

# Regnskapsloven i 25 år, del 2

Dette er andre del av en artikkel i to deler som gir et tilbakeblikk på gjeldende regnskapslov. Første del, som ble publisert i forrige utgave av Revisjon og Regnskap, kommenterer forholdet mellom loven og EUs regnskapsdirektiver, samt utviklingen av differensierte regler. I denne delen omtaler jeg grunnleggende regnskapsprinsipper, utviklingen av god regnskapsskikk og Finansdepartementets forvaltning av regnskapsreguleringen.



Ph.D. Dr. Oecon.  
**Erlend Kvaal**  
Professor emeritus - Institutt  
for regnskap, revisjon og foretaks-  
økonomi, Handelshøyskolen BI

## 5. Grunnleggende regnskapsprinsipper

En fremtredende nyskaping ved gjeldende regnskapslov var lovkapittelet (kapittel 4) om grunnleggende regnskapsprinsipper. Med grunnleggende regnskapsprinsipper menes i snever betydning bestemmelsene om transaksjonsmåling og periodisering i § 4-1 første ledd. Lovforarbeidene omtaler imidlertid også bestemmelsene i §§ 4-2 – 4-5 som grunnleggende prinsipper. I tillegg inneholder kapittelet bestemmelsen i § 4-6 om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, som ikke omtales som et grunnleggende regnskapsprinsipp, men som likevel har samme overordnede karakter som de øvrige bestemmelsene i kapittelet.

Et lovkapittel om grunnleggende regnskapsprinsipper ble foreslått av Regnskapslovutvalget 1990 i NOU 1995: 30. Det opprinnelige forslaget ble noe omskrevet av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) uten at det materielle innholdet ble vesentlig endret. Argumentasjonen for lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper var at de ville utgjøre et formålstjenlig grunnlag for den videre utviklingen av regnskapspraksis og -standarder.

Lovutredningens forslag om grunnleggende regnskapsprinsipper refererte til flere kilder. For det første ble det identifisert en del «alminnelige prinsipper» i fjerde og syvende direktiv. Dette gjelder mest eksplisitt bestemmelsene om forsiktighetsprinsippet, kongruensprinsippet, konsistent prinsippanvendelse og fortsatt drift-forutsetningen. For det annet var det etablerte konvensjoner i norsk regnskapsregulering og -praksis som utvalget ønsket videreført. Dette gjelder særlig periodiseringsbestemmelsene om sammenstilling og opptjening, samt transaksjonsmåling, jf. § 4-1 første ledd. Dessuten gjelder dette den rettslige standarden «god regnskapsskikk», som riktignok også fikk en forankring i direktivenes bestemmelse om rettvise bilde. Den tredje kilden til lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper er enkelte allmenne normer fra amerikansk og internasjonal regnskapsstandardutvikling som bl.a. kommer til uttrykk i bestemmelsen om behandling av regnskapsestimater og periodiseringsbestemmelsen om sikring.

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 regnskapsstandarder, men heller fra en noe eldre amerikansk

regnskapstradisjon. En regnskapsregulering formulert som prinsipper for innregning av inntekter og kostnader omtales som resultatorientert, og det er nettopp en resultatorientering som de grunnleggende prinsippene om opp-tjening og sammenstilling i § 4-1 første ledd representerer. 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 resultatorientert regnskapsregulering er balanseorientert regnskapsregulering, hvor prinsipper for innregning av eiendeler og forpliktelser og endringen i disse gjennom kongruensprinsippet blir bestemmende for resultatet.

Helt fra NOU 1995: 30 ble utgitt har lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper vært kontroversielt, og det har særlig vært anført to motforestillinger. For det første var det allerede på 1990-tallet klart at de førende regnskapsregimene (USA, Storbritannia, samt den daværende internasjonale standardsetteren IASC) gikk inn for en regnskapsregulering formulert ved en balanseorientering. For det annet ble det påpekt 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. Departementet valgte likevel å foreslå lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper, men åpnet også for lovendring dersom internasjonal regnskapsutvikling skulle gå på tvers av disse prinsippene.

De to utvalgene som har blitt oppnevnt for å gjennomgå regnskapsloven etter ikrafttredelsen, har begge blitt bedt om å vurdere hensiktsmessigheten av lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper. Evalueringsutvalget 2002 anbefalte å beholde de grunnleggende regnskapsprinsippene med en viss oppmykning av formuleringer. Dessuten foreslo utvalget å komplettere kapittelet med en formålsbestemmelse for og enkelte kvalitetskrav til årsregnskapet, inspirert av IFRS begrepsramme. Med unntak av en justering i bestemmelsen om prinsippanvendelse i § 4-4, ble endringsforslagene avvist av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005).

Regnskapslovutvalget 2014 foreslo å fjerne de grunnleggende regnskapsprinsippene fra regnskapslovgivningen fordi de vanskeliggjør harmonisering av norsk regnskapspraksis med internasjonal utvikling. I stedet foreslo utvalget et nytt lovkapittel benevnt «alminnelige prinsipper for utarbeidelse av årsregnskapet» for å ivareta bestemmelser i regnskapsdirektivet 2013/34/EU. I denne sammenheng anførte utvalget at noen av direktivbestemmelsene ikke var korrekt eller tilfredsstillende gjennomført i gjeldende lov. Blant «alminnelige prinsipper» i fjerde og syvende direktiv, som ble omtalt og forkastet i NOU 1995: 30, er et krav om enkeltvurdering av eiendeler og forpliktelser og et forbud mot motregning av eiendeler mot forpliktelser og inntekter mot kostnader. Det konsoliderte regnskapsdirektivet 2013/34/EU har dessuten nye alminnelige prinsipper om

substans foran form og vesentlighet som heller ikke er gjennomført i regnskapsloven.<sup>1</sup>

I tillegg mente Regnskapslovutvalget 2014 at noen av direktivets alminnelige prinsipper hadde fått en noe tvilsom gjengivelse i norsk lov. Direktivets alminnelige forsiktighetsprinsipp er gjennomført med en bestemmelse om at «urealisert tap skal resultatføres», og det er antakelig altfor snevert. Direktivets kongruensprinsipp er gjengitt med en underlig tautologisk bestemmelse om at «inntekter og kostnader skal resultatføres».

Av større praktisk betydning er uoverensstemmelsen mellom lovens og direktivets fortsatt drift-bestemmelse. I direktivet artikkel 6 nr. 1 a er dette formulert som et ubetinget prinsipp: «Foretaket skal antas å oppfylle forutsetningen om fortsatt drift». Det må forstås slik at så lenge foretaket utarbeider regnskap etter en lov forankret i direktivet, legges fortsatt drift til grunn, uansett om konkurs eller driftsstans etter alt å dømme skulle være nært forestående. Bestemmelsen i § 4-5 er derimot at fortsatt drift legges til grunn «(...) så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet». Problemet med den norske bestemmelsen er ikke bare at den er materielt ulik direktivbestemmelsen. Vi har med den norske fortsatt drift-bestemmelsen skapt et behov for vanskelige og unødvendige grensdragninger med hensyn til sannsynlighetsnivå for avvikling og til tidshorison for fortsatt drift. Behovet for klarhet om sannsynlighetsnivå og tidshorison er blitt ytterligere aksentuert gjennom kravet til fortsatt drift-redegjørelse i bestemmelsen om årsberetning.

I de to proposisjonene som Finansdepartementet har fremmet på grunnlag av de to utredningene fra Regnskapslovutvalget 2014, er spørsmålene knyttet til grunnleggende regnskapsprinsipper overhodet ikke berørt. Det er selvsagt ikke uvanlig at et departement unnlater å følge en tilrådning fra et offentlig oppnevnt utvalg, men det er antakelig en sjeldenhet at et utvalg påpeker en motstrid med internasjonale forpliktelser som det oppdragsgivende departementet lar være å kommentere i sin kommunikasjon med Stortinget.

## 6. God regnskapsskikk

Kravet i § 4-6 om at de regnskapspliktige skal følge god regnskapsskikk (GRS) var ikke en nyskaping i regnskapsloven 1998. Både formelt og i praksis har imidlertid GRS blitt sterkt påvirket av utviklingen under gjeldende lov.

GRS er en såkalt rettslig standard. Slike rettslige standarder finnes på en rekke lovområder, i Norge og i andre land. GRS ble omtalt første gang av regnskapslovkomiteen som ble nedsatt i 1959 (Coward-utvalget), og fikk lovhemmel i aksjeloven 1976 og i regnskapsloven 1977. I disse lovene gjaldt GRS «årsoppgjøret», dvs. både regnskapet og årsberetningen, samt bokføringen. Ved de begrepsvalg som ble gjort med ny regnskapslov, ble GRS formelt snevret inn til bare å gjelde årsregnskapet.

Formålet med en lovfestet rettslig standard på regnskapsrettens område har vært ganske konstant i det halve århundret den har eksistert. Coward-utvalget erkjente i sin utredning at med et forretningsliv i stadig utvikling er det ikke er mulig å gi en detaljert lovregulering av alle forhold som kan oppstå. En rettslig standard ville kunne gi en dynamisk regnskapsregulering som ellers bare kunne oppnås ved en kontinuerlig oppdatering av detaljerte regler.

På et overordnet plan har det også vært en relativt kontinuerlig forståelse av innholdet i GRS. Forskjellige autoritative kilder har vektlagt to typer kriterier ved GRS: utbredelseskriteriet og

1 Direktivets vesentlighetsprinsipp i artikkel 6 nr. 1 j sier at «kravene fastsatt i dette direktiv (...) trenger ikke oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig». I Prop. 66 LS (2020-2021) punkt 3.3.3 kan en få inntrykk av at departementet mener å ha foreslått en gjennomføring av vesentlighetsprinsippet i samsvar med tilrådning fra Regnskapslovutvalget 2014 og høringsinstansene. Det som departementet faktisk fikk vedtatt, var den definisjonen av vesentlighet som nå er i § 1-10, og som ikke har samme meningsinnhold som vesentlighetsprinsippet i direktivets artikkel 6 nr. 1.

kvalitetskriteriet. Utbredelseskriteriet, dvs. at noe er en «skikk», innebærer at den skal kunne identifiseres i praksis. Kvalitetskriteriet innebærer at skikken skal være «god» ut ifra en eller annen målestokk som er avledet av det overordnede formålet med regnskapet.<sup>2</sup> Åpenbart kan det være konflikt mellom de to kriteriene, og lovforarbeidene til gjeldende lov bruker noe plass på å drøfte hvordan utgivelse av regnskapsstandarder kan bidra til at en dårlig skikk blir erstattet av en god skikk.<sup>3</sup>

En tydelig ambisjon ved regnskapsloven 1998 sammenlignet med tidligere lovgivning er den rollen som utgivelse av regnskapsstandarder er tiltenkt for utvikling av GRS. En rekke autoritative uttalelser om GRS fra ulike private eller statlige instanser (Regnskapsrådet, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Oslo Børs) ble utgitt på 1980- og 90-tallet. I 1989 ble Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) opprettet, og denne institusjonen fikk etter hvert en helt dominerende stilling når det gjaldt å uttale seg om GRS. I det lille norske regnskapsmiljøet var det et sterkt sammenfall mellom ledende personer i NRS og ekspertmedlemmer til Regnskapslovutvalget 1990. Det er nærliggende å tenke at både utvalget og departementet hadde NRS' virksomhet i tankene da en la rammene for utvikling av GRS i ny lov.

Det er særlig på to områder at den nye loven var tenkt å styrke utviklingen av GRS. For det første gjennom lovfestingen av grunnleggende regnskapsprinsipper: Behovet for disse var særlig begrunnet med den nytten de ville kunne gjøre som ramme for regnskapsstandarder, jf. omtalen i punkt 5 ovenfor. For det annet gikk departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) punkt 6.8.5 langt i å legitimere standarder fra private instanser (hvorav NRS) som uttrykk for

GRS. Vedtaket av den nye regnskapsloven kunne oppfattes å innlede en gullalder for NRS.

Imidlertid var gullalderen av kort varighet. Det som spente ben for den utviklingen som var forutsett i forarbeidene til ny lov, var den endrede rollen for internasjonale regnskapsstandarder i Norge. Lovens forarbeider reflekterer i liten grad det arbeidet som pågikk internasjonalt for å utvide bruken av internasjonale regnskapsstandarder. I mai 1999 kom EU-kommisjonen med sin handlingsplan for finansielle tjenester, som ble fulgt opp med en egen regnskapsstrategi for EU. I 2002 vedtok EU IFRS-forordningen (1606/2002/EU) som gjennom EØS-avtalen innebar obligatorisk bruk av IFRS for børsnoterte foretak i Norge.

Den økte bruken og betydningen av IFRS i Norge hadde to betydningsfulle effekter for NRS' virksomhet. For det første forsvant inntektsgrunnlaget ved utgivelsen av norske regnskapsstandarder, for det var i første rekke de store foretakene og deres revisorer som etterspurte kurs og materiell som NRS utga. For det annet ga den økte vektleggingen av IFRS internasjonalt et sterkt påtrykk for å utvikle GRS i retning av IFRS-løsninger, heller enn løsninger som ble utledet av grunnleggende regnskapsprinsipper. Rundt år 2000, dvs. nokså umiddelbart etter opprinnelig vedtak av gjeldende lov, bestemte NRS seg for å utvikle hver norske regnskapsstandard med utgangspunkt i tilsvarende internasjonale regnskapsstandard, men samtidig å begrunne løsningene med henvisning til grunnleggende regnskapsprinsipper. I lengden viste dette seg å være en vanskelig øvelse, og strategien ble forlatt til fordel for en mer direkte adopsjon av IFRS-løsninger i norske regnskapsstandarder. Det var imidlertid et vedvarende spenningsforhold mellom balanseorienterte IFRS-løsninger og resultatorienterte grunnleggende prinsipper som ikke alltid lot seg løse.

Det skal imidlertid sies at det parallelt med innarbeiding av IFRS-løsninger i norske regnskapsstandarder, foregikk en

mer selvstendig GRS-utvikling på mer avgrensede områder hvor IFRS ikke hadde tydelige løsninger. Det gjaldt bl.a. NRS-notatene om fisjon og konserninterne transaksjoner, som begge henviser til transaksjonsprinsippet, samt regnskapsstandardene for små foretak og for ideelle organisasjoner.

Det har i lang tid vært klart at gjeldende organisering av standardsetting i Norge ikke er bærekraftig. Evalueringsutvalget 2002 ønsket seg en videreføring av NRS uten noen stor omorganisering, men anbefalte statlig tilskudd til driften. Dette standpunktet fikk en slags tilslutning fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) punkt 5.5, uten at dette materialiserte seg i etterfølgende år. Regnskapslovutvalget 2014, som så for seg en større rolle for regnskapsstandarder sammenlignet med gjeldende lov, anbefalte NRS erstattet av et offentlig oppnevnt organ. Fem og et halvt år etter at utredningen fra dette utvalget forelå, ble forslaget om ny lov forkastet av departementet i Prop. 66 LS (2020–2021) punkt 3.2.1 fordi det ikke var påvist at nytten for regnskapsbrukerne av en ny lov ville være større enn merkostnaden for de regnskapspliktige. Forslaget om et nytt standardsettende organ ble ikke spesifikt kommentert, men departementet understreket betydningen av GRS og utviklingen av regnskapsstandarder og lovt å komme tilbake til dette. Ytterligere halvannet år senere anmodet departementet NRS om å sette ned en arbeidsgruppe som på ny skulle se på organisering og finansiering av norsk regnskapsstandardsetting. Arbeidsgruppens utredning, som forelå januar 2023, anbefalte videreføring av standardsetting i privat regi (og ikke nødvendigvis i regi av NRS), men med større statlig medvirkning og deltakelse enn i dag. Arbeidsgruppen foreslår også statlig medfinansiering.<sup>4</sup>

Aldersfordelingen på gjeldende regnskapsstandarder forteller noe om hvordan NRS' aktivitetsnivå har utviklet seg

<sup>2</sup> Det ville føre for langt å drøfte formålet med finansregnskapet i denne artikkelen. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 2.6.1 nevner som et hovedhensyn at «regnskapsreguleringen skal bidra til informative regnskaper som er tjenlige i forhold til brukernes behov».

<sup>3</sup> En mer utfyllende diskusjon av innholdet i GRS er NOU 2015: 10 punkt 11.3.

<sup>4</sup> <https://www.regjeringen.no/contentassets/cef61891f6e440bf9db7fac272ea8c83/vedlegg.pdf>, se kapittel 6.5.





over tid. Det er naturlig å fokusere mest på standardsettingen for «øvrige foretak», som er det store grunnfjellet av mellomstore virksomheter som ble hovedfokus for NRS etter at de børsnoterte skiftet til IFRS. Sommeren 2024 finnes det 17 endelige og fem foreløpige standarder for øvrige foretak. Blant de førstnevnte ble ti vedtatt som endelige innen 2005 og bare én etter 2012. Alle de fem foreløpige standardene ble vedtatt innen 2005. Hvis en også tar i betraktning NRS' produksjon av opphevede standarder, blir overvekten av tilårskomne standarder enda mer merkbar.

På den annen side gir ikke denne aldersfordelingen noe fullstendig bilde av aktiviteten. For det første har NRS i forhold til øvrige foretak nedlagt betydelige ressurser i utviklingen av en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMB. Denne forefinnes som et omfattende høringsutkast, men den har aldri materialisert seg som en vedtatt

standard.<sup>5</sup> For det andre har NRS i hele perioden etter 2005 gjort et betydningsfullt arbeid med standarder for små foretak (NRS 8), for ideelle organisasjoner og for foretak med begrenset regnskapsplikt.

Omfanget av oppdatering av standardene hører også med til dette bildet. Regnskapsstandardene for små foretak og ideelle organisasjoner har vært regelmessig oppdatert frem til i dag. Noen av de endelige standardene har også vært nylig oppdatert, men grundigheten i oppdateringene varierer betraktelig, fra det rent kosmetiske til oppdateringer med materielt innhold. Standardene som fortsatt bærer merkelappen «foreløpig», har for det meste ikke vært oppdatert på de siste 15 årene. Især har regnskapsstandardene om

«resultatskatt», med sine referanser til skatteregler fra 1990-tallet, et loslitt preg.

Det er nedlagt mye grundig og godt arbeid i norske regnskapsstandarder. Status i dag er likevel at de mangler vedlikehold. Hovedbegrunnelsen for å ha en rettslig standard på regnskapsområdet er jo at den kan virke dynamisk i forhold til skiftende omgivelser, men det forutsetter kontinuerlig ajourføring. En norsk huseier vet at et strøk med beis bare varer frem til det er behov for å beise på nytt. Slik er det også med regnskapsstandarder.

## 7. Omsorgssvikt

Enhver norsk lov har en departements-tilknytning. Som oftest er den til det departementet som har fremmet loven overfor Stortinget. Vedkommende departementet har ansvar for å holde loven a jour og relevant og har ofte hjemmel til å gi utfyllende bestemmelser.

<sup>5</sup> <https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>

Regnskapsloven ligger under Finansdepartementet. Det er ikke naturgitt at den skal ligge der. Inntil 1988 lå regnskapslovgivningen i Handels- og skipsfartsdepartementet. Ved dette departementets avvikling ble det meste av dets saksfelt fordelt mellom det nyopprettede Næringsdepartementet og Utenriksdepartementet, mens ansvaret for regnskaps- og revisjonslovgivning ble overført til Finansdepartementet. Da endring i departementsstrukturen ble forelagt Stortinget, ble det ikke gitt noen annen begrunnelse for denne plasseringen av regnskaps- og revisjonslovgivningen enn at overføringen var «naturlig».<sup>6</sup> Men opprettelsen av det nye Næringsdepartementet var begrunnet med et behov for styrking og utvikling av det konkurranseutsatte næringslivet, så det hadde vært lett å finne argumenter også for en annen organisering. Skuer en hen til regnskapslovgivningens departementstilknytning i andre europeiske land, er variasjonen stor: finans-, nærings-, økonomi- og justisdepartementer er alle representert.

Jeg har ikke innsikt i den egentlige begrunnelsen for overføringen av dette ansvarsområdet fra Handelsdepartementet til Finansdepartementet. Anekdotisk har jeg hørt at Finansdepartementets embetsverk mente at Handelsdepartementet tok for lite hensyn til skattemessige konsekvenser ved forvaltningen av regnskapslovgivningen. Hvis skattemessige hensyn var den reelle begrunnelsen for valg av departementstilknytning, er tidspunktet likevel påfallende. I 1992 kom en skattereform som langt på vei frigjorde måling av skattepliktig inntekt fra regnskapslovens vurderingsregler, og denne utviklingen ble ytterligere forsterket med skattereformen 2006. På tidspunktet for overføringen til Finansdepartementet var en således uansett i ferd med å nøytralisere regnskapslovgivningens skattemessige konsekvenser.

Det finnes riktignok andre argumenter enn skatt for at regnskapslovgivningen

kan høre hjemme i Finansdepartementet, bl.a. Finansdepartementets sektoransvar overfor finansnæringen. Men også det argumentet er svekket over tid, ettersom finansinstitusjonene i større utstrekning anvender IFRS. Et departement med et mer allment ansvar for norsk næringslivs rammebetingelser, ville kanskje passe bedre på den delen av regnskapsreguleringen som retter seg mot små og mellomstore foretak.

Jeg tar opp spørsmålet om departementstilknytning for regnskapslovgivningen i denne artikkelen fordi situasjonen bærer preg av at regnskapsreguleringen ikke blir godt nok tatt vare på av lovgiver. Et kvart århundre etter at regnskapsloven opprinnelig ble vedtatt, er loven ikke a jour med gjeldende EØS-regler,<sup>7</sup> og utviklingen av god regnskapsskikk har nesten helt stoppet opp. Også lovteksten og lovstrukturen bærer preg av at ingen bryr seg om å holde den ved like.

Et konkret eksempel på manglende kvalitetssikring i lovgiveropp-gaven er bestemmelsen om konsolideringsutelatelse i § 3-8. Det alminnelige utgangspunktet i både norsk lov og regnskapsdirektivene er at datterselskapene i et konsern skal konsolideres i konsernregnskapet, dvs. at regnskapsposter i datterselskapenes resultatregnskap og balanse skal aggregeres inn i konsernregnskapet etter bestemte prinsipper. Både gjeldende regnskapsdirektiv og det tidligere syvende direktiv har imidlertid bestemmelser om at noen datterselskaper kan holdes utenfor konsolideringen. Direktivbestemmelsene om konsolideringsutelatelse har endret seg noe over tid, men ikke så mye. Etter opprinnelig lovvedtak har § 3-8 vært endret tre ganger og langt mer omfattende enn direktivendringene skulle tilsi.

Innholdet i gjeldende regnskapsdirektiv artikkel 23 nr. 9 er egentlig ganske oversiktlig og lett tilgjengelig. Det listes

opp tre kriterier som gir morselskap rett til å unnlate konsolidering av datterselskap: 1) det er vanskelig eller kostbart for morselskapet å innhente informasjonen, 2) morselskapet er forhindret i å utøve kontroll over datterselskapet, 3) datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie. Artikkel 23 nr. 9 er supplert med artikkel 23 nr. 10 som sier at morselskapet helt kan unnlate å utarbeide konsernregnskap dersom alle dets datterselskaper er enten uvesentlige eller unntatt fra konsolidering etter artikkel 23 nr. 9.

En skulle tro at innholdet i artikkel 23 nr. 9 og 10 enkelt kunne gjengis i en norsk lovtekst på en oversiktlig og forståelig måte. Lovutkastet i NOU 2015: 10 brukte den aller mest nærliggende teknikken med én paragraf som gir tre nummererte kriterier for konsolideringsutelatelse og én paragraf, plassert på samme sted i loven, som gir rett til å droppe hele konsernregnskapet når det ikke er noen datterselskaper som må konsolideres.

I stedet for å lage en ny lovtekst, foretrakk departementet å slipe til lovteksten som lå der fra før. Dermed fikk vi gjeldende bestemmelse om konsolideringsutelatelse i § 3-8 som består av to ledd: første ledd som upresist gjengir direktivets tre kriterier for konsolideringsutelatelse, og annet ledd som inneholder en overflødig konsolideringsutelatelse for uvesentlige datterselskaper. Første ledd er upresis i forhold til direktivet fordi det gir en plikt og ikke en rett til konsolideringsutelatelse for midlertidig eiet datterselskap. Annet ledd er en overflødig overlevning fra en bestemmelse om konsolideringsutelatelse i det tidligere syvende direktiv som ikke er videreført i gjeldende regnskapsdirektiv.

Retten til å sløyfe hele konsernregnskapet når det ikke er noen datterselskaper å konsolidere (artikkel 23 nr. 10), er plassert et annet sted i loven, i § 3-2 femte ledd. Logikken er tydeligvis at denne bestemmelsen har med konsernregnskapsplikten å gjøre, og konsernregnskapsplikten i regnskaps-

6 St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 12 (1987-88) pkt. 4.2.

7 I denne artikkelen har jeg først og fremst påvist avvik mellom loven og regnskapsdirektivet når det gjelder grunnleggende prinsipper. I NOU 2015: 10 er det påvist mange flere slike avvik, bl.a. i vurderingsreglene.

loven er formulert i § 3-2 om årsregnskapets innhold. Plasseringen fjernt fra bestemmelsen om konsolideringsutelatelse fremstår allikevel som en pussighet. Enda mer pussig er bestemmelsens ordlyd som bruker begrepene «morselskap» og «datterselskap» i første komma, og «(mor) foretak» og «datterforetak» i annet komma. Forklaringen er antakelig at ordlyden i siste komma ble klippet ut av lovutkastet i NOU 2015: 10. Som før nevnt foreslo denne utredningen en helt ny lov, og der var gjeldende lovs (tidligere konsekvente) bruk av «selskap» byttet ut med det mer nøytrale «foretak». Uansett burde en kompetent lovskriver ha sett behovet for å tilpasse språkbruken til resten av loven.

Det jeg her påpeker om § 3-8 og § 3-2 femte ledd, er ikke alvorlig i den forstand at de fører til at et regnskap satt opp etter regnskapsloven er i motstrid med direktivet. Men mangelen på klarhet og logikk og alminnelig språkvett i lovteksten er alvorlig i den forstand at den signaliserer at regnskapsloven ikke er viktig. Og en lov som ikke er viktig, kan godt brytes.

Påstanden min i denne artikkelen er at norsk regnskapsregulering er i en så lurvete forfatning at den ikke blir respektert. Ved avslutningen av min egen yrkeskarriere er dette noe som bekymrer meg. Jeg har vært med på å skrive tekster i utredninger og proposisjoner om en velfungerende

regnskapsregulering som en nødvendig betingelse for en sunn markedsøkonomi. Dette er ikke bare floskler. I tillegg til regnskapsinformasjonens rolle for kapitalmarkedene, skal den presumptivt utgjøre en grunnmur for skattesystemet, privatrettslige kontrakter, konkursinstituttet og vern mot økonomisk kriminalitet. Det er store samfunnsmessige kostnader forbundet med å la regnskapsreguleringen forvitte. Jeg håper at fremtidige beslutningstakere, enten de befinner seg i Finansdepartementet eller et annet sted, kommer til å ta dette ansvaret på alvor.

# Annonsering tidsskrifter

Annonsér i **Revisjon og Regnskap**, fagtidsskriftet for deg som vil holde deg oppdatert innen regnskap, revisjon, bærekraft, skatt og avgift m.m.

Annonsér i temabladet **Revisor informerer**, der målgruppen er eiere og ledere i små og mellomstore bedrifter samt styremedlemmer i større bedrifter.

For annonsebestilling, kontakt Pia Himberg på mobil **919 03 697** eller e-post [pia@salgsfabrikken.no](mailto:pia@salgsfabrikken.no)

 Revisorforeningen