

Regnskapsloven av 1998:

Opphev bestemmelsene om grunnleggende regnskapsprinsipper

Skal Norge fortsatt ha én regnskapslov, er det mest hensiktsmessig at de grunnleggende regnskapsreglene tas ut av loven, og erstattes av et sett av grunnleggende krav til årsregnskapet tilpasset et balanseorientert regelverk.



Statsautorisert revisor og førstelektor
Trond Kristoffersen
NTNU Handelshøyskolen

De grunnleggende regnskapsprinsippene kan i stedet tas inn i en regnskapsstandard som grunnlag for regulering av regnskapsføring og god regnskapsskikk i små foretak.¹

Både svensk og dansk regnskapslovgivning har bestemmelser om grunnleggende krav til årsregnskapet. I artikkelen gis en oversikt over svenske og danske regler.

Harmonisering av norske og internasjonale regnskapsregler

Det har i lang tid pågått en betydelig harmonisering av internasjonal finansiell rapportering og norske foretak har siden 2005 utarbeidet konsernregnskap etter internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Myndighetene har forutsatt at utviklingen av god regnskapsskikk må bygge på en harmonisering til IFRS-regelverket som grunnlag for norsk standardsetting.²

Norsk regnskapsregulering og IFRS-standardene bygger på ulikt teorigrunnlag. Regnskapsloven 1998 er

Regnskapsloven og standardsetting

Dagens norske regnskapslov fra 1998 trådte i kraft 1. januar 1999. Regnskapsloven 1998 er en rammelov som utfylles gjennom normen god regnskapsskikk. Innholdet i god regnskapsskikk har kommet til uttrykk gjennom anbefalinger og standarder for god regnskapsskikk.

I forarbeidene til regnskapsloven 1998 er det forutsatt at utviklingen av norske regnskapsstandarder skal skje ved en harmonisering av norske og internasjonale regnskapsstandarder. Norsk regnskapslovgivning og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) bygger på ulikt teorigrunnlag. Det er ressurskrevende å lage regnskapsstandarder. For norsk standardsetting vil det være en fordel at teorigrunnlaget i den norske regnskapsloven er den samme som i IFRS-regelverket. Ved likt teorigrunnlag kan norsk standardsetting uten større tilpasning bygge på de internasjonale regnskapsstandardene.

resultatorientert, i motsetning til balanseorienteringen som er en forutsetning i IFRS-standardene. Norsk regnskapslovgivning ble evaluert i 2003. Etter råd fra høringsinstansene gikk myndighetene inn for et tosporsystem.³ De regnskapspliktige kan velge å avlegge regnskapet etter IFRS eller etter god regnskapsskikk.⁴

Finansdepartementet har også uttalt at dersom den internasjonale utviklingen utvikler seg på tvers av de grunnleggende prinsippene, må det vurderes om det er behov for å endre loven.⁵ Arbeidet med å oppdatere norske

regnskapsstandarder har stoppet opp. En viktig årsak er mangel på økonomiske ressurser. På grunn av ulikt teorigrunnlag i regnskapsloven og IFRS-regelverk er det komplisert, og dermed ressurskrevende, å oppdatere de norske regnskapsstandardene. For å sikre en full harmonisering mellom norsk regnskapslovgivning og IFRS-regelverket bør teorigrunnlaget være det samme. Det innebærer at de resultatorienterte grunnleggende prinsippene i regnskapsloven tas ut av loven, og erstattes av mer generelle krav til årsregnskapet i tråd med et balanseorientert regelverk.⁶ De grunnleggende regnskaps-

1 NRS 8.

2 Innst O nr. 61 (1997–1998) avsnitt 5.1.

3 Ot.prp. nr. 39 (2004–2005).

4 Regnskapsloven 1998 § 3-9.

5 Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 82-83.

6 Også prinsippene for tidfesting av næringsinntekt i skatteloven § 14-2 bygger på en balanseorientert tilnærming. En inntekt er innvunnet «når skatteyteren får en ubetinget rett til ytelsen». En kostnad skal fradras i det

prinsippene har fungert godt i praksis. Selv om disse prinsippene tas ut av loven, kan de tas inn i en regnskapsstandard som regulerer regnskapsføring i små foretak.⁷

Grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven 1998

Norsk regnskapslovgivning har i lang tid vært utformet som en rammelov som utfylles gjennom normen god regnskapsskikk.⁸ Måleprinsippene i regnskapsloven 1998 består av grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler for eiendeler og gjeld.

Regnskapsloven 1998 bygger på historisk kost-modellen. Denne modellen bygger på visse grunnleggende regnskapsprinsipper, hvor de sentrale prinsippene er transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. I tidligere norsk regnskapslovgivning var grunnleggende regnskapsprinsipper ikke lovregulert. Løsning av regnskapsmessige problemstillinger ble derfor utført som et samspill mellom teori og praksis innenfor rammen av måleprinsippene i lovverket. Utvalget hadde flere grunner for å foreslå lovfesting av et sett av grunnleggende regnskapsprinsipper.⁹ En viktig begrunnelse var at utviklingen av regnskapspraksis skulle bygge på et teoretisk grunnlag. Nye problemstillinger kan dermed løses ved en fortolkning og anvendelse av de grunnleggende regnskapsprinsippene. De grunnleggende regnskapsprinsippene sikrer også at enkeltbestemmelser og regnskapsstandarder bygger på de samme prinsippene.

Resultatorientering

De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven 1998 representerer et resultatorientert deskriptivt konseptuelt rammeverk. Formålet med de grunnleggende regnskapsprinsippene er å sikre korrekt resultatmåling, hvor de sentrale prinsippene er opptje-

ningsprinsippet for inntekt og sammenstillingsprinsippet for kostnad. De grunnleggende regnskapsprinsippene styrer først og fremst innregning av inntekter og kostnader, mens balansepostene bestemmes residuelt. I noen tilfeller kan balansepostene være vanskelige å fortolke som eiendeler eller forpliktelser, og vil derfor komme i konflikt med regnskapsregulering basert på balanseorientering. Balanseorientering er en forutsetning i IFRS-standardene.

God erfaring med de grunnleggende regnskapsprinsippene

Regnskapsloven 1998 ble evaluert i 2003.¹⁰ De grunnleggende regnskapsprinsippene er grundig drøftet i utredningen.¹¹ Ingen av høringsinstansene hadde negative erfaringer med bruken av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Det er i utredningen uttalt at det er bred enighet om at det ikke er ønskelig med et norsk rammeverk som strider mot IAS-standardene. Utvalget gikk likevel inn for å beholde de grunnleggende regnskapsprinsippene. Begrunnelsen var blant annet at brukerne hadde god erfaring med de grunnleggende regnskapsprinsippene, og at de internasjonale rammeverkene ikke hadde funnet sin endelige form. En av høringsinstansene, Norsk Regnskapsstiftelse (NRS), uttalte at de grunnleggende prinsippene kunne tas ut av loven på et senere tidspunkt forutsatt at IAS-rammeverket moderniseres og fremstår mer fullstendig.

De grunnleggende regnskapsprinsippene er også grundig drøftet av regnskapslovutvalget fra 2014.¹² Utvalget foreslo at de resultatorienterte grunnleggende prinsippene tas ut av loven, og erstattes av et utvalg av alminnelige prinsipper.¹³ De alminnelige prinsippene er i hovedsak hentet fra EUs regnskapsdirektiv.¹⁴

En eller to regnskapslover?

Ved evalueringen av regnskapsloven i 2003 var det ingen negative merknader til de grunnleggende regnskapsprinsippene. Etter min vurdering gir lovfesting av et sett av grunnleggende regnskapsprinsipper, supplert med et utvalg måleprinsipper for balansepostene (vurderingsregler), et oversiktlig og lett tilgjengelig regelverk. Min erfaring fra lang undervisnings erfaring er at måleprinsippene fungerer godt, og er spesielt godt tilpasset regnskapsrapportering for små foretak.

De fleste regnskapspliktige i Norge er små. Basert på innsendte årsregnskap i 2015 utgjør gruppen små foretak ca. 95 % av de regnskapspliktige.¹⁵ Det er først og fremst for de store foretakene at det er behov for en harmonisering av norske og internasjonale regnskapsprinsipper. Lovteknisk kan dette løses på ulike måter:

- Egen regnskapslov for de store selskapene, hvor prinsippene er tilpasset IFRS-standardene.¹⁶
- Enge kapitler med ulike måleprinsipper for hver kategori av de regnskapspliktige.
- Felles prinsipper for alle hvor det er gitt unntak (forenklete regler) for små foretak.

I Danmark har de valgt alternativ b. De regnskapspliktige er inndelt i ulike regnskapsklasser. Den danske regnskapsloven har et sett av felles prinsipper til årsregnskapet som gjelder for alle regnskapspliktige (felles krav til årsrapporten), mens måleprinsippene er ulike for hver regnskapsklasse.

I Sverige og i Norge har vi i dag valgt alternativ c. Det er et uttalt mål at norsk regnskapslovgivning ikke bør ha et teoretisk rammeverk som er i strid med IFRS-standardene. Etter at vår nåværende regnskapslov trådte i kraft 1. januar 1999, har det skjedd vesentlige endringer i IFRS-regelverket. En viktig endring er at et nytt konseptuelt rammeverk for finansiell rapportering ble vedtatt i 2018.

året da «det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteytteren til å dekke eller innfri kostnaden».

7 NRS 8.

8 Se aksjeloven 1976 § 11-4, regnskapsloven 1977 § 4 og regnskapsloven 1998 § 4-6.

9 NOU 1995: 30 side 24.

10 NOU 2003: 23.

11 NOU 2003: 23 side 163–171.

12 NOU 2015: 10 side 59–98.

13 Lovutkastet 2016 kapittel 3.

14 Direktiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskap og konsernregnskap (regnskapsdirektivet).

15 Prop. 160 L side 49.

16 Samme prinsipp som for norsk aksjelovgivning med to lover, aksjeloven 1997 og allmennaksjeloven.

Ulikt teorigrunnlag i regnskapslov og IFRS-regelverket

Målereglene i regnskapsloven 1998 består av grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler. Regnskapsloven 1998 er en rammelov som utfylles gjennom god regnskapsskikk. Prioritering av bestemmelsene i regnskapsloven følger vanlig juridisk teori ved at spesialregler går foran generelle bestemmelser. Regnskapsloven 1998 er godt strukturert med god sammenheng mellom de ulike delene av regelverket. En oversikt over prioriteringsrekkefølgen (veiledningshierarkiet) i regnskapsloven 1998 er vist i tabell 1.

Tabell 1: Prioriteringsrekkefølgen av bestemmelsene i regnskapsloven 1998

1. Rettvisende bilde (RL § 3-2a)
2. Vurderingsreglene (RL kapittel 5)
 - a. Spesielle vurderingsregler (RL § 5-6 til § 5-12)
 - b. Generelle vurderingsregler (RL § 5-1 til § 5-5)
3. Grunnleggende regnskapsprinsipper (RL § 4-1 til § 4-5)
4. God regnskapsskikk (RL § 4-6)
 - a. Norske regnskapsstandarder
 - b. Internasjonale regnskapsstandarder som dekker lignende problemstillinger
 - c. Regnskapsteori, annen regnskaps-litteratur og god bransjepraksis

God regnskapsskikk skal alltid være i samsvar med bestemmelsene i rammelovgivningen. Kravet til god regnskapsskikk skal derfor ha en supplerende funksjon i forhold til de grunnleggende regnskapsprinsippene, vurderingsreglene og andre bestemmelser i regnskapsloven. Innholdet i god regnskapsskikk har kommet til uttrykk gjennom anbefalinger og standarder for god regnskapsskikk.

Ulikt teorigrunnlag

Regnskapsloven 1998 er resultatorientert, som vises ved de grunnleggende regnskapsprinsippene i kapittel 4, mens IFRS er balanseorientert. En oversikt over teorigrunnlaget i regnskapsloven 1998 og IFRS-regelverket er vist i tabell 2 i 2/3 spalte.

Regnskapsloven 1998 bygger på historisk kost-modellen. Innregning av inn-

Tabell 2: Teorigrunnlaget i regnskapsloven 1998 og IFRS-regelverket

	Regnskapsloven 1998		IFRS	
Formål	Deskriptiv		Normativ	
Perspektiv	Resultatorientert		Balanseorientert	
Måling – primært	Transaksjonsbasert		Verdibasert	
Initialmåling	Transaksjonsmåling		Transaksjonsmåling	Verdimåling
Etterfølgende måling	Hovedregel	Unntak	Hovedregel	Unntak
	Anskaffelseskost med nedskrivning for tap ved verdifall	Verdibasert på enkelte poster	Verdibasert måling	Anskaffelseskost med nedskrivning for tap ved verdifall

tekt er basert på opptjeningsprinsippet. Opptjent inntekt omfatter i tillegg til realisert inntekt også verdibasert inntekt på noen poster (markedsbaserte aksjer og valutagevinst på pengeposter i utenlandsk valuta).¹⁷

IFRS-regelverket er en normativ regnskapsmodell som er regulert gjennom regnskapsstandarder (IAS-standarder og IFRS-standarder).¹⁸ Standardene har et stort innslag av verdibasert måling, men har også historisk kostmåling på en del poster.

Balanseorientering – opptjenings- og sammenstillingsprinsippet

Balanseorientering betyr at innregning av en post i balansen må oppfylle bestemte definisjoner.¹⁹ Innregning av en transaksjon eller hendelse i balansen krever at definisjonene er tilfredsstillende. Videre er det et krav at posten oppfyller kravene til relevant og troverdig gjengivelse av den aktuelle posten (og motposten), og at posten kan måles pålitelig.

IFRS har en balanseorientert tilnærming til innregning av inntekt, og har nylig kommet med en ny standard som regulerer inntektsføring, IFRS 15 *Inntekt fra kontrakt med kunde*. IFRS 15 avviker på flere punkter fra det resultatorienterte opptjeningsprinsippet.

I rapportering etter IFRS-regelverket skjer det også en sammenstilling av inntekt og kostnad, f.eks. ved resultat-

føring av gevinst eller tap ved salg av varige driftsmidler eller aksjer. IASB presiserer imidlertid at sammenstilling av kostnad med inntekt ikke er en målsetting med IFRS Konseptuelle rammeverk. Sammenstillingsprinsippet skal derfor fravikes når det gir opphav til balanseposter som ikke tilfredsstiller definisjonene i rammeverket.²⁰ Balanseorienteringen i IFRS-regelverket kommer her klart til uttrykk ved at definisjon av balansepostene vil overstyre sammenstillingsprinsippet.

Norsk standardsetting, samordning og forenkling

Ved innstilling til Stortinget forutsatte Finanskomiteen at utviklingen av god regnskapsskikk måtte bygge på en harmonisering til IAS-reglene (IFRS-regelverket) som grunnlag for norsk standardsetting. Utvikling av egne norske regnskapsstandarder er ressurskrevende. Etter min vurdering kan målene med norsk standardsetting fremover inndeles i to:

- Harmonisering mellom norske og internasjonale regnskapsregler
- Forenklinger for små foretak

En harmonisering av teorigrunnlaget i regnskapsloven og IFRS-regelverket vil forenkle norsk standardsetting, og samtidig fjerne mange av forskjellene mellom norsk og internasjonal standardsetting. En internasjonal regnskapsstandard kan derfor regnes som god regnskapsskikk i Norge under forutsetning av at den er i samsvar med bestemmelsene om etterfølgende måling (vurderingsreglene) i regnskapsloven.

¹⁷ Regnskapsloven 1998 § 5-8 og § 5-9.

¹⁸ International Financial Reporting Standards (IFRS) og International Accounting Standards (IAS). Standarder utarbeidet i perioden 1989–2001 ble kalt IAS, mens standarder som er laget etter 2002 har betegnelsen IFRS.

¹⁹ IFRS Konseptuelle rammeverk punkt 5.6, jf. punkt 4.2.

²⁰ IFRS konseptuelle rammeverk punkt 5.5.

En rammelov som utfylles gjennom god regnskapsskikk, gir lovgiver fleksibilitet. God regnskapsskikk kan derfor ha forskjellig innhold for ulike kategorier av regnskapspliktige, herunder differensierte regnskapskrav til store og små foretak.

Grunnleggende krav til årsregnskapet i andre regelverk

Både EUs regnskapsdirektiv, svensk regnskapslov og dansk regnskapslov har bestemmelser om grunnleggende krav til årsregnskapet. Felles for alle disse regelverkene er at de inneholder kun et generelt prinsipp om periodisering av inntekt og kostnad (periodiseringsprinsippet). Periodiseringsprinsippet betyr i korte trekk at transaksjoner, hendelser og verdiendringer skal innregnes i regnskapet i den perioden de vedrører. Periodisering av inntekt og kostnad blir derfor i disse regelverkene i hovedsak bestemt av kriterier for innregning og måleprinsippene for balansen (vurderingsreglene). Norge er som EØS-medlem pliktig til å innarbeide EUs regnskapsdirektiv (regnskapsdirektivet) i norsk rett.²¹ De generelle prinsippene for finansiell rapportering fremgår av artikkel 6 i regnskapsdirektivet.²²

Dansk regnskapslov

Danmark har en IFRS-tilpasset regnskapslov.²³ I den danske loven er de regnskapspliktige inndelt i fire regnskapsklasser (A til D) etter størrelsen på foretakene. Prinsippene for innregning og måling er angitt særskilt for hver regnskapsklasse. Den danske loven har et felles sett av grunnleggende krav til årsregnskapet som gjelder for alle regnskapspliktige.²⁴ De grunnleggende kravene er inndelt i tre hoveddeler:

- Rettvisende bilde
- Kvalitetskrav (inkludert brukergrupper)
- Grunnleggende forutsetninger

En oversikt over forutsetninger og prinsipper i dansk og svensk regnskapslovgivning er gitt i tabell 3.

Den danske loven er, som regnskapsloven 1998, en rammelov som utfylles gjennom regnskapsstandarder.²⁵ I Danmark vil lovreglene i hovedsak utfylles med detaljregler fra relevante IFRS-standarder. Den danske revisorforeningen har laget veiledninger tilpasset mindre- og mellomstore foretak (regnskapsklasse B og C).

Svensk regnskapslov

Sverige har en mer tradisjonell regnskapslov basert på historisk kost-modellen.²⁶ En viktig forskjell fra regnskapsloven 1998 er at den svenske regnskapsloven tillater oppskrivning av anleggsmidler.²⁷ Den svenske loven inndeleder de regnskapspliktige, på samme måte som i regnskapsloven 1998, i små,

middelstore og store foretak. I Sverige er det nylig lagt frem en utredning om ny svensk regnskapslov.²⁸ Forslaget til ny svensk regnskapslov bygger på de samme prinsippene som i den nåværende svenske loven. Utredningen foreslår at det innføres en ny kategori av regnskapspliktige, mikroforetak.²⁹ I forslaget til ny svensk regnskapslov er de grunnleggende kravene til årsregnskapet inndelt i følgende hoveddeler:

- Klarhet og god regnskapsskikk
- Rettvisende bilde
- Andre grunnleggende regnskapsprinsipper

Bokføringsnämnden har laget to samlestandarder (almänna råd) til utfylling av loven. Den første standarden, Årsredovisning i mindre företag (K2), har som hovedformål å gi forenklinger for små foretak.³⁰ Den andre standarden (K3) gjelder regnskapsføring for store, ikke-børsnoterte foretak, og minner i stor grad om IFRS-regelverket.

En oversikt over forutsetninger og prinsipper i dansk regnskap og forslaget til ny svensk regnskapslov er gitt i tabell 3.

Tabell 3: Forutsetninger og prinsipper i dansk og svensk regnskapslovgivning

	Dansk regnskapslov	Svensk regnskapslov
Rettvisende bilde	X	x
Kvalitetskrav	X	-
Forutsetninger og prinsipper		
- Klarhet	X	x
- Substans foran form	X	-
- Vesentlighet	X	x
- Fortsatt drift	X	x
- Nøytralitet	X	-
- Periodisering	X	x
- Konsistens	X	x
- Bruttoverdi	X	-
- Kontinuitet (kongruens)	X	x
- Forsiktighet	-	x
- Enkeltvurdering	-	x

De grunnleggende kravene til årsregnskapet suppleres med måleregler for eiendeler og forpliktelser. Den danske loven anvender også forsiktighetsprinsippet. Den danske loven har, på lik linje med regnskapsloven 1998, krav om å nedskrive omløpsmidler og anleggsmidler for tap ved verdifall.

Generelle prinsipper om innregning av transaksjoner og hendelser

Dansk regnskapslov er balanseorientert, og har egne regler om innregning og måling av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader tilpasset hver regnskapsklasse. Utfyllende

21 Direktiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskap og konsernregnskap (regnskapsdirektivet).

22 Kristoffersen 2019 side 42–43.

23 Årsregnskapsloven av 15. juni 2006.

24 Årsregnskapsloven 2006 kapittel 3.

25 Årsregnskapsloven 2006 § 136.

26 Årsredovisningslag (1995:1554).

27 Svensk regnskapslov § 6 (svensk lovutkast § 5).

28 SOU 2015:8.

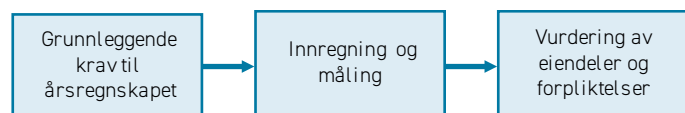
29 Mikroforetak er i utredningen avgrenset slik, antall ansatte 3, balansesum 1,5 millioner kroner og nettoomsättning på 3 millioner kroner. Grenseverdien er foreslått samkjørt med grensen for frivillig revisjon.

30 K2 består av en standard på ca. 125 sider samt en veiledning på ca. 363 sider.

bestemmelser om etterfølgende måling (vurderingsregler) er gitt for hver regnskapsklasse. Tilsvarende regler om innregning finnes ikke i den svenske regnskapsloven.

Forslag til ny struktur i regnskapsloven

Dersom de grunnleggende regnskapsprinsippene oppheves, foreslår jeg en ny struktur med grunnleggende krav, regler om innregning og vurderingsregler (som i dag) som illustrert i figur 1.



Figur 1: G grunnleggende krav, innregning og måling

Bestemmelsene om innregning og måling kan utformes etter omtrent samme mal som i Danmark.³¹ De generelle bestemmelsene om innregning og måling kan formuleres slik:

Foretakets eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader skal innregnes og måles systematisk og konsekvent tilpasset virksomhetens art og omfang i samsvar med god regnskapsskikk.

Den foreslåtte innregningsbestemmelsen er generell og omfatter både transaksjoner og andre hendelser, og er derfor mer omfattende enn transaksjonsprinsippet i regnskapsloven 1998.³² I IFRS-regelverket er definisjon av eiendeler og forpliktelser, og de generelle kriteriene for innregning av transaksjoner og andre hendelser, behandlet i det konseptuelle rammeverket.³³ Etter min vurdering er det en stor fordel at lovteksten ikke blir for omfattende. Bestemmelser med definisjoner av eiendeler og forpliktelser og de generelle innregningskriterier kan derfor med fordel gis i en regnskapsstandard.

Forslag til grunnleggende krav til årsregnskapet

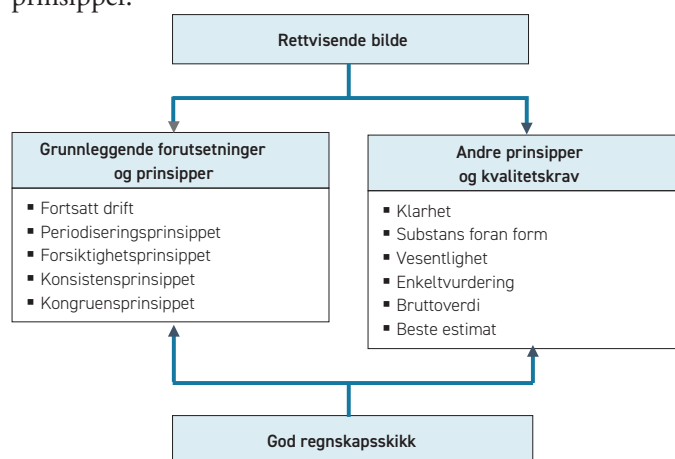
En full harmonisering av norske og internasjonale regler innebærer at dagens resultatorienterte grunnleggende prinsipper erstattes med andre forutsetninger og prinsipper tilpasset et balanseorientert regelverk. Generelt kan et rammeverk for finansregnskap (grunnleggende krav til årsregnskapet) inneholde følgende hovedelementer:

- Formål (og brukergrupper)
- Rettvisende bilde
- Grunnleggende forutsetninger
- Kvalitetskrav
- Prinsipper (generelle og spesielle)

Regnskapsloven skal omfatte alle regnskapspliktige. Det er derfor vanskelig å utforme generelle bestemmelser som pas-

ser for alle kategorier av regnskapspliktige. Med samme begrunnelse som i dag tas derfor ikke formål, regnskapsbrukere og generelle kvalitetskrav inn i lovteksten.³⁴

Det kan diskuteres hvilke forutsetninger og prinsipper som bør tas med i en lovtekst. Et forslag til grunnleggende krav til årsregnskapet er gjengitt i figur 2. Nedenfor er gitt en kort kommentar til noen av de valgte forutsetninger og prinsipper.



Figur 2: Forslag til grunnleggende krav til årsregnskapet

Forsiktighetsprinsippet

Regnskapsloven 1998 har i dag lovfestet et krav om å innregne urealisert tap.³⁵ Forsiktig regnskapsrapportering har tradisjonelt vært et sentralt element i all regnskapsproduksjon. Ved usikkerhet vises det forsiktighet i estimeringen for å unngå overvurdering av eiendeler eller inntekter og undervurdering av kostnader og forpliktelser. Kravet til forsiktighet skal likevel ikke misbrukes til å skape skjulte reserver.³⁶ I regnskapsrapporteringen har forsiktighetsprinsippet i dag flere betydninger med noe ulikt meningsinnhold.³⁷ Ved forståelse av forsiktighetsprinsippet skilles det i dag normalt mellom:

- varsomhet i vurdering
- plikt til å innregne urealisert tap.³⁸

EUs regnskapsdirektiv har bestemmelser om at forsiktighetsprinsippet skal legges til grunn både ved innregning og måling.³⁹ Det betyr ikke at verdiene i regnskapet kan settes vilkårlig lavt. Et regnskapsestimert skal derfor bygge på de seneste pålitelige opplysningene som er tilgjengelige.⁴⁰

Et generelt krav om forsiktighet i regnskapsrapportering kan lett komme i konflikt med de grunnleggende kvalitetskravene til regnskapet og kravet om bruk av beste estimat. IASB har derfor fjernet kravene om forsiktighet i det nye rammeverket fra 2018. Ved evalueringen av nåværende

31 Dansk regnskapslov § 20.

32 Regnskapsloven 1998 § 4-1 første ledd nr. 1.

33 IFRS Conceptual Framework Chapter 4 and 5.

34 NOU 2003: 23, side 152–170.

35 Regnskapsloven 1998 § 4-1 første ledd nr. 4.

36 NOU 1995: 30, side 81.

37 Stenheim og Madsen, side 356.

38 Johnsen og Kvaal, side 125–126.

39 Regnskapsdirektivet artikkel 6 bokstav c.

40 Regnskapsdirektivet, innledningen punkt 22.

regnskapslov i 2003 ble gjeldende bestemmelse foreslått videreført.⁴¹ Selv om et generelt varsomhetsprinsipp ikke er inkludert i loven, er det ikke til hinder for at krav om varsomhet kan tas inn i en regnskapsstandard.⁴²

Klarhet

Prinsippet om klarhet er egentlig et overordnet krav til årsregnskapet. Klarhet betyr at informasjonen i årsregnskapet skal presenteres på en klar, presis og oversiktlig måte.

Substans foran form

Kravet om substans foran form betyr at det i et årsregnskap skal legges vekt på det reelle økonomiske innholdet i en transaksjon eller hendelse fremfor juridiske formaliteter uten reelt innhold.

Vesentlighet

Vesentlighet er knyttet til brukernes vurdering av finansiell informasjon. Utelatelse eller feilaktige opplysninger er ansett som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke de beslutningene brukerne tar på grunnlag av årsregnskapet.⁴³ EUs regnskapsdirektiv har et krav om at innregning, måling og presentasjon kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig.⁴⁴ Medlemslandene kan begrense virkeområdet for bestemmelsen til presentasjon og noteopplysninger.

Enkeltvurdering kontra sikring

Enkeltvurdering betyr at de enkelte komponentene i balansen skal vurderes hver for seg.

Regnskapsloven 1998 har i dag en særskilt bestemmelse om sikringsvurdering.⁴⁵ Bakgrunnen for bestemmelsen er at individuell vurdering, kombinert med innregning av urealisert tap, kan medføre at det i en del tilfeller rapporteres tap som ikke har inntruffet.⁴⁶ Sikringsvurdering er komplisert. Etter min mening er det mest hensiktsmessig at

kravet om sikringsvurdering reguleres gjennom regnskapsstandard.

Beste estimat

Utøvelse av forretningsvirksomhet er forbundet med usikkerhet. Det betyr at i mange tilfeller må verdien av en regnskapsstørrelse fastsettes med skjønn. Regnskapsestimater bør, som i regnskapsloven 1998, fastsettes til beste estimat.⁴⁷

God regnskapsskikk

Både regnskapsloven 1998, dansk regnskapslov og svensk regnskapslov er rammelover som utfylles gjennom regnskapsstandarder. Det betyr at differensiering av regnskapskravene, og forenklinger for små foretak, kan gjøres gjennom regnskapsstandarder.

Konklusjon

Det er i forarbeidene til regnskapsloven 1998 forutsatt at utviklingen av god regnskapsskikk må bygge på en harmonisering til IFRS-regelverket som grunnlag for norsk standardsetting. Norsk regnskapslovgivning og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) bygger på ulikt teorigrunnlag. Det er ressurskrevende å lage regnskapsstandarder. For norsk standardsetting vil det derfor være en fordel at norsk regnskapslovgivning og IFRS-regelverket bygger på samme teoretiske grunnlag. Jeg foreslår derfor at de resultatorienterte grunnleggende prinsippene i regnskapsloven 1998 tas ut av loven, og erstattes av mer generelle krav til årsregnskapet i tråd med et balanseorientert regelverk. De grunnleggende regnskapsprinsippene har fungert godt i praksis, og kan tas inn i en regnskapsstandard som en del av god regnskapsskikk for små foretak.

Lover og forkortelser

Allmennaksjeloven. Lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper.

Aksjeloven 1976. Lov av 4. juni 1976 nr. 59 om årsregnskap.

Aksjeloven 1997. Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskap.

Dansk regnskapslov. Årsregnskabsloven av 15. juni 2006.

Lovutkastet 2016. Utkast til lov om regnskapsplikt i NOU 2016:11.

Regnskapsloven 1977. Lov av 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt mv.

Regnskapsloven 1998. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.

Skatteloven. Lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt.

Svensk lovutkast 2015. Utkast til årsredovisningslag i SOU 2015:8.

Svensk regnskapslov. Årsredovisningslagen (1995:1554).

Regnskapsstandarder

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Norsk regnskapsstiftelse, Oslo.

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, Oslo.

IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting. 2018. IASB London.

IAS 1 Presentasjon av finansregnskap. IASB London.

IAS 8. Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil. IASB London.

Kilder og litteratur

Europaparlamentet. 2013. Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34 EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF.

Finanstilsynet. 2019. Gjennomføring av regnskapsdirektivet i norsk rett, brev av 22. mars 2019.

41 NOU 2003: 23, side 165.

42 Se f.eks. NRS 13 punkt 4.3.1.

43 IAS 8.5.

44 Regnskapsdirektivet artikkel 6 bokstav j.

45 Regnskapsloven 1998 § 4-1 første ledd nr. 5.

46 NOU 2003: 23 side 165.

47 Regnskapsloven 1998 § 4-2.

Inst. O. nr. 61 (1997–98) Innstilling fra Finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v (regnskapsloven).

Johnsen og Kvaal. 1999. *Regnskapsloven*. Cappelen Akademisk Forlag.

Kristoffersen, Trond. 2019. *Norsk regnskapslovgivning. Skatteregler som regnskapsregler*. Revisjon og regnskap årgang 89 side 40–48. DnR Kompetanse (Revisorforeningen).

Kristoffersen, Trond. 2018. *Regnskapslovgivningen – forslag til nye regler*. Praktisk økonomi & finans årgang 34 side 147–161. Universitetsforlaget.

NOU 1995:30 Ny regnskapslov.

NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven.

NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt.

NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.

Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) om lov om årsregnskap (regnskapsloven).

Prop. 160 L (2016–2017) Endring i regnskapsloven mv. (forenklinger).

Sars Kvifte og Johnsen (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Den norske Revisorforening.

Stenheim og Madsen. 2014. *Forsiktig regnskapsrapportering – hva og hvorfor?* Praktisk økonomi & finans årgang 30 side 356–365. Universitetsforlaget.

SOU 2015:8 En oversyn av årsredovisningslagarna.

IFRS 16-effekter av Covid-19 for leietaker

Når det gjelder leie, er det iht. IFRS 16 et viktig skille mellom såkalte revurderinger og modifiseringer for regnskapsføringen, men det kan være vanskelig å fastsette om en endring knyttet til Covid-19 er en revurdering eller modifisering.



Statsautorisert revisor
Terje Glesaaen
Daglig leder Share Control



Statsautorisert revisor
Serge Fjærvoll
Partner KPMG

Som følge av Covid-19 er det mange leietakere som fremforhandler lettelser i leiebetalningene. Det kan være i form av engangsreduksjoner i leie, reduksjon for en periode, endret form for leiebetaling, for eksempel fra fast til variabel leie mv. Vi har også hørt eksempler på at leietaker ønsker forlengelse av leie for attraktive lokaler hvor leietaker har foretatt påkostninger, for å for-

lenge perioden for å tjene inn påkostningene og dermed forlenge avskrivningstiden.

Internasjonalt har det vært stort påtrykk på både IASB og FASB om å tillate forenklinger knyttet til endringer som følge av Covid-19.

Nedenfor vil vi skissere regnskapsføring av endringer i leieavtaler for leietaker slik de er i IFRS 16 nå og omtale hva FASB har gjort og IASB planlegger å gjøre.

Revurdering eller modifisering

I vår forrige artikkel i Revisjon og Regnskap 8-2019 omtalte vi revurderinger og modifiseringer, og vi inkluderte også to figurer som illustrerer prinsippene for regnskapsføring av de ulike endringene. Skillet her er blitt

veldig aktuelt nå i forbindelse med Covid-19-krisen.

Revurderinger er justeringer knyttet til forhold som var del av de opprinnelige vilkårene i leieavtalen. Dette skiller seg regnskapsmessig fra modifiseringer. **Modifiseringer** er endringer i leieavtalens anvendelsesområde eller vederlag som ikke var del av de opprinnelige vilkårene i leieavtalen.

Det som i hovedsak er aktuelt nå knyttet til Covid-19, er at leietaker får redusert eller utsatt leiebetalinger. Redusert leiebetalning vil normalt være enten:

- en variabel leie som følge av revurdering som innregnes i resultatet, eller
- en modifisering hvor leietaker må måle leieforpliktelsen på nytt med ny rente når begge parter godkjen-