

# 6 Regnskapsloven og god regnskapsskikk

## 6.1 Regnskapsloven (17. juli 1998 nr. 56)

### *Finansdepartementet*

Det administrative ansvaret for regnskapsloven er tillagt Finansdepartementet. Det vil si at departementet foreslår lovendringer, gir dispensasjoner og fastsetter forskrifter i medhold av loven. Departementet har også ansvaret for fortolkninger av loven.

### *Kreditilsynet*

Inn under Finansdepartementet hører Kreditilsynet. Kreditilsynet foreslår lovendringer og regnskapsforskrifter for forsikringselskaper og finansinstitusjoner. Kreditilsynet har også ansvaret for å gjennomføre kontroll av at børsnoterte foretak avlegger regnskaper i tråd med norsk og internasjonalt (IFRS – International Financial Reporting Standards) regnskapsregelverk. IFRS er behandlet i et eget kapittel.

### *EØS-avtalen*

EØS-avtalen krever at EUs selskapsrettsdirektiver (herunder 4. og 7. direktiv om årsregnskaper og konsernregnskaper) må gjennomføres i norsk rett. Dette er blant annet gjort gjennom vedtaket av regnskapsloven i 1998. Ved fortolkningstvil knyttet til regnskapsloven skal derfor en naturlig fortolkning av EF-retten vektlegges («presumsjonsprinsippet»). EU har i de senere år tilpasset sine direktiver til IFRS, og ved tolkningstvil kan det antakelig også forutsettes at loven ikke er i strid med IFRS.

## 6.2 God regnskapsskikk og rettviseende bilde

### 6.2.1 God regnskapsskikk som rettslig standard

Regnskapslovgivningen har i likhet med lovgivning generelt den svakheten at lovendringsprosessen er tidkrevende. Lovgivningen er dessuten lite fleksibel overfor helt nye situasjoner og behov for raske tilpasninger. Spesielt gjelder dette tilpasning i forhold til den internasjonale regnskapsutviklingen og i forhold til nye og mer kompliserte transaksjonstyper.

#### «God regnskapsskikk» som rettslig standard

Ut fra denne erkjennelsen har derfor lovgiveren utformet regnskapslovgivningen som et rammelovverk og innført et krav om at regnskapene dessuten må følge den rettslige standarden «god regnskapsskikk» (jf. rskl. § 4-6).

God regnskapsskikk er å avlegge og kommentere regnskapsdata for økonomisk virksomhet

- i samsvar med regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer
- i samsvar med etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning
- i samsvar med anerkjent god regnskapspraksis
- i samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper

I praksis kan det by på atskillig tvil hva som faktisk er «god regnskapsskikk» i hvert enkelt tilfelle. Tvilen vil oppstå når to eller flere av de ovennevnte kriteriene gir anvisning på forskjellige løsninger.

Det nærmere innholdet i den rettslige standarden «god regnskapsskikk» blir i siste instans fastsatt av domstolene. Så vidt vi kjenner til, foreligger det hittil ingen domsavgjørelser som tar stilling til begrepets innhold i et konkret tilfelle. En må anta at domstolene vil legge atskillig vekt på regnskapsstandardene fra Norsk RegnskapsStiftelse.

### 6.2.2 Norske regnskapsstandarder

«God regnskapsskikk» er et dynamisk begrep som vil endre seg over tid, fordi nye transaksjonstyper og internasjonal regnskapsutvikling fører til behov for endringer og utvidelser av begrepsinnholdet.

#### Autoritative uttalelser

Flere faglige og autoritative organer avgir uttalelser som konkretiserer begrepet «god regnskapsskikk» til enhver tid på forskjellige problemområder. Uttalelser om god regnskapsskikk gis i noen utstrekning fra myndighetene, det vil si Finansdepartementet og Kredittilsynet. Slike uttalelser har et autoritativt preg som gjør at de må forventes å ha betydelig gjennomslag. Det bør spesielt framheves at Kredittilsynets IFRS-kontroll kan føre til at det gis uttalelser knyttet til IFRS som har betydning også ved fortolkning av «god regnskapsskikk».

Fortolkninger av regnskapsloven og god regnskapsskikk som kan ha betydning i praksis gis ofte i faglitteraturen og av organisasjoner som f.eks. Den norske Revisorforening (DnR).

### **Norsk RegnskapsStiftelse**

Det er først og fremst Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) som avgir uttalelser om god regnskapsskikk.

Norsk RegnskapsStiftelse ble stiftet i 1989 og har som sitt primære formål å utgi regnskapsstandarder. Stiftelsen vil også fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder.

Følgende organisasjoner står bak stiftelsen:

- Norges Handelshøyskole (NHH)
- Handelshøyskolen BI
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Den norske Revisorforening (DnR)
- Norske Finansanalytikerens Forening (NFF)
- Siviløkonomene
- Oslo Børs
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)

NRS består av fire hovedorganer: et stiftelsesstyre, et bokføringsstandardstyre (BSS), fagorgan IFRS (FO IFRS) og et regnskapsstandardstyre (RSS).

Stiftelsestyret har et overordnet administrativt ansvar. Det er ansvarlig for NRS' strategi og finansieringen av virksomheten.

### **Publikasjonstyper og arbeidsprosedyrer**

#### *Endelige regnskapsstandarder – NRS*

En endelig regnskapsstandard fastsettes når en foreløpig standard er praktisert i noen tid.

Norsk RegnskapsStiftelse legger til grunn at de endelige regnskapsstandardene skal følges.

#### *Foreløpig Norsk RegnskapsStandard – NRS(F)*

En foreløpig regnskapsstandard fastsettes på grunnlag av et høringsutkast og mottatte høringskommentarer. En foreløpig standard anbefales fulgt av Norsk RegnskapsStiftelse.

#### *Høringsutkast – NRS(HU)*

Et høringsutkast utarbeides når NRS har avdekket behov for dette. Høringsfristen er normalt tre måneder.

Et høringsutkast kan som hovedregel ikke tas i bruk før det er endelig vedtatt som endring i en foreløpig eller endelig regnskapsstandard. Høringsutkast på områder der det ikke foreligger endelige eller foreløpige standarder, gir uttrykk for hvordan NRS mener problemer tatt opp i høringsutkastet bør løses.

#### *Diskusjonsnotat – NRS(D)*

NRS utgir også diskusjonsnotater, som normalt er første ledd i en utvikling til en regnskapsstandard. Et diskusjonsnotat drøfter aktuelle problemstillinger og angir mulige konklusjoner.

#### *Veiledning – NRS(V)*

Veiledninger kan gjelde selskapsrettslige forhold og forhold knyttet til regnskapslovens ordinære regler. Veiledninger skal forutsetningsvis bare gjelde særnorske forhold. For eksempel drøfter veiledningen om ansatteytelser (IAS 19 «Ytelser til ansatte») norske ytelsesordninger. Veiledninger er ikke rettslig bindende, men representerer NRS' syn på hvordan IFRS-standarder bør fortolkes.

#### Norske regnskapsstandarder (NRS)

Det foreligger hittil (1. desember 2010) følgende standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse: **IKKE OPPDATERT FORELØPIG**

- NRS 1 Varer
- NRS 2 Anleggskontrakter
- NRS 3 Hendelser etter balansedagen
- NRS 4 Offentlige tilskudd
- NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring
- NRS 6 Pensjonskostnader
- NRS(HU) Endringer i NRS 6 Pensjonskostnader
- NRS 6A Anvendelse av IAS 19 under norsk regnskapslovgivning
- NRS(HU) Endringer i NRS 6 Pensjonskostnader
- NRS 7 Resultat pr. aksje
- NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak
- NRS 9 Fusjon
- NRS 10 Opplysninger om segmenter
- NRS 11 Delårsrapportering
- NRS 12 Avvikling og avhendelse

Formatted: Norwegian, Bokmål (Norway)

Formatted: Norwegian, Bokmål (Norway)

Formatted: Norwegian, Bokmål (Norway)

Formatted: Norwegian, Bokmål (Norway)

Formatted: Norwegian, Bokmål (Norway)

- NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
- NRS 14 Leieavtaler
- NRS 15A Aksjebasert betaling
- NRS 16 Årsberetning
- NRS(HU) Endringer i NRS 16 Årsberetning
- NRS(F) Resultatskatt
- NRS(F) Kontantstrømoppstilling
- NRS(F) Opplysninger om nærstående parter
- NRS(F) Virksomhetskjøp og konsernregnskap
- NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet
- NRS(F) Immaterielle eiendeler
- NRS(F) Fisjon
- NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler
- NRS(F) Finansielle eiendeler og forpliktelser
- NRS(HU) Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta
- NRS(D) Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern
- NRS(V) Veiledning IAS 19 Employee Benefits
- NRS(V) Pensjonsforutsetninger
- NRS(V) Fond for urealiserte gevinster
- NRS(V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk
- NRS(V) Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak
- NRS(V) Regnskapsføring av ytelsesbaserte pensjonsordninger
- NRS(HU-V) Regnskapsføring av inntekt

Endelige standarder angitt med A (6A og 15A) innebærer at standardene bare refererer til tilsvarende IFRS-standarder.

### **Strategien til NRS**

NRS fastsatte i 2008 en strategi som innebærer at norske regnskapsstandarder, innenfor regnskapslovens ramme og ut ifra et forenklingperspektiv (se punkt 31 i strategidokumentet), skal tilpasses IFRS.

På noe lengre sikt skal NRS vurdere om standardsettingen skal erstattes av et regelverk som bygger på IASBs dokument «IFRS for SMEs» («Small and Medium-sized Entities»), som ble vedtatt sommeren 2009, se strategidokumentets punkt 29. Ved denne vurderingen skal det tas hensyn til om «IFRS for SMEs» vil bli benyttet i andre land. Se nærmere om IFRS for SMEs i eget kapittel om IFRS.

### *6.2.3 Kravet til rettviseende bilde. Overstyring av regnskapsloven*

Regnskapsloven § 3-2a krever at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Bestemmelsen representerer en norsk gjennomføring av EU-kravet om å gi «a true and fair view» (jf. EUs 4. direktiv art. 2. og 7. direktiv art. 16). Denne rettslige standarden framstår som en overordnet bestemmelse i regnskapsloven, og kan i unntakstilfeller også overstyre regnskapslovens bestemmelser i kap. 4 til 7. En slik overstyringsbestemmelse er innført i de fleste europeiske land, for eksempel i Danmark og England. Derimot har land som for eksempel Sverige og Tyskland unnlatt å gjennomføre bestemmelsen i nasjonal rett.

Kravet om å gi et rettviseende bilde innebærer at det ikke alltid er tilstrekkelig å avlegge et regnskap som følger lovbestemmelser og regnskapsstandarder (god regnskapsskikk). I tillegg må foretaket grundig vurdere om det avlagte regnskapet tilfredsstiller de aktuelle informasjonsbehovene på en tilstrekkelig måte. Regnskapsloven § 7-1 inneholder derfor et eksplisitt krav om å gi tilleggsopplysninger der dette er nødvendig for at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Det er også nødvendig med et utdypende notekrav dersom kravet om å gi et rettviseende bilde har ført til at foretaket har overstyrt en bestemmelse i rskl. kap. 4 til 7. Slik overstyring av lovbestemmelsene kan bare benyttes helt unntaksvis.

## 6.3 Internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) og regnskapslovens «tosporede» system

Regnskapsloven er bygd opp som et «tosporet» system. Dette innebærer at alle regnskapspliktige selskaper kan velge mellom å benytte regnskapslovens ordinære regler og det internasjonale regnskapsregelverket IFRS (International Financial Reporting Standards). På et overordnet nivå forklarer departementet dette «tosporsystemet» slik:

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 verdi-regnskap). (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), s. 29)

Tiltross for henvisningen til «virkelig verdi» i sitatet ovenfor, bør det påpekes at både IFRS og regnskapslovens ordinære regler bygger på et «historisk-kost»-prinsipp. På enkelte områder krever eller tillater likevel IFRS at virkelig verdi benyttes som målemetode selv om denne er høyere enn «historisk kost». Dette gjelder finansielle instrumenter (IAS 39), eiendom, anlegg og utstyr (IAS 16), immaterielle eiendeler (IAS 38), (bare unntaksvis) investeringseiendommer (IAS 40) og biologiske eiendeler (IAS 41).

På andre områder enn bruk av «virkelig verdi» ble regnskapslovens ordinære regler i 2005/2006 tilpasset IFRS-reglene. Som nevnt er dessuten strategien til Norsk RegnskapsStiftelse å tilpasse norske standarder til IFRS på noe sikt.

IFRS er behandlet i et eget kapittel i boken. Her beskrives likevel IFRS på overordnet nivå.

### **IFRS («full IFRS»)**

Børsnoterte foretak er forpliktet til å benytte dette omfattende internasjonale regelverket i sitt konsernregnskap i stedet for regnskapslovens ordinære regler. Fra 2011 gjelder dette kravet også børsnoterte selskaper som ikke inngår i et konsern.

Alle regnskapspliktige har for øvrig adgang til å benytte regelverket. I praksis er det få foretak som frivillig tar i bruk full IFRS. Vårt inntrykk er likevel at andelen ikke børsnoterte foretak som tar IFRS i bruk er stigende. Eksempelvis ønsker noen eiendomsselskaper å ta i bruk IFRS fordi de ønsker å måle sine investeringseiendommer til markedsverdi.

Regelverket framgår i norsk oversettelse av Finansdepartementets forskrifter av 17. desember 2004. En konsolidert versjon av regelverket er dessuten inntatt i boken *IFRS på norsk*, utgitt av Den norske Revisorforening i 2009. [Løpende konsolidering av regelverket skjer også gjennom Gyldendal Rettsdata.](#)

