Gyldendals
Juridiske
Kommentarserie

Regnskapsloven med kommentarer

Øyvind Handeland
Hans-Robert Schwencke
Tonny Stenheim
Kjell Magne Baksaas

3. utgave

GYLDENDAL

Regnskapsloven med kommentarer

Øyvind Handeland,
Hans Robert Schwencke,
Tonny Stenheim og
Kjell Magne Baksaas

GYLDENDAL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2020
3. utgave, 1. opplag 2020

ISBN: 978-82-05-51406-5
Omslagsdesign: Studio Levi Bergqvist & Modest (Rune Døli)
Sats: Type-it AS, Trondheim 2020
Brødtekst: 10,5/15 pkt. Minion

Denne boken er fagfellegodkjent av ekstern anonym fagfelle.

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Akademisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/akademisk
akademisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord

Lovkommentaren er vesentlig gjennomarbeidet, utvidet og oppdatert siden forrige utgave fra 2011. Regnskapsloven er en rammelov, hvor bestemmelser som gjelder innregning og måling (lovens kapittel 4 og 5), oppstillingsplaner (kapittel 6) og noter (kapittel 7), må tolkes i lys av god regnskapsskikk. Norske regnskapsstandarder fastsatt av Norsk Regnskapsstiftelse er en sentral rettskilde når det gjelder å angi hva som er god regnskapsskikk. Denne boken er en lovkommentar til regnskapsloven og behandler regnskapsstandardene når det er relevant for en rettslig tolkning av loven. I andre tilfeller er det vist til eksempler på praktisk anvendelse av regnskapsstandardene. Lovkommentaren har imidlertid ikke som mål å gi en fullstendig tolkning av regnskapsstandardene.

På områder hvor norske regnskapsstandarder har status som foreløpig standard, veiledning eller som diskusjonsnotat, vil også internasjonale regnskapsstandarder kunne være sentrale kilder. Det er en betingelse at de løsningene som angis der, ikke strider mot bestemmelser gitt i lov og forskrift. Det samme må gjelde hvis det ikke foreligger norsk regnskapsstandard på det aktuelle området.

Forarbeidene til lovbestemmelsene, herunder eventuell EØS-rettslig begrunnelse for lovbestemmelsene, utgjør sentrale kilder sammen med regnskapsstandardene. Regnskapsretten er derimot relativt fattig på rettspraksis hvis en ser bort fra rettsavgjørelser som gjelder mangler ved oppfyllelse av innsendingsplikten for årsregnskap og årsberetning. Det er for eksempel svært få rettsavgjørelser som er egnet til å si noe om hvilke regnskapsmessige løsninger som anses å være forenlige, eventuelt ikke forenlige, med god regnskapsskikk. Lovbestemmelsene er derfor i begrenset grad problematisert gjennom rettspraksis, noe som gjør at kommentarene til loven i stor grad må bygge på andre rettskilder, som forarbeider, EØS-rett og regnskapsstandarder. I en del spørsmål kan det være faglig uenighet om forståelsen og anvendelsen av en lovbestemmelse.

Lovkommentaren er beregnet på regnskapsførere, revisorer og andre som deltar i utarbeidelse, vurdering eller kontroll av årsregnskap og årsberetning. Siden regnskapsretten er viktig på det selskapsrettslige og i noen grad også det skatterettslige området, er boken også relevant for jurister og skattekonsulenter. Den er også relevant for studenter under utdanning innen regnskapsfag.

Lovkommentaren er delt inn i fire deler. Del I gir en oversikt over rettskildene på regnskapsrettens område: norske og internasjonale rettskilder. Basert på EØS-avtalen representerer gjeldende regnskapslov en gjennomføring av EUs to regnskapsdirektiver: det fjerde rådsdirektiv (Rdir. 78/660/EØF) og syvende rådsdirektiv (Rdir. 83/349/EØF). I del I av boken redegjøres det blant annet for «det tosporede system», som innebærer at alle regnskapspliktige som hovedregel kan velge å avlegge årsregnskapet etter regnskapslovens ordinære regler eller etter internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Fremstillingen inneholder dessuten en omtale av lovens system for differensiering av regnskapsplikten: unntaksregler for små foretak og spesialregler for ideelle organisasjoner. I 2013 vedtok EU et nytt konsolidert regnskapsdirektiv (EP/Rdir. 2013/34/EU). Dette direktivet er ikke implementert i regnskapsloven ennå, men et lovutvalg har avgitt to utredninger som inneholder forslag til implementering av direktivet (NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11). Enkelte mindre forslag er fulgt opp av Finansdepartementet (Prop. 160 L (2016–2017)) og Stortinget (Innst. 46 L (2017–2018)), men de sentrale delene av lovforslaget, deriblant en tilpasning av regnskapsreguleringen til IFRS for SMEs (IFRS for små og mellomstore foretak) er ikke behandlet ennå. Det er foreløpig uklart når dette vil skje.

Del II er bokens hoveddel, der hver enkelt bestemmelse i regnskapsloven kommenteres. I kommentarene til bestemmelser i lovens kapittel 4–7 trekkes norske og internasjonale regnskapsstandarder inn som tolkning for bestemmelsene. For bestemmelser i kapittel 4 og 5 vil IFRS etter vår mening være en internasjonal tolkningsramme så lenge IFRS-bestemmelsene ikke strider mot lov og forskrift, mens i kapittel 7 om noter mener vi IFRS for SMEs er mer relevant som internasjonal tolkningsramme. Kommentarene til lovens kapittel 4 og 5 om grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler er betydelig utvidet sammenlignet med forrige utgave av lovkommentaren.

I bokens del III kommenteres Finansdepartementets forskrift av 21. januar 2008 om forenklet anvendelse av IFRS. Kommentarene er oppdatert med endringer.

I del IV er forskrift til regnskapsloven, de tre regnskapsdirektivene og IFRS-forordningen tatt inn som vedlegg. Avslutningsvis finnes en oversikt over utvalgte rettsavgjørelser med sammendrag samt stikkordsregister.

I enkelte tilfeller synes regnskapsreguleringen å være uklar når det gjelder regnskapsmessige løsninger, og da kan det noen ganger argumenteres for alternative løsninger. Vi gjør derfor leseren oppmerksom på at våre vurderinger ikke alltid behøver å være de eneste akseptable eller i samsvar med det andre mener er riktig.

Dessuten er enhver situasjon unik. Vi kan derfor ikke ta ansvar for eventuelle beslutninger som tas på grunnlag av innholdet i boken. Boken er oppdatert med endringer per juni 2020.

Oslo, juni 2020

Øyvind Handeland Hans Robert Schwencke

Tonny Stenheim Kjell Magne Baksaas

Innhold

Del I
Norske og internasjonale rettskilder 19

Kapittel 1
Rettskilder på regnskapsrettens område 21
1.1 Regnskapslovens forarbeider, endringer og forskrifter 21
1.2 Regnskapsplikt versus bokføringsplikt 24
1.3 Regnskapsplikt og lovens to spor for oppfyllelse av regnskapsplikten 25

Kapittel 2
Regnskapslovens ordinære regler 28
2.1 Regnskapspliktens innhold – differensiering 28
2.2 Regnskapsstandarder – en oversikt 31
2.3 EUs regnskapsdirektiver 34
2.3.1 Innledning 34
2.3.2 Det fjerde direktiv – årsregnskaper 35
2.3.3 Det syvende direktiv – konsernregnskaper 37
2.3.4 Konsolidert regnskapsdirektiv av 2013 37
2.3.5 Status for implementering av konsolidert regnskapsdirektiv 39
2.3.6 Regnskapsdirektivene som rettskilde 40
2.4 Små foretak 41
2.4.1 Lovgrunnlag og god regnskapsskikk 41
2.4.2 Forenklingsreglene 43
2.5 Begrenset regnskapsplikt 45
2.6 Ideelle organisasjoner 46
2.6.1 Regnskapsplikten 46
2.6.2 Regnskapslovens unntaksregler og god regnskapsskikk 47
2.6.3 Prinsippanvendelse 48
2.6.4 Oppstillingsplaner, årsberetning, noter etc. 49

2.7 IFRS for SMEs– fremtidens regelverk for øvrige foretak? 51
2.7.1 Internasjonalisering og norsk regnskapsrett 51
2.7.2 Bruk av IFRS for SMEs i Norge 54
2.7.3 Nærmere om IFRS for SMEs 54

Kapittel 3
IFRS – internasjonale regnskapsstandarder 56
3.1 Internasjonale regnskapsstandarder 56
3.1.1 Generelt 56
3.1.2 Nærmere om regnskapspliktens innhold for IFRS-rapporterende foretak . 57
3.2 En oversikt over IFRS-standarder og tolkningsuttalelser 59
3.3 EUs godkjenningsordning 62
3.4 Håndhevingsordningen 64
3.5 IFRS-standarder – enkelte ikrafttredelsesspørsmål 65
3.6 Forenklet IFRS 66

Kapittel 4
Regnskapslovens ordinære regler og IFRS – en oppsummering av det tosporede system 67

Del II
Kommentarer til lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) 69

Kapittel 1
Virkeområde, regnskapspliktige, definisjoner 75
§ 1-1. Lovens virkeområde 75
§ 1-2. Regnskapspliktige 77
§ 1-3. Konsern 92
§ 1-4. Tilknyttet selskap 101
§ 1-5. Store foretak 103
§ 1-6. Små foretak 105
§ 1-7. Regnskapsåret 110
§ 1-8. Styre og tilsvarende ledelsesorgan 112
§ 1-9. Fusjon 113

Kapittel 2
[opphevet] 117

Kapittel 3
Årsregnskap og årsberetning 118
§ 3-1. Plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning 118
§ 3-2. Årsregnskapets innhold 124
§ 3-2a. Rettvisende bilde 127
§ 3-2b. Utarbeidelse av årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt ... 128
§ 3-3. Årsberetningens innhold for små foretak [opphevet] 132
§ 3-3a. Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak . 132
§ 3-3b. Redegjørelse om foretaksstyring 150
§ 3-3c. Redegjørelse om samfunnsansvar 154
§ 3-3d. Rapportering om betalinger til myndigheter m.v. 158
§ 3-4. Regnskapsvaluta, presentasjonsvaluta og språk 160
§ 3-5. Undertegning av årsregnskapet og årsberetningen 162
§ 3-6. Konsernregnskap 166
§ 3-7. Unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern 168
§ 3-8. Utelatelse av datterselskap fra konsolidering 170
§ 3-9. Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder 172

Kapittel 4
Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk 176
§ 4-1. Grunnleggende regnskapsprinsipper 176
§ 4-2. Regnskapsestimater 196
§ 4-3. Kongruensprinsippet 198
§ 4-4. Prinsippanvendelse 204
§ 4-5. Forutsetningen om fortsatt drift 206
§ 4-6. God regnskapsskikk 209

Kapittel 5
Vurderingsregler 216
§ 5-1. Klassifisering av eiendeler 216
§ 5-2. Omløpsmidler 220
§ 5-3. Anleggsmidler 223
§ 5-4. Anskaffelseskost 232
§ 5-5. Tilordning av anskaffelseskost 237

§ 5-6. Forskning og utvikling 242
§ 5-7. Goodwill 245
§ 5-8. Finansielle instrumenter og varederivater 252
§ 5-9. Utenlandsk valuta 256
§ 5-9a. Aksjeverdibasert betaling 258
§ 5-10. Pensjonskostnader for små foretak 260
§ 5-11. Leieavtaler for små foretak 261
§ 5-12. Langsiktige tilvirkningskontrakter for små foretak 262
§ 5-13. Vurdering av gjeld 263
§ 5-14. Fusjon 268
§ 5-15. 275
§ 5-16. Fusjon og fisjon av små foretak 275
§ 5-17. Investering i tilknyttet selskap og datterselskap 278
§ 5-18. Deltakelse i felleskontrollert virksomhet 285
§ 5-19. Konserndannelse 290
§ 5-20. 296

Kapittel 6
Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling 297
§ 6-1. Resultatregnskap etter art 297
§ 6-1a. Resultatregnskap etter funksjon 303
§ 6-2. Balanse 305
§ 6-3. Oppdeling eller sammenslåing av poster 318
§ 6-4. Kontantstrømoppstilling 320
§ 6-5. Konsernregnskapets oppstillingsplan 321
§ 6-6. Sammenligning med foregående årsregnskap 322

Kapittel 7
Noteopplysninger 324
§ 7-1. Opplysningsplikt 324
§ 7-2. Regnskapsprinsipper 334
§ 7-2a. Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta 338
§ 7-3. Virkning av endring av regnskapsprinsipp m.v. 339
§ 7-4. Virkning av endring i konsernsammensetningen 340
§ 7-5. Finansiell markedsrisiko 341
§ 7-6. Enkelttransaksjoner 343

§ 7-7. Sammenslåing av poster i oppstillingsplanen 344
§ 7-8. Salgsinntekter 344
§ 7-8b. Spesifisering av driftskostnader etter art 346
§ 7-9. Langsiktige tilvirkningskontrakter 347
§ 7-10. Varer 349
§ 7-11. Lønnskostnader 350
§ 7-11a. Aksjeverdibasert betaling 352
§ 7-12. Anleggsmidler 354
§ 7-13. Varige driftsmidler 358
§ 7-14. Immaterielle eiendeler 361
§ 7-15. Datterselskap, tilknyttet selskap m.v. 365
§ 7-16. Investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden 368
§ 7-17. Virkelig verdi av finansielle instrumenter 372
§ 7-18. Aksjer og andeler i andre selskaper 374
§ 7-19. Fordringer 375
§ 7-20. Obligasjoner 377
§ 7-21. Gjeld 378
§ 7-22. Mellomværende med foretak i samme konsern m.v. 382
§ 7-23. Skattekostnad 383
§ 7-24. Ekstraordinære inntekter og kostnader 387
§ 7-25. Egenkapital 387
§ 7-26. Antall aksjer, aksjeeiere m.v. 391
§ 7-27. Egne aksjer 396
§ 7-28. Garantiforpliktelser 400
§ 7-29. Andre forpliktelser 401
§ 7-30. Antall ansatte 401
§ 7-30a. Obligatorisk tjenestepensjon 402
§ 7-30b. Transaksjoner med nærstående parter 403
§ 7-31. Ytelser til ledende personer m.v. i foretak som ikke er store 406
§ 7-31a. Godtgjørelse til revisor 412
§ 7-31b. Ytelser til ledende personer mv. i store foretak 413
§ 7-32. Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v. 419
§ 7-33. Betingede utfall 422
§ 7-34. Utvinning av petroleum, kraftproduksjon m.v. 426
§ 7-35. Regnskapsprinsipper mv. 428

§ 7-36. Konsern, tilknyttet selskap m.v. 431
§ 7-37. Virkelig verdi av finansielle instrumenter 438
§ 7-37a. Finansielle derivater 440
§ 7-38. Spesifisering av resultatregnskapet 441
§ 7-39. Anleggsmidler 443
§ 7-40. Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser 450
§ 7-41. Ekstraordinære inntekter og kostnader 454
§ 7-42. Antall aksjer, aksjeeiere m.v. 454
§ 7-43. Antall ansatte 462
§ 7-43a. Obligatorisk tjenestepensjon 463
§ 7-44. Ytelser til ledende personer m.v. 464
§ 7-45. Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v. 469
§ 7-46 Fortsatt drift 472

Kapittel 8
Offentlighet, innsendelse av regnskap, straff 476
§ 8-1. Offentlighet 476
§ 8-2. Innsending til Regnskapsregisteret 481
§ 8-3. Forsinkelsesgebyr 488
§ 8-4. Innkreving av gebyr 493
§ 8-5. Straff 494

Kapittel 9
Forskjellige bestemmelser 498
§ 9-1. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper mv. 498
§ 9-2. Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk . 499
§ 9-3. Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret 500

Kapittel 10
Sluttbestemmelser 501
§ 10-1. Regler som utfyller eller fraviker loven 501
§ 10-2. Ikrafttredelse 504
§ 10-3. Overgangsbestemmelser 505
§ 10-4. Endringer i andre lover 505

Del III
Kommentarer til forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) 507

Kapittel 1
Virkeområde 511
§ 1-1. Regnskapspliktige som forskriften gjelder for 511
§ 1-2. Adgang til forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder . 512
§ 1-3. Delårsregnskap 513
§ 1-4. Adgang til ytterligere forenklinger for regnskapsåret 2019 514

Kapittel 2
Regler om regnskapets bestanddeler 516
§ 2-1. Oppstilling av annet totalresultat for perioden 516
§ 2-2. Egenkapitaloppstilling 516
§ 2-3. Sammenligningstall ved endringer i regnskapsprinsipp og korrigering av feil 517

Kapittel 3
Måle- og innregningsregler 518
§ 3-1. Adgangen til å fravike måle- og innregningsregler som gjelder alle regnskapspliktige under forskriften 518
§ 3-2. Adgang til å fravike måle- og innregningsregler som gjelder for selskaper i konsern der konsernregnskapet er utarbeidet etter internasjonale regnskapsstandarder eller etter denne forskriften 520
§ 3-3. Fravik fra IAS 39 nr. 5 til 7 – kontrakter om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand 521

Kapittel 4
Regler om noter til årsregnskapet 524
§ 4-1. Generelle krav 524
§ 4-2. Noteopplysninger i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder .. 525
§ 4-3. Andre noteopplysninger 526
§ 4-4 til § 4-25 [opphevet] 527

Kapittel 5
Ikrafttredelse og virkningstidspunkt 528
§ 5-1. Ikrafttredelse og virkningstidspunkt. 528

Del IV
Vedlegg 531

Vedlegg 1 533
Forskrift 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 533
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 1-2. Regnskapspliktige 534
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 1-6. Små foretak 534
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 3-7. Unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern 536
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 7-30b 536
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-1. Offentlighet 538
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-2. Innsending til Regnskapsregisteret 538
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-3. Forsinkelsesgebyr 540
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 9-1. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper 541
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 9-3. Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret 544
Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 10-1. Regler som utfyller eller fraviker loven 544
Ikrafttredelse og virkningstidspunkt 545

Vedlegg 2 547
EU-Rådets fjerde selskapsdirektiv (Rdir. 78/660/EF) 547

Vedlegg 3 599
EU-Rådets syvende selskapsdirektiv (Rdir. 83/349/EØF) 599

Vedlegg 4 635
EU-Rådets konsoliderte regnskapsdirektiv (EP/Rdir. 2013/34/EU) 635

Vedlegg 5 689
EUs endringsdirektiv til konsolidert regnskapsdirektiv (2014/95/EU) 689

Vedlegg 6 701
EUs forordning om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen) 701

Referanser og registre 707

Referanser 709
Forkortelser – lover og forskrifter 709
Forarbeider til regnskapsloven (Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.) . 711
Regnskapsstandarder 718
Bøker, artikler og uttalelser 718

Domsoversikt med sammendrag 723
Stikkord 737

Del I
Norske og internasjonale rettskilder

Kapittel 1
Rettskilder på regnskapsrettens område

1.1 Regnskapslovens forarbeider, endringer og forskrifter

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) erstattet lov 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. og årsoppgjørsreglene (kapittel 11) i daværende lov 4. juni 1976 om aksjeselskaper (aksjeloven). Loven trådte i kraft 1. januar 1999. Forarbeidene som lå til grunn ved ikrafttredelsen av loven, er:

- NOU 1995: 30 *Ny regnskapslov*[1]
- Ot.prp. nr. 42 (1997–98) *Om lov om årsregnskap* m.v. (regnskapsloven)
- Innst. O. nr. 61 (1997–98) *Om lov om årsregnskap* m.v. (regnskapsloven*)*

Loven ble vurdert av Evalueringsutvalget i 2003. I den etterfølgende politiske behandlingen ble Evalueringsutvalgets anbefaling om å tilpasse regnskapslovens bestemmelser slik at de var i samsvar med IFRS (International Financial Reporting Standards), forlatt til fordel for et system med to parallelle regnskapsspråk: IFRS og regnskapslovens ordinære regler. Lovendringene fikk i hovedsak ikrafttredelse 1.1.2005. De viktigste forarbeidene som ligger til grunn for disse endringene, er:

- NOU 2003: 23 *Evaluering av regnskapsloven*
- Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)*
- 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)*

1 I forkant av NOU 1995: 30 ble det avlevert to delutredninger som bør ses i sammenheng med denne utredningen: NOU 1992: 13 om regnskapsmessig behandling av skatt avlagt av lovutvalget som avgav NOU 1995: 30, og NOU 1993: 2 om differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt, som ble avlagt av en arbeidsgruppe bestående av sju medlemmer fra lovutvalget.

- Innst. O. nr. 17 (2004–2005) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)*
- Innst. O. nr. 67 (2004–2005) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)*

Loven er på mange områder forskjellig fra den tidligere regnskapsloven av 1977 og årsoppgjørskapittelet i aksjeloven av 1976. Forarbeider, god regnskapsskikk og domspraksis etter den tidligere lovgivningen vil likevel ha betydning ved tolkning av loven av 1998. Den tidligere regnskapsloven og årsoppgjørskapittelet i aksjeloven var basert på Ot.prp. nr. 46 (1975–76) og Ot.prp. nr. 19 (1974–75), som i det vesentligste fulgte opp innstillingen fra Regnskapslovkomiteen av 1959.

Norge har i EØS-avtalen plikt til å pålegge regnskapsplikt for alle foretak med begrenset ansvar, jf. EUs fjerde direktiv (Rdir. 78/660/EF) og EUs syvende direktiv (Rdir. 83/349/EØF). Se punkt 2.3 nedenfor. I 2013 ble det vedtatt et nytt konsolidert regnskapsdirektiv i EU, som ennå ikke er implementert i norsk rett (EP/Rdir. 2013/34/EU), men som i stor grad viderefører de plikter som fulgte av fjerde og syvende direktiv. Innholdet i regnskapsplikten for børsnoterte foretak er underlagt EU-forordningen om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) (EU-forordn. 1606/2002/EF). For ikke-børsnoterte foretak er innholdet i regnskapsplikten dels bestemt av krav som følger av EUs regnskapsdirektiv og som er implementert i norsk rett, og dels av andre nasjonale krav som ikke har bakgrunn i direktivkrav.

Regnskapsloven er administrativt underlagt Finansdepartementet, og kontrollmyndighet for praktiseringen av IFRS i børsnoterte foretak er tillagt Finanstilsynet. Av andre sentrale instanser på regnskapsområdet kan nevnes Norsk Regnskapsstiftelse, som utgir norske regnskapsstandarder (jf. punkt 2.2 nedenfor). Internasjonalt er det særlig EUs direktiver og regnskapsspråket IFRS som representerer sentrale rettskilder på regnskapsrettens område (jf. punkt 1.2 nedenfor).

I Innst. O. nr. 61 (1997–98) skriver finanskomiteen følgende om regnskapslovens formål:

> «Komiteen viser til at formålet med en regnskapslov er å bidra til informative og standardiserte regnskap, slik at brukerne av regnskapene får nødvendig informasjon. Brukere av regnskapene er blant annet eiere (investorer), kreditorer, ansatte

> m.v. Videre er etterlevelse av regnskapsloven av stor betydning for avdekking av økonomisk kriminalitet m.v. Internasjonale forpliktelser (bl.a. EØS-avtalen) og hensynet til utenlandske investorer legger føringer på at norsk regnskapsrett må være tilpasset reglene i andre land.
>
> Komiteen konstaterer at det ved utformingen av regnskapsloven vil måtte foretas en avveining mellom hensynet til brukerne av regnskapene, og hensynet til den enkelte bedrifts kostnader ved utarbeidelse av regnskap. Komiteen mener hensynet til den enkelte bedrifts kostnader og personvernhensyn må tillegges betydelig vekt.»

Regnskapsloven har for øvrig blitt endret en rekke ganger uten at disse endringene har sin bakgrunn i Evalueringsutvalgets innstilling. De viktigste forarbeidene knyttet til disse endringene er:

- Innføring av bokføringsloven (lov 19. november 2004), som medførte at bokføringsreglene i regnskapsloven kapittel 2 ble opphevet: NOU 2002: 20, Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) og Innst. O. nr. 107 (2003–2004).
- Børsnoterte foretaks plikt til å anvende IFRS i selskapsregnskapet hvis foretaket ikke har konsernregnskapsplikt (lov 19. juni 2009 nr. 48): Ot.prp. nr. 72 (2008–2009) og Innst. O. nr. 107 (2008–2009).
- Foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon (børsnoterte foretak) (lov 25. juni 2010 nr. 33): NOU 2006: 6, Prop. 117 L (2009–2010) og Innst. 343 L (2009–2010).
- Redegjørelse om samfunnsansvar (store foretak) (lov 19. april 2013 nr. 15): St.meld. nr. 10 (2008–2009), Prop. 48 L (2012–2013) og Innst. 217 L (2012–2013).
- Forenklinger om begrenset regnskapsplikt og årsberetning for små foretak (lov 11. desember 2017 nr. 105): NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, Prop. 160 L (2016–2017) og Innst. 46 L (2017–2018).
- Opplysningsplikt i årsberetningen om å fremme formålene i likestillings- og diskrimineringsloven (bestemmelsene ble først opphevet ved lov 16. juni 2017 nr. 51, men opphevelsen ble reversert i lov 11. desember 2017 nr. 115): Dokument 8:61 L (2017–2018) og Innst. 78 L (2017–2018).

De fleste forskriftsbestemmelsene til regnskapsloven er ordnet i en samleforskrift:

- Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven, fastsatt av Finansdepartementet 7. september 2006 nr. 1062. Forskriften er gjengitt i bokens del IV, vedlegg 1.

Regnskapsloven § 3-9 hjemler pliktig eller frivillig bruk av IFRS som grunnlag for utarbeidelse av årsregnskapet etter regnskapsloven. Selve IFRS-reguleringen slik denne følger av EU- og EØS-godkjente IFRS-standarder mv., er tatt inn som vedlegg i følgende forskrift:

– Forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder m/vedlegg, fastsatt av Finansdepartementet 17. desember 2004 med senere endringer. Vi omtaler dette nærmere i kapittel 3 nedenfor.

I tillegg har Finansdepartementet benyttet hjemmelen i § 3-9 femte ledd om å fastsette forskrift om anvendelse av forenklet IFRS (forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder):

– Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder, fastsatt av Finansdepartementet 21. januar 2008. Vi gjengir og kommenterer forskriften i bokens del III.

Ut over dette er det med hjemmel i regnskapsloven fastsatt en rekke forskrifter gjeldende for særlige foretaksformer og bransjer, og da spesielt finansnæringen. Oversikt over forskriftene er gitt i bokens del II. Se notene til § 10-1.

1.2 Regnskapsplikt versus bokføringsplikt

Alle som driver virksomhet og basert på dette har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt (skatteforvaltningsloven § 8-2) og/eller skattemelding for merverdiavgift (skatteforvaltningsloven § 8-3), er bokføringspliktige, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd. Ut over dette kan skattekontoret og Oljeskattekontoret i enkelttilfeller pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet, bokføringsplikt (bokføringsloven § 2 tredje ledd). Det betyr at de aller fleste som driver næringsvirksomhet, må foreta registeringer i et regnskap i henhold til reglene i bokføringsloven.

Bokføringsreglene danner et felles grunnlag for rapportering både etter skattereglene og etter regnskapsreglene. Skatteloven § 14-2 ble endret i 2005, slik at skatteperiodiseringen ikke lenger bygger på årsregnskapet. Se Schwencke (2006b) «Skilsmisse mellom regnskap og skatt fra 2005», *Praktisk økonomi og finans*.

De som har regnskapsplikt etter regnskapsloven, vil i alle tilfeller ha bokføringsplikt, jf. bokføringsloven § 2 første ledd. Regnskapspliktige må i tillegg til å følge bokføringsreglene også oppfylle kravene etter regnskapsloven, som først og fremst

innebærer krav om å utarbeide årsregnskap og eventuelt årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-1.

I bokføringsloven er det hjemlet en rettslig standard om god bokføringsskikk (bokføringsloven § 4 nr. 10). Det nærmere innholdet i denne følger i hovedsak av bokføringsstandarder og uttalelser om god bokføringsskikk. Det vises til Kaaby (2015) *Bokføringsloven* 2. utgave for inngående omtale av bokføringsreglene.

1.3 Regnskapsplikt og lovens to spor for oppfyllelse av regnskapsplikten

Regnskapsplikten følger dels av foretaksform og dels av virksomhetens størrelse (§ 1-2 første ledd). Alle aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, statsforetak, finansinstitusjoner, borettslag, boligbyggelag og stiftelser er regnskapspliktige uavhengig av størrelse eller den virksomhet som drives. Ansvarlige selskaper, samvirkeforetak, foreninger og enkeltpersonforetak er regnskapspliktige hvis de oppfyller visse størrelseskriterier (§ 1-2 første ledd nr. 4, 7, 9 og 11). Regnskapsplikt etter regnskapsloven innebærer plikt til å utarbeide årsregnskap (§ 3-1 første ledd) og som hovedregel årsberetning (§ 3-1 annet ledd). Små foretak er unntatt fra plikten til å utarbeide årsberetning (§ 3-1 annet ledd annet punktum).

Evalueringsutvalget foreslo i 2003 en rekke endringer som ville tilpasse loven til internasjonal regulering slik denne følger av IFRS (International Financial Reporting Standards). I den videre politiske behandlingen av Evalueringsutvalgets innstilling ble det vedtatt en annen løsning for å ivareta de forpliktelsene som fulgte av IFRS-forordningen av 2002. I stedet for å tilpasse de enkelte bestemmelser i loven slik at de var kompatible med IFRS, ble det innført et system med parallelle regelsett hjemlet i loven (omtalt som *det tosporede system*): ett regelsett med ordinære norske regnskapsregler, gjerne omtalt som *god regnskapsskikk*, og ett regelsett for IFRS. Selve innholdet i regnskapsplikten følger dermed to reguleringssystemer (eller reguleringsspor), som begge ivaretar Norges EØS-forpliktelser på regnskapsrettens område:

1. Regnskapslovens ordinære regler. Disse reglene oppfyller plikter etter EUs fjerde direktiv (Rdir. 78/660/EF) og EUs syvende direktiv (Rdir. 83/349/EØF). I 2013 ble det vedtatt et konsolidert regnskapsdirektiv i EU som ennå ikke er implementert i norsk rett (EP/Rdir. 2013/34/EU).
2. IFRS (internasjonale regnskapsstandarder mv.). Regnskapsloven § 3-9 hjemler at innholdet i regnskapsplikten oppfylles ved å følge regnskapsspråket IFRS. Denne bestemmelsen med forskrift og tilhørende vedlegg oppfyller plikter

etter EU-forordningen om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (EU-forordn. 1606/2002/EF).

I tillegg er forenklet IFRS hjemlet i regnskapsloven § 3-9 femte ledd som et tredje regnskapsspråk. Dette er en særnorsk variant av IFRS fastsatt i forskrift 21. januar 2008. Vi viser til bokens del III for en omtale av denne forskriften.

Børsnoterte foretak må benytte IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskapet (§ 3-9 første ledd). Hvis det børsnoterte foretaket ikke har konsernregnskapsplikt, må IFRS benyttes ved utarbeidelse av selskapsregnskapet til det børsnoterte foretaket (§ 3-9 tredje ledd annet punktum). Dette er en norsk utvidelse av plikten som følger av IFRS-forordningen. Andre regnskapspliktige kan som hovedregel velge fritt mellom de to reguleringssporene (§ 3-9 fjerde ledd).

Børsnoterte foretak er i denne sammenhengen foretak som har noterte aksjer, obligasjoner eller andre verdipapirer på en regulert markedsplass.[2] Oslo Børs har både regulerte markedsplasser (jf. definisjon av «regulert marked» i verdipapirhandelloven § 2-7 fjerde ledd) slik som Oslo Børs (hovedlisten) og Oslo Axess (bytter navn til Euronext Expand i november 2020 (Oslo Børs 2020)), og markedsplasser som ikke anses som regulerte slik som Merkur Market (bytter navn til Euronext Growth i november 2020 (Oslo Børs 2020)), Nordic ABM og Oslo Connect. Notering på de ikke-regulerte markedsplassene anses ikke som børsnotering i denne sammenheng, jf. også IFRS-forordningen (EU-forordn. 1606/2002/EF) artikkel 4. Foretak som har notert verdipapirer på disse markedene, har derfor ikke krav om å benytte IFRS.[3]

Utenlandske foretak kan også noteres på norsk børs og må i utgangspunktet oppfylle de samme kravene som norske foretak, jf. verdipapirhandelloven § 5-5. For slike foretak er det viktig å avgjøre om Norge anses som hjemstat (verdi-

2 Definisjonen av regulert marked følger av Dir. 2004/39/EU artikkel 4 nr. 14. Det vises også til boken Stordrange (2019): *Aksjeutsteders løpende informasjonsplikt og erstatningsansvar*. Gyldendal.

3 Begrepet «børs» er erstattet av det noe videre begrepet «regulert marked» (se rskl § 3-3b, jf. definisjon av «regulert marked» i verdipapirhandelloven § 2-7 fjerde ledd). Børs var tidligere definert som «et regulert marked med en særlig form for konsesjon» (Bergo 2014 s.92, jf. børsloven (av 2007 opphevet 2019) § 3). Manglende oppdatering av begrep har ikke betydning for bestemmelsens innhold. En uregulert markedsplass er ikke underlagt krav til konsesjon i henhold til verdipapirhandelloven § 13-1 (jf. § 2-7 syvende ledd) og kan derfor operere uavhengig av vedtatte EU-forordninger. Noteringsprosessen er mindre omfattende, og det er ikke krav om rapportering etter IFRS.

papirhandelloven § 5-4 annet til fjerde ledd) eller vertsstat (verdipapirhandelloven § 5-4 femte ledd).

Foretak hjemmehørende i EØS-stat har Norge som vertsstat og følger EU-kravene slik de er implementert i deres hjemstat. For foretak hjemmehørende utenfor EU/EØS, kalt tredjelandsutstedere, vil EU-kravene etter forordningen følge av den første EU/EØS-staten hvor foretaket blir børsnotert (hjemstat). Finanstilsynet kan ved enkeltvedtak unnta børsnoterte foretak fra enkelte av rapporteringspliktene, jf. verdipapirforskriften § 5-7. Kravet til å benytte IFRS er også lempet i verdipapirforskriften § 5-11 for foretak som benytter regnskapsspråk som anses å ha samme høye regnskapskvalitet som IFRS. Som alternativ til IFRS kan tredjelandsutstedere legge amerikansk, kanadisk, kinesisk, sørkoreansk eller japansk regnskapsregulering til grunn.

Kapittel 2
Regnskapslovens ordinære regler

2.1 Regnskapspliktens innhold – differensiering

Regnskapsloven har to differensieringssystemer: et system som er begrunnet i regnskapsbrukerens nytte vurdert opp mot den kostnad som regnskapsavleggelsen innebærer for den regnskapspliktige, og et system som er begrunnet i den regnskapspliktiges egenart eller den type virksomhet som den regnskapspliktige driver. Det første differensieringssystemet åpner for anvendelsen av forenklingsregler for små foretak (§ 1-6) og pålegger samtidig tilleggskrav på store foretak (§ 1-5). Differensieringen har sammenheng med den regnskapspliktiges størrelse og om den regnskapspliktige er å anse som et foretak av allmenn interesse (organisert som allmennaksjeselskap, notert på regulert markedsplass osv.). Det andre differensieringssystemet er ikke knyttet til den regnskapspliktiges størrelse mv., men til den regnskapspliktiges egenart eller den type virksomhet som drives, for eksempel at den regnskapspliktige ikke har økonomisk vinning som formål (ideell organisasjon) eller driver bank- og/eller forsikringsvirksomhet. Det første av disse to differensieringssystemene er det viktigste.

Regnskapsplikt etter regnskapsloven innebærer bl.a. plikt til å utarbeide årsregnskap (§ 3-1 første ledd) og som hovedregel også årsberetning (§ 3-1 annet ledd). Loven har mer eller mindre detaljerte krav til innhold, prinsipper, vurderingsregler, oppstillingsplaner og noteopplysninger for disse regnskapsdokumentene. En del av kravene gjelder for alle regnskapspliktige, men på mange områder gjelder unntak, særregler eller tilleggskrav for visse kategorier av regnskapspliktige.

Det er allment akseptert at det overordnede formålet med regnskapsavleggelsen er å oppfylle forskjellige regnskapsbrukeres informasjonsbehov. Regnskapets informasjonsfunksjon gjør seg særlig gjeldende i større foretak. Hensynet til investorer og kreditorer vektlegges i særlig grad (NOU 1995: 30 s. 294), men også andre interessegrupper, som ansatte, kunder og andre interessenter, står sentralt (NOU 1995: 30 s. 141). I foretak organisert som aksjeselskap har årsregnskapet en viktig

fordelingsfunksjon ved at det angir rammer for ulike former for utdelinger etter aksjelovgivningen. Ved vurdering av hvilke foretak og virksomheter som bør være regnskapspliktige, herunder regnskapspliktens innhold, må regnskapsbrukernes informasjonsbehov veies opp mot de kostnader regnskapsavleggelsen vil påføre de regnskapspliktige.

Som nevnt er ett av de to sentrale differensieringssystemene i loven basert på hvilken størrelsesklasse den regnskapspliktige tilhører. Loven definerer eksplisitt hvilke regnskapspliktige som skal klassifiseres som små foretak (§ 1-6), og hvilke regnskapspliktige som skal klassifiseres som store foretak (§ 1-5). Regnskapspliktige som verken er store eller små foretak, vil tilhøre en mellomklasse, som ofte betegnes «øvrige foretak» eller «mellomstore foretak». Små foretak har forenklingsregler som gjør at regnskapsavleggelsen blir mindre byrdefull sammenlignet med regnskapsavleggelsen for øvrige foretak, mens store foretak har tilleggskrav ut over de som gjelder for øvrige foretak.

Små foretak er definert ut fra størrelseskriterier som salgsinntekt, balansesum og antall årsverk, § 1-6, og som foretak som ikke er å anse som store foretak etter § 1-5. Forenklingsregler for små foretak følger dels som unntak i loven fra mer bebyrdende hovedregler, for eksempel unntak fra plikten til å utarbeide årsberetning i § 3-1 annet ledd annet punktum eller unntak fra vurderingsregler i lovens kapittel 5. Forenklingsregler er også tatt inn i loven som egne selvstendige regler uten henvisning til hovedregler, slik tilfellet er for noteopplysninger i lovens kapittel 7 (§§ 7-35 til 7-45). Forenklingsregler for små foretak følger også av god regnskapsskikk. I lovens kapittel 4 om de grunnleggende regnskapsprinsippene er det gitt adgang til å unnta små foretak fra opptjenings- og sammenstillingsprinsippet, jf. § 4-1 første ledd nr. 2 og 3, hvis slike unntak kan begrunnes i god regnskapsskikk for små foretak. Ut over dette er det gitt et generelt unntak fra sikringsprinsippet, jf. § 4-1 annet ledd. Dette unntaket er av en annen natur enn de som er nevnt ovenfor, siden unntaket kan anvendes uten at det trenger å være begrunnet i god regnskapsskikk for små foretak.

Når det gjelder å definere hvilke forenklingsregler som følger av god regnskapsskikk for små foretak, er NRS 8 «God regnskapsskikk for små foretak» en sentral rettskilde. I NRS 8 gis det en gjennomgang av alle forenklingsregler, både de som følger eksplisitt av loven, og de som anses som god regnskapsskikk for små foretak, men som ikke følger eksplisitt av loven. I punkt 2.4 nedenfor redegjøres det for regnskapskravene til små foretak.

Regnskapsloven definerer også klassen store foretak (§ 1-5). Dette er regn-

skapspliktige som er organisert som allmennaksjeselskap og/eller som er notert med verdipapirer på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked.[4] I tillegg kan departementet i forskrift inkludere andre foretak i definisjonen «store foretak». Forskriftshjemmelen er ikke benyttet. En parallell hjemmel i § 10-1 er derimot benyttet. Forskrift om årsregnskap for banker, kredittforetak og finansieringsforetak § 1-1 annet ledd pålegger at disse skal følge reglene for store foretak. Se noter til § 10-1.[5]

Det er ikke angitt noen eksplisitte størrelseskriterier for denne klassen, slik tilfellet er for klassen små foretak. I stedet er det angitt kriterier som avgjør om den regnskapspliktige er å anse som foretak av allmenn interesse eller ikke. Loven oppstiller noen tilleggskrav til blant annet årsberetningen (§ 3-3a) og opplysningsplikten i noter (regnskapsloven kapittel 7) for store foretak. Se notene til § 1-5.

De fleste regnskapspliktige foretak er relativt små. Det kan derfor hevdes at regnskapsloven burde struktureres slik at de reglene som etter gjeldende regnskapslov er forenklingsregler for små foretak, i stedet gjøres til lovens hovedregler, med tilleggskrav for øvrige foretak og store foretak. Dette er for eksempel lovstrukturen som ligger til grunn for den danske årsregnskabsloven.

Det andre sentrale differensieringssystemet er begrunnet i den regnskapspliktiges egenart. Regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål (ideelle organisasjoner), er unntatt fra flere av de grunnleggende regnskapsprinsippene i lovens kapittel 4 (§ 4-1 tredje ledd) og regler for oppstillingsplaner i kapittel 6 (§ 6-3 tredje ledd). Blant annet er de unntatt fra transaksjonsprinsippet (§ 4-1 første ledd nr. 1), opptjeningsprinsippet (§ 4-1 første ledd nr. 2) og sammenstillingsprinsippet (§ 4-1 første ledd nr. 3) når slike unntak er å anse som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. NRS(F) «God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner» er en sentral rettskilde når det gjelder å definere hva som er å anse som god regnskapsskikk for slike organisasjoner. I punkt 2.6 nedenfor gjennomgås disse reglene.

For noen næringer og foretakstyper suppleres regnskapslovens krav med særlovgivning. Dette gjelder blant annet foretak som driver bank- og/eller forsikrings-

4 Oslo Børs har flere markedsplasser. Oslo Børs (hovedlisten) og Oslo Axess (bytter navn til Euronext Expand i november 2020 (Oslo Børs 2020)) er regulerte markedsplasser, mens Merkur Market (bytter navn til Euronext Growth i november 2020 (Oslo Børs)) og Nordic ABM er uregulerte markedsplasser. Notering på de uregulerte markedsplassene anses ikke som børsnotering i denne sammenheng.

5 Dette følger også av direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse.

virksomhet, som er underlagt omfattende forskriftsbestemmelser for blant annet regnskapsavleggelsen. Særlige regnskapsforskrifter er også fastsatt for borettslag og boligbyggelag. Felles for disse forskriftene er at de i stor grad er begrunnet i den regnskapspliktiges egenart eller den virksomhet som den regnskapspliktige driver. En oversikt over forskriftene er gitt i tilknytning til § 10-1. Se notene til § 1-2 første ledd nr. 12.

Aksjeloven og allmennaksjeloven henviser flere steder til årsregnskapet, for eksempel i forbindelse med utbytteutdeling i § 8-1. Vi viser her til spesiallitteratur: Aarbakke mfl. (2017): *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Lovkommentar* kapittel 8 og Schwencke mfl. (2020): *Årsregnskapet i teori og praksis 2019* kapittel 25.

2.2 Regnskapsstandarder – en oversikt

Rettsreglene på regnskapsområdet består ikke bare av regnskapsloven med tilhørende forskrifter. Et grunnleggende krav til årsregnskapet er at det skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk (§ 4-6). Det nærmere innholdet i god regnskapsskikk vil i all hovedsak følge av norske regnskapsstandarder utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse (NRS).

Disse regnskapsstandardene angir regnskapsmessige løsninger på en rekke områder. Standardene har betydelig vekt som rettskilde når det gjelder hva som oppfattes å være god regnskapsskikk (§ 4-6). I NOU 2015: 10 Vedlegg 1 gir Schwencke en samlet fremstilling av domstolenes tolkning av god regnskapsskikk. Det vises for øvrig til notene til lovens kapittel 4, se særlig notene til §§ 4-1 og 4-6.

Norsk Regnskapsstiftelse ble stiftet i 1989 og har som formål «å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder og være aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring» (www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/). Følgende organisasjoner står bak stiftelsen:

- Den norske Revisorforening (DnR)
- Handelshøyskolen BI
- Regnskap Norge (RN)
- Norges handelshøyskole (NHH)
- Norske Finansanalytikeres Forening (NFF)
- Econa
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Oslo Børs

NRS består av tre hovedorganer: Stiftelsesstyret, Fagorgan IFRS (FO IFRS) og Regnskapsstandardstyret (RSS). Hovedoppgaver for RSS er å vedlikeholde norske regnskapsstandarder, følge utviklingen av IFRS og delta i arbeidet med forenklet IFRS i Norge, og fastsette regnskapsstandarder for små foretak og ideelle organisasjoner. RSS har et fagutvalg for små foretak og et fagutvalg for ideelle organisasjoner, i tillegg til Fagutvalg Pensjon, som administrativt er underlagt Fagorgan IFRS, men som behandler problemstillinger som også vedrører RSS. RSS avgir en årsrapport som blant annet omtaler vedtatte endringer i standarder og status på prosjekter under arbeid. Se for øvrig nettsidene til NRS: www.regnskapsstiftelsen.no.

Per juni 2020 er følgende norske standarder utgitt:

Endelige standarder

NRS 1 Varer
NRS 2 Anleggskontrakter
NRS 3 Hendelser etter balansedagen
NRS 4 Offentlige tilskudd
NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster mv.
NRS 6 Pensjonskostnader
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 21 God regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt (september 2019)

Foreløpige standarder

NRS(F) Resultatskatt (juni 2008)
NRS(F) Kontantstrømoppstilling (desember 2011)
NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet (juni 2008)

NRS(F) Fisjon (november 2006)
NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler (september 2009)
NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner (mars 2018)

Diskusjonsnotat
NRS(D) Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern (november 2000) (i kortform: NRS(D) Kontinuitetsgjennomskjæring)

Veiledninger
NRS(V) Veiledning IAS 19 Ytelser til ansatte (november 2012)
NRS(V) Pensjonsforutsetninger (oppdateres to ganger i året, normalt per august og per 31.12.)
NRS(V) Fond for urealiserte gevinster (oktober 2010)
NRS(V) Veiledning om anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk (desember 2011)
NRS(V) Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak etter IAS 12 (oktober 2009)
NRS(V) Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon (oktober 2009)
NRS(V) Regnskapsføring av inntekt (oktober 2010)
NRS(V) Endring av samordningsreglene for offentlige/offentliglike tjenestepensjonsordninger (oktober 2018)
NRS(V) Bidrag fra pensjonsinnretning til oppreservering (november 2014)

Høringsutkast
NRS(HU) Norsk regnskapsstandard (april 2014)

Klassifiseringen av regnskapsstandardene som endelige, foreløpige, høringsutkast, veiledninger eller diskusjonsnotat er av betydning når det skal vurderes hvilken vekt de bør ha som rettskilde og dermed som uttrykk for god regnskapsskikk (§ 4-6). De endelige regnskapsstandardene må tillegges betydelig vekt som rettskilde når det skal vurderes hva som er å anse som god regnskapsskikk på et bestemt område. Foreløpige standarder og diskusjonsnotater vil ha lavere status som rettskilde enn endelige standarder. Veiledninger har til hensikt å gi en mer ensartet praksis og er uttrykk for hvordan NRS mener enkelte lovbestemmelser skal tolkes, eller hvordan NRS mener forutsetninger skal fastsettes. De vil normalt ha lavere

vekt som rettskilde enn endelige og foreløpige standarder. Domsavgjørelser hvor det vises til regnskapsstandarder for tolkning av god regnskapsskikk, tyder imidlertid på at det ikke legges avgjørende vekt på om en regnskapsstandard er endelig eller foreløpig (NOU 2015: 10 Vedlegg 1). Dette synes også å sammenfalle med den status som regnskapsstandardene har i regnskapspraksis for øvrig.

2.3 EUs regnskapsdirektiver

2.3.1 Innledning

Den europeiske union (EU) har et omfattende rettssystem. Man skiller ofte mellom den primære og den sekundære EU-retten. Den viktigste delen av den primære EU-retten er traktatene. Blant den sekundære EU-retten finnes direktivene, som er fastsatt med hjemmel i Traktaten om Den europeiske unions virkemåte (TEUV-traktaten, ofte forkortet til TEUV). Et direktiv er rettet mot medlemsstatene, som innen en angitt tidsfrist må innrette sin nasjonale lovgivning på en slik måte at direktivenes bestemmelser kan anses å være gjennomført – implementert – i nasjonal rett. Medlemsstatene kan selv bestemme på hvilken måte direktivbestemmelsene skal gjennomføres.

Som et ledd i å sikre effektivt økonomisk samarbeid i EU har fellesskapet vedtatt en rekke direktiver på selskapsrettens område. Vesentlige grunnlag for gjeldende regnskapslov er:

- Fjerde rådsdirektiv 25. juli 1978 om årsregnskapene for visse selskapsformer (78/660/EØF) med senere endringer
- Syvende rådsdirektiv 13. juni 1983 om konsoliderte regnskaper (83/349/EØF) med senere endringer

Disse to direktivene ble i 2013 opphevet og erstattet av Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, se nærmere avsnitt 2.3.4 nedenfor. Per juni 2020 har Norge ikke implementert dette direktivet. I tillegg kommer Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/95/EU av 22. oktober 2014 om offentliggjøring av ikke-finansielle opplysninger som heller ikke er implementert. Dette direktivet endrer enkelte deler av det konsoliderte regnskapsdirektivet fra 2013. I bokens del II, notene til de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven, vil det der det er relevant, gis en henvisning til bestemmelsens referanse i EU-retten. Direktivene er gjengitt i del IV vedlegg 2–4.