. Dette prinsippet er et generelt krav til årsregnskapet. Det betyr at alle deler av årsregnskapet, dvs. resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noter, må utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. Avgrensningen til årsregnskapet gjør at årsberetningen og eventuelle andre redegjørelser hjemlet i regnskapsloven i utgangspunktet faller utenfor bestemmelsen. I aksjeloven (1976) § 11-4 første ledd og regnskapslov (1977) § 4 første ledd ble ikke begrepet årsregnskap, men årsoppgjør benyttet. Årsoppgjøret omfattet hva som i dag betegnes som årsregnskap og årsberetning. Bakgrunnen for endringen i begrepsbruk er redegjort for i NOU 1995: 30 s. 30 flg. Regnskapslovutvalget 1990 anbefalte å gå bort fra det vide begrepet “årsoppgjør” til det snevrere begrepet “årsregnskap” både for å få begrepslikhet med fjerde direktiv, og for å fremme en klarere arbeidsdeling mellom årsberetning og noter. Endringen ble også ansett som hensiktsmessig fra et revisjonsperspektiv, siden den la til rette for at årsberetningen kunne inneholde informasjon (for eksempel om fremtidsutsikter) som revisor ikke kan forventes å ta stilling til. En konsekvens av denne innføringen av nye begreper var at årsberetningens status med hensyn til god regnskapsskikk ble endret.

Regnskapsloven inneholder flere henvisninger til god regnskapsskikk ut over det generelle prinsippet om god regnskapsskikk i regnskapsloven § 4-6. For det første er det anledning til å fravike visse grunnleggende regnskapsprinsipper hvis dette er forenlig med god regnskapsskikk. Dette gjelder kun for nærmere angitte regnskapsprinsipper og typisk kun for nærmere angitte kategorier av regnskapspliktige. Regnskapspliktige som er klassifisert som små foretak etter regnskapsloven § 1-6, kan fravike opptjenings- og sammenstillingsprinsippet hvis dette er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak (jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd). Det er altså to vilkår som må være til stede for at denne fraviksbestemmelsen kommer til anvendelse: For det første må den regnskapspliktige tilfredsstille vilkårene for små foretak i regnskapsloven § 1-6, og for det annet må de regnskapsmessige løsningene som avviker fra opptjenings- eller sammenstillingsprinsippet, være i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Vurderingsreglene i regnskapsloven kapittel 5 inneholder noen nærmere unntak for små foretak (§ 5-10 pensjonskostnader, § 5-11 leieavtaler og § 5-12 langsiktige tilvirkningskontrakter). Disse unntakene gjelder generelt og ubetinget for små foretak. Når det gjelder andre unntak fra opptjenings- og sammenstillingsprinsippet (jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd), mener Handeland og Schwencke (2011 s. 135) at de bør tolkes innskrenkende dvs. til kun å gjelde unntakstilfeller. Små foretak kan også fravike sikringsprinsippet (jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd annet punktum). Denne fraviksmuligheten er av en annen karakter enn den som gjelder fravik fra opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. Fravik fra sikringsprinsippet trenger ikke å være betinget av at fraviket anses som god regnskapsskikk for små foretak. Dette fraviket gjelder for små foretak generelt (Innst. O. nr. 67 (2004–2005) s. 27).

Regnskapspliktige som faller inn under regnskapsloven § 1-2, nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Den kategorien regnskapspliktige som det her siktes til, omtales gjerne som ideelle organisasjoner.²¹ Et kjennetegn ved disse er at måling av økonomisk resultat er mindre eller til og med lite interessant for regnskapsbrukerne. I stedet er det viktig å vise hvilke aktiviteter som er gjennomført, hvilke midler som tilføres og hvordan disse midlene er benyttet (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) pkt. 4.6). På samme måten som for unntaket fra opptjenings- og sammenstillingsprinsippet for små foretak, stilles det krav om to vilkår for at

²¹ Dette er betegnelsen som brukes på denne gruppen regnskapspliktige for eksempel i regnskapsstandarden NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.

disse unntakene skal kunne gjelde. For det første må den regnskapspliktige være omfattet av regnskapsloven § 1-2, nr. 9, 10 eller 11 og ikke ha økonomisk vinning som formål. For det annet må de regnskapsmessige løsningene som avviker fra transaksjons-, opptjenings- eller sammenstillingsprinsippet, være i samsvar med god regnskapsskikk for disse regnskapspliktige for at de skal kunne legges til grunn for utarbeidelse av årsregnskapet. NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner er en regnskapsstandard som gir god regnskapsskikk for denne kategorien regnskapspliktige et nærmere innhold.

Unntakene fra de grunnleggende regnskapsprinsippene med henvisning til god regnskapsskikk kan også gjelde mer generelt, dvs. uten at unntakene er avgrenset til visse kategorier av regnskapspliktige. I regnskapsloven § 4-2 annet ledd heter det at “(...) ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.” Et tilsvarende unntak finnes i bestemmelsen om kongruensprinsippet (jf. regnskapsloven § 4-3) som i gjeldende lov lyder: “Alle inntekter og kostnader skal resultatføres” (§ 4-3 første ledd). Loven oppstiller imidlertid unntak (i annet ledd første punktum) ved regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap, som skal føres direkte mot egenkapitalen. Ytterligere unntak følger av annet ledd annet punktum: “Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.” Et eksempel på et slikt annet unntak er regnskapsføring av virkning av valutaomregning av utenlandske datterselskap.

Det finnes også to henvisninger til god regnskapsskikk i kapittel 6 i regnskapsloven. Dette er enkeltbestemmelser som åpner for andre løsninger hvis dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Regnskapsloven § 6-3 tredje ledd gjelder for regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd, nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål (ideelle organisasjoner). Disse regnskapspliktige kan avvike fra oppstillingsplanene i regnskapsloven § 6-1, § 6-1a og § 6-2 dersom dette anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

Regnskapsloven § 6-6 første ledd annet punktum angir plikt til å omarbeide sammenligningstall, men det er åpnet for at sammenligningstall ikke omarbeides hvis dette følger av god regnskapsskikk. Dette unntaket er særlig ment å gjelde i de tilfeller hvor omarbeidelsen er spesielt byrdefull. Bestemmelsen er ikke avgrenset til visse kategorier av regnskapspliktige, men gjelder generelt.

6.5 “True and fair view”

6.5.1 Bakgrunn og innhold i “true and fair view”

“True and fair view” har sin opprinnelse fra britisk regnskapstradisjon (Nobes 1993). Kravet om “true and fair view” kom inn i The Companies Act i 1947 og erstattet da et eldre, tilsvarende begrep “true and correct view” (Nobes 1993, Alexander 1993). Endringen av ordlyden fra “correct” til “fair” ble gjort etter forslag fra den britiske regnskapsprofesjonen, som mente at “correct” var et altfor presist ord som ikke stod i forhold til det skjønnsrommet som preger regnskaps- og revisjonspraksis (Walker 1984, Rutherford 1985). Derimot ble ikke endringen i ordlyd betraktet som en vesentlig endring i begrepets innhold (Nobes 1993, Alexander 1993). “True and fair view” ble inntatt i fjerde direktiv og syvende direktiv og er videreført i nåværende regnskapsdirektiv. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i bestemmelsen som regulerer “true and fair view”.

Til tross for den sentrale rollen “true and fair view” har hatt i britisk regnskapsregulering og i europeisk regnskapsregulering, finnes det ikke en omforent definisjon av begrepet. For eksempel skriver Walton (1993 s. 49) at “[t]here is no definition of it in accounting standards, auditing standards or other professional pronouncements.” Fortsatt foregår det en regnskapsfaglig diskusjon om hvordan begrepet skal tolkes (Alexander og Eberhartinger 2009).

Det er gjort forsøk på å avgrense innholdet i “true and fair view” ved å angi hva begrepet ikke dekker. For eksempel forsøker Alexander og Archer (1992 s. 15) å trekke opp grenser for hva som faller utenfor og hva som faller innenfor tolkningsrommet til “true and fair view”:

“It certainly does not mean, for example, that assets must be stated at their current values, and it is generally applied within the context of the historical cost convention (...). But it is clearly understood to exclude the use of hidden reserves, and also to entail a distinction between write-downs of assets which are made for tax purposes and those which are made for financial reporting purposes. (...) In addition, providing a true and fair view is understood to imply that economic substance should prevail over legal form (...).”

Alexander og Eberhartinger (2009 s. 574) peker videre på en fellesnevner for ulike “true and fair”-begreper på tvers av ulike jurisdiksjoner:

“Irrespective of the different wording in different legal environments, all have a set of accounts in mind that gives a valid (not misleading) picture of the enterprise.”

De to sitatene over synes å legge vekt på noen sentrale kjennetegn ved begrepet. Et regnskap som gir et “true and fair view”, gir en tro gjengivelse av den underliggende virksomheten. I dette ligger det et krav om et kvalitetsmessig godt bilde av underliggende økonomiske

forhold. Dette impliserer at økonomisk substans heller enn formell form skal legges til grunn hvis regnskapet skal kunne gi et “true and fair view”.

Walton (1993) mener innholdet i “true and fair view” kan tolkes ut fra den funksjon dette begrepet har i regnskapsreguleringen. “True and fair view” representerer “a legal residual clause” som kun får anvendelse i unntakstilfeller. Denne tolkningen sammenfaller med den funksjon bestemmelsen om “true and fair view” har i fjerde direktiv, syvende direktiv og i nåværende regnskapsdirektiv. “True and fair view” kan også, ifølge Walton (1993), tolkes som “a concept defined independently of accounting rules as a higher objective for accounting.” En siste tolkning går ut på at “true and fair view” kun utgjør et supplement til “generally accepted accounting principles”. Hvis “true and fair view” tolkes som “a residual clause”, vil det bety at den skal dekke uforutsette forhold som lovgiver ikke har tatt høyde for ved utarbeidelse av regnskapsreguleringen. Bestemmelsen om “true and fair view” vil da fungere som en sikkerhetsventil som slår ut i unntakstilfeller. Van Hulle (1997 s. 719) sier følgende om “true and fair view” i denne sammenhengen:

“(...) the introduction of a true and fair view override in regulation means an admission of modesty on behalf of the regulator. No regulator is perfect and the accounting rules and standards which have been designed for the majority of cases can never be taken account of all cases which may arise in practice.”

Tolkningen av “true and fair view” som et uavhengig, universelt kvalitetskrav synes lite praktisk. I denne tolkningen av begrepet representerer “true and fair view” et høyere mål eller ideal for regnskapet. Imidlertid vil det være vanskelig å identifisere tilfeller hvor kravet skal få anvendelse hvis det ikke etableres en referanse til et nærmere angitt rammeverk (Rutherford 1985, Evans 2003).

Ifølge den siste tolkningen til Walton (1993) representerer ikke “true and fair view” et overstyringskriterium, men et supplement til “generally accepted accounting principles”. I stedet for at “true and fair view” overstyrer reguleringen, vil kravet om et “true and fair view” bli ivaretatt hvis regnskapet utarbeides etter slike alminnelige aksepterte prinsipper. I både tysk og norsk regnskapslov ble bestemmelsen om “true and fair view” i fjerde og syvende direktiv inntatt på en måte som samsvarer med denne tolkningen (se kapittel 6.5.2 under).

Waltons tilnærming gir lite anvisning på hva som faktisk skal forstås som “true and fair view”. I litteraturen finnes det eksempler på studier som forsøker å kartlegge hva regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og revisorer mv. legger i begrepet. Kirk (2006) forsøker å kartlegge den tolkning økonomidirektører, revisorer og investorer legger i “true and fair view”. Studien analyserer hva “true and fair” som samlet begrep og “true” og “fair” som

separate begreper assosieres med. Den største andelen av de spurte (sett under ett) assosierte “true” med “accurate and correct” og “absence of material errors”. Når det gjaldt “fair”, var dette begrepet assosiert med “objective and free from bias” og “not misleading”. “True and fair view” var assosiert med “not misleading” og “objective and free from bias”. Det ble ikke funnet at “true and fair view” var assosiert med “compliance with GAAP and the law”. Dette samsvarer med en tolkning av “true and fair view” som overstyringskriterium.

6.5.2 “True and fair view” i direktivene

Bestemmelsen om “true and fair view” i fjerde og syvende direktiv er implementert på ulike måter i nasjonal lovgivning i Europa. Forskjellene gjelder de ord som er benyttet som oversettelse av “true and fair view” og hvorvidt kravet om “true and fair view” er inntatt som et overstyringskriterium i nasjonal lov. Flere studier har vist at implementeringen har vært uensartet (Alexander 1993, Nobes 1993, Alexander og Eberhartinger 2009). I enkelte land er “true and fair view” oversatt med ett begrep, for eksempel rettviseende bilde, slik tilfellet er i norsk, dansk og svensk rett. I andre land er det brukt to begreper. Av større betydning er det at enkelte land ikke valgte å implementere en særskilt overstyringsbestemmelse slik fjerde og syvende direktiv krever. Kravet om “true and fair view” er å finne i artikkel 4 nr. 3 og 4 i nytt regnskapsdirektiv (2013) og lyder som følger:

“Årsregnskapet skal gi et pålitelig bilde av foretakets eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat. Når anvendelsen av dette direktiv ikke er tilstrekkelig til å gi et pålitelig bilde av foretakets eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat, kan de tilleggsopplysninger som er nødvendige for å overholde dette krav, gis i notene til finansregnskapet.

Når det i unntakstilfeller viser seg at anvendelsen av en bestemmelse i dette direktiv er uforenlig med plikten fastsatt i nr. 3, skal bestemmelsen fravikes for å gi et pålitelig bilde av foretakets eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat. Ethvert slikt fravik skal angis i notene til finansregnskapet og behørig begrunnes, med opplysning om fravikets innvirkning på foretakets eiendeler, forpliktelser, økonomiske stilling og resultat.

Medlemsstatene kan angi unntakstilfellene nærmere og fastsette de særlige regler som skal få anvendelse på disse tilfellene.”

Ordlyden er tilnærmet identisk med ordlyden i fjerde direktiv artikkel 2 nr. 3, 4 og 5.

Tilsvarende ordlyd finner man også i syvende direktiv artikkel 16 nr. 3, 4 og 5. Ved utarbeidelsen av fjerde direktiv ble det lagt inn kriterier for når overstyringen skulle gjelde for å unngå at regnskapspliktige brukte overstyringskriteriet til opportunistisk rapportering (Van Hulle 1997). Det ble bestemt at overstyring kun skulle skje i unntakstilfeller. I tillegg ble det inntatt en medlemsstatsopsjon som gav den enkelte stat anledning til å angi nærmere de unntakstilfeller hvor overstyringen skulle gjelde, og hvilke regnskapsmessige løsninger som

skulle anvendes i disse tilfellene. Siden de to tidligere direktivene har en bestemmelse om “true and fair view” som er tilnærmet identisk med nåværende regnskapsdirektiv, er det fortsatt relevant å trekke inn tidligere problematisering av “true and fair view” under disse direktivene.

Utgangspunktet er at de reguleringer som finnes i direktivet, vil gi et regnskap som gir et “true and fair view”. Dette følger av artikkel 4 nr. 2 sammenholdt med artikkel 4 nr. 3. I de tilfeller anvendelsen av direktivet ikke er tilstrekkelig til å gi et “true and fair view”, kan det gis tilleggsopplysninger i noter som er nødvendige for å overholde dette kravet (jf. artikkel 4 nr. 3). Det er først når dette ikke er tilstrekkelig for å ivareta et “true and fair view” at bestemmelser i direktivet skal fravikes (jf. artikkel 4 nr. 4). Ethvert slikt fravik skal behørlig begrunnes i note. I artikkel 4 nr. 4 er det også videreført en medlemsstatsopsjon som gir medlemsstaten anledning til å angi nærmere de tilfeller hvor bestemmelser i direktivet skal fravikes for å kunne ivareta et “true and fair view”. Bakgrunnen for denne bestemmelsen slik denne var inntatt i de to tidligere direktivene var å gi medlemsstatene mulighet til å begrense virkeområdet for overstyringskriteriet (Van Hulle 1997). Det var ikke meningen at fraviket skulle gjelde generelt. Fraviket skulle avgrenses til særlige tilfeller hvor det samtidig ble angitt hvilke regnskapsmessige løsninger som skulle gjelde. For å presisere dette fant EU-kommisjonen det nødvendig å komme med en tolkning av denne bestemmelsen (Interpretative Communication 1997):

“In the interest of harmonisation, Member States may not use the sentence of Article 2(5) in order to introduce an accounting rule of a general nature which is contrary to provisions of the Directive, nor can they use this sentence to create additional options allowing for accounting treatments which are not in conformity with the Directive.”

Det er ikke gitt en tilsvarende tolkning i relasjon til nytt regnskapsdirektiv, men det faktum at ordlyden i det nye og de forrige direktivene, er tilnærmet identisk på dette punktet bør tilsi at denne tolkningen fortsatt har gyldighet. Van Hulle (1997 s. 714) sier følgende om bestemmelsen etter de tidligere direktivene:

“(…) Member States cannot introduce a rule or standard which would allow or require all companies to mark [mark-to-market] certain items in the balance sheet. This would indeed be contrary to the historical cost approach upon which the Directive is based. If one were allowed such departure from basic rules in the Directive, by way of an alternative rule of general application, the harmonization objective would be seriously impaired.”

Medlemsstatene må derfor kunne fastsette i hvilke tilfeller det skal gjøres unntak fra konkrete direktivbestemmelser, og hvilke regnskapsmessige løsninger som skal legges til grunn i disse tilfellene. En lojal implementering av direktivet forutsetter imidlertid at det er snakk om

unntakstilfeller. Det kan for eksempel ikke fastsettes at direktivbestemmelsen som gjelder anskaffelseskost og tilvirkningskost (jf. artikkel 6 nr. 1 bokstav i) skal få et annet innhold enn den som følger av direktivet. Slike generelle fravik kan kun gis hvis det er åpnet for slikt fravik i de enkelte bestemmelser i direktivet. Det må også være klart at skal kravet om unntakstilfeller ha et reelt innhold, må medlemslandene begrense antall tilfeller av fravik. Fravik synes derimot å være mulig når det er nødvendig for å ivareta et “true and fair view” for visse kategorier av regnskapspliktige. Om dette sier Van Hulle følgende (1997 s. 714):

“Another question is whether Member States can, for a specific category of companies, introduce rules which depart from provisions of the Accounting Directives on the bases of the true and fair view override. This question is more delicate. For instance, because its general application to all limited liability companies (...) it is not excluded that certain provisions of the Directive do not sufficiently reflect the particular nature of a certain category of companies. Although the last sentence of Article 2(5) was not intended to cover such cases, the present wording seems to allow such an interpretation.”

Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1995: 30 s. 42) foreslo at overstyring skulle skje ved henvisning til god regnskapsskikk. Dette hang sammen med at lovutvalget foreslo å implementere kravet om “true and fair view” som en del av plikten til å utarbeide årsregnskapet i samsvar med god regnskapsskikk. Utvalget tolket det dithen at “true and fair view” hadde et sammenfallende meningsinnhold som god regnskapsskikk. Gitt denne forutsetningen, ble det logisk å formulere fravik med henvisning til god regnskapsskikk. Om dette skriver Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1995: 30 s. 42):

“Etter utvalgets syn er det et klart behov for å overstyre, dvs. fravike, enkeltbestemmelser i direktivet. Utvalget vil derfor foreslå at det gis regler om fravik som gjelder generelt. (...) Lovteknisk gjennomføring er at kravet om å gi et TFV implementeres ved en bestemmelse om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. Overstyringen etter artikkel 2 nr. 5 implementeres ikke som egen bestemmelse, men tas inn i de enkeltbestemmelser som skal fravikes når det er forenlig med GRS.”

Slik overstyring er inntatt flere steder i nåværende regnskapslov og er nærmere kommentert i kapittel 6.4 over. Når det gjelder implementering av direktivbestemmelsen om “true and fair view” i regnskapsloven, er dette diskutert nærmere i kapittel 6.6 under.

6.5.3 Forholdet mellom “fair presentation” og “true and fair view”

I IFRS benyttes begrepet “fair presentation” som synes å ha et meningsinnhold som kan falle sammen med “true and fair view”. Dette begrepet opptrer blant annet i det konseptuelle rammeverket til IASB²² (1989 nr. 46) og i regnskapsstandarden IAS 1 nr.15 flg. I det

²² Fastsett av IASB som er forløperen til den nåværende internasjonale regnskapsstandardsetteren IASB.

konseptuelle rammeverket skapes det et inntrykk av at disse begrepene har et sammenfallende meningsinnhold (1989 nr. 46):

“Financial statements are frequently described as showing a true and fair view of, or as presenting fairly, the financial position, performance and changes in financial position of an entity. Although this *Framework* does not deal directly with such concepts, the application of the principal qualitative characteristics and of appropriate accounting standards normally results in financial statements that convey what is generally understood as a true and fair view of, or as presenting fairly such information.”

I revidert konseptuelt rammeverk fra IASB (2010) er denne omtalen tatt ut. Derimot uttrykkes det i begrunnelsesvedlegget til rammeverket (BC 3.44) at “true and fair view” og “fair presentation” kun er “different words to describe information that has the qualitative characteristics of relevance and representational faithfulness enhanced by comparability, verifiability, timeliness and understandability.” På nytt kan det se ut som om IASB gir begrepene “fair presentation” og “true and fair view” et sammenfallende meningsinnhold.

“Fair presentation” opptrer også som begrep i IAS 1, i norsk oversettelse “dekkende framstilling”. IAS 1 nr.15 lyder:

“Finansregnskap skal gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. En dekkende framstilling forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader som fastsatt i *Rammen*. ”

Dekkende framstilling innebærer at det gis et troverdig bilde av underliggende økonomiske forhold. Innholdet i begrepet dekkende framstilling synes derfor å falle rimelig sammen med tolkningen av “true and fair view” (se for eksempel Alexander og Archer 1993 og Alexander og Eberhartinger 2009). Krav om dekkende framstilling er formulert som et overstyringskriterium. Utgangspunktet er at anvendelsen av de regnskapsmessige løsninger som angis i IFRS-standarder og IFRS-fortolkninger vil gi en dekkende framstilling. Hvis så ikke er tilfelle, skal det gis tilleggsopplysninger som sikrer en dekkende framstilling (IAS 1 nr. 15). Det er først når krav om dekkende framstilling heller ikke kan ivaretas gjennom tilleggsopplysninger at det foreligger plikt til å fravike løsning angitt i IFRS-standard eller IFRS-fortolkning (IAS 1 nr.19):

“I de svært sjeldne tilfellene der ledelsen konkluderer med at samsvar med et krav i en IFRS ville gi en så misvisende framstilling at den ville være så villende at den ville være i strid med finansregnskapets formål som fastsatt i *Rammen*, skal foretaket fravike dette kravet slik det er fastsatt i nr. 20 dersom de relevante rammereglene krever eller på annen måte ikke forbyr slik fravikelse.”

Her angis det en svært høy terskel for å avvike bestemmelser i gjeldende IFRS-regulering. Det kan synes som terskelen for fravik er høyere etter IFRS enn hva terskelen er for fravik etter direktivet. Evans (2003) foretar en vurdering av “true and fair view” og overstyringskriteriet i fjerde og syvende direktiv og “fair presentation” i IAS 1. Hun konkluderer med at overstyringskriteriet i IAS 1 har en langt høyere terskel enn overstyringskriteriet i fjerde og syvende direktiv. Hvis denne tolkningen legges til grunn, vil det kunne innebære en konflikt mellom direktivet og IAS 1 i betydningen at det i svært sjeldne tilfeller må foretas overstyring ut fra kravet om “true and fair view”, men ikke ut fra kravet om dekkende framstilling. I praksis vil derimot disse to overstyringskriteriene ha et sammenfallende innhold.

6.6 Forholdet mellom god regnskapsskikk og rettviseende bilde

Regnskapslovutvalget 1990 foretok en omfattende vurdering av innholdet i “true and fair view” (NOU 1995:30 s. 34–43) og trakk følgende konklusjoner (NOU 1995:30 s. 35): Begrepet er udefinert og har et ubestemt regnskapsfaglig innhold, det er dynamisk og knyttet til utviklingen i praksis, og det representerer ikke et uavhengig kvalitetskrav.

Regnskapslovutvalget 1990 mente også at det å gi et “true and fair view” impliserer at grunnleggende regnskapsprinsipper blir fulgt (NOU 1995:30 s. 35). Det ble videre foretatt en gjennomgang av implementeringen av direktivbestemmelsen om “true and fair view” i nasjonal rett i en rekke europeiske land. Konklusjonen var at det ikke fantes en felles europeisk forståelse av hva som ligger i begrepet “true and fair view” (NOU 1995:30 s. 41):

“Analysen av ulike lands implementering av TFV [True and Fair View] viser at ikke finnes noe europeisk TFV-begrep, men en samling av nasjonale TFV-begreper.(...) Det eneste som er felles er at ingen har klart å definere begrepet.”

På bakgrunn av dette mente Regnskapslovutvalget 1990 at det forelå frihet til å kunne implementere en norsk variant av “true and fair view”, og at “true and fair view” ville være dekket av den rettslige standarden god regnskapsskikk (NOU 1995:30 s. 41). Departementet sluttet seg til denne løsningen og uttalte (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5):

“Det legges til grunn at en slik bestemmelse sammenholdt med de øvrige regler som foreslås, er tilstrekkelig for å gjennomføre selskapsdirektivets krav til at årsregnskapet skal gi et pålitelig bilde av den regnskapspliktiges økonomiske stilling.”

Ved evaluering av regnskapsloven i 2003 ble implementeringen av direktivbestemmelsen om “true and fair view” tatt opp til ny vurdering. Norge var på det tidspunktet det eneste land i EØS/EU som hadde valgt å utelate en henvisning til “true and fair view”. Flere land hadde beholdt referanser til god regnskapsskikk eller tilsvarende (for eksempel Tyskland), samtidig

som det ble stilt krav om at årsregnskapet skal gi et “true and fair view”. I tiden etter regnskapsloven (1998) trådte i kraft, ble det reist tvil om hvorvidt Norge hadde implementert direktivbestemmelsen om “true and fair view” (NOU 2003:23 s. 168). For å fjerne all tvil om hvorvidt bestemmelsen om “true and fair view” var implementert i norsk lov, ble det foreslått å endre regnskapsloven slik at kravet om “true and fair view” ble uttrykt eksplisitt i loven. Den løsningen som ble foreslått lå tett opptil den som var valgt i tysk regnskapslovgivning, nemlig å koble kravet om “true and fair view” til et regnskapsskikkbegrep (NOU 2003: 23 s. 169). Om koblingen mellom “true and fair view”, oversatt til rettviseende bilde, og god regnskapsskikk sier Evalueringsutvalget følgende (NOU 2003:23 s. 52–53):

“God regnskapsskikk er en *rettslig standard* som kommer til uttrykk i en rettsregel. En rettslig standard har på det generelle plan ikke noe helt presist innhold. Praktisk bruk av en rettslig standard innebærer at standardens nærmere innhold må utfylles etter en konkret vurdering. Et regnskap som er avlagt i samsvar med normen om god regnskapsskikk gir et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat. Den konkrete vurdering av om en regnskapsrapportering tilfredsstiller den rettslige norm må derfor knyttes til dette kriterium. Dette er det prinsipielle innhold i kravet til god regnskapsskikk.”

På bakgrunn av dette ble det foreslått å endre bestemmelsen i regnskapsloven § 4-6 til følgende ordlyd (NOU 2003:23 s. 349):

“Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat under hensyn til god regnskapsskikk.”

Departementet sluttet seg til at rettviseende bilde burde innarbeides i regnskapsloven. Men departementet foreslo en annen løsning. I stedet for å innta krav om rettviseende bilde som en del av bestemmelsen om god regnskapsskikk, ble det foreslått en løsning hvor rettviseende bilde fremkommer i en særskilt bestemmelse i regnskapsloven. Departementet sier følgende (Ot. prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 5.6):

“I direktivet framstår kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde som et overordnet krav til innholdet av årsregnskapet. Departementet har kommet til at kravet bør framheves særskilt også i regnskapsloven. Departementet mener at presiseringen av et slikt overordnet krav vil tydeliggjøre den regnskapspliktiges ansvar for å gi korrekt og dekkende informasjon i årsregnskapet. Departementet legger vekt på at en egen lovbestemmelse vil framheve direktivkravet på en klarere måte enn den gjeldende gjennomføringen som del av kravet til god regnskapsskikk.”

Finanskomiteen sluttet seg til departementets forslag i sin innstilling (Innst. O. nr. 17 (2004–2005) s. 17). Bestemmelsen om rettviseende bilde er inntatt i regnskapsloven § 3-2a og har følgende ordlyd:

“Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.

Hvis anvendelsen av en bestemmelse i kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten etter første ledd, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde som fastsatt i første ledd.”

Gjeldende forståelse er at regnskapsmessige løsninger som er i samsvar med god regnskapsskikk og lovens øvrige bestemmelser, vil gi et rettviseende bilde. Men i særlige unntakstilfeller vil et årsregnskap som er avlagt i samsvar loven, likevel ikke gi et rettviseende bilde. I slike tilfeller vil kravet til rettviseende bilde være overstyreende.

Krav om rettviseende bilde synes derfor å avvike fra prinsippet om god regnskapsskikk på to måter. For det første er kravet om rettviseende bilde et overstyringskriterium som kan sette regnskapslovens bestemmelser til side i svært sjeldne tilfeller. Regnskapsmessige løsninger etter god regnskapsskikk må derimot ligge innenfor regnskapslovens bestemmelser. Mens krav om rettviseende bilde henvender seg til den enkelte regnskapspliktige, vil prinsippet om god regnskapsskikk danne basis for allmenne konklusjoner om akseptable regnskapsmessige løsninger.

6.7 Forholdet mellom god regnskapsskikk og god bokføringsskikk

I regnskapsloven (1977) og i den opprinnelige versjonen av regnskapsloven (1998) omfattet god regnskapsskikk både bokføring og utarbeidelse av årsregnskap. Regnskapsloven (1998) hadde opprinnelig følgende ordlyd i § 4-6: “Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.” Kapittel 2 i dagjeldende regnskapslov inneholdt bestemmelser om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Kapittel 2 og henvisningen til registrering av regnskapsopplysninger i § 4-6 ble tatt ut av regnskapsloven ved innføring av egen bokføringslov i 2005.

Bokføringsutvalget (NOU 2002:20) foreslo i sin utredning om bokføringsloven å videreføre begrepet “bokføring” fra regnskapsloven (1977). Av den grunn fant utvalget det naturlig å benytte begrepet “god bokføringsskikk” i stedet for “god regnskapsskikk” som rettslig standard i bokføringsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4 danner grunnlag for god regnskapsskikk. På tilsvarende måte danner de grunnleggende bokføringsprinsippene i bokføringsloven § 4 grunnlag for god bokføringsskikk. Men siden de rettslige standardene bygger på ulike sett av prinsipper, har de ikke et sammenfallende innhold. Reglene om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger forankres i god bokføringsskikk.

Bokføringsutvalgets vurdering ble støttet av departementet som blant annet uttrykte følgende om god bokføringsskikk (Ot. prp. nr. 46 (2003–2004) pkt. 5.2.4):

“Når det gjelder standarden ‘god regnskapsskikk’ er departementet enig i at begrepet endres til ‘god bokføringsskikk’ som konsekvens av at bokføring benyttes som begrep i regelverket jf. omtale i punkt 4.1. Det legges i likhet med utvalget til grunn at denne endringen ikke har til hensikt å endre realiteten, og at den rettslige standarden god bokføringsskikk skal ha samme funksjon som god regnskapsskikk i regnskapsloven 1977 og regnskapsloven 1998. Departementet støtter forslaget om at den videre utviklingen av god bokføringsskikk vil komme til uttrykk gjennom anbefalinger og normer jf. tilsvarende i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) punkt 6.8.5.”

Bestemmelsen om god bokføringsskikk i bokføringsloven § 4 nr. 10 har følgende ordlyd:

“God bokføringsskikk: Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk.”

Norsk RegnskapsStiftelse ved Bokføringsstandardstyret har utgitt en rekke standarder og uttalelser som er ment å gi god bokføringsskikk et nærmere innhold. Det er per januar 2015 utgitt syv bokføringsstandarder, 15 uttalelser om god bokføringsskikk og det foreligger høringsutkast på ytterligere en bokføringsstandard. Forskjellen mellom bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringsskikk er nærmere forklart i Bokføringsstandardstyrets statusrapport (2013 s. 3):

“Norske bokføringsstandarder (NBS) omhandler hvordan generelle krav i bokføringsloven og bokføringsforskriften skal eller kan etterleves. (...) Uttalelser om bokføring – god bokføringsskikk (GBS), forklarer hvordan konkrete krav i bokføringsloven og bokføringsforskriften skal forstås.”

På samme måten som norske regnskapsstandarder normalt vil legges til grunn som uttrykk for god regnskapsskikk, vil standarder og uttalelser om god bokføringsskikk normalt legges til grunn som uttrykk for god bokføringsskikk. Det er rimelig å anta at bokføringsstandardene har sammenfallende rettslig status når det gjelder å angi innholdet i god bokføringsskikk som regnskapsstandardene har når det gjelder å angi innholdet i god regnskapsskikk.

Bokføringsstandardstyret fremholder imidlertid at endelige bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringsskikk skal følges (se Bokføringsstandardstyrets statusrapport 2013 s. 3). Bokføringsstandardene og uttalelsene om god bokføringsskikk er imidlertid ikke hjemlet i bokføringsloven og det er ikke overført forskriftskompetanse til Norsk RegnskapStiftelse til å fastsette rettslig bindende bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringsskikk. Det endelige innholdet i god bokføringsskikk må derfor avgjøres av domstolene. God bokføringsskikk og god regnskapsskikk har derfor flere likhetstrekk. Begge representerer rettslige standarder som ikke har et endelig definert innhold. Begge uttrykker et kvalitetskriterium god og et utbredelses- og akseptkriterium skikk. God bokføringsskikk

legges imidlertid ikke til grunn for differensierte løsninger på samme måte som god regnskapsskikk. I regnskapsloven er det inntatt fravik fra enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper for små foretak og foretak som ikke har økonomisk vinning som formål hvis slike fravik kan begrunnes i god regnskapsskikk. Tilsvarende fravik er ikke hjemlet i bokføringsloven. Derimot skal dette ikke forstås slik at det ikke er åpnet for differensierte løsninger. I bokføringsforskriften § 4-1 annet ledd er det for eksempel inntatt differensierte løsninger med hensyn til kravet om ajourhold:

“Bokføringspliktige med få transaksjoner skal ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Med bokføringspliktige med få transaksjoner menes foretak som har færre enn 600 bilag i året.”

6.8 Forholdet mellom god regnskapsskikk og norske regnskapsstandarter

Det nærmere innholdet i god regnskapsskikk er forsøkt angitt gjennom standarder og uttalelser om god regnskapsskikk. I tiden etter implementeringen av aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977) var det flere institusjoner som gav uttalelser om regnskapsmessige løsninger som var ment å gi uttrykk god regnskapsskikk. De mest sentrale var Regnskapsrådet og Norges Statsautoriserte Revisorers Forening. Men også andre institusjoner blant annet Oslo Børs, Norske Finansanalytikerers Forening og Norske Regnskapsbyråers Forening utarbeidet normer og regler som var ment å gi god regnskapsskikk et nærmere innhold (NOU 1993:2 s. 45).

Opprettelsen av et offentlig regnskapsorgan ble vurdert i forarbeidene til aksjeloven 1976 og regnskapsloven 1977. I innstillingen til Regnskapslovkomiteen fra 1962, i proposisjonen til aksjeloven 1976, Ot. prp. nr. 19 (1974–75), og proposisjonen til regnskapsloven 1977, Ot. prp. nr. 46 (1975–76), ble det argumentert for et offentlig regnskapsorgan. Resultatet av dette ble opprettelsen av Regnskapsrådet. Dette rådet fikk som mandat å bistå daværende Handelsdepartementet, senere Finansdepartementet, som rådgivende organ i regnskapsspørsmål. I Ot. prp. nr. 35 (1988–1989) foreslo Finansdepartementet at Regnskapsrådet i større grad enn tidligere skulle delta i arbeidet med å konkretisere innholdet i god regnskapsskikk. Regnskapsrådet behandlet alt fra avgrensede spørsmål som regnskapsføring av flaskepant og ligningen av lastebilførere som kjører selv, til skillet mellom regnskapsmessige og skattemessige vurderinger i regnskapet. Uttalelsene var basert på teoretiske drøftelser, amerikanske regnskapsstandarter (i mindre grad internasjonale regnskapsstandarter) og etablert regnskapspraksis (Kvifte og Brandsås 2010 s. 46). Rådet utga i 1988 en uttalelse om fjerningsutgiftene for produksjonsanleggene i Nordsjøen som ble

gjenstand for en del diskusjon. Rådet ble deretter reorganisert og til slutt avviklet i 1993. De siste årene av rådets funksjonstid var aktiviteten lav. Det kan derfor synes som at rådet ikke fikk den betydning det var tiltenkt når det gjaldt å definere nærmere innholdet i god regnskapsskikk (NOU 1993:2 s. 47). De uttalelsene som Regnskapsrådet har avgitt vil imidlertid fortsatt kunne ha relevans med hensyn til å tolke innholdet i god regnskapsskikk på de områdene uttalelsene gjelder.

Mye av det arbeidet som ble gjort med hensyn til å gi uttalelser og veiledning om god regnskapsskikk ble forestått av private institusjoner, spesielt Norges Statsautoriserte Revisorers Forening. Foreningen gav ut en rekke uttalelser om god regnskapsskikk fra 1980 og fremover. I 1989 ble Norsk RegnskapsStiftelse opprettet og har de siste tiårene hatt en enerådende stilling når det gjelder å utarbeide standarder og veiledninger for god regnskapsskikk.

I etterkant av implementeringen av aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977) var det en diskusjon i det regnskapsfaglige miljøet når det gjaldt hvor stor vekt ulike autoritative uttalelser skulle tillegges ved tolkning av innholdet i god regnskapsskikk. For eksempel uttalte Martinussen og Aarbakke (1986 s. 373) følgende i sin kommentarutgave til aksjeloven:

“Ordet ‘regnskapsskikk’ refererer først og fremst til en praksis, en faktisk atferd i forbindelse med regnskapsføring og avgivelse av årsoppgjør. For at en praksis skal kunne kalles en skikk, må den være noenlunde presis og fast. En faglig begrunnet oppfatning som går ut på at visse regnskapsspørsmål bør løses på en bestemt måte er i seg selv ikke en ‘skikk’ (...).”

Ravnaas (1991 s. 354) supplerer dette synspunktet:

“Anbefalinger til god regnskapsskikk, forskning og teoretiske prinsipper vil selvsagt ha betydning for fastsettelsen av innholdet i ‘god regnskapsskikk’, men vil ikke nødvendigvis føre til en endring av innholdet i denne standarden.”

I lovproposisjonen til nåværende regnskapslov, Ot. prp. nr. 42 (1997–98), synes tyngdepunktet mellom utbredelseskriteriet “skikk” og kvalitetskriteriet god å være flyttet i favør av kvalitetskriteriet “god”, jf. omtale i kapittel 6.2. Departementet mente blant annet at regnskapsstandarder normalt vil gi uttrykk for god regnskapsskikk også i de tilfeller hvor de regnskapsmessige løsningene som standarden gir uttrykk for, ikke er utbredt i praksis (Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 6.8.5). Departementet gav også indikasjoner på hvem som kunne anses skikket til å fastsette regnskapsstandarder (pkt. 6.8.5):

“Hva som til enhver tid skal anses som god regnskapsskikk vil avhenge av det syn regnskapskyndige innen både offentlig og privat virksomhet til enhver tid har. (...) Departementet viser imidlertid til at det er etablert en praksis mht. utgivelse av normer for

god regnskapsskikk. I Norge har anbefalinger til god regnskapsskikk vært utgitt av NSRF [Norges Statsautoriserte Revisorers Forening] og senere Norsk RegnskapsStiftelse. Også andre institusjoner, bl.a. Norske Finansanalytikeres Forening og Oslo Børs, har utarbeidet normer og regler som bidrar til utvikling av begrepet god regnskapsskikk. Departementet legger til grunn at utviklingen av god regnskapsskikk også i framtiden vil komme til uttrykk i form av anbefalinger og normer som nevnt.”

Denne omtalen utløste visse reaksjoner blant annet i form av brev til finanskomiteen²³ om “vidtrekkende kompetanseoverføring til organisasjonene Norsk RegnskapsStiftelse, Norske Finansanalytikeres Forening og Oslo Børs”, ettersom disse institusjonene “etter forslaget med rettslig bindende virkning skal kunne fastsette innholdet i den rettslige standarden god regnskapsskikk.” I brev til finanskomiteen av 29. april 1998 skriver finansministeren at departementet i proposisjonen har

“gitt en beskrivelse av enkelte regnskapsmiljøer som i dag har hatt en aktiv rolle i utformingen av god regnskapsskikk. Departementet har ikke tatt stilling til hvilke regnskapsfaglige miljøer som i fremtiden kan antas å ville bidra til utviklingen av begrepet god regnskapsskikk.”

I forbindelse med evalueringen av regnskapsloven diskuterte Evalueringsutvalget 2002 hvilken vekt regnskapsstandarder skal tillegges når det gjelder å definere innholdet i god regnskapsskikk. Evalueringsutvalget understrekte at det kun er regnskapsstandarder som er direkte hjemlet i lov og forskrift, som a priori er rettslig bindende for den regnskapspliktige (NOU 2003:23 s. 51):

“Regnskapsstandarder utarbeidet av et standardsettende organ, herunder også foreløpige standarder og veiledning/fortolkning, er etter utvalgets oppfatning ikke rettslig bindende med mindre dette fastslås autoritativt enten generelt gjennom en forskrift eller i enkelttilfelle av en domstol.”

Evalueringsutvalget la til grunn at en endelig regnskapsstandard normalt vil bli tillagt stor vekt ved vurdering av regnskapslovens krav til god regnskapsskikk. Det ble også antatt at dette gjaldt i de tilfeller hvor standarden ikke har fått bred tilslutning i praksis. Evalueringsutvalget diskuterte særlig kriteriet om at det skal foreligge en skikk. I stor grad bygger utvalget på de samme vurderingene som departementet la til grunn i proposisjonen fra 1998 (Ot. prp. nr. 42 (1997–98)). Utvalget mente at en regnskapsstandard som har til hensikt å endre uheldig regnskapspraksis, vil representere en regnskapsskikk selv om den løsningen som er presentert i regnskapsstandarden ennå ikke har fått en bred utbredelse i praksis. Hvis regnskapsstandarden derimot presenterer en løsning som i liten grad har aksept, kan det stilles

²³ Brev av 22. april 1998 fra Hans Robert Schwencke. Disse utdragene er alle hentet fra dette brevet.

spørsmål ved om regnskapsstandarden gir uttrykk for god regnskapsskikk. Om dette skriver utvalget følgende (NOU 2003:23 s. 51):

“Foreligger det en *uheldig regnskapspraksis* kan det godt hende at en nødvendig korleksjon kan finne sted gjennom at en ny regnskapsstandard utvikles. Hvis en slik standard raskt følges av mange regnskapspliktige, vil neppe særlige spørsmål oppstå. Standarden vil da få tilslutning i praksis og en kan si at standarden *gir* uttrykk for god regnskapsskikk. Men den praksis standarden tar sikte på å etablere kan være kontroversiell, slik at man ikke kan påregne en rask eller omfattende tilslutning. Da kan spørsmålet om standarden gir uttrykk for god regnskapsskikk komme på spissen.”

Evalueringsutvalget pekte på at aksept for de løsninger som nedfelles i regnskapsstandarder, kan oppnås ved at regnskapsstandarden fastsettes av et standardsettende organ med tilstrekkelig ressurser og kompetanse, og ved at regnskapsstandarden fastsettes gjennom en prosess som gjør at den kan få sin tilslutning av berørte parter (NOU 2003:23 s. 52). Dette ville ifølge utvalget kunne sikre at både utbredelseskriteriet skikk og kvalitetskriteriet god ble ivarettatt.

Norsk RegnskapsStiftelse har redegjort for eget syn når det gjelder autoriteten til norske regnskapsstandarder (se Regnskapsstandardstyrets statusrapport 2013 s. 8–9). Det skilles mellom endelige regnskapsstandarder, foreløpige regnskapsstandarder, høringsutkast, diskusjonsnotater og veiledninger. En veiledning har som formål å gi økt forståelse for hvordan regnskapslovens grunnleggende prinsipper kommer til anvendelse og å oppnå større grad av ensartet praksis på det området veiledningen gjelder. Et diskusjonsnotat er ment å peke på problemstillinger, trekke frem argumenter for og mot, angi mulige konklusjoner og angi hvilke områder som må avklares. Diskusjonsnotatet vil normalt være et ledd i utviklingen av en regnskapsstandard, mens et høringsutkast utarbeides der hvor det er avdekket et behov for en regnskapsstandard (Se Regnskapsstandardstyrets statusrapport 2013 s. 8–9). Verken veiledninger, diskusjonsnotater eller høringsutkast anses bindende av Norsk RegnskapsStiftelse. Når det gjelder regnskapsløsninger i foreløpige regnskapsstandarder, er dette løsninger som heller ikke anses som bindende, men hvor stiftelsen anbefaler at disse blir fulgt. En foreløpig regnskapsstandard er fastsatt på grunnlag av et høringsutkast og mottatte høringskommentarer. Endelig regnskapsstandard fastsettes som hovedregel etter at foreløpig standard har virket i ett år med mindre det avdekkes forhold som medfører behov for endring av standarden. De løsninger som følger av endelig standard skal etter Norsk RegnskapsStiftelses mening følges av de regnskapspliktige. Formelt har imidlertid Norsk RegnskapsStiftelse ikke noen hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder. Regnskapsstandardene vil derfor ikke være noe annet enn et uttrykk for den rettslige

standarden god regnskapsskikk på det området standarden har sitt virkeområde. Ved utarbeidelse av høringsutkast til ny fellesstandard for øvrige foretak, NRS(HU) Norsk Regnskapsstandard, valgte Norsk RegnskapsStiftelse imidlertid å avvike fra en ordning hvor standarden først skulle virke som foreløpig standard. Forslaget er p.t. til behandling i Norsk RegnskapsStiftelse.

Det endelige innholdet i hva som representerer god regnskapsskikk på en konkret problemstilling, kan kun avklares ved at det foreligger en rettskraftig dom fra Høyesterett. Domstolen kan da velge å legge en løsning i en regnskapsstandard til grunn eller den kan legge til grunn en annen løsning. I et tenkt tilfelle kan en regnskapspliktig for eksempel lykkes i å overbevise domstolen om at den regnskapsmessige løsning som er valgt, er i samsvar med god regnskapsskikk selv om denne løsningen avviker fra den som fremkommer i regnskapsstandarden. I utredningen som professor Hans Robert Schwencke har gjort for utvalget (vedlegg xx: ikke inntatt i dette dokumentet), redegjøres det for i hvilken grad domstolene har tillagt regnskapsstandardene tolkningsvekt når det gjelder å angi hvilke løsninger som anses som god regnskapsskikk. I de fleste av de dommene som berører regnskapsfaglige spørsmål har hovedspørsmålet for retten vært skatterettslig og ikke regnskapsrettslig. Det kan likevel gjøres noen observasjoner. Vektleggingen av regnskapsstandardene varierer, men det er likevel en tendens til at regnskapsstandardene er tillagt større vekt i senere år. Domstolene synes ikke å trekke opp noe systematisk skille mellom foreløpige og endelige regnskapsstandarder, og det er svært sjelden at domstolene faktisk drøfter om en løsning i en regnskapsstandard gir uttrykk for god regnskapsskikk. Det typiske er at domstolene refererer direkte til den løsningen som er i standarden. Dette kan tolkes som at standardene i stor grad legges til grunn som uttrykk for god regnskapsskikk. Likevel vil det versere en viss usikkerhet med hensyn til hvilken vekt regnskapsstandardene faktisk har når det gjelder å definere god regnskapsskikk.

6.9 Forholdet mellom god regnskapsskikk og internasjonale regnskapsstandarder

God regnskapsskikk har i flere tiår vært knyttet til den regnskapsregulering som finnes i ledende regnskapsnasjoner, særlig USA. Uttalelser fra Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, fra Regnskapsrådet eller fra Oslo Børs har i perioden etter aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977) i større eller mindre grad vært inspirert av amerikanske regnskapsstandarder. De internasjonale regnskapsstandardene (IAS-standardene) ble på 1980-tallet viet liten interesse. Den amerikanske standardsetteren (FASB) hadde derimot mange tiår med erfaring når det gjaldt standardsetting og var toneangivende når det gjaldt

regnskapsregulering. De internasjonale regnskapsstandardene fikk imidlertid styrket interesse utover på 1990-tallet. I 1995 vedtok EU en strategi om regnskapsharmonisering (European Commission 1995). Samme år ble den internasjonale verdipapirtilsynsorganisasjonen IOSCO og IASB²⁴ enige om en plan om å utarbeide en kjerne av regnskapsstandarter basert på de internasjonale regnskapsstandardene og sju år senere, i 2002, ble det vedtatt i EU at alle børsnoterte foretak skulle avlegge konsernregnskap etter IFRS (1606/2002/EU). Samme år som EU vedtok en strategi om regnskaps-harmonisering, avla Regnskapslovutvalget 1990 sin utredning om gjeldende regnskapslov (NOU 1995:30). I lovutredningen er det derfor ikke tatt standpunkt til om god regnskapsskikk bør utvikles med utgangspunkt i internasjonal regnskapsregulering. Derimot er det stedvis i utredningen vist til nordisk, tysk, britisk, amerikansk og internasjonal regnskapsrett. Det konseptuelle rammeverket til IASB (1989) og en rekke IAS-standarter danner for eksempel grunnlag for en del av drøftingen i utredningen. Det betyr at lovutvalget har vært internasjonalt orientert i arbeidet med utredningen selv om det ikke ble tatt noe standpunkt til om for eksempel internasjonale regnskapsstandarter skulle tillegges særlig vekt ved utviklingen av god regnskapsskikk.

Ved behandlingen av gjeldende regnskapslov ble det lagt inn et viktig tillegg til proposisjonen ved at finanskomiteen oppgav internasjonale regnskapsstandarter som et mulig grunnlag for utvikling av norske regnskapsstandarter og god regnskapsskikk (Innst. O. nr. 61 (1997–98) pkt. 5.1.2):

“Komiteen mener at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn for norsk regnskapslovgivning, men vil presisere at utviklingen av ‘god regnskapsskikk’ i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting.”

Dette tillegget gir en klar anvisning fra lovgiver på at norske regnskapsstandarter og god regnskapsskikk, bør utvikles slik at det skjer en harmonisering med IFRS.

Evalueringsutvalget 2002 fulgte opp dette og var tydelig på at de norske regnskapsstandardene bør utvikles i samme retning som de internasjonale regnskapsstandardene. Utvalget uttalte blant annet (NOU 2003:23 s. 49):

“Det vil (...) være ønskelig at standardsetter sikrer dynamikken og en fremtidig utvikling av standarter i samsvar med IAS/IFRS. Dette skyldes i hovedsak de regnskapsmessige behov som følger av den stadig økende økonomiske og finansielle integrasjon. Utvalget mener derfor at IAS/IFRS bør være retningsgivende for utviklingen av norske regnskapsstandarter.”

²⁴ Avtalen ble inngått av IASC som er forløperen til den nåværende internasjonale regnskapsstandardsetteren IASB.

Evalueringsutvalget foreslo en såkalt moderniseringslinje, der regnskapsloven skulle tilpasses IFRS innenfor rammen av fjerde og syvende direktiv (NOU 2003:30 s. 45). Et forhold som ble belyst spesielt var om regnskapsmessige løsninger som følger av IFRS kunne anses som god regnskapsskikk for foretak som ikke var forpliktet til å følge IFRS. Det ble pekt på tre tilfeller der dette kunne komme opp til vurdering: (1) IFRS har regnskapsmessige løsninger som verken er omhandlet i regnskapsloven eller i en norsk regnskapsstandard, (2) IFRS har regnskapsmessige løsninger som er i strid med regnskapsloven eller (3) IFRS har regnskapsmessige løsninger som er i samsvar med regnskapsloven, men i strid med en norsk regnskapsstandard. Evalueringsutvalget la til grunn at IFRS-løsninger som er i samsvar med regnskapsloven, aldri vil være i strid med god regnskapsskikk, ikke en gang når det foreligger en norsk regnskapsstandard som er i konflikt med de regnskapsmessige løsningene under IFRS (NOU 2003:30 s. 50).

I samsvar med det ovenstående foreslo Evalueringsutvalget at regnskapsloven skulle tilpasses slik at de fleste konflikter mellom regnskapsloven og IFRS kunne unngås. Dette ble søkt gjennomført ved å foreslå en rekke tilpasninger av de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven, for på den måten å sikre at disse ikke var til hinder for anvendelse av IFRS-løsninger. Et eksempel på en slik tilpasning gjaldt bestemmelsen om sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Her ble det foreslått et tillegg som ville medføre en plikt til å fravike prinsippet hvis slikt fravik fulgte av god regnskapsskikk.

Departementet støttet ikke utvalgets forslag. I stedet foreslo departementet at regnskapsloven skulle angi to separate spor hvor ett spor representerte regnskapslovens gjeldende bestemmelser og god regnskapsskikk og et annet representerte IFRS. Det var flere hensyn som lå til grunn for dette valget. For det første la departementet vekt på at det i høringsrunden ble ytret et utstrakt ønske om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskapet etter grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 28). For det annet mente departementet med referanse til høringssvarene, at det var vanskelig å balansere hensynet til full tilpasning til IFRS og hensynet til sammenlignbare regnskaper innenfor rammen av en løsning hvor regnskapslovens enkeltbestemmelser søkes tilpasset IFRS. Det som departementet så på som særlig problematisk ved forslaget, var den utstrakte valgdgangen som gjaldt lovens enkeltbestemmelser, noe som kunne bety svekket sammenlignbarhet (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 27–28). Departementet mente imidlertid at det var mindre betenkelig å tillate valg mellom definerte regelsett basert på regnskapslovens gjeldende regler eller IFRS. For det tredje ble det påpekt at den foreslåtte løsningen var lite

robust for endringer i IFRS. Flere høringsinstanser uttrykte bekymring for om det ville være mulig å sikre løpende tilpasning til endringer av IFRS gjennom endringer i regnskapsloven. Departementet sluttet seg til denne bekymringen og mente at slike stadige endringer i regnskapsloven ville være vanskelig å få til i praksis og heller ikke ønskelig (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 28). Når det gjelder den rollen som IFRS skulle ha ved norsk regnskapsregulering, uttrykte departementet blant annet følgende (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 27):

“Departementet anser at det med den utviklingen som er beskrevet her er et særlig behov for ytterligere tilpasning av norsk regnskapslovgivning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område.”

Departementet mente likevel at det ville være altfor byrdefullt å kreve at andre enn børsnoterte foretak skulle følge alle krav under IFRS. Det ble anført at regnskapsregler som gjelder andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak, bør være enklere enn de regler som følger av IFRS. For små foretak anså departementet det som hensiktsmessig med enda flere avvik fra IFRS utfra en kost-nyttevurdering. Derimot mente departementet at tilpasning til IFRS bør etterstrebes for foretak som ikke er små foretak (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 29):

“Departementet mener at det bør være et mål på noe sikt at det skal være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten fullstendig IFRS etter IFRS-forordningen eller forenklet IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder.”

Finanskomiteen uttrykte støtte til forslaget om tosporet løsning og målet om å utvide plikten til å utarbeide årsregnskap etter IFRS eller forenklet IFRS (i betydningen IFRS for SMEs) også for foretak som ikke omfattes av pliktig IFRS-rapportering (Innst. O. nr. 67 (2004–2005) s. 13–14). På bakgrunn av departementets forslag og finanskomiteens innstilling ble det hjemlet et tosporet system i regnskapsloven § 3-9 med en nærmere angivelse i regnskapsloven § 3-1 tredje ledd av hvilke bestemmelser i regnskapsloven som ikke gjelder for foretak som utarbeider årsregnskap etter IFRS eller forenklet IFRS. Børsnoterte foretak fikk plikt til å anvende IFRS i konsernregnskapet fra 2005. Dette følger av EU-forordningen fra 2002 (1606/2002/EU), og denne plikten ble hjemlet i regnskapsloven § 3-9 første og annet ledd. I 2011 ble IFRS-plikten utvidet til å gjelde selskapsregnskapet til børsnoterte foretak som ikke utarbeider konsernregnskap (jf. regnskapsloven § 3-9 tredje ledd). Det siste følger ikke av forordningens pliktige del, men er en nasjonal utvidelse av IFRS-plikten. Andre foretak kan velge mellom IFRS eller regnskapslovens ordinære regler i konsernregnskapet og selskapsregnskapet (jf. regnskapsloven § 3-9 fjerde ledd). I tillegg er det i regnskapsloven § 3-9 femte ledd lagt inn en forskriftshjemmel for forenklet IFRS.

Innføringen av IFRS som pliktig eller valgfritt regnskapsspråk fikk konsekvenser for utviklingen av norske regnskapsstandarter i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Tilpasningen til IFRS ved utarbeidelse av norske regnskapsstandarter hadde riktignok begynt flere år før 2005. Et eksempel på dette er standarden for immaterielle eiendeler. Det første høringsutkastet til denne standarden ble publisert allerede i oktober 1998. Høringsutkastet angir en balanseorientert løsning for innregning av immaterielle eiendeler og er en klar tilpasning til dagjeldende IAS 38 Immaterielle eiendeler. Men fra og med 2005 ble tilpasningen av norske regnskapsstandarter til IFRS langt tydeligere. Dette kommer også klart frem i strateginotatet til Norsk RegnskapsStiftelse fra 2005. Under følger et utdrag fra omtalen om regnskapsstandarter for gruppen øvrige foretak (Strateginotat 2005 s. 6):

“Stiftelsen vil arbeide for konvergering mellom regnskapsstandarter for gruppen øvrige foretak og forenklet IFRS. De eksisterende standarter og høringsutkast bør etter hvert erstattes med forenklet IFRS på området.”

Strateginotatet angir en tydelig retning. Eksisterende standarter og høringsutkast bør erstattes med forenklet IFRS (i betydningen IFRS for SMEs). Det ble heller ikke ansett som formålstjenlig å utgi særnorske standarter for gruppen øvrige foretak (Strateginotat 2005 s. 6). Bakgrunnen for den tydelige vektingen av IFRS-tilpasning, finner vi i departementets proposisjon (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 29) og finanskomiteens innstilling (Innst. O.nr. 67 (2004–2005) s. 13–14), hvor det tydeliggjøres at regnskapsreguleringen for øvrige foretak skal tilpasses IFRS eller forenklet IFRS (i betydningen IFRS for SMEs). I innstillingen til finanskomiteen ble det i tillegg lagt en forventning om et snarlig fastsatt IFRS-regelverk for ikke-børsnoterte foretak (IFRS for SMEs), med henvisning til IASB (Innst. O. nr. 67 (2004–2005) s. 13):

“Komiteen viser til at den internasjonale standardsetteren International Accounting Standards Board (IASB) er i ferd med å utvikle et sett forenklete IFRS-regler, og at dette ventes sendt ut på høring i juni 2005 og fastsatt ikke før juni 2006.”

Proessen fram til en endelig standard for IFRS for SMEs tok lengre tid enn det finanskomiteen så for seg, og endelig standard ble først vedtatt av IASB i juli 2009.

Strateginotatet fra 2005 ble endret allerede i 2006. I det påfølgende strateginotatet kan det synes som om IFRS-tilpasningen har fått mindre vekt. Når det gjelder regnskapsstandarter for gruppen øvrige foretak, kunne en nå lese følgende (Strateginotat 2006 s. 6):

“Parallelt med dette vil Stiftelsen forvalte og videreutvikle eksisterende standarter. Grunnlaget for den videre utvikling vil være eksisterende god regnskapsskikk og regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Dagens praksis vil også tillegges vekt ut fra en kostnad/nyttevurdering og vil kunne gi andre regnskapsmessige løsninger for gruppen

øvrige foretak enn for de børsnoterte foretak. Utviklingen av SME-standard i regi av IASB vil følges nøye, og løsningene i denne vil tas i betraktning ved utvikling av GRS.”

Dette strateginotatet fikk imidlertid kort levetid og ble erstattet av et nytt, justert strateginotat allerede i 2008. Dette angir et klarere mål når det gjelder tilpasning til IFRS. Spesielt ble det lagt vekt på tilpasning til IFRS for SME-standard. Likevel synes ordlyden å være noe dempet sammenlignet med hva som ble uttrykt i strateginotatet fra 2005 når det gjelder IFRS-tilpasning. I omtalen av regnskapsstandarter for øvrige foretak kan vi lese følgende (Strateginotat 2008 s. 6):

“Utviklingen av SME-standard i regi av IASB vil følges nøye, og løsningene i denne vil tas i betraktning ved utvikling av GRS. Vedtakelse av en IFRS SME-standard som imøtekommer behovene til gruppen øvrige foretak, vil på noe lengre sikt være grunnlaget for norske regnskapsstandarter enten gjennom konvergering, ren oversettelse eller annen implementering. Denne vurderingen må ta hensyn til utbredelsen av IFRS SME i andre land.”

Ved videreutvikling av eksisterende regnskapsstandarter skulle det legges til grunn to målsettinger: 1) fjerne ubegrunnede avvik fra IFRS og IFRS for SMEs og 2) gjennomføre ønskelige og forsvarlige forenklinger. Ved motstrid mellom disse målsettingene, skulle forenklingshensynet tillegges mest vekt. Fra 2011 til 2013 ble det utgitt flere nye eller sterkt reviderte regnskapsstandarter: NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap (2011), NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser (2011) og NRS 19 Immaterielle eiendeler (2012). Disse regnskapsstandartene bærer preg av tilpasning til full IFRS snarere enn tilpasning til IFRS for SMEs. Dette skyldes dels at IFRS for SMEs først forelå i endelig versjon i 2009, og dels at prosessen frem til endelig regnskapsstandard er tidkrevende ved at det først utgis en foreløpig standard som det høstes erfaringer fra før endelig standard fastsettes.

I 2010 sendte Norsk RegnskapsStiftelse et brev (datert 1. oktober) til Finansdepartementet med anmodning om å utrede innføring av IFRS for SMEs. Finansdepartementet besvarte henvendelsen i brev av 5. mai 2011. Departementet la til grunn at det foreløpig ikke skulle settes i gang et utredningsarbeid om innføring av IFRS for SMEs. I kjølvannet av dette ble strategien til Norsk RegnskapsStiftelse justert. Det ble nå besluttet å utarbeide et utkast til en felles regnskapsstandard for øvrige foretak basert på IFRS for SMEs så langt tilpasning var mulig innenfor rammen til gjeldende regnskapslov. Dette representerer strengt tatt en videreføring av strategien fra 2008. Utkast på ny fellesstandard ble lagt ut på høring 2. april 2014 med høringsfrist 31. oktober 2014.

Gjeldende norske regnskapsstandarter er ikke ensartede og har blitt fastsatt over en periode på mer enn to tiår. Standardene er oppdatert med ujevne mellomrom. I de siste par årene har

det blitt fastsatt flere nye eller betydelig reviderte regnskapsstandarter som i stor grad er tilpasset IFRS. Samtidig er unødvendige avvik mellom eksisterende regnskapsstandarter og IFRS forsøkt fjernet. Under den forutsetning at norske regnskapsstandarter representerer god regnskapsskikk, kan det ut fra dette sluttas at IFRS har hatt en betydelig og økende innvirkning på hva som anses som god regnskapsskikk.

6.10 Utvalgets vurdering

I mandatet til regnskapslovutredningen punkt 4 bes utvalget å utrede hvorvidt den rettslige standarden god regnskapsskikk bør videreføres i sin nåværende form, eventuelt om den rettslige standarden bør erstattes eller suppleres med direkte henvisninger til regnskapsstandarter.

God regnskapsskikk er i dag en rettslig standard som gir rom for dynamisk regnskapsregulering. Rammene for regnskapsreguleringen følger av regnskapsloven, mens detaljreguleringen skjer gjennom regnskapsstandarter som kan tilpasses og endres med de behov som måtte oppstå. Innholdet i den rettslige standarden er i dag i stor grad fastsatt gjennom regnskapsstandarter fra Norsk RegnskapsStiftelse hvor det er søkt harmonisering med IFRS og IFRS for SMEs innenfor de rammer som følger av regnskapsloven.

I tillegg til kravet om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, inneholder gjeldende lov et krav om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Det sistnevnte kravet følger av direktivet og er således en pliktig bestanddel av norsk regnskapslovgivning. Tidligere regnskapslovutredninger har påpekt at de to kravene har et nært slektskap og er til dels overlappende, noe som dette utvalget sier seg enig i. Utvalget vil likevel distansere seg noe fra tidligere utredninger på dette punktet. Kravet om å gi et rettviseende bilde er et overordnet krav som retter seg til den enkelte regnskapspliktige, og som ikke automatisk kan sies oppfylt ved et regnskap som oppfyller kravene til god regnskapsskikk. I så måte er det ikke ulogisk å ha en regnskapsregulering som inneholder begge kravene, slik tilfellet er under gjeldende rett. Ytterligere en vesentlig forskjell mellom kravet til god regnskapsskikk og kravet til å gi et rettviseende bilde, er at det førstnevnte kan danne basis for allmenne konklusjoner om akseptable regnskapsmessige løsninger, mens det sistnevnte gjelder spesifikt for den enkelte regnskapspliktige (selv om direktivet også åpner for at det kan være spesielle forhold for en hel jurisdiksjon som det må tas hensyn til for å gi et rettviseende bilde). God regnskapsskikk kan derfor fungere som en rettslig standard, mens kravet om å gi et rettviseende bilde ikke kan det.

Som rettslig standard har god regnskapsskikk virket i om lag førti år, og etter utvalgets syn har den bidratt til en formålstjenlig regulering. Det har vært påpekt ved alle de anledninger hvor dette har vært vurdert, at regnskapsreguleringen må struktureres med en lovgivning som inneholder overordnede rammer som gir rom for utfyllende regelutvikling på et lavere nivå. Videre har det vært forutsatt at den utfyllende regelutviklingen må kunne endres i samsvar med endringene i økonomiske aktiviteter og omgivelser. Den må være tilstrekkelig dynamisk. Den rettslige standarden god regnskapsskikk har på en god måte oppfylt disse behovene.

Med utvalgets forslag til ny regnskapslovgivning, vil det på samme måte som før være behov for en hjemmel til utfyllende regelutvikling som ivaretar de hensyn som man har lagt vekt på ved utviklingen av god regnskapsskikk. Utvalget legger opp til en rammelov basert på direktivets bestemmelser og en vid adgang til å gi utfyllende regulering gjennom regnskapsstandarter hvis innhold kan skifte i takt med endrede informasjonsbehov uten at loven nødvendigvis må endres.

Utvalget mener likevel at det nå er grunn til å vurdere om en annen hjemmel enn kravet om god regnskapsskikk kan være mer egnet som grunnlag for en slik utfyllende regelutvikling. Det er særlig tre forhold som utvalget legger vekt på ved denne vurderingen. For det første reiser utvalget spørsmål om den regnskapsstandardutviklingen en ser for seg i fremtiden, kan sies å representere en avveining mellom et kvalitetskriterium og et aksept- eller utbredelseskriterium som egentlig er forutsatt ved en regelutvikling under den rettslige standarden god regnskapsskikk. For det annet mener utvalget at god regnskapsskikk i mange henseender kan være en uegnet hjemmel for å utvikle differensierte regnskapskrav, som er en hovedoppgave i henhold til utvalgets mandat. Det tredje og prinsipielt sett viktigste forholdet gjelder uklarheten rundt den rettslige status ved regnskapsstandarter som påberoper seg å uttrykke god regnskapsskikk. Disse tre forholdene blir drøftet mer inngående i det følgende.

Som vist til tidligere i dette kapitlet, har god regnskapsskikk over tid endret innhold fra opprinnelig å stille krav om at regnskapsmessige løsninger skal møte et utbredelseskriterium skikk og et kvalitetskriterium god til å få et innhold som gjør at den rettslige standarden i stor grad faller sammen med de regnskapsmessige løsninger som er nedfelt i de til enhver tid gjeldende regnskapsstandarter. Utbredelseskriteriet skikk har med dette fått et annet innhold og trolig en redusert vekt. Det er ikke lenger et krav om at en regnskapsmessig løsning skal ha vært i bruk over en viss tid hos et større antall regnskapsprodusenter for at den regnskapsmessige løsningen skal kunne betraktes som skikk. Kravet til skikk er i stedet ivaretatt ved at regnskapsmessige løsninger reguleres gjennom regnskapsstandarter fastsatt

ved en kvalitetsmessig god prosess av et kompetent standardsettende organ. Den skriftlig uttrykte god regnskapsskikk er derfor ikke lenger et resultat av en reell avveining mellom et utbredelseskriterium og et kvalitetskriterium.

Utvalget mener at også kvalitetskriteriet god har endret karakter over tid, ved at produksjon av regnskapsstandarder i stadig større grad innebærer å importere en internasjonal regnskapsstandard til Norge. Kvalitetskriteriet god blir dermed oppfylt gjennom en implisitt forutsetning om at den internasjonale standardsetteren IASB fastsetter regnskapsstandarder av høy kvalitet. Det er ikke noe nytt at det norske regnskapsmiljøet henter inspirasjon fra de ledende regnskapsmiljøene i utlandet; det følger naturlig av at Norge er et lite land og at regnskapsfaget har en universell karakter. Men selv om de første uttalelsene om god regnskapsskikk fra 1980-tallet også reflekterte ideer fra utlandet (særlig USA), var disse ideene ikke gjenstand for en automatisk import. Det foregikk en avveining mellom ulike løsninger som ble observert i forskjellige land, og til tider ble det formulert mer “hjemmesnekrede” løsninger. Uansett fremgangsmåte hadde norsk standardsetting i sin tidlige fase preg av å søke etter de beste løsninger, og slik ble kvalitetskriteriet god ivaretatt.

Trenden med større grad av import av regnskapsstandarder kan oppfattes som uønsket, men den må ses opp mot det som er alternativet. Som det er redegjort for i kapittel 1 har den internasjonale utviklingen i de siste 30 år gått i retning av stadig mer harmonisert regnskapsregulering. Årsaken til dette er et stadig mer internasjonalt næringsliv hvor varer, tjenester, kapital og arbeidskraft forflyttes over landegrensene. Behovet for ett felles regnskapsspråk på tvers av nasjoner blir derfor større. En norsk standardsetter som skal lete internasjonalt etter beste regnskapsløsning på et felt, har i realiteten to utenlandske regnskapsregimer å velge mellom: IFRS og US GAAP. Etter mange års forsøk og betydelig nedlagt innsats for å oppnå konvergering er de regnskapsmessige løsningene som presenteres under de to regimene nærmere hverandre enn noen gang tidligere, selv om det fortsatt gjenstår en del avvik. Den norske standardsetteren kan velge å utvikle en helt annen regnskapsregulering basert på egne ideer og prioriteringer, men da må man være forberedt på å bruke de ressurser som er nødvendig for å oppnå dette, og man må være beredt til å akseptere den kostnad det er å gjøre noe annet enn det andre gjør. Etter utvalgets syn kan en slik “annerledes”-strategi på regnskapsområdet ikke forsvares ut fra vanlige betraktninger om kost-nytte.

Konklusjonen på det ovenstående er altså at standardsetting slik den utøves av Norsk RegnskapsStiftelse under gjeldende lov og slik utvalget ser for seg at den skal utøves også i

fremtiden, ikke handler om å bedrive tolkning av god regnskapsskikk. Det er et selvstendig argument mot videreføring av god regnskapsskikk som hjemmel for å fastsette regnskapsstandarder, at den er misvisende med hensyn til det standardsettingen handler om i en norsk kontekst.

Det andre forholdet som utvalget vektlegger i sin vurdering av om god regnskapsskikk er en egnet hjemmel for standardsetting i fremtiden, er målsettingen om differensierte regnskapskrav. At god regnskapsskikk kan være forskjellig for ulike typer foretak, har vært klart helt fra begrepet først ble foreslått som en del av norsk regnskapsregulering. Fra og med 1990-tallet har imidlertid differensiering først og fremst dreid seg om behovet for forenklinger for små foretak. Regnskapslovutvalget 1990 la i NOU 1993:2 opp til at enklere regler for små foretak (kombinert med mer omfattende krav til store foretak), skulle gjennomføres i regnskapsstandarder. Dette systemet er ikke konsekvent fulgt i gjeldende lovgivning. Dagens lov inneholder unntak fra enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper (opptjenings-, sammenstillings- og sikringsprinsippet) og unntak i enkeltbestemmelser som blant annet gjelder vurdering, presentasjon og noter. Det vesentligste av målsettingen om forenklede regler for små foretak er gjennomført gjennom standardsetting innenfor det rommet som regnskapsloven gir for forenklinger for små foretak. Disse forenklingsreglene er samlet i en felles regnskapsstandard NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Etter utvalgets syn har Norsk RegnskapsStiftelse gjort et meget fortjenestefullt arbeid med utviklingen av god regnskapsskikk for små foretak. Som det fremgår av omtalen av dette i kapittel 6.3 foran handler imidlertid utviklingen av god regnskapsskikk for små foretak mer om avveining mellom kostnad og nytte enn avveiningen mellom god og skikk som følger av lovteksten. Selv om alle regnskapsmessige løsninger må vurderes i forhold til kostnad og nytte, vil denne avveiningen i større grad komme i forgrunnen når det gjelder regulering for små foretak. Norsk RegnskapsStiftelse uttaler eksplisitt at god regnskapsskikk for små foretak inneholder løsninger som ikke er de teoretisk beste løsningene. Gjennomgangen av utviklingen av god regnskapsskikk for små foretak viser at den også i stor grad er drevet frem av et politisk ønske om forenklinger for små foretak. Det er ikke opplagt at Norsk RegnskapsStiftelse er et egnet instrument for gjennomføring av politisk vilje. Norsk RegnskapsStiftelse er uten tvil kyndig til å foreta den tradisjonelle avveiningen mellom god og skikk, men Stiftelsen har ikke nødvendigvis like gode forutsetninger for å foreta avveining av hvor langt en skal gå ned i regnskapskvalitet for å få tilstrekkelig enkle løsninger for små foretak.

Det tredje forholdet som utvalget vektlegger i vurderingen av god regnskapsskikk er om regnskapsstandardene skal være rettslig bindende. Problemet er at gjeldende regnskapsstandards rettskraft ikke er tydelig definert. Det er klart at regnskapsstandarder utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse ikke er å anse som rettslig bindende for de regnskapspliktige. I Ot. prp. nr. 42 (1997–98) ble det gitt en omfattende omtale av Norsk RegnskapsStiftelses rolle når det gjaldt å gi god regnskapsskikk et nærmere innhold. Denne omtalen var så omfattende at enkelte mente at det tolkes som delegering av forskriftskompetanse til et privat organ. I forbindelse med stortingsbehandlingen ble det gjort klart at departementet ikke hadde ment å delegere forskriftskompetanse. Norsk RegnskapsStiftelse omtaler imidlertid selv sine endelige standarder som om de er bindende for de regnskapspliktige.

Det finnes flere argumenter for at norske regnskapsstandardene bør være rettslig bindende. Selv om norske regnskapsstandarder i all hovedsak tolkes som uttrykk for god regnskapsskikk, vil det fortsatt foreligge usikkerhet med hensyn til hvilken vekt en regnskapsstandard vil ha i det konkrete tilfellet. For å sikre større klarhet med hensyn til hva som er gjeldende rett, går utvalget inn for at det gis hjemmel til å gi rettslig bindende regnskapsstandarder. Dette vil være avklarende for rettstilstanden og bidra til å øke rettsikkerheten for regnskapsprodusenter og representanter for regnskapsprofesjonen som anvender standardene som grunnlag for regnskapsføring. Det kan også anføres at rettslig bindende norske regnskapsstandarder vil gi disse standardene lik eller tilnærmet lik rettslig status som IFRS-standardene, som i dag er inntatt i forskrift.

Med en lov som gir hjemmel for å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder, kan det fortsatt være behov for en veiledning om hvordan den regnskapspliktige skal innrette seg på uregulerte områder. Det er dermed et spørsmål om det er formålstjenlig å videreføre god regnskapsskikk som et komplement til regnskapsstandardene. Utvalget har kommet til at dette ikke vil være en god løsning. En slik parallellbestemmelse vil kunne skape spørsmål om hvilken vekt etablert norsk praksis har i forhold til ordlyden i nye regnskapsstandarder. Under IFRS og IFRS for SMEs fastsettes regnskapsmessige løsninger på uregulerte områder ved å anvende et veiledningshierarki.

Utvalget vil dessuten vise til at alle regnskapspliktige også har bokføringsplikt, og at de dermed skal følge den rettslige standarden god bokføringsskikk. Innholdet i denne rettslige standarden skal fastsettes innenfor de rammene som angis av de grunnleggende bokføringsprinsippene og bokføringslovens øvrige bestemmelser. Det nærmere innholdet i

god bokføringsskikk angis i hovedsak gjennom bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringsskikk.

Direktivets krav om rettviseende bilde representerer et overstyringskriterium som bør inntas i en særskilt bestemmelse i ny regnskapslov. Utvalget foreslår å videreføre en bestemmelse om rettviseende bilde tilsvarende bestemmelsen i gjeldende regnskapslov § 3-2a.

7 Arbeidet med regnskapsstandarder

7.1 Innledning

I kapittel 6 har utvalget gitt uttrykk for sitt syn på spørsmålet som stilles i mandatet pkt. 4 om den rettslige standarden god regnskapsskikk skal videreføres i sin nåværende form eller om den bør erstattes med en annen type hjemmelsgrunnlag for standardsetting. Utvalget har konkludert med at god regnskapsskikk ikke bør videreføres, og at det i stedet bør gis en direkte hjemmel til å fastsette regnskapsstandarder.

Som en del av vurderingen av eventuell videreføring av god regnskapsskikk er utvalget også bedt om å evaluere Norsk RegnskapsStiftelses rolle i standardsettingsarbeidet. Denne delen av mandatet blir besvart i det følgende. Utvalget ser imidlertid behov for å behandle spørsmålet om hvordan fremtidig standardsetting skal gjøres, i et bredere perspektiv enn det en bokstavtro tilpasning til mandatets ordlyd skulle tilsi. Utvalgets forslag om at det skal kunne gis rettslig bindende regnskapsstandarder nødvendiggjør en bred drøfting av hva som er mest hensiktsmessig organisering av dette arbeidet.

Norsk RegnskapsStiftelse har flere funksjoner enn det å fastsette regnskapsstandarder for regnskapspliktige som rapporterer etter regnskapslovens system. Stiftelsen avgir også uttalelser om god bokføringsskikk og bokføringsstandarder, i det følgende omtalt under ett som bokføringsstandarder. Bokføringsstandardene har grunnlag i bokføringsloven § 4 nr.10 som krever at “bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med god bokføringsskikk”. Bokføringsstandardene antas å ha om lag samme rettslige status som norske regnskapsstandarder og arbeidet med dem er organisert på om lag tilsvarende måte. Det ligger utenfor utvalgets mandat å uttale seg om Norsk RegnskapsStiftelses arbeid med bokføringsstandarder, men tilknytningspunktene mellom de to funksjonene er så mange at en vanskelig kan se for seg at en omfattende reform på regnskapsstandardområdet ikke vil ha innvirkning på arbeidet med bokføringsstandarder. Utvalget har derfor valgt å inkludere organisering av arbeidet med bokføringsstandarder i sine vurderinger.

Norsk RegnskapsStiftelse har også påtatt seg en rolle med å “ivareta norske foretaks interesser” i forhold til utviklingen av IFRS og påvirke utviklingen internasjonalt, jf. bl.a. NRS Strateginotat pkt. 13 og 19. Denne funksjonen er prinsipielt vesentlig forskjellig fra arbeidet med å fastsette regnskaps- og bokføringsstandarder ettersom det gjennom dette arbeidet ikke avstedkommer vedtak som på noen måte bestemmer de regnskapspliktiges

plikter etter lovgivningen. Likevel er dette arbeidet tett integrert med arbeidet med fastsetting av norske regnskapsstandarder ettersom innholdet i disse blir sterkt påvirket av utviklingen i IFRS. Som det fremgår av kapittel 1.4 foreslår utvalget at standardsettingen for norske regnskapspliktige skal ta utgangspunkt i IFRS for SMEs, og ved et slikt valg ber mandatet pkt. 4 eksplisitt om en vurdering av norsk påvirkningsmulighet overfor internasjonale regnskapsorganer:

“[Utvalget bes om å] vurdere om det ev. vil være ønskelig å tillegge internasjonal standardsettingsarbeid større vekt enn i dag ved utviklingen av god regnskapsskikk i Norge. Dersom utvalget mener det er ønskelig å legge større vekt på internasjonalt standardsettingsarbeid, bes utvalget også om å vurdere hvordan det kan legges til rette for mer aktivt norsk arbeid inn mot standardsetting i internasjonale fora fra norske myndigheter og regnskapsfaglige miljøer, herunder vurdere hvordan slikt arbeid mest hensiktsmessig kan organiseres.”

Dette underkapittelet tar således opp til vurdering alle de tre funksjonene som Norsk RegnskapsStiftelse har definert som sine målsetninger.

Mest sentralt for drøftingen av organiseringen er imidlertid de implikasjoner som følger av utvalgets forslag til å endre regnskapsstandardenes status. Et system med rettslig bindende regnskapsstandarder vil gi en tydeligere regulering enn et system med ikke-bindende regnskapsstandarder basert på tolkning av god regnskapsskikk. I avveiningen av hvordan en slik regulering skal struktureres, er det hensiktsmessig å trekke på ervervet kunnskap om reguleringer generelt. Drøftingen av denne problemstillingen starter derfor med en kort redegjørelse om generell reguleringsteori, som er et fagfelt i grensesnittet mellom økonomi, sosiologi og rettsvitenskap. Kapittel 7.3 omtaler organiseringen av norsk regnskapsregulering, med særlig vekt på virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse. Kapittel 7.4 gir en oversikt over hvordan arbeidet med regnskapsstandarder er organisert i noen utvalgte land. Kapittel 7.5 omhandler arbeidet med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) og om hva som gjøres for å ivareta norske interesser i forhold til denne utviklingen. Kapittel 7.6 redegjør for tidligere utredninger av spørsmålet om hvordan arbeidet med regnskapsstandarder skal organiseres. Kapittel 7.7 presenterer utvalgets konklusjoner.

7.2 Hovedpunkter fra samfunnsvitenskapelig reguleringsteori

Begrepet regulering har ikke noen entydig samfunnsvitenskapelig definisjon, men det brukes som oftest om utforming og håndheving av rettsregler med sikte på å påvirke adferd i samsvar med samfunnets prioriteringer. Regulering skal således være et korrektiv til den uregulerte adferden som selvstendige aktører i et fritt marked ellers vil ha. Med hensyn til et samfunns økonomiske organisering representerer frimarkedsmodellen og den sentraliserte planmodellen

to ytterpunkter, og omfanget av reguleringer i et økonomisk system bestemmer hvor det befinner seg på akse mellom disse ytterpunktene (Ogus 2004, kapittel 1).

I vestlige blandingsøkonomier er det potensiell eller observert markedssvikt som gjerne utgjør en foranledning til å fastsette reguleringer. Med markedssvikt menes at en uregulert markedstilpasning er ikke-optimal i den forstand at den gir mindre nytte eller velferd enn en annen oppnåelig tilpasning. Økonomisk (ny-klassisk) teori påpeker at markedssvikt må påregnes når markedene har bestemte trekk. I et marked med bare én tilbyder vil en kunne få monopolistisk tilpasning med høyere priser og lavere omsatt volum enn det som anses optimalt ut fra en allmenn velferdsbetraktning. Såkalte offentlige goder som de begunstigede ikke betaler direkte for (som for eksempel allmenn trygghet skapt gjennom et velfungerende politikorps), kan i liten grad forventes produsert gjennom et marked. Økonomisk aktivitet kan innebære eksternaliteter (for eksempel forurensning) som andre enn de som tilbyr eller etterspør det fremstilte produktet, merker konsekvensene av. Mange typer varer og tjenester som omsettes i et marked, er avhengig av en viss koordinering eller standardisering for å kunne virke godt; et eksempel på dette er markedet for teletjenester som forutsetter en viss ensretting av teknologiske valg.

Det ovenstående synet på regulering som et velegnet svar på markedssvikt, ofte omtalt som (et normativt) *public interest*-syn, er siden 1970-tallet blitt utfordret av et mer kritisk (og positivistisk) *private interest*-syn. Dette trekker for det første i tvil at den lovgivende stat har kompetanse til å identifisere en velferdsoptimal tilpasning og til å kalibrere de reguleringsinstrumenter som skal nyttes for å nå optimum (Hayek 1973 bind 1 s. 14). En enda mer vidtrekkende teori (*capture theory*) hevder at reguleringer som i utgangspunktet skal tjene et offentlig formål, gradvis overtas av de regulerte interessene og til dels av reguleringsorganets egne private interesser (Bernstein 1955, Sabatier 1975).

Reguleringenes virkemidler er dels økonomiske og dels ikke-økonomiske. Typiske økonomiske virkemidler er avgifter, subsidier og kvoteordninger.²⁵ Ikke-økonomiske virkemidler, som står mer sentralt i forhold til det som er tema for denne utredningen, omfatter en rekke instrumenter, som kan klassifiseres på ulike måter. Ogus (2004) klassifiserer instrumentene etter graden av inngripen overfor markedsdeltakerne. Minst inngripende er rene informasjonskrav, for eksempel av typen at sigarettpakker skal være utstyrt med en advarsel om helsekonsekvenser av røyking. Mest inngripende i denne klassifiseringen er ordninger

²⁵ Også statlig overtakelse av produksjonsmidlene omtales i deler av reguleringslitteraturen som et økonomisk virkemiddel.

som krever forhåndstillatelse, eksemplifisert ved autorisasjonskrav for å tilby visse profesjonelle tjenester eller godkjenningskrav for farmasøytiske produkter.

Mellom disse to ytterpunktene av ikke-økonomiske virkemidler finnes et stort reguleringsfelt som innebærer å fastsette standarder. Med standarder menes bestemmelser som definerer egenskaper ved en vare eller tjeneste. Noen standarder definerer enheter som anvendes i grunnleggende fysisk måling; disse har lite preg av å regulere adferd direkte. Andre standarder, omtalt i amerikansk litteratur som *documentary standards*, er skrevne dokumenter som inneholder

“(...) technical specifications or other precise criteria that may contain rules guidelines, or definition of characteristics. Standards ensure that materials, products, personnel qualifications, processes, and services are: adequate for their purpose, compatible and/or interchangeable, if necessary; ensure public health and safety, protect the environment, and/or improve economic performance” (Breitenberg 2009 s. 5).

Også disse kan klassifiseres som mer eller mindre inngripende. Minst inngripende er standarder som bare definerer overordnede krav til egenskapene ved sluttproduktet. Det kan for eksempel oppstilles krav til maksimalt bakterieinnhold i offentlig vannforsyning, men om målet oppnås ved valg av reservoar, filtrering eller tilsetning av kjemiske rensemidler kan være opp til leverandøren. Mest inngripende er standarder som spesifiserer alle sider av prosessen for det produktet som leveres. Leverandøren av vaskeritjenester for et sykehus kan være forpliktet til å følge detaljerte regler om hvor lenge sengetøyet skal vaskes og til hvilken vasketemperatur, hvilken bruk av rengjøringsmidler osv.

Standarder som styringsinstrument er mye eldre enn teoriene om bruk av reguleringer for å motvirke markedssvikt. Standardiserte måleenheter for vekt var i bruk i menneskehetens eldste sivilisasjoner. Et tidlig eksempel på en tvungen målestandard skal ha vært en engelsk alen, etter anekdoten definert lik lengden på kong Henrik 1.s underarm, og denne måleenheten ble påbudt som lengdeenhet i dennes kongerike tidlig på 1100-tallet (Breitenberg 2009). Det er imidlertid i det 20. århundre at den store veksten i bruken av standarder har funnet sted i den vestlige verden. Best oversikt over bruk av standarder har vi for USA, hvor et føderalt organ, National Institute of Standards and Technology, lager periodiske rapporter over utviklingen. Antallet nasjonale standarder i USA steg fra 53 500 i 1967 til 93 000 i 1996 (Jamal og Sunder 2007, basert på tall fra det amerikanske Handelsdepartementet). På samme tid var det en sterk vekst i internasjonale standarder (ISO) med anvendelse i USA, fra 650 i 1967 til 10 745 i 1996.

Standarder fastsettes dels av statlige, dels av private standardsettende organer. Fortsatt basert på amerikanske erfaringer har andelen private standarder økt gjennom det 20. århundre, så av totalen for 1996 var mer enn halvparten private. Tilveksten av statlige standarder har vært ujevn over tid, med tre store topper i løpet av århundret. Den første toppen var i 1900–1910, og har trolig hatt sammenheng med industriell kontroll som følge av ny lovgivning om mat og medisiner. Den neste toppen var på 1930-tallet og hadde sammenheng med New Deal-politikken som gjald finansvesen, jordbruk, boliger og arbeidsmiljø. En siste topp i fastsettelse av statlige standarder var på 1970-tallet og tilskrives økte ambisjoner i forhold til det ytre miljø, transportsikkerhet og energiforsyning (Glaeser og Shleifer 2003, Jamal og Sunder 2007).

Reguleringslitteraturen har ikke noen klar konklusjon om offentlig standardsetting er bedre enn privat, eller omvendt. Privat standardsetting regnes å ha fordeler og ulemper sammenlignet med en offentlig myndighet (Baldwin og Cave 1999, kap. 5). Hyppig nevnte fordeler (i tillegg til å skjerme offentlige budsjetter) er at et privat organ kan tiltrekke seg bransjens beste kompetanse, være mer dynamisk i regelsetting og tilsyn, være mer fleksibel i sine sanksjoner, være lydhør overfor næringens felles problemer, og være uavhengig av utenforstående politiske mål. Hyppig nevnte ulemper er at det private organet ikke kan gjøres konstitusjonelt ansvarlig for sine beslutninger, at dets vedtak har uklar rettslig status, at ikke-medlemmer ofte kan unndra seg regulering, og at dominerende medlemmer kan komme til å fremme egne interesser i stedet for samfunnets interesser i enkeltsaker. Cheit (1990) hevder at det er en kvalitativ forskjell ved at privat standardsetting er proaktiv og tenderer til å forbygge problemer, mens statlig standardsetting er reaktiv og kommer som følge av en krise som allerede har oppstått.

Også i Norge er det i stor grad private organisasjoner som fastsetter standarder.

Organisasjonen Standard Norge er en privat og uavhengig medlemsorganisasjon som ble stiftet i 2003, men den oppgir å ha røtter tilbake til 1923, og den har ikke økonomisk vinning som formål. Standard Norge utgir det som betegnes Norsk Standard, som er et beskyttet varemerke, og produserer årlig mellom 1 000 og 1 500 nye standarder (Standard Norge årsrapport 2013). Standard Norge har ansvar for standardiseringsoppgaver på alle områder unntatt elektro og telestandardisering. Selv om Standard Norge klassifiseres som en privat organisasjon, representerer medlemmene hele spekteret fra departementer til privateide

foretak med norske og utenlandske eiere.²⁶ Medlemmene finansierer virksomheten i Standard Norge gjennom kontingenter. Standard Norge har i tillegg inntekter fra salg av dokumentasjon om standarder, og organisasjonen får et tilskudd fra Nærings- og fiskeridepartementet som i 2013 var på 28 mill. kroner og utgjorde 26 % av driftsinntektene (Standard Norge årsrapport 2013).

Når det gjelder elektroområdet er det Norsk Elektroteknisk Komite (NEK) som fastsetter standarder i Norge. NEK ble opprettet i 1912 og oppgir selv å være det eldste standardiseringsorganet i Norge. NEK er en privat organisasjon som finansieres ved medlemskontingenter, oppdragsmidler, offentlig tilskudd og salg av publikasjoner. Medlemmer kan etter vedtektene være “offentlige og private organisasjoner, institusjoner, etater og bedrifter, som faglig og økonomisk støtter NEKs virksomhet”. Organisasjonen arbeider primært gjennom fagkomiteer, og medlemskap oppnås ved deltakelse i slike komiteer. I 2013 fikk NEK et tilskudd på 3,6 mill. kroner fra Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap.

Deltakelse i internasjonalt standardiseringsarbeid er en viktig del av virksomheten i de nasjonale standardsetterne. Standard Norge er norsk medlem i den europeiske standardiseringsorganisasjonen CEN og den internasjonale standardiseringsorganisasjonen ISO. Tilsvarende er NEK norsk medlem i International Electrotechnical Commission (IEC) og dens europeiske parallell CENELEC. Alle disse internasjonale organisasjonene er private, men medlemmene kan være private, offentlige eller en eller annen form for hybrid. Det er et mønster at de globale organisasjonene fastsetter standarder som er veiledende, mens de europeiske organisasjonene fastsetter standarder som blir bindende gjennom EØS-avtalen.

Det er et relativt allment trekk i vestlige land at bindende standarder fastsettes av statlige eller offentlige organer, mens standarder fastsatt av private organisasjoner er veiledende. Denne grensedragningen er imidlertid svært uklar (Breitenberg 2009). Standarder fastsatt av private organisasjoner kan bli de facto bindende når de representerer en konsensus eller et markedsmessig monopol. I mange tilfeller blir de også rettslig bindende fordi de refereres til i

²⁶ Ifølge medlemslisten som er tilgjengelig på Standard Norges hjemmeside pr. januar 2015 er Kulturdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet (sic) medlemmer. Videre er en rekke direktorater (bl.a. Arbeidstilsynet, DIFI, DSB, Helsedirektoratet, Miljødirektoratet, NVE, Oljedirektoratet, Statens vegvesen) representert, sammen med sentrale nærings- og arbeidstakerorganisasjoner, forsknings- og undervisningsinstitusjoner og industrielle foretak og forbund. Se www.standard.no.

forskrifter. Et norsk eksempel på det sistnevnte er krav om å følge spesifikke standarder (fra Standard Norge eller NEK) i byggteknisk forskrift.²⁷

Også regnskapslitteraturen drøfter spørsmålet om og eventuelt hvordan regnskapsrapporteringen skal reguleres. Utgangspunktet er at regnskapet skal ivareta to viktige informasjonshensyn. Det ene, som kan kalles investorformålet, er at regnskapet skal tjene som grunnlag for investorenes investeringsbeslutninger. Det andre hensynet, som kan kalles forvaltningsformålet, er at regnskapsinformasjonen skal være egnet for å etterprøve, kontrollere og følge opp ledelsens forvaltning av foretakets ressurser. Det er et generelt resultat innen regnskapsteori at de to formålene ikke alltid vil ivaretas godt av samme type informasjon.²⁸ Et godt regnskap kjennetegnes av at disse to hensynene ivaretas på en balansert måte.

Det er all grunn til å tro at mange foretak (men kanskje ikke alle) ville utstede regnskapsinformasjon også uten regnskapsplikt fordi de har private insentiver til å gi slik informasjon. Det er likevel tvil om den uregulerte løsningen vil frembringe regnskapsinformasjon som i omfang og kvalitet er samfunnsøkonomisk optimal, fordi markedet for regnskapsinformasjon kjennetegnes av markedssvikt. Ethvert foretak Z kan sies å ha monopol på markedsvaren ”informasjon om Z”. Fordi Z er enetilbyder med evne til å tilpasse pris og volum av denne varen, er ikke forutsetningene for en frikonkurranseløsning til stede. Videre evner ikke Z presist og effektivt å avgrense mottakergruppen av markedsvaren ”informasjon om Z”, noe som gjør at det vil oppstå eksterne virkninger. Noen mottakere vil dra nytte av informasjon som de ikke ”betaler” for (gratispassasjerproblemet). Mangel på regnskapsplikt vil også lett kunne føre til ugunstig utvalg (*adverse selection*) i form av at foretak med særlig betydningsfull (negativ) informasjon velger å holde den tilbake. Denne listen over markedssvikt ved produksjon av regnskapsinformasjon kan gjøres lenger.²⁹

Langt fra alle konkluderer med at denne listen over ulemper ved ikke-regulering veier tyngre enn ulempene ved regulering. I den klassiske regnskapslitteraturen representerer Watts og Zimmerman (1986 kap. 7) en klar avstandstaken fra konklusjonen om at regnskapsregulering er nødvendig. En sentral påstand er at god og fyldig informasjon gir foretaket fordeler i form av lavere kapitalkostnad. Hvis denne påstanden er sann for uregulerte regnskaper, burde den også være sann for regnskaper som er utarbeidet under regnskapsplikt. Dersom det kan

²⁷ Se for eksempel forskrift om tekniske krav til byggverk (26. mars 2010 nr. 489) § 10-2 nr. 3 og § 14-1 nr. 2.

²⁸ Gjesdal (1981).

²⁹ Se for eksempel Scott (2015) kapittel 12.

påvises forskjeller i kapitalkostnad mellom foretak med ulik regnskapskvalitet, ville en ha et bedre holdepunkt for å vurdere realismen i argumentene for ikke-regulering. Siden 1970-tallet har det vært en strøm av forskning med siktemål å vise sammenhengen (eller mangel på sammenheng) mellom kvaliteten på informasjon fra foretaket og kapitalkostnaden, men både metoder, teorier og konklusjoner spriker.

Kort oppsummert er det ikke noe sikkert svar på om foretakenes plikt til regnskapsrapportering må reguleres. Mange foretak vil ha insentiver til å utarbeide regnskaper for informasjonsformål selv om de ikke er pålagt å gjøre det. Svakheter med en uregulert løsning vil dels være at en ikke får informasjon fra de foretakene som er tjent med å skjule sin situasjon, at kvaliteten på informasjonen vil være uviss, og at det ikke vil være mekanismer som sikrer at informasjonen blir ensartet og sammenlignbar mellom foretak.

Også valget mellom privat og statlig regnskapsregulering er et tema i regnskapslitteraturen. Regnskapsstandardsetting begynte med det amerikanske organet Committee on Accounting Procedure (CAP) som ble stiftet av den amerikanske revisorforeningen i 1936.

Regnskapsstandardene som CAP og dets etterfølgere har utgitt, er gjort obligatoriske for børsnoterte selskaper gjennom den hjemmelen som tilsynsorganet Securities and Exchange Commission (SEC) har til å pålegge regnskapsplikt. Dette systemet av privat-offentlig samarbeid har i alle år kjennetegnet amerikansk standardsetting og det ble senest stadfestet i forbindelse med behandlingen av Sarbanes-Oxley Act i 2002 (Bratton 2007). Det amerikanske systemet har vært modell for mye av utviklingen i andre vestlige land. EUs vedtak om pliktig bruk av IFRS i børsnoterte selskaper kan ses som en variant av den amerikanske modellen: det er et privat og uavhengig organ (IASB) som utarbeider standarder, men det er statlige myndigheter som bestemmer at de skal brukes.

Privat standardsetting innenfor regnskap har de styrker og svakheter som kjennetegner privat regulering generelt. Positive trekk er høy kompetanse, proaktiv problemorientering og uavhengighet til utenforliggende politiske målsettinger. Mer problematiske trekk er mangelen på formell legitimitet, mangel på konstitusjonelt ansvar og potensialet for handlingslammelse på grunn av kryssende private interesser (Bratton 2007, Schmidt 2002).³⁰

³⁰ Da den nåværende amerikanske standardsetteren FASB ble opprettet, var det handlingslammelse vedrørende standardutvikling som var hovedargumentet for å skifte ut forgjengeren Accounting Principles Board (Wolk m. fl. 2004 kapittel 3).

7.3 Arbeidet med regnskapsstandarder i Norsk RegnskapsStiftelse

7.3.1 Innledning

Gjeldende norsk regnskapsregulering består av en lovgivning som definerer hvilke juridiske og fysiske personer som har regnskapsplikt, en del materielle bestemmelser om regnskapsrapporteringens innhold, og bestemmelser om innsending, offentlighet og straff. Finansdepartementet har hjemmel til å fastsette forskrifter som utfyller eller fraviker loven i § 10-1 for særskilte grupper regnskapspliktige, og denne ligger til grunn for et omfattende sett regnskapsbestemmelser bl.a. for finansinstitusjoner. I tillegg har departementet gitt forskrift som utfyller lovens bestemmelser på en del avgrensede områder.

Utover dette er norsk regnskapsregulering i hovedsak bestemt gjennom bestemmelsen i regnskapsloven § 4-6 om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, jf. omtale i kapittel 6. Denne er lagt til grunn for regnskapsstandarder fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). NRS ble etablert i 1989. Bak NRS står stifterne Den norske Revisorforening, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges Handelshøyskole, Norske Finansanalytikerens Forening, Econa, Næringslivets Hovedorganisasjon og Oslo Børs.

7.3.2 NRS' formål og strategi

NRS' formål er definert i vedtektene (sist oppdatert i 2011) § 2:

“Stiftelsens formål er under hensyntagen til lovgivning, teori og praksis å;

- a) være nasjonal standardsetter ved å utarbeide og utgi standarder innen regnskap og bokføring
- b) bidra til rettsutvikling og rettsavklaring vedrørende regnskaps- og bokføringsspørsmål ved å avgi uttalelser om prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder og å delta i den offentlige debatt
- c) yte faglig bistand til regulerende myndigheter med utredninger mv. om regnskaps- og bokføringsspørsmål, og
- d) være aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring.”

NRS' prioriteringer er ytterligere presisert i et strateginotat som offentliggjøres på hjemmesiden og i trykte publikasjoner. En slik offentlig formulert strategi i tillegg til vedtektene fantes ikke i NRS' første virkeår. Det første strateginotatet ble vedtatt i 2005. Tidspunktet for utgivelse av det første strateginotatet er ikke tilfeldig, for det var i 2005 at de børsnoterte selskapene sluttet å følge norsk god regnskapsskikk med anvendelse av norske regnskapsstandarder i sine konsernregnskaper som følge av at IFRS-rapportering ble

obligatorisk. Det oppstod dermed et spørsmål om NRS hadde en rolle fremover, og i så fall hva rollen bestod i. På tidspunktet for den første strategiutviklingen hadde NRS høstet samstemt anerkjennelse for sitt arbeid med regnskapsstandarder både fra Evalueringsutvalget, departementet og finanskomiteen (se også omtale i kapittel 7.7 nedenfor). Behandling og publisering av en strategi tydeliggjorde NRS' prioriteringer og ga mulighet for berørte parter å påvirke disse.

Fra og med det første strateginotatet har NRS delt sine oppgaver i tre, hvorav to er utenfor IAS-forordningen og én er innenfor forordningen. Når det gjelder den sistnevnte, har NRS påtatt seg å forsøke å påvirke internasjonal standardsetting gjennom en direkte dialog med IASB, deltakelse i internasjonale fora og ved å utarbeide høringssvar. Innenfor meget snevre rammer har NRS også adgang til å lage veiledende IFRS-fortolkninger på områder med særnorske forhold. De to oppgavene utenfor forordningen er å utvikle regnskapsstandarder for ulike grupper av regnskapspliktige som ikke følger IFRS og å utvikle god bokføringsskikk.

Over tid har målsettingen om utvikling av god bokføringsskikk vært uforandret, mens målsettingene vedrørende utvikling av regnskapsstandarder har vært gjenstand for visse endringer. I det opprinnelige strateginotatet gikk NRS inn for en konvergering av norske regnskapsstandarder mot IFRS og IFRS for SMEs. Ved revisjon av strategien i 2006 ble imidlertid sammensmeltingen av god regnskapsskikk med IFRS for SMEs utsatt på ubestemt tid, og i stedet besluttet en å

“forvalte og videreutvikle eksisterende standarder. Grunnlaget for den videre utvikling vil være eksisterende god regnskapsskikk og regnskapslovens grunnleggende prinsipper” (Strateginotat revidert 2006 pkt. 28).

I 2008 ble strategien endret på nytt ved at vektleggingen av eksisterende god regnskapsskikk og grunnleggende regnskapsprinsipper som grunnlag for standardsetting ble fjernet. I stedet skrev man (Strateginotat revidert 2008 pkt. 31):

“Videreutvikling av eksisterende standarder vil følge to overordnede målsettinger: i) fjerne ubegrunnede avvik mot IFRS/ IFRS SME, og ii) gjennomføre ønskelige og forsvarlige forenklinger. Når de to målsettingene er motstridende, bør forenklingsmålsettingen ha forrang.”

Det ble gjort en faktisk endring av strategien også i 2012 ved at målsettingen om videreutvikling av eksisterende standarder ble erstattet med en målsetting om å utvikle én regnskapsstandard for øvrige foretak med utgangspunkt i IFRS for SMEs. I motsetning til

tidligere strategiendringer ble denne vedtatt uten høring, noe som det ble reagert på fra enkelte hold og utløste presseoppslag.³¹

I samsvar med den strategi som er utviklet, har NRS ett overordnet organ og tre operative organer. Stiftelsesstyret er stiftelsens øverste organ og har ansvar for strategi, finansiering og oppnevning av medlemmer til de operative organene. Fagorgan IFRS (FO IFRS) har ansvaret for internasjonalt arbeid på regnskapsområdet. Bokføringsstandardstyret (BSS) er det standardsettende organ for bokføring, mens Regnskapsstandardstyret (RSS) er det standardsettende organ for regnskap. Formelt står imidlertid Stiftelsesstyret ansvarlig for de regnskapsstandardene som utgis. Det framgår av vedtektene at standarder vedtatt av RSS ikke kan offentliggjøres før minst 14 dager etter at Stiftelsesstyret har mottatt skriftlig underretning om innholdet i den vedtatte standarden. Dersom Stiftelsesstyret er uenig i den vedtatte standarden, må det avsette RSS og velge et nytt styre, jf. vedtektene § 5-3 siste ledd. Et slikt nytt RSS må godkjenne den vedtatte standarden før den kan publiseres. Det har aldri skjedd at Stiftelsesstyret har avsatt RSS.

7.3.3 Utgivelse av regnskapsstandarter og tilsvarende dokumenter

Ved opprettelsen av NRS var utgivelse av regnskapsstandarter som uttrykker norsk god regnskapsskikk den overordnede aktiviteten, og dette arbeidet forestås nå av RSS. Statusrapporten til NRS for 2013 viser at det pr. 31. desember 2013 forelå 17 endelige standarter, seks foreløpige standarter, tre høringsutkast til standarter og ett diskusjonsnotat. I tillegg forelå det syv veiledninger. I sin statusrapport redegjør NRS for hvilken status de ulike dokumentene er ment å ha. Endelige regnskapsstandarter er ment å være bindende, mens foreløpige standarter anbefales fulgt. Ved utarbeidelse av høringsutkast til fellesstandard i 2014 (NRS (HU) Norsk Regnskapsstandard) har NRS indikert at en ikke vil opprettholde skillet mellom foreløpig og endelig standard. Fra NRS' side oppgis ikke et høringsutkast å ha noen betydning for regnskapspraksis, ettersom det bare er et saksforberedende dokument. Andre kan imidlertid oppfatte et høringsutkast som et midlertidig uttrykk for god regnskapsskikk fra et kompetent organ. Før IAS-forordningen trådte i kraft i 2005 utga f.eks. Oslo Børs et årlig regnskapssirkulære med anbefaling om at høringsutkast fra NRS skal følges

³¹ I brev av 13.november 2012 til NRS tok Ernst & Young opp at Finansdepartementet i 2011 etter forespørsel fra NRS konkluderte med at endringer i regnskapsloven for å åpne for bruk av IFRS for SMEs ikke var aktuelt før en hadde erfaringsgrunnlag med anvendelsen av IFRS for SMEs i andre land å se hen til. Ernst & Young sa seg derfor overrasket over mangelen på høring på strategiendringen til NRS og ga uttrykk for at en høring ville bidratt til et mer robust beslutningsgrunnlag. Det ble også hevdet i brevet at en erstatning av gjeldende god regnskapsskikk ville innebære en stor omlegging av gjeldende regnskapspraksis som ville kreve betydelige investeringer fra norsk næringsliv. Brevet ble etterfulgt av oppslag om mulige konsekvenser av endringene i Dagens Næringsliv 14. januar 2013.

av de børsnoterte selskapene. Veiledninger er definisjonsmessig kun anbefalinger, og bruken av hjelpeverbet “skal” i veiledninger er bare et uttrykk for NRS’ syn, jf. ordlyden i statusrapporten om dette. Det vises ellers til omtale av autoriteten på de ulike uttalelsene i kapittel 6.8.

I prosessen frem mot endelig regnskapsstandard har det vært vanlig at første steg har vært utarbeidelse av et diskusjonsnotat. Et diskusjonsnotat er ment å peke på problemstillinger, trekke frem argumenter for og mot, angi mulige konklusjoner og hvilke områder som må avklares. Diskusjonsnotatet sendes på høring. Etter mottak av høringskommentarer på diskusjonsnotatet, utarbeides et høringsutkast til standard, som sendes på høring. På grunnlag av høringsutkastet og mottatte hørings svar, utarbeides så en foreløpig standard. Endelig regnskapsstandard fastsettes etter at foreløpig standard har virket ett regnskapsår, med mindre det avdekkes forhold som medfører behov for endring av standarden. Slik NRS håndterte standardsettingen fram til 2010, kunne det ta lengre tid før ny foreløpig standard ble omgjort til endelig standard. Det var begrunnet med at det måtte vinnes erfaringer med løsninger i den foreløpige standarden og at løsningene måtte få en viss utbredelse, jf. kapittel 6.3 som omtaler den tidligere forståelsen av skikk i begrepet god regnskapsskikk. Alle de seks foreløpige standardene som er gjeldende pr. 31. desember 2013, har vært foreløpige standarder i mange år, og NRS har ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor de ikke er omgjort til endelige standarder, altså hvilke deler av standardene som det ennå ikke er vunnet praktiske erfaringer med. Dette kan oppfattes som noe problematisk, de regnskapspliktige får ingen informasjon om hvilke deler av standarden det er “trygt” ikke å anvende.

De fleste av NRS’ publikasjoner er regnskapsstandarder for “øvrige foretak”, dvs. regnskapspliktige som ikke er omfattet av forordningen og som heller ikke faller inn under kategorien “små foretak”. To standarder – NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak og NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner – retter seg mot andre grupper regnskapspliktige. Når det gjelder veiledninger, er virkeområdet mer uensartet. Ved utgangen av 2013 finnes det to veiledninger om regnskapsføring av pensjon som retter seg mot både IFRS-rapporterende foretak og foretak som rapporterer i samsvar med NRS 6 Pensjonskostnader. To veiledninger (NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk og NRS (V) Regnskapsføring av inntekt) retter seg mot “øvrige foretak” på samme måte som hovedtyngden av regnskapsstandarder. To veiledninger (NRS (V) IAS 19 Ytelser til ansatte og NRS (V) Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak etter IAS 12) retter seg mot IFRS-

rapporterende foretak. Én veiledning (NRS (V) Fond for urealiserte gevinster) gjelder regnskapsføring i selskapsregnskapet for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Ved utgangen av 2013 forelå det også ett diskusjonsnotat, NRS (D) Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser i samme konsern, jf. omtale nedenfor.

Aktiviteten med å fastsette nye regnskapsstandarder var høy i de første årene med ny regnskapslov, men har etter hvert avtatt som en følge av at de fleste områder har fått regulering i samsvar med loven. Hovedtyngden av dagens standarder har utgangspunkt i høringsutkast til standarder som ble utgitt i årene like etter vedtakelsen av gjeldende regnskapslov. De fleste har vært gjenstand for endringer underveis, etter hvert som det har skjedd endringer i relevant lovverk og i internasjonale regler, og som en følge av endringer i strategien til NRS, jf. nærmere omtale i kapittel 1.1. Av de 17 endelige standardene som forelå pr. 31. desember 2013, er fire hovedrevidert³² i perioden 1996 til 2001, fire i perioden 2002 til 2008, syv i perioden 2009 til 2010 og to i perioden 2011 og fram til i dag. Av de seks foreløpige standardene som forelå pr. 31. desember 2013 er tre hovedrevidert i perioden 1995 til 2001, en i perioden 2002 til 2008 og to i perioden 2009 til 2010. NRS(F) Resultatskatt er ikke oppdatert med endringer i relevant regelverk. Beskrivelsene av skattereglene i denne standarden stammer fra 1990-tallet. Standardene som er omgjort til endelige standarder etter at Stiftelsesstyret i november 2012 vedtok at norske standarder skulle erstattes med en samlestANDARD med utgangspunkt i IFRS for SMEs, er heller ikke tilpasset reguleringen i IFRS for SMEs før de ble omgjort til endelige standarder. Dette gjelder for eksempel NRS 19 Immaterielle eiendeler. De fleste områder som er regulert i standarder fra IASB, er også regulert i standarder fra NRS. Unntak er eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler), der det ikke foreligger regulering i standard for øvrige foretak, og den norske standarden om leieavtaler, som kun omhandler regnskapsføring av leieavtaler for leietaker.

NRS har lyktes med å regulere mange regnskapsfaglige problemområder.

Regnskapsstandardene har vært med på å gi innhold til begrepet god regnskapsskikk.

Forarbeidene gir anvisninger om at standardenes løsninger må ligge innenfor de rammer som regnskapsloven trekker opp, men i tillegg skulle norsk standardsetting bygge på en harmonisering med IAS-reglene. At det kan være et motsetningsforhold mellom regulering som følger av regnskapsloven og regulering i tilsvarende IAS/IFRS-regler har hele tiden vært klart, blant annet fordi regnskapsloven er basert på et resultatorientert rammeverk mens

³² Med hovedrevidert menes at hele standarden har vært gjennomgått og endringer foreslått dersom det har vært behov for endringer. Hovedrevisjonene har som regel vært nødvendige som en følge av endret strategi for standardsetting, jf. nærmere omtale i kapittel 1.1.

IAS/IFRS-reglene er basert på et balanseorientert rammeverk. Som det fremgår av den historiske fremstillingen i kapittel 1.1 og drøftingen av sammenhengen mellom god regnskapsskikk og internasjonale regnskapsstandarder i kapittel 6.9, har internasjonal regnskapsutvikling blitt tillagt stadig større vekt i arbeidet med norske regnskapsstandarder. Dette er en utvikling som har vært tydelig annonsert i NRS' strategi, jf. omtalen ovenfor.

På noen punkter har imidlertid arbeidet med å formulere en operativ regnskapsregulering gått tyngre. To eksempler skal nevnes her: Regnskapsføring av konserninterne omorganiseringer, og regnskapsføring av sikring. De to sakene er eksempler på områder hvor NRS ikke har lykket med å regulere et problemområde på grunn av uenighet i fagmiljøet.

På bakgrunn av forarbeidenes omtale av kontinuitetsgjennomskjæring (se bl.a. omtale i kapittel 3.4 ovenfor) var det naturlig at NRS satte seg som mål å forklare bruken av transaksjonsprinsippet ved konserninterne omorganiseringer. Diskusjonsnotatet om regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern ble utgitt i 2000. NRS forsøkte i 2006 å ta dette videre til en standard ved å utgi et høringsutkast. Dette høringsutkastet møtte så stor motstand at NRS besluttet å trekke det tilbake. Motstanden hadde sammenheng med at høringsinstansene, og da særlig de store revisjonsselskapene som er representert i RSS, hadde ulike syn på innholdet i transaksjonsprinsippet. Dette resulterte i at det ikke finnes noen autoritativ veiledning for når omorganiseringer skal regnskapsføres til henholdsvis kontinuitet eller virkelig verdi. NRS tok opp situasjonen i brev til Finansdepartementet og Skattedirektoratet av 22. september 2008. Her uttaler NRS at om Finansdepartementet finner at en presisering i lov av dette problemområdet er hensiktsmessig, så vil NRS ønske dette velkommen. NRS uttaler vilje til å ta initiativ til nye forsøk på å utvikle god regnskapsskikk på området. Så har ikke skjedd, og heller ikke er området blitt regulert i lov. Det hører med til bildet at regnskapsføring av omorganiseringer er et problematisk og i stor grad også et uregulert område i regnskapsregimer som NRS kan hente inspirasjon fra.

NRS har utarbeidet en standard (NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser) om regnskapsføring av sikring. Standarden regulerer imidlertid ikke forholdet til regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5. Det følger av denne bestemmelsen at ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode. Et høringsutkast fra mai 2008 foreslo pliktig regnskapsføring av sikring etter standardens spesielle regler for kontantstrøm- eller virkelig verdi-sikring, og en foreløpig standard som reflekterte at økonomisk sikring krever regnskapsføring som sikring, ble vedtatt av RSS 28. august 2009. I etterkant av vedtaket fremmet to

revisjonsselskaper som er representert i RSS, innvendinger mot at standarden hadde plikt til regnskapsføring av sikring (slik plikt følger ikke av IFRS). Det medførte ny behandling av den vedtatte standarden, og det ble inngått et kompromiss som innebar at standardens formuleringer om pliktig eller frivillig regnskapsføring av sikring ble tatt helt ut. Status på dette er med andre ord at NRS har publisert en oppskrift på regnskapsføring av sikring, men at en ikke uttaler seg om denne må følges når det foreligger en økonomisk sikring.

7.3.4 Oppnevning av medlemmer

Oppnevning av medlemmer til Stiftelsesstyret skjer ved at hver stifter utpeker ett medlem, og i tillegg utpeker Stiftelsesstyret selv minst ytterligere ett uavhengig medlem i samsvar med de krav som følger av stiftelsesloven. Stiftelsesstyret velger medlemmer i RSS og BSS, etter at en valgkomite, bestående av leder og nestleder i Stiftelsesstyret samt ett medlem hver fra BSS, RSS og FO IFRS, har kommet med forslag til kandidater. Vedtektene til NRS slår fast at medlemmene skal velges etter faglige kvalifikasjoner, kapasitet og erfaring. Pr. november 2014 har RSS ti medlemmer. To er regnskapsprodusenter, en representerer regnskapsførerne, to er akademikere og fem er revisorer. Pr. november 2014 har BSS ni medlemmer. Tre er regnskapsprodusenter, tre representerer regnskapsførere, to arbeider innen revisjon og en representerer kontrollmyndighetene. Finanstilsynet og Finansdepartementet har rett til å delta i RSS og BSS som observatører med talerett. Finansdepartementet stilte med observatør i RSS i perioden 2006 til 2008 og fra og med 2012. I perioden 2008 til 2012 hadde Finansdepartementet ikke observatør i RSS. Finanstilsynet har hatt observatør i RSS i hele perioden, men med noe varierende deltakelse i møtene. Finansdepartementet har deltatt med observatør i BSS fra 2008. Finanstilsynet har ikke benyttet retten til å delta med observatør i BSS.

Inntil 2005 var det en prioritert oppgave for regnskapsprodusentene, representert ved store børsnoterte foretak, å delta i standardsettingsarbeidet i NRS. Etter 2005 har børsnoterte foretak avlagt konsernregnskap etter IFRS, og det fikk den konsekvens at de børsnoterte foretakene etter hvert trakk seg ut av RSS. Det viste seg vanskelig å rekruttere nye representanter for regnskapsprodusentene. Dette kan skyldes at øvrige foretak, små foretak og ideelle organisasjoner ikke i samme grad kan avstå ressurser til ubetalt standardsettingsarbeid som større foretak, eller det kan være en indikasjon på at arbeidet i NRS har mindre interesse enn tidligere. Sistnevnte kan ha bakgrunn i at dagens arbeid bærer mindre preg av søken etter beste løsning på en regnskapsmessig problemstilling og mer preg av import av IFRS-løsninger. Det var først i 2013, etter at arbeidet med ny regnskapsstandard for øvrige foretak

var kommet i gang, at det lyktes NRS å få inn igjen representanter for regnskapsprodusentene i RSS. De siste årene har det heller ikke vært representant for långiverne i RSS.

Så vidt utvalget har kunnet bringe på det rene, har det etter 2002³³ aldri vært direkte uoverensstemmelser knyttet til at interesserte parter oppfatter seg forbigått ved valg av medlemmer til RSS. Det har imidlertid i løpet av det siste året vært uenighet om hvor stor representasjon offentlige myndigheter skal ha i BSS.

7.3.5 Finansiering av virksomheten i NRS

Arbeidet i NRS dekkes ved egne inntekter fra kurs og konferanser og ved bidrag fra stifterne. De viktigste kursinntektene har tradisjonelt kommet fra et arrangement som heter Regnskapskonferansen og et kurstilbud som bærer navnet IFR Academy.

Regnskapskonferansen var en årlig konferanse der NRS presenterte arbeidet som var gjort med regnskapsstandardene dette året, og som på det meste samlet rundt 700 betalende deltakere. IFR Academy har vært et årlig kurstilbud for opplæring i IFRS som NRS har tilbudt i samarbeid med Deloitte, EY og PwC. Kursets grunnmodul har gått over fem dager, med mulighet for et to-dagers forkurs og et tre-dagers fordypningskurs. Inntektene har falt de siste årene som en følge av at det ikke lenger avholdes noen årlig regnskapskonferanse, og som en følge av at antall deltakere på IFR Academy har sunket. Så lenge regnskapsstandardene fra NRS også gjaldt for børsnoterte foretak, var det stor interesse for den årlige regnskapskonferansen. Etter at de børsnoterte foretakene i 2005 gikk over til IFRS, avtok interessen for en slik konferanse gradvis. Siste regnskapskonferanse ble avholdt i 2010, og med det forsvant en viktig inntektskilde som hadde klar sammenheng med utarbeidelsen av regnskapsstandarder. Etter dette er det IFR Academy som har vært inntektskilden til NRS. Det var et stort behov for etterutdanning da IFRS ble pliktig for børsnoterte foretak fra 2005. Etterutdanningsbehovet er nå trolig så godt som dekket, og som en følge av dette vil frekvensen av IFRS-kurs bli vesentlig mindre, og kanskje falle helt bort fra 2015. Tabellen under illustrerer utviklingen i resultat og egenkapital for NRS de siste 10 årene.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Årsresultat	1209	516	1808	1064	676	393	-713	-326	-75	-1855
Egenkapital	5819	6360	8168	9232	9907	10301	9587	9261	9186	7331

Kilde: Årsregnskapet til NRS (tall i tusen NOK)

³³ ³³ NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven dekker NRS' rolle i standardsettingen til og med 2002.

NRS har ingen egne ansatte, men kjøper sekretariattjenester fra Den norske Revisorforening. Medlemmer av NRS' organer, underliggende fagutvalg og arbeidsgrupper opprettet i forbindelse med utarbeidelse av enkeltstandarter, mottar ingen godtgjørelse fra NRS for det arbeidet de utfører. Den frivillige innsatsen som legges ned er betydelig. I 2014 utgjorde møtetiden som ble lagt ned i RSS XX timer og i BSS XX timer. I tillegg kommer den tiden medlemmene bruker til forberedelse. Hvis det legges til grunn at antall timer til forberedelse tilsvarer møtetiden og det regnes med en timesats på XX kroner, utgjorde den frivillige innsatsen til medlemmene i RSS XX kroner og til medlemmene i BSS XX kroner. Året 2013 og 2014 har det vært lagt ned en betydelig innsats i RSS, en vesentlig økning fra de nærmest forutgående årene, noe som har sin bakgrunn i arbeidet med høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard som ble publisert i april 2014. I tillegg til arbeidsinnsatsen til medlemmene i RSS, har NRS også i 2013 og 2014 leid inn prosjektleder for arbeidet med ny norsk regnskapsstandard for XX kr.

7.3.6 Utvalgets vurdering av NRS' rolle i arbeidet med regnskapsstandarter

7.4 Organisering og finansiering av standardsettende organ i noen utvalgte land

Det standardsettende organ i Sverige er Bokföringsnämnden (BFN). Det er et offentlig organ under regjeringen (Finansdepartementet). Det er gitt en egen forordning som gir instruks for hvordan BFN skal fungere (SFS 2007:783). Regjeringen utpeker medlemmene av BFN etter forslag fra leder i BFN. Forordningen sier at BFN skal ha 11 medlemmer, men legger ikke føringer i form av krav til kompetanse, kapasitet eller representasjon fra grupper med interesse for årsregnskap. Sammensetningen har likevel så langt tatt hensyn til at sentrale grupper skal være representert. Det offentlige deltar pr. november 2014 i BFN med tre av elleve medlemmer. Disse tre medlemmene er ansatt i Finansdepartementet, Skatteverket og Ekobrottsmyndigheten. BFN har offentlig finansiering. Tildelingen i 2013 utgjorde rundt 11 millioner svenske kroner. Det må nevnes at BFN også har andre oppgaver enn å utgi regnskapsstandarter og bokføringsstandarter.³⁴ BFN har egen stab med sju årsverk i 2013.

³⁴ Bokföringsnämnden beskriver sine arbeidsoppgaver på denne måten i årsrapporten for 2013 (side 3): "Nämnden ger ut allmänna råd, ofta med vägledningar, inom sitt ansvarsområde. BFN är vidare statens expertorgan på redovisningsområdet. Nämnden och dess kansli biträder Regeringskansliet i redovisningsfrågor, deltar i utredningar inom kommittéväsendet samt yttrar sig över författningsförslag. En annan viktig uppgift för nämnden är att yttra sig till domstolar om vad som är god redovisningssed."

Årsredovisningslagen (1995) har en bestemmelse om god regnskapsskikk i kap 2 § 2:

“Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.” BFN har ansvaret for utviklingen av god redovisningssed som synes å ha omlag samme meningsinnhold som god regnskapsskikk i Norge. Regnskapsstandardene er ikke rettslig bindende med mindre dette fastslås autorativt i enkelttilfelle av en domstol.

I Danmark er det Regnskabsteknisk Udvalg i FSR – danske revisorer som utarbeider regnskapsstandarder. Medlemmene utpekes av FSR – danske revisorer som må være medlemmer av foreningen. Danske myndigheter er verken medlemmer av eller har observatører i Regnskabsteknisk Udvalg. Det opplyses likevel at de har et tett samarbeid med det offentlige organet Erhvervsstyrelsen, og at tvilsspørsmål drøftes med dette organet. Det er FSR – danske revisorer som finansierer dansk standardsetting. Standardene fra FSR – danske revisorer er ikke rettslig bindende.

Det standardsettende organ i Finland er The Finnish Accounting Board (FAB). Det arbeider under ledelse av arbeids- og økonomidepartementet. Regjeringen utpeker medlemmene i det standardsettende organet. Medlemmene i organet representerer grupper med interesse for årsregnskap, slik som for eksempel regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og academia. I november 2014 har offentlige myndigheter tre av tolv medlemmer. Disse arbeider hos tilsynsmyndighetene, skatteetaten og sosial- og helsedepartementet. Det offentlige finansierer arbeidet til FAB. Det har ingen egen stab, men FAB får sekretariat-tjenester fra arbeids- og økonomidepartementet. Standardene fra FAB er ikke rettslig bindende.

I Storbritannia er det Financial Reporting Council (FRC) som utarbeider regnskapsstandarder. Arbeidet utføres av FRCs Accounting Council. FRC velger selv medlemmer av Accounting Council, og organisasjonen har regler for hvordan valget skal gjøres. Leder og nestleder i FRC utnevnes av the Secretary of State for Business, Innovation and Skills og leder i FRC er også medlem av Accounting Council. Det er ikke stilt krav om representativitet i Accounting Council, men det fremgår at opptil halvparten av medlemmene skal være praktiserende medlemmer av regnskapsprofesjonen. Utover leder i FRC som er utnevnt av det offentlige, er det ingen medlemmer av Accounting Council pr. november 2014 som er ansatt innen det offentlige. Derimot deltar det offentlige med flere observatører. Arbeidet til Accounting Council finansieres hovedsakelig fra private kilder. Regnskapsprodusentene og regnskapsprofesjonen er bidragsyterne. Bruk av regnskapsstandardene er ikke pålagt i lov.

Imidlertid nevnes “applicable accounting standards” i forskrift, og foretakene må forklare eventuelle vesentlige avvik fra standardene³⁵ i note.

Det standardsettende organ i Tyskland er Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), som er en privat forening. Standardsettingsarbeidet utføres av den tyske GAAP-komiteen. Leder og nestleder i det administrative styret i DRSC leder arbeidet i denne komiteen, men de har ikke stemmerett. Årsmøtet i foreningen velger medlemmer til det administrative styret og valgkomiteen, mens det er det administrative styret som velger medlemmer til den tyske GAAP-komiteen. Det er ikke stilt krav om representativitet, men i 2013 hadde den tyske GAAP-komiteen to akademikere, to revisorer og tre regnskapsprodusenter som medlemmer. Det offentlige har således ingen medlemmer i komiteen og deltar heller ikke som observatører. Arbeidet til DRSC finansieres med medlemsavgifter. DRSC har egen stab. Myndighetene har inngått en kontrakt med DRSC med hjemmel i Handelsgesetzbuch § 342 første ledd. Denne gir DRSC oppgaven med å utvikle standarder for bruk i konsernregnskapet. Disse oversendes til Justisdepartementet med forespørsel om publisering. Når Justisdepartementet har publisert standardene, er det presumpsjon for at bruk vil føre til overholdelse av god regnskapsskikk (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)³⁶.

Arbeidet med regnskapsstandards i Frankrike har vært gjenstand for en betydelig reorganisering etter finanskrisen 2007–2008. Det standardsettende organet, Autorité des normes comptables (ANC), er opprettet ved presidentens forordning (ordonnance) av 22. januar 2009 og med hjemmel i lov. Etter forordningen fastsetter ANC regnskaps- og bokføringsstandards som skal følges av franske regnskapspliktige. I tillegg skal det være et rådgivende organ for regjeringen i alle lovsaker som omfatter regnskapsspørsmål, det skal representere franske interesser i arbeidet med å utvikle internasjonale regnskapsstandards, og det skal bidra til forskning på regnskapsfaglige temaer. ANCs øverste organ er et kollegium som oppnevnes av Økonomiministeriet, med en sammensetning som er definert i forordningen. Et flertall i kollegiet er uavhengige regnskapskyndige, mens et mindretall består av offentlige tjenestemenn fra sentralforvaltningen, domstolene, riksrevisjonen og finanstillsynsmyndigheter. Kollegiet oppnevner to separate kommisjoner av regnskapskyndige, én som arbeider med franske regnskapsstandards og én som arbeider med IFRS, og disse forbereder saker som skal behandles i kollegiet. Også før opprettelsen av ANC

³⁵ The Large and Medium-sized Companies and Groups (Accounts and Reports) Regulation 2008

³⁶ Årsrapporten til DRSC for 2013 side 18: <http://www.drsc.de/service/index.php>

hadde Frankrike et system med rettslig bindende regnskapsstandarder. ANC finansieres over statsbudsjettet.

I Italia fastsettes nasjonale regnskapsstandarder av en stiftelse, Organismo Italiano di Contabilità (OIC), opprettet i 2001 på initiativ fra en rekke private og offentlige instanser. Grupperingene bak OIC er revisjonsbransjen, næringsorganisasjoner og representanter for finansielle markeder. Selv om OIC formelt er en privat stiftelse, har den fått delegert forskriftskompetanse gjennom lov. Det er også etablert en egen finansieringsordning for tilskudd til OIC, IASB og EFRAG, gjennom en særskilt avgift som innkreves fra de regnskapspliktige ved obligatorisk innsending av årsregnskapet til et sentralt regnskapsregister.

I Nederland er det Raad voor de Jaarverslaggeving (RvdJ) som utarbeider regnskapsstandarder. Det er en privat organisasjon. Medlemmene i det standardsettende organet er representanter for ulike grupper med interesse for årsregnskap, slik som regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og revisorer. Det offentlige er ikke representert i det standardsettende organet og deltar heller ikke som observatør. Arbeidet til RvdJ finansieres ved egne inntekter og bidrag fra det offentlige. RvdJ har en egen liten stab. Nederlandske standarder er ikke rettslig bindende, men det forventes av de regnskapspliktige at de følger dem.

Det standardsettende organ i USA er Financial Accounting Standards Board (FASB). Det er en privat organisasjon. Medlemmene i FASB blir utnevnt av styret i den private organisasjonen Financial Accounting Foundation (FAF), som også fører kontroll med og administrerer arbeidet til FASB og sørger for finansiering. De syv medlemmene i FASB jobber alle fulltid med standardsetting, og må kutte båndene til de foretak eller organisasjoner de jobbet for forut for utnevnelsen. Det offentlige er ikke medlem av det standardsettende organet, og deltar heller ikke som observatør. Arbeidet til FASB er finansiert ved egne inntekter. Hovedkilden er såkalte accounting support fees, som kreves opp fra utstedere av verdipapirer. I tillegg har FASB inntekter fra salg av publikasjoner. FASB har egen stab. SEC krever at børsnoterte foretak og andre regulerte foretak anvender standardene fra FASB. For andre foretak er de ikke rettslig bindende.

Tabellen under oppsummerer grad av offentlig involvering, finansiering og om standardene er bindende eller ikke for landene omtalt over.

	Grad av offentlig involvering i standardsetter				Finansiering		Rettslig bindende standarder
	Ingen	Deltaker	Oppnevner	Kan instruere	Offentlig	Privat	
Sverige		x	x	x	x		Nei
Danmark	x					x	Nei
Finland		x	x	x	x		Nei
UK	(x)				x	x	(Nei)
Tyskland	x					x	Nei
Frankrike		x	x	x	x		Ja
Italia	x				x		Ja
Nederland	x				x		Nei
USA	x					x	Nei

7.5 Utviklingen av internasjonale regnskapsstandarter

7.5.1 Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS)

Som det fremgår av drøftingen av god regnskapsskikk i kapittel 6, utvikles norske regnskapsstandarter med utgangspunkt i regnskapslovens bestemmelse om god regnskapsskikk. I et større perspektiv hører norske regnskapsstandarter utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse til kategorien nasjonale regnskapsstandarter som hver har anvendelse i en spesifikk jurisdiksjon, og som normalt har en tilknytning til en lovbestemmelse eller en offentlig regulering i vedkommende jurisdiksjon. Selv om mange av de organene som fastsetter nasjonale regnskapsstandarter er helt eller delvis private, er det et fellestrekk at statlig myndighet potensielt kan overstyre et standardsettende organ ved instruksjon eller lovgivning.

Internasjonale regnskapsstandarter er prinsipielt forskjellig fra nasjonale regnskapsstandarter ved at de ikke tilhører noen jurisdiksjon. Det kommer til syne på to måter. For det første har de ikke anvendelse noe sted uten at noen, dvs. et rapporterende foretak eller en nasjonal myndighet, bestemmer seg for å anvende dem. For det annet finnes det heller ikke noen overordnet myndighet som kan instruere eller overstyre det standardsettende organet. De internasjonale regnskapsstandartene fremstår som et tilbud som private og offentlige beslutningstakere i ulike jurisdiksjoner kan velge å benytte eller la være å benytte.

Med internasjonale regnskapsstandarter menes ganske entydig regnskapsstandarter utgitt av International Accounting Standards Board (IASB) og dennes forgjenger International Accounting Standards Committee (IASC). Utviklingen av internasjonale regnskapsstandarter, som i de første tyve år ble kalt International Accounting Standards (IAS) og deretter International Financial Reporting Standards (IFRS), har en historie som går tilbake til 1970-

tallet. IASC ble stiftet i 1973 av ti nasjonale revisorforeninger med det formål å utarbeide regnskapsstandarter i samfunnets interesse og arbeide for global regnskapsharmonisering. Antall medlemmer økte raskt, og regnskapsstandardene som det utarbeidet (IAS) ble gradvis akseptert som modell for nasjonale regnskapsstandarter i mange land. I 1995 ble det inngått en avtale med den internasjonale verdipapirtilsynsorganisasjonen IOSCO som stadfestet en målsetting om at de internasjonale regnskapsstandardene skulle kunne brukes av foretak som var aktive i grenseoverskridende kapitalmarkeder eller hadde notering på annet lands børs. IOSCO-avtalen ble starten på et ambisiøst program, der standardene i større grad enn tidligere skulle være et selvstendig regelsett og ikke bare en anbefaling til nasjonale standardsettere.

Bruken av IFRS som foretakets regnskapsspråk har fått en veldig utbredelse i løpet av de siste tyve år. Allerede på 1990-tallet ble det tillatt i en del europeiske land (Tyskland, Frankrike, Sveits) at foretakene utarbeidet konsernregnskap i samsvar med IFRS. I 2002 vedtok EU den såkalte IAS-forordningen (1606/2002/EU) som innebar at børsnoterte selskaper i unionen skulle anvende IFRS for sine konsernregnskap fra 2005. Australia, Hong Kong, New Zealand og Syd-Afrika adopterte IFRS på samme tid. Senere har en rekke andre store økonomier fulgt etter, bl.a. Canada, Brasil, Mexico og Russland. Japan har tillatt frivillig bruk av IFRS, og Kina har vedtatt nasjonale standarder som skal være praktisk talt identisk med IFRS. For utbredelsen av IFRS har det største spørsmålet vært om USA også vil tillate eller kreve at amerikanske selskaper bruker IFRS. Slik det ser ut når denne utredningen skrives, vil amerikanske myndigheter holde fast ved sitt nasjonale regnskapsregime US GAAP, men det er tillatt for utenlandske selskaper notert på amerikansk børs å anvende IFRS. I tillegg har det over tid skjedd en betydelig grad av tilnærming mellom IFRS og US GAAP for å redusere forskjeller.

IFRS utgis av en selveiende stiftelse som heter IASC Foundation (IASCF). IASCF reguleres av vedtekter (constitution) som ble vedtatt i 2000 og senest revidert i 2013.

Organisasjonsstrukturen beskrives som tredelt, med et politisk nivå øverst, et styrende og kontrollerende nivå i midten og et utøvende nivå nederst. Det ville imidlertid være misvisende å karakterisere IASCF som et klassisk hierarki, for det er ingen klare ansvars- og kommandolinjer mellom nivåene.

Det styrende og kontrollerende organet i IASCF er Trustees, som utpeker representanter til de utøvende organene, sørger for finansiering og står juridisk ansvarlig for stiftelsen. Det er 22 trustees som skal gi en bred geografisk representasjon (seks fra Asia/Oseania, seks fra Europa, seks fra Nord-Amerika, én fra hver av Afrika og Syd-Amerika og to uten spesifisert

tilhørighet). Trustees' mest betydningsfulle oppgave er å utpeke medlemmer til IASB og til det tilhørende tolkningsorganet IFRS Interpretations Committee (IFRS IC). Trustees stiller også gjennom en *Due Process Handbook* krav til saksforberedelser for vedtak av standarder og fortolkninger.

Det sentrale utøvende organet i IASCF er IASB. Det skal etter vedtektene ha 16 medlemmer, men har for tiden bare 14. Opprinnelig var regnskapsfaglig kompetanse det eneste kriteriet for å bli utpekt som styremedlem i IASB. Etter revisjon av vedtektene skal medlemmene ikke bare ha regnskapsfaglig kompetanse, men også ivareta en bestemt geografisk fordeling (fire fra Asia og Oseania, fire fra Europa, fire fra Nord-Amerika, én fra Afrika, én fra Syd-Amerika og to uten spesifisert tilhørighet). Det har alltid vært en sterk anglosaksisk innflytelse på IASB, og etter gjeldende sammensetning kommer halvparten av medlemmene fra land med engelsk som dominerende offisielt språk. Dette trekket understrekes for øvrig ved at britisk-engelsk er IASCFs språk og dets hovedkontor er i London. Nordiske land er for tiden ikke representert i IASB.

Etter IASB er IFRS IC, den offisielle fortolkeren, det viktigste organet. IFRS IC skal ha fjorten medlemmer, og det er ikke lagt spesielle føringer på utvelgelsen, annet enn kandidatenes kvalifikasjoner. IFRS IC vedtar ikke fortolkninger selv, men det står for alle forberedelser til formelle vedtak av fortolkninger i IASB.

Det finnes en omfattende struktur av rådgivende organer rundt IASB og Trustees. Etter vedtektene skal Trustees oppnevne et Advisory Council (AC) som skal gi IASB råd om saksagenda og prosjekter. AC skal ha en diversifisert geografisk og funksjonell sammensetning og består i dag av representanter for akademikere, revisjonsselskaper, investeringsbanker, børser, tilsynsmyndigheter, sentralbanker og næringslivet for øvrig.

Et teknisk sett viktigere rådgivende organ er Accounting Standards Advisory Forum (ASAF), som er en møteplass for IASB og nasjonale standardsettere. Forslag om opprettelse av et slikt organ kom som følge av en strategigjennomgang i 2011 og anses i en viss utstrekning å være organisasjonens svar på krav om mer lydhørhet overfor viktige jurisdiksjoner som anvender IFRS, bl.a. EU. I ASAF drøftes både overordnede rammer og mer tekniske detaljer ved utformingen av standarder. Europeiske land har i stor grad koordinert sin deltakelse i ASAF gjennom European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG, se nedenfor).

Det "øverste" nivået i IASCF-strukturen utgjøres av et Monitoring Board (MB) som skal utgjøre en formell forbindelse mellom Trustees og offentlige myndigheter (regjeringer). Ifølge

vedtektene § 18 er hensikten med MB “to replicate, on an international basis, the link between accounting standard-setters and those public authorities that have generally overseen accounting standard-setters.” Medlemmene av MB er bl.a. verdipapirtilsynsorganisasjonen IOSCO, finanstilsynene i en rekke land, bl.a. USA og Japan, og EU-Kommisjonen. MB har en rolle ved utnevning av Trustees, som er noe mindre omfattende enn en full utnevningsrett. MB skal sammen med Trustees finne egnede kandidater til Trustees og skal formelt godkjenne utnevningene.

Politisk innflytelse på IASCF skjer imidlertid ikke bare gjennom MB. Siden finanskrisen 2007–2008 har det regelmessig vært gitt signaler fra politisk nivå om ønskede prioriteringer for arbeidet med IFRS. Slike signaler finnes i flere G 20-kommunikeer og i ulike former for kommunikasjon mellom politiske organer i EU og IASB.

7.5.2 Norsk bruk av og innflytelse på IFRS

Utviklingen av internasjonale regnskapsstandarter påvirker norsk regnskapspraksis via to kanaler, én formell og én uformell. Det følger av norske forpliktelser gjennom EØS-avtalen at norske børsnoterte selskaper skal utarbeide konsernregnskap i samsvar med IFRS, i likhet med europeiske børsnoterte selskaper for øvrig. I tillegg påvirkes norsk regnskapspraksis i andre enn de børsnoterte selskapene av de generelle trender i oppfatningen av hva som er kvalitetsrapportering. Den sistnevnte påvirkningskanalen understøttes av Norsk RegnskapsStiftelses strategi om å følge IFRS eller IFRS for SMEs i sine standarder. Betydningen av IFRS for god regnskapsskikk i Norge er beskrevet nærmere i kapittel 6.9 og gjentas ikke her.

Norsk adoptering av IFRS for børsnoterte selskaper kom som følge av den ovenfor nevnte IAS-forordning til EU (1606/2002/EU), som også omfatter EØS. Forordningen innebærer at de internasjonale regnskapsstandardene gjøres gjeldende i EU først etter at de er godkjent av EUs sentrale organer, dvs. Ministerrådet, EU-parlamentet og Kommisjonen. Etter EUs godkjenning fastsetter norske myndigheter standardene som forskrifter i norsk språk.

Det ligger i sakens natur at prosessen i EU forventes å ende opp med godkjenning av alle standarder som vedtas av IASB. Hvis EUs intensjon i utgangspunktet hadde vært at en i Europa skulle anvende bare deler av IFRS, ville det ha vært naturlig å velge en annen organisering. Det har imidlertid vist seg at EUs godkjenning ikke bare innebærer en sandpåstrøing. Da IAS 39 om måling av finansielle instrumenter skulle godkjennes i 2004, ble

delar av standarden holdt utenfor godkjenningen.³⁷ EU har også valgt å utsette godkjenning av IFRS 9, som erstatter IAS 39, inntil alle deler av reguleringen av finansielle instrumenter er på plass. Med andre ord, det som i utgangspunktet kan se ut til å være ment som en byråkratisk øvelse uten reelt innhold, har endt opp med å bli en reell beslutningsprosess uten forutsigbart utfall.

Forut for EUs beslutning om å godkjenne (eller forkaste) en IFRS innhentes det råd gjennom flere europeiske fora. Prosessen starter med at IASB vedtar en ny standard som trer i kraft på et fremtidig angitt tidspunkt. Standarden blir behandlet i et organ som heter European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hvor regnskapsstandardsetterne i medlemslandene deltar. EFRAG avgir deretter et “endorsement advice”. Deretter uttaler et annet ekspertorgan seg, Standards Advice Review Group (SARG). Den videre behandling av standarden er i Accounting Regulatory Committee (ARC) som omfatter representanter for medlemslandenes myndigheter, typisk embetsmenn fra departement eller underliggende etat, og EU-kommisjonen. Forutsatt at ARC konkluderer positivt vedrørende standarden, går den videre til endelig godkjenningsbeslutning i Ministerrådet og EU-parlamentet, med påfølgende publisering i Den europeiske unions tidende (Official Journal).³⁸ Normal saksbehandlingstid for alt dette er ca. 8 måneder, men prosessen har ofte stoppet opp på politisk nivå slik at den tar lenger tid. Dersom EU ikke får godkjent en standard innen ikrafttreddelsen som er bestemt av IASB, får man en situasjon med ulike versjoner av IFRS: full IFRS og IFRS som godkjent av EU.³⁹

EUs godkjenningsprosess gir potensielt anledning for norske myndigheter og regnskapsmiljøet for øvrig til å få inngrep med standarder som blir gjort gjeldende for norske børsnoterte foretak. Finansdepartementet har møte- og talerett i ARC. Norsk RegnskapsStiftelse deltar på ulike nivåer i EFRAG og vil kunne gjøre gjeldende synspunkter fra norske interesser i den forbindelse. Godkjenningsprosessen er nok likevel ikke det stadiet i utviklingen av en standard som egner seg best for å utøve norsk innflytelse. I dette stadiet er jo en standard allerede ferdigbehandlet fra IASBs side, slik at det som potensielt kan oppnås er generelle EU-fravik fra den IFRS som gjelder for øvrig.

³⁷ Vedtaket er kjent som “the IAS 39 carve-out”.

³⁸ En fylldigere fremstilling av saksgangen for EUs godkjenning er gitt i IFRS på norsk, Den norske Revisorforening (2013), del 2.

³⁹ Dette kan få konsekvenser bl.a. for hvordan revisor formulerer seg i revisjonsberetningen. Se for eksempel Nobes og Parker (2011) kap. 5.3.

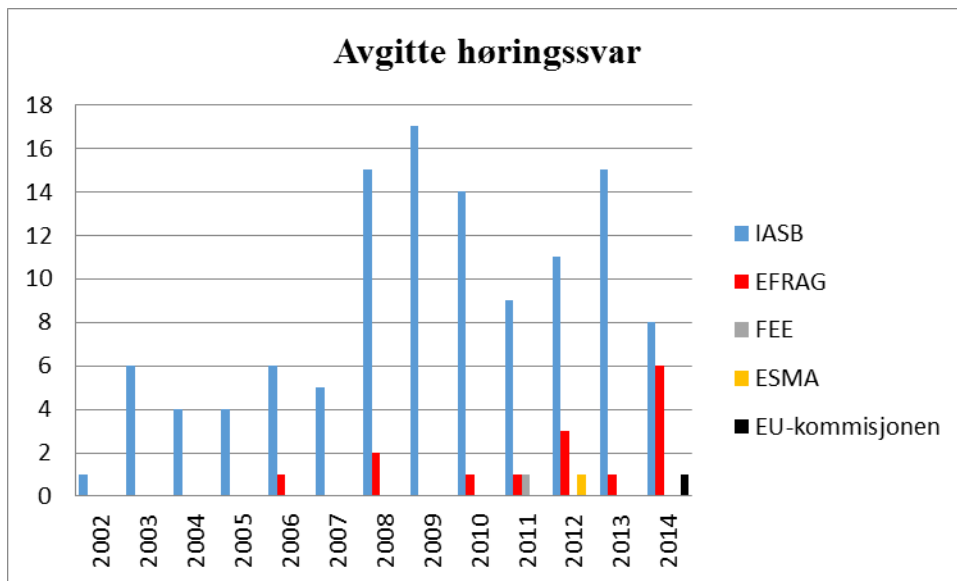
Når det gjelder påvirkning på utviklingen av IFRS forut for fastsettelse av en standard i IASB, er det hensiktsmessig å skille mellom direkte påvirkning og indirekte påvirkning gjennom europeiske organer.

Med direkte påvirkning menes kontakt med beslutningstakerne i IASCF med sikte på å påvirke innholdet i en standard. Mest effektiv innflytelse ville en antakelig få ved norsk representasjon i IASB.⁴⁰ Det har tidligere vært norsk styredeltakelse i IASC (som var IASBs forløper), men etter hvert som IFRS har fått økt betydning, er muligheten for direkte deltakelse blitt stadig mindre. Det bør være i norsk interesse, både for offentlig og privat sektor, å bli representert, men det er neppe noe som kan oppfattes som en praktisk oppskrift på mer norsk innflytelse. Mer realistisk er deltakelse i ulike arbeidsgrupper som IASB oppretter. Det finnes allerede eksempler på slik deltakelse. Aase Aa. Lundgaard har for eksempel deltatt som prosjektmedlem i IASBs prosjekt for olje-, gass- og gruvevirksomhet (extractive activities) og Signe Moen har deltatt i IASBs SME Implementation Group.

Norsk RegnskapsStiftelse har i mange år søkt å få frem norske synspunkter til saksbehandlingen gjennom deltakelse i IASBs høringer. Dette arbeidet fikk større tyngde etter vedtaket av strateginotatet i 2005, da det ble opprettet et eget fagutvalg til å arbeide med nettopp dette. I 2008 ble dette fagutvalget omgjort til Fagorgan IFRS med myndighet til å uttale seg på vegne av NRS innenfor sitt ansvarsområde. På lik linje med de andre policyorganene i NRS (Regnskapsstandardstyret og Bokføringsstandardstyret) hører Fagorgan IFRS inn under Stiftelsesstyret, som er det overordnede organet i NRS. Fagorganet består p.t. av ti medlemmer, hvorav fire er fra regnskapsproduserende foretak, fem er fra revisjonsselskapene og én er fra akademia. Finanstilsynet har en observatør, og Den norske Revisorforening ivaretar sekretariatet. Finansdepartementet har også en observatørplass, men den er p.t. ikke besatt.

Norsk RegnskapsStiftelse har avgitt en rekke høringssvar til IASB og EFRAG de senere årene. Det er også blitt avgitt høringssvar til FEE, ESMA og EU-kommisjonen. En oversikt over avgitte høringssvar de siste 12 årene er gjengitt i diagrammet på neste side:

⁴⁰ Et styremedlem skal selvsagt være lojal i forhold til organisasjonens formål, uavhengig av nasjonalitet. At nasjonalitet likevel har betydning, er erkjent gjennom reglene om geografisk fordeling av representasjon i de ulike organene.



Med jevne mellomrom blir høringssaker også behandlet i rundebordskonferanser, som er åpne møter hvor enhver er velkommen til å delta. Rundebordskonferanser forbeholdes saker som har prinsipiell interesse og som angår mange. Praksisen med rundebordskonferanser begynte i 2009. Den første dreide seg om IASBs forslag til ny resultat- og balanseoppstilling, et forslag som særlig regnskapsprodusentene reagerte på fordi det ville føre til store systeminvesteringer. Andre viktige saker som har vært gjenstand for rundebordskonferanser er forslagene om inntektsføring, leasing, finansielle instrumenter og konseptuelt rammeverk. Jevnt over er rundebordskonferansene godt besøkt, med deltakerantall stort sett mellom 25 og 40. NRS' rundebordskonferanser har for øvrig vært en arena som både IASB og EFRAG har vært interessert i å delta i.

Ved noen anledninger har det vært utarbeidet felles høringsuttalelse for NRS og søsterorganisasjoner i Sverige og Danmark. Den bærende ideen for dette er at ett felles standpunkt fra en geografisk blokk blir bedre lagt merke til i en høring enn tre likelydende standpunkt fra små land. Det har imidlertid ikke vært lett å sette det nordiske samarbeidet ut i praksis. Til dels har det vært noen sprikende prioriteringer mellom de deltakende organisasjoner som har veltet enigheten, og dels har hver av de nasjonale organisasjonene hatt saksbehandlingsregler som det ikke har vært så lett å sette til side.

I tillegg til de formelle høringssvarene har Fagorgan IFRS kontakt med staben i IASB gjennom mer ustrukturerte forespørsler (outreach activities), og mange av disse forespørslene kommer gjennom det uformelle globale regnskapssetternettverket som kalles International Forum of Accounting Standard Setters (IFASS). IFASS' medlemsmasse består av enhver som hevder å være en nasjonal regnskapsstandardsetter. IFASS har ingen formalisert struktur, men

en av medlemsorganisasjonene (p.t. Canada) fungerer som sekretariat, og det avholdes møter to ganger i året. IASB anvender IFASS-nettverket hyppig i sin informasjonsshenting, og forespørslene kommer ofte i form av en e-post med syv til ti dagers svarfrist. Spørsmålet kan være om man har synspunkter på en bestemt ordlyd i et utkast, eller om man er kjent med eksistensen av en bestemt praksis eller en bestemt transaksjonstype. Denne typen kontakt var ikke-eksisterende for ti år siden, og den representerer et dynamisk element i regnskapsutviklingen. For en liten organisasjon uten permanent stab som NRS representerer den imidlertid også en utfordring. Det er ofte vanskelig å få utarbeidet et dekkende svar på kort tid, og med ett møte i måneden i Fagorgan IFRS er det også vanskelig å forankre et slikt svar i organisasjonen. Stort sett er det de store landene med solide organisasjoner som får innflytelse gjennom disse uformelle kontaktene.

Indirekte innflytelse på IFRS gjennom europeiske organer kan potensielt skje på ulike nivåer. Det eksisterer utvilsomt en mulig kanal for påvirkning på et politisk nivå gjennom EU-kommisjonen, som gjennom sin deltakelse i Monitoring Board og i kraft av sin posisjon som myndighetsrepresentant for den største gruppen av IFRS-rapportører, nødvendigvis har innflytelse på utviklingen. Kommisjonens bruk av makt på dette området kan dermed påvirkes av norske instanser som kommuniserer med den. Som nevnt ovenfor deltar Finansdepartementet i en Accounting Regulatory Committee organisert av Kommisjonen, men ut fra den informasjonen utvalget har fått, er ikke denne deltakelsen høyt prioritert i Finansdepartementet. Det finnes også en rekke spesialiserte EU-organer med aktiviteter på ulike finanstilsynsområder som rapporterer til Kommisjonen og som også kan ha noe direkte kontakt med IASB. På regnskapsområdet er det i første rekke EUs verdipapirtilsyn, ESMA, som har en viktig rolle i håndhevingen av de børsnoterte foretakenes finansielle rapportering. Det er Finanstilsynet som er det norske kontaktpunktet inn mot ESMA og andre relevante tilsynsorganer på EU-nivå. Omfanget av direkte kontakt mellom disse sentrale EU-organene og IASB er imidlertid ikke lett å observere, og norske myndigheters mulighet for påvirkning gjennom disse kanalene er det også vanskelig å si noe sikkert om.

En kanal som er etablert eksplisitt med det formål å påvirke IASB, er European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG. EFRAG ble stiftet i 2001, med EU-kommisjonens aktive medvirkning, for å “provide input into the development of IFRS issued by the IASB and to provide the European Commission with technical expertise and advice on accounting matters” (EFRAG Annual Review 2013). EFRAG er en “International Non-Profit Association” etter belgisk lovgivning. Dens medlemmer er organisasjoner innenfor EØS eller offentlige

europiske etater som har “an active interest in financial reporting for the common good of Europe and are willing to support the work of the association” (EFRAGs vedtekter artikkel 5). Medlemmene er inndelt i to kategorier: europeiske interessegrupper og nasjonale organisasjoner. Interessegruppene omfatter den europeiske revisororganisasjonen (FEE), den europeiske næringslivsorganisasjonen (Business Europe), de europeiske organisasjonene for banker, forsikringsselskaper, sparebanker og kooperative banker (EBF, Insurance Europe, ESG, EACB), den europeiske organisasjonen for regnskapsførere og revisorer for små foretak (EFAA) og den europeiske finansanalytikerorganisasjonen (EFFAS). De nasjonale organisasjonene er de nasjonale regnskapsstandardsetterne fra Danmark, Frankrike, Tyskland, Italia, Luxemburg, Nederland, Sverige og Storbritannia. Et kriterium for medlemskap er betaling av kontingent. Europeiske standardsettere som ikke betaler kontingent (det gjelder bl.a. Norge), deltar i EFRAGs organer gjennom et såkalt forum for standardsettere, som riktignok ikke har noen beslutningsmyndighet.

Medlemmene utgjør EFRAGs generalforsamling, som bl.a. har som oppgave å oppnevne styret, basert på nominasjon fra medlemmene. Generalforsamlingen utnevner også styrets formann, men formannen skal nomineres av EU-kommisjonen etter høring med Rådet og EU-parlamentet. Styret fatter alle EFRAGs beslutninger relatert til regnskapsfaglige spørsmål. Disse består av proaktive utredninger som har som siktemål å legge til rette for utvikling av regnskapsstandarter på et bestemt felt, uttalelser til IASB om forslag til nye standarter og av “endorsement advice” til EU-kommisjonen om en ny standard skal gjøres gjeldende i Europa. Kontakten mellom EFRAG og IASB foregår imidlertid på mange plan. Således deltar EFRAG i IASBs viktigste rådgivende utvalg (AC og ASAF, se kapittel 7.5.1 ovenfor), og IASB deltar ofte på møtene i EFRAG.

7.5.3 Utvalgets vurdering av hvordan norsk innflytelse på utviklingen av internasjonale regnskapsstandarter best kan sikres

7.6 Organisering av standardsettende organ – tidligere vurderinger

Organisering av standardsettende organ har vært gjenstand for vurdering i flere tidligere utredninger og forarbeider. Behovet for et standardsettende organ, i betydningen et offentlig regnskapsråd, ble vurdert allerede av Regnskapslovkomiteen 1959. Komiteen argumenterte for at det blant annet ville være naturlig at et slikt organ avga uttalelser om god regnskapsskikk. Inntil da var det tre institusjoner som hadde avgitt uttalelser om regnskapsspørsmål: Handelsdepartementet, Riksskattestyret og Norges Statsautoriserte Revisorers Forening. Komiteen mente det kunne argumenteres for et sakkyndig organ som

kunne avgi uttalelser om tvilsspørsmål som reiser seg i praksis når det gjelder tolkning av regnskapsspørsmål. Samtidig stilte komiteen spørsmål ved om dette ikke allerede var tilstrekkelig dekket ved det arbeidet som ble utført av de institusjoner som til da hadde avgitt uttalelser om god regnskapsskikk. Komiteen konkluderte med at det neppe var behov for et offentlig oppnevnt regnskapsråd (1962 s. 60):

“Sammenfattende finner komiteen at det kan diskuteres om det er et så stort behov til stede for et sentralt regnskapsorgan at det vil være påkrevet å lovfeste dette. Dersom det skulle vise seg å være et aktuelt behov for et slikt konsultativt regnskapsorgan, vil antagelig vedkommende departement på eget initiativ kunne oppnevne dette. Komiteen har derfor ikke funnet grunn til å foreslå at det i loven tas inn regler om et regnskapsråd.”

Offentlig oppnevnt regnskapsstandardsetter ble også vurdert i forarbeidene til aksjeloven (1976). I Ot. prp. nr. 19 (1974–75) uttalte departementet i tilknytning til regnskapskapittelet at det er mye som taler for at det opprettes et regnskapsråd, som blant annet kunne gi uttalelser i enkeltsaker eller i prinsippsaker.

Regnskapsrådet ble opprettet av departementet i 1977. Rådets representanter, fem personer med vararepresentanter, ble oppnevnt primært i egenskap av å være sakkyndige i regnskapsspørsmål. I rådet var det representanter fra følgende interessentgrupper: undervisning- og forskningsinstitusjoner, revisorer og regnskapsførere, skattemyndigheter og fagbevegelsen. Fra 1989 ivaretok daværende Kredittilsynet sekretariatsfunksjonen til rådet. Rådets mandat ble fastsatt som følger:

“Regnskapsrådet skal bistå Handelsdepartementet i regnskapsspørsmål, særlig i forbindelse med regnskapsloven og aksjeloven. Rådet skal ha en konsultativ funksjon og utføre oppdrag det blir pålagt av Handelsdepartementet”.

Regnskapsrådets saksbehandling foregikk hovedsakelig i møter, hvor departementet (Handelsdepartementet og senere Finansdepartementet) deltok som observatør. Den vanlige saksgangen var at departementet ba Regnskapsrådet om en uttalelse. Regnskapsrådets uttalelse ble så oversendt departementet til godkjenning.

Regnskapsrådets oppgaver ble tatt opp til vurdering i revisorutvalgets utredning fra 1985 (NOU 1985: 36). Her ble det pekt på viktigheten av et bredt sammensatt organ som kunne representere de viktigste interessegrupper på produsent- og brukersiden. Det ble også foreslått at i tillegg til at rådet skulle gi uttalelser i konkrete enkeltsaker, skulle rådet gi uttalelser om forståelsen av begrepet god regnskapsskikk mer generelt. Det ble også pekt på at disse oppgavene naturlig falt inn under ansvarsområdet til offentlige myndigheter og at Regnskapsrådet derfor burde finansieres ved offentlige midler. Videre ble det uttrykt at det

burde nedfelles en egen lovbestemmelse om rådet, men at bestemmelsen burde gis relativt vide rammer for departementet til å fastslå Regnskapsrådets sammensetning og oppgaver.

I Ot. prp. nr. 35 (1988–89) foreslo departementet at Regnskapsrådet i større grad enn tidligere skulle delta i arbeidet med å konkretisere god regnskapsskikk. Departementet foreslo også at bestemmelsen om Regnskapsrådet ble inntatt i regnskapsloven for på den måten å etablere rådet som et koordinerende organ med særlige faglige forutsetninger i spørsmål om god regnskapsskikk. Forbruker- og administrasjonskomiteen sluttet seg til dette forslaget i Innst. O. nr. 95 (1988–89) og dette resulterte i at følgende bestemmelse ble tatt inn i dagjeldende regnskapslov § 21 C:

“Kongen oppnevner et regnskapsråd. Rådet skal ha inntil 7 medlemmer. Regnskapsrådet skal være rådgivende organ for departementet i regnskapsspørsmål. Departementet kan gi nærmere regler om Regnskapsrådets oppgaver og saksbehandling.”

Regnskapsrådet hadde liten aktivitet de siste årene som rådet eksisterte. Dette fremkommer blant annet i dette utdraget fra NOU 1993:2 s. 47:

“Rådet har siden 1989 i alt hatt relativt få møter. Det er arbeidsgruppens inntrykk at hverken rådet eller departementet har spilt den betydelige rolle i utviklingen av god regnskapsskikk som en forestilte seg ved behandlingen av Ot. prp. nr. 35 (1988–89). Tvert i mot synes det tydeligere enn før at det er de selv etablerte miljøer utenfor den offentlige forvaltning som har hatt gjennomslag som normsettende organ.”

Regnskapsrådet ble oppløst i 1993.

I den senere tid har organisering av standardsettende organ vært oppe til drøfting ved flere anledninger. I de utredningene hvor organiseringen av standardsettende organ har vært oppe til vurdering er det presentert vesentlig forskjellige løsninger. I NOU 1993:2 ble det foreslått et offentlig oppnevnt standardsettende organ hvor kompetanse var hjemlet direkte i regnskapsloven. I NOU 2003:23 ble det foreslått en videreføring av privat standardsetting i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. I fortsettelsen skal spesielt disse to utredningene presenteres.

Utvalget⁴¹ som avgav NOU 1993:2 var av den oppfatning at regnskapsstandardene burde få større autoritet og rettskraft enn hva tilfellet hadde vært så langt i norsk regnskapsrett.

Utvalget foreslo at det ble gitt en eksplisitt hjemmel til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarter og at det ble opprettet et organ som skulle forestå fastsettelsen av slike standarter. Utvalget uttrykte følgende (NOU 1993:2 s. 49):

⁴¹ Utredningen ble avgitt av en arbeidsgruppe under Regnskapslovutvalget 1990, som bestod av syv av tretten medlemmer i utvalget.

“En eksplisitt hjemmel om adgang til å fastsette bindende regnskapsstandarder er ikke forenlig med en videreføring av gjeldende tradisjon om at et selvoppnevnt organ gir regnskapsstandarder.”

Forslaget til utvalget innebar at medlemmene til det standardsettende organet skulle oppnevnes av departementet, men at sentrale interessentgrupper skulle bistå departementet med utvelgelse av medlemmer (NOU 1993:2 s. 62). Organet ble gitt benevnelsen regnskapsstyre og skulle bestå av ni medlemmer. Utvalget gav også anvisning når det gjaldt hvilke institusjoner og parter som burde være representert i et slikt organ, og hvilke interessentgrupper som burde inviteres inn til å foreslå medlemmer. Det ble foreslått at kun to av ni medlemmer kunne velges fritt av departementet. I forslaget lå det blant annet et krav om at minst fem av ni medlemmer skulle være statsautoriserte revisorer eller ha formell regnskapsfaglig utdanning på tilsvarende nivå, hvorav minst to av disse skulle være utøvende revisorer. Minst ett av medlemmene skulle virke ved en utdannings- og forskningsinstitusjon, ett medlem skulle utpekes av Oslo Børs og ett medlem av daværende Kredittilsynet. I tillegg skulle departementet utpeke organets formann. Det ble lagt vekt på at standardsetteren skulle ha ubestridt faglig autoritet. Det ble derfor lagt inn som krav at medlemmene skulle sitte med fremragende regnskapsfaglig kompetanse. Organet kunne suppleres med kompetanse fra tilstøtende juridiske og økonomiske fagdisipliner hvis nødvendig. Selv om organet formelt skulle oppnevnes av departementet, lå det ikke i forslaget at departementet skulle inneha instruksjonsmyndighet (NOU 1993:2 s. 62).

Utvalget mente at organet måtte underkastes forvaltningslovens regler om saksbehandling, men at reglene om klageadgang ikke skulle gjelde. Organet var ikke ment å ta stilling til tvister i enkeltsaker. Det ble foreslått at organet skulle ha et permanent sekretariat og at driftsutgiftene burde dekkes ved hjelp av offentlig tilskudd. Utvalget mente også at det ville være naturlig at organet ble underkastet kontroll av Riksrevisjonen. Det ble foreslått at det standardsettende organet skulle avgi en årlig beretning om virksomheten i organet til departementet (NOU 1993:2 s. 63). Selve hjemmelen ble foreslått inntatt som en ny § 21 C i dagjeldende regnskapslov (NOU 1993:2 s. 69):

“Departementet oppnevner et regnskapsstandardstyre på 9 medlemmer. Oppnevning skjer for 3 år av gangen. Regnskapsstandardstyret skal ha som oppgave å fastsette regnskapsstandarder av veiledende og bindende karakter. Styret gir ikke uttalelser i saker som angår bestemte regnskapspliktige. Minst fem av styrets medlemmer skal være statsautoriserte revisorer eller ha formell regnskapsrelevant utdanningsbakgrunn på tilsvarende nivå. Av disse skal minst to praktisere revisoryrket på tidspunktet for oppnevningen. Minst et medlem skal virke ved en regnskapsfaglig forsknings- og utdanningsinstitusjon. Et medlem skal oppnevnes av Oslo Børs og et medlem av

Kredittilsynet. Forut for oppnevning av styret skal det innhentes forslag til medlemmer fra kvalifiserte regnskapsmiljøer og brukergrupper. Ved oppnevning skal minst fem av disse forslag følges. Finner departementet at de faglige krav ikke er oppfylt, skal det innhentes nye forslag inntil kravene er oppfylt. Departementet fastsetter vedtekter for regnskapsstandardstyret og utpeker styrets leder. Lederen fastsetter dagsorden og styrer møtene. Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) skal gjelde med unntak av kapitlene IV, V og VI. Regnskapsstandardstyret kan treffe vedtak når minst fem medlemmer stemmer for avgjørelsen. Styrets vedtak kan ikke påklages. Styret fører protokoll over saksbehandling, høring og vedtak. Endelige vedtak kunngjøres i Norsk Lovtidend. Styret utarbeider årlig beretning om virksomheten.”

Forslag til et offentlig oppnevnt standardsettende organ med hjemmel i lov ble blant annet diskutert i referansegruppen til regnskapslovutvalget av 1990 (NOU 1993:2 s. 21 og NOU 1995:30 s. 8). Det ble også sendt ut en forespørsel til berørte institusjoner og parter med henstilling om å komme med tilsvarende på de forslag som utvalget hadde (NOU 1993:2 s. 21). De fleste tilsvarende var positive når det gjaldt forslaget til organisering av standardsetteren, men det kom også noen innsigelser. Disse innsigelsene gjaldt sammensetningen av organet og i hvilken grad departementet skulle ha instruksjonsmyndighet eller ikke. Næringsdepartementet uttrykte blant annet at et slikt organ burde underkastes sterkere offentlig styring enn det som ble foreslått av utvalget (NOU 1993:2 s. 25):

“Det er ytterst betenkelig å overlate til et frittstående organ uten departemental instruksjonsmyndighet å utferdige forskrifter samtidig som forvaltningsloven begrenses. Situasjonen forringes ytterligere av at utvalget finner det ‘unødvendig å fastsette regler om beslutninger som skal fattes i møte eller på annen måte’. Forskrifter av denne art vil kunne få store konsekvenser for næringsdrivende, og det er således av betydning å ha så klare beslutningsformer som mulig.”

Andre uttrykte støtte for rettslig hjemmel for regnskapsstandarter og understrekte behovet for at slike rettslig bindende regnskapsstandarter burde fastsettes av et organ som ikke har partsinteresser. For eksempel uttrykte Økokrim følgende (NOU 1993:2 s. 25):

“Økokrim har den erfaring fra praktisk straffesaksarbeid at begrepet “god regnskapsskikk” står svært sentralt hvor det foreligger brudd på regnskapslovgivningen. Ettersom begrepet ikke er fast definert og det skriftlige materiale om hva som på generell basis anses som god regnskapsskikk er utviklet av interesseorganer som NSRF og NRS, er det et faktum at dette ut fra rettskildebetraktninger fremstår som noe problematisk. Økokrim vil derfor støtte opprettelsen av et regnskapsstyre med oppgave å fastsette regnskapsmessige standarter av bindende karakter.”

Flere instanser kom også med synspunkter på hvordan sammensetningen av organet burde være. Et synspunkt som ble ytret fra flere hold, var at statsautoriserte revisorer ville få en for dominerende plass i organet. Dette synet ble blant annet fremmet av Norges Registrerte Revisors Forening og Norske Finansanalytikerers Forening (NOU 1993:2 s. 25).

Utvalget konkluderte med at høringssvarene i all hovedsak var positive til hovedprinsippet om opprettelsen av et slikt organ (NOU 1993:2 s. 24). Forslaget fra utvalget ble imidlertid ikke drøftet videre i utredningen fra Regnskapslovutvalget 1990 (NOU 1995:30) til tross for at det kom en oppfordring om dette fra departementet (jf. Finansdepartementets brev av 21. oktober 1994 til Regnskapslovutvalget 1990). I utredningen til Regnskapslovutvalget 1990 gis følgende begrunnelse for hvorfor det forslaget som lå i NOU 1993:2 ikke ble tatt opp til nærmere vurdering (NOU 1995:30 s. 12):

“Etter høringsrunden har utvalget mottatt en rekke synspunkter på forslaget om et regnskapsstandardstyre. Utvalget har inntrykk av at det i berørte miljøer er betydelig skepsis til forslaget. Det var en forutsetning for forslaget at et offentlig oppnevnt styre skulle ha samme faglige autoritet som de selvoppnevnte organer som har gitt anbefalinger til god regnskapsskikk. Det kan synes som denne forutsetningen ikke vil være oppfylt. Også innad i utvalget er det delte meninger om forslaget. I den foreliggende utredning har utvalget valgt ikke å inkludere forslaget om et regnskapsstandardstyre i lovutkastet. Utvalget viser til at forslaget om et slikt styre er formulert i NOU 1993:2, og at det dessuten har vært en høring om forslaget.”

Forslaget i NOU 1993:2 når det gjaldt organisering av regnskapsstandardsetter ble heller ikke tatt opp til vurdering i departementets etterfølgende proposisjon (Ot.prp. nr. 42 (1997–98)) eller i finanskomiteens innstilling basert på denne proposisjonen (Innst. O. nr. 61 (1997–98)). Derimot ble forslaget som ble presentert i NOU 1993:2 tatt opp til ny vurdering i Evalueringsutvalgets utredning (NOU 2003:23 pkt. 19.4).

Evalueringsutvalget la til grunn at god regnskapsskikk skulle videreføres som rettslig standard (NOU 2003:23 pkt. 2.7.2) og foreslo i all hovedsak å videreføre gjeldende ordning når det gjaldt standardsetting. Det innebar en videreføring av privat standardsetting i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Det ble imidlertid foreslått noen endringer hva gjaldt representativitet og finansiering.

Evalueringsutvalget tok opp til vurdering det forslag som ble fremsatt i utredningen fra 1993 (NOU 1993:2). Det ble blant annet vist til at de fleste høringsinstanser var negative til forslaget om et offentlig oppnevnt standardsettende organ. Evalueringsutvalget uttalte følgende (NOU 2003:23 s. 298): “Etter det dette utvalget har fått opplyst, var høringsinstansene i all hovedsak negative til forslaget.” Grunnlaget for denne uttalelsen er imidlertid uklar. I forbindelse med utarbeidelse av den foreliggende utredningen har det vært foretatt en ny gjennomgang av de høringssvar som ble avgitt til NOU 1993:2. Denne gjennomgangen bekrefter ikke at høringsinstansene generelt var negative til forslaget om offentlig oppnevnt standardsetter. Av i alt 23 avgitte høringssvar var det kun 5 som var negative til forslaget. Finansieringsselskapenes Forening var negativ til rettslig bindende

regnskapsstandarter og etterlyste vurdering og drøfting av forvaltningsmessige sider ved forslaget til organisering. Nærings- og energidepartementet var negativ til delegering av forskriftsmyndighet som forslaget ble oppfattet å innebære. Ytterligere en høringsinstans, Norges Registrerte Revisorers Forening, gav klart uttrykk for at det ønskes videreføring av ordningen med Norsk RegnskapsStiftelse som standardsetter. De to siste høringsinstitusjonene som avga et negativt høringssvar, Norges Forsikringsforbund og Den norske Bankforening, var kritiske til tidspunktet og mente at arbeidsgruppen som stod bak utredningen gikk ut over sitt mandat og at spørsmålet burde vært behandlet av et samlet Regnskapslovutvalg når andre forslag til endringer også var på plass.

Evalueringsutvalget mente det ikke var sterke argumenter for å endre innretningen av standardsettingen i Norge fra å være en privat ordning til å bli en ordning underlagt offentlige myndigheter. Evalueringsutvalget la stor vekt på den tilslutning som regnskapsstandardene hadde fått og at de fleste høringsinstansene som deltok på utvalgets høring (avholdt 8. oktober 2002) gav uttrykk for at ordningen hadde fungert tilfredsstillende (NOU 2003:23 s. 298). Evalueringsutvalget merket seg riktignok noen innsigelser fra enkelte av høringsinstansene, blant annet fra Finansnæringens Hovedorganisasjon og Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, som ønsket større grad av medvirkning fra det offentlige i arbeidet med regnskapsstandardene. Dette ble også uttalt av Sparebankforeningen, Landsorganisasjonen og Skattedirektoratet etter høringen. Finansnæringens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen så det imidlertid som et mål at regnskapsstandardene ikke skulle være underlagt politisk styring, men mente likevel at offentlige myndigheter burde delta i utviklingen av regnskapsstandarter på lik linje med andre interessentgrupper. Landsorganisasjonen gikk lenger enn dette og mente at det standardsettende organet burde være offentlig.

Evalueringsutvalget foretok en avveining av argumenter for og argumenter mot et standardsettende organ oppnevnt av offentlige myndigheter. Det sentrale argumentet for offentlig oppnevnt standardsetter var ifølge utvalget at regnskapsstandardene oppfattes som regler som skal følges på samme måte som lover og forskrifter. Av den grunn mente utvalget at regnskapsstandarter burde fastsettes av offentlige myndigheter (NOU 2003:23 s. 299). Utvalget la derimot mest vekt på argumenter for å videreføre den ordningen som gjaldt for standardsetting. Det ble blant annet pekt på at standardsettingen i regi av Norsk RegnskapsStiftelse hadde fungert godt og at flertallet av høringsinstansene hadde gitt uttrykk for dette. Det ble også lagt vekt på at standardene hadde fått bred aksept i praksis og at

standardsettingen hadde foregått på en kostnadseffektiv og smidig måte uten vesentlige kostnader for det offentlige (NOU 2003:23 s. 299). Utvalget konkluderte dermed med at standardsettingen i all hovedsak burde videreføres i form av en privat standardsetter. Utvalget erkjente derimot at endrede rammer for standardsetting som følge av plikt til å anvende IFRS i konsernregnskapet for børsnoterte foretak kunne tilsi en annen organisering av standardsetteren (NOU 2003:23 s. 299).

Evalueringsutvalget tok også opp til vurdering sammensetningen av et standardsettende organ. Det ble hevdet at sammensetningen ville være kritisk for å oppnå aksept for de fastsatte regnskapsstandardene. Et bredt sammensatt organ ville motvirke at organet ble påvirket av partsinteresser. Ifølge Evalueringsutvalget burde standardsetteren være bevisst på at alle naturlige interessenter ble gitt adgang til å delta i arbeidet med standardsettingen.

Evalueringsutvalget mente derfor at det burde søkes representativ deltakelse fra regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere, fra revisorbransjen og fra forsknings- og utdanningsinstitusjoner (NOU 2003:23 s. 299). På samme måte som i NOU 1993:2 la Evalueringsutvalget vekt på at medlemmene skulle ha høy regnskapsfaglig kompetanse. Selv om det konkluderte med at det ikke skulle skje en offentlig oppnevning av regnskapsstandardsetter, ble det konkludert med at offentlige myndigheter i større grad burde involveres i arbeidet med fastsetting av regnskapsstandarter enn hva tilfellet hadde vært til da. Dette ble begrunnet ut fra behovet for mer koordinering og informasjonsutveksling mellom lovforvalter og standardsetter. Utvalget foreslo derfor at departementet fikk en observatør i det standardsettende organet.

Evalueringsutvalget mente det var naturlig at det offentlige bidro med støtte selv om standardsettingen skulle skje i privat regi. Det ga uttrykk for at det offentlige har et ansvar når det gjelder å legge til rette for en mest mulig korrekt regnskapsavleggelse.

Evalueringsutvalget uttrykte følgende på dette punktet (NOU 2003:23 s. 301):

“Det offentlige vil spare vesentlige ressurser ved en organisering hvor utarbeidelsen av regnskapsstandarter skjer ved betydelig vederlagsfri medvirkning fra høyt kvalifiserte ressurspersoner slik som i dag, og med begrenset ressursbruk fra departementets side. Alternativt vil denne regelutviklingen måtte skje i offentlig regi. Utvalget har ikke gjort beregninger på hva dette ville koste, men utgiftene vil være betydelige sammenlignet med dagens kostnadsnivå.”

Evalueringsutvalget konkluderte med at det er rimelig at det offentlige bidrar med finansiering. Det ble forslått en deling mellom det offentlige, næringslivet og de stiftende organisasjoner. Evalueringsutvalget foreslo at standardsetter burde fremlegge en årsplan for

departementet over virksomheten for kommende periode. Departementet ville da kunne knytte betingelser til støtten, blant annet gjennom godkjenning av årsplanen (NOU 2003:23 s. 301).

I høringsrunden til NOU 2003:23 ble det høstet bred støtte for at regnskapsstandarder burde fastsettes av et privat organ. Det ble derimot påpekt av enkelte høringsinstanser at et standardsettende organ burde ha en offentlig forankring. Dette ble blant annet fremført av Finansnæringens Hovedorganisasjon, Landsorganisasjonen, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) s. 151 flg.). Finansnæringens Hovedorganisasjon understrekte imidlertid at det ikke ble ansett som et mål at standardsettingen skulle være underlagt politisk styring, men at det offentlige burde delta i utviklingen av regnskapsstandarder på lik linje med andre grupper med en sentral rolle i regnskapsrapportering. Det ble også ytret ønske om en noe bredere sammensetning i det standardsettende organet enn hva tilfellet hadde vært i Norsk RegnskapsStiftelse (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) s. 151). Sparebankstiftelsen gikk noe lenger og mente at organet burde vært underlagt offentlig styring. Blant høringssvarene var det bred støtte for en delvis finansiering av standardsetterens virksomhet via det offentlige.

Departementet sluttet seg i all hovedsak til de forslag som ble fremsatt av Evalueringsutvalget. Det ble lagt vekt på at regnskapsstandardsetter burde ha representativ deltakelse fra sentrale parter og tilstrekkelig regnskapsfaglig kompetanse. Forslaget om at departementet skulle ha en observatør i det standardsettende organet ble også støttet. Departementet støttet også forslaget om videreføring av et privat standardsettende organ. Om dette uttalte departementet følgende (Ot. prp. nr. 39 (2004–2005) s. 153):

“Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å overføre ansvaret for standardsetting til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ.”

Departementet tok ikke nærmere stilling til Evalueringsutvalgets vurdering av behovet for offentlig tilskudd, men valgte bare å vise til det utredningen sa på dette punktet. Det ble påpekt at et slikt bidrag ville kreve en konkret budsjettprioritering. Finanskomiteen sluttet seg til departementets innstilling når det gjaldt organiseringen av standardsettende organ (Innst. O. nr. 67 (2004–2005) s. 42).

7.7 Utvalgets vurdering av hvordan fremtidig arbeid med regnskapsstandards skal organiseres

Dette konklusjonsavsnittet inneholder utvalgets synspunkter på hvordan arbeidet med regnskapsstandards skal organiseres. Utvalgets tilrådning med hensyn til dette tar utgangspunkt i flere forhold. Generell reguleringsteori og erfaring fra regulering utenfor regnskapsfeltet gir viktige impulser til hvordan reguleringen innenfor regnskapsfeltet kan være. Norsk RegnskapsStiftelses omfattende arbeid med utarbeidelse av regnskapsstandards er også en viktig erfaringsbakgrunn å ta med seg. Også kunnskapen om hvordan standardsetting på regnskapsområdet gjøres i andre land og de trendene som kan observeres med hensyn til organiseringen der, har betydning for de konklusjoner som utvalget trekker. Det skal også påpekes at utvalget har hatt tilgang til og dratt nytte av de mange og gode vurderinger om organisering av arbeidet med regnskapsstandards som tidligere utredninger om norsk regnskapsregulering inneholder.

Utvalget vil imidlertid starte med å gjenta hovedtrekk ved sitt forslag til regnskapslov som er utredet i andre kapitler. Hvis en følger utvalgets hovedprioritering vil en ny regnskapslov gi en fullstendig og lojal implementering av bestemmelsene i EUs nye regnskapsdirektiv, men i liten grad inneholde materielle regnskapsregler ut over det som følger av direktivet. Blant annet foreslår utvalget at de resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsippene som definerer korrekt periodisering etter gjeldende lov, tas ut av loven. En følge av dette er at den relative betydningen av regnskapsstandards vil bli større enn under gjeldende lov. Riktignok har det under gjeldende lov vært etterspørsel etter veiledning om hvordan de grunnleggende prinsippene skulle anvendes på konkrete problemstillinger, og om internasjonale løsninger var forenlige med grunnleggende regnskapsprinsipper. Denne etterspørselen har blitt besvart gjennom regnskapsstandards fastsatt av Norsk RegnskapsStiftelse. Under utvalgets forslag til regnskapslov vil imidlertid lovbestemmelsene i mindre grad enn etter gjeldende lov utgjøre en fullstendig regulering av periodiseringen, og derfor vil den også i mindre grad gi grunnlag for utledning av regnskapsmessige løsninger på ulike problemstillinger. Motposten til denne reduksjonen av lovbestemmelsenes materielle innhold er at en forutsetter regnskapsstandards som gir en mer helhetlig regulering av foretakenes finansielle rapportering enn det gjeldende regnskapsstandards gjør.

I samsvar med tanken om en forskyvning av tyngdepunktet i regnskapsreguleringen over mot standardsetting foreslår utvalget at regnskapsstandardene skal være bindende, se kapittel 6. Videre foreslås det at god regnskapsskikk ikke lenger skal være hjemmel for standardsetting. I

stedet foreslås det en eksplisitt hjemmel for et standardsettende organ til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder.

En begrunnelse for forslaget om hjemmelsendring er at standardsettingen slik den har utviklet seg i liten grad dreier seg om å foreta avveininger mellom kvalitet (“god”) og utbredelse (“skikk”). Utvalget vil ikke reversere denne utviklingen; tvert imot ønsker utvalget at fremtidig standardsetting skal reflektere internasjonal regnskapsutvikling. Samtidig mener utvalget at det standardsettende organet må ta ansvar for differensiering, slik at regnskapspliktige av ulik størrelse og med ulik virksomhet er underlagt regnskapsregler som er tilpasset deres virkelighet. Dette er en type avveining som ikke bare er en regnskapsfaglig avveining.

Etter utvalgets syn peker alle de ovenstående argumentene i retning av at standardsettingen i større grad enn tidligere må være underlagt statlig myndighet og ansvar. Samtidig mener utvalget at det er viktig å ta vare på kompetansen og dynamikken som har preget standardsettingsarbeidet i Norsk RegnskapsStiftelse, og som i reguleringslitteraturen fremholdes som en egenskap ved private reguleringsorganer. Ut fra dette mener utvalget at en vil være mest tjent med etablering av et ekspertorgan som er underlagt departementet men som har en stor grad av uavhengighet, som det organet som fastsetter regnskapsstandarder etter forslaget til ny hjemmel. I det følgende konkretiseres utvalgets forslag til organisering av dette standardsettende organet.

Utvalget har drøftet ulike måter å organisere det fremtidige arbeidet med regnskapsstandarder i samsvar med utvalgets forslag. Ett mulig valg er å opprette et statlig organ underlagt Finansdepartementet som blir delegert myndighet til å fastsette regnskapsstandarder. For å sikre organets regnskapsfaglige kompetanse bør loven i så fall fastsette at oppnevning til styret skal skje basert på kvalifikasjoner. Organets uavhengighet i faglige spørsmål knyttet til fastsettelse av regnskapsstandarder må sikres gjennom en begrensning av departementets instruksjonsmyndighet, eller ved å gi instruksjonsinstituttet et slikt innhold at det bare kan anvendes i helt spesielle situasjoner. Departementet må likevel ha adgang til å gi strategiske signaler om prioritering og strategi. Et slikt organ må ha et fast sekretariat som forbereder arbeidet med regnskapsstandarder, og driften må finansieres ved statlig tilskudd, eventuelt kombinert med et system for utligning overfor de regnskapspliktige. Organet må rapportere årlig til departementet. Rapporteringen vil danne et naturlig grunnlag for departementets periodiske rapportering til Stortinget, og den bør være underlagt Riksrevisjonens kontroll.

Et offentlig organ som ikke er en del av departementene, men som har hele landet som virkefelt, har preg av å være et direktorat. En slik “direktoratmodell” ligner på det forslaget som ble fremmet av Regnskapslovutvalget 1990 i NOU 1993:2 (jf. omtale foran), og den har likhetstrekk med organiseringen av regnskapsstandardsettingen i Sverige og Frankrike. En fordel med modellen er at den er kjent fra norsk forvaltning fra før, og ansvarsfordelingen ved en slik organisering er derfor tydelig. En ulempe er imidlertid at den kan komme til å vise seg ressurskrevende for å virke godt. En forutsetning for en god virkemåte er at både styret og sekretariatet bemannes med personer med høy regnskapsfaglig kompetanse. Det kan man selvsagt få til ved å gjøre arbeidsvilkårene tilstrekkelig attraktive, og ved å legge til rette for at ansettelse eller verv i organet blir karrierefremmende. Her er det imidlertid mange usikkerhetspunkter. Et direktorat med ansvar for å fastsette regnskapsstandarder ville være en nyskaping i norsk rett, og det er vanskelig å anslå presist hva som skal til for at det skal virke etter hensikten.

I stedet for en direktoratmodell vil utvalget foreslå en modell som innebærer en videreføring av Norsk RegnskapsStiftelse med visse organisatoriske endringer som gir staten en overordnet kontroll med fastsettelsen av bindende regnskapsstandarder. Utvalgets forslag er i korthet at Stiftelsens vedtekter endres slik at staten gis rett til å oppnevne stiftelsesstyret, som er Norsk RegnskapsStiftelses øverste organ, og at alle vedtak om bindende regnskapsstandarder gjøres i dette stiftelsesstyret. Fordelen med en slik organisering sammenlignet med direktoratmodellen er for det første at den bygger videre på en struktur som har virket godt, særlig i kraft av Norsk RegnskapsStiftelses evne til å mobilisere det norske regnskapsmiljøet, og at den delen av Norsk RegnskapsStiftelses aktiviteter som ikke innebærer vedtak av forskriftslignende karakter, kan videreføres uendret. Ulempen med denne modellen er særlig at den representerer en hybrid av privat og statlig organisering som er ukjent i norsk forvaltningsrett, og denne manglende erfaringsbakgrunn representerer en risiko for å trå feil som ikke er til stede, hvis en velger en mer velkjent direktoratmodell. En statlig “overtakelse” av Norsk RegnskapsStiftelse forutsetter stifternes formelle aksept, som må komme til uttrykk gjennom deres vilje til å gjøre vedtektsendringer. Modellen forutsetter dessuten en reell aksept i regnskapsmiljøet, for modellen kan bare virke etter hensikten dersom de selskaper og institusjoner som i dag sørger for aktiviteten i Norsk RegnskapsStiftelse, har vilje til å gjøre det også i en endret struktur. Utvalget anser uansett at aktiv deltakelse fra regnskapsmiljøet i privat sektor er en nødvendig betingelse for et godt standardsettingsarbeid.

For å opprettholde det private initiativet i Norsk RegnskapsStiftelse er det viktig å finne mekanismer som balanserer private og statlige interesser. De viktigste mekanismene i dette henseende er oppnevning til Stiftelsesstyret, interaksjonen mellom det organet som forbereder regnskapsstandarder (i dag Regnskapsstandardstyret) og Stiftelsesstyret, og forholdet mellom Stiftelsesstyret og departementet. Utvalget foreslår at Stiftelsens vedtekter endres slik at staten ved Finansdepartementet likestilles med de eksisterende stifterne og slik at ytterligere vedtektsendringer krever departementets samtykke. Videre skal vedtektene bestemme at Finansdepartementet oppnevner medlemmer til Stiftelsesstyret etter følgende system: Stiftelsesstyret skal ha fem medlemmer, hvorav minst tre medlemmer skal være foreslått av de private stifterne. Blant de fem medlemmene oppnevner departementet Stiftelsesstyrets leder. Funksjonstiden foreslås til tre år. Oppnevningskriteriet skal være regnskapsfaglig kompetanse; for øvrig skal regelverket om oppnevning til offentlige råd og utvalg gjelde. Stiftelsesstyret forutsettes å fatte vedtak med simpelt flertall, bortsett fra vedtektsendring som krever enstemmighet og i tillegg til flertall forutsetter departementets godkjenning.

Utvalget legger til grunn at det regnskapsfaglige arbeidet i Norsk RegnskapsStiftelse som i dag skal ligge i operative enheter underlagt Stiftelsesstyret. Hvordan denne organiseringen til enhver tid skal være, vil ikke dette utvalget ta stilling til, for det kan være skiftende behov som en nå ikke har oversikt over. Utvalget tar imidlertid for sin drøfting av organiseringen utgangspunkt i gjeldende inndeling i operative enheter, under antakelse om at denne er godt tilpasset dagens behov. Stiftelsesstyret forutsettes som nå å være det organet som oppnevner medlemmene av de operative enhetene, herunder Regnskapsstandardstyret. Nøyaktig hvordan prosessen for denne oppnevningen skal være, ser ikke utvalget behov for å gå inn på i denne utredningen. Utvalget legger vekt på at organiseringen skal bidra til deltakelse fra og ansvarliggjøring av det private regnskapsmiljøet gjennom Norsk RegnskapsStiftelse. Etter utvalgets forslag vil det til enhver tid være et flertall i Stiftelsesstyret som har et "mandat" fra de private stifterne gjennom oppnevningsprosessen til dette. Oppnevning til de operative enhetene må gjennomføres slik at man engasjerer det mest kompetente sjiktet av regnskapsmiljøet.

Regnskapsstandardstyret (eller en annen operativ enhet) skal ha myndighet til å fatte regnskapsfaglige beslutninger på vegne av Norsk RegnskapsStiftelse på alle områder innenfor sitt felt unntatt beslutninger som innebærer fastsettelse av juridisk bindende regler for de regnskapspliktige. Også for den operative enheten legges det opp til vedtak med simpelt flertall. Regnskapsstandardstyret skal således kunne utgi ikke-bindende veiledninger og

høringsutkast til bindende standarder uten samtykke fra Stiftelsesstyret. For bindende regler skal Regnskapsstandardstyret, etter gjennomført høring i samsvar med forvaltningslovens regler om forskrifter, legge frem tilråding til Stiftelsesstyret. For å sikre “maktbalansen” mellom det nivået som har fått delegert forskriftskompetanse (Stiftelsesstyret) og det nivået som besitter den tekniske innsikten i regnskapsstandardene, foreslås det at Stiftelsesstyret bare kan vedta et utkast til standard som har fått tilslutning fra et flertall i Regnskapsstandardstyret. Stiftelsesstyret kan imidlertid forkaste et utkast og sende det tilbake til ny behandling i Regnskapsstandardstyret, eventuelt med signaler om hva som etter Stiftelsesstyrets syn må endres. En slik saksgang vil naturligvis i særlige tilfeller kunne stoppe opp hvis det er vedvarende faglige motsetninger mellom organene. En handlingslammelse som skader Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet over tid, vil kunne finne sin løsning gjennom Stiftelsesstyrets oppnevning av medlemmer til den operative enheten eller gjennom departementets oppnevning av medlemmer til Stiftelsesstyret.

Utvalgets forslag er primært begrunnet med behovet for å etablere en organisasjon som fastsetter regnskapsstandarder ved å kombinere faglig og formell kompetanse. Utvalget anser imidlertid at den foreslåtte strukturen også vil være egnet for å ivareta de øvrige deler av Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet. Behovet for å kunne gi bindende standarder om bokføring er antakelig det samme som for finansiell rapportering. Etter utvalgets syn vil det være hensiktsmessig at virksomheten i de operative enhetene Bokføringsstandardstyret og Fagorgan IFRS organiseres på samme måte som det som er skissert for Regnskapsstandardstyret.

I likhet med direktoratmodellen forutsetter modellen med videreføring av Norsk RegnskapsStiftelse statlig finansiering. Det gis i dag ikke godtgjørelse for arbeid i de operative enhetene, og utvalget anser at dette arbeidet fortsatt kan baseres på frivillighet. Direkte utgifter som pådras (som reiseutgifter) bør imidlertid dekkes etter statens satser. Kjøp av sekretariattjenester og i en viss utstrekning utredningstjenester bør dekkes av statlig tilskudd. Utvalget har ikke vurdert om det er grunnlag for å etablere en utligningsordning for dekning av utgiftene til drift av Norsk RegnskapsStiftelse, men hvis det skulle gjøres måtte det antakelig gjennomføres som en del av rapporteringen til Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Norsk RegnskapsStiftelse har i de to siste år hatt driftsutgifter i størrelse 3 – 4 mill. kroner årlig. Selv om beløpet skulle bli noe større i en ny struktur og med de forslag som er skissert ovenfor, er det så beskjedent at det neppe kan forsvare etablering av en egen finansieringsordning.

Det er et premiss for utvalget at en videreført Norsk RegnskapsStiftelse skal ha faglig uavhengighet, dvs. at departementet ikke skal ha rett til å instruere Stiftelsesstyret om innholdet i regnskapsstandardene. Dette oppnår man allerede ved at myndigheten legges til en stiftelse. Departementet må likevel ha rett til å gi overordnede signaler om prioriteringer og strategi, for eksempel gjennom tildelingsbrev. Som for direktoratmodellen mener utvalget at en endret Norsk RegnskapsStiftelse må være pålagt å gi en årlig rapportering om sin virksomhet til departementet, som eventuelt vil danne grunnlag for departementets omtale til Stortinget. Som angitt ovenfor bør det fastsettes at regelverket for oppnevning til offentlige råd og utvalg skal følges for oppnevning til Stiftelsesstyret, men det vil ikke gjelde for Stiftelsesstyrets oppnevning av medlemmer til de operative enhetene.

Vedlegg til kapittel 3. Lovspeil for grunnleggende prinsipper i direktivene.

A. Direktivbestemmelser med implementering i norsk lov					
Regnskapsloven		Fjerde og syvende direktiv		Nytt regnskapsdirektiv	
§ 4-1 (1) nr. 4	Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet)	4. direktiv art. 31 nr. 1 c	Verdsetting skal foretas i henhold til forsiktighetsprinsippet, og spesielt aa) kan bare overskudd fastsatt på balansedagen tas med, bb) skal det tas hensyn til alle forventede forpliktelser og mulige tap oppstått i løpet av regnskapsåret eller i et tidligere regnskapsår, selv om forpliktelsene eller tapene først blir kjent i tidsrommet mellom balansedagen og det tidspunkt da balansen settes opp, cc) skal det tas hensyn til alle avskrivninger, enten resultatet for regnskapsåret blir underskudd eller overskudd,	Art. 6 nr. 1 c	Innregning og måling skal foretas i henhold til forsiktighetsprinsippet, noe som særlig innebærer at i) bare overskudd fastsatt på balansedagen kan innregnes, ii) det skal tas hensyn til alle forpliktelser som er oppstått i løpet av regnskapsåret eller i et tidligere regnskapsår, selv om forpliktelsene først blir kjent i tidsrommet mellom balansedagen og det tidspunkt da balansen settes opp, og iii) det skal tas hensyn til alle verdjusteringer, enten resultatet for regnskapsåret blir underskudd eller overskudd,
§ 4-3 (1)	Alle inntekter og kostnader skal resultatføres.	4. direktiv art. 31 nr. 1 f	Åpningsbalansen for hvert regnskapsår skal tilsvare balansen for det foregående regnskapsår,	Art. 6 nr. 1 e	Åpningsbalansen for hvert regnskapsår skal tilsvare sluttbalansen for det foregående regnskapsår,
§ 4-4	Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig.	4. direktiv art. 31 nr. 1 b 7. direktiv art. 29 nr. 1 og 2a	Verdsettingsmetodene kan ikke endres fra et regnskapsår til et annet. 10. Aktiva og passiva i det konsoliderte regnskap skal verdifastsettes etter ensartede metoder og i samsvar med artikkel 31 til 42 og artikkel 60 i direktiv 78/660/EØF. 11. Foretak som setter opp det	Art. 6 nr. 1 b Art. 24 nr. 10 og 11	Regnskapsprinsippene og målegrunnlagene skal anvendes konsekvent fra et regnskapsår til et annet, 10. Eiendeler og forpliktelser som inngår i konsernregnskapet, skal måles på et ensartet grunnlag og i samsvar med kapittel 2. 11. Et foretak som utarbeider et konsernregnskap, skal anvende de samme målegrunnlag som dem som anvendes i foretakets årsregnskap.

			konsoliderte regnskapet, skal anvende de samme metoder for verdifastsettelse som de som anvendes i dets eget årsregnskap. Medlemsstatene kan imidlertid tillate eller fastsette at det i det konsoliderte regnskapet anvendes andre metoder for verdifastsettelse i samsvar med ovennevnte artikler i direktiv 78/660/EØF. (...)		Medlemsstatene kan imidlertid tillate eller kreve at det i konsernregnskaper benyttes andre målegrunnlag i samsvar med kapittel 2. (...)
§ 4-5	Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.	4. direktiv art. 31 nr. 1 a	Selskapet antas å fortsette sin virksomhet,	Art. 6 nr. 1 a	Foretaket skal antas å oppfylle forutsetningen om fortsatt drift,
B. Direktivbestemmelser uten implementering i norsk lov					
Regnskapsloven		Fjerde og syvende direktiv		Nytt regnskapsdirektiv	
		4. direktiv art. 31 nr. 1 d	Det skal tas hensyn til inntekter og kostnader for regnskapsåret uansett innbetalings- eller utbetalingstidspunkt for inntektene eller kostnadene,	Art. 6 nr. 1 d	Beløp som innregnes i balansen og resultatregnskapet, skal beregnes ved bruk av periodiseringsprinsippet
		4. direktiv art. 31 nr. 1 e	De enkelte komponenter av postene for aktiva og passiva skal verdsettes særskilt.	Art. 6 nr. 1 f	De enkelte komponenter av postene for eiendeler og forpliktelser skal verdsettes særskilt,
		4. direktiv art. 7	Enhver motregning mellom poster oppført under aktiva eller passiva eller mellom poster for inntekter og kostnader er forbudt.	Art. 6 nr. 1 g	Enhver motregning mellom eiendeler og forpliktelser og mellom inntekter og utgifter skal være forbudt,
		4. direktiv art. 32	Postene oppført i årsregnskapet skal verdsettes i samsvar med artikkel 34 til 42, som er basert på prinsippet om anskaffelseskostnad eller tilvirkningskostnad.	Art. 6 nr. 1 i	Poster som innregnes i årsregnskapet, skal måles på grunnlag av prinsippet om anskaffelseskostnad eller tilvirkningskostnad

C. Nye direktivbestemmelser					
				Art. 6 nr. 1 h	Postene i resultatregnskapet og balansen skal føres og presenteres slik at det tas hensyn til innholdet i de berørte transaksjoner eller forhold,
				Art. 6 nr. 1 j	Kravene fastsatt i dette direktiv med hensyn til innregning, måling, presentasjon, offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig.

Referanser kapittel 3

- American Accounting Association (2003): Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting. *Accounting Horizons* (17, 1): 73–89.
- Baker, C. R. og Hayes, R. (2004): Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. (15, 6–7): *Critical Perspectives on Accounting*: 764–785.
- Chatfield, M. og Vangermeersch, R. (1996): *The History of Accounting*. New York, Garland.
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2013): *Bulletin on Prudence*.
- European Securities and Markets Authority (ESMA) (2011): *Considerations of materiality in financial reporting*. Consultation Paper.
- Evans, L. (2003): The true and fair view and the ‘fair presentation’ override of IAS 1. *Accounting and Business Research* (33, 4): 311–325.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). *Qualitative characteristics of accounting information*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Norwalk, Connecticut.
- Handeland Ø. og Schwencke H. R. (2011): *Regnskapsloven med kommentarer*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Hendriksen, E.S. E. og Van Breda, M.F. (1992). *Accounting Theory*. (5. utgave).Irwin. Homewood.
- Hylton, D. (1965): On Matching Revenue with Expense. *The Accounting Review* (40, 4): 824–828.
- Johnsen, A. (2005). God regnskapsskikk i jubileumsåret, *Revisjon og Regnskap* (7):
- Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999). *Regnskapsloven – Kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.* Cappelen Akademisk Forlag.
- Kam, V. (1990): *Accounting Theory*. (2. utgave) John Wiley & Sons.
- Langfeldt, S. F., Bråthen, T. (2010): *Lov og rett for næringslivet*. (17. utg.) Oslo: Focus Forlag AS.
- Maines, A. L. m.fl. (2003): Evaluating Concepts–Based vs. Rules–Based Approaches to Standard Setting. *Accounting Horizons*. Vol. 17, No. 1: 73–89.
- Maltby J. (2000): The Origins of Prudence in Accounting. *Critical Perspectives on Accounting* (11): 51–70.
- Nobes, C. W. (2005): Rules-based Standards and the Lack of Principles in Accounting. *Accounting Horizons* (19, 1): 25–34.
- NOU 1995:30: *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990 avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995.
- Ot. prp. nr. 42 (1997–98): *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Tilrådning fra Finans- og tolldepartementet av 20. mars 1998.
- 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)*. Tilrådning fra Finansdepartementet av 17. desember 2004.
- Paton, W. A., Littleton, A. C. (1940): *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Sarasota. American Accounting Association.

International Accounting Standards Board (IASB)⁴² (1989): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London.

International Accounting Standards Board (IASB) (2013): *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

Schipper, K. (2003): Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons* (17, 1): 61–72.

Securities and Exchange Commission (SEC) (1999) Staff Bulletin No. 99 Materiality

Spouse, R. (1973): The Balance Sheet – Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory. Zeff, I. S. og Keller T (red.): *Financial Accounting Theory I: Issues and Controversies*. New York: McGraw-Hill.

Sæbø, R. (2003): *Motregning*. Bergen: Fagbokforlaget.

Referanser kapittel 6

Alexander, D. (1993): A European true and fair view? *European Accounting Review* (2, 1): 17–46.

Alexander, D. og Archer S. (1992): *The European Accounting Guide*. London: Academic Press.

Alexander, D. og Eberhartinger, E. (2009): The True and Fair View in the European Union. *European Accounting Review* (18, 3): 571–594.

Andenæs, T. (1980): Foregår det uhjemlet lovgivningsvirksomhet på regnskapsområdet? *Bedriftsøkonomen* (4).

Andenæs, T. (1994): *Årsoppgjøret i praksis: 1994: en oversikt over de viktigste regnskapsmessige og skattemessige spørsmål ved årsoppgjøret*. Oslo: Torleif Andenæs Forlag.

Evans, L. (2003): The true and fair view and the ‘fair presentation’ override of IAS 1. *Accounting and Business Research* (33, 4): 311–325.

Handeland Ø. og Schwencke H. R. (2011): *Regnskapsloven med kommentarer*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

International Accounting Standards Board (IASB) (1989): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

International Accounting Standards Board (IASB) (2013): *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

Innstilling om revisjon av regnskapslovgivningen fra Regnskapskomiteen av 1959. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 13. februar 1959 avgitt til Departementet for handel og skipsfart 5. oktober 1962.

Innst. O. nr. 61 (1997–98): Innstilling fra Finanskomiteen om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) avgitt 2. juni 1998.

⁴² Dette rammeverket ble utgitt av forløperen til International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standards Committee (IASC).

Innst. O. nr. 17 (2004–2005): Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.) avgitt 16. november 2004.

Innst. O. nr. 67 (2004–2005): Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven) avgitt 17. mars 2005.

Johnsen, A. (1988): Hva er god regnskapsskikk? *Praktisk økonomi* (3): 6–8.

Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999): *Regnskapsloven*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Kaaby, J. T. (2013): *Bokføringsloven – med kommentarer*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kinserdal, A. (1980): Foregår det uhjemlet lovgivningsvirksomhet på regnskapsområdet? *Bedriftsøkonomen* (6).

Kirk, N. (2006): Perceptions of the true and fair view concept: an empirical investigation. *Abacus* (42): 205–235.

Kvifte, S. S., Brandsås, H. (2010): God regnskapsskikk i 25 år – fra “skatteregnskap” til IFRS. *Praktisk økonomi og finans* (3): 45–59.

Martinussen, H. F. og Aarbakke M. (1986): *Aksjeloven: (lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59)*. Oslo: Aschehoug.

Nobes, C. (1993): The true and fair view requirement: impact on and of the Fourth Directive. *Accounting and Business Research* (24, 93): 35–48.

NOU 1993:2: *Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt*. Delutredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990 avgitt til Finans- og tolldepartementet 16. desember 1992.

NOU 1995:30: *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990 avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995.

NOU 2002:20: *Ny bokføringslov – Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger*. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kronprinsregentens resolusjon 30. mars 2001 avgitt til Finansdepartementet 31. oktober 2002.

NOU 2003:23: *Evaluering av regnskapsloven*. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 7. juni 2002 avgitt til Finansdepartementet 15. august 2003.

Nygaard, N. (1999): *Rettsgrunnlag og standpunkt*. Bergen: Universitetsforlaget.

Ot. prp. nr. 19 (1974–75): *Om lov om aksjeselskaper*. Tilråkning fra Justis- og politidepartementet av 13. desember 1974.

Ot. prp. nr. 46 (1975–76): *Om lov om regnskapsplikt m. v. (regnskapsloven)*. Tilråkning fra Departementet for handel og skipsfart av 11. mars 1976.

Ot. prp. nr. 35 (1988–1989): *Om lov om endringer i revisorloven og i visse andre lover*. Tilråkning fra Finansdepartementet av 27. januar 1989.

Ot. prp. nr. 42 (1997–98): *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Tilråkning fra Finans- og tolldepartementet av 20. mars 1998.

- Ot. prp. nr. 46 (2003–2004): *Om lov om bokføring (bokføringsloven)*. Tilrådning fra Finansdepartementet av 26. mars 2004.
- Ot. prp. nr. 89 (2003–2004): *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)*. Tilrådning fra Finansdepartementet av 25. juni 2004.
- 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)*. Tilrådning fra Finansdepartementet av 17. desember 2004.
- Ravnaas, E. (1991): God regnskapsskikk – som rettslig standard: 342–421. Arentz-Hansen, L., Harboe, E. og Wahr-Hansen, E. (red.): *Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger*. Universitetsforlaget/Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BAHR).
- Rutherford, B. A. (1985): The true and fair view doctrine: A search for explication. *Journal of Business Finance & Accounting* (12, 4): 483–494.
- Walker, R. G. (1984): *A true and fair view and the reporting obligations of directors and auditors*. National Companies and Securities Commission.
- Walton, P. (1993): Introduction: the true and fair view in British accounting. *European Accounting Review* (2, 1): 49–58.
- Van Hulle (1997): The true and fair view override in the European accounting directives. *European Accounting Review* (6, 4): 711–720.

Referanser kapittel 7

- Baldwin, R. og Cave, M. (1999). *Understanding Regulation. Theory, Strategy and Practice*, Oxford University Press.
- Bernstein (1955). Regulating Business by Independent Commission. *American Political Science Review* Vol. 49 (4): 1160-1163.
- Bratton, W. (2007). Private Standards, Public Governance: A New Look at the Financial Accounting Standards Board. Faculty Scholarship Paper 863, University of Pennsylvania Law School.
- Breitenberg, M. (2009). The ABC's of Standards Activities. National Institute of Standards and Technology NISTIR 7614.
- Cheit, R. (1990). *Setting Safety Standards: Regulation in the Public and Private Sectors*. Berkeley: University of California Press.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, 19: 208-231.
- Glaeser, E. og Shleifer, A. (2003). The Rise of The Regulatory State. *Journal of Economic Literature*, 41(2): 401-425.
- Hayek (1973). *Law, Legislation and Liberty*. Chicago: University of Chicago Press.
- Innstilling om revisjon av regnskapslovgivningen fra Regnskapskomiteen av 1959. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 13. februar 1959 avgitt til Departementet for handel og skipsfart 5. oktober 1962.

- Innst. O. nr. 95 (1998-89): Innstilling fra justiskomiteen om lov om endringer i aksjelovgivningen m.v. avgitt 10. juni 1999.
- Innst. O. nr. 61 (1997-98): Innstilling fra Finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) avgitt 2. juni 1998.
- Jamal, K. og Sunder S. (2007). Monopoly or Competition: Standard Setting in the Private and Public Sector. University of Alberta School of Business Research Paper No. 2013-1005.
- Nobes, C. og Parker, R. (2011). Comparative International Accounting. 11. utgave. FT Prentice Hall.
- NOU 1985:36: *Revisorers plikter og ansvar overfor det offentlige*. Utredning avgitt til Departementet for handel og skipsfart.
- NOU 1993:2: *Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt*. Delutredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990 avgitt til Finans- og tolldepartementet 16. desember 1992.
- NOU 1995:30: *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990 avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995.
- NOU 2003:23: *Evaluerer av regnskapsloven*. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 7. juni 2002 avgitt til Finansdepartementet 15. august 2003.
- Ogus, A. (2004). *Regulation: Legal Form and Economic Theory*. Oxford: Hart Publishing.
- Ot. prp. nr. 19 (1974-75): *Om lov om aksjeselskaper*. Tilrådning fra Justis- og politidepartementet av 13. desember 1974.
- Ot. prp. nr. 35 (1988-1989): *Om lov om endringer i revisorloven og i visse andre lover*. Tilrådning fra Finansdepartementet av 27. januar 1989.
- Ot. prp. nr. 42 (1997-98): *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Tilrådning fra Finans- og tolldepartementet av 20. mars 1998.
- Sabatier, P. (1975). Social Movements and Regulatory Agencies: Toward a More Adequate: And Less Pessimistic: Theory of "Clientele Capture". *Policy Sciences*, Vol. 6, No. 3: 301-342.
- Scott, William R. (2015). *Financial Accounting Theory*, 6. utgave, Pearson.
- Schmidt, M. (2002). On the legitimacy of accounting standard setting by privately organised institutions in Germany and Europe. *Schmalenbach Business Review* Vol. 54: 171 – 193.
- Watts, Ross og Jerome Zimmerman (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall.
- Wolk, Dodd og Tearney (2004). *Accounting Theory*, 6. utgave, Thomson South-Western.