

Regnskapsloven
med kommentarer

Regnskapsloven med kommentarer

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

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

ISBN: 978-82-05-51405-8
Omslagsdesign: Studio Levi Bergqvist & Modest (Rune Døli)
Sats: Type-it AS, Trondheim 2020
Brødtekst: 10,5/15 pkt. Minion
Papir: 80 g Amber graphic
Trykk: Dimograf, Polen 2020.

Denne boken er fagfellegodkjent av ekstern anonym fagfelle.

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

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

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

Forord

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Oslo, juni 2020

Øyvind Handeland	Hans Robert Schwencke
Tonny Stenheim	Kjell Magne Baksaas

Innhold

Del I

Norske og internasjonale rettskilder 19

Kapittel 1

Rettskilder på regnskapsrettens område 21

1.1 Regnskapslovens forarbeider, endringer og forskrifter 21

1.2 Regnskapsplikt versus bokføringsplikt 24

1.3 Regnskapsplikt og lovens to spor for oppfyllelse av regnskapsplikten 25

Kapittel 2

Regnskapslovens ordinære regler 28

2.1 Regnskapspliktens innhold – differensiering 28

2.2 Regnskapsstandarder – en oversikt 31

2.3 EUs regnskapsdirektiver 34

2.3.1 Innledning 34

2.3.2 Det fjerde direktiv – årsregnskaper 35

2.3.3 Det syvende direktiv – konsernregnskaper 37

2.3.4 Konsolidert regnskapsdirektiv av 2013 37

2.3.5 Status for implementering av konsolidert regnskapsdirektiv 39

2.3.6 Regnskapsdirektivene som rettskilde 40

2.4 Små foretak 41

2.4.1 Lovgrunnlag og god regnskapsskikk 41

2.4.2 Forenklingsreglene 43

2.5 Begrenset regnskapsplikt 45

2.6 Ideelle organisasjoner 46

2.6.1 Regnskapsplikten 46

2.6.2 Regnskapslovens unntaksregler og god regnskapsskikk 47

2.6.3 Prinsippanvendelse 48

2.6.4 Oppstillingsplaner, årsberetning, noter etc. 49

Innhold

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

Kapittel 3

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

Kapittel 4

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

Del II

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

Kapittel 1

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

Kapittel 2	
[opphevet]	117
Kapittel 3	
Årsregnskap og årsberetning	118
§ 3-1. <i>Plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning</i>	118
§ 3-2. <i>Årsregnskapets innhold</i>	124
§ 3-2a. <i>Rettvisende bilde</i>	127
§ 3-2b. <i>Utarbeidelse av årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt</i> ...	128
§ 3-3. <i>Årsberetningens innhold for små foretak [opphevet]</i>	132
§ 3-3a. <i>Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak</i> .	132
§ 3-3b. <i>Redegjørelse om foretaksstyring</i>	150
§ 3-3c. <i>Redegjørelse om samfunnsansvar</i>	154
§ 3-3d. <i>Rapportering om betalinger til myndigheter m.v.</i>	158
§ 3-4. <i>Regnskapsvaluta, presentasjonsvaluta og språk</i>	160
§ 3-5. <i>Undertegning av årsregnskapet og årsberetningen</i>	162
§ 3-6. <i>Konsernregnskap</i>	166
§ 3-7. <i>Unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern</i>	168
§ 3-8. <i>Utelatelse av datterselskap fra konsolidering</i>	170
§ 3-9. <i>Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder</i>	172
Kapittel 4	
Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk	176
§ 4-1. <i>Grunnleggende regnskapsprinsipper</i>	176
§ 4-2. <i>Regnskapsestimater</i>	196
§ 4-3. <i>Kongruensprinsippet</i>	198
§ 4-4. <i>Prinsippanvendelse</i>	204
§ 4-5. <i>Forutsetningen om fortsatt drift</i>	206
§ 4-6. <i>God regnskapsskikk</i>	209
Kapittel 5	
Vurderingsregler	216
§ 5-1. <i>Klassifisering av eiendeler</i>	216
§ 5-2. <i>Omløpsmidler</i>	220
§ 5-3. <i>Anleggsmidler</i>	223
§ 5-4. <i>Anskaffelseskost</i>	232
§ 5-5. <i>Tilordning av anskaffelseskost</i>	237

Innhold

§ 5-6. Forskning og utvikling	242
§ 5-7. Goodwill	245
§ 5-8. Finansielle instrumenter og varederivater	252
§ 5-9. Utenlandsk valuta	256
§ 5-9a. Aksjeverdibasert betaling	258
§ 5-10. Pensjonskostnader for små foretak	260
§ 5-11. Leieavtaler for små foretak	261
§ 5-12. Langsiktige tilvirkningskontrakter for små foretak	262
§ 5-13. Vurdering av gjeld	263
§ 5-14. Fusjon	268
§ 5-15.	275
§ 5-16. Fusjon og fisjon av små foretak	275
§ 5-17. Investering i tilknyttet selskap og datterselskap	278
§ 5-18. Deltakelse i felleskontrollert virksomhet	285
§ 5-19. Konserndannelse	290
§ 5-20.	296
Kapittel 6	
Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling	297
§ 6-1. Resultatregnskap etter art	297
§ 6-1a. Resultatregnskap etter funksjon	303
§ 6-2. Balanse	305
§ 6-3. Oppdeling eller sammenslåing av poster	318
§ 6-4. Kontantstrømoppstilling	320
§ 6-5. Konsernregnskapets oppstillingsplan	321
§ 6-6. Sammenligning med foregående årsregnskap	322
Kapittel 7	
Noteopplysninger	324
§ 7-1. Opplysningsplikt	324
§ 7-2. Regnskapsprinsipper	334
§ 7-2a. Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta	338
§ 7-3. Virkning av endring av regnskapsprinsipp m.v.	339
§ 7-4. Virkning av endring i konsernsammensetningen	340
§ 7-5. Finansiell markedsrisiko	341
§ 7-6. Enkelttransaksjoner	343

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

Innhold

§ 7-36. <i>Konsern, tilknyttet selskap m.v.</i>	431
§ 7-37. <i>Virkelig verdi av finansielle instrumenter</i>	438
§ 7-37a. <i>Finansielle derivater</i>	440
§ 7-38. <i>Spesifisering av resultatregnskapet</i>	441
§ 7-39. <i>Anleggsmidler</i>	443
§ 7-40. <i>Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser</i>	450
§ 7-41. <i>Ekstraordinære inntekter og kostnader</i>	454
§ 7-42. <i>Antall aksjer, aksjeeiere m.v.</i>	454
§ 7-43. <i>Antall ansatte</i>	462
§ 7-43a. <i>Obligatorisk tjenestepensjon</i>	463
§ 7-44. <i>Ytelser til ledende personer m.v.</i>	464
§ 7-45. <i>Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v.</i>	469
§ 7-46 <i>Fortsatt drift</i>	472
Kapittel 8	
Offentlighet, innsendelse av regnskap, straff	476
§ 8-1. <i>Offentlighet</i>	476
§ 8-2. <i>Innsending til Regnskapsregisteret</i>	481
§ 8-3. <i>Forsinkelsesgebyr</i>	488
§ 8-4. <i>Innkrevning av gebyr</i>	493
§ 8-5. <i>Straff</i>	494
Kapittel 9	
Forskjellige bestemmelser	498
§ 9-1. <i>Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper mv.</i>	498
§ 9-2. <i>Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk</i> .	499
§ 9-3. <i>Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret</i>	500
Kapittel 10	
Sluttbestemmelser	501
§ 10-1. <i>Regler som utfyller eller fraviker loven</i>	501
§ 10-2. <i>Ikrafttredelse</i>	504
§ 10-3. <i>Overgangsbestemmelser</i>	505
§ 10-4. <i>Endringer i andre lover</i>	505

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

Kapittel 1

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

Kapittel 2

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

Kapittel 3

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

Kapittel 4

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

Kapittel 5

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

Del IV

Vedlegg	531
Vedlegg 1	533
Forskrift 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56	533
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 1-2. Regnskapspliktige</i>	534
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 1-6. Små foretak</i>	534
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 3-7. Unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern</i>	536
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 7-30b</i>	536
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-1. Offentlighet</i>	538
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-2. Innsending til Regnskapsregisteret</i>	538
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 8-3. Forsinkelsesgebyr</i>	540
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 9-1. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper</i>	541
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 9-3. Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret</i>	544
<i>Utfyllende bestemmelser til regnskapsloven § 10-1. Regler som utfyller eller fraviker loven</i>	544
<i>Ikrafttredelse og virkningstidspunkt</i>	545
Vedlegg 2	547
EU-Rådets fjerde selskapsdirektiv (Rdir. 78/660/EF)	547
Vedlegg 3	599
EU-Rådets syvende selskapsdirektiv (Rdir. 83/349/EØF)	599
Vedlegg 4	635
EU-Rådets konsoliderte regnskapsdirektiv (EP/Rdir. 2013/34/EU) ..	635
Vedlegg 5	689
EUs endringsdirektiv til konsolidert regnskapsdirektiv (2014/95/EU)	689

Vedlegg 6	701
EUs forordning om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen)	701
Referanser og registre	707
Referanser	709
<i>Forkortelser – lover og forskrifter</i>	709
<i>Forarbeider til regnskapsloven (Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.)</i> .	711
<i>Regnskapsstandarder</i>	718
<i>Bøker, artikler og uttalelser</i>	718
Domsoversikt med sammendrag	723
Stikkord	737