

## **Prinsippbaserte versus regelbaserte regnskapsstandarder**

Kjell Magne Baksaas  
Høgskolen i Buskerud og Vestfold

Tonny Stenheim  
Handelshøyskolen BI

Dette er siste forfattersversjon av artikkelen før publisering i tidsskriftet  
**Praktisk økonomi og finans**, 31 (2015)1: 80-94

Tidsskriftets forlag, *Universitetsforlaget*, tillater at siste forfattersversjon legges i åpent  
publiseringsarkiv ved den institusjon forfatteren tilhører

# Prinsippbaserte versus regelbaserte regnskapsstandarder

Kjell Magne Baksaas og Tonny Stenheim

Forfatterinformasjon

Kjell Magne Baksaas er statsautorisert revisor. Han er ansatt som førstelektor ved Høgskolen i Buskerud og Vestfold. I tillegg har han en bistilling i Grant Thornton Revisjon AS. E-post: kmb@hbv.no

Tonny Stenheim har en PhD fra Handelshøyskolen i København. Han er i tillegg utdannet Cand.Mag og Cand.Merc. fra Høgskolen i Buskerud og Master i Regnskap og Revisjon fra Norges Handelshøyskole. Han er tilsatt som førsteamanuensis i regnskap ved Handelshøyskolen BI og er sekretær for regnskapslovutvalget oppnevnt 2014. E-post: tonny.stenheim@bi.no

## Sammendrag

Høringsutkastet til ny Norsk Regnskapsstandard aktualiserer spørsmålet om prinsippbasert eller regelbasert regnskapsregulering. Standarden er mer prinsippbasert enn dagens regulering. Prinsippbasert regulering kjennetegnes ved at regnskapsprodusenten i stor grad må bruke skjønn for å utlede den korrekte regnskapsmessige løsningen. Regelbasert regulering kjennetegnes gjerne ved sjablongregler og terskelverdier som foreskriver en bestemt regnskapsmessig løsning. Ny norsk regnskapsstandard er basert på IFRS for SMEs innenfor de rammer som følger av regnskapsloven. Denne standarden inneholder mindre veiledning enn de nåværende standardene. Dette gjør at regnskapsprodusenten bruker mer av eget skjønn når det gjelder å fastsette en regnskapsmessig løsning som er i samsvar med regnskapsstandarden og god regnskapsskikk.

## Innledning

Artikkelen belyser prinsippbasert og regelbasert regulering. Sonderingen mellom prinsippbasert<sup>1</sup> og regelbasert er på nytt aktualisert som følge av at Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt et høringsutkast til ny Norsk Regnskapsstandard (NRS(HU) Norsk Regnskapsstandard) for øvrige foretak<sup>2</sup>. Som en del av sonderingen mellom prinsippbasert og regelbasert regulering, melder det seg et spørsmål om hvor mye veiledning den enkelte standard skal gi til regnskapsprodusenten. Veiledning kan gi utfyllende anvisning på hvordan grunnleggende prinsipper skal forstås og fortolkes. Samtidig kan veiledning i seg selv gjøre at reguleringen blir regelbasert snarere enn prinsippbasert. Artikkelen gjør bruk av dagens norske regnskapsstandarder som eksempel på omfang av slik veiledning.

Regulering av regnskapsmessige avskrivninger kan illustrere hva som kan forstås som prinsippbasert og regelbasert regulering. En prinsippbasert bestemmelse kan for eksempel lyde som følger: «Avskrivningene skal reflektere mønsteret for hvordan fremtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket.» Her kreves det profesjonelt skjønn til å utlede hvilken avskrivningsplan (metode og tidsperiode for avskrivning) som bør velges for på best mulig måte å reflektere dette forbruket. En regelbasert bestemmelse kan for eksempel lyde som følger: «Avskrivningene skal fastsettes etter en lineær avskrivningsplan.» Her er det ikke rom for å velge en annen avskrivningsmetode – selv om en annen metode enn den lineære avskrivningsmetoden bedre reflekterer forbruket av fremtidige økonomiske fordeler. Vi skal først se nærmere på hva som kjennetegner prinsippbasert og regelbasert regnskapsregulering for deretter å ta et kort historisk tilbakeblikk. Til slutt skal vi se nærmere på veiledninger i dagens norske regnskapsstandarder.

## Prinsippbaserte eller regelbaserte regnskapsmessige løsninger

Regnskapsmessige løsninger vil ofte kunne klassifiseres som prinsippbaserte eller regelbaserte. Ofte vil en regnskapsmessig løsning ha elementer av å være både prinsipp- og regelbasert. Vi skal i neste avsnitt diskutere nærmere hva som kjennetegner prinsippbaserte og regelbaserte regnskapsmessige løsninger.

### Kjennetegn ved prinsippbaserte løsninger

Et godt og tjenlig regnskapsprinsipp utledes fra regnskapets formål. En prinsippbasert løsning, i for eksempel en regnskapsstandard, vil typisk være forankret i et konseptuelt rammeverk enten ved at man har utledet den regnskapsmessige løsningen med utgangspunkt i regnskapets formål og kvalitetskrav, eller ved at løsningen kan rettfærdiggjøres utfra grunnleggende regnskapsprinsipper (Maines et al. 2003, SEC 2003). I det første tilfellet vil det gjerne foreligge et eksplisitt konseptuelt rammeverk, mens i det siste tilfellet er det snakk om et implisitt rammeverk. En prinsippbasert standard bør dermed inkludere en generell diskusjon som knytter de regnskapsmessige løsningene opp mot et konseptuelt rammeverk eller grunnleggende regnskapsprinsipper.<sup>3</sup>

Det andre kjennetegnet er at standardene har en klart beskrevet målsetting. Formålet hjelper brukerne til å forstå de valgte prinsippene (SEC 2003). Et krav om at økonomisk substans skal være styrende heller enn formell form, er også et kjennetegn ved prinsippbasert regulering. En prinsippbasert standard bør dermed beskrive hvilke typer transaksjoner og hendelser som er i fokus i standarden. Beskrivelsen bør forklare hva som er de underliggende økonomiske sidene ved transaksjonen og hendelsen slik at man evner å oppnå en generell, eksplisitt forståelse av de økonomiske realitetene (Maines et al. 2003).

Prinsippbasert regulering fordrer gjerne et større innslag av egne vurderinger fra regnskapsprodusentens side og dermed et større innslag av profesjonelt skjønn (Johnsen 2005). I stedet for at det foreskrives en bestemt regnskapsmessig løsning, slik tilfellet er med regelbasert regulering, kan det i noen tilfeller være flere alternative løsninger som ivaretar det aktuelle prinsippet. Prinsippbasert regulering forutsetter at regnskapsprodusenten har en evne og vilje til å utlede regnskapsmessige løsninger på et prinsipielt grunnlag. Det vil også i noe grad være en forutsetning at regnskapsprodusenten opptrer ikke-opportunistisk og ikke utnytter det rapporteringsrommet som prinsippbasert regulering gir.

Prinsipper er mer robuste når det gjelder nye regnskapsmessige problemer enn hva tilfellet er for regler. En slik robusthet er viktig i et næringsliv med stor endringstakt. Næringslivet etablerer nye transaksjonsmåter, nye produksjons- og leveringsformer og tar i bruk nye former for investering, finansiering og risikohåndtering. Alt dette fordrer robust og dynamisk regnskapsregulering. Hvis regnskapsstandarder er regelbasert, kan den være på vei til å bli utdatert på tidspunkt for når den blir implementert. Et sitat fra Maines et al. (2003) illustrerer dette: «(...) *it is impracticable, if not impossible, for any standard-setting organization to anticipate and provide for every possible form and type of financial transaction and business relationship*».

Prinsippbasert regulering har også noen ulemper. En ulempe er, som antydning over, risikoen for manipulering. Prinsippbasert regulering gir regnskapsprodusenten større valgfrihet. Dette rapporteringsrommet kan brukes til å gi mer relevant og troverdig informasjon, men kan også utnyttes av regnskapsprodusenten til velge løsninger som potensielt vil lede regnskapsbrukerne for på den måten å oppnå urettmessige fordeler (Watts og Zimmerman 1986, 1990). For at prinsippbasert regulering skal fungere optimalt, forutsetter dette at regnskapsprodusenten ikke utnytter den valgfrihet som ligger i prinsippbasert regulering til å rapportere villende informasjon. En annen ulempe er at prinsippbasert regulering stiller store krav til kompetanse hos regnskapsprodusent og revisor. En del av det arbeidet som under regelbasert regulering gjøres av regnskapsstandardsetter, vil under en

prinsippbasert regulering være overført til regnskapsprodusent og revisor. De må kunne utøve det som gjerne omtales som profesjonelt skjønn (Johnsen 2005), noe som vil kreve god regnskapsfaglig ballast.

En ytterligere ulempe skyldes det faktum at den enkelte regnskapsprodusent i siste instans er den som utleder den praktiske regnskapsmessige løsningen. En generell, overordnet prinsippbasert regulering kan således gå ut over kravet om at regnskapene skal være sammenlignbare. Selv om regnskapsprodusentene har evne og vilje til å utlede regnskapsmessige løsninger, vil de ikke nødvendigvis komme frem til de samme regnskapsmessige løsningene.

En prinsippbasert standard kan inkludere veiledning når det gjelder hvordan prinsippene og løsningene skal implementeres, gjerne i form av illustrative eksempler. Disse illustrative eksemplene bør imidlertid skilles ut nettopp som eksempler, ellers vil skjønnsrommet kunne bli så redusert at løsningen i realiteten blir regelbasert.

### **Kjennetegn ved regelbaserte løsninger**

En regelbasert løsning vil ha som overordnet kjennetegn at den i liten grad krever at regnskapsprodusenten foretar vurderinger eller utøver skjønn (Elling 2012). Typisk vil en regelbasert løsning inkludere kvantitative terskelverdier eller angi en detaljert løsning som gir lite rom for valgmuligheter (Gjesdal 2003). Disse løsningene er ofte ikke rettfærdiggjort med utgangspunkt i et konseptuelt rammeverk eller grunnleggende regnskapsprinsipper (Nobes 2005).

Regelbasert regulering er ofte ønsket av regnskapsprodusent og revisor. Slik regulering gir gjerne en klar rettledning på hvordan noe skal rapporteres. Produksjonskostnadene holdes nede, og det er ingen usikkerhet med hensyn til hvilken løsning som er den korrekte gitt regelverket. Dette reduserer også risikoen for at revisor ikke avdekker vesentlige feil i forbindelse med revisjonen. Revisjonsrisikoen blir lavere, noe som i sin tur reduserer revisors egen forretningsrisiko.

Ulempen er at det er fare for at transaksjoner og andre hendelser blir strukturert eller manipulert slik at man får en ønsket regnskapsmessig effekt. Hvis rapporteringen ellers er i samsvar med reguleringen, er det vanskeligere å stille spørsmål ved den. Dette følges opp av Gjesdal (2003: 54) der han kommenterer regnskapskandalene i USA: «*Det viser seg nemlig at selskaper kan avlegge regnskaper som tilsynelatende er i samsvar med alle detaljregler, men som åpenbart gir et bilde av virksomhetens inntjening og stilling som er i strid med grunnprinsippene.*»

En ytterligere ulempe sammenlignet med en prinsippbasert regulering, er at regelbaserte regnskapsstandarder blir mer voluminøse enn prinsippbaserte regnskapsstandarder. Årsaken er at de regelbaserte standardene skal kunne gi direkte rettledning på alle typetilfeller innenfor standardens virkeområde. Dette gjør det nødvendig å ha hovedregler med mange unntak slik at standardene kan dekke den komplekse virkeligheten (Elling 2012).

### **Konseptuelle rammeverk – ingen garanti for prinsippbasert regulering**

De normative og deduktive konseptuelle rammeverkene legger opp til prinsippbasert regnskapsregulering ved at regnskapsmessige løsninger utledes fra regnskapets formål, brukergrupper og kvalitetskrav. Man skulle derfor tro at regnskapsmessige løsninger under for eksempel US-GAAP er prinsippbaserte. US-GAAP er nærmest bevis på det motsatte. Her finnes det et vel av standarder og uttalelser som gir detaljregler på en rekke områder og innen spesifikke bransjer. For eksempel var inntektsføring inntil nylig regulert i ikke mindre enn 200 separate uttalelser. Svindel- og manipuleringskandalene i Enron (2001) og Worldcom (2004) i USA er for eksempel delvis tilskrevet mangel på prinsippbasert regulering. Nettopp

detaljregler gjorde det mulig å rettferdiggjøre regnskaper som ikke reflekterte underliggende økonomisk inntjening eller underliggende økonomiske verdier. I en uttalelse fra American Accounting Association (AAA 2003) kan vi lese følgende etter Enron-sjokket: «*We believe that the economic substance, not the form, of any given transaction should guide financial reporting and standard setting, and that concepts-based standards represent the best approach for achieving this objective.*» Her oppfordres det til at økonomiske realiteter og ikke form bør legges til grunn for regnskapsføringen. Dette vil fordre mer prinsippbasert regulering.

Hva er så grunnen til at US-GAAP ikke i større grad er prinsippbasert? Dette skyldes flere forhold. For det første har ikke FASB benyttet det konseptuelle rammeverket i tilstrekkelig grad til å utlede regnskapsmessige løsninger. Dette kan skyldes at rammeverket ikke har fungert etter formålet, nemlig som basis for utledning av regnskapsmessige løsninger. Men det kan nok også skyldes at FASB hverken har vært forpliktet til eller følt seg forpliktet til å bruke rammeverket i særlig grad ved standardsetting. Det kan også være andre årsaker. Reguleringer er på enkelte områder under US-GAAP bransjespesifikk. Sterke bransjer har lobbet for bransjespesifikke løsninger, noe som har ført til en betydelig økning i antall standarder. En historisk årsak kan i noe grad tilskrives det forhold at amerikansk standardsetting har en historie som strekker seg over 70–80 år. Det kan ha ført til at omfanget og detaljeringsgraden i reguleringen har blitt større enn hva tilfellet for eksempel er under IFRS, som har en historie med standardsetting som strekker seg over 40 år.

Prinsippbasert regulering er gjerne sett på som ønskelig i noen situasjoner, mens regelbasert regulering er hensiktsmessig i andre. På begynnelsen av 2000-tallet ble det stadig større oppslutning om prinsippbasert regulering. Dette kom delvis som en reaksjon på de store regnskapsskandalene, blant annet Enron-skandalen i USA. I artikkelen «*Lessons from Enron*» advarer Lagray (2002: 2) mot regelbasert regulering: «*I doubt there is a group of standard setters on this earth that can enumerate enough rules to contain those who are inherent on circumventing full and fair disclosure. The only answer is the rebirth of professional judgment in an environment characterized by incentives that make the prudent exercise of judgment the only viable alternative.*»

Disse regnskapsskandalene førte til at FASB begynte å tenke nytt når det gjaldt regnskapsregulering. Maines et al. (2003: 74–75) sier blant annet følgende: «*We believe that the economic substance, not the form, of any given transaction should guide financial reporting and standard setting, and that concept-based standards represent the best approach for achieving this objective.*» Forfatterne avslutter artikkelen med å oppfordre FASB «*(...) to provide explicit references to the importance of professional judgment in interpreting and implementing concept-based standards in the preparation of financial reports*». Amerikanske standardsettere har ved sitt vedtak om ny inntektsstandard<sup>4</sup> vist vilje og alvor i sitt forsett å utarbeide prinsippbaserte regnskapsstandarder.

## **God regnskapsskikk og grunnleggende regnskapsprinsipper**

I Norge har regnskapsreguleringen skjedd gjennom en rammelov, regnskapsloven, med en henvisning til den rettslige standarden god regnskapsskikk<sup>5</sup>. God regnskapsskikk skal utvikles innenfor lovens rammer, dvs. i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene og lovens øvrige bestemmelser (NOU 1995: 30 s. 32 og Ot.prp. nr. 42 (1997-98) avsnitt 6.8.5). God regnskapsskikk kan fungere på den måten at den strammer inn og reduserer de valgmulighetene som ligger innenfor lovens bestemmelser, men den kan ikke gå på tvers av lovens bestemmelser. Den rettslige standarden krever at de regnskapsmessige løsningene som skal kunne sies å uttrykke god regnskapsskikk skal være kvalitetsmessig gode, dvs. at de er i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene og lovens øvrige bestemmelser, og de skal ha en viss utbredelse eller en viss aksept ved at de representerer en skikk. Kvalitetskravet

«god» er viktigere<sup>6</sup> enn utbredelseskravet eller akseptkravet «skikk». Det gjør at god regnskapsskikk kan brukes til å korrigere gjeldende regnskapsmessige løsninger. Det er derfor viktig at regnskapsstandardsetterne og regnskapsprodusentene utøver profesjonelt skjønn ved fastsetting av regnskapsmessige løsninger. Spesielt viktig er dette for regnskapsprodusentene, og da særlig i de tilfeller de står overfor en løsning som ikke er regulert i lov og standard.

### **Regnskapsreguleringen i Norge er i stor grad prinsippbasert**

I Norge er det tradisjon for prinsippbasert regulering (Johnsen 2005, Kvifte og Brandsås 2010). Regnskapsmessige løsninger har blitt utviklet med utgangspunkt i de grunnleggende regnskapsprinsippene. Som følge av at regnskapsprinsippene er nedfelt i loven, vil normal juridisk metode være fortolkningsnøkkel. Ved tolkningen av innholdet i regnskapsprinsippene har lovforarbeidene blitt tillagt stor vekt. Spesielt drøftingen av de grunnleggende regnskapsprinsippene i utredningen til regnskapslovutvalget av 1990 (NOU 1995: 30) har blitt tillagt betydelig vekt når det gjelder å gi de grunnleggende regnskapsprinsippene et nærmere innhold. Det kan kanskje argumenteres for at disse drøftingene har blitt tillagt for stor vekt. I departementets proposisjon (Ot. prp. nr. 42 (1997-1998) avsnitt 6.8.5) gjøres det ikke en nærmere vurdering av hvorvidt disse drøftingene gir uttrykk for god regnskapsskikk. Der påpekes det bare at de nærmere følgene av de grunnleggende regnskapsprinsippene må utvikles gjennom god regnskapsskikk. Med andre ord, kan det tenkes andre tolkninger av disse regnskapsprinsippene enn de som ble lagt til grunn i regnskapslovutredningen fra 1995 (NOU 1995:30).

Regnskapsreguleringen i Norge er likevel ikke rendyrket prinsippbasert. Vi finner en blanding av prinsippbaserte og regelbaserte løsninger. De løsninger som er utledet av de grunnleggende regnskapsprinsippene vil være prinsippbaserte. Et eksempel er regnskapsloven § 5-9a Aksjeverdivasert betaling, som er utledet av transaksjonsprinsippet. Det at lønn skal regnskapsføres når den ansatte yter arbeidsinnsats følger direkte av transaksjonsprinsippet. Dette gjelder om oppgjøret er i kontanter, utstedelse av aksjer eller i form av opsjon på aksjer. Forpliktelsen er like reell, som følge av at transaksjonen har skjedd. Vi har også eksempler på prinsippbasert regulering. Regnskapsloven § 5-8 Finansielle instrumenter og varederivater er et eksempel på en regelbasert bestemmelse. Det stilles opp fire konkrete vilkår for at et finansielt instrument skal komme inn under bestemmelsens virkeområde. Hvis disse vilkårene er oppfylt, er det plikt til å vurdere eiendelen til virkelig verdi.

Det synes i dag å være bred enighet om at prinsippbaserte løsninger er mest formålstjenlig (Johnsen 2005, Kvifte og Johnsen 2008:55). Likevel vil nok standardsettere utfra politisk press eller andre hensyn fortsatt fastsette regelbaserte regnskapsmessige løsninger.

### **Transaksjonsprinsippet – eksempel på prinsippbasert regulering**

Kjernen i de grunnleggende regnskapsprinsippene er transaksjonsprinsippet. Dette prinsippet angir tidspunkt for måling av transaksjoner (transaksjonstidspunktet) og hvordan målingen skal skje (til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet). Prinsippet gir rettleddning i måling av transaksjoner med annet vederlag enn penger (tingsvederlag), tilordning av vederlaget i overdragelser som består av mer enn en enkelt eiendel eller ved overdragelse av virksomhet. Prinsippet gir rettleddning på regnskapsmessig behandling av alle transaksjoner: salg-kjøpstransaksjoner, finanstransaksjoner og egenkapitaltransaksjoner.

Transaksjonsprinsippet er også nært knyttet til kravet om at regnskapsføringen skal følge økonomisk substans fremfor form. Regnskapsmessige løsninger for eksempel for fusjon og fisjon viser tydelig at transaksjonens økonomiske innhold fremfor form legges til grunn. Hvilken part er formelt versus reelt overtakende i transaksjonen og hvorvidt er det en reell transaksjon?

## NRS(HU) Norsk Regnskapsstandard - kvalitetskrav

Høringsutkastet til ny Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak inkluderer en rekke kvalitetskrav til regnskapet. Dette er nytt i norsk regnskapsregulering. Hverken regnskapets formål, brukergrupper eller kvalitetskrav er inkludert i regnskapsloven, og er også i liten grad omtalt i forarbeidene til regnskapsloven (NOU 1995: 30 og Ot.prp. nr. 42 (1997-98)). Løsningen som er valgt i høringsutkastet til ny Norsk Regnskapsstandard er sammenfallende med hva som er valgt i IFRS for SMEs. Der er rammeverket inkludert i kapittel 2 i standarden. Begrunnelsen synes ikke å være at kvalitetskravene skal ha høyere prioritet hos produsentene av denne type regnskaper, men heller at denne standarden er ment å være et selvstendig dokument.

I «full» IFRS finner vi kvalitetskravene til regnskapet i det konseptuelle rammeverket. Rammeverkets formelle og direkte funksjon er å gi veiledning til standardsetterne i deres arbeid. Rammeverket har ikke samme autoritet som standarder og fortolkninger, noe som gjør at standardsetterne kan fastsette regnskapsmessige løsninger som går på tvers av rammeverket. Dette er også blitt gjort ved flere anledninger (Kvifte 2003, Kvifte og Johnsen 2008) og gjøres også i IFRS for SMEs. Siden kvalitetskravene inngår i det konseptuelle rammeverket og ikke som en del av standardene, vil kvalitetskravene komme i bakgrunnen for regnskapsprodusentene under «full» IFRS. Regnskapsprodusentene er henvist til å følge standardene, der kvalitetskravene er utmyntet fra standardsetters side. Det er først på områder som ikke er regulert i en standard eller tolkning at rammeverket spiller en rolle også for regnskapsprodusentene.<sup>7</sup>

Norsk RegnskapsStiftelse har i høringsutkast til ny Norsk Regnskapsstandard valgt å inkludere kvalitetskravene slik de er formulert i IFRS for SMEs. Dette er en nyskaping i norsk regnskapsrett sammenlignet med tidligere. I forarbeidene til regnskapsloven kan vi for eksempel lese følgende (NOU 1995: 30 s. 30): *«Da Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) ble etablert i 1989 med formål å utgi regnskapsstandarder, ble det gjort et strategisk valg. For et nytt standardsettende organ var et naturlig første prosjekt å utrede de grunnleggende prinsippene som standardene skulle bygge på. På den annen side var begrunnelsen for etableringen av NRS at det var et påtrengende behov for standarder på en rekke områder, og at det hastet med å regulere en norsk regnskapspraksis som var i rask utvikling. Som en frivillig organisasjon uten ansatte og uten egen utredningsstab valgte NRS å prioritere utgivelse av standarder.»*

Et tilsvarende veiledningshierarki som det i «full» IFRS og IAS 8, finnes også i standarden for IFRS for SMEs. Norsk RegnskapsStiftelse har valgt å innta veiledningshierarkiet i IFRS for SMEs i høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard, men med en klar henvisning om at regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper i kapittel 4 er overstyrende ved eventuell konflikt mellom den løsningen som er utledet av veiledningshierarkiet og den som følger av regnskapsloven. På grunn av strukturen som IASB har valgt for IFRS for SMEs er kvalitetskravene foreslått inntatt i den nye standarden og ikke som en del av et eget dokument som ikke har autoritet av å være standard, slik tilfellet er i US-GAAP og «full» IFRS.

## Rettvisende bilde, god regnskapsskikk og dekkende fremstilling

I fjerde og sjuende selskapsdirektiv (78/660/EØF og 83/349/EØF) og i nytt konsolidert regnskapsdirektiv (2013/34/EU) inneholder et overstyringskriterium som sier at årsregnskapet skal gi et «true and fair view». I unntakstilfeller er det plikt til å fravike en bestemmelse i direktivet når det anses nødvendig for å sikre et «true and fair view». I regnskapslovutvalgets utredning av 1995 (NOU 1995: 30 s. 53) ble det konkludert med at det ikke finnes et entydig «true and fair view»-begrep, men en samling av ulike nasjonale begreper. Det ble konkludert med at den rettslige standarden om god regnskapsskikk ville ivareta direktivets krav om å

implementere bestemmelsen om et «true and fair view» (NOU 1995: 30 s. 54). Departementet sluttet seg til denne vurderingen (Ot. prp. nr. 42 (1997-98) avsnitt 6.8.5). Evalueringsutvalget tok opp dette til ny vurdering i sin utredning (NOU 2003: 23), og det ble konkludert med at «true and fair view» burde inntas i bestemmelsen om god regnskapsskikk (NOU 2003: 23 s. 349): «Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat under hensyn til god regnskapsskikk.» Departementet var derimot av en annen oppfatning og foreslo å innta en egen bestemmelse som gjaldt rettviseende bilde. Denne finner vi i dag i rskl. § 3-2a.

Både god regnskapsskikk og kravet om rettviseende bilde representerer overordnede kvalitetskrav til regnskapet. Det betyr at de har visse likhetstrekk. Samtidig er det fundamentale forskjeller. Mens regnskapsmessige løsninger som er uttrykk for god regnskapsskikk må ligge innenfor de rammer som regnskapslovens øvrige bestemmelser setter, vil krav om et rettviseende bilde representere et overstyringskriterium som i unntakstilfeller kan skyve regnskapslovens øvrige bestemmelser til side for å sikre et rettviseende bilde. Krav om rettviseende bilde har derfor autoritet over prinsippet om god regnskapsskikk.

Når anvendelsen av regnskapslovens ordinære bestemmelser ikke er tilstrekkelig til å gi et rettviseende bilde, kan den tilleggsinformasjon som er nødvendig for å overholde kravet gis i noter. Det er først etter at man konstaterer at rettviseende bilde heller ikke oppnås gjennom tilleggsinformasjon i noter, at regnskapslovens bestemmelser skal overstyres. Ethvert slikt fravik skal behørig begrunnes i note. Det skal også opplyses om den virkning dette fraviket har på resultat og balanse.

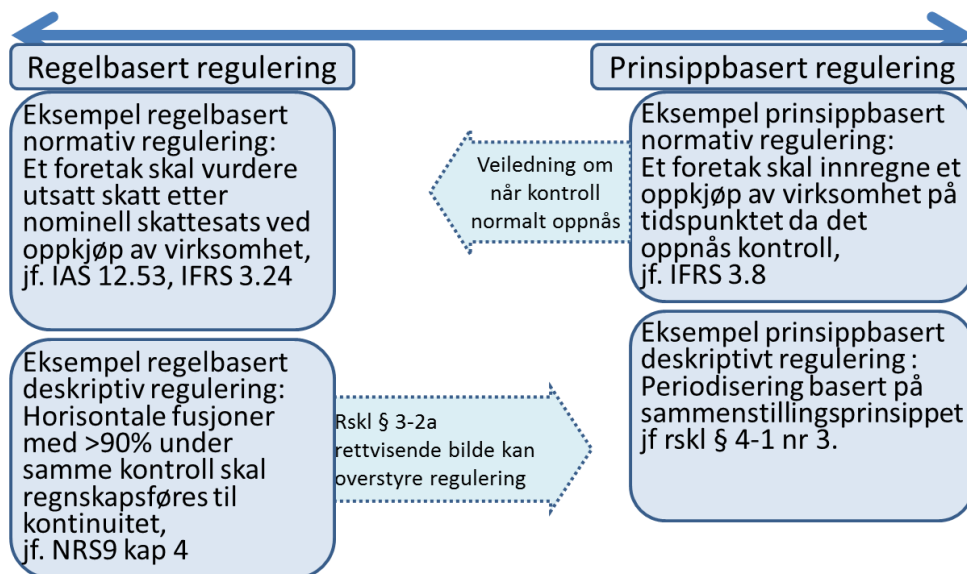
I IFRS er det et tilsvarende overstyringskriterium i IAS 1.15, men her brukes dekkende fremstilling i stedet for rettviseende bilde som begrep. Selv om det brukes ulike begreper, vil de trolig ha sammenfallende meningsinnhold. På samme måte som for bestemmelsen om rettviseende bilde i rskl. § 3-2a, vil bestemmelsen om dekkende fremstilling kun få anvendelse i unntakstilfeller (IAS 1.15 flg.).

Det er lite tvil om at overstyringskriteriet har forrang før alle regnskapsregler. I praksis skal det nok mer til for å overstyre en klar regnskapsregel. Vi har blant annet til gode å se at regnskapsprodusenter lar være å bruke korridormetoden innenfor pensjon (NRS 6.55) med begrunnelse at dette ikke gir et rettviseende bilde.

## **Nærmere om regnskapsstandarder**

Til nå har vi argumentert som om det er et enten – eller, dvs. enten regelbasert eller prinsippbasert regulering. Dette er en for grov inndeling både når vi ser på regnskapsregulering som helhet og løsninger på det enkelte område. I praktisk regulering er det snarere en glideskala mellom regelbasert og prinsippbasert regulering som forsøkt illustrert i figuren under.





Figur 1

Det er normalt mulig å trekke et skille mellom normativ regulering og deskriptiv regulering. Normativ regulering vil være utledet fra et konseptuelt rammeverk hvor de regnskapsmessige løsningene etter å ha tatt hensyn til regnskapets formål, brukergrupper, kvalitetskrav og eventuelt prinsipper for innregning og måling. Deskriptiv regulering beskriver en anerkjent regnskapspraksis og vil på mange måter representere en kodifisering av en eksisterende regnskapsskikk. Normativ regulering kan være regelbasert eller prinsippbasert. I figuren er det inntatt eksempler på fire typetilfeller: regelbasert normativ og deskriptiv regulering og prinsippbasert normativ og deskriptiv regulering.

Et spørsmål vil være om omfang og grad av detaljregulering alltid vil være et godt mål på om en standard er prinsippbasert eller regelbasert. Kan for eksempel en regnskapsstandard være prinsippbasert selv om regnskapsstandarden er rimelig detaljert, dvs. gir mye veiledning? Når vil en prinsippbasert standard i tilfelle gå over til å bli regelbasert? Nobes (2005) argumenterer for eksempel for at alle regnskapsmessige løsninger som ikke samsvarer med det konseptuelle rammeverket (eiendels- og gjeldsdefinisjoner) automatisk må karakteriseres som regelbaserte.

Denne problemstillingen er relatert til hvor stort omfang av veiledning det bør være i en regnskapsstandard, noe som på nytt er aktualisert med høringsutkastet til ny Norsk Regnskapsstandard. Dette høringsutkastet er basert på en oversettelse av IFRS for SMEs og er en komplett standard på 229 sider som inkluderer alle regnskapsområder. Dagens standarder fra Norsk RegnskapsStiftelse utgjør om lag 400 sider i siste utgave av Revisors håndbok. I denne sammenligningen må det også tas med at det er noen områder som ikke er regulert med gjennom standard i dag, for eksempel varige driftsmidler. Det er hevdet at regnskapsprodusenter og andre brukere av standardene vil miste mye veiledning når dagens standarder erstattes med nye. De fleste av dagens standarder ble fastsatt i den tiden Norsk RegnskapsStiftelse avga regnskapsstandarder også for børsnoterte foretak. Som kjent er det plikt for de børsnoterte å benytte IFRS etter 1.1.2005.<sup>8</sup> Brukergruppen til dagens norske standarder er gruppen foretak mellom børsnoterte og små foretak, ofte betegnet som øvrige foretak. Det er presumpsjon at denne gruppen foretak overveiende er mer oversiktlige, har enklere regnskapsmessige problemstillinger og kost nytte-vurderingene er annerledes enn børsnoterte foretak og at forenklinger i regelverket derfor er påkrevet (IASB 2009).

I fortsettelsen har vi analysert og kategorisert eksempler på veiledning som finnes i dagens regnskapsstandarder. Opplistingen bør tydeliggjøre at veiledning i realiteten tjener flere formål.

### **Veiledning – regnskapsregel som styrer regnskapsmessig løsning**

Veiledningene i standardene har et innhold som medfører at reguleringen i realiteten går fra å være prinsippbasert til å være regelbasert. Veiledningen blir unntak fra de generelle prinsippene. SEC (2003) påpeker at et kjennetegn ved prinsippbaserte standarder er at det bør være få unntaksbestemmelser. Det er mange eksempler på slik veiledning i dagens standarder. For å illustrere vårt poeng har vi tatt med noen eksempler hentet fra NRS 1 og NRS 2.

Det første eksemplet er hentet fra NRS 1 avsnitt 3.1: «Ved beregning av indirekte faste kostnader skal normal kapasitetsutnyttelse legges til grunn. Ved større tilvirkning enn normal utnyttelse tillegges virkelig kostnad.» Et annet eksempel fra samme standard foreskriver en enda klarere regnskapsregel i avsnitt 3.2: «Dersom det foreligger salgskontrakter som gjelder varer på balansedagen, skal salgskontrakten legges til grunn for beregning av disse varenes virkelige verdi.» Her ser vi eksempel på at veiledningen i realiteten er en pliktregel som konkret angir hvilken løsning som skal velges.

I NRS 2.46 har vi et tilsvarende eksempel når det gjelder regnskapsføring av egenregiprosjekter: «Prosjekt som er igangsatt uten kontrakt, skal regnskapsføres som anleggskontrakt etter hvert som prosjektet blir solgt. I praksis kan det være vanskelig å fordele kontraktskostnadene på den delen som er solgt og den delen som er usolgt. Av den grunn er det nødvendig som en praktisk tilnærming å behandle egenregiprojekt som ordinær anleggskontrakt.» Her vil også veiledningen bære preg av å være en regel som styrer den regnskapsmessige løsningen. Men siden denne løsningen omtales som en «praktisk tilnærming», vil denne veiledningen være mindre styrende enn hva tilfellet er i de to første eksemplene.

### **Veiledning – reduserer akseptabelt mulighetsrom for tolkning av regnskapsprinsippet**

Selv om veiledningen ikke er utformet som en regel, kan den i mange tilfeller redusere skjønnsrommet som gis av det aktuelle regnskapsprinsippet. Vi har også her tatt med eksempler fra NRS 1. I avsnitt 3.1 i standarden kan vi lese følgende: «Generelle salgs- og administrasjonsutgifter og forsknings- og utviklingsutgifter anses normalt ikke som kostnader knyttet til varenes tilstand og plassering.» Et annet eksempel fra samme standard: «I perioder med stor lageroppbygging kan verdien av produksjonskapasiteten være lavere enn det som gjenspeiles ved bruk av full tilvirkningskost. I slike situasjoner skal det utvises varsomhet ved tilordning av faste indirekte tilvirkningskostnader.» Her er vil ikke veiledningen gi uttrykk for en regel. Det er ingen pliktbestemmelse. Dette ser vi blant annet ved at ord som «normalt» og «vise varsomhet» benyttes. Likevel vil slik veiledning redusere mulighetsrommet for akseptabel tolkning av prinsippet.

### **Veiledning – utvider akseptabelt mulighetsrom for tolkning av regnskapsprinsippet**

I de to foregående avsnittene er anvendelse av regnskapsprinsippet enten redusert som følge av at det foreligger veiledning som ligner en pliktbestemmelse eller ved at veiledningen reduserer rommet for akseptabel tolkning av prinsippet. Det er også eksempler på at standardsetter ved sin veiledning utvider det skjønnsrommet regnskapsprodusenten kan bruke. Veiledningen peker da på muligheter som standardsetter ser og som nødvendigvis ikke følger av prinsippet. I NRS 1 gis det en slik veiledning i avsnitt 3.2: «En praktisk tilnæringsmetode der det foreligger slik usikkerhet, er å vurdere råvarer, produksjonsmateriell/reservedeler og

eventuelt også varer under tilvirkning til gjenanskaffelseskost på balansedagen.» Et tilsvarende eksempel finnes også i avsnitt 3.3: «Prinsippet om ensartet prinsippanvendelse anses ikke å være til hinder for at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved ulike metoder for ulike grupper av varer.»

### **Veiledning – i mangel av klart prinsipp**

Spesielt når det gjelder presentasjon av regnskapsopplysninger er det få klare regnskapsprinsipper. Det synes også å være liten vilje fra standardsetters side til å etablere regnskapsregler når det gjelder presentasjon. I standardene finner vi derimot eksempler på veiledning slik som i NRS 1 avsnitt 3.4: «I balansen vises varer på egen linje under omløpsmidler. Dersom informasjonen om varenes sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme foretakets stilling og resultat, skal balanseposten oppdeles på egnet måte.»

### **Veiledning – forklare og argumentere for prinsipper i standarden**

Hvis reguleringen er ment å være deduktiv og prinsippbasert, vil det være større behov for å forklare bakgrunnen for et prinsipp. Dette vil gjøre regnskapsprodusenten bedre i stand til å anvende regnskapsprinsippet på konkrete regnskapsmessige problemstillinger. I IFRS er det tradisjon for å utarbeide begrunnelsesvedlegg, såkalte «Basis of Conclusion» som utgjør egne dokumenter til hver ny standard. Disse gir nyttig bakgrunnsinformasjon når det gjelder å forstå de regnskapsmessige løsningene som er valgt og hvordan disse skal anvendes. Det er fornuftig at disse begrunnelsesvedleggene er egne dokumenter som klart skiller dem fra standardene.

### **Veiledning – eksemplifisere bruk av prinsippene**

Eksempler gir ofte mye god veiledning. I mange tilfeller må de mest kritiske vurderingene som regnskapsprodusentene gjør, illustreres i eksempler. I IFRS inntas eksempler, såkalte «Illustrative Examples», i egne vedlegg til regnskapsstandardene. I dagens NRS er den mest omfangsrike eksempelsamlingen tatt inn i NRS (V) Inntektsføring.

Det er neppe tvil om at det alltid vil være et visst behov for veiledning. Denne veiledningen kan gis i regnskapsstandardene eller i særskilte dokumenter som henviser til standardene. Behov for veiledning vil trolig melde seg selv om vi legger til grunn at regnskapsprodusentene har evne og vilje til å gjøre bruk av prinsippbaserte standarder. Det som derimot kan diskuteres er omfanget og formen av veiledning og hvilken autorativ status veiledningen skal ha sammenlignet med standarden for øvrig. Her må det foretas en avveining mellom fordelene og ulempene ved å inkludere veiledning i standarden. Fordelen er at vi vil finne alt på ett sted. Av ulemper er det at standardene blir mer voluminøse og at autoriteten til veiledning blir uklar, eller kanskje til og med høyere enn det den er ment å være fra standardsetters side. Veiledningen blir lettere oppfattet som en regnskapsregel ved at den finnes i standarden. I tillegg vil veiledning som er inkludert i standarden medføre en mer omfattende standardsettingsprosess.

### **Regnskapsføring av leieavtaler – prinsippbasert og regelbasert veiledning**

Regnskapsføring av leieavtaler er eksempel på et komplisert regnskapsmessig reguleringsområde som kan tjene som illustrasjon. En leieavtale vil gi leietaker en rett til en andel av ressursene som eiendelen representerer uten at den formelt overtas av leietaker. Leieavtaler trekker derfor et skille mellom formelt eierskap og de ressurser den fysiske eiendelen representerer. Regnskapsmessig er det viktig at balansen viser alle eiendeler et foretak disponerer enten dette er eiendeler som foretaket har juridisk eiendomsrett til eller ikke. Hvis foretaket disponerer en rett til å utnytte en annen eiendel f.eks. gjennom en leieavtale, er denne retten en eiendel for foretaket.

I dagens regnskapsregulering legges det mest vekt på eierskap. For leieavtaler som har karakteristika av å være en transaksjon, ved at det vesentligste av risiko og kontroll har gått over til leietaker, skal den juridiske leieformen gjennomskjæres til økonomisk substans og rapporteres som et kjøp finansiert ved låneopptak. En slik leieavtale betegnes en finansiell leieavtale og finnes i US-GAAP<sup>9</sup>, IFRS<sup>10</sup> og NRS<sup>11</sup>. Begrunnelsen for gjennomskjæringen finner vi i prinsippet om økonomisk substans fremfor form og behovet for sammenlignbar informasjon. Et flyselskap som velger å leie flyflåten vil da kunne sammenlignes med et flyselskap som kjøper og dermed formelt eier flyflåten ved at leieavtalene likestilles med lånefinansierte kjøp. Gjennomskjæringen synes derfor å være fornuftig utfra behovet for sammenlignbar informasjon.

Prinsippet er at gjennomskjæring skal foretas når og bare når avtalen medfører at det vesentligste av risiko og kontroll er overført. Med andre ord når avtaleinngåelsen har trekk av å være en transaksjon. Standardsetterne har imidlertid sett et behov for å gi ytterligere veiledning. IAS 17.10 har følgende formulering «*Eksempler på situasjoner ... som vanligvis vil føre til at en leieavtale blir klassifisert (...)*». Deretter følger fem kriterier blant annet at «*leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid*» og at «*nåverdien av minsteleien overstiger så godt som hele den virkelige verdien (...)*». Tersklene er her indikert, men ikke kvantifisert, og i IAS 17.12 sies det at «*eksemplene og indikasjonene (...) er ikke alltid avgjørende*». Selv om prinsippet er utmyttet og handlingsrommet for regnskapsprodusentene dermed er redusert, er det åpning for egne vurderinger, og de fleste vil si at dette er prinsippbasert veiledning om enn i modifisert form. Nobes (2005) og Godfey et al. (2010) hevder at løsningen i IAS 17 strider mot det konseptuelle rammeverket og spesielt eiendels- og gjeldsdefinisjonene. Av den grunn karakteriserer de løsningene som regelbaserte. I US-GAAP er veiledningen mer omfattende og mer konkret ved at terskelen kvantifiseres til mer enn 75 % av økonomisk levetid og minsteleie utgjør mer enn 90 % av virkelig verdi. Det er ingen tvil at også US-GAAP er utviklet med hensyn til hva som vil gi beslutningsnyttig informasjon. Men veiledningen er så konkret og terskelverdiene så klare at det minner mer om regelbasert regulering enn prinsippbasert regulering.

I en parentes kan vi bemerke at det nok er få regnskapsprodusenter og revisorer som har arbeidet med dette feltet under IFRS som ikke har skjelt hen til terskelverdiene under US-GAAP, se for eksempel Ernst Young (2011). Det er en komplisert vurdering som må gjøres, der ledelsen i mange tilfeller ikke ønsker en regnskapsmessig gjennomskjæring til finansiell leasing. Balansens slankes mest mulig ved å klassifisere leasing-kontraktene som operasjonelle og dermed oppnås bedre nøkkeltall. Langli (2005) bruker SAS og Rica Hotels som eksempler der klassifisering av leasingavtaler er avgjørende.

Internasjonalt har det over mange år vært arbeidet mot en ny regnskapsregulering der ressursbasen til foretaket står mer i fokus. Det vil si at bruksretten til leieobjektet skal balanseføres. Konsekvensen vil være at skille mellom operasjonell og finansiell leieavtale opphører å eksistere og at regnskapsføringen følger avtalen og ikke som en gjennomskjæring til en kjøpstransaksjon. Etter flere forslag og høringsrunder ser det ut til at det fremdeles vil gå år før en ny standard er implementert.<sup>12</sup>

## Oppsummering

Det er fordeler og ulemper med både prinsippbasert og regelbasert regnskapsregulering. En helt rendyrket regulering basert på ett av disse ytterpunktene er neppe mulig eller ønskelig. Basert på det som er skrevet foran, tenderer vi til å være tilhengere av en prinsippbasert regnskapsregulering. Eksempler og veiledning bør klart skilles ut fra standardene og eventuelt gis i egne dokumenter. Konsekvensen av at veiledning blir tatt inn i en standard vil lett kunne være at veiledningene får en større autoritet enn det de var tiltenkt.

## Referanser

- Andenæs, T. 1979. *Årsoppgjøret i praksis*. Forlag Andenæs.
- American Accounting Association (AAA) Financial Accounting Standard Committee. 2003. «Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting». *Accounting Horizons*. 17 (1) side 73–89.
- Benston, G.J., Bromwich, M., Wagenhofer, A. 2006. «Principles- Versus Rules-Based Accounting. Standards: The FASB's Standard Setting Strategy». *ABACUS*. Vol. 42, No. 2.
- Coward, D. 1948. «Standardisering innen regnskapsvesenet». *Norges Industri*. Nr. 23/24.
- Coward, D. 1963. «Forslag til ny regnskapslov». *Bedriftsøkonomen*. Nr. 3.
- Elling, J. 2012. *Finansiell rapportering – teori og regulering*: Gjellerup.
- Ernst Young 2011. «IFRS i Norge. Bransje- og temaartikler» 7. utgave, EY, Oslo
- EU 1978 *Fjerde selskapsdirektivet (78/660/EØF)*
- EU 2013 *Europa-parlamentet og Rådets nye regnskapsdirektiv 2013/34/EU*
- Gjesdal, F. (2003) «Regnskapskvalitet anno 2003». *Praktisk økonomi & finans* nr. 1/2003 side 51–67.
- Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., Holmes, S. 2010 *Accounting Theory*. 7th Edition John Wilery & Sons. Australia, Ltd
- Johnsen, A. 2005. «God regnskapsskikk i jubileumsåret». *Regnskap og revisjon*. Nr. 7.
- Kvifte, S. S. 2003. «The Usefulness of the Asset-Liability View - An Analysis of Conceptual Frameworks and the Implementations for Norwegian Accounting Regulations». Doktorgradsavhandling forsvart ved Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Kvifte, S. S. og Brandsås, H. 2010. «God regnskapsskikk i 25 år – f. Fra «skatteregnskap» til IFRS». *Praktisk økonomi & finans* nr.3/2010 side 45–59.
- Kvifte, S. S. og Johnsen, A. 2008. *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Revisorforeningen.
- Langli, J.C. 2005. «Regnskapskvalitet – om hvordan regnskapsmessig støy svekker kvaliteten på regnskapsinformasjon». *Praktisk økonomi & finans*. Nr. 1.
- Maines, A. L. m.fl. 2003. «Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting». *Accounting Horizons*. Vol. 17, No. 1.
- Nobes, C. 2005. «Rules based standard and the lack of principles in accounting». *Accounting Horizons*. Vol. 1, No. 1.
- PwC 2014. «IFRS 3: Relevance versus complexity – a difficult balance». *IFRS news* March 2014.
- Ravnaas, E. (1991): «God regnskapsskikk – som rettslig standard». Arentz-Hansen, E. Harboe og E. Wahr-Hansen (red.): *Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger*. Universitetsforlaget/ Bugge Arentz-Hansen & Rasmussen (BAHR).
- Securities and Exchange Commission (SEC) 2003. *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*.  
<http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>.
- Watts R. L. og Zimmerman J. L. 1986. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall Inc.
- Watts R. L. og Zimmerman J. L. 1990. «Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective». *The Accounting Review* Vol. 65. No. 1. 1990 pp. 131–156.

## Regnskapsstandarder mm.

- IAS 1 Presentasjon av finansregnskap. IASB
- IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil. IASB
- IAS 17 Leieavtaler. IASB
- IASB 2009. Basis for Conclusions IFRS for SMEs.

IASB 2014 Work plan as at 28.10.2014. Lest 24.11.2014 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>  
NOU 1995: 30 Ny regnskapslov. Finansdepartementet  
NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven. Finansdepartementet  
NRS 1 Varer NRS  
NRS 2 Anleggskontrakter. NRS  
NRS 6 Pensjonskostnader. NRS  
NRS 14 Leieavtaler. NRS  
NRS(HU) Norsk Regnskapsstandard  
NRSF i sin anbefaling nr 0 (NSRF:1980)  
Ot.prp. nr. 42 (1997-98). Finansdepartementet  
SFAS 13 Accounting for Leases, FASB  
Topic 606 Revenue from Contracts with Customers, FASB

## Noter

<sup>1</sup> Benston, Bromwich og Wagenhofer (2006) kaller det '*objectives-oriented standards*'.

<sup>2</sup> I regnskapsloven defineres ikke øvrige foretak direkte, men kategorien fremkommer indirekte som de foretak som ikke defineres som små eller store foretak etter regnskapslovens §§ 1-5 og 1-6. Foretak som er store foretak i regnskapsmessig forstand og de foretak som er børsnoterte er ikke identiske størrelser, men erfaringsmessig vil store foretak som ikke er børsnoterte i stor grad velge å benytte IFRS. I motsatt fall vil også disse benytte regnskapsstandardene fra NRS.

<sup>3</sup> Dette åpner samtidig for vanskelige avveininger for eksempel mellom kjøp av virksomhet og kjøp av enkleleindeler (PwC 2014).

<sup>4</sup> FASB Topic 606.

<sup>5</sup> Dag Coward ledet arbeidet til regnskapskomiteen som danner grunnlaget for ny regnskapslov i 1977. I en artikkel i *Bedriftsøkonomen* i 1963 skrev han at valget stod mellom en kortfattet rammelov eller detaljregulering. Coward var opptatt av dynamikken som lå i kravet om å følge god regnskapsskikk og den rolle academia og forskningen skulle ha i utviklingen av god regnskapsskikk. Regnskapslovkomiteen for forrige regnskapslov (1962: 73) uttalte blant annet: «Oppfatningen av hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økonomiske utviklingen. Nye forhold skaper nye problemer og krever en ny, vanligvis forbedret praksis. Også den teoretiske forskning kan være av betydning når en skal vurdere hva som kan være god regnskapsskikk». Coward uttrykte i en artikkel i *Norsk industri* fra 1948 dessuten skepsis når det gjaldt utpreget detaljregulering av regnskapet: «Skruer, muttere og fruktasser kan en standardisere til fullkommenhet fordi de er døde ting. Regnskapsvesenet har mer likhet med en levende organisme, og vil derfor med nødvendighet gi opphav til alle de vansker som oppstår når en vil presse levende vesener inn i en bestemt form».

<sup>6</sup> Her har det nok vært en historisk utvikling, (jf. Andenæs 1979, Ravnaas 1991). I mer modifisert retning gikk NSRF i sin anbefaling nr. 0 (NSRF:1980).

<sup>7</sup> Regnskapsprodusentene skal da utlede en regnskapsmessig løsning basert på veiledningshierarkiet i IAS 8.10-12. Regnskapsprodusentene skal påse at de løsninger som utledes gir relevant og pålitelig informasjon (IAS 8.10). Ved utledning av regnskapsmessige løsninger skal regnskapsprodusentene se hen til standarder og tolkninger som behandler lignende eller tilknyttede spørsmål (IAS 8.11a). Hvis det ikke finnes standarder eller tolkninger som kan være til hjelp, må regnskapsprodusenten utlede en regnskapsmessig løsning med utgangspunkt i definisjoner og innregningskriterier som finnes i det konseptuelle rammeverket (IAS 8.11b).

<sup>8</sup> Kravet gjelder konsernregnskap i børsnoterte konsern. Fra 2011 må også selskapsregnskapet i børsnoterte foretak som ikke utarbeider konsernregnskap utarbeides etter IFRS.

<sup>9</sup> SFAS 13.

<sup>10</sup> IAS 17.

<sup>11</sup> NRS 14.

<sup>12</sup> På siste Work plan til IASB (2014) er planen å utgi en ny IFRS-standard i løpet av andre halvår 2015.