[start kap]

[PAGE=31]

# 5 Regnskapsloven og god regnskapsskikk

## 5.1 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.

Finanstilsynet

Inn under Finansdepartementet hører Finanstilsynet. Finanstilsynet foreslår lovendringer og regnskapsforskrifter for forsikringsselskaper og finansinstitusjoner. Finanstilsynet 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 det derfor legges vekt på en naturlig fortolkning av EF-retten («presumsjonsprinsippet»). EU har tilpasset sine direktiver til IFRS, og ved tolkningstvil kan det antakelig også forutsettes at loven ikke er i strid med IFRS.

[PAGE=32]

## 5.2 God regnskapsskikk og rettvisende bilde

### 5.2.1 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 vekt på regnskapsstandardene fra Norsk RegnskapsStiftelse når innholdet i «god regnskapsskikk» skal fastslås.

### 5.2.2 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

Det er først og fremst Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) som avgir uttalelser om god regnskapsskikk. Men også andre faglige og autoritative [PAGE=33]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 Finanstilsynet. Slike uttalelser har et autoritativt preg som gjør at de må forventes å ha betydelig gjennomslag. Det bør spesielt framheves at Finanstilsynets 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) (se www.revisorforeningen.no).

#### Norsk RegnskapsStiftelse

Norsk RegnskapsStiftelse ble stiftet i 1989. Følgende organisasjoner står bak stiftelsen:

• Norges Handelshøyskole (NHH)

• Handelshøyskolen BI

• Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)

• Den norske Revisorforening (DnR)

• Norske Finansanalytikeres 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).

Stiftelsesstyret 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.

[PAGE=34]

##### 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.

##### Veiledning – NRS(V)

Veiledninger kan gjelde selskapsrettslige forhold, tolkning av IFRS og forhold knyttet til regnskapslovens ordinære regler. I forhold til IFRS skal veiledninger 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 og lovgivningen for øvrig bør fortolkes.

I 2010 vedtok Norsk RegnskapsStiftelse NRS(V) Regnskapsføring av inntekt, og denne veiledningen gjelder regnskapsføring innenfor rammen av regnskapslovens ordinære regler. Bakgrunnen for statusen som veiledning er at strukturen er vesentlig forskjellig fra en «vanlig» regnskapsstandard, og at regelverket i betydelig utstrekning er utformet som en fortolkning av regnskapslovens grunnleggende prinsipper.

##### Høringsutkast – NRS(HU)

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

Et høringsutkast til endring i en regnskapsstandard 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.

Norske regnskapsstandarder (NRS)

Det foreligger hittil (1. desember 2013) følgende standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse:

|  |  |
| --- | --- |
| • NRS 1 | Varer |
| • NRS 2 | Anleggskontrakter |
| • NRS 3 | Hendelser etter balansedagen |
| • NRS (HU) | Endringer i NSR 3 Hendelser etter balansedagen |
| • NRS 4 | Offentlige tilskudd |
| • NRS 5 | Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring  |
| • NRS 6 | Pensjonskostnader |
| • NRS 8 | God regnskapsskikk for små foretak |
| • NRS(HU) | Endringer i NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak |
| • NRS 9 | Fusjon |
| • NRS 12 | Avvikling og avhendelse |
| • NRS 13 | Usikre forpliktelser og betingede eiendeler |
| • NRS 14 | Leieavtaler |
| • NRS 15A | Aksjebasert betaling |
| • NRS 16 | Årsberetning |
| • NRS 17 | Virksomhetskjøp og konsernregnskap |
| • NRS 18 | Finansielle eiendeler og forpliktelser |
| • NRS 19 | Immaterielle eiendeler |
| • NRS 20 | Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta |
| • NRS(F) | Resultatskatt |
| • NRS(F) | Kontantstrømoppstilling |
| • NRS(F) | Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet |
| • NRS(F) | Fisjon |
| • NRS(HU) | Endringer i NRS(F) Fisjon |
| • NRS(F) | Nedskrivning av anleggsmidler |
| • NRS(F) | God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner |
| • NRS(V) | IAS 19 Ytelser til ansatte |
| • 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 petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak |
| • NRS(V) | Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon |
| • NRS(V) | Regnskapsføring av inntekt |
| • NRS(D) | Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern |
| NRS: Norsk RegnskapsStandard NRS(F): Foreløpig regnskapsstandardNRS(HU): Høringsutkast til regnskapsstandard NRS(D): DiskusjonsnotatNRS(V): Veiledning  |

[PAGE=36]

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

Bruk av NRS 8

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak gjelder i utgangspunktet bare for foretak som er definert som «små», se nærmere omtale i eget kapittel om små foretak senere i boken.

Det finnes likevel noen eksempler på at standarden kan være relevant også for selskaper som ikke er små. Et eksempel kan være regnskapsmessig behandling av varige driftsmidler. Det finnes ingen egen regnskapsstandard for andre enn små foretak på dette fagområdet. Dekomponeringsregler i forbindelse med avskrivninger kan være et eksempel på slik bruk av NRS 8. Vi viser til kapitlet om varige driftsmidler.

Det presiseres også at NRS 8 ofte inneholder henvisninger til at små foretak helt eller delvis må benytte de øvrige standardene til Norsk RegnskapsStiftelse. Vi henviser til kapitlet om små foretak.

#### Strategien til NRS – IFRS for SMEs

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

I juli 2009 vedtok IASB et eget regelverk for små og mellomstore foretak. Stadig flere stater har vedtatt eller har intensjoner om å vedta å bruke dette regelverket. Norsk lovtilpasning til IFRS for SMEs vil antakelig bli vurdert når regnskapsloven skal tilpasses nye regnskapsdirektiver fra EU, antakelig etter 2016.

I november 2012 ble strategien endret slik at gjeldende norske regnskapsstandarder skal erstattes av IFRS for SMEs likevel innenfor regnskapslovens rammer. Det forventes at det nye regelverket kan gjøres gjeldende fra 2015.

Se nærmere om IFRS for SMEs i eget kapittel om IFRS.

### 5.2.3 Kravet til rettvisende bilde. Overstyring av regnskapsloven

Regnskapsloven § 3-2a krever at årsregnskapet skal gi et rettvisende 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. [PAGE=37]Derimot har land som for eksempel Sverige og Tyskland unnlatt å gjennomføre bestemmelsen i nasjonal rett.

Kravet om å gi et rettvisende bilde innebærer at det ikke alltid er tilstrekkelig å avlegge et regnskap som følger konkrete 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 rettvisende bilde. Det er også nødvendig med et utdypende notekrav dersom kravet om å gi et rettvisende 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, og vi er ikke kjent med at bestemmelsen er brukt i praksis.

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

Regnskapsloven er bygd opp som et «tosporet» system. Dette innebærer at små og mellomstore foretak kan velge mellom å benytte regnskapslovens ordinære regler og IFRS. 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)

Til tross 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 delvis tilpasset IFRS-reglene.

[PAGE=38]

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 er morselskap i et konsern. Dette betyr altså at slike børsnoterte selskaper ikke har den samme valgmuligheten som andre til å velge å avlegge selskapsregnskapet etter regnskapslovens ordinære bestemmelser.

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, og noen større konsern ønsker å utarbeide sine regnskaper etter samme prinsipper som sine børsnoterte konkurrenter.

Regelverket er oversatt til norsk og framgår av Finansdepartementets forskrifter av 17. desember 2004 med senere endringer. Løpende konsolidering av dette regelverket skjer gjennom Gyldendal Rettsdata (www.rettsdata.no).

En konsolidert versjon av regelverket kan også leses i boken IFRS på norsk (Elisabeth Myrbakken og Signe Haakanes, Den norske Revisorforening 2013). IFRS er behandlet i et eget kapittel i boken.