

SIVILØKONOMOPPGAVE

GOD REGNSKAPSSKIKK

OG

IFRS

I

NORGE



*Hva er god regnskapsskikk forutsatt å være,
og hvordan har standardsetter søkt å tilpasse seg disse premisser?*

**Frode Nordheim
Magne Knoph Haugen**

Våren 2006

Forord

Siviløkonomstudiet avslutter med en semesteroppgave i fjerde og siste år. Vi pekte fort ut retningen, som utvilsomt måtte gå mot den pliktige innføringen av de internasjonale regnskapsstandardene i Norge. Etter nøye vurderinger og innspill fra veileder, kom vi fram til at endringer i god regnskapskikk som følge av innføringen var en aktuell og meget interessant problemstilling.

Vi vil rette en spesiell takk til vår veileder Steinar Sars Kvifte som har bidratt konstruktivt både i forkant og underveis i oppgaveskrivingen. Han har kommet med flere interessante problemstillinger underveis, som har hjulpet oss på veien til det dokumentet du nå holder i hånda.

Arbeidet med siviløkonomoppgaven har gitt oss verdifull innsikt i aktuelle regnskapsfaglige problemstillinger, som vi forhåpentligvis vil dra nytte av i det kommende arbeidsliv. Vi har erfart at regnskap ikke alltid dreier seg om å få «to streker under svaret», men at det også kan være rom for tolkning og ulike synspunkter.

Vi støtte også på enkelte problemer underveis. Da Statistisk sentralbyrå var inni en hektisk periode, viste det seg å bli en vanskelig oppgave å få komplette tall på fordeling av foretak fra dem. Fullstendige data på aktivitetsnivået til Norsk RegnskapsStiftelse fra 1989 og frem til i dag, var heller ingen enkel oppgave.

Kristiansand, 15. juni 2006

Frode Nordheim og Magne Knoph Haugen

Innholdsfortegnelse

<i>Forord</i>	<i>i</i>
<i>Innholdsfortegnelse</i>	<i>ii</i>
<i>Tabell-, figur- og vedleggsoversikt</i>	<i>iii</i>
<i>Sammendrag</i>	<i>iv</i>
1. Innledning	1
1.1. Problemstillingen	2
2. Regnskapslovendringene	4
2.1. Prosessen frem til endelig lov	4
2.2. Tosporsmodellen	5
2.3. Moderniseringslinjen	7
2.4. Departementets og høringsinstansenes vurdering	8
2.5. Krav om rettvise bilde	9
3. Hva er god regnskapskikk?	13
3.1. Sammenlignbarhet og kost- og nytteprinsippet.....	14
3.2. De grunnleggende regnskapsprinsippene	14
3.3. God regnskapskikk før lovendringene	17
3.4. GRS-sporet i tosporsmodellen	18
3.5. Utviklingen av GRS	19
4. Norsk RegnskapsStiftelse	22
4.1. Organisering	22
4.2. Veien frem til endelig standard.....	23
4.3. Hvilken formell kompetanse/autoritet har NRS?	24
4.4. Erfaringer med NRS	26
5. Tilpasning etter regnskapslovendringene	27
5.1. Uttalt tilpasning.....	27
5.2. Tilpasning i praksis.....	28
5.2.1. Fusjon	28
5.2.2. Konsernregnskap	31
5.2.3. Samordningsnotatet	32
5.2.4. Pensjonskostnader.....	34
5.2.5. Aksjebasert betaling.....	42
5.3. Hvem er standardene for?	47
5.4. Har NRS det for travelt?	49
6. Konklusjoner	50
<i>Bibliografi</i>	<i>53</i>

Tabell-, figur- og vedleggsoversikt

Tabeller

Tabell 1 – Hva gjelder for hvem etter lovendringene?	7
Tabell 2 – Sammenligning av god regnskapskikk før og etter lovendringene	19
Tabell 3 – Tilfredsstillende endringene lovgivers føringer?	40

Figurer

Figur 1 – Organene i NRS.....	23
Figur 2 – Anslått fordeling av foretak (i antall) før lovendringene	47

Vedlegg

Vedlegg 1 – Forkortelser brukt i oppgaven	55
Vedlegg 2 – Retningslinjer til Siviløkonomoppgaven.....	56

Sammendrag

Formålet med denne oppgaven er å drøfte hvordan Norsk RegnskapsStiftelse har forholdt seg til rammene av norsk regnskapslovgivning, etter at den har blitt endret i 2004 og 2005.

Opgaven er delt opp i ulike temaer. Første tema beskriver innledningsvis veien fra lovforarbeid til endelig lov ved hjelp av et gjennomgangseksempel. Deretter blir hovedtrekkene i regnskapslovendringene beskrevet, med vekt på de to modellene som ble foreslått for å tilpasse norske regnskapslovendring til IFRS-forordningen. Forordningen pålegger norske børsnoterte foretak å rapportere etter IFRS i konsernregnskapet fra 2005. Videre omtales departementets vurdering av tosporsmodellen og moderniseringslinjen, som var modellene som ble foreslått for tilpasning til forordningen. Moderniseringslinjen innebar en tilpasning av de resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene mot IFRS, samt en nedtoning av sammenlignbarhet som kvalitetskrav. Tosporsmodellen innebar en todeling med hensyn til regnskapsspråk; IFRS eller god regnskapsskikk (GRS). På bakgrunn av ønsket om sammenlignbarhet og fordi det fortsatt var ønskelig å kunne avgi regnskapene i samsvar med regnskapslovens hittil gjeldende system, forkastet departementet moderniseringslinjen, og gikk heller inn for tosporsmodellen. I forbindelse med regnskapslovendringene ble EU-kravet om *rettvisende bilde* endret, da det fikk sin egen bestemmelse og status til å overstyre blant annet GRS.

Andre tema diskuterer innholdet i *god regnskapsskikk* i regnskapsloven § 4-6, herunder sentrale egenskaper som det dynamiske begrepet bygger på. Egenskapene som omtales er blant annet de grunnleggende regnskapsprinsippene, sammenlignbarhet og kost- og nytteprinsippet. Videre beskrives GRS-sporet i tosporsmodellen, og utleder konsekvensene denne fikk for GRS. Til slutt sammenlignes GRS før og etter regnskapslovendringene hvor det kommer fram at GRS i all vesentlighet ikke har endret seg.

Fjerde tema er Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) som av departementet har fått ansvaret for standardsetting i Norge. En generell beskrivelse, sammen med oppgavene deres og organisering av organisasjonen blir viet plass. Deretter beskrives veien fra diskusjonsnotat og frem til endelig standard. NRS sin standardsetting er innenfor rammen av GRS, men standardene deres er i ytterste konsekvens ikke rettslig bindende for brukerne. Temaet avsluttes med at departementet og høringsinstansene uttrykker at de er fornøyd med NRS, og at det av den grunn er rimelig å anta at NRS i hovedsak har tilpasset innenfor rammene av god regnskapsskikk.

Femte tema går på hvordan NRS har tilpasset seg, gjennom å gi ut nye og revidere eksisterende standarder. I NRS 9 FUSJON blir avtaletidspunktet som alternativt verdimålingstidspunkt fjernet, slik

at gjennomføringstidspunktet står igjen som eneste alternativ. Motivasjonen for NRS er å harmonisere mot IFRS, og de vurderer ikke endringen i forhold til de grunnleggende regnskapsprinsipper (GRP). Endringen ansees for å være innenfor GRS.

I NRS (F) KONSERNREGNSKAP har NRS valgt å ta bort avsnittet knyttet til sesongvariasjoner i datterselskapets aktivitet. Fjerningen fører til en dårligere periodisering, og kan føre til feil beregning av goodwill. Den anses dermed å være i strid med sammenstillingsprinsippet.

«Samordningsnotatet» er et diskusjonsnotat som skal gi veiledning slik at selskapsregnskap avlagt etter GRS og børsnoterte konsernregnskap kan samordnes og tilpasses med mest mulig likheter i de to ulike regnskapssystemene. Det har pliktige løsninger og antyder en ny «GRS for IFRS-rapporterende konsern».

I pensjonskostnader er NRS 6 oppdatert, og NRS 6A er ny standard. NRS 6A er en direkte henvisning til IAS 19. Begge standardene vurderes i hovedtrekk å være innenfor GRP, men NRS 6A, herunder IAS 19 er en bredere standard som dekker ytelser til ansatte ut over pensjon. NRS 6A inneholder også forenklete regler for foretak som planlegger å gå på børs.

NRS 15A er også i likhet med NRS 6A en direkte henvisning til en IFRS-standard. NRS 15A vurderes til å være innenfor rammene av GRP, men en kost/nyttevurdering vurderer den til å være uhensiktsmessig komplisert og detaljert for målgruppen.

Generelt har NRS hatt det travelt med å få standardene til å bli endelige, og direktehenvisningene til IFRS-standarder i GRS-sporet ansees lite hensiktsmessig, slik tilfellet er med NRS 6A og NRS 15A. Avslutningsvis kan det synes som at harmonisering av standardene mot IFRS har gått på bekostning av å samsvare med GRS.

1. Innledning

I 2004 eksisterte det hovedsakelig to måter å avlegge regnskap på i Norge; ved hjelp av *god regnskapskikk* eller *god regnskapskikk for små foretak*. Brukerne av førstnevnte var hovedsakelig børsnoterte selskaper og øvrige unoterte foretak, mens regnskapspliktige uten økonomisk formål og små foretak var brukere av sistnevnte. I løpet av 2005 er det kommet tre nye alternativer; *IFRS*, *forenklet IFRS* og *god regnskapskikk for regnskapspliktige uten økonomisk formål*, slik at det totale antall nå er fem. De nye alternativene er et resultat av tosporsmodellen som departementet gikk inn for i forbindelse med regnskapslovedringene. Med regnskapslovedringene så *mener* vi tilpassing til EU-forordningen¹ som påla blant annet norske børsnoterte foretak å avlegge konsernregnskap etter IFRS for første gang i 2005.

IFRS² er et balanseorientert regnskapsregime og står for *International Financial Reporting Standards*, som siden 1973 har vært utgitt av *International Accounting Standards Board (IASB)*³. IFRS skal på sikt bli et felles internasjonalt regnskapsrapporteringsystem.

Regnskapslovedringene er nærmere omtalt i *kapittel 2*. Der vil det fremgå at regnskapslovutvalget sin moderniseringslinje i NOU 2003:23 ble forkastet av departementet til fordel for tosporsmodellen. Det illustrerer viktigheten av å forstå prosessen frem til endelig lov, og den rettslige status de ulike nivåer i prosessen har, som vi vil ta en nærmere gjennomgang av. Det er også nyttig med kjennskap til moderniseringslinjen for å forstå bakgrunnen for presiseringene departementet gjør i tosporsmodellen.

Innholdet i tosporsmodellen er en veldig viktig del av oppgaven, da den legger føringene på hva god regnskapskikk (GRS) er forutsatt å være etter lovedringene. Vi vil utlede konsekvensene tosporsmodellen fikk for GRS i *kapittel 3*. Dette vil gi oss grunnlag for å hevde at GRS i all vesentlighet ble videreført slik det var før regnskapslovedringene. Om standardsetteren i Norge, Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) også var av denne oppfatning, er et moment vi indirekte vil prøve å gi svar på i *kapittel 5*. For å forstå NRS sin rolle som standardsettende organ fullt ut, er det også nødvendig med kjennskap til organisering og rettslig status på standardene. NRS sin autoritet som standardsettende organ er også et viktig moment, for å ha klart for seg hvilke rammer NRS må forholde seg til. Dette vil bli nærmere belyst i *kapittel 4*, sammen med en beskrivelse av de nye oppgavene NRS har fått i forhold til IASB.

For å kunne hevde at GRS i all vesentlighet ble videreført etter regnskapslovedringene, må vi ha en klar oppfatning av hva innholdet var også før regnskapslovedringene. Da innholdet i GRS ikke

¹ Forordning (EF) nr. 1606/2002

² Standarder utgitt før 2005 går under betegnelsen IAS og står for *International Accounting Standard*.

³ Ble omorganisert i 2001 og het tidligere *International Accounting Standards Committee (IASC)*.

er konkret operasjonelt definert, må vi se hen til lovforarbeider og forsøke å fastsette noen bestemte egenskaper. Det blir omhandlet i *kapittel 4*, hvor vi vil drøfte sentrale egenskaper ved GRS som kost/nytte, sammenlignbarhet og ikke minst de grunnleggende regnskapsprinsippene (GRS). De omtalte egenskapene vil være nyttige å ha som konkrete kriterier når vi i *kapittel 5* vurderer hvordan NRS har tilpasset seg etter regnskapslovedringene ved å gi ut nye og revidere eksisterende standarder. Innen rammen som lovforarbeidene setter for GRS-begrepet, så vil ikke nødvendigvis bare en løsning være korrekt, og vi vil derfor for helhetens skyld belyse problemene fra flere kanter ved å få med ulike høringssvar. Videre vil vi skille mellom hvordan NRS uttaler at vil tilpasse seg, og hvordan de faktisk har gjort det. Av praktiske årsaker vil vi begrense oss til selvstendig å vurdere hvordan NRS har tilpasset seg *etter* lovedringene. Før lovedringene vil vi støtte oss til uttalelser fra departementet og høringsinstanser på hvordan erfaringene med NRS som standardsetter har vært. Grunnen til at vi skiller mellom før og etter regnskapslovedringene, er for å se hvilken effekt det har på tilpasningen. Vi vil i den sammenhengen også vurdere om innholdet i GRS har endret seg før og etter.

I *kapittel 6* vil vi oppsummere, og etter beste evne konkludere med svar på problemstillingen.

1.1. Problemstillingen

Problemstillingen har vi formulert som følger: *Hva er god regnskapsskikk forutsatt å være, og hvordan har standardsetter søkt å tilpasse seg disse premisser?*

Første del av problemstillingen, «Hva er god regnskapsskikk forutsatt å være», inneholder to elementer. Det første går på hva god regnskapsskikk viser til. Her tenker vi på god regnskapsskikk i en regnskapsmessig sammenheng slik begrepet er beskrevet i lovforarbeider. Det andre elementet går på hva god regnskapsskikk er forutsatt å være. GRS er rettslig forankret i regnskapsloven § 4-6, og vi tenker dermed på føringene som blir lagt på begrepet i lovforarbeider. Det er personene som står bak norske offentlige utredninger, odelstingsproposisjoner og innstillinger fra finanskomiteen med innvirkning på § 4-6, som dermed indirekte legger premissene for GRS.

Andre del av problemstillingen forteller oss at det må være en standardsetter, og at denne vil søke å tilpasse seg premissene for innholdet av god regnskapsskikk. Som standardsetter mener vi Norsk RegnskapsStiftelse, som av departementet har fått ansvaret for standardsetting i Norge.

Det er rimelig å anta at totalt fem mulige måter å avlegge regnskap på, som vi var inne på i innledningen, vil komplisere utarbeidelse og revisjon av norske regnskap sammenlignet med tidligere. Alle de forskjellige brukerne vil også få en stor utfordring med å lese de ulike regnskapene. Norsk regnskapslovgivning blir krevende å forholde seg til, og en naturlig konsekvens av flere alternativer er blant annet at kravet til sammenlignbarhet blir satt på prøve. Dette anser vi som desto større grunn til å kreve at GRS-standardene holder høy kvalitet og er innenfor de premissene som lovgiver har satt. Når vi da blant annet vurderer sammenlignbarhet som

kvalitetskrav, vil vi avgrense drøftingene til å gjelde mellom IFRS og GRS, og ikke ta med eventuelle andre internasjonale regnskapsspråk, som for eksempel US-GAAP⁴. Drøftingene som går på GRS-spolet vil avgrenses til ikke å gjelde GRS for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Vi utelater også en grundig gjennomgang av de konseptuelle forskjeller mellom IFRS og GRS, og ser kun på enkelte standarder og IFRS-løsninger.

NRS blir naturlig nok berørt av regnskapsloendringene. De må utvikle en ny standard for regnskapspliktige uten økonomisk formål, og de har som nevnt i innledningen fått nye oppgaver i forhold til IFRS. I tillegg har IASB sin utvikling av IFRS-SME (IFRS for små og mellomstore foretak) tatt lenger tid enn departementet antok i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), slik at det ikke vil være ferdig i 2006 som antatt. Det har som konsekvens at NRS også må påbegynne utviklingen av et relativt omfattende forskriftsregelverk for forenklet IFRS i Norge, uten at det har IFRS-SME å bygge på. Det kan dermed tilsynelatende se ut som at arbeidsmengden har økt for NRS etter regnskapsloendringene. I tillegg har GRS i norsk regnskapslovgivning skiftet status fra å være eneste tillatte regnskapsspråk⁵ til å bære preg av være i en utfasingsfase for øvrige foretak og børsnoterte konserns selskapsregnskap. Dette fordi departementet på sikt ønsker at IFRS/forenklet IFRS skal være de eneste tillatte regnskapsspråk for den benevnte målgruppen. Dilemmaet NRS har i forhold til GRS kan litt upresist illustreres i en metafor fra hverdagslivet: *Hvorfor investere i en gammel bil som snart skal skrotes?* Nye oppgaver og forhøyet arbeidsmengde krever tid og ressurser, som blir fordelt på bakgrunn av prioriteringene NRS gjør. Kan det i den forbindelse tenkes at GRS (for den benevnte målgruppen), som snart skal «skrotes», har blitt nedprioritert?

Det er interessant at to av våre fremstående regnskapsteoretikere, S. S. Kvifte og H. R. Schwencke har engasjert seg i debatten rundt regnskapsloendringene. De har motstridende syn på om moderniseringslinjen eller tosporsmodellen er best egnet for norsk tilpasning til IFRS, og på om GRP kan fortolkes til ikke å hindre anvendelse av enkeltbestemmelser i en konkret IFRS i Norge. Det illustrerer kompleksiteten i regnskapsloendringene. Kvifte stiller i sin artikkel (2006) spørsmål ved om alle konfliktene mellom den IFRS-tilpassede nasjonale standarden knyttet til ytelser til ansatte (NRS 6A) og GRP er identifisert. Dette impliserer at det for NRS er utfordringer forbundet med å tilpasse seg premisene for GRS, da standardsettingen krever at de tar stilling til spørsmålet Kvifte stiller.

⁴ Generally Accepted Accounting Principles in the United States

⁵ Det er noen unntaksregler for US-GAAP rapporterende foretak.

2. Regnskapslovendringene

Første del av dette kapitlet vil beskrive veien fra lovforarbeid til endelig lov ved hjelp av et gjennomgangseksempel. Deretter vil hovedtrekkene i tosporsmodellen bli omtalt. For helhetens skyld og ikke minst for å forstå bakgrunnen for enkelte av presiseringene i tosporsmodellen, har vi også tatt med en beskrivelse av moderniseringslinjen. Den vil også gi et inntrykk av hvilken vei GRS kunne ha tatt, dersom moderniseringslinjen hadde blitt gjennomført. Til slutt følger i hovedtrekk departementets vurdering av de to modellene, men vi har også funnet plass til alternative syn. EU-kravet om *rettvisende bildet* blir også omtalt. Dette har nær sammenheng med GRS-begrepet, og regnskapslovendringene har ført til endringer rundt dette begrepet som vi også mener har informasjonsverdi for oppaven.

2.1. *Prosessen frem til endelig lov*

Lovforarbeidene er første trinn i prosessen for å endre en eksisterende lov eller sanksjonere en ny. Med lovforarbeider menes Norges Offisielle Utredninger (NOU) og debatter mv. som ligger til grunn for loven. Omfanget av lovforarbeidene varierer svært mye. Det kan dreie seg om alt fra noen få sider til mer enn tusen sider. Et eksempel er NOU 2003:23 *Evaluering av regnskapsloven*, som er på over 400 sider.

På bakgrunn av lovforarbeidene utredes det en *Odelstingsproposisjon* (Ot.prp.), som utgjør Regjeringens forslag til ny lov. Proposisjonen inneholder forslag til ny lovtekst og kommentarer til den enkelte bestemmelse, samt normalt en redegjørelse for hvordan de aktuelle rettsspørsmål har vært løst tidligere og en diskusjon av prinsipielle hovedspørsmål som søkes løst gjennom den nye lovgivningen. Odelstingsproposisjoner identifiseres med proposisjonens navn, nummer og stortingsssesjonen den ble fremmet, for eksempel Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) *Om endringer i regnskapsloven*.

Odelstingsproposisjonen og eventuelle andre, forutgående dokumenter, ligger til grunn for Stortingets behandling av lovsaken. Denne foregår først i Stortingskomiteen, som har ansvaret for vedkommende saksområde. For eksempel hører lovgivningen om regnskap under Finanskomiteen. Stortingskomiteen utarbeider sitt forslag til ny lov i *Innstilling til Odelstinget* (Innst. O.). Stortingskomiteens innstilling identifiseres med innstillingens navn, nummer og stortingsssesjonen da den ble fremmet, for eksempel 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)*.

I beslutningsprosessen, som er fastsatt i grunnloven §§ 73 til 78, deler Stortinget seg i Odelstinget og Lagtinget. Tre fjerdedeler av stortingsrepresentantene utgjør Odelstinget, mens en fjerdedel utgjør Lagtinget. Beslutningsprosessen er slik at det først foregår diskusjoner og avstemming i

Odelsstinget, og deretter i Lagtinget. Blir forslaget til lov vedtatt i Odels- og Lagtinget, sendes det til Kongen i statsråd for sanksjon. Loven får dato og nummer etter når den ble sanksjonert av Kongen i Statsråd. Et eksempel er *Besl. O. nr. 64 (2004–2005) jf. Innst. O. nr. 67 (2004–2005) og Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)*.

Forskrifter er generelle bestemmelser som har mye til felles med lover. For eksempel har Stortinget lagt til grunn at IFRS-regelverket skal gjennomføres i Norge ved å vedta IFRS-standardene som forskrifter i norsk oversettelse i regnskapsloven § 3-9 andre ledd.

Forskrifter vedtas imidlertid ikke av Stortinget, men derimot av Regjeringen, et departement eller et annet organ som er gitt myndighet til å vedta forskrifter, for eksempel Skattedirektoratet eller Kredittilsynet. Forskrifter som pålegger foretak, enkeltpersoner mv. plikter, begrenser eller fratrukket rettigheter, må ligge innenfor de rammer som lovgivningen trekker opp (legalitetsprinsippet). Gjør de det, må forskriftene respekteres på samme måte som lovbestemmelser. IFRS-standardene tilfredsstiller ikke dette kravet på en rekke punkter i forhold til regnskapsloven, og det er derfor i regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gitt fritak fra en rekke bestemmelser, slik at legalitetsprinsippet overholdes.

Lov- og forskriftsbestemmelser er ikke alltid klare og må da tolkes. For eksempel så er regnskapsloven § 4-6 om *god regnskapskikk* ikke et klart definert operasjonelt begrep. For å tolke innholdet i begrepet, må lovbestemmelsens forarbeider trekkes inn. Lovforarbeidene til *god regnskapskikk* er NOU 1995:30, Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) og Innst. O. nr. 61 (1997–1998).

2.2. Tosporsmodellen

Sommeren 2002 vedtok EU den såkalte IFRS-forordningen (forordning (EF) nr. 1606/2002). Forordningen er en EU-rettsakt som virker som en lov på medlemsstatenes rettssubjekter, og som medfører at alle børsnoterte foretak i EU er pliktige til å rapportere etter IFRS i konsernregnskapet fra og med 2005. Norge er gjennom EØS-avtalen artikkel 7 bokstav a forpliktet til å anerkjenne forordningen. Forordningen ble besluttet gjennomført ved inkorporasjon, det vil si med en henvisning til forordningen.

Finansdepartementet la frem to proposisjoner (Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) og Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)) hvor følgende modell ble skissert for tilpasning av norsk regnskapslovgivning både innenfor og utenfor forordningen:

1. Børsnoterte foretak skal rapportere etter IFRS i konsernregnskapet.
2. Andre foretak kan velge å rapportere etter IFRS i konsernregnskapet.
3. Foretak som rapporterer etter IFRS i konsernregnskapet kan velge å rapportere etter IFRS i selskapsregnskapet.

4. Andre enn børsnoterte foretak kan rapportere etter forenklet IFRS, både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet, og børsnoterte foretak kan bruke forenklet IFRS i selskapsregnskapet.
5. Andre enn børsnoterte foretak kan rapportere etter god regnskapsskikk, både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet, og børsnoterte foretak kan bruke god regnskapsskikk i selskapsregnskapet.
6. Små foretak kan rapportere etter god regnskapsskikk for små foretak.

Modellen ble besluttet vedtatt i Besl. O. nr. 19 (2004–2005) gjennom ny § 3-9 i regnskapsloven, og senere endringer i denne gjennom Besl. O. nr. 64 (2004–2005). Dette blir heretter referert til som *regnskapslovendringene*. Modellen innebar en todeling med hensyn til regnskapsspråk; IFRS eller god regnskapsskikk. Dette omtales heretter som *tosporsmodellen*. En konsekvens av tosporsmodellen og vektlegging av sammenlignbarhet som kvalitetskrav var at det ikke ble åpnet for regnskapsmessige løsninger som var ulike innen de to sporene. Dette uttalte departementet i klartekst: «Forslaget åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike i de to systemene.» (Innst. O. nr. 67 (2004–2005), jf. Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)).

I IFRS-sporet er det to alternativer; IFRS fullt ut, det vil si anvendelse av alle de på ethvert tidspunkt foreliggende internasjonale regnskapsstandardene, og forenklet IFRS.

Utgangspunktet er at forenklet IFRS skal være i samsvar med IFRS, men kravene til tilleggsopplysninger skal være mindre omfattende. I Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) ble det antydnet at forenklet IFRS burde bygge på IASB sin IFRS-SME (Small and medium sized enterprises) som var forventet å bli ferdigstilt i 2006, men ser ut til å ta tid lenger tid. I St.prp. nr. 1 (2005–2006) uttaler finansdepartementet at de derfor vil prioritere å utarbeide egne forskrifter i samarbeid med NRS. Hjemmelen for forenklet IFRS er lovfestet i regnskapsloven § 3-9 gjennom en forskriftsadgang. Forenklet IFRS er aktuelt både i konsernregnskapet til unoterte foretak og selskapsregnskapet, men i perioden frem til forenklet IFRS er utviklet skal en overgangsordning, altså en regnskapsføring etter IFRS kombinert med noteopplysningskravene i regnskapsloven, bare gjøres gjeldende for selskapsregnskapene i IFRS-rapporterende konsern. Tilknyttede selskap og felleskontrollerte virksomheter omfattes således ikke av overgangsordningen.

I GRS-sporet utarbeides regnskapet etter god regnskapsskikk, eventuelt GRS for små foretak eller GRS for regnskapspliktige uten økonomisk formål.

Nedenstående skjematisk oversikt illustrerer hvilke alternativer som gjelder for konsernregnskapet og selskapsregnskapet etter lovendringene. Som sammenligningsgrunnlag vises også hvilke alternativer som var aktuelle i 2004.

Tosporsmodellen avvek betydelig fra Evalueringsutvalgets sitt forslag i NOU 2003:23, den såkalte *moderniseringslinjen*.

Tabell 1 – Hva gjelder for hvem etter lovendringene?

	Børsnoterte foretak		Andre regnskapspliktige (unntatt små foretak og regnskapspliktige uten økonomisk formål)	
	Konsernregnskap	Selskapsregnskap	Konsernregnskap	Selskapsregnskap
Årsregnskap 2004	GRS	GRS	GRS	GRS
Årsregnskap 2005 og senere	IFRS	GRS/IFRS/ forenklet IFRS	GRS/IFRS/ forenklet IFRS	GRS/IFRS/ forenklet IFRS

Kilde: Utdrag av tabell i «Utvikling av god regnskapskikk: Med IFRS som rettesnor eller tvangstrøye» av Steinar Sars Kvifte i *Praktisk økonomi & finans* nr 1/2006, s. 4.

2.3. Moderniseringslinjen

På bakgrunn av Stortingets vedtak 19. juni 1998 om at regnskapsloven skulle evalueres etter tre regnskapsår, utredet et utvalg, det såkalte Evalueringsutvalget, en modell som ble benevnt *moderniseringslinjen*.

Denne modellen innebar en tilpasning av de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven for å sikre at disse ikke hindret anvendelse av IFRS, der gjeldende bestemmelser ikke åpnet for full tilpasning til IFRS. Konkret ville dette medført en tilpasning av de resultatorienterte grunnleggende regnskapsprinsippene til IASB sin balanseorientering, en tilpasning av vurderingsreglene til IFRS, samt en nedtoning av sammenlignbarhet som kvalitetskrav.

På viktige punkter innebar modellen at regnskapsmessige løsninger etter IFRS skulle være pliktige for andre enn små foretak. Det gjaldt særlig avvik fra sammenstillingsprinsippet som var nødvendig for å oppfylle eiendels- og gjeldsdefinisjonene etter IASBs rammeverk⁶, i tillegg resultatføring av estimatendring, vurdering og klassifisering av finansielle instrumenter, regnskapsføring av utgifter til egen forskning og utvikling, regnskapsføring av konserndannelse og fusjon og resultatføring av negativ goodwill. For små foretak gikk utvalget gjennomgående inn for å tillate at disse nye regnskapsløsningene skulle være valgfrie.

På andre punkter gikk utvalget inn for at IFRS-løsningene skulle være et alternativ til gjeldende løsninger etter regnskapsloven. Dette gjaldt særlig vurdering av investeringseiendommer, vurdering av såkalte biologiske eiendeler (eiendeler under vekst) til virkelig verdi, unnlatt avskrivning av goodwill og regnskapsføring av investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet.

⁶ Rammeverket for de internasjonale regnskapsstandardene er fastsatt av International Accounting Standards Board (IASB); *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.

Utvalgets forslag åpnet ikke for å kunne gjennomføre den begrensende oppskrivingsadgang som følger av IFRS (IAS 16). Det ble videre lagt opp til fastere rammer for oppstilling av resultatregnskapet og balansen enn det som kreves etter IFRS (IAS 1).

Forslaget forutsatte også løpende vedlikehold av de til enhver tid gjeldende lovbestemmelsene.

2.4. Departementets og høringsinstansenes vurdering

Som nevnt i forrige punkt gikk Evalueringsutvalget inn for at regnskapsmessige løsninger etter IFRS skulle være pliktige for andre enn små foretak. Høringsinstansene gikk imidlertid inn for at nye IFRS-løsninger i større grad eller fullt ut burde være valgfrie også for andre enn små foretak. Dette gjaldt særlig pliktige avvik fra de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven.

Etter departementets vurdering, viste også høringen at det var vanskelig å balansere hensynet til full IFRS-tilpasning og hensynet til sammenlignbare regnskaper innen rammen av moderniseringslinjen. Det hadde sammenheng med at moderniseringslinjen, i samsvar med oppbyggingen av gjeldende bestemmelser i regnskapsloven, la opp til at valg av regnskapsløsninger kunne gjøres enkeltvis. I Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), slo departementet fast at økt valgadgang innen regnskapsloven for å sikre adgang til full IFRS-tilpasning, ville svekke det sentrale kvalitetskravet til årsregnskap og god regnskapsregulering om sammenlignbarhet. Professor dr. juris Hans R. Schwencke (2006) hadde en annen vinkling. Han hevdet kravet om sammenlignbarhet ville blitt ivaretatt dersom utvalgets forslag om å fjerne enkelte norske regnskapsløsninger som var i strid med IFRS hadde blitt gjennomført. Disse regnskapsløsningene omfattet blant annet et absoluttkrav til regnskapsføring av estimatendringer (regnskapsloven § 4-2 annet ledd) og innføring av et forbud mot kostnadsføring av utviklingsutgifter (regnskapsloven § 5-6). I tillegg hevdet han at det kunne argumenteres for at departementets *tosporsmodell* for unoterte foretak ville gi en langt større fleksibilitet i regnskapsavleggelsen enn hva *moderniseringslinjen* til regnskapslovutvalget ville ha ført til. Den tosporede modellen ville også etter hans oppfatning virke unødig hemmende på internasjonaliseringsprosessen innen norsk regnskap, og at dette kunne være en konkurransehemske for en rekke av våre unoterte foretak.

Departementet oppfattet at det var et omfattende ønske blant høringsinstansene om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende regnskapslov og god regnskapsskikk, i tillegg til å legge til rette for de som ønsket å tilpasse seg IFRS. Flere hadde særskilt framhevet at årsregnskapet fortsatt burde kunne utarbeides i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper.

Utvalget la vekt på å beholde regnskapsloven som en rammelov med hovedprinsipper for regnskapsføring, mens den detaljerte utformingen av regnskapsløsninger burde gjøres i regnskapsstandarder. Loven burde som utgangspunkt bli utformet slik at endringene i standardene kunne skje innen lovens rammer, mens i utredningen skrev utvalget at framtidige endringer i IFRS likevel kunne komme i strid med bestemmelser i regnskapsloven. Flere høringsinstanser uttrykket

bekymring for muligheten til å sikre løpende tilpasning i regnskapsloven, når det kommer endringer i IFRS. Finansdepartementet anså at stadige endringer i regnskapsloven for å sikre løpende samsvar med IFRS kunne bli vanskelig å få til i praksis, og at det heller ikke nødvendigvis var ønskelig. Etter departementets vurdering, lå det i dette en svakhet ved utvalgets modell, moderniseringslinjen, for tilpasning til IFRS.

Finansdepartementet gikk ikke inn for å gi en generell adgang til å fravike regnskapsloven ved forskrift for å legge til rette for rask tilpasning til endringer i IFRS som ville komme i strid med regnskapsloven. De mente en slik modell ville gi et lite tilgjengelig regelverk.

En generell adgang for de regnskapspliktige til å fravike regnskapsloven i tilfeller der det var nødvendig for å sikre regnskapsføring i samsvar med IFRS, ble også avvist av departementet. Departementet mente det ikke ville være tilstrekkelig klart hva en slik adgang ville innebære i de tilfellene der IFRS ikke måtte være i samsvar med regnskapsloven. Videre mente departementet at en slik mulighet til å fravike loven ville legge ytterligere til rette for svekket sammenlignbarhet.

Departementet anså at hensynet til løpende tilpasning til IFRS ville bli ivaretatt mer forsvarlig innen tosporsmodellen, med valg mellom enten regnskap i samsvar med regnskapsloven eller forenklet IFRS, enn det ville blitt med moderniseringslinjen. På bakgrunn av ønsket om sammenlignbarhet og fordi det fortsatt var ønskelig å kunne avgi regnskapene i samsvar med regnskapslovens hittil gjeldende system, forkastet departementet moderniseringslinjen, og gikk inn for tosporsmodellen. «Departementet anser imidlertid at de syn som har framkommet i høringen, tilsier tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område etter en annen modell enn den lovutvalget har foreslått» (Innst. O. nr.67 (2004–2005)). Her viser *lovutvalget* til utvalget i NOU 2003:23, og *annen modell* til tosporsmodellen.

2.5. Krav om rettviseende bilde

Fjerde selskapsrettsdirektiv (direktiv 78/660/EØF) artikkel 2 nr. 3 krever at «Årsregnskapet skal gi et pålitelig bilde [*«a true and fair view»*] av selskapets aktiva og passiva, økonomiske stilling og resultat.» Dette direktivet er vi i Norge gjennom EØS-avtalen forpliktet til å følge.

Utvalget i NOU 1995:30 konkluderte med at selskapsdirektivets krav om et pålitelig bilde var en rettslig standard med samme innhold som god regnskapsskikk: «Som påpekt både av utvalget og av BI er kravet om et pålitelig bilde en rettslig standard med samme innhold som god regnskapsskikk» (Ot.prp. nr. 42 (1997–1998)).

Det ble dermed lagt til grunn at lovfestingen av begrepet god regnskapsskikk i regnskapsloven § 4-6 (Besl. O. nr. 65 (1997–1998)), var tilstrekkelig for å gjennomføre selskapsdirektivets krav til at årsregnskapet skulle gi et pålitelig bilde av den regnskapspliktiges økonomiske stilling.

Det ble i ettertid reist tvil om denne måten å implementere artikkel 2(3) var tilstrekkelig. For eksempel konkluderte ESA⁷ med at «the Authority has not received any information showing that the GAP⁸ clearly implements the provisions in Article 2(2) and 2(3)» (brev av 13.02.2003 i NOU 2003:23, s. 168). Utvalget i NOU 2003:23 tok derfor spørsmålet om implementering av *true and fair view* opp til ny vurdering.

I direktivet framsto kravet der regnskapet skulle gi et rettviseende bilde som et overordnet krav til innholdet av årsregnskapet. Utvalget i NOU 2003:23 kom til den konklusjon at kravet burde framheves særskilt også i regnskapsloven. Utvalget mente også presiseringen av et slikt overordnet krav ville tydeliggjøre den regnskapspliktiges ansvar for å gi korrekt og dekkende informasjon i årsregnskapet. Utvalget la vekt på at en egen lovbestemmelse ville framheve direktivkravet på en klarere måte enn den gjeldende gjennomføringen, som del av kravet til god regnskapsskikk i regnskapsloven § 4-6. Departementet presiserte at kravet om rettviseende bilde i direktivet ikke var helt sammenfallende med det oppdaterte tilsvarende kravet i IAS 1.13, der finansregnskaper skal framstille den dekkende («present fairly») finansielle stilling, resultatet og kontantstrøm til en enhet. Departementet la likevel til grunn at kravene ikke var motstridende og pliktene som fulgte av de to kravene langt på vei var sammenfallende.

En del av direktivbestemmelsen innbefattet plikt til å fravike øvrige bestemmelser når det i unntakstilfeller viste seg at anvendelsen av en bestemmelse i direktivet var uforenlig med plikten til å gi et rettviseende bilde. Det ble av utvalget i NOU 1995:30 lagt til grunn at det ikke medførte en EØS-forpliktelse til å pålegge de regnskapspliktige å fravike regnskapsloven i slike tilfeller. Ved lovfesting av ny § 3-2a om krav til rettviseende bilde i Besl. O. nr. 19 (2004–2005), ble en annen tolking lagt til grunn. Den nye bestemmelsen innebar at hvis anvendelsen av en bestemmelse i regnskapsloven kapittel 4 (grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk), kapittel 5 (vurderingsregler), kapittel 6 (resultatregnskap, balanse og kontantstrømpoppstilling) og kapittel 7 (noteopplysninger) i særlige unntakstilfeller var uforenlig med plikten til å gi et rettviseende bilde som nevnt ovenfor, *skulle bestemmelsen fravikes* for å gi et rettviseende bilde. Departementet var oppmerksomme på faren for misbruk av en slik adgang til å fravike enkeltbestemmelser, og understreket at anvendelsesområdet for bestemmelsen var *særlige unntakstilfeller*, og betinget av et strengt krav om å begrunne fraviket i noter. Til sammenligning inneholder også IAS 1.17 en bestemmelse om plikt til å fravike standardene i de helt sjeldne tilfeller der anvendelse av dem ville være så misvisende at det ville stride mot formålet med finansregnskapet (se punkt 4.3). Denne bestemmelsen er heller ikke helt sammenfallende med den tilsvarende bestemmelsen i direktivet. Til forskjell fra den norske implementeringen av kravet til rettviseende bildet, så skal ikke IFRS-

⁷ EFTA Surveillance Authority (EFTAs overvåkningsorgan)

⁸ General Accounting Principles

standardene fravikes dersom de relevante rammeregler krever, eller på annen måte forbyr, fravikelse av standardene. Dersom dette er tilfellet, skal foretakene istedenfor å fravike standardene, heller ved hjelp av opplysninger i størst mulig grad redusere de misvisende aspektene som forventes å oppstå som følge av fravikelse av standardene.

Departementet anser likevel at gjennomføring av direktivbestemmelsen som en plikt for de regnskapspliktige vil innebære en tilnærming også til IAS 1.

I Innst. O. nr. 17 (2004–2005) ble det videre presisert at de enkelte bestemmelser i regnskapsloven, inkludert kravet om samsvar med god regnskapsskikk ville måtte utgjøre en ramme for forståelsen av rettvise bilde, likevel slik at *rettvise bilde* skulle være et overordnet regnskapskrav i regnskapsloven slik det var etter regnskapsdirektivene.

Hva er innholdet i rettvise bilde?

True and fair view kom inn i EF-retten da Storbritannia ble medlem. I Storbritannia hadde de i lang tid benyttet begrepet som en rettslig norm for å utfylle en relativt kortfattet rammelov. Der hadde de ingen god definisjon av *true and fair view*. Begrepet var ikke klart definert, det skulle være dynamisk og knyttet til utvikling i praksis, og det regnskapsfaglige innhold var ubestemt.

I EF-retten ble *true and fair view* introdusert i en betydelig mer detaljert lovgivning etter kontinentalt mønster. Dette reiste tolkningsproblemer. *The Court of Justice of the European Communities* ga imidlertid følgende retningslinjer om anvendelsen av begrepet:

The principle of a true and fair view requires that the accounts reflect the activities and transactions which they are supposed to describe, and that accounting information be given in the form judged to be the soundest and most appropriate for satisfying third parties' needs for information, without harming the interests of the company.

Denne beskrivelsen av *true and fair view* var neppe kontroversiell. Det var imidlertid ulike oppfatninger om hvordan den skulle brukes i praksis. Noen mente en slik beskrivelse i seg selv ga tilstrekkelig operasjonelle retningslinjer for regnskapsføringen. Andre hevdet *true and fair view* bare anga en metode for å finne løsninger på regnskapsfaglige spørsmål.

Det nærmeste man kommer en definisjon vil være retningslinjene fra *The Court of Justice of the European Communities*. Siden denne kan tolkes i flere retninger, er det rimelig å hevde at det ikke finnes en klar operasjonell definisjon av begrepet. En mulighet kan være å koble begrepet opp mot kravet der regnskapet skal vise økonomiske realiteter og ikke bare formell form (*substance over form*). I det tilfellet er ikke kravet noe annet enn en utdypning av transaksjonsprinsippet og den mer generelle forutsetningen om *substance over form*. Denne fortolkningen av innholdet i rettvise bilde, innebærer at en konsekvent bruk av kravet til å regnskapsføre de økonomiske realiteter nødvendigvis må gi et rettvise bilde av eiendeler og gjeld, finansiell stilling og resultat. I så fall tilfører kravet ikke noe særlig nytt. God regnskapskikk åpner imidlertid i noen tilfeller for

regnskapsføring av noe annet enn de økonomiske realiteter. Slik *substance over form* tradisjonelt har vært forstått, har dette kravet ikke fått anvendelse når eksplisitte regnskapsregler tillater eller krever regnskapsføring av noe som helt åpenbart ikke vurderes som økonomiske realiteter. Kan det tenkes at kravet til rettviseende får anvendelse i slike situasjoner? Dersom kravet til rettviseende bilde er ment som et verktøy for å reparere uheldige utslag av regnskapsbestemmelsene i loven og god regnskapsskikk, innebærer kravet en betydelig innskjerping i forhold til det som tradisjonelt har vært innfortolket i god regnskapsskikk, og kravet gjelder også tilsvarende for små foretak. Da det er et betydelig omfang av unntaksregler for små foretak, vil den mulige forståelsen redegjort for over ha spesielt omfattende konsekvenser for små foretak. Finanskomiteen presiserer imidlertid i Innst. O. nr. 17 (2004–2005) at *kravet til et rettviseende bilde* ikke vil frata små foretak de valgalternativer som foreligger i regnskapsloven.

3. Hva er god regnskapsskikk?

Regnskapsrapportering i Norge er regulert ved lovgivning. Regnskapslovgivningen vurderer vi som moderat og den kan best karakteriseres som en rammelovgivning. Hovedprinsippet i regnskapslovgivningen er det generelle kravet om at regnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, som ble lovfestet i regnskapsloven § 4-6 i Besl. O. nr. 65 (1997–1998). I forbindelse med arbeidet med den nye bokføringsloven ble bestemmelsen endret noe i Besl. O. nr. 4 (2004–2005), uten at dette har betydning for denne oppgaven.

Kravet om regnskapsføring i samsvar med god regnskapsskikk er fundamentalt i regnskapsregelverket. Det var også tilfelle etter regnskapsloven av 1977. Man kan allment si at god regnskapsskikk skal ligge til grunn for all regnskapsføring etter gjeldende norsk rett.

God regnskapsskikk er en rettslig standard som kommer til uttrykk i rettsregelen i regnskapsloven § 4-6: *Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.* Det kan argumenteres for at bestemmelsen strengt tatt er overflødig, ettersom hele lovens struktur og innhold er tuftet på at lovens bestemmelser skal utdypes gjennom god regnskapsskikk, i tillegg til at særskilte henvisninger til god regnskapsskikk er gjort i en rekke forskjellige bestemmelser i loven for øvrig.

Den rettslige standarden *God regnskapsskikk* har på det generelle plan ikke noe helt presist innhold, og er kjennetegnet ved at man i liten grad kan fastsette rekkevidden og det spesifikke innholdet direkte ut fra lovteksten eller lovforarbeidene. Praktisk bruk av standarden innebærer at innholdet formes gjennom praksis, teori og andre områder det er naturlig å ta hensyn til. Foretak og andre vil i den forbindelse i mange tilfeller kunne støtte seg på utarbeidede regnskapsstandarder. Disse standarder er utviklet av særlig regnskapskyndige personer med sikte på å utfylle kravet til god regnskapsskikk.

Regnskapsstandarder har vært gitt ut av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening⁹ (NSRF) og senere Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). For nærmere omtale av NRS, se kapittel 4. Andre institusjoner, blant annet Norske Finansanalytikerens Forening og Oslo Børs, har også utarbeidet normer og regler som bidrar til utvikling av begrepet god regnskapsskikk. Siden 1989 har standardsetting skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse.

Når standardene følges bør regnskapsbrukerne normalt kunne anta at kravet om god regnskapsskikk er ivarettatt. Innholdet i fastsatte regnskapsstandarder har således i praksis hatt stor betydning for normen god regnskapsskikk.

⁹ Nå «Den norske Revisorforening»

Hovedregelen om god regnskapsskikk er, som sagt, i regnskapslovens bestemmelse i § 4-6 om utarbeidelse av årsregnskap i samsvar med god regnskapsskikk. Enkelte andre bestemmelser inneholder også henvisning til god regnskapsskikk. Kravet til god regnskapsskikk er en rettslig standard i likhet med blant annet revisorlovens krav til god revisjonsskikk og verdipapirhandelslovens krav til god forretningsskikk.

3.1. Sammenlignbarhet og kost- og nytteprinsippet

Det grunnleggende hensynet til sammenlignbarhet og ensartet regnskapsinformasjon har tradisjonelt stått sentralt i norsk regnskapsføring, og gjør det fremdeles. Det har også vært en viktig underliggende forutsetning for utvikling av norsk god regnskapsskikk. Kravet innebærer at regnskapsstandardene skal gis et innhold og en avgrensning som gjør regnskapstallene som utarbeides etter standardene sammenlignbare.

Betydningen av kravet følger av at alle de sentrale og ledende standardsetterne vektlegger det. IASB for eksempel legger til grunn at sammenlignbarhet er en av de primære kvalitative egenskapene som regnskapsreglene skal gi grunnlag for. Regnskapslovutvalget la også stor vekt på sammenlignbarhet i sin utredning i NOU 1995:30, idet de benyttet sammenlignbarhetskravet til å utlede et av de grunnleggende regnskapsprinsippene: «Prinsippet om ensartethet i anvendelsen av regnskapsprinsipper er utledet av kvalitetskravet om sammenlignbarhet, og er av like stor betydning for sammenlignbarheten som det grunnleggende konsistensprinsippet». Vi antar også at sammenlignbarhet i en internasjonal sammenheng er vektlagt, siden departementet har fremmet at regnskapsstandardene skal harmoniseres mot IFRS.

Regnskapsloven og god regnskapsskikk bygger også på kost- og nytteprinsippet. Prinsippet innebærer at kostnaden forbundet med en lovbestemmelse, ikke må overstige den nytten som bestemmelsen er ment å gi. NRS har i praksis benyttet seg av prinsippet i mange standarder. I en særstilling står NRS 8 GOD REGNSKAPSSKIKK FOR SMÅ FORETAK, hvor NRS har vurdert nytten av like detaljerte regnskapsregler for små foretak som for store, til å være lavere enn kostnaden dette medfører for de små foretakene i form av høye krav til detaljert regnskapsutarbeidelse. I tillegg åpnes det i standarden for stor grad av alternative regnskapsløsninger, som NRS implisitt dermed vurderer til å gi høyere nytte enn kostnaden dette medfører i form av redusert sammenlignbarhet. Utvalget av alternative løsninger er betydelig høyere for GRS for små foretak (NRS 8), enn det er i GRS ellers. Det kan tolkes som at sammenlignbarhet som kvalitetskrav har fått lavere prioritet for små foretak enn det har fått for øvrige foretak.

3.2. De grunnleggende regnskapsprinsippene

Det norske regnskapssystemet bygger på ti grunnleggende regnskapsprinsipper. Prinsippene er utviklet gjennom år med god regnskapsskikk, der et resultatorientert historisk-kost perspektiv med

utgangspunkt i transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet er lagt til grunn. God regnskapskikk er i stadig utvikling, men de grunnleggende prinsippene er hele tiden grunnlaget, og blir ofte omtalt som det konseptuelle rammeverket i Norge.

Transaksjonsprinsippet slår fast at *transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet* (regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1). Lovforarbeidene (NOU 1995:30, pkt. 2.4.1) presiserer at transaksjoner kun er skjedd ved en risikooverføring til en utenforstående, det må altså ha foregått en reell økonomisk transaksjon.

Opptjeningsprinsippet slår fast at *inntekt skal resultatføres når den er opptjent* (regnskapsloven § 4-1 1 første ledd nr. 2).

Sammenstillingsprinsippet sier at *utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt* (regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3). Prinsippet sikrer et inntrykk av bedriftens inntjeningsevne. Inntekt inntektsføres ved opptjening, og utgiftene kostnadsføres i takt med inntekten. Utgiftene skal periodeallokeres slik at de fordeles ut over hver inntektskrone utgiftene har generert, da det er gitt at inntektene kommer som et resultat av utgiftene. I NOU 1995:30 presiseres at lineær avskrivning ofte er praktisk, men ikke nødvendigvis den beste periodeallokeringen av utgiftene. «Et foretak kan altså stå overfor valgmuligheter mellom alternative prinsipper og metoder ... Den ideelle og strengeste begrensningen i valgfriheten er å pålegge et foretak å velge det prinsipp eller den metode som gir den beste periodiseringen.» Når et foretak kan benytte en metode som tilsier en bedre periodisering, vil den andre metoden være i strid med sammenstillingsprinsippet.

Smoothing eller kunstig resultatutjevning er ofte forvekslet med sammenstillingsprinsippet, men er i strid med dette prinsippet. Noen unntak har likevel blitt godtatt i forbindelse med utsatt resultatføring av estimatavvik og korridorløsningen ved regnskapsføring av pensjon, samt justering av avskrivningstiden eventuelt estimert utrangeringsverdi.

Forsiktighetsprinsippet, altså at *urealisert tap skal resultatføres* (regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4) kan forstås på tre ulike måter, der de to første kommer fram av loven:

- Laveste verdis prinsipp
- Plikt til å avsette for andre ikke realiserte tap og forpliktelser
- Plikt til systematisk å undervurdere eiendeler og inntekter, og overvurdere gjeld og kostnader

Siste punkt her er avvist av lovforarbeidene og i strid med forsiktighetsprinsippet. (Ot.prp. nr. 42 (1997–1998), s. 91). I praksis vises det derimot at det gjøres generelle avsetninger for tap, deriblant avsetning for tap på fordringer i forhold til god regnskapskikk.

Prinsippet skal på den ene siden verne mot grunnløs optimisme, og på den andre siden mot ubegrunnede reserver.

Sikringsprinsippet lyder som følger: *Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode* (regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5), og er en motvekt til forsiktighetsprinsippet.

Beste estimat tilsier at *ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Ved endring av regnskapsestimater skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk* (regnskapsloven § 4-2).

Kongruensprinsippet bestemmer at *alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk* (regnskapsloven § 4-3).

Prinsippanvendelse uttrykker at *årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelse i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellige* (regnskapsloven § 4-4). Med ensartede prinsipper legger man gjerne til grunn to dimensjoner. Den ene går på lik bruk av prinsipper på like transaksjoner og poster. Den andre gjelder lik bruk av prinsipper i konsernregnskapet som i tilknyttede selskapsregnskap.

Både loven og god regnskapsskikk har åpnet for en rekke ulike prinsipper der man nesten fritt kan velge. Det kommer i midlertidig fram av loven en begrensning, der de samme prinsippene skal brukes konsistent over tid, altså over flere regnskapsperioder. Ved prinsippendring uttaler departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997–1998), pkt. 6.6.5:

Prinsippendring fra en regnskapsperiode til en annen skal etter dette bare skje hvis det nye prinsippet gir en bedre periodisering. Hva som skal regnes som bedre periodisering må avgjøres både ut fra grunnleggende prinsipper og ut fra konkrete forhold hos den enkelte regnskapspliktige.

I NRS 8 GOD REGNSKAPSSKIKK FOR SMÅ FORETAK er det presisert at dette skal sees i forhold til en kost/nyttevurdering. Dette må til en viss grad også gjelde andre foretak, da det neppe er ønskelig å låse en regnskapsprodusent for alltid til en løsning, også når løsningen ikke er i overensstemmelse med kost/nyttevurdering.

Det andre kravet er nå endret fra tidligere med endring i regnskapsloven § 3-6. Det var før regnskapslovendringene et krav til lik prinsippanvendelse i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet. Dette gjaldt når konsernregnskapet bygget på selskapsregnskapene, noe de var pliktig til å gjøre. Dette betydde at alle regnskapsenheter innen konsernet måtte benytte like prinsipper. Etter lovendringene er det kun et krav om at selskapsregnskapene må omarbeide prinsippene dersom de er ulike fra konsernregnskapet.

Kravet til ensartede prinsipper styrer en regnskapsenhet, enten et selskapsregnskap eller konsernregnskap, og skal sikre at regnskapene til denne enheten er sammenlignbare over flere perioder.

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om **fortsatt drift** så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket (regnskapsloven § 4-5 første punktum).

Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med **god regnskapsskikk** (regnskapsloven § 4-6). Dette tiende og siste prinsippet skiller seg ut fra de andre, da dette ikke har et konkret operasjonelt innhold. Det nærmere innholdet må utledes av lovforarbeidene, som blir omtalt i neste punkt.

Dette prinsippet blir ikke medregnet blant de grunnleggende regnskapsprinsippene (GRP) når vi drøfter problemstillinger i oppgaven opp mot GRP, men blir omtalt separat.

3.3. God regnskapsskikk før lovendringene

I forbindelse med utredningsarbeidet i NOU 1995:30 bak lovfestingen av begrepet *god regnskapsskikk* i regnskapsloven § 4-6 (Besl. O. nr. 65 (1997–1998)), la utvalget samtidig rammene for innholdet. Det ble lagt vekt på at *god regnskapsskikk* var et *dynamisk begrep* som tillot praksis å utvikle seg når økonomiske forhold ble endret, og foretakene foretok nye typer av transaksjoner eller sto overfor nye hendelser som skulle regnskapsføres. Videre slo utvalget fast at hva som til enhver tid skulle anses som god regnskapsskikk, ville avhenge av det syn regnskapskyndige innen både offentlig og privat virksomhet til enhver tid hadde.

Det ble også presisert at regnskapslovgivningen bygget på en samling av grunnleggende regnskapsprinsipper, som omtalt i forrige punkt. Disse grunnleggende prinsippene ble betraktet som et implisitt konseptuelt rammeverk, som god regnskapsskikk *måtte bygge på*. God regnskapsskikk betydde derfor samsvar med rammelovgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt allmenn aksept i praksis.

«God regnskapsskikk skal alltid være i samsvar med bestemmelsene i rammelovgivningen.» (NOU 1995:30). *Rammelovgivningen* viser til regnskapsloven, som inkluderer blant annet vurderingsregler, oppstillingsplan for resultatregnskap og balanse, minstekrav til tilleggsopplysninger, krav om innhold i årsberetning og regler for utarbeidelse av konsernregnskap for morselskap i konsern. Enkeltbestemmelser kan bare fravikes når bestemmelsen inneholder en eksplisitt regel der den kan fravikes når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk ville være retningsgivende for utviklingen av god regnskapsskikk, men disse måtte like fullt være innenfor bestemmelsene i rammelovgivningen.

Finanskomiteen forutsatte i Innst. O. nr. 61 (1997–1998) at utviklingen av god regnskapsskikk i tillegg måtte bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting:

Komiteen mener at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn for norsk regnskapslovgivning, men vil presisere at utviklingen av «god regnskapsskikk» i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting.

3.4. GRS-sporet i tosporsmodellen

Dette punktet beskriver GRS-sporet i tosporsmodellen (jf. punkt 2.2). Føringerne fra departementet på dette sporet, legger rammene for hva *god regnskapsskikk* er forutsatt å være etter regnskapslovedringene. GRS-sporet er basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap). IFRS-sporet er mer i retning et verdiregnskap.

Hovedlinjene for GRS-sporet ble beskrevet i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), og var som følger:

- Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven.
- De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret.
- Regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap.
- Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper.

Siste punkt går klart frem av uttalelsen fra finanskomiteen i Innst. O. nr. 67 (2004–2005): «Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap.» Sitatet bør sees i lys av rammene for god regnskapsskikk før regnskapslovedringene, hvor det i Innst. O. nr. 61 (1997–1998) ble presisert at god regnskapsskikk måtte bygge på en harmonisering til IAS/IFRS reglene som grunnlag for norsk standardsetting (se punkt 3.3). Harmonisering av god regnskapsskikk mot IAS/IFRS som en del av rammen for god regnskapsskikk, ble altså videreført etter regnskapslovedringene.

Professor dr. juris Hans R. Schwencke (2006) argumenterer i sin artikkel for at han finner det legitimt å fortolke de grunnleggende prinsippene på en slik måte at det foreligger en presumsjon for at de ikke kommer i konflikt med IFRS. Argumentasjon er at prinsippene bærer preg av å representere overordnede, generelle krav, tilsvarende de en kan finne i EUs årsregnskapsdirektiv § 31¹⁰. Legger man Schwenckes syn til grunn, behøver ikke tilpasninger til IFRS å vurderes innen rammen av de grunnleggende prinsippene, simpelthen fordi disse ikke kommer i konflikt med IFRS. IFRS-løsninger vil med Schwenckes fortolkning ligge innenfor *rammen* av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper.

Departementet uttalte også at det burde være et mål på sikt at det skulle være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten fullstendige IFRS etter IFRS-

¹⁰ Fjerde rådsdirektiv 78/660/EØF av 25. juli 1978 om årsregnskapene for visse selskapsformer

forordningen eller forenklete IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder.

3.5. Utviklingen av GRS

Tabell 2 – Sammenligning av god regnskapsskikk før og etter lovendringene

Enkelte sentrale egenskaper ved GRS	Før regnskapslovendringene	Etter regnskapslovendringene
Samsvare med rammelovgivningen, herunder de <i>grunnleggende regnskapsprinsippene, kostnad/nytte prinsippet og kvalitetskravet om sammenlignbarhet</i>	Ja	Ja
Skal harmoniseres mot IFRS	Ja	Ja
Tilsvare <i>krav om rettvise bilde</i>	Ja	Nei
Utelukker enkeltvis valg av ulike regnskapsløsninger fra forskjellige systemer	Ja	Ja
Dynamisk begrep som følger den økonomiske utviklingen	Ja	Ja

Som drøftet i punkt 3.3, så skulle god regnskapsskikk blant annet være et dynamisk begrep som skulle avhenge av det syn regnskapskyndige til enhver tid hadde, begrenset av å samsvare med rammelovgivningen. Det sier seg selv at dette ikke er en klart definert operasjonell definisjon. I et forsøk på å kartlegge utviklingen av GRS, har vi i tabell 2 plukket ut enkelte *sentrale* egenskaper ved GRS for å ha noe håndfast å måle utviklingen i forhold til. Det vil gi oss klare kriterier å gå etter når vi i punkt 5.2 drøfter hvordan NRS har tilpasset seg GRS i punkt. Under følger en drøfting av enkelte av egenskapene vi har plukket ut.

Som tabell 2 viser, er god regnskapsskikk før og etter regnskapslovendringene stort sett forutsatt å være det samme, med unntak av i sin helhet å tilsvare *kravet til rettvise bilde*. Som nevnt i punkt 2.5 valgte utvalget i NOU 2003:23 å skille ut kravet til rettvise bilde i en egen bestemmelse (regnskapsloven § 3-2a), og ikke lenger la det være del av bestemmelsen i regnskapsloven § 4-6 om *god regnskapsskikk*, likevel slik at GRS skulle være en del av rammen for forståelsen av begrepet. Dette innebar, med statusen den nye bestemmelsen i § 3-2a fikk, at *krav om rettvise bilde* (regnskapsloven § 3-2a) overstyrte god regnskapsskikk. I teorien ville det si at dersom en regnskapsmessig løsning var i strid med god regnskapsskikk, men hadde hjemmel i *krav om rettvise bilde*, så var den i tråd med lovgivningen. God regnskapsskikk fikk i så måte redusert status.

Etter regnskapslovendringene har lovgiver valgt å *presisere* at GRS fortsatt skal være innenfor rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene, *også når GRS harmoniseres mot IFRS*. Det var

i og for seg ikke noe nytt at GRS skulle harmoniseres mot IFRS, siden dette var føringene fra lovgiver både før og etter regnskapslovendringene, så hva kunne årsaken til presiseringen være? Presiseringen bør sees i lys av departementets vurdering av moderniseringslinjen. Som nevnt i punkt 2.4 var det et omfattende ønske blant høringsinstansene om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende regnskapslov og god regnskapsskikk, herunder gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper. Departementet tok hensyn til dette i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) da de valgte tosporsmodellen istedenfor moderniseringslinjen:

Departementet mener at det ved denne evalueringen bør tas hensyn til fortsatt adgang til å utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler innen rammen av disse også for andre enn små foretak.

Hadde moderniseringslinjen blitt vedtatt, ville høringsinstansenes ønske ikke vært mulig, siden de grunnleggende regnskapsprinsippene ville blitt tilpasset IFRS. Det må være rimelig å anta at departementet på bakgrunn av høringsinstansenes kommentarer angående ønsket om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap i henhold til gjeldende regnskapslov og god regnskapsskikk, valgte å *presisere* at utviklingen av GRS måtte skje innen rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Presiseringen var i realiteten overflødig, siden *god regnskapsskikk alltid skal være innenfor GRP*, som fastslått av utvalget i NOU 1995:30 (se punkt 3.3). At departementet valgte å presisere noe som var overflødig, kan tolkes som at de tillot det stor vekt.

GRS åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike etter regnskapslovendringene. Det gikk klart fram av departementets uttalelse i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005): «Forslaget åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike i de to systemene». Før regnskapslovendringene forelå det ingen lignende uttalelse fra lovgiver som presiserte dette. På bakgrunn av kvalitetskravet om sammenlignbarhet (omtalt i 3.1) som ble høyt vektlagt da moderniseringslinjen ble forkastet, må det antas at enkeltvis valg av ulike regnskapsmessige løsninger fra forskjellige systemer heller ikke var forenlig med god regnskapsskikk før det kom en presisering fra departementet på dette i odelstingsproposisjonen.

Fra sitatet i forrige avsnitt tolker vi *de to systemene* som henholdsvis IFRS-sporet og GRS-sporet. Videre tolker vi *åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger* som at regnskapsavleggerne må holde seg konsekvent til ett spor og bare de løsningene som er i det valgte sporet. De kan altså ikke fritt velge løsninger fra begge sporene. Dette i motsetning til moderniseringslinjen, hvor man fritt kunne velge løsninger fra både IFRS og GRS. Departementets presisering i odelstingsproposisjonen bør derfor sees i lys av forkastingen av moderniseringslinjen. Vi antar departementet ikke ønsket tilsvarende valgfrihet i tosporsmodellen som i moderniseringslinjen, og at de derfor valgte å presisere dette. Denne presiseringen var som i forrige avsnitt også overflødig, med

bakgrunn i at kravet om sammenlignbarhet tilsa at enkeltvis valg ikke var forenlig med GRS. Her kan vi også tolke årsaken til presiseringen som at departementet tilla momentet stor vekt.

Hvordan skal sitatet fortolkes dersom standardsetter blander sporene, ved å tillate en IFRS standard i GRS-sporet? Av hensyn til ikke å gjøre dette avsnittet for teoretisk og vanskelig å lese, vil vi benytte NRS 6A som konkret eksempel for å illustrere poenget. NRS 6A er alternativ til NRS 6 i GRS-sporet. NRS 6A er derimot til forskjell fra NRS 6 ingen tradisjonell norskutviklet standard med utgangspunkt GRS. NRS 6A er en direkte henvisning til IAS 19, som derfor må klassifiseres for å være fra IFRS-sporet. Det er med andre ord kun navnet (NRS 6A) som tilsier at denne er fra GRS-sporet, mens innholdet gjenspeiler at den er fra IFRS-sporet. Vi fortolker dermed sitatet på samme måte som at NRS 6A er lik IAS 19, som er en standard fra IFRS-sporet. Konsekvensen er at IFRS-sporet blandes inn i GRS-sporet. Det følger da av sitatet at det ikke åpnes for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike fra de to standardene NRS 6 og NRS 6A. Dersom man velger en av standardene og følger de løsningene som standarden inneholder konsekvent, og ikke benytter løsninger fra den andre standarden, så anser vi at kravet om at det ikke åpnes for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike fra de to sporene for å være overholdt. Da blir spørsmålet om den andre standardens løsninger er ulike fra den standarden man følger urelevant, siden man i utgangspunktet ikke velger løsninger enkeltvis, men holder seg konsekvent til den ene standarden. I eksempelet med NRS 6A vil det få følgende konsekvenser: Dersom man enten velger NRS 6 eller NRS 6A og holder seg konsekvent til løsningene som er i den valgte standarden, så vil forbudet mot enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike i de to systemene være overholdt. I forhold til sitatet er det dermed urelevant om NRS 6A gir ulike regnskapsmessige løsninger enn NRS 6 gjør. Det kan derimot ha konsekvenser for sammenlignbarheten, som blir nærmere utdypet i 5.2.4.

4. Norsk RegnskapsStiftelse

Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert i april 1989 og har som formål å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, samt å fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder. Med *regnskapsstandarder* menes endelige og foreløpige standarder utgitt av NRS. Stiftelsen har utgitt over 30 standarder/høringsutkast/diskusjonsnotater, herav 14 endelige standarder. Etter hvert som tiden går har standardenes utforming og faglige innhold utviklet seg i retning av tilsvarende IFRS/IAS-standarder. Eksisterende standarder representerer derfor ulike generasjoner med forskjellig format og varierende tilpasning til IFRS sine krav.

NRS har opparbeidet seg en solid posisjon i norsk regnskapsverden. Stiftelsen er kjent og akseptert av mange regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere. Norsk RegnskapsStiftelse har hatt en betydelig medvirkning i utviklingen av norsk regnskapslovgivning. Stiftelsen har deltatt i lovgivningsarbeidet og oppfattes å være en viktig samtalepartner ved vurdering av regnskapsmessige problemstillinger.

NRS søker å bidra til utviklingen av IAS/IFRS, blant annet ved å avgi svar på høringsutkast fra *International Accounting Standards Board* (IASB) og *International Financial Standards Interpretation Committee* (IFRIC). De arrangerer kurs og konferanser, samt deltar på IASBs årlige møter med nasjonale standardsettere.

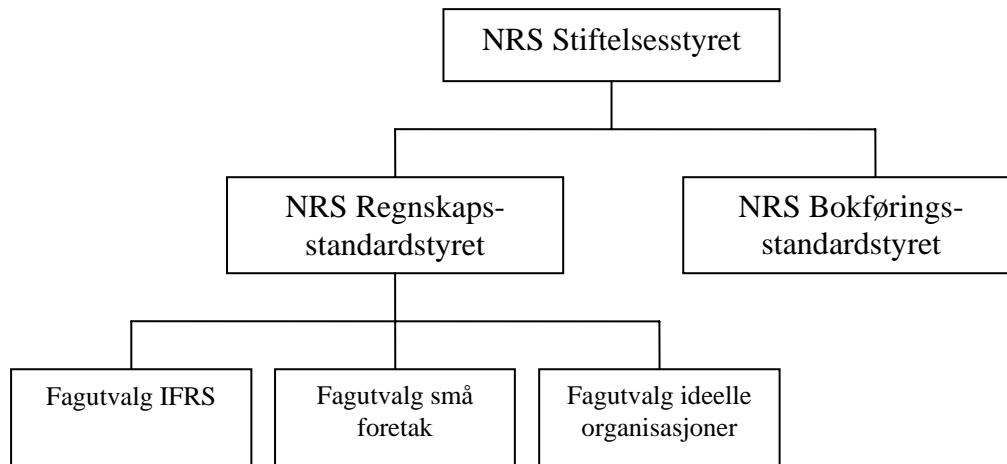
NRS deltar i tillegg på møter mellom standardsetterne i de europeiske land, og *Technical Expert Group* (TEG), som er en del av *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). Møtene avholdes 3–4 ganger i året.

4.1. Organisering

NRS er organisert i forskjellige styrer og komiteer, hvorav Stiftelsesstyret har det overordnede ansvaret for stiftelsen. Underlagt dette er Regnskapsstandardstyret (RSS) som er det standardsettende organ. Hovedoppgaver for RSS er å vedlikeholde norske regnskapsstandarder, følge utviklingen av IFRS, delta i arbeidet med forenklet IFRS i Norge, samt fastsette standarder for små foretak og ideelle organisasjoner. Til å hjelpe seg med dette har de egne komiteer/fagutvalg for henholdsvis IFRS, små foretak og organisasjoner som ikke har økonomisk vinning som formål (ideelle organisasjoner). I tillegg til RSS er det et eget standardsettende organ for bokføring, Bokføringsstandardstyret (BSS). Det har som hovedoppgave å utvikle god bokføringsskikk.

Både Finansdepartementet og Kredittilsynet har rett til å delta på møtene i BSS og RSS som observatør med møte- og talerett.

Figur 1 – Organene i NRS



Kilde: NRS Strateginotat 2005, vedtatt 19.10.2005, s. 10.

4.2. Veien frem til endelig standard

Standardsettingen i NRS skjer ved at det utarbeides et diskusjonsnotat eller utkast til en foreløpig regnskapsstandard. Et diskusjonsnotat vil peke på problemstillinger, trekke frem argumenter for og mot, angi mulige konklusjoner og hvilke områder som må avklares. På grunnlag av diskusjonsnotatet utredes et høringsutkast av en prosjektgruppe med deltakere fra forskjellige ressursmiljøer. Prosjektgruppens høringsutkast vurderes av Norsk RegnskapsStiftelses standardsettende styre (RSS), før det sendes til høring med normalt minst tre måneder høringsfrist.

På grunnlag av mottatte høringskommentarer på høringsutkastet fastsettes en foreløpig regnskapsstandard. Denne anbefales fulgt, og tas opp til revurdering etter en periode med erfaringer fra praksis.

En endelig regnskapsstandard fastsettes når det er vunnet praktiske erfaringer med anvendelse av den foreløpige standarden. Det beror på skjønn når det vil være naturlig å gjøre en foreløpig standard om til en endelig standard, men det vil normalt gå minst ett – ofte flere – år fra en foreløpig standard kan omgjøres til endelig standard. Det følger av lovforarbeidene i NOU 2003:23 at kravet til utbredelse i praksis ikke nødvendigvis vil være det samme for regnskapsstandarder som bygger direkte på IFRS og som er fastsatt som forskrift for børsnoterte foretak. Grunnen er at etter IFRS-forordningens system blir standardene fastsatt som kommisjonsforordninger og i Norge som forskrift (dvs. rettslig forpliktende). Dermed kan det argumenteres for at behandlingsmåten blir avgjørende for standardenes regnskapsmessige gjennomslag juridisk sett. Standardenes legitimitet, som tradisjonelt har fulgt av tilslutningen de har fått i praksis, vil da kunne erstattes med standarder som har sin legitimitet fra behandlingsmåten de er underlagt. NRS anser en endelig standard for å samsvare med lovens krav til god regnskapskikk.

Denne åpne prosessen fram til en endelig regnskapsstandard (som beskrevet ovenfor), bidrar til å sikre at standarden har den nødvendige aksept for å kunne anerkjennes som god regnskapskikk etter regnskapsloven § 4-6. Utvalget i NOU 2003:23 beskriver den slik:

Den prosess som NRS benytter ved utarbeiding av standarder med høring, foreløpige og endelige standarder kombinert med bred sammensetning av det standardsettende organ, gir regelutarbeidelse som til dels går ut over de krav som følger av forvaltningsloven og som gjelder ved utarbeidelse av forskrifter.

NRS utgir også veiledninger til IFRS-standardene, men innenfor områder som reguleres av IASB, kan bindende fortolkning av IFRS-standardene bare avgis av IASB selv ved fortolkningsorganet IFRIC. Veiledninger utgitt av NRS vil begrense seg til anvendelse av reglene på forhold som er særnorske. Der denne type veiledning uttrykker at noe skal følges, representerer det hvordan NRS mener IFRS-standardene er å forstå på det området.

4.3. Hvilken formell kompetanse/autoritet har NRS?

I forbindelse med diskusjonen om standardsetting i fremtiden skulle overlates til et offentlig organ, uttalte departementet følgende i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) (vår kursivering):

Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å *overføre ansvaret for standardsetting* til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ.

Her viser *utredningen* til NOU 2003:23, og *høringen* til høringssvarene til proposisjonen. Dette tolker vi som at departementet indirekte sier NRS har ansvaret for standardsetting. Videre er standardsettende organ (NRS) ikke underlagt forvaltningslovens regler.

Rettslig status

Utvalget i NOU 2003:23 påpekte betydningen av standardenes rettslige status (vår kursivering):

For at regnskapsstandarder skal kunne fylle sin tilsiktede funksjon, er det nødvendig at de regnskapspliktige oppfatter hvilken stilling standardene har. Regnskapsloven § 4-6 om at årsregnskapet skal avlegges i samsvar med god regnskapskikk *gir den rettslige forankring*.

At den påpekte lovhjemmel gir rettslig forankring er derimot ikke ensbetydende med at den gjør standardene rettslig bindende for brukerne, noe diskusjonen nedenfor har til hensikt å avklare.

Regnskapsstandarder vil rent prinsipielt kunne finnes på ulike nivåer, men det er bare de i lov og forskrift som a priori er *rettslig bindende* for de regnskapspliktige. Regnskapsstandarder utarbeidet av et standardsettende organ (for eksempel NRS), herunder også foreløpige standarder og veiledninger/fortolkninger, er etter utvalget i NOU 2003:23 sin oppfatning *ikke* rettslig bindende

med mindre det fastslås autoritativt enten generelt gjennom en forskrift eller i enkelttilfelle av en domstol.

Endelige standarder ansees av NRS for å samsvare med kravet om *god regnskapsskikk*. Siden slike standarder skal bygge på *høy regnskapsfaglig innsikt*, vil de ha en særlig *høy autoritet*. Man må derfor kunne anta at en norsk domstol i de fleste tilfeller vil legge en endelig standard til grunn ved en vurdering av lovens krav til god regnskapsskikk, selv om standarden ikke har bred tilslutning i regnskapspraksis på det tidspunkt spørsmålet er til vurdering.

En *autoritativ avklaring* av rettsspørsmålet om hva god regnskapsskikk går ut på i et konkret tilfelle kan dermed bare skje ved en endelig avgjørelse av en domstol. Det kan ikke utelukkes at en regnskapspliktig kan lykkes i å overbevise domstolen om at den regnskapsløsning som er valgt enten er mer eller like mye i samsvar med god regnskapsskikk som standarden, eller i alle fall er forsvarlig ut fra kravet til god regnskapsskikk. Avgjørelsen må bero på en konkret bedømmelse. Dette slås fast i Ot.prp. nr. 42 (1997–1998): «Ved spørsmål om kravet til god regnskapsskikk er overholdt, vil myndighetene og domstolene måtte foreta en vurdering basert på lovens konkrete bestemmelser og den praksis og de normer som foreligger.» I så fall er det mulighet for domstolen å komme til at valgte regnskapsløsning ikke gir grunnlag for sanksjon fra myndighetenes side.

Forskriftsmyndighet

Det følger av diskusjonen ovenfor, at regnskapsstandarder fra NRS ikke vil være rettslig bindende for brukerne, med mindre NRS har forskriftsmyndighet. I Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) diskuterer departementet utviklingen av god regnskapsskikk, samt betingelser for når en regnskapsstandard gir uttrykk for det:

Departementet legger til grunn at utviklingen av god regnskapsskikk også i framtiden vil komme til uttrykk i form av anbefalinger og normer som nevnt. Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.

Departementets uttalelse om anbefalinger og normer med sikte på å endre praksis skulle ansees som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen, ble omtalt i brev 29. april 1998 fra finansministeren til Stortingets finanskomité i forbindelse med behandlingen av lovsaken. Finansministeren viste i dette brevet til at det *ikke medførte noen overføring av forskriftsmyndighet til NRS*, men at det var en beskrivelse av regnskapsmiljøer som har en aktiv rolle i utviklingen av god regnskapsskikk.

Av den ovennevnte drøfting følger det at NRS sine regnskapsstandarder (endelige og foreløpige) ikke er rettslig bindende for brukerne. NRS er et privat organ som finansdepartementet har tildelt ansvaret for standardsetting til. Den rettslige forankringen for standardsettingen er regnskapsloven § 4-6 om *god regnskapskikk*, som dermed utgjør rammen som NRS må forholde seg til. NRS har ikke juridisk makt i den forstand at de verken har forskriftsmyndighet eller er underlagt forvaltningslovens regler.

4.4. Erfaringer med NRS

Dette punktet har til hensikt å få frem erfaringene med NRS som standardsetter *før regnskapslovedringene*. Spørsmålet er om NRS i sin standardsetting har holdt seg innenfor rammen av *god regnskapskikk*, og om de har gjort det på en god måte? Det er mye som kan tyde på at de har gjort det. For eksempel så uttaler utvalget i NOU 2003:23 at standardene fra NRS har høstet anerkjennelse, samt hatt stor gjennomslagskraft og bred aksept i praksis: «De fleste høringsinstanser som deltok på utvalgets høring 8. oktober 2002 ga uttrykk for tilfredshet med utarbeidelse av regnskapsstandarder i Norge.» Finansdepartementet er heller ikke negativ i sin omtale, og i forbindelse med diskusjonen omkring standardsetting i fremtiden heller skal overlates til et offentlig oppnevnt organ, uttaler de: «Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse.» (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005)). Her viser *utredningen* til NOU 2003:23, og *høringen* til hørings svarene til odelstingsproposisjonen. Siden det er departementet som legger rammene for *god regnskapskikk*, og de uttrykker at de er fornøyd, *må det være rimelig å anta at NRS har tilpasset seg innenfor de fastsatte rammene.*

5. Tilpasning etter regnskapslovedringene

Som diskutert i punkt 4.4, så uttrykte departementet at de var fornøyd med NRS som standardsetter. Departementet er imidlertid oppmerksomme på at endrede rammer for standardsetter (NRS), der børsnoterte foretak ikke lenger skal følge standardene i konsernregnskapet, tilsier ny vurdering etter noe tid. Dette uttaler de i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005): «Departementet vil evaluere forholdet for standardsetting og forskrift når reglene har virket i noe tid.» Dette kapittelet vil skille mellom hvordan NRS *uttaler* at de vil tilpasse seg, og hvordan de *faktisk* har tilpasset seg i praksis gjennom å gi ut nye og revidere eksisterende standarder. Vi ser også på hvordan NRS har tilpassert seg i forhold til lovgivers uttalelser.

5.1. Uttalt tilpasning

Fra 2005 har ikke NRS lenger noen standardsettende rolle for de børsnoterte foretakenes konsernregnskap. I lys av dette besluttet NRS å gjennomføre en vurdering av organisasjonens fremtidige rolle og organisering. Dette munnet ut i et strateginotat (NRS Strateginotat 2005). Blant de nye oppgavene som ble skissert var å avgi hørings svar på utkast fra IASB/IFRIC, gi proaktive innspill til IASB, samt å fortolke hvordan IFRS skal anvendes på særnorske forhold.

Stiftelsens overordnede målsetting var fortsatt å bidra til utvikling av god regnskapsskikk. Utenfor forordningen ville da stiftelsen bidra til oppfyllelse av målsettingen gjennom fortsatt standardsetting.

Forenklet IFRS og regnskapsstandarder for gruppen øvrige foretak ble etter regnskapslovedringene valgfrie alternativer for samme målgruppe. Sistnevnte alternativ bygger som kjent på god regnskapsskikk. I den forbindelse gikk det frem av strateginotatet at: «Stiftelsen vil arbeide for konvergering mellom regnskapsstandarder for gruppen øvrige foretak og forenklet IFRS» (NRS strateginotat 2005). NRS anså det videre som en naturlig oppgave å identifisere områder hvor regnskapslovens grunnleggende prinsipper og vurderingsregler var til hinder for å harmonisere regnskapsstandardene med IFRS. De uttalte i den forbindelse at de ville arbeide for en lovedring på dette området, og derved bidra til økt harmonisering. En slik gradvis harmonisering mente de ville lette overgangen til en eventuell pliktig IFRS-rapportering (forenklet), noe som Finansdepartementet har uttalt som en målsetting på sikt.

NRS mente videre at de eksisterende standarder og høringsutkast for gruppen øvrige foretak etter hvert burde erstattes med forenklet IFRS på området. De så det i utgangspunktet ikke formålstjenlig å utgi nye særnorske standarder for denne gruppen foretak, og de ønsket å arbeide mot at de ulike regelsett ble begrenset til IFRS, forenklet IFRS, god regnskapsskikk for små foretak og god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. En viktig målsetting for dem videre, var å bidra til

utviklingen av god bokføringskikk i Norge. De så det også som en naturlig oppgave å bistå i utviklingen av forenklet IFRS.

5.2. Tilpasning i praksis

I dette punktet vil vi vurdere hvordan NRS faktisk har tilpasset seg norsk rammeloavgivning. Det vil vi gjøre ved å ta for oss noen av standardene og høringsutkastene som er utgitt siden begynnelsen av 2005.

OPPDATERING AV REGNSKAPSSTANDARDER 2005 er et høringsnotatet fra NRS, datert 8. november 2005, og inneholder forslag til oppdatering av enkelte standarder, samt forslag om å oppheve enkelte andre. To av standardene notater berører og som vi vil ta for oss, er forslag til endringer i NRS 9 FUSJON og NRS (F-HU) KONSERN. Videre er NRS 6 PENSJONSKOSTNADER endret og ny NRS 6A ANVENDELSE AV IAS 19 UNDER NORSK REGNSKAPSLØVGIVNING utgitt, begge omhandler pensjon. Vi vil se nærmere på hvordan denne prosessen har pågått og hvilke konsekvenser dette har medført. Til slutt vil vi se på utgivelsen av NRS 15A AKSJEBAERT BETALING.

Når vi vurderer om standardene fra NRS er innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippene (GRP), vil se bort i fra Schwenckes syn på dette området (se punkt 3.4). Dersom vi hadde lagt Schwenckes syn til grunn, ville drøftingen på blant annet standardene NRS 6A og NRS 15A blitt vesentlig redusert, ettersom alle IFRS-løsninger ville vært fortolket til å være innenfor GRP. Konklusjonen på om de nevnte standardene hadde vært innenfor GRP, ville med Schwenckes syn vært ja, uten å være betinget av en reell vurdering opp mot de aktuelle regnskapsprinsipper.

5.2.1. Fusjon

I NRS 9 FUSJON hadde avtaletidspunktet som alternativ til gjennomføringstidspunktet vært valgfrie alternativer som måletidspunkt ved oppkjøp siden en endring i standarden i 2002. Endringen som den gang åpnet for to alternativer ble begrunnet med å åpne for harmonisering mot IAS/IFRS-standardene. NRS vedkjente også at den tidligere norske løsningen frem til 2002, der det kun hadde vært avtaletidspunktet som gjaldt for måling av anskaffelseskost, i enkelte tilfeller hadde ført til vanskeligheter for regnskapsavleggerne. De mente det kunne argumenteres for at det i flere tilfeller ville være gjennomføringstidspunktet, og ikke avtaletidspunktet som ville være transaksjonstidspunktet for måling.

I et høringsnotat av 8. november 2005, OPPDATERING AV NORSK REGNSKAPSSTANDARDER 2005, foreslår NRS blant annet disse endringene i NRS 9 FUSJON:

- Pkt. 4.2.2 oppheves. Dette punktet omhandler tidspunkt for verdimåling og regnskapsmessig gjennomføring, herunder beskrivelse av avtaletidspunktet.
- Pkt. 4.2.3 første avsnitt annet punktum oppheves. Punktet angir valgfrihet mellom avtaletidspunkt og gjennomføringstidspunkt som verdimålingstidspunkt for vederlaget. Den

opphevede setningen lyder: *Tidspunktet for måling kan enten settes til avtaletidspunktet, eller til tidspunktet for overgang av kontroll, som er regnskapsmessig gjennomføringstidspunkt.*

- Pkt. 4.2 nytt tredje avsnitt skal lyde: *Verdimåling og regnskapsmessig gjennomføring skal tidsmessig relateres til **gjennomføringstidspunktet**. Gjennomføringstidspunktet er når overtakende selskap faktisk overtar kontroll med overdragende selskap.*

Konsekvensen av de tre endringene er at avtaletidspunktet som alternativt verdimålingstidspunkt bortfaller, og gjennomføringstidspunktet står igjen som eneste alternativ.

NRS sin motivasjon for endringene begrunnes med endringer i IFRS:

Det er også gjort endringer i IFRS' behandling av foretaksintegrasjon som det er hensiktsmessig at får en tilsvarende anvendelse i NRS 9. Dette gjelder særlig konsekvent bruk av gjennomføringstidspunktet for verdimåling og regnskapsmessig gjennomføring.

I sitt høringsvar uttrykker Den norske Revisorforeningen (DnR) at de anser begrunnelsen for endringene for å være *unyansert*:

At **endringer** i IFRS brukes som begrunnelse for at avtaletidspunktet ikke lenger skal være tillatt tidspunkt for verdimåling i fusjon- og konsernstandarder er vel noe unyansert. Vi er ikke kjent med at det er gjort endringer i IFRS i den senere tid knyttet til tidspunkt for verdimåling av vederlaget. Både IAS 22 og IFRS 3 legger gjennomføringstidspunktet til grunn. (Vi er imidlertid kjent med at avtaletidspunktet var foreslått i konvergeringsprosjektet.)

KPMG uttrykker på sin side i høringsvaret at de ikke er enig i de tre endringene. De savner en faglig begrunnelse forankret i de grunnleggende prinsippene, og ikke bare ut fra et ønske om harmonisering mot IFRS:

Som det fremgår ovenfor, er vi av den oppfatning at en endring i en regnskapsstandard ikke utelukkende kan grunnes i et ønske om harmonisering. Det bør av den grunn foretas en nærmere vurdering i forhold til regnskapsloven og de grunnleggende prinsipper.

Ut i fra rammene for tosporsmodellen fastlagt av departementet, vurderer vi det slik at standarden kan endres ut i fra et ønske om harmonisering mot IFRS, gitt at den regnskapsmessige løsningen som fremgår etter endringen er innenfor rammen av GRP og samsvar med god regnskapsskikk. Vi anser også at begrunnelsen for harmoniseringen må være relevant og gyldig. Som høringsvaret til DnR påpeker kan det reises tvil på dette punktet. Det kan også virke som NRS tar forutsetningen om at standarden etter endringen skal være i samsvar med god regnskapsskikk for gitt, da de ikke nevner dette i begrunnelsen for endringen. KPMG på sin side mener det i begrunnelsen for endringen burde vært foretatt en nærmere vurdering i forhold til regnskapsloven og de grunnleggende prinsipper. På bakgrunn av at departementet la stor vekt på at harmoniseringen av

GRS mot IFRS skulle skje *innenfor rammene av GRP* (siden dette var en *overflødig* presisering, se tolkingen av dette i punkt 3.5), støtter vi KPMG i deres syn.

Noe av kritikken fra høringsinstansene vedrørende at kontrolltidspunktet ble alternativ til avtaletidspunktet i 2002, gikk på det sentrale kvalitetskravet om at sammenlignbarhet ble svekket. Særlig Den norske Revisorforeningen (DnR) og Økokrim tok til ordet for et slikt syn. Når man nå etter endringen i 2005 står igjen med bare ett alternativ (gjennomføringstidspunktet), er det rimelig å anta at sammenlignbarheten styrkes. Sentralt står også vurderingen om gjennomføringstidspunktet er i henhold til transaksjonsprinsippet. Frem til endringen i 2002 hadde avtaletidspunktet vært eneste alternativ som transaksjonstidspunkt. Det kan imidlertid diskuteres om ikke heller gjennomføringstidspunktet er et mer korrekt transaksjonstidspunkt. Transaksjonsprisen i henhold til transaksjonsprinsippet (se punkt 3.2) er verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. I norsk god regnskapsskikk har transaksjonstidspunktet vært å forstå som det tidspunktet da risikoovergang skjer. Normalt er dette når ytelsen er levert. Det spesielle i fusjoner og oppkjøp er at risiko og kontroll *gradvis* går over en lengre tidsperiode. God regnskapsskikk hadde frem til 2002 lagt til grunn at avtaletidspunktet, det vil si når generalforsamlingene hadde tatt stilling spørsmålet om fusjon, var transaksjonstidspunktet. Det hadde som konsekvens at kurssvingninger etter avtaletidspunktet ikke påvirket målingen av det oppkjøpte selskapet. Når man nå legger til grunn gjennomføringstidspunktet, vil kursendring på det overdragende selskapets aksje som følge av at oppkjøpet blir kjent i markedet reflekteres i en endret goodwill. I høringsnotatet fra 2002, der NRS foreslår å tillate kontrolltidspunktet som alternativ, gir de en relativt kort vurdering for hvorfor gjennomføringstidspunktet bør legges til grunn: «Dersom utelukkende overgang av risiko legges til grunn, vil man ved oppkjøp ofte måtte legge tidspunktet for overgang av kontroll til grunn, altså gjennomføringstidspunktet» (Endring i NRS (F) KONSERNREGNSKAP, NRS (F) TILKNYTTET SELSKAP OG FELLESKONTROLLERT VIRKSOMHET og NRS 9 FUSJON jf. NRS høringsnotat 2002). Statistisk sentralbyrå (SSB) hevder i høringsvaret fra 2005 at gjennomføringstidspunktet vil føre til bedre overensstemmelse med prinsippene for nasjonalregnskapet.

Det følger av drøftingen over at det kan argumenteres for at både avtaletidspunktet og gjennomføringstidspunktet er i henhold til GRP. Det faller imidlertid i et noe merkelig lys at NRS velger å fjerne avtaletidspunktet uten å gi noen faglig vurdering av dette ut i fra GRP, siden dette i lange tider har vært ansett som transaksjonstidspunkt i god regnskapsskikk. Etter vår oppfatning kan det virke som harmonisering mot IFRS har stor betydning for NRS i dette tilfellet. Likevel vil endringen være innenfor rammene av god regnskapsskikk, både med hensyn til GRP, sammenlignbarhet og bedre overensstemmelse med nasjonalregnskapet.

5.2.2. Konsernregnskap

I likhet med NRS 9 FUSJON ble opphevelsen av avtaletidspunkt som verdimålingstidspunkt også endret i denne standarden. Diskusjonen i NRS 9 FUSJON omkring dette gjelder dermed tilsvarende for denne standarden.

Blant andre endringer har NRS valgt å ta bort avsnittet knyttet til sesongvariasjoner i datterselskapets aktivitet (NRS (F) KONSERNREGNSKAP 2003, pkt. 2.3). Bakgrunnen er at de anser løsningen beskrevet i det avsnittet for å gjenspeile et nokså ekstremt sammenstillingsprinsipp, som ikke lenger kan ansees forenlig med oppkjøpsmetoden. NRS gir ingen videre begrunnelse eller faglig vurdering på hvorfor de er av denne oppfatningen. Det kan tenkes at NRS sin motivasjon ved endringen er å harmonisere mot IFRS, da avsnittet om sesongvariasjoner før endringen var i konflikt med IFRS, og fjerningen av det eliminerer konflikten. Dette går imidlertid ikke klart fram av høringsnotatet. KPMG uttrykker at de er uenige i endringen i sitt hørings svar:

Vi har vanskelig for å se at det å se hen til sesongvariasjoner gjenspeiler noen ekstrem anvendelse av det lovfestede sammenstillingsprinsippet. Videre er vi uenig i at det ikke kan ansees forenlig med oppkjøpsmetoden, slik denne etter vår oppfatning må forstås og anvendes under de grunnleggende prinsipper. Etter vår oppfatning bør avsnittet derfor ikke fjernes.

Steinar S. Kvifte (2006) stiller også i sin artikkel spørsmål om endringen er i henhold til de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Vi mener konsekvensen av å fjerne avsnittet knyttet til sesongvariasjoner i datterselskapets aktivitet i pkt. 2.3 vil føre til feil i beregningen av goodwill i oppkjøpsprosessen, dersom formålet er et forbud mot balanseføring av en eventuell eiendel eller gjeld som er forbundet med sesongvariasjoner. Det kan illustreres i et enkelt eksempel. Anta en strandkiosk med åpningstid fra juni til september, med faste kostnader på kr 10 pr. måned i leie av lokaler som løper hele året. I forhold til sammenstillingsprinsippet skal kostnadene fordeles ut over hver inntektskrone, hvilket vil si at leiekostnadene på 120 skal føres jevnt mot inntektene i åpningstiden, til tross for at kostnaden påløper hele året. Leiebetalingen skal da strengt tatt føres på konto *forskuddsbetalt kostnad* som en eiendel på 50 før sommeren, og utlignes ved sommerinntekten i juni og fram til ca. 15. august. (forutsetter jevn inntekt i sommermånedene), for så å opparbeide en gjeldskonto med *påløpte kostnader* fra ca. 16. august til slutten av september på kr 30, som senere utlignes ved betaling. Leiekostnad per sommermåned blir da kr 30.

Sett at noen kjøper denne kiosken i slutten av mai for 300, der identifiserbar verdi gjenspeiler bankinnskuddet til kiosken på 140, og det er den eneste eiendelsposten. De vil føre opp en goodwill på 160, da de ikke tar hensyn til sesongvariasjonene. Goodwillen på 160 vil bli kostnadsført over avskrivningsperioden, for eksempel over 5 år.

Dersom de istedenfor tar hensyn til sesongvariasjonene vil det i tillegg til bankinnskuddet være en eiendelspost på 50, som drøftet over. Den vil økt identifiserbar verdi tilsvarende, og goodwillen vil

da kun bli på 110. Eiendelsposten på 50 vil i siste tilfelle bli reversert i regnskapsåret, mens goodwillen blir kostnadsført over avskrivningsperioden.

Nå fremkommer det ikke som noe forbud mot å ta hensyn til sesongvariasjoner, hvilket betyr en valgfrihet som går på bekostning av sammenlignbarheten. I tillegg er det inntekten som styrer periodiseringen av kostnaden i forhold til sammenstillingsprinsippet og kun beste periodisering er tillatt, som drøftet i punkt 3.2. Ut fra vår vurdering vil beste periodisering være å ta hensyn til sesongvariasjonen. Fjerning av denne bestemmelsen vil derfor være i strid med sammenstillingsprinsippet. NRS bør etter vår oppfatning beholde bestemmelsen.

En annen endring i standarden er i punkt 53–55, hvor det foreslås endringer som medfører å fjerne den tidligere alternative metoden ved trinnvise oppkjøp der hvert kjøp ble behandlet for seg. Dette begrunnes i en endring for å tilnærme seg IFRS 3, samt at NRS poengterer at den tidligere beskrivelsen har vært gjenstand for faglig uenighet. Endringen vurderes heller ikke i forhold til GRP av NRS, noe KPMG i sitt høringssvar mener de burde ha gjort. På bakgrunn av at departementet la stor vekt på at harmonisering mot IFRS skulle skje innen GRP (se tolkingen av dette i punkt 3.5), så støtter vi KPMG i deres syn.

Det kan stilles spørsmålsteget med hvorfor NRS ikke valgte å harmonisere mot IFRS 3 i spørsmålet om NRS (F) KONSERNREGNSKAP skulle begrenses til kun å gjelde virksomhetsoverdragelser, og ikke overdragelser av enkelteideler? Standarden har i gjeldende utgave ingen klart definert avgrensning mellom overdragelser av virksomhet og overdragelse av enkelteideler. Konserndannelser trenger ikke være sammenslåing av virksomhet, men kan like gjerne være sammenslåing av enkelteideler. Et nærliggende eksempel kan være en konserndannelse der målselskapet kun eier et bygg, og aksjer overdras for å spare dokumentavgift, eller et skipseiende selskap med bare én båt.

I IFRS 3 om virksomhetsoverdragelser, som er tilsvarende standard i IFRS, avgrenses derimot denne standarden til kun å gjelde virksomhetsoverdragelser. En definisjon av begrepet *business*, som tilsvarer det norske begrepet *virksomhet*, er å finne i et appendiks til standarden.

En lignende avgrensning i NRS (F) KONSERNREGNSKAP ville vært innenfor rammen av *god regnskapskikk*. På bakgrunn av lovgivers oppfordring om å harmonisere mot IFRS (se punkt 3.3), ville det etter vår oppfatning vært mer i tråd med lovgivers føringer å innarbeide en avgrensning i NRS (F) KONSERNREGNSKAP til kun å gjelde virksomhetsoverdragelser.

5.2.3. Samordningsnotatet

NRS utga i desember 2005 NRS (D) ENKELTE FORSKJELLER MELLOM SELSKAPSREGNSKAPER SOM AVLEGGES ETTER REGNSKAPSLOVENS KAPITTEL 3 TIL 7 OG KONSERNREGNSKAP ETTER IFRS (videre omtalt som *samordningsnotatet*). Notatet gir veiledning i muligheten for samordning mellom

selskapsregnskapet avlagt etter GRS og konsernregnskapet avlagt etter IFRS, og hvordan eventuell tilpasning av selskapsregnskapene skal regnskapsføres i disse. Vi oppfatter at formålet med notatet er å angi hvilke IFRS-løsninger som også er tillatt innenfor god regnskapsskikk, for på den måten å illustrere hvilke rom det er innenfor god regnskapsskikk til å få lik prinsipp anvendelse i konsernregnskap utarbeidet etter IFRS og selskapsregnskap utarbeidet etter GRS.

Notatets status er diskusjonsnotat, men fremstår for oss mest som en veiledning. Dette underbygges også av NRS sin beskrivelse av innholdet i innledningen: «Notatet gir veiledning i muligheten for samordning mellom selskapsregnskaper og konsernregnskap og hvordan eventuell tilpasning av selskapsregnskapene skal regnskapsføres i disse». Videre i notatet anser NRS noen av løsningene som pliktige innenfor god regnskapsskikk: «Det skilles mellom adgang og plikt til å samordne regnskapsføringen i selskapsregnskaper avlagt etter regnskapsloven kapittel 3–7 med konsernregnskapet etter IFRS.» Vi har problemer med å tolke hvilke løsninger som er pliktige og ikke, og det gjør ikke situasjonen noe bedre at det ikke fremgår noen føringer på dette i notatet. Det kan videre stilles spørsmål med om det er forenlig med god regnskapsskikk å pålegge pliktige løsninger i et diskusjonsnotat. Om statusen til diskusjonsnotat uttaler NRS på hjemmesiden sin (www.regnskapsstifelsen.no): «Slike notater vil normalt være et ledd i en utvikling til en regnskapsstandard. Et diskusjonsnotat vil peke på problemstillinger, trekke frem argumenter for og mot, angi mulige konklusjoner og hvilke områder som må avklares.» Det er med andre ord første steget i en relativt omfattende prosess mot en endelig standard. Det fremstår for oss noe merkelig at en ikke avventer med å pålegge pliktige løsninger til man i det minste har hatt notatet på høring og fått tilbakemeldinger.

Det fremgår også i notatet: «Flere av løsningene er innenfor regnskapslovens bestemmelser i kapittel 3 til 7 og kan således også anvendes av andre enn de som utarbeider IFRS konsernregnskap.» Vi oppfatter at disse formuleringene skaper en viss usikkerhet om notatets status og kan synes å indikere at god regnskapsskikk er forskjellig avhengig av om en er i et konsern med IFRS-rapportering i konsernregnskapet, eller om en er i et konsern med GRS-rapportering i konsernregnskapet. Det har i tilfelle den konsekvens at det skapes en ny «GRS for IFRS-rapporterende konsern». Det er etter vår oppfatning meget tvilsomt om dette er forenlig med tosporsmodellen (se punkt 2.2) og den differensiering av GRS-sporet som skisseres der. Der åpnes det ikke for en egen «GRS for IFRS-rapporterende konsern», og vi mener derfor det strider mot lovgivers føringer.

Samordningsnotatet bærer etter vår mening preg av å være «hastverks arbeid». Forslaget om pliktige løsninger kan tyde på at NRS har sterke meninger om at selskapsregnskapet bør samordnes mot IFRS. Til notatets forsvar skal det sies at det kun er et diskusjonsnotat. NRS anser først en

endelig standard for å være god regnskapsskikk (se punkt 4.2), og i den forbindelse er det en «lang vei» fra diskusjonsnotat til endelig standard.

5.2.4. Pensjonskostnader

For regnskapsføring av pensjonskostnader foreligger det per i dag hovedsakelig to likestilte muligheter. Det ene er NRS 6 med grunnlag i de grunnleggende regnskapsprinsippene, og det andre er NRS 6A som er en anvendelse av IAS 19 innenfor IFRS-regimet. Vi skal her ta for oss forskjeller på disse to regnskapsløsningene og i hvilken grad de er forenelig med tosporsmodellen, god regnskapsskikk og lovgivers føringer. Vedrørende IAS 19 vil vi kun se på de mest omdiskuterte temaene og løsningene som er tatt inn i NRS 6, altså planendringer, pensjonsopptjening, arbeidsgiveravgift. I tillegg ser vi på overfinansierte ordninger, som har en annen løsning i IAS 19 i forhold til NRS 6. Dette valget har vi gjort for å begrense omfanget, men likevel få et representativt utvalg for å kunne vurdere pensjonskostnadsstandardene.

NRS 6 – Pensjonskostnader

NRS 6, en standard fra april 1994, ble revidert i oktober 1995 og ble endelig NRS i november 2000. Revidert igjen i november 2001, november 2002 og siste gang november 2005. Det er her vi skal se litt nærmere på hva som er gjort i perioden 2002–2005. Vi tar derfor utgangspunkt i den gamle NRS 6 (NRS 6^{gml}). Et utkast om endringer i NRS 6 (NRS 6 (HU)) ble i september 2005 sendt ut på høring i forbindelse med innføring av IFRS i Norge for børsnoterte selskaper fra 2005. Departementet ønsket også en harmonisering av god regnskapsskikk mot IFRS innenfor rammene i regnskapsloven, som vi drøftet i punkt 2.2. Vi tar særlig for oss prosessen fra høringsutkastet til endelig standard (gjeldende NRS 6) for å se hvordan Norsk RegnskapsStiftelse tar hensyn til høringssvar, rammene for god regnskapsskikk og harmonisering mot IFRS. Har NRS holdt seg innenfor fastlagte rammer og føringer fra lovgiver?

NRS 6A – Pensjonskostnader med anvendelse av IAS 19

Høringsutkast til NRS 6A kom i januar 2005, og var fastsatt endelig standard allerede i september 2005 med tittelen NRS 6A PENSJONSKOSTNADER MED ANVENDELSE AV IAS 19.

NRS 6A er en direkte henvisning videre til IAS 19, med noen forenklete overgangsregler, og kan brukes som alternativ til NRS 6. Ved bruk av NRS 6A må IAS 19 som standard i sin helhet benyttes. Norsk RegnskapsStiftelse har vurdert IAS 19 EMPLOYEE BENEFITS til ikke å ha noen konflikter med god regnskapsskikk og regnskapsprinsippene. NRS anser dermed NRS 6A/IAS 19 like god som NRS 6.

Hvorfor to pensjonsstandarder?

NRS 6A og NRS 6 er begge standarder i GRS-sporet, og begge styrer de hvordan pensjonskostnader skal føres. Hva er hensikten bak denne valgfriheten og er det i tråd med lovgivers føringer? I høringsrundene ble dette ytterligere problematisert.

I høringsrunden til NRS 6A, som var før harmoniseringen av NRS 6 mot IFRS, ble denne uheldige valgfriheten ettertrykkelig poengtert av Ernst & Young (E&Y). SSB var også negativ til valgfrihet, men støttet likevel forslaget, da IAS 19, ifølge SSB, harmoniserer bedre med deres standarder enn hva NRS 6^{gml} gjorde. Aktuarforeningen og LO¹¹ var litt tvilende til høringsutkastet, og uttrykte en avventning til en nærmere avklaring med finansdepartementet angående lovhjemmel for en overgangsregel, som viste seg å være i orden allerede¹². De resterende syv høringssvarene uttrykt enighet med NRS 6A (HU).

Samtidig med at NRS 6A ble endelig, kom høringsutkast til endringer i NRS 6. Både E&Y og Kredittilsynet stilte seg skeptiske til denne valgfriheten mellom regnskapsregimene og var av oppfatning av en løsning uten NRS 6A ville vært bedre. Samtlige høringssvar støttet en harmonisering av NRS 6 mot IAS 19, så langt det var innenfor regnskapslovens rammer.

Endringer i NRS 6 og forskjeller fra NRS 6A

I forbindelse med endringene i NRS 6 og innføring av NRS 6A som endelig standard skal vi ta for oss vesentlige forskjeller mellom gammel NRS 6, høringsutkastet til endringer i NRS 6 og den endelige NRS 6 som er harmonisert mot IFRS. Ulikheter og likheter til IAS 19, som tilsvarer NRS 6A, er nært knyttet til harmoniseringen av NRS 6 mot IFRS, og vil være en sentral del av drøftingene.

Planendringer

God regnskapskikk ved pensjonsplanendringer med tilbakevirkende kraft ubetinget av fremtidig opptjening hadde i NRS 6^{gml} en rekke ulike alternativer:

1. Umiddelbar regnskapsføring i samsvar med sammenstillingsprinsippet og estimatendringer.
2. Systematisk fordeling over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid i samsvar med internasjonale standarder, men ikke i samsvar med regnskapsprinsippene.
3. Systematisk fordeling over en kortere periode enn gjennomsnittlig gjenværende opptjeningsstid, som en kombinasjon av alternativ 1 og 2.
4. Fordeling basert på individuelle beregninger av arbeidstakere som omfattes av planendringen, som bygger på løsning 2, men på individuell basis.
5. Fordeling over gjennomsnittlig gjenværende levetid, der det var en majoritet av pensjonsmottakere. Denne løsningen var helt klart ikke i samsvar med regnskapsprinsippene.

¹¹ Landsorganisasjonen i Norge

¹² Overgangsregelen kan anvendes i henhold til regnskapsloven § 4-3 annet ledd, jf. NRS 6A, orienteringssak.

Fem ulike alternativer kan neppe ansees som fornuftig med tanke på sammenlignbarhet som kvalitetskrav (se punkt 3.1). NRS tok høyde for denne uheldige situasjonen i NRS 6 (HU) og fjernet alternativ 4 og 5, da begrunnelsen for sistnevnte var ansett som lite i bruk og var heller ikke ansett å være innenfor standardens hovedformål, som går på registrering av kostnadene når de påløper. Grunnen til lite bruk av alternativ 5, var fordi dette var en spesialregel som omfattet svært få foretak. At NRS benyttet lite bruk av standarden som argument for å fjerne alternativ 5, anser vi i sympati med de berørte foretak for å være lite gjennomtenkt. Derimot vil fjerning av alternativ 4 og 5 gi bedre sammenlignbarhet og bedre harmonisering mot IFRS. Ingen av løsningene var i samsvar med GRP, og et foretaks valg av en av disse løsningene er heller ikke spesielt kostnadssparende. Dermed vil hensynet til sammenlignbarhet i seg selv være god nok grunn til å forkaste alternativ 4 og 5.

Etter hovedregel i NRS 6 (HU) skulle god regnskapskikk være alternativ 1, som også er regelen i IAS 19.96, i tillegg tillot man alternativ 2 og 3 som er tidligere praksis, disse er i midlertidig ikke tillatte løsninger i IFRS.

Etter høringsrunden kom blant annet E&Y med spørsmål om hvorfor NRS kun delvis harmoniserte mot IFRS, når GRP tilsa full harmonisering på dette punktet? Alternativ 1 er den eneste løsningen som er i full overensstemmelse med regnskapsprinsippene, og er også eneste tillatte løsning i IFRS. NRS svarte på spørsmålet med harmonisere fullt ut mot IFRS, det vil si at alternativ 1 til slutt ble eneste tillatte løsning i NRS 6, jf. NRS 6.56.

Pensjonsopptjening ved en ytelsesplan

God regnskapskikk i gjeldende NRS 6 tilsier bruk av opptjeningsformel (NRS 6.27) ved regnskapsføring av pensjonen, det vil si at kostnaden ikke regnskapsføres før den er opptjent av hver enkelt ansatt. Dersom man regner med vesentlig opptjening i slutten av opptjeningsperioden, og pensjonsrettene opparbeides jevnt over opptjeningsperioden, skal man legge til grunn lineær kostnadsføring. Dette er i samsvar med IAS 19.67.

Opptjeningsformelen tilsier at pensjonsregnskapsperioden er fra da den ansatte begynner å tjene opp pensjon, altså fra innmelding i pensjonsordningen, og fram til han ikke kan tjene opp mer pensjon, uavhengig av pensjonstidspunktet. En pensjonsordning som trer i kraft fem år etter ansettelse og varer i 20 år, vil ved en som ansettes ved 25 år kostnadsføres i bedriften fra den ansatte er 30 år til fylte 50 år. Ikke over hele ansettelsesperioden fra 25 år til 67 år som var normal praksis i NRS 6^{gml}.

SSB er av den oppfatning at IAS 19 bedre harmoniserer med de størrelsesforhold og sammenligningsdata de arbeider med, og er meget positive til opptjeningsformelen. Endringene vil derfor gi bedre statistiske data, og reduserer/hindrer over-/undervurdering av pensjonsforpliktelsene i nasjonalregnskapet. Dette er noe departementet vektla i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004), s. 25: «adgang til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med vedtatte internasjonale regnskapsstandarder (IFRS),

ikke skal svekke grunnlaget for utarbeiding av sentral offisiell statistikk.» Ved harmonisering mot IFRS må det i dette tilfelle heller styrke grunnlaget, da opptjeningsformelen gir bedre statistisk sammenligningsdata.

NRS hevder bruk av opptjeningsformelen er i overensstemmelse med regnskapsprinsippene, mens E&Y er i høringssvaret derimot av motsatt oppfatning og påstår den er i strid med sammenstillingsprinsippet. Som drøftet i punkt 3.2 vil opptjeningsformelen ikke være i strid med sammenstillingsprinsippet dersom denne metoden gir best periodisering.

E&Y mener bruk av lineær periodisering representerer en tilfredsstillende metode, og som i mange tilfeller vil gi en bedre sammenstilling. Dette fordi man ønsker å periodisere pensjonsutgiften til den ansatte likt over hele ansettelsesperioden, siden den ansatte skaper inntekter og pensjonsutgifter den tiden man er ansatt.

Det er i forbindelse med kostnadsallokering naturlig å anta at lønnskostnaden følger inntekten som ansatte genererer, og pensjonskostnaden følger derfor lønnskostnaden. Det kan videre forsvares at pensjonskostnaden ikke skal kostnadsføres før pensjonsordningen trer i kraft, fordi pensjonsopptjening kan sees på som en fremtidig lønn, og kan dermed for eksempel sees på som en ansiennitetslønnøkning. I henhold til god regnskapskikk skal lønnsøkninger kostnadsføres fra det året de trer i kraft og ikke fra ansettelsestidspunktet. Når det gjelder avslutningen av kostnadsføring av pensjonskostnaden når den er opptjent etter et bestemt antall år, kan den parallelt sees på som en reduksjon i årlig lønnsvekst, og vil også der tilsvarende kunne oppfylle kravene i sammenstillingsprinsippet.

De to ulike tankemåtene, altså lineær periodisering (NRS 6^{gml}) kontra opptjeningsformelen (IAS 19), kan illustreres i et eksempel. Anta en avtale med 10 års ansettelsestid til full pensjon, der man opparbeider seg en fripolise over de siste fem årene. Etter lineær metode skal pensjonskostnaden fordeles over ti år, mens etter opptjeningsformelen kun over de siste fem årene. Det er i forbindelse med nyansettelse vesentlige kostnader knyttet til opplæring, og erfaringslæring for de ansatte. De nyansatte vil i den første perioden også generere mindre inntekter. I siste periode vil de ansatte ha opparbeidet seg verdifull erfaring og trenger minimalt med opplæring, og genererer desto større inntekter. Ved bruk av lineær periodisering ville pensjonskostnaden blitt fordelt lineært over alle ti årene, og man ville fått et overskudd av kostnader i første periode i forhold til genererte inntekter, og motsatt i siste periode. Vi vurderer derfor bruk av opptjeningsformelen som en bedre periodiseringsmetode, da denne bedre fordeler kostnaden ut over hver inntektskrone.

Alternativet om lønnsveid opptjeningstid var også en tillatt metode i NRS 6^{gml}, men er nå fjernet med begrunnelsen at metoden var lite benyttet. En av hovedfaktorene i metoden gikk på det til hver tid gjeldende lønnsnivået, altså likt med opptjeningsgraden i opptjeningsformelen, jf. NRS 6.31. Forskjellen fra lønnsveid opptjeningstid i NRS 6^{gml} til opptjeningsformelen i NRS 6 blir dermed hvorvidt pensjonskostnaden skal fordeles ut over hele ansettelsesperioden kontra kun opptjenings-

tiden. Ut fra tanken om ansiennitetslønnen og erfaringslæring som diskutert over, vil man kunne argumentere for at begge metodene gir best sammenstilling.

Med hensyn til sammenlignbarhet er man best tjent med kun en metode. Opptjeningsformelen vurderer vi da å være beste valg. Det fordi denne kun tar hensyn til pensjonsavtalene når de faktisk blir opptjent i opptjeningsperioden, som følger av pensjonsavtalen. En ny avtale kan dermed aldri få tilbakevirkende kraft med mindre det kommer spesifikt frem av avtalen. Dersom vi hadde lagt hele ansettelsesperioden til grunn, ville enhver avtale som ble inngått etter ansettelsen hatt tilbakevirkende kraft, og man ville som følge av dette fått større korreksjoner ved hver nyinngåtte pensjonsavtale.

Nytten ved bruk av opptjeningsformelen tilsier bedre statistisk data og mer korrekt sammenstilling av kostnaden enn lineær metode. Den gir også bedre sammenlignbarhet med tanke på kun å omfatte opptjeningstiden. Det må veies opp med merkostnaden ved bruk av en til dels mer komplisert metode. Vi anser ikke merkostnaden i dette tilfelle å overstige nytteverdien en harmonisering gir.

AFP-ordningen i LO-NHO-området¹³

AFP-ordningen i LO-NHO-området er todelt fra foretakets side, og består av en innbetaling av pensjonspremie, og en egenandel fra førtidspensjonstidspunkt til endelig pensjoneringstidspunkt.

Det er nå fire ulike løsninger å regnskapsføre denne AFP-ordningen på, der de to førstnevnte er hovedregelen i NRS 6.23 og samsvarer med IAS 19.30:

1. Der pålitelige beregninger foreligger skal man regnskapsføre både pensjonspremie og egenandel ytelsesbasert.
2. Dersom pålitelige beregninger ikke foreligger, skal man regnskapsføre både pensjonspremie og egenandel som innskuddsordning, inntil pålitelige beregninger foreligger.
3. Alternativt kan man regnskapsføre pensjonspremie som innskuddsordning og egenandelen ytelsesbasert, jf. NRS 6, vedlegg 1.71. Tilsvarende praksis fra NRS 6^{gml} og er forenlig med IAS 19, jf. NRS (V) IAS 19, pkt. 23.
4. Man kan også regnskapsføre pensjonskostnaden over ansettelsesperioden istedenfor opptjeningstiden. Denne brukes trolig kun i kombinasjon med løsning 3, og tillates både i NRS 6, jf. NRS 6, vedlegg 1.86 og i IAS 19, jf. NRS (V) IAS 19, pkt. 37.

Dette er en løsning som gir mange valgalternativer og vil være uheldig for sammenlignbarheten, noe som ble poengtert i hørings svar fra Kredittilsynet, men likevel støttet av dem, da ulike løsninger er nødvendig ut fra pensjonsavtalenes ulikhet og praktiserbarhet, og mot en harmonisering til IAS 19. Løsning 1 og 2 har kommet som en konsekvens av IFRS, mens løsning 3 er mer i tråd med GRP

¹³ Avtalefestet pensjon mellom Landsorganisasjonen og Næringslivets hovedorganisasjon

enn hva løsning 2 er. Derfor er løsning 3 også en bedre løsning. Løsning 4 er trolig en overgangsløsning og vil sannsynligvis fjernes eller endres.

Løsning 1 må ansees i tråd med sammenstillingsprinsippet og god regnskapsskikk, da den tilsier kostnadsføring av begge elementene i inntekstperioden. Løsning 2 er heller tvilsom, da det påløper forpliktelser det ikke blir tatt høyde for, og kostnadsføringen står heller ikke i tråd med inntektsføringen. Denne kan dermed neppe sees i samsvar med sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet (drøftet i punkt 3.2). Løsning 3 og 4 er hva god regnskapsskikk allerede fra NRS 6^{gml} er godtatt å være, men ikke nødvendigvis beste løsninger i henhold til sammenstillingsprinsippet. Den optimale løsningen ville nok være løsning 1, da denne er mest i samsvar med GRS.

Arbeidsgiveravgift

Fondsbaserte ordninger kan være underfinansiert eller overfinansiert. For underfinansierte ordninger, skal disse nå beregnes ved en tilnærming med utgangspunkt i netto faktisk underfinansiering, og ikke balanseførte netto pensjonsforpliktelse. De inkluderes dermed, i motsetning til tidligere, i brutto pensjonsforpliktelse. Dette påvirker nå korridorstørrelsen, og estimatavvikene blir da inkludert arbeidsgiveravgift. Det har ingen vesentlig regnskapsmessig konsekvens, og vil være i tråd med IAS 19, jf. NRS (V) IAS 19, pkt. 62–63. Denne løsningen vil uansett være i strid med sammenstillingsprinsippet, da det er en form for *smoothing*, som omtalt i punkt 3.2. Løsningen er likevel ansett som god regnskapsskikk, da lignende løsning var tillatt i NRS 6^{gml}.

For overfinansierte ordninger kan, for den del som ikke beregnes tilbakeført til foretaket, balanseføres som forskudd på arbeidsgiveravgift. Dette er ikke en gyldig balansepost for IFRS, og ved bruk av IAS 19 oppfordres det til spesifisering i noter, jf. NRS (V), IAS 19, pkt 64–66.

Overfinansierte ordninger

Overfinansierte ordninger oppstår når verdien av pensjonsmidler er større enn påløpt pensjonsforpliktelse, og representerer da en eiendel for foretaket. I NRS 6.47 må det være en sannsynlighet for en fremtidig økonomisk fordel, for at overfinansiering helt eller delvis skal kunne balanseføres. Ut fra opptjeningsprinsippet skal den økonomiske fordelene regnskapsføres når denne er opptjent i sin helhet. I punkt 3.2 kom vi fram til at forsiktighetsprinsippet skal verne mot grunnløs optimisme, som kan oppstå når man regnskapsfører alt etter opptjeningsprinsippet. Praksis viste seg dermed å bygge på en mistolkning av forsiktighetsprinsippet ved å systematisk undervurdere eiendeler. Praksisen har i flere tilfeller blitt godtatt som god regnskapsskikk. For eksempel legger god regnskapsskikk her en begrensning av øvre verdi på overfinansieringen ved å kreve en sannsynlighet for denne fremtidige økonomiske fordelene.

I IAS 19 gjelder et øvre beløpsmessig tak for balanseføring av overfinansiering. Hvilket betyr at et foretak med en overfinansiert pensjonsordning ikke kan balanseføre mer enn hva grensen i IAS 19 tilsier, uavhengig av hvor stor sannsynligheten for økonomisk fordel skulle være. Denne løsningen er i strid med forsiktighetsprinsippet, da den grunnløst undervurderer eiendelen.

Vi kan derfor ikke si at løsningen i IAS 19 er forenelig med forsiktighetsprinsippet, men kan likevel ikke si at IAS 19 strider imot god regnskapsskikk, da en undervurdering av overfinansieringen også tillates i tråd med god regnskapsskikk. Kriteriene som begrenser overfinansieringen er riktignok forskjellige, men prinsippet går i hovedtrekk ut på det samme.

Sammendrag

Vi har nå drøftet et utvalg av endringer i ulike temaer og problemstillinger ved pensjonskostnaden. Det interessante er hvordan disse endringene er i samsvar med lovgivers føringer, om de er i tråd med de grunnleggende regnskapsprinsipper, og om de er harmonisert mot IFRS? Tabell 3 viser hvordan noen av disse spørsmålene kan besvares i forhold til hver enkelt standard og problemstilling.

Tabell 3 – Tilfredsstillende endringene lovgivers føringer?

Spørsmål	I tråd med GRP/GRS?				Harmonisert mot IFRS?		
	NRS 6 ^{gml}	NRS 6 (HU)	NRS 6	NRS 6A/IAS 19*	NRS 6 ^{gml}	NRS 6 (HU)	NRS 6
Planendringer	nei/ja	delvis/ja	ja/ja	ja/ja	nei	delvis	ja
Pensjonsopptjening	delvis/ja	ja/ja	ja/ja	ja/ja	nei	ja	ja
AFP i LO-NHO	stort sett/ja	stort sett/stort sett	stort sett/stort sett	stort sett/stort sett	nei	ja	ja
Arbeidsgiveravgift	nei/ja	nei/ja	nei/ja	nei/ja	nei	delvis	delvis
Overfinansierte ordninger	nei/ja	nei/ja	nei/ja	nei/delvis	nei	nei	nei

* Der det måtte være flere valgmuligheter i IAS 19, er ikke valg utover de som er tillatt i NRS 6 vurdert.

NRS påstår i oversendelsesbrevet til NRS 6A (HU) at IAS 19 ikke er i strid med regnskapsloven og regnskapsprinsippene. Det er i temaene over blitt stilt spørsmålstegn om harmoniseringen av NRS 6 mot IFRS er innenfor GRS, og dermed også GRP. Som vi ser i tabell 3 er NRS 6 og NRS 6A/IAS 19 i hovedtrekk i tråd med GRP, og der dette ikke er tilfellet, vil de stort sett likevel være innenfor GRS. Som vi ser ved planendringene tilsvarer dette en liten forbedring fra NRS 6 (HU) til gjeldende NRS 6. Når det gjelder lovgivers intensjoner om en harmonisering mot IFRS er det i de fleste tilfellene oppfylt og tilsvarer de regnskapsmessige løsningene som er å finne i IAS 19. Vi kan dermed stort sett si oss enige i påstanden til NRS da det kun er AFP i LO-NHO området som har en løsning som ikke er i tråd med GRS, men den kan velges vekk. NRS har ikke harmonisert fullstendig mot IFRS ved balanseføring av forskudd på arbeidsgiveravgift ved overfinansiering, eller ved en bestemt øvre grense for balanseføring av overfinansiering. Dette vurderer vi til å ha liten betydning da overfinansiering ikke er normalt tilfellet (Ernst & Young og Aon Grieg, 2003, s. 54)

Dynamisk endring

God regnskapsskikk skulle være dynamisk, slik at praksis kunne endre seg i takt med endringer i de økonomiske forholdene (se for øvrig kapittel 3). IFRS-fortolkninger av pensjonskostnaden er noe annerledes fra den tidligere praksisen med føring av pensjonskostnader. Tolkningene er i sin vesentlighet funnet i orden innenfor regnskapsprinsippene, vi ser derfor ingen grunn til at god regnskapsskikk ikke skal endre seg til disse tolkningene, som gjenspeiler de økonomiske forholdene i internasjonal sammenheng, noe som er stadig viktigere i dagens samfunn.

Tidligere praksis bygger på en løsning utviklet for 12–13 år siden, og endret seg den gangen fra å ikke føre pensjonsforpliktelser i det hele tatt, til å føre dem etter ansettelsesperioden. Endringen denne gangen går, som drøftet over, hovedsakelig mot en føring over opptjeningstiden. Det anser vi som en naturlig utvikling av god regnskapssikk.

Valgfrihet

Det er nå tilrettelagt for valg mellom to definerte standarder fra to ulike regnskapsregimer, med til dels like regnskapsmessige løsninger, uten de helt vesentlige ulikhetene. Så lenge regnskapsavleggerne holder seg konsekvent til en av standardene, og ikke velger enkeltvis fra den andre, så overholdes forbudet mot enkeltvis valg av regnskapsmessige løsninger som er ulike i de to systemene, som diskutert i siste avsnitt av punkt 3.5.

Så vidt vi kan se, er i hovedtrekk¹⁴ alle løsningene i NRS 6 også tilgjengelige løsninger i IAS 19, og de forskjeller som måtte være er av mindre betydning. Nå er det riktignok valgalternativer i IAS 19 som ikke er tillatt i NRS 6, for eksempel ved estimatendringer har NRS 6 to valg, mens IAS 19 har tre (Nilsen, 2006). Hvor mange slike valg det er, eller om de ekstra valgene er i tråd med GRP er ikke drøftet. Når NRS da åpner for generell tilgang til å benytte IAS 19, enten gjennom NRS 6A eller henvisningen i NRS 6.67, vurderer vi det til å kunne svekke sammenlignbarheten, fordi det da totalt innen pensjon kan bli flere valgmuligheter. Det kan skape betydelige forskjeller mellom NRS 6 og IAS 19.

Vi vurderer hensikten bak NRS 6A som en egen standard, med kun noen forenklete overgangsregler, i tillegg til NRS 6, som åpner for fri bruk av IAS 19, til å være at man slipper å benytte overgangsreglene i IFRS 1 ved overgang til IAS 19. NRS 6A åpner også for samordning mellom selskapsregnskap avlagt etter GRS og det tilhørende IFRS-konsernregnskapet. Overgangsreglene i IFRS 1 er til dels kompliserte regler som resulterer i mye merarbeid. Foretak som vil benytte seg av NRS 6A er derfor trolig kun de som planlegger å gå på børs etter hvert. Disse kan nå benytte de forenklete reglene i NRS 6A for å komme over på IAS 19, og dermed slippe overgangsreglene i IFRS 1 for pensjon når de senere må over på IFRS-standardene. IAS 19 går i

¹⁴ Ved overfinansierte ordninger kan man ikke utelate balanseføring av forskudd på arbeidsgiveravgift eller bestemme et øvre tak for balanseføring av ordningen.

tillegg utover pensjonskostnader og dekker alle ytelser til ansatte, og er derfor en grundigere standard for de store foretakene som ikke er børsnotert, og som har behov for retningslinjer ut over pensjon.

Hensynet til øvrige foretak som planlegger å gå på børs, eller som har andre former for ytelser til ansatte enn pensjon, vil ha god nytte av å kunne benytte seg av overgangsreglene til IAS 19, og den bredden IAS 19 representerer. Det er lite trolig at andre enn disse foretakene velger å gå over på IAS 19 dersom de ikke trenger. Selskapsregnskap i GRS-sporet til børsnoterte konsern vil også ha nytte av å kunne benytte seg av IAS 19, da de slipper omarbeidelse av pensjon når konsernregnskapet utarbeides. Konsekvensen ved å tillate IAS 19 går på bekostning av sammenlignbarheten for nevnte foretak, men der vil nytten veie tyngre. Ut fra de momentene vi har vurdert, vurderer vi tillatelse av IAS 19 til å være innenfor GRS.

Hensiktsmessigheten av å tillate en IFRS-standard i GRS-sporet, og om dette er lovgivers intensjon, blir drøftet i punkt 5.3.

5.2.5. Aksjebasert betaling

I forbindelse med lovendringene for gjennomføring av IFRS i Norge gjennom EØS-avtalen uttrykker departementet følgende: «Departementet legger vekt på at [IFRS 2] også bør danne utgangspunkt for regnskapsføring av aksjebasert betaling i samsvar med norsk god regnskapskikk.» (Ot.prp.nr 89 (2004–2005), s. 49). I tillegg ble ny bestemmelse i regnskapsloven § 5-9a vedtatt: *Aksjebasert betaling skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning.*

Som følge av det kom NRS ut med NRS (HU) AKSJEBASERT BETALING som er en henvisning til IFRS 2. NRS (HU) kom i september 2005, to måneder før IFRS 2 AKSJEBASERT BETALING kom på norsk gjennom forordning (EF) nr. 211/2005. Standarden ble vedtatt som endelig NRS 15A AKSJEBASERT BETALING i november 2005.

Spørsmålet er i hvilken grad NRS holder seg til *rammene for god regnskapskikk*, og i hvor stor grad de tar hensyn til hørings svarene de mottar? Dette skal vi drøfte nærmere under.

Grunnlag i GRP

E&Y uttrykker i sitt hørings svar:

Vi mener imidlertid at [standarder med henvisninger til IFRS] bør inneholde en klar og tydelig redegjørelse som beskriver hvordan standardenes prinsipper er utledet av regnskapslovens grunnleggende prinsipper og øvrige bestemmelser, herunder vurderingsregler, regler om presentasjon og krav til tilleggsopplysninger.

Dette er en praksis som er gjennomført i så godt som alle utgitte norske regnskapsstandarder. Når det da er en internasjonal regnskapsstandard som bygger på andre rammevilkår (se punkt 5.3), vil det etter vår vurdering være et særskilt behov for kobling mot norsk rammelovgivning. Som drøftet

i 3.5 la også departementet stor vekt på at harmoniseringen mot IFRS skulle være innenfor regnskapsprinsippene. Vi støtter derfor E&Y sitt syn om at en redegjørelse i standarden er på sin plass.

I NRS 15A.1 fremkommer det nå en tydelig henvisning til transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet (omtalt i punkt 3.2), samt lovforarbeidene, i motsetning til hva det gjorde i NRS (HU). Vi må konkludere med at NRS har tatt høringssvaret til etterretning.

Fortolkninger

KPMG poengterte at IFRIC hadde utgitt flere utkast til fortolkninger til IFRS 2, og var spørrende til hvordan man skulle forholde seg til disse fortolkningene. NRS svarte med tilføyelse i standarden: «Regnskapspliktige ... skal anvende IFRS 2 AKSJEBASERT BETALING med tilhørende fortolkninger». Når IFRIC utgir en endelig fortolkning, er den allerede godtatt i standarden og den kan teoretisk sett være i strid med prinsippene. Fortolkningsutkastene tyder imidlertid ikke på dette, og vi forfølger ikke problemstillingen videre av den grunn. En lignende problemstilling er drøftet i punkt 5.3

Små foretak

Regnskapsloven § 5-9a fritar små foretak fra kostnadsføring av aksjebasert betaling, av hensyn til kost- og nytteprinsippet (se punkt 3.1). NRS hadde i NRS (HU) bekreftet unntaket, med konsekvens at små foretak ble fritatt for å kostnadsføre aksjebasert betaling. LO mente det var uheldig, da nesten samtlige norske aksjeselskap etter terskelhevingen er små. LO mente NRS fullt ut kunne anbefale kostnadsføring til virkelig verdi for små foretak.

Når et lite foretak gir ut former for aksjebasert betaling, er det naturlig å anta at de har beregnet hva det vil koste foretaket. Kredittilsynet uttrykker i høringssvaret til NOU 2003:23 at «små foretak som velger sofistikerte avlønningsmodeller bør forutsettes å kunne beregne verdien av ytelsene». Det vil derfor ikke føre til store merkostnader dersom de må føre opp aksjebasert betaling til virkelig verdi med forenklete hensyn.

Før lovendringene var kostnadsføringen av aksjebasert betaling svært variabel og lite sammenlignbar, nettopp derfor kom lovregelen om aksjebasert betaling, riktignok med unntak for små foretak. Det er ikke til å legge skjul på at kostnadsføringen til små foretak også er meget variabel på området. Dersom de må kostnadsføre aksjebasert betaling til bestemte forenklete regler vil det resultere i en mer felles løsning for små foretak, som da gir bedre sammenlignbarhet.

Nytten av å regnskapsføre aksjebasert betaling til virkelig verdi for små foretak vurderer vi til å overstige kostnaden det medfører. Når nå NRS har begrenset unntaksregelen for små foretak og behandlet dette ytterligere i NRS 8 GOD REGNSKAPSSKIKK FOR SMÅ FORETAK, støtter vi den avgjørelsen.

Arbeidsgiveravgift

NRS oppfordret i oversendelsesbrevet til høringsutkastet innspill på behandling av arbeidsgiveravgift, og i hvilken grad en veiledning om temaet burde innarbeides i standarden.

Fra høringsrunden uttrykte Kredittilsynet følgende: «Behandlingen av arbeidsgiveravgift i tilknytning til aksjebasert avlønning er ingen særnorsk problemstilling, og bør derfor fortrinnsvis søkes løst på overordnet/internasjonalt nivå.» E&Y var derimot for en behandling av arbeidsgiveravgiften med grunnlag av egenverdien, uavhengig av hvordan det vil bli gjort i IFRS-regimet. LO og DnR var også positive til en veiledning på temaet i standarden. Som følge av høringsrunden tok NRS inn en veiledning i tråd med E&Ys forslag, men åpnet også for IFRICs fremtidige fortolkning. Det kan dermed oppstå to valg for føring av arbeidsgiveravgift, men hvor bare IFRICs fortolkning vil være bindende (se punkt 4.2). To alternative valg vil likevel få negative konsekvenser for sammenlignbarheten, som vi i punkt 3.1 tolket til å veie tyngre for øvrige foretak enn for små.

Siden IFRIC ikke har utarbeidet en fortolkning av arbeidsgiveravgift enda, kan vi verken drøfte om den er i tråd med GRP eller gir ulik regnskapsmessig løsning i forhold til NRS sin fortolkning. Det er likevel noe betenkt når NRS på forhånd har tillatt en konkret løsning for å harmonisere mot IFRS som man ikke vet om vil være i samsvar med GRP.

Overgangsregler

LO var skeptisk til NRS sin forenklingsregel som var skissert i NRS (HU):

Når det gjelder overgangsregelen innebærer føringens punkt 5.b. første setning at opsjonsavtaler som er inngått før 1.1.2005 ikke skal kostnadsføres i tråd med § 5-9a, uavhengig av når de utløper. Det henvises til at «innføring av strengere regel ikke skal ha tilbakevirkende kraft». LO stiller seg uforstående til argumentet om at § 5-9a. ikke skal ha tilbakevirkende kraft, når øvrige endringer i regnskapsloven har det.

Bestemmelsen i regnskapsloven LO sikter til er § 6-6, jf. § 4-3, hvor det slås fast at endring av opsjonsavtalene til virkelig verdi er en prinsippendring og bør ha tilbakevirkende kraft, slik at alle opsjonsavtalene regnes til virkelig verdi, både for inngående og utgående balanse. Det støttes også av lovforarbeidene til kongruensprinsippet: «sammenligningstallene ved prinsippendring korrigeres bakover som om det nye prinsippet hadde blitt anvendt.» (NOU 1995:30, s. 85).

Regnskapsloven tillater unntak fra dette når det følger av god regnskapsskikk. Om det er ene og alene opp til NRS å avgjøre dette uttaler departementet: «Departementet slutter seg således ikke til forslaget fra Oslo Børs om at det i regnskapsstandard skal avgjøres om kongruensprinsippet skal fravikes eller ikke i forbindelse med prinsippendringer.» (Ot.prp. nr. 42 (1997–1998), pkt. 6.5.5). NRS kan derfor ikke på selvstendig grunnlag avgjøre regnskapsmessig behandling av prinsippendringen, men må følge god regnskapsskikk.

God regnskapsskikk for prinsippendringer står i NRS 5¹⁵, pkt. 3.4, der inngående balanse ikke trenger å omarbeides dersom det ikke er hensiktsmessig, men utgående balanse må uansett omarbeides, slik at virkningen av prinsippendringen kan beregnes.

¹⁵ NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigerings av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

I NRS 15A har NRS tatt hensyn til kritikken fra LO og innskrenket unntaket for avtaler inngått før 1.1.2005, til kun å gjelde avtaler før angitt dato som ikke blir endret etter denne datoen. De har dermed ikke fulgt sin egen regel i NRS 5 som er vurdert til å være i henhold til god regnskapsskikk. Etter god regnskapsskikk skulle de krevd omarbeidelse av alle opsjonsavtaler pr. 1.1.2005 til virkelig verdi. Dette gjelder riktignok i kun en begrenset periode inntil alle avtaler opprettet før 1.1.2005 er gått ut, og vil derfor ikke ha noen varig betydning.

Er NRS 15A for komplisert?

NRS 15A er en direkte henvisning videre til IFRS 2 med kun noen få særnorske behandlingsområder og overgangsregler. Det er to dimensjoner av kompleksitet ved denne standarden. Den ene går på om selve regnskapsføringen blir for komplisert, og den andre går på hensynet til regnskapsavleggerne og brukerne, om standarden er for komplisert å lese. En annen problemstilling er om det er lovgivers intensjon med en direktehenvisning til IFRS 2?

Det kommer fram av lovforarbeidene at det er oppfordret til utgivelse av en norsk standard om aksjebasert betaling som bygger direkte på IFRS 2, med tilsvarende notekrav. Vedrørende den norske standarden om aksjebasert betaling, det som nå er blitt NRS 15A, uttaler departementet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004), s. 49: «Departementet legger vekt på at [IFRS 2] også bør danne utgangspunkt for regnskapsføring av aksjebasert betaling i samsvar med norsk god regnskapsskikk.» Det tolker vi som at det er IFRS 2 som skal danne utgangspunktet for norsk standard om aksjebasert betaling. Videre blir det presisert:

Departementet mener ... at det bør utarbeides en norsk regnskapsstandard som vil sikre enhetlig regnskapsføring av aksjebasert betaling i samsvar med transaksjonsprinsippet. En slik standard bør bygge på IFRS 2.

Siden standarden bør bygge på IFRS 2, så anser vi en *direkte henvisning* til ikke å være i tråd med departementets intensjoner. Vi tolker det som at departementet mener NRS bør utvikle en egen norsk standard om aksjebasert betaling, der man hovedsakelig benytter de samme regnskapsmessige løsningene som i IFRS 2.

Spørsmålet er videre om kravene til noteopplysninger er for omfattende i IFRS 2, at de overgår kost/nytte for de berørte foretakene? Departementet sier til dette:

Departementet mener det bør fastsettes overordnede minimumskrav til noteopplysninger om aksjebasert betaling i regnskapsloven innen rammen av IFRS 2. En norsk regnskapsstandard om aksjebasert betaling kan utdype opplysningskravene.

Slik vi forstår sitatet bør standarden inneholde *utdypede* noteopplysninger som går ut over det *overordnede minimumskrav* til regnskapsloven § 7-11a. Kravene til noter som spesifisert i IFRS 2 vil etter vår oppfatning gi mer strukturert og ensartet informasjon for regnskapsbrukeren enn hva minimumskravene i regnskapsloven § 7-11a tilsier, hvor det i stor grad er opp til

regnskapsprodusenten selv å vurdere hva brukerne trenger av opplysninger. De foretakene som opererer med aksjebasert betaling har etter all sannsynlighet noen beregningsmodeller på hvordan det påvirker de reelle kostnadene. Det er her lite trolig at et foretak gir ut en form for aksjebasert betaling uten å vite hva denne virkelig er verdt. Merkostnaden for foretakene vil derfor trolig være lav ved følge av notekravene til IFRS 2, siden beregningsmodellene som kreves trolig allerede er på plass. Ut i fra en kost/nyttevurdering kan vi derfor ikke se noen grunn til at NRS ikke skal kunne pålegge øvrige foretak like omfattende notekrav som IFRS 2 tilsier, utenom de presiseringer som er hentydet i NRS 15A.

Ut fra drøftelsene om regnskapsmessige løsninger og noteopplysninger tilsier en utarbeidelse av ny norsk regnskapsstandard i realiteten kun en omskrivning av IFRS 2. Det er mulig NRS også har oppfattet det slik og foretatt denne forenklete henvisningen ut fra en kost/nyttevurdering med hensyn på egne ressurser.

KPMG bemerker at dokumenter som *Basis for Conclusions for IFRS 2 Shared-based Payments* og *Guidance on implementing IFRS 2* ikke ble inntatt i forordningen på norsk, men er nødvendig for forståelsen av innholdet i IFRS 2. De bemerker videre at det er uheldig at disse dokumentene kun er tilgjengelig på engelsk.

Dette kan belyses i et eksempel der et foretak ikke kommer inn under kriteriene for å regnes som lite, men ønsker å gi én opsjon til én av nøkkelpersonene i foretaket. Foretaket må da sette seg inn i engelske dokumenter, for å forstå konseptet bak IFRS 2 og da også grunntankene i IFRS-regimet. Det er i forhold til nytten lite rasjonelt for foretaket, da det krever tillæring av forståelsen til et regnskapssystem som man i utgangspunktet ikke trenger å forstå.

Vår tolking av føringene fra departementet og hensynet til brukerne angående kravet til å sette seg inn i flere teknisk vanskelige dokumenter som påpekt av KPMG, tilsier at en direkte henvisning til IFRS 2 er lite gjennomtenkt, og at heller en norskutviklet standard som *bygger* på IFRS 2 kunne vært et bedre alternativ. Et tredje alternativ blir skissert tilslutt i kapittel 6. Noteopplysningene og de regnskapsmessige løsningene taler derimot på bakgrunn av en kost/nyttevurdering for en direkte henvisning til IFRS 2. En direkte henvisning sparer også NRS for arbeid med å utvikle en norskbasert standard. Vi mener imidlertid hensynet til brukerne og føringene fra departementet veier tyngst, og at en norsk standard om aksjebasert betaling som *bygger* på IFRS 2 hadde vært et bedre alternativ.

Vurdering av NRS 15A

IFRS 2 ser ikke ut til å ha noen grunnleggende konflikter med GRP, og vil derfor være innenfor disse rammene. Standarden er klart harmonisert mot IFRS, men uklarhetene rundt føring av arbeidsgiveravgift i IFRS-regimet burde etter vår oppfatning vært avklart. Kravene til noteopplysninger kan vi heller ikke se er i uoverensstemmelse med kost/nytte. Vi vil med bakgrunn

i disse drøftelsene påstå at NRS har holdt seg innenfor rammeloavgivningen når de har godkjent bruk av IFRS 2 i GRS-sporet. De har også stort sett tatt hensyn til innspill fra høringsinstansene for å sikre en bred og god regnskapsskikk, som er forenelig med lovgivers intensjoner om utvikling av god regnskapsskikk. Derimot har de ikke tatt *nok* hensyn til innspillene fra høringsinstansene, og den forenklete overgangsregelen som fastsatt i NRS 15A finner vi ikke i overensstemmelse med *god regnskapsskikk*. Det kan synes som NRS ikke har vurdert kompleksiteten til IFRS 2 godt nok, da denne etter vår oppfatning overgår nytten for øvrige foretak en god gang. Foretakene vil med gjeldene NRS 15A i mange tilfeller pålegges urimelige krav for å kunne forstå IFRS 2. Vi kan derfor ikke vurdere NRS 15A til å oppfylle alle kravene innen *god regnskapsskikk*.

5.3. Hvem er standardene for?

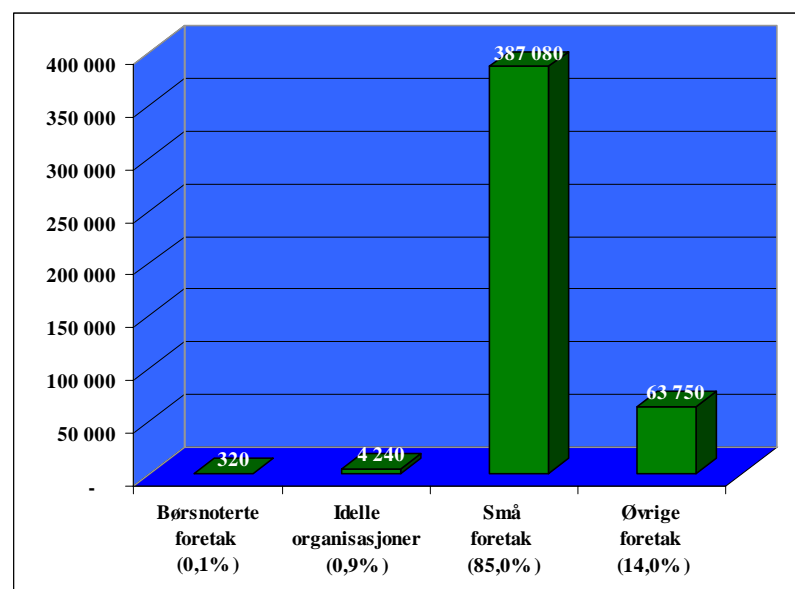
Regnskapslovedringene fikk konsekvenser på mange områder. Brukergruppene til NRS ble også endret, noe vi vil se nærmere på i det følgende. I tillegg vil vi på generelt grunnlag drøfte om det er riktig av NRS å blande sporene i tosporsmodellen, ved å henvise direkte til en IFRS-standard i GRS-sporet.

NRS sine brukergrupper

Før lovendringene laget NRS standarder for børsnoterte, øvrige og små foretak, samt regnskapspliktige uten økonomisk formål. Etter endringene blir ikke standardene fra NRS benyttet i konsernregnskapet til børsnoterte foretak, da det skal utarbeides etter IFRS fra 2005. Derimot har regnskapspliktige uten økonomisk formål fått en egen standard.

Som vi ser av figur 2 utgjør små foretak den desidert største brukergruppen for NRS. Dersom man

Figur 2 – Anslått fordeling av foretak (i antall) før lovendringene



Kilde: Estimert for 2005 med tall fra Statistisk Sentralbyrå

legger *antall foretak* til grunn for begrepene hoved- og unntaksregler, så kan det virke som at de forenklete reglene i NRS 8 er hovedreglene i Norge, mens GRS for øvrige foretak og børsnoterte foretaks selskapsregnskap er unntaksreglene. I forbindelse med regnskapslovedringene ble terskelverdien for små foretak forhøyet, slik at enda flere foretak faller inn under kategorien små foretak. Antall brukere av GRS for øvrige foretak har blitt redusert etter regnskapslovedringene på

grunn av terskelhevingen for små foretak. Innføringen av pliktig IFRS rapportering for børsnotertes foretak har også redusert brukerne av sistnevnte GRS.

IFRS i GRS-sporet

NRS ga i 2005 ut to standarder med mer eller mindre direkte anvendelse av IFRS-standarder innenfor GRS-sporet. E&Y stiller spørsmålsteget ved hvem standarden er laget for i høringssvaret til NRS 15A. Drøftingen under har til hensikt å belyse om det er riktig av NRS å tillate IFRS-standarder i GRS-sporet.

IFRS er et regelverk som primært er utviklet med tanke på børsnoterte foretak og deres konsernregnskap, og reglene er til dels veldig kompliserte og rapporteringsomfanget er av en slik karakter at det kan argumenteres for at det ikke er tilpasset øvrige foretak. Det kan derfor stilles spørsmål ved om øvrige foretak er en hensiktsmessig brukergruppe for NRS 6A og NRS 15A. IASB har dessuten til gode å demonstrere om balanseorienteringen er egnet til å gi objektive og avklarende retningslinjer for regnskapsføring, og det er høyst usikkert om de balanseorienterte definisjonene bidrar til beslutningsnyttig informasjon i regnskapene. Enkeltstandarder kan også i mange tilfeller inneholde henvisninger til andre enkeltstandarder innen IFRS. For eksempel er det i forbindelse med IFRS 2 tilleggsdokumenter som det er nødvendig å sette seg inn i for å få inn forståelsen bak standarden (omtalt i punkt 5.2.5).

Endringstakten i IFRS forventes å være høy i tiden fremover, og regelverket bærer noe preg av å være uferdig. Endrede notekrav og nye alternative regnskapsløsninger må forventes. Det er uvisst om de vil være innenfor rammen av GRS. Det er med bakgrunn i dette problematisk å ha direktehenvisninger til IFRS-standarder i GRS-sporet, da man ikke kan ta høyde for om standardene i fremtiden vil være innenfor rammen av GRS. Dette understrekes da det i gjeldende NRS 6A også synes å være et «identifikasjonsbehov». Behovet er omtalt i Schwencke (2006) og går ut på at ikke alle konflikter mellom IFRS-standardene i GRS-sporet og GRP nødvendigvis er identifisert. Hvis NRS ikke har identifisert de omtalte konfliktene i gjeldende IFRS-standarder i GRS-sporet, er det da grunn til å tro at de vil gjøre det når det kommer (hyppige) endringer?

IFRS-regimet er grunnleggende forskjellig fra GRS-regimet, da førstnevnte er balanseorientert, mens sistnevnte er resultatorientert. Å kombinere to til dels inkompatible regnskapsteoretiske grunnsyn, ved å tillate direktehenvisninger til IFRS-standarder i GRS-sporet, kan være problematisk.

Departementets syn på å åpne for IFRS-standarder i GRS-sporet og dermed blande de to sporene, mener vi går klart frem fra det følgende sitatet: «Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer *entydig* på henholdsvis IFRS og regnskapsloven.» (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), vår kursivering). Sporene er ikke entydige når IFRS-sporet blandes inn i GRS-sporet.

NRS uttrykker også at de vil arbeide for å konvergere GRS mot forenklet IFRS (se forøvrig punkt 5.1). Utgivelse av to standarder (NRS 6A/15A) med henvisninger til *full* IFRS anser vi neppe som en konvergering mot forenklet IFRS, men heller som en enkel løsning sett fra deres ståsted.

5.4. Har NRS det for travelt?

Frister på hørings svar og tiden fra høringsutkast til endelig standard har gått usedvanlig raskt i 2005. Både høringsutkastet til NRS 6A og NRS 15A kom i 2005, og ble endelig standard samme år, uten først å ha fått virke som foreløpige standarder. Grunnen kan være at disse to standardene er direkte henvisninger til IFRS-standarder, og dermed har sin legitimitet i fra at IFRS-standardene de henviser til er fastsatt i forskrift som drøftet i punkt 4.2. Det følger der av lovforarbeidene i NOU 2003:23 at kravet til utbredelse i praksis ikke nødvendigvis vil være det samme for regnskapsstandarder som bygger direkte på IFRS og som er fastsatt som forskrift for børsnoterte foretak, slik tilfellet er med NRS 6A/15A. På den annen side har øvrige norske foretak svært begrenset erfaring med IFRS. Begrenset erfaring skulle tilsi det motsatte av føringene i lovforarbeidene, altså at det er et ekstra behov for å vinne praktiske erfaringer. Den forkastede moderniseringslinjen bygger på de samme lovforarbeider som blir henvist til i dette avsnittet. Det skaper en viss usikkerhet omkring legitimiteten til kravet om at utbredelse i praksis ikke ville være det sammen for standarder som bygget direkte på IFRS. Vi kan heller ikke se de store ulempene forbundet med først å ha standardene som foreløpige. Vi mener derfor det hadde vært en bedre løsning om standardene hadde fulgt den normale prosessen mot endelige standarder, og dermed også fått virket som foreløpige standarder.

Når det gjelder høringsfristene, har NRS selv uttalt at de skal ha høringsutkastene på høring i minimum tre måneder. I 2005 opplevde vi noe helt annet når NRS (HU) AKSJEASERT BETALING bare var ute fem uker, og NRS 6 (HU) PENSJONSKOSTNADER i seks uker, altså godt under hva som er fastsatt. Begge hadde høringsfrist 1. november 2005. Vi tillater oss å spekulere i hvorfor denne uvanlig korte fristen var satt. Hadde NRS det travelt med å få standardene ut før årsskifte? Ønsket de minst mulig hørings svar som kritiserte endringene for mye? Forordningen med IFRS 2 hadde enda ikke blitt tatt inn som endringsforskrift når høringsfristen på aksjebasert betaling gikk ut. Dersom den norske versjonen av aksjebasert betaling hadde vært tilgjengelig før høringsfristen gikk ut, kunne det da tenkes at NRS hadde mottatt mer motstand mot utgivelsen?

6. Konklusjoner

Vi har nå sett på hvordan god regnskapskikk har endret seg som følge av lovendringene i 2004 og 2005. Videre har vi sett på hvordan fem ulike regnskapsstandardområder med ulike problemstillinger har blitt påvirket av disse lovendringene.

God regnskapskikk er ikke et konkret operasjonelt definert begrep, og nærmere innhold må tolkes ut i fra lovforarbeider. En inngående beskrivelse av begrepet er omfattende (omtalt i kapittel 3), men det er enkelte sentrale egenskaper som skiller seg ut. GRS skal være dynamisk, holde seg innen rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene, oppfylle krav til sammenlignbarhet, samt være i overensstemmelse med kost- og nytteprinsippet.

Regnskapslovendringene og tosporsmodellen påvirket GRS i liten grad, i motsetning til hva moderniseringslinjen ville ha gjort dersom den hadde blitt vedtatt. Med unntak av at *krav til rettvise bilde* fikk sin egen rettsregel og status til å overstyre GRS, ble GRS i all vesentlighet videreført slik det var forutsatt å være før regnskapslovendringene. Enkelte presiseringer som etter vår mening allerede var innenfor rammen av GRS ble foretatt av departementet.

I NRS 9 FUSJON er avtaletidspunktet som alternativt verdimålingstidspunkt fjernet, slik at gjennomføringstidspunktet står igjen som eneste alternativ. Motivasjonen for NRS er å harmonisere mot IFRS, og de vurderer ikke endringen i forhold til GRP. Vi anser endringen for å være innenfor GRS, men stiller spørsmålsteget om den oppgitte bakgrunnen for å harmonisere mot IFRS er relevant, og hvorfor endringen ikke vurderes i forhold til GRP.

I NRS (F) KONSERNREGNSKAP har NRS valgt å ta bort avsnittet knyttet til sesongvariasjoner i datterselskapets aktivitet, med begrunnelse at de anser gjeldende løsning for å være en *ekstrem anvendelse av sammenstillingsprinsippet*. Vi mener derimot fjerningen fører til dårligere periodisering og kan føre til feil beregning av goodwill. Vi anser derfor endringen å være i strid med sammenstillingsprinsippet. Endringen fjerner en konflikt med IFRS, og gir dermed harmonisering mot IFRS.

«Samordningsnotatet» er et diskusjonsnotat som bærer preg av å være en veiledning. Det har pliktlige løsninger og antyder en ny «GRS for IFRS-rapporterende konsern». Pliktlige løsninger er svært uvanlig for diskusjonsnotat, og den nye GRS-retningen er i strid med rammene for tosporsmodellen.

I pensjonskostnader er NRS 6 oppdatert, og NRS 6A er ny standard. NRS 6A er en direkte henvisning til IAS 19. Begge standardene vurderer vi i hovedtrekk å være innenfor GRS. NRS 6A kan ha flere valgalternativer enn NRS 6, som totalt sett innen pensjon kan gi redusert sammenlignbarhet. NRS 6A gir på en annen side mulighet til å bruke en standard som går ut over

pensjon, og mulighet til samordning av pensjon i GRS-selskapsregnskap, og det tilhørende IFRS-konsernregnskap. Det er knyttet usikkerhet til om fremtidige endringer i NRS 6A vil være innenfor rammen av GRS, og det er etter vår tolking heller ikke departementets intensjon å tillate en IFRS i GRS-sporet. Med størst vekt på det siste anser vi NRS 6A som lite gjennomtenkt.

NRS 15A er også i likhet med NRS 6A en direkte henvisning til en IFRS-standard. NRS 15A vurderes til å være innenfor rammene av GRP, men en kost/nyttevurdering anser den å være uhensiktsmessig komplisert og detaljert for målgruppen. I likhet med NRS 6A er det også her knyttet usikkerhet til om fremtidige endringer i standarden er innenfor GRS, og at departementets syn ikke er å blande sporene. NRS burde derfor ikke henvist direkte til IFRS 2.

NRS har hatt det travelt med å få standardene til å bli endelige, og det kan på generelt grunnlag argumenteres for at direktehenvisninger til IFRS-standarder i GRS-sporet ikke er hensiktsmessig, både ut fra en selvstendig kost/nyttevurdering og på grunnlag av departementets uttalelser.

Tendensen etter regnskapslovedringene er en klar harmonisering av standardene mot IFRS, flere ganger på bekostning av å samsvare med GRS. Både sammenlignbarhet, kost/nytte og GRP er egenskaper ved GRS som kan synes å bli nedprioritert i forhold til målsetningen om å harmonisere mot IFRS.

Departementet og høringsinstansene var fornøyd med NRS som standardsetter før regnskapslovedringene. Etter regnskapslovedringene faller situasjonen i et noe merkelig lys, siden GRS stort sett er forutsatt å være det samme, og det forelå føringer fra departementet om harmonisering av GRS mot IFRS både før og etter regnskapslovedringene. Det skulle etter vår mening tilsi at tilpasningen også burde vært uendret, noe vi vurderer den til ikke å være.

Et relevant spørsmål er om NRS kan forsvare standardsettingen sin etter regnskapslovedringene ut fra regnskapsloven § 3-2a *krav om rettvise bilde*, siden denne paragrafen overstyrer GRS? Vi mener de ikke kan det, med bakgrunn i at NRS sitt mandat er å utgi regnskapsstandarder med rettslig forankring i § 4-6 om *god regnskapsskikk*. Når *krav om rettvise bilde* er skilt ut i egen bestemmelse og ikke lenger i sin *helhet* tilsvarer *god regnskapsskikk*, betyr det at NRS skal basere standardsettingen sin på *god regnskapsskikk*, og de har ikke myndighet til å foreta selvstendige vurderinger på om de heller bør gi ut en standard som er i henhold til *rettvise bilde*, men som strider mot *god regnskapsskikk*. Vi vil presisere at dette er en nokså sær problemstilling, men like fullt interessant.

Avslutningsvis vil vi dele noen tanker om fremtidig utvikling av GRS standarder. Vi antar at ikke alle regnskapsområder i GRS-sporet har en tilhørende regnskapsstandard, og at enkelte av disse områdene har behov for en ny standard. Et eksempel på dette var behovet for en ny standard om aksjebasert betaling.

I disse tilfellene kan det være hensiktsmessig for NRS å slå tre fluer i en smekk ved å utvikle en forenklet IFRS på det aktuelle området, og tilpasse denne til å være innenfor kravene i GRS-sporet. (heretter omtalt som *forenklet IFRS tilpasset GRS*). Dermed blir det også en standard i GRS-sporet. Fordelene med denne løsningen er at NRS slipper å utvikle en norsk GRS i tillegg til den forenklete IFRS standarden som departementet i St.prp. nr. 1 (2005–2006) har forutsatt at de skal gjøre:

Departementet forutsatte i lovproposisjonen at regnskapsregler om forenklet anvendelse av IFRS skal utvikles i samarbeid med Norsk RegnskapsStiftelse, med sikte på at forskrifter kan fastsettes i løpet av 2006. Departementet vil i denne forbindelse følge det pågående internasjonale arbeidet med IFRS tilpasset mindre foretak. Det arbeidet ser imidlertid ut til å ta tid. Departementet vil derfor prioritere å utarbeide egne forskrifter i samarbeid med Regnskapsstiftelsen.

Siden IFRS-SME ikke er ferdig utviklet enda, kan det tenkes at IASB kan bruke den forenklete IFRS i deres arbeid også. En forenklet IFRS tilpasset GRS vil antageligvis også gi en mykere overgang til pliktig IFRS/forenklet IFRS-rapportering enn en norskutviklet GRS tilpasset IFRS ville ha gjort.

Ulempene beheftet med å tilpasse en forenklet IFRS til GRS-sporet kan være betydelige, da IFRS/forenklet IFRS bygger på et balanseorientert syn, i motsetning til GRS som er resultatorientert. Det kan også være problemer med å identifisere alle konflikter mellom den forenklete IFRS og GRS. Hensynet til brukerne veier også tungt, og det kan stilles spørsmål ved om disse er best tjent med en forenklet IFRS tilpasset GRS, eller en norskutviklet GRS (tilpasset IFRS). Vi vil ikke konkludere med hva som gir best løsning. Hensikten med drøftingen har derimot vært å få fram at forenklet IFRS tilpasset GRS kan være et alternativ til en tradisjonell norskutviklet GRS, kanskje spesielt i de tilfeller den forenklete IFRS i hovedtrekk er transaksjonsbasert.

IFRS 2 er etter vår mening i hovedtrekk transaksjonsbasert, slik at en forenklet IFRS tilpasset GRS for aksjebasert betaling kunne vært hensiktsmessig.

Bibliografi

- **Den norske Revisorforening:** *Revisors Håndbok*, 2003, 2005 og 2006.
- **Ernst & Young:** *IFRS på norsk – Tema- og bransjeartikler*, Ernst & Young, 2005
- **Ernst & Young og Aon Grieg:** *Pensjon – Pensjonsordninger, regnskapsføring og økonomiske konsekvenser*, [http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/Pensjoner/\\$file/pensjoner.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Norway/Pensjoner/$file/pensjoner.pdf), 2003
- **Fladstad, H.N., Kvifte, S.S. og Tofteland, A.:** *Finansregnskap – Årsregnskap og god regnskapsskikk*, Fagbokforlaget (kommer 2006)
- **Gundersen, F.F., Langfeldt, S.F., Bråthen, T.:** *Lov og rett for næringslivet*, Universitetsforlaget/Focus Forlag, Oslo 2002
- **International Accounting Standards Board:**
 - *IAS 1 Employee Benefits*, Forordning (EF) nr. 2238/2004 og 108/2006
 - *IAS 19 Employee Benefits*, Forordning (EF) nr. 1725/2003 og 1910/2005
 - *IFRS 2 Share-based Payments*, Forordning (EF) nr. 211/2005
 - *IFRS 3 Business Combinations*, Forordning (EF) nr. 2236/2004
- **Kvifte, Steinar Sars:** *Regnskapsmessig behandling av arbeidsmarkedspensjoner i Norge*, Revisjon & Regnskap, nr 4, 1996.
- **Kvifte, Steinar Sars:** *Utvikling av god regnskapsskikk: Med IFRS som rettesnor eller tvangstrøye?*, Praktisk økonomi og finans, nr 1, 2006.
- **Nilsen, Vidar:** *Regnskapsføring av pensjoner etter god regnskapsskikk i Norge – hva gjelder?*, Praktisk økonomi og finans, nr 1, 2006.
- **Norsk RegnskapsStiftelse:**
 - *NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendringer og estimatendring*, 2001
 - *NRS 6 Pensjonskostnader*
 - Endelig standard, november 2002
 - Endelig standard, november 2005
 - Høringssvar, september 2005
 - Høringsutkast til endringer, september 2005
 - *NRS 6A Anvendelse av IAS 19 under norsk regnskapslovgivning*
 - Endelig standard, desember 2005
 - Høringssvar, januar 2005
 - Høringsutkast, januar 2005
 - *NRS 9 Fusjon*
 - Endelig standard, november 2003
 - Høringssvar, desember 2004
 - Høringsutkast, desember 2004
 - *NRS 15A Aksjebasert betaling*
 - Endelig standard, november 2005
 - Høringssvar, september 2005

- Høringsutkast, september 2005
- *NRS (D) Enkelte forskjeller mellom selskapsregnskaper som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 og konsernregnskap etter IFRS, (Samordningsnotat), desember 2005*
- *NRS (F) Konsernregnskap*
 - Foreløpig standard, november 2003
 - Hørings svar, november 2005
 - Høringsutkast, november 2005
- *NRS (V) Veiledning IAS 19 Employee Benefits, august 2005*
- *NRS Internettportal, <http://www.regnskapsstiftelsen.no>*
- *NRS Strateginotat, 19. oktober 2005*
 - Hørings svar, 2005
- *NRS Statusrapport 2005*
- *Oppdatering av regnskapsstandarder 2005, høringsnotat 8. november 2005*
 - Hørings svar, 2005–2006
- **Finansdepartementet:**
 - *Ot.prp. nr. 39 (2004–2005), om endringer i regnskapsloven*
 - Besl. O. nr. 64 (2004–2005)
 - Innst. O. nr. 67 (2004–2005)
 - *Ot.prp. nr. 89 (2003–2004), om endringer i regnskapsloven ved gjennomføring av EØS-regler og internasjonale regnskapsstandarder*
 - Besl. O. nr. 19 (2004–2005)
 - Innst. O. nr. 17 (2004–2005)
 - *Ot.prp. nr. 42 (1997–1998), Om lov om årsregnskap (regnskapsloven)*
 - Besl. O. nr. 65 (1997–1998)
 - Innst. O. nr. 61 (1997–1998)
 - *St.prp. nr. 1 (2005–2006), for budsjettåret 2006*
- **Regnskapslovutvalget:**
 - *NOU 1995:30 Ny regnskapslov*
 - *NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven*
- **Schwencke, Hans R.:** *IFRS som rettesnor for norsk regnskapsutvikling, Praktisk økonomi og finans, nr 1, 2006*
- **Schwencke, Hans R.:** *Regjeringens forslag til ny regnskapslov Et kritisk perspektiv, Praktisk økonomi og finans, nr 4, 2004*
- **Sulen, Elisabet:** *IFRS; Betydningen for norske ikke børsnoterte selskaper, Praktisk økonomi og finans, nr 4, 2004*

Vedlegg 1 – Forkortelser brukt i oppgaven

AFP	Avtalefestet pensjon
Besl. O.	Odelstingsbeslutning
BSS	Bokføringsstandardstyret
DnR	Den norske Revisorforening
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EFTA	European Free Trade Association
ESA	EFTA Surveillance Authority
EU	Europesk Union
EØS	Europesk økonomisk samarbeid
E&Y	Ernst & Young
GAP	General Accounting Principles
GRP	De grunnleggende regnskapsprinsippene
GRS	God regnskapskikk
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Standards Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS-SME	International Financial Reporting Standards for Small- and Medium-sized enterprises
Innst. O.	Innstilling til odelstinget
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
LO	Landsorganisasjonen i Norge
LO-NHO-område	LO sine avtaler med Næringslivets hovedorganisasjon
NRS	Norsk RegnskapsStiftelse
NRS x	Norsk RegnskapsStandard
NRS x ^{gml}	Tidligere fastsatte NRS x
NRS x (HU)	Høringsuttalelse til NRS x
NSRF	Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
NOU	Norsk Offentlig Utredning
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
RSS	Regnskapsstandardstyret
SSB	Statistisk sentralbyrå
St.prp.	Stortingsproposisjon
TEG	Technical Expert Group
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States

Vedlegg 2 – Retningslinjer til Siviløkonomoppgaven

For å få vitnemål for gjennomført studium kreves godkjent siviløkonomoppgave med 15 studiepoeng. Disse retningslinjene gjelder arbeidet med oppgaven og frister for innlevering og sensur.

Orientering om og godkjenning av emne:

Som en første orientering om oppgavearbeidet vil det bli et orienteringsmøte i vårsemesteret, 3. studieår, uke 11. Her vil det bli gitt en kort orientering om arbeidet, om fremdriftsplan, om mulige oppgaver og om hvem som kan være veiledere.

Studentene bør på et tidligst mulig tidspunkt tenke gjennom aktuelle emner for oppgave. Veiledere kan også komme med forslag, eventuelt invitere studenter til å foreta utredningsarbeid eller undersøkelser i tilknytning til et forskningsprosjekt.

Emne for oppgaven velges av studenten, og leveres til en av de oppførte veiledere eller til avdelingssekretariatet. Forslag til emne, med en kort faglig begrunnelse (maksimum en A4 side) utarbeides av studenten senest innen 15. oktober. Studentene kan henvende seg direkte til faglige veiledere og be om godkjenning. Normalt tar den enkelte student eller gruppe kontakt med en faglærer i det faget som oppgaven hører hjemme i.

Studentene kan utarbeide individuelle oppgaver eller arbeide sammen i grupper på to. Dersom studenter ønsker å arbeide sammen i gruppe på tre eller flere, skal det sendes spesiell søknad om dette til vedkommende institutt. I søknaden skal det angis premisser for evaluering av den enkeltes bidrag, enten ved at enkeltkapitler/-deler av rapporten står under eget navn, eller ved annen form for informasjon til veileder vedrørende den enkeltes bidrag.

Gjennomføring av oppgavearbeidet:

Fakultetet vurderer og godkjenner de innleverte forslag til emne for oppgaven og tildeler veileder. Dette gjøres innen utgangen av oktober. Når fakultetet fordeler veiledningsoppgavene, skal det så langt det er mulig tas hensyn til studentenes ønsker ved valg av veileder.

Den enkelte student eller gruppe bør innen utgangen av november måned ha utarbeidet en fyldig disposisjon for arbeidet.

Oppgave skal være et selvstendig, originalt arbeid. Det er tillatt å bygge på tidligere *term paper*/oppgaver, eller å trekke inn personlig erfaring fra tidligere praksis. Det er også forutsetningen at faglig veileder skal gi rettledning og støtte underveis. Når tidligere oppgaver går inn som en del av grunnlaget for oppgaven, skal det imidlertid i alle tilfeller gis fullstendig referanse til dette, på linje med referanser til andre forfattere.

Det er ikke tillatt å erstatte oppgaven, eller noen del av den, med tidligere arbeider på Høgskolen i Agder eller på noen annen institusjon.

Kontakt med bedrifter og eksterne organisasjoner i forbindelse med oppgaven, eventuelt caseundersøkelser eller utsendelse av spørreskjema, skal alltid skje i samråd med veileder.

Hver student eller gruppe har krav på tre veiledningssesjoner. Med sesjon menes en relativt grundig diskusjon mellom student(er) og veileder. Første sesjon bør holdes etter at veileder er tildelt, og skal være en grundig gjennomgang av forslag til tema og disposisjon. Neste sesjon bør holdes når arbeidet er kommet relativt godt i gang og har som hensikt å korrigere *kursen* og gi tilbakemelding på arbeidet så langt. Den tredje og siste sesjonen bør holdes når arbeidet nærmer seg slutføring.

Utenom disse sesjonene kan det være ytterligere kontakt mellom studenter og veiledere om detaljspørsmål, men ikke av samme omfang som sesjonene.

Veiledning gis ordinært bare frem til 15. juni i vårsemesteret og frem til 30. november i høstsemesteret.

Evaluerings:

Oppgaven skal sensureres av faglærer (veileder) og ekstern sensor.

Bestått oppgave gis bokstavkarakterer (fra A – E for bestått og F for ikke bestått). I beregningen av karakter vektlegges formelle krav til oppgaven med 25%, mens innhold vektlegges med 75%.

Før endelig karakter gis, sammenholder veiledere karakterene. Hvis det viser seg å være store avvik veilederne imellom, skal karaktersetningen drøftes. Hensikten er å sikre at alle oppgaver vurderes ut fra samme forutsetninger, og at de tre studiene i prinsippet benytter karakterskalaen likt.

Ved evalueringen skal det legges vekt på at oppgaven arbeidsmessig tilsvarer 15 studiepoeng. Det skal her tas hensyn til at teoretisk arbeid og matematiske fremstillinger ofte krever relativt større arbeidsinnsats for et visst antall sider enn empiriske rapporter.

Det skal stilles strenge krav til at oppgaven holder akademisk, formell standard (bl. a. innholdsfortegnelse, lister over figurer og tabeller, titler og kildeangivelser for figurer og tabeller, referanser og eventuelle fotnoter, komplett bibliografi, eventuelt andre nødvendige vedlegg/appendix). Det legges videre vekt på at den også innholdsmessig skal ligge på et høyt akademisk nivå, med den nødvendige teoretiske forankring, presisering av hypoteser og modeller, og med empirisk verifisering hvor det er mulig og/eller aktuelt.

Opplysning om oppgavens tittel og karakter påføres vitnemål.

Fremdriftsplan og frister:

Høstsemester

Innen 1. nov.: Godkjenning av emne/tema
Innen 10. nov.: Godkjenning av veileder
Innen 30. nov.: Godkjenning av disposisjon

Vårsemester

15. juni: Frist for innlevering.
20. aug.: Frist for evaluering

Innlevering etter 15. juni medfører sensur neste semester.

For oppgaver som innleveres etter 15. juni gjelder følgende frister:

30. nov.: Frist for innlevering
20. jan.: Frist for evaluering

Datoene under fremdriftsplan er veiledende, mens fristene for innlevering og sensur er endelige

Opphavsrett og offentlighetskrav:

Studentene har opphavsrett til siviløkonomoppgave på samme måte som andre forfattere.

Høgskolen har rett til å bruke oppgavene i sin undervisning.

To eksemplarer av hver oppgave skal finnes på høgskolens bibliotek til bruk i undervisningen og til vanlige utlån. Dersom en oppgave inneholder fortrolige opplysninger, skal studenten så langt det er mulig søke å unngå at oppgaven eller deler av den må unndras offentlighet. Dette kan skje ved at opplysninger om personer/firma anonymiseres ved at data grupperes sammen, eller ved at data samles i separate vedlegg som unndras offentlighet, men som regnes med i vurderingsgrunnlaget for fastsetting av karakter. Forfatteren av oppgaven avgjør om en utredning skal behandles av biblioteket som konfidensiell. Men faglig veileder skal gi råd om dette, og har et spesielt ansvar for at andre former for anonymisering først blir forsøkt.

Konfidensialitetsstatus oppheves normalt etter fire år. Opplysning om dette skal påføres oppgaven. Ved utlån av konfidensielle oppgaver før utløp av 4-årsgrensen, kreves skriftlig godkjenning fra forfatteren.