

Denne fil er hentet fra Handelshøyskolen BIs åpne institusjonelle arkiv BI Brage
<http://brage.bibsys.no/bi>

God regnskapsskikk erstattes med rettslig bindende
regnskapsstandarder

Tonny Stenheim
Handelshøyskolen BI

Dag Øivind Madsen
Høgskolen i Sørøst-Norge

Magma,19(2016)1:37-43

Magma utgis av Fagbokforlaget i samarbeid med Econa.

Etter avtale med utgiver kan artikkelen slik den er publisert i tidsskriftets papirutgave legges i BI Brage. Forlagets e-utgave er tilgjengelig fra www.magma.no

GOD REGNSKAPSSKIKK ERSTATTES MED RETTSLIG BINDENDE REGNSKAPSSTANDARDE



TONNY STENHEIM har en Ph.D fra Handelshøjskolen i København. Han er i tillegg utdannet cand. mag og cand. merc fra Høgskolen i Buskerud og Master i Regnskap og Revisjon fra Norges Handelshøyskole. Han jobber som førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI. Han var sekretær for Regnskapslovutvalget som avga NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt.



DAG ØIVIND MADSEN er siviløkonom og Ph.D fra Norges Handelshøyskole. Han er i tillegg utdannet cand. mag i samfunnsvitenskap fra Universitetet i Bergen, og MSc Accounting and Finance fra London School of Economics. Han jobber som førsteamanuensis ved Høgskolen i Sørøst-norge.

SAMMENDRAG

Det arbeides nå med ny regnskapslov i Norge. Første av to delutredninger ble overlevert Finansdepartementet i juni 2015 og presenterer forslag til ny regnskapslov. Et sentralt forslag er at den rettslige standarden god regnskapsskikk blir erstattet med regnskapsstandarder med forskrifts status. Dette innebærer en rettsliggjøring av regnskapsstandardene. Det gjør samtidig at detaljreguleringen går

fra å være prinsippbasert til å bli mer regelbasert. Samtidig vil den gode skikk fortsatt ha relevans ved tolkning og implementering av regnskapsmessige løsninger som følger av regnskapsstandard og ikke minst når en skal finne regnskapsmessige løsninger som ikke følger av regnskapsstandard. Denne artikkelen diskuterer overgangen fra god regnskapsskikk til rettslig bindende regnskapsstandarder.

1 INNLEDNING

Regnskapslovutvalget avga sin utredning i juni 2015 og fremla med dette et forslag til ny norsk regnskapslov (NOU 2015: 10). Forslaget ivaretar de forpliktelsene Norge har i kraft av EØS-avtalen når det gjelder å implementere nytt regnskapsdirektiv, men foreslår også endringer ut over de som er nødvendige for å implementere direktivet. En sentral endring er at den rettslige standarden god regnskapsskikk er erstattet med regnskapsstandarder som får forskrifts status. Dette innebærer en rettsliggjøring av regnskapsstandarder samtidig som forslaget innebærer en forskyvn

ning av rettslig kompetanse fra lovgiver til en privat regnskapsstandardsetter Norsk RegnskapsStiftelse. God regnskapsskikk har fungert som rettslig standard i snart 40 år og har for regnskapsbrukere og regnskapsprodusenter utgjort en av bærebjelkene i norsk regnskapsregulering.

Denne artikkelen problematiserer hva som forstås med den rettslige standarden god regnskapsskikk, hvordan innholdet i god regnskapsskikk har endret seg over tid, og hvilke konsekvenser det kan få at god regnskapsskikk erstattes med hjemmel til rettslig bindende regnskapsstandarder. Deler av fremstillingen

bygger på notat publisert i forbindelse med seminar holdt av Regnskapslovutvalget 2. mars 2015 og Regnskapslovutvalgets utredning NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.

2 HVA ER 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 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 brukes gjerne på de områder hvor det er nødvendig med en dynamisk regulering på et lavere detaljeringsnivå enn det som naturlig reguleres av lov og forskrift. Den rettslige standarden vil til enhver tid representere hva som er å anse som «den gode skikk» på et bestemt område. Det nærmere innholdet i den gode skikk vil i mange sammenhenger kun bli fastsatt ved at det foreligger en domsavsigelse.

De rettslige standardene består gjerne av to kriterier. Slik er det også for den rettslige standarden god regnskapsskikk. Den må ivareta utbredelseskriteriet *skikk* og kvalitetskriteriet *god*.

2.1 HVA ER SKIKK?

De regnskapsmessige løsningene som utgjør en skikk, må ha en viss utbredelse i praksis. De må tilfredsstille et utbredelseskriterium. Det betyr at de regnskapsmessige løsningene som utgjør en skikk, må være tatt i bruk av et visst antall regnskapsprodusenter og over tid. Et slikt praksiskrav synes også å ligge til grunn for forståelsen av *skikk* i regnskapslovutredningen fra 1995 (NOU 1995: 30, s. 28). I den senere tid er skikk gjerne tolket i retning av allment aksepterte regnskapsløsninger, mer enn at det er løsninger som er tatt i bruk i praksis. Dette er en tolkning som synes å ligge til grunn i Evalueringsutvalgets utredning fra 2003 (NOU 2003: 23, s. 52). Det betyr at regnskapsmessige løsninger som er nedfelt i en regnskapsstandard, kan representere en skikk så sant disse løsningene er allment akseptert av regnskapsprodusenter mv.

Allmenn aksept for disse løsningene oppnås ved at regnskapsstandardene fastsettes gjennom en prosess som følger forvaltningsmessige prinsipper. Det betyr at det standardsettende organet må fremstå som uavhengig, objektivt og med faglig integritet. Prosessen rundt standardsetting må være gjennomslutning og med mulighet for interesserte parter til både å få innsyn og til å komme med innspill gjennom høringssvar mv. En god kvalitetsmessig saksgang kan derfor sannsynliggjøre at de regnskapsmessige løsningene som følger av fastsatte regnskapsstandarder, har bred aksept og dermed tilfredsstiller kravet til skikk.

2.2 HVA ER GOD SKIKK?

En regnskapsmessig løsning som skal anses som god regnskapsskikk, må i tillegg til utbredelseskriteriet skikk tilfredsstille kvalitetskriteriet *god*. Det betyr at før en regnskapsmessig løsning kan anses å representere god regnskapsskikk, må den både være akseptert og/eller utbredt og den må i tillegg være kvalitetsmessig *god*. Det er naturlig å legge til grunn de regnskapsmessige løsninger som følger av fastsatte regnskapsstandarder, er kvalitetsmessig gode løsninger. Dette forutsetter imidlertid at standarden er fastsatt av et uavhengig, objektivt og faglig kompetent organ, og at prosessen rundt fastsetting av standarden har vært kvalitetsmessig *god*. I sjeldne tilfeller kan en derimot komme frem til motsatt konklusjon, altså at disse løsningene likevel ikke er kvalitetsmessig gode. Når det gjelder å angi innholdet i kvalitetskriteriet *god*, er det relevant å trekke inn den omtalen som finnes i regnskapslovutredningen fra 1995 (NOU 1995: 30, s. 28). Her følger det at kvalitetskriteriet *god* skal ses i relasjon til de grunnleggende regnskapsprinsippene nedfelt i regnskapsloven og regnskapslovens øvrige bestemmelser.

3 GOD REGNSKAPSSKIKK I LOV OG REGNSKAPSSTANDARDER

I gjeldende regnskapslov opptrer god regnskapsskikk i tre sammenhenger (Johnsen og Kvaal 1999, s. 195–196). God regnskapsskikk representerer et generelt og overordnet kvalitetskrav til årsregnskapet ved at det stilles krav om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk (jf. regnskapsloven § 4-6). God regnskapsskikk gir i noen tilfeller lovens bestemmelser et nærmere innhold ved at løsninger under god regnskapsskikk presiserer innholdet i en lovbestemmelse. Ende-

lig vil det i enkelte lovbestemmelser være åpnet for at andre regnskapsmessige løsninger enn det som følger av hovedregelen i lovbestemmelsen, er tillatt hvis disse løsningene anses som god regnskapsskikk. I alle tilfeller må regnskapsmessige løsninger under god regnskapsskikk ligge innenfor de rammer som regnskapsloven definerer.

Det nærmere innholdet i god regnskapsskikk er forsøkt angitt gjennom regnskapsstandarder og uttalelser om god regnskapsskikk. I tiden etter implementeringen av aksjeloven (1976) og regnskapsloven (1977) var det flere institusjoner som ga 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 uttrykk for god regnskapsskikk (NOU 1993: 2, s. 45). 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 ga 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 (Martinussen og Aarbakke 1986, s. 373, og Ravnaas 1991, s. 354).

I proposisjonen til gjeldende regnskapslov, Ot.prp. nr. 42 (1997–98), synes tyngdepunktet mellom utbredelseskriteriet skikk og kvalitetskriteriet god å være flyttet i favør av kvalitetskriteriet god. 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). Denne omtalen utløste visse reaksjoner blant annet i form av brev til Finanskomiteen¹ om «vidtrekkende kompetanseoverføring

til organisasjonene Norsk RegnskapsStiftelse, Norske Finansanalytikerers Forening og Oslo Børs», ettersom disse institusjonene «etter forslaget med rettslig bindende virkning skal kunne fastsette innholdet i den rettslige standarden god regnskapsskikk».

I forbindelse med evalueringen av regnskapsloven diskuterte Evalueringsutvalget av 2002 hvilken vekt regnskapsstandarder skal tillegges når det gjelder å definere innholdet i god regnskapsskikk. Evalueringsutvalget understreket 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). 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. 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 spørsmål ved om regnskapsstandarden gir uttrykk for god regnskapsskikk (NOU 2003: 23, s. 51).

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 imot, angi mulige konklusjoner og 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

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

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 hvor standarden har sitt virkeområde. Det endelige innholdet i hva som representerer god regnskapsskikk på en konkret problemstilling, kan kun avklares ved at det foreligger en rettskraftig dom. Domstolen kan da velge å legge til grunn en løsning i en regnskapsstandard eller den kan legge til grunn en annen løsning. I et tenkt tilfelle kan en regnskapspliktig aktør for eksempel lykkes i å overbevise domstolen om at den regnskapsmessige løsningen som er valgt, er i samsvar med god regnskapsskikk, selv om denne løsningen avviker fra den som fremkommer i regnskapsstandardene.

4 GOD REGNSKAPSSKIKK OG INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

God regnskapsskikk har i flere tiår vært knyttet til den regnskapsreguleringen 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 noen grad vært inspirert av amerikanske regnskapsstandarder. De internasjonale regnskapsstandardene (IAS-standardene) ble på 1980-tallet viet liten interesse. De internasjonale regnskapsstandardene fikk imidlertid større interesse utover på 1990-tallet som følge av at EU i 1995 vedtok en strategi om regnskapsharmonisering (European Commission 1995). Samme år ble IOSCO og IASB² enige om en plan om å utarbeide ett felles sett med regnskapsstandarder basert på de internasjonale regnskapsstandardene, og i 2002 ble det vedtatt i EU at alle

børsnoterte foretak skulle avlegge konsernregnskap etter IFRS (1606/2002/EU). Samme år som IOSCO-avtalen ble vedtatt, ble regnskapslovutredningen til gjeldende lov avlagt (NOU 1995: 30). I lovutredningen er det derfor ikke tatt standpunkt til om god regnskapsskikk bør utvikles med utgangspunkt i internasjonale regnskapsstandarder. Det betyr ikke at utredningen ikke er influert av internasjonal regnskapsregulering. Flere steder i utredningen er det vist til nasjonal rett, for eksempel nordisk, tysk, britisk, amerikansk og internasjonal regnskapsrett. Det konseptuelle rammeverket til IASB (1989) og en rekke IAS-standarder danner også grunnlag for en del av drøftingen i utredningen. Det betyr at lovutvalget var internasjonalt orientert i arbeidet med utredningen selv om det ikke ble tatt noe standpunkt til om internasjonale regnskapsstandarder skulle ha spesiell vekt når det gjaldt å angi innholdet i god regnskapsskikk.

Innføringen av IFRS som pliktig eller valgfritt regnskapsspråk fikk konsekvenser for utviklingen av norske regnskapsstandarder i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Tilpasningen til IFRS ved utarbeidelse av norske regnskapsstandarder hadde riktignok begynt flere år før 2005. Standarden for immaterielle eiendeler kan tegne som eksempel. Det første høringsutkastet til denne standarden ble publisert i oktober 1998. Den 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 regnskapsstandarder til IFRS langt tydeligere. Dette følger også av strateginotatet til Norsk RegnskapsStiftelse fra 2005. Eksisterende standarder og høringsutkast bør ifølge strateginotatet erstattes med IFRS for SMEs. Det ble heller ikke ansett som formålstjenlig å utgi særnorske standarder 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 IFRS for SMEs. Prosessen frem til en endelig standard for IFRS for SMEs tok som kjent mye lengre tid enn det Finanskomiteen så for seg, og endelig standard ble først vedtatt av IASB i juli 2009. Norsk RegnskapsStiftelse fastsatte et nytt, justert strateginotat i 2008. Ordlyden i dette strateginotatet

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

synes å være noe dempet sammenlignet med hva som ble uttrykt i strateginotatet fra 2005 når det gjelder IFRS-tilpasning. Ved videreutvikling av eksisterende regnskapsstandarder 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 regnskapsstandarder: NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap (2011), NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser (2011) og NRS 19 Immaterielle eiendeler (2012). Disse regnskapsstandardene bærer preg av tilpasning til full IFRS heller 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 etterkant 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. Som følge av arbeidet med ny regnskapslov ble ikke denne standarden implementert.

5 GOD REGNSKAPSSKIKK ELLER RETTSLIG BINDENDE REGNSKAPSSTANDARDE

God regnskapsskikk har på mange måter fungert etter sin hensikt. Den har gitt hjemmel for en dynamisk regulering på lavere nivå enn lov og forskrift. Rammene for reguleringen har fulgt av regnskapsloven, mens den nærmere detaljreguleringen har fulgt av regnskapsstandarder som tilpasses og endres med skiftende næringsliv og samfunnsforhold. Derimot er ikke den gode skikk, i betydning den gode praksis, like fremtredende i dag som den var i de første

årene da god regnskapsskikk var rettslig standard. Det nærmere innholdet i standarden følger i dag i all hovedsak av regnskapsstandarder som i større eller mindre grad er søkt harmonisert til internasjonal regnskapsregulering (IFRS og i det siste til IFRS for SMEs) innenfor de rammene som følger av gjeldende regnskapslov.

Som rettslig standard har god regnskapsskikk virket i snart 40 år. Regnskapslovutvalget av 2014 har kommet til at denne standarden har fungert hensiktsmessig. Likevel foreslår lovutvalget at denne standarden erstattes med en hjemmel for rettslig bindende regnskapsstandarder. Det er særlig tre forhold som lovutvalget legger til grunn for sitt forslag: 1) Innholdet i god regnskapsskikk er endret, 2) god regnskapsskikk er en uegnet hjemmel for differensierte regnskapsløsninger, og 3) de regnskapsmessige løsningene som følger av regnskapsstandarder, har i noen grad uklart rettslig status. Vi skal se nærmere på lovutvalgets argumenter.

For det første har forståelsen av god regnskapsskikk endret seg over tid fra å representere en avveining av et kvalitetskriterium god og et utbredelseskriterium skikk til i stedet å få et innhold som ligger tett på internasjonalt aksepterte regnskapsmessige løsninger. Utvalget argumenterer derfor med at god regnskapsskikk strengt tatt har et innhold som følger av de regnskapsstandarder som til enhver tid er fastsatt.

For det andre mener utvalget at god regnskapsskikk kan være en uegnet hjemmel for å utvikle differensierte regnskapsmessige løsninger. Etter utvalgets syn vil ikke bestrebelsene på å finne frem til egnede differensieringsløsninger følge av avveiningen mellom god og skikk, men heller ved en avveining av nytte mot kostnad. Dette gjelder særlig forenklinger for små foretak. Disse forenklingene er i all hovedsak begrunnet i nytte-kostnadsavveining. For virksomheter uten økonomisk vinning som formål kan derimot differensierte løsninger forankres i god regnskapsskikk. Disse virksomhetene er av en annen natur enn økonomiske foretak, noe som gjør det nødvendig å ha andre regnskapsmessige løsninger. Differensierte regnskapsmessige løsninger er derfor ikke begrunnet i en kost-nytte-vurdering når det gjelder disse virksomhetene, men i det forhold at disse løsningene gir kvalitetsmessig bedre regnskapsinformasjon.

For det tredje er det en grunnleggende uklarhet rundt den rettslige statusen til regnskapsstandarder

som er ment å gi uttrykk for god regnskapsskikk. Gjeldende regnskapsstandarders rettskraft er ikke tydelig definert. Selv om norske regnskapsstandarder i all hovedsak tolkes som uttrykk for god regnskapsskikk, vil det fortsatt eksistere usikkerhet med hensyn til hvilken vekt en regnskapsmessig løsning i en regnskapsstandard vil ha i det konkrete tilfellet. Det er imidlertid ikke sikkert at dette har representert noe reelt problem. Domstolene har i ulik grad vektlagt regnskapsstandarder når de skulle komme frem til hvilken regnskapsmessig løsning som er korrekt eller ikke. Det er også i liten grad drøftet om de løsningene som finnes i standardene, er uttrykk for god regnskapsskikk eller ikke. Det kan være flere forklaringer på dette. Domstolene har lagt til grunn at de representerer god regnskapsskikk (uten at dette er eksplisitt uttalt), eller at de regnskapsmessige løsningene er av sekundær betydning for å avgjøre rettsspørsmålet.

Det å erstatte god regnskapsskikk med rettslig bindende regnskapsstandarder vil klargjøre den vekten disse standardene har. De vil få en rettslig status tilsvarende forskrifter. Det innebærer også at de får tilsvarende rettslige vekt som EU-godkjent IFRS og forenklet IFRS slik disse er hjemlet i gjeldende regnskapslov § 3-9. På den ene siden kan dette bidra til større klarhet, på den andre siden kan dette føre til en langt mer rigid tolkning av det som står i den enkelte standard. Det siste kan gjøre at noe av den dynamikken som finnes i god regnskapsskikk, blir borte. Det kan føre til færre diskusjoner mellom revisor/regnskapsfører og den regnskapspliktige om hva som er den korrekte regnskapsmessige løsningen. Men dette gjelder kun under den forutsetning at de løsningene som angis i standarden, er klare og uomtvistelige. Hvis de derimot er uklare ved at det foreligger et visst tolkningsrom, er det ikke sikkert at disse diskusjonene vil avta verken i omfang eller styrke. I slike tilfeller argumenterer artikkelforfatterne for at det fortsatt vil være en god skikk. Selv om denne ikke lenger er hjemlet i loven, må det fortsatt være rom for å bruke den gode skikk eller det gode skjønn når en skal tolke og implementere de løsningene som følger av standarden. Hvis dette legges til grunn, betyr det at den gode skikk eller det gode skjønn kan anvendes innenfor de rammene som følger av standarden.

Det er kun de regnskapsstandardene som er fastsatt, det vil si vedtatt som endelige standarder av Norsk

RegnskapsStiftelse, som vil ha forskrifts status. Det betyr at på de områder hvor det i dag er foreløpige regnskapsstandarder, høringsutkast, diskusjonsnotat eller veiledninger som erstattes med en fastsatt standard, vil dette innebære en betydelig rettsliggjøring av det som tidligere har vært en anvisning på eller et forslag til hvordan praksis bør være. I de tilfeller hvor en standard ikke er fastsatt, men kun foreligger i form av høringsutkast, vil den opplagt ikke være rettslig bindende. Et annet spørsmål er om det er tillatt å følge den reguleringen som gjelder i høringsutkastet, før standarden er vedtatt. Dette må i så fall bero på de overgangsregler (eventuelt de bestemmelser som gjelder tidlig implementering) som følger av standarden. Fortsatt vil det være adgang for regnskapsstandardsetter å fastsette veiledninger. Disse vil ikke være rettslig bindende. Det betyr at de vil ha den samme status som i dag.

På de områder hvor det ikke foreligger en regnskapsstandard, vil de regnskapsmessige løsningene trolig måtte utledes av et kildehierarki. Dette forutsetter imidlertid at det tas inn et kildehierarki som en del av standarden slik det er i IFRS for SMEs i dag. Lovutvalget har ikke gitt adgang til at kildehierarkiet i IFRS for SMEs kan utelates ved fastsetting av standard for foretak med alminnelig regnskapsplikt (øvrigt foretak etter gjeldende lov), så trolig vil det bli tatt inn et slikt kildehierarki i denne standarden (hvorvidt dette også vil gjelde de øvrige standardene, er mer åpent). Ved anvendelse av dette hierarkiet vil den gode skikk fortsatt kunne spille en rolle når det gjelder å utlede regnskapsmessige løsninger for ellers uregulerte spørsmål.

6 KONKLUSJON

Forslaget til ny regnskapslov representerer et hamskifte i norsk regnskapsregulering. God regnskapsskikk har i 40 år spilt en viktig rolle som dynamisk reguleringsnorm i norsk regnskapsregulering. Den rettslige standarden god regnskapsskikk er foreslått erstattet med hjemmel for Norsk RegnskapsStiftelse (i omorganisert form) til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder. Dette vil øke den rettslige statusen til norske regnskapsstandarder. Samtidig vil dette føre til en mer rigid tolkning av hva som anses som gjeldende regnskapsrett på lavere reguleringsnivå enn regnskapsloven. På de områder hvor det ikke foreligger regnskapsstandarder eller andre autorative kilder, vil fortsatt den gode skikk spille en rolle. M

REFERANSER

- International Accounting Standards Board (IASB) (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- Innst. O. nr. 61 (1997–98). *Innstilling fra Finanskomiteen om årsregnskap m.v.* (regnskapsloven) avgitt 2. juni 1998.
- Johnsen, A. og E. Kvaal (1999). *Regnskapsloven*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Martinussen, H.F. og M. Aarbakke (1986). *Aksjeloven* (lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59). Oslo: Aschehoug.
- Norsk RegnskapsStiftelse (2005). *Strateginotat*. Oktober 2005.
- Norsk RegnskapsStiftelse (2013). Statusrapport fra Regnskapsstandardstyret.
- 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 2015: 10 Lov om regnskapsplikt. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 19. september 2015 avgitt til Finansdepartementet 26. juni 2015.
- 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. I L. Arentz-Hansen, E. Harboe og E. Wahr-Hansen (red.), *Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger*, s. 342–421. Oslo: Universitetsforlaget / Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BAHR).

Øyvind Bøhren og Per Ivar Gjærum

FINANS: INNFØRING I INVESTERING OG FINANSIERING

I denne boken lærer du å bruke økonomiske analyseteknikker på konkrete investerings- og finansieringsprosjekter. Mangfoldet i analysemetoder og presentasjonsform gir stor fleksibilitet for både foreleser og student. Denne valgfriheten består i faglig bredde, dybde og aktualitet.

En omfattende nettside med stort utvalg oppgaver, eksempler, forklaringer og annet som hjelper innlæring gjør at bok og nettside fremstår som et integrert og helhetlig læreverk. Nettsiden er gratis og åpen for alle. www.fagbokforlaget.no/fi

ISBN 978-82-450-1903-2 | Kr 526,-



FAGBOKFORLAGET
www.fagbokforlaget.no

**Ny
bok!**

