



Høgskulen på Vestlandet

ØMF190 Bacheloroppgave - Økonomi og administrasjon

ØMF190

Predefinert informasjon

Startdato:	29-04-2022 09:00 CEST	Termin:	2022 VÅR
Slutt dato:	13-05-2022 14:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	Bacheloroppgave		
Flowkode:	203 ØMF190 1 MA1 2022 VÅR		
Intern sensor:	Cardamine Carmen Estrella Olsen		
Intern sensor:	Leif Nicolai Bjerkli Sandtoru		

Deltaker

Naun:	Jeanette Christin Haugen Areffjord
Kandidatnr.:	409
HVL-id:	581269@hvl.no

Informasjon fra deltaker

Egenerklæring *: Ja
Jeg bekrefter at jeg har Ja
registrert
oppgavetittelen på
norsk og engelsk i
StudentWeb og vet at
denne vil stå på
vitnemålet mitt *:

Gruppe

Gruppenaun: (Ikke satt)
Gruppenummer: 1
Andre medlemmer i gruppen: Nelly Beate Ekornåsuaåg Gjellestad, Christine Civetta Yokota Vigerust, Janne Åvesland

Jeg godkjenner autalen om publisering av bacheloroppgaven min *

Ja

Er bacheloroppgaven skrevet som del av et større forskningsprosjekt ved HVL? *

Nei

Er bacheloroppgaven skrevet ved bedrift/virksomhet i næringsliv eller offentlig sektor? *

Nei



Høgskulen
på Vestlandet

BACHELOROPPGAVE

Regnskapsloven § 1-10. *Vesentlig opplysning*

The Norwegian Accounting Act § 1-10.

Material information

Janne Åvesland

Nelly Beate Ekornåsvåg Gjellestad

Jeanette Christin Haugen Arefjord

Christine Civetta Yokota Vigerust

FØS / IØA / Høgskulen på Vestlandet / Fordypning regnskap og skatt

Veileder: Leif Nicolai Bjerkli Sandtorv

Innleveringsdato: 13. mai 2022

Jeg bekrefter at arbeidet er selvstendig utarbeidet, og at referanser/kildehenvisninger til alle kilder som er brukt i arbeidet er oppgitt, jf. *Forskrift om studium og eksamen ved Høgskulen på Vestlandet*, § 12-1.

Dato: 13. mai 2022

Bacheloroppgave / Hovedprosjektoppgave - Referanseside

<i>Tittel:</i> <i>Norsk:</i> Regnskapsloven § 1-10 <i>Engelsk:</i> The Norwegian Accounting Act § 1-10	<i>Dato:</i> 13.05.2022
<i>Forfatter(e):</i> Janne Åvesland Nelly Beate Ekornåsvåg Gjellestad Jeanette Christin Haugen Arefjord Christine Civetta Yokota Vigerust	<i>Antall sider u/vedlegg:</i> 51 <i>Antall sider vedlegg:</i> 7
<i>Veileder:</i> Leif Nicolai Bjerkli Sandtorv	<i>Institutt/Campus:</i> Institutt og økonomi og administrasjon ved Campus Bergen
<i>Fordypning:</i> Regnskap og skatt	
<i>Merknader:</i>	
<i>Kontaktvirksomhet (evt. anonym)</i>	

Sammendrag:

Den nye regnskapsloven § 1-10. *Vesentlig opplysning* trådte i kraft 1. juli 2021. Vesentlighetsbegrepet har ikke tidligere blitt definert i regnskapsloven. På bakgrunn av dette ønsket vi å se nærmere på forløpet til innføringen og hva innholdet i paragrafen faktisk er. Våre problemstillinger ble derfor som følger:

Hovedproblemstilling: *Hva er innholdet i regelen i regnskapsloven § 1-10. Vesentlig opplysning?*

Underproblemstilling 1: *Hvordan blir vesentlighetsbegrepet, sett fra et historisk perspektiv, drøftet i norske rettskilder frem til innføringen av regnskapsloven § 1-10?*

Underproblemstilling 2: *Finnes det noen drivkrefter i de norske rettskildene som kan ha påvirket innføringen av regnskapsloven § 1-10?*

Ved hjelp av kvalitativ innholdsanalyse og juridisk metode gir denne oppgaven innblikk i innføringen, hva som kan ha drevet denne paragrafen frem, og analyse av selve innholdet i paragrafen.

Opgaven legger grunnlag for at regnskapslovens brukere kan få større forståelse for hva som ligger i vesentlighetsbegrepet, og hva som menes med en vesentlig opplysning. Den kan være et springbrett for videre forskning som kan sammenligne om det er noen forskjell i regnskap ført før og etter innføringen, gjerne i sammenheng med dybdeintervjuer.

Stikkord:

Vesentlighet	Terskel	Regnskap
--------------	---------	----------

Abstract:

The new Norwegian Accounting Act §1-10. *Material information* came into force the 1st of July 2021. The concept of materiality has not previously been defined in the Norwegian Accounting Act. Therefore, we wanted to take a closer look at the course of the introduction of the Act and what its actual content is. Our thesis/research questions are:

Main question: What is the actual content of the Norwegian Accounting Act §1-10. *Material information*?

Sub-question 1: How is the concept of materiality discussed in a historical perspective in the sources of law for the Norwegian Accounting Act §1-10?

Sub-question 2: Are there any impetuses in the Norwegian sources of law that has affected the implementation of the Norwegian Accounting Act §1-10?

By using a qualitative content analysis combined with legal method, this thesis gives insight into the process of the implementation, what elements that brought the clause into force, and an analysis of the actual content of the clause.

The thesis' objective is that the users of the Norwegian Accounting Act can access greater understanding of the concept of materiality, and what is seen as material information. In addition, the thesis lays the foundation for further research comparing the accounting before and after the implementation of the clause, for instance through executing in depth interview.

Keywords:

Material	Threshold	Accounting
----------	-----------	------------

Fylles ut ved å klikke på boksene til høyre i skjemaet		
1.	Jeg/vi erklærer at min/vår besvarelse er mitt/vårt eget arbeid, og at jeg/vi ikke har brukt andre kilder eller mottatt annen hjelp enn det som er nevnt i besvarelsen.	<input checked="" type="checkbox"/>
2.	Jeg/vi erklærer videre at denne besvarelsen: <ul style="list-style-type: none"> - ikke har vært brukt til annen eksamen - ikke refererer til andres arbeid uten at dette er oppgitt - ikke refererer til eget tidligere arbeid uten at dette er oppgitt - har alle referansene oppgitt i litteraturlisten - ikke er en kopi, duplikat eller avskrift av andres arbeid eller besvarelse 	<input checked="" type="checkbox"/>
3.	Jeg/vi er kjent med at brudd på ovennevnte er å betrakte som fusk og kan medføre annullering av eksamen og utestengelse fra universiteter og høyskoler i Norge, jf. Universitets- og høyskoleloven §§4-7 og 4-8, samt Forskrift om eksamen §10 .	<input checked="" type="checkbox"/>
4.	Jeg/vi er kjent med at høyskolen vil behandle alle saker hvor det foreligger mistanke om fusk etter høyskolens studieforskrift	<input checked="" type="checkbox"/>

Forord

Bacheloroppgaven er skrevet i forbindelse med vår avsluttende bachelorgrad i økonomi og administrasjon, fordypning regnskap og skatt, ved Høgskulen på Vestlandet. Etter å ha studert økonomi og administrasjon i snart seks semestre, hvorav fem av dem foregikk midt i en pandemi, ser vi nå frem til å levere et siste produkt.

Vi ønsket å skrive en original og givende oppgave, som førte til at vi tok for oss et omfattende tema med høy grad av kompleksitet. I tillegg har vi brukt en metode som ble lite vektlagt i vår undervisning. For å sikre forståelse av både tema og betydning av begrepene vi bruker, har vi derfor hatt grundige diskusjoner. Selv om problemstillingen har endret seg flere ganger underveis i skriveprosessen, står vi igjen med et sluttresultat vi alle er fornøyd med. En viktig faktor for arbeidet vårt, har vært en felles forståelse av innsatsen vi ønsket å legge ned i bacheloroppgaven. Dette har ført til jevn fremdrift, fruktbare diskusjoner og, forhåpentligvis, et godt sluttresultat.

Vi vil gi en stor takk til vår veileder, Leif Sandtorv, for hans tålmodighet, tilgjengelighet og hjelp med det juridiske perspektivet i oppgaven. I tillegg vil vi takke vår bi-veileder, Carmen Olsen, for hjelp med formulering av problemstilling og oppgavens oppbygging. Gjennom oppgaveskrivingen har vi tilegnet oss ytterligere kunnskap utover de emnene vi har hatt underveis i studiet, noe vi er veldig takknemlige for. Det å ha jobbet med en juridisk problemstilling har gitt oss kompetanse og erfaringer vi kan ta med oss ut i arbeidslivet.

Begrepsavklaring

CESR = The Committee of European Securities Regulators (forløperen til ESMA)

CPD = Consumer Protection Directive

EU = Den Europeiske Union

EØS = Det Europeiske Økonomiske Samarbeidet

GRI = Global Reporting Initiative

GRS = God RegnskapsSkikk

IASB = International Accounting Standard Board

IFRS = International Financial Reporting Standards

Innst. L. = Innstilling til Stortinget om lovvedtak

Jf. = Jamfør

NOU = Norges Offentlige Utredning

Ot.prp. = Odelstingsproposisjon

Prop. L = Proposisjon til Stortinget med forslag til lovvedtak

Prop LS = Proposisjon til Stortinget med forslag til lovvedtak og stortingsvedtak

Rskl. = Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Begrepsliste

Lovvedtak	“Stortingets viktige rammer for rettstilstanden på en rekke sentrale livs- og samfunnsområder” (Mæhle & Aarli, 2017, s. 69).
Lovtekst	Lovens ordlyd (Bjelland et al., 2019, s. 55).
Lovbestemmelse	“Generelle skrevne rettsregler” (<i>Lovtekst</i> , 2018).
Rettsregel	Regel bygget opp av to sider: en side med vilkår og en side med rettsvirkning av vilkårsoppfyllelse (Mæhle & Aarli, 2017, s. 74).
Lovregel	Den ferdige tolkede regelen man kan utlede fra en bestemt bestemmelse (Bjelland et al., 2019, s. 55).
Juridisk problemstilling	Rettslig problemstilling som løses ved bruk av rettsregler.
Rettsanvendelse	er prosessen fra identifisering av et rettsspørsmål til fastleggelse av rettsregelen gjennom rettslig argumentasjon
Rettsspørsmål	“det spørsmålet man spissformulerer for å beskrive det juridiske problemet man ønsker å finne svar på” (<i>Rettsspørsmål</i> , 2015)
Subsumsjonen	Rettsregelen brukes på faktum til å besvare et spørsmål (Bjelland et al., 2019, s. 49).

Rettsfaktum	“Informasjon som er direkte relevant for å bestemme om vilkårene for å oppnå rettsvirkning er til stede” (Mæhle & Aarli, 2017, s. 377).
Juridisk argumentasjon	Rettskildeprinsippene
Legaldefinisjon	Definisjoner som står i lov
Trinnhøyde	“Et rettslig prinsipp som innebærer at rettsregler av høyere rang går foran regler av lavere rang dersom det er strid mellom reglene” (<i>Lex superior</i> , 2021)
Innskrenkende tolkning	Rettskildeprinsippene (relevans, slutning og vekt)
Utvidende tolkning	“lovregelen omfatter et tilfelle som språklig sett faller utenfor loven” (Bjelland et al., 2019, s. 61).
Analogisk tolkning	Anvendelse av rettsregel “på et tilfelle som ligger klart utenfor en naturlig språklig forståelse av lovens ord” (Mæhle & Aarli, 2017, s. 367).
Antitetisk tolkning	“[B]egrunner rettsregelen med at det aktuelle tilfellet faller utenfor ordlyden i en bestemt lovbestemmelse” (Mæhle & Aarli, 2017, s. 368).
Lex-prinsippene	Motstridsreglene
Gjeldende rett	Den rettslige situasjon som kan utledes fra de foreliggende rettskildefaktorene.
Kodifisering	“[G]jøre uskrevne regler til lov” (<i>Kodifikasjon</i> , 2021)
Rettsdogmatikk	“[F]ølger grunntrekkene og argumentasjonslinjene som er etablert av den juridiske metoden, men foretar en mer omfattende og systematiserende argumentasjonsprosess enn den jurister ellers benytter for å formulere og besvare konkrete rettsspørsmål” (Mæhle & Aarli, 2017, s. 279).

Tabell 1: Begrepsliste

Tabell- og figuroversikt

Tabell 1: Begrepsliste

Tabell 2: Oversikt over rettskildene

Tabell 3: Relevans, slutning og vekt

Figur 1: Historisk perspektiv, illustrasjon

Innholdsfortegnelse

Forord.....	VI
Begrepsavklaring	VII
Begrepsliste	VII
Tabell- og figuroversikt	VIII
Innholdsfortegnelse.....	IX
1. Innledning	1
1.1 Bakgrunn og problemstilling.....	1
1.2 Avgrensning	2
1.3 Oppgavens oppbygging.....	3
1.4 Tidligere forskning	3
2. Teori	4
2.1 Den norske og internasjonale regnskapsmodellen	4
2.1.1. Brukergrupper etter GRS og IFRS.....	5
2.2 Rettskilder og rettskildelære	5
2.2.1 Lovtekst	6
2.2.2 Lovforarbeider	7
2.2.3 Internasjonale rettskilder	7
2.2.4 Å tolke i lovens forstand	7
2.2.5 Harmonisering av lov	8
2.3 Begrepet vesentlig i sammenheng med rettsregler	8
2.3.1 Begrepet vesentlig i regnskapssammenheng.....	9
2.3.2 “Materiality” i IFRS og prospektforordningen.....	10
2.4 Drivkrefter	12
2.4.1 Bærekraftrapportering	12
3. Metode	13
3.1 Forskningsdesign	13
3.2 Valg av metode	13
3.3 Datainnsamling	14
3.4 Kvalitativ innholdsanalyse	15
3.4.1 Juridisk metode	15
3.5 Evaluering av metode	16
3.5.1 Reliabilitet og validitet.....	17

3.5.2 Svakheter ved kvalitativ innholdsanalyse	17
4. Presentasjon av funn.....	19
1995 – Diskusjon rundt vesentlighetsprinsippet	19
1997-1998 - Videre diskusjon om et vesentlighetsprinsipp.....	19
2003-2005 - Vektlegging av begrepsbruken	20
2015 – Konvergering mot internasjonal praksis	21
2016 - Bærekraftsrapportering og samfunnsansvar blir introdusert	23
2020-2021 - Vedtak og ny regnskapslov trer i kraft	24
5. Analyse og drøfting	28
5.1 Underproblemstilling 1	28
5.2 Underproblemstilling 2	34
5.2.1 Felles forståelse av vesentlighet.....	34
5.2.2 Internasjonalisering	35
5.2.3 Bærekraft	37
5.3 Hovedproblemstilling	38
6. Avslutning og konklusjon	41
6.1 Konklusjon	41
6.2 Styrker og svakheter ved bacheloroppgave	43
6.3 Videre forskning	44
Litteraturliste	46
Vedlegg	52
Vedlegg 1 – Kvalitativ dataanalyse.....	52

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og problemstilling

Gruppen viste tidlig en interesse for prinsippanvendelse og regnskapsteori. Da det sommeren 2021 ble foretatt endringer i regnskapsloven virket spesielt paragrafen om vesentlig opplysning interessant. Da vi ønsket å forstå innholdet i rskl. § 1-10, var det spennende å skrive om forløpet og historien bak bruken av begrepet vesentlig. Ettersom dette er en ny paragraf, gikk vi ut fra at det ikke var mange tidligere studier som handlet om akkurat dette temaet. Muligheten til å bidra til videre forskning gjorde at temaet virket spesielt spennende å skrive om.

I fagene ØBR114 Regnskap fordypning og ØBR116 Regnskapsorganisering og ERP-systemer fikk vi en innføring i regnskapskvalitet, skjønnsmessige vurderinger, forhold mellom regnskapsfører og revisor, og hvordan regnskapsførere kan bidra til at informasjon i regnskap er beslutningsnyttig. Vi så også på bærekraft som et tema innenfor regnskapsrapportering. Da vi under skriveprosessen oppdaget at alle disse temaene kunne sees i sammenheng med innføringen av rskl. § 1-10, ble vi positivt overrasket.

Den nye paragrafen i regnskapsloven som vi har valgt å fordype oss i, finner vi i kapittel 1 - «Virkeområde, regnskapspliktige, definisjoner» i regnskapsloven, og den lyder slik:

§ 1-10. Vesentlig opplysning

En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.

Rskl. § 1-10 inneholder ingen direkte definisjon av ordet vesentlig, men heller en forklaring på hva som regnes som en vesentlig opplysning. Uten nærmere tolkning sier paragrafen at dersom en opplysning skal regnes som vesentlig må det foreligge en sannsynlighet for at en avgjørelse kan endres som følger av informasjonen i regnskapet. En opplysning er dermed vesentlig hvis det foreligger en årsakssammenheng mellom et valg en bruker tar, og feil ved eller utelatelse av opplysningen. Hva som regnes som vesentlig er basert på en skjønnsmessig vurdering, og vil dermed kunne variere ut ifra hvem som tar avgjørelsen. For den enkelte personen vil det foreligge en terskel, hvor opplysninger over terskelen vil være av betydning, og opplysninger under terskelen er uten betydning.

Etter å ha sett nærmere på rskl. § 1-10 kom vi frem til følgende problemstillinger:

Hovedproblemstilling: *Hva er innholdet i regelen i regnskapsloven § 1-10. Vesentlig opplysning?*

Underproblemstilling 1: *Hvordan blir vesentlighetsbegrepet, sett fra et historisk perspektiv, drøftet i norske rettskilder frem til innføringen av regnskapsloven § 1-10?*

Underproblemstilling 2: *Finner det noen drivkrefter i de norske rettskildene som kan ha påvirket innføringen av regnskapsloven § 1-10?*

1.2 Avgrensning

Ettersom vi skal ta for oss innføringen av rskl. § 1-10. *Vesentlig opplysning* og forståelsen av vesentlighetsbegrepet, har vi i utgangspunktet valgt et ganske bredt område. Ved å se på diskusjon frem mot innføring av paragrafen, har vi valgt å avgrense oppgaven til å fokusere på de delene av dokumentene som omhandler et «vesentlighetsprinsipp» og vesentlig opplysning. Dette gjorde vi fordi endring i regnskapsloven skjedde relativt nylig og det er begrensede muligheter for å se på noe annet enn diskusjonen som førte til implementeringen. Vi har derfor valgt å se bort fra hvilke endringer og konsekvenser rskl. § 1-10 vil føre med seg, ettersom vi ikke har mye sammenligningsgrunnlag. Dette vil være mer aktuelt når lovens virkninger potensielt sett er mer framtrødende i fremtidige regnskap. Vi har i tillegg valgt å belyse felles forståelse av vesentlighetsbegrepet, internasjonalisering og bærekraft av den grunn at vi har tolket disse som drivkrefter for innføringen av rskl. § 1-10.

En stor del av arbeidet med bacheloroppgaven har vært å forstå hvordan juridisk drøfting, juridisk metode og rettskildelære fungerer. Vi har gjennom studieløpet ved å ta i bruk lovtekster, tilegnet oss innledende forståelse av fagområdet. For å sikre at analysen og drøftelsen vår ble riktig formulert, tolket og forstått av leserne, har vi imidlertid stått overfor et krevende arbeid med å bygge videre på denne kunnskapen. Vi har derfor ønsket å inkludere teori som gir et innblikk i hva vi har lært i denne prosessen.

Begrepsbruk og forståelse er også noe vi har valgt å gå dypere inn på, fordi vi har sett på det som interessant å forstå ordlyden, betydningen og innholdet av ordet vesentlig. Vesentlig i seg selv er et mye brukt begrep i mange juridiske sammenhenger. Vi har imidlertid valgt å avgrense dette til hvordan begrepet forstås og vektlegges i sammenheng med den norske regnskapsloven.

1.3 Oppgavens oppbygging

For å gi leseren en ide om hva som kommer, presenterer vi her oppgavens oppbygging. Den er bygget opp av 6 kapitler: innledning, teori, metode, presentasjon av funn, analyse og konklusjon.

I kapittel 1 starter vi med bakgrunnen for oppgaven og problemstillingene, i tillegg til avgrensningen. Gjennom kapittel 2 presenterer vi teori som er relevant for drøftingen og forståelsen av oppgaven vår. Videre drøfter vi metoden som er brukt i kapittel 3 og presenterer relevant teori knyttet til valg av metode, fremgangsmåte og dataanalyse, samt å begrunne og evaluere våre valg.

I kapittel 4 går vi kronologisk gjennom de juridiske dokumentene og trekker ut funnene vi mener er relevante for drøftingen vår. I kapittel 5 kombinerer vi funn og teori for å svare på problemstillingene. Til slutt kommer avslutning og konklusjon i kapittel 6, etterfulgt av litteraturliste og vedlegg.

1.4 Tidligere forskning

Gjennom oppgaven ønsker vi å finne innholdet i rskl. § 1-10 ved å se på diskusjon av vesentlighetsbegrepet frem til innføringen av paragrafen, og identifisere drivkrefter vi mener kan ha påvirket implementeringen. Siden den nye regnskapsloven ble innført sommeren 2021, er det etter vår kjennskap ingen som har forsket på temaet. I tillegg er det generelt sett gjennomført begrenset med forskning rundt vesentlighetsbegrepet i norsk regnskapslov. Det finnes imidlertid noen interessante internasjonale studier som gir grunnlag for vår forskning.

En studie som kan knyttes opp mot vår oppgave, er Holstrum & Messier's artikkel fra 1982 som analyserer og oppsummerer all relevant forskning rundt vesentlighetsbegrepet (Holstrum & Messier, 1982). Et av de mest sentrale funnene i studien var hvordan regnskapsbrukere, regnskapsførere og revisorer vurderte vesentlighet vidt forskjellig. Regnskapsførerne satt den høyeste vesentlighetsgrensen, mens den laveste grensen fant Holstrum & Messier hos regnskapsbrukerne. Mellom disse lå revisorenes grense for vesentlighet. Dette illustrerte den store variasjonen i oppfatningen av vesentlighetsbegrepet på denne tiden.

Da Messier, med flere tok opp tråden i 2005, og skrev en oppdatert artikkel med samme tema, fant de at mange av oppfatningene av vesentlighet var uendret. På tross av et betydelig større kvantum av studier med fokus på vesentlighet, var det fortsatt en ulikhet mellom hvordan forskjellige grupper forstod vesentlighetsbegrepet (Messier et al., 2005).

Disse to studiene viser den kontinuerlige uklarheten rundt vesentlighetsbegrepet som har vært til stede gjennom mye av rettsprosessen før innføringen av rskl. § 1-10.

2. Teori

I dette kapittelet tar vi for oss teori som vi har funnet relevant for vår oppgave, og forklarer hva vi legger i begrepene vi tar i bruk.

2.1 Den norske og internasjonale regnskapsmodellen

Den norske regnskapsmodellen (GRS-modellen) er en transaksjonsbasert modell som baserer seg på historisk kost og er resultatorientert (Langli, 2016, s. 76-77). Regnskapsloven bygger på anvendelse av de grunnleggende prinsippene. GRS-fundamentet har to kvalitative krav til rapportering; rettvise bilde og konsistent prinsippanvendelse. For at årsregnskapet skal være nyttig for brukerne er det viktig at informasjon er pålitelig, relevant, forståelig og vesentlig (Langli, 2016, s. 86).

Alle regnskapspliktige i Norge skal følge regnskapsloven (Regnskapsloven, 1999, § 1-1). Ettersom reguleringen i loven ikke er spesielt detaljert, er det nødvendig å gjøre skjønnsmessige vurderinger. Det er imidlertid retningslinjer i lovgivningen og regnskapsstandardene for hvordan skjønnsvurderingene gjøres, slik at årsregnskapet produserer relevant og nyttig informasjon (Langli, 2016, s. 80).

Den internasjonale regnskapsmodellen (IFRS) omtales som et konseptuelt rammeverk. Fra 2002 har norske børsnoterte foretak vært pliktig til å bruke IFRS i konsernregnskap (Myrbakken & Haakanes, 2018, s. 875). IFRS er balanseorientert og har et uttømmende sett av regnskapsregler. Dette gjør at det er klare definisjoner på hva som kan regnes som gjeld og eiendeler i balansen. Derfor vil ikke den norske regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper i kapittel 4 og vurderingsreglene i kapittel 5, være gjelde i IFRS-regnskapene (Myrbakken & Haakanes, 2018, s. 894).

Det finnes både likheter og forskjeller mellom GRS- og IFRS-modellen. Modellene har som målsetting at regnskapsbrukerne gjennom regnskapsrapportene skal få tilgang til informasjon som er nyttig for beslutninger som tas (Langli, 2016, s. 41). En sentral grunn til likheter mellom de to modellene, er at GRS-modellen er mer tilpasningsdyktig, da den ikke har noen definisjoner av elementene i balanseligningen. Dersom en regnskapsmessig løsning er akseptert etter IFRS, vil den ofte godtas etter GRS. Finansdepartementet og Norsk RegnskapsStiftelse uttrykker et ønske om å tilpasse de norske reglene til utviklingen som skjer internasjonalt (Langli, 2016, s. 47). Siden resultatorientering har stått sterkt i Norge, har IFRS-modellens balanseorientering tidligere møtt motstand. De senere årene har den imidlertid blitt mer akseptert, fordi flere etter hvert mener at balanseorienteringen gir et like godt kvalitetsregnskap (Langli, 2016, s. 53).

2.1.1. Brukergrupper etter GRS og IFRS

I den norske regnskapsloven er ikke formålet med regnskap lovfestet. En av de første tilgjengelige forarbeidene til den norske regnskapsloven er NOU 1993: 2. Arbeidet i NOU-en startet på bakgrunn av at det var problematisk at en rekke bestemmelser knyttet til regnskapsplikten var «spredt rundt i ulike lover, med til dels ensartet og motstridende innhold». (NOU 1993: 2, s. 29). En gjennomgripende regnskapslov som skulle erstatte de spredte bestemmelsene ble derfor sett på som en fordel. Utvalget skrev at «både fra et regnskapsteoretisk synspunkt og i henhold til regnskapslovens forarbeider er det *brukernes informasjonsbehov* som skal være utgangspunktet for reglene om årsoppgjøret» (NOU 1993: 2, s. 30). Brukergruppene av regnskapet blir også diskutert, selv om det ikke blir definert noen prioriterte brukere. Informasjonsbehovet til de forskjellige gruppene beskrives som varierende og med til dels motstridende interesser. Avveining mellom brukerinteressene ses derfor på som et «nødvendig ledd i lovgivningsprosessen» (NOU 1993: 2, s. 30). De nevner også at det innenfor de ulike brukergruppene vil finnes både profesjonelle og amatører. I tillegg har brukerne forskjellig «evne og vilje til å forstå og analysere regnskap» (NOU 1993: 2, s. 30).

Formålet med generell finansiell rapportering danner grunnlaget for IFRS (IASB, 2018, pkt. 1.1). Målet med generell finansiell rapportering er ifølge IFRS «å gi økonomisk informasjon om den rapporterende enheten som er nyttig for eksisterende og potensielle investorer, långivende og andre kreditorer i å ta beslutninger vedrørende ressurser til enheten» jf. IFRS (2018) pkt. 1.2. Det konseptuelle rammeverket definerer potensielle kapitaltilbydere som primærbrukerne av regnskapet i pkt. 1.5 (IASB, 2018). Bakgrunnen for et slikt valg av primærbrukere er at disse regnskapsbrukerne har det største og mest umiddelbare behovet for den informasjonen i regnskapet. En forutsetning for IFRS er at primærbrukerne gjennom regnskapet skal få nødvendig økonomisk informasjon for å hjelpe dem med å vurdere fremtidige kontantstrømmer i foretaket, jf. pkt. 1.13 og 1.16 (IASB, 2018).

2.2 Rettskilder og rettskildelære

Knut Bergo beskriver lovtolkning som en spesialiseringskunst som læres best gjennom det rettsdogmatiske fagfeltet (Høgberg & Sunde, 2019, s. 194). Rettskildelæren bidrar primært med «teoretisk bevisstgjøring om hvordan vi forstår og bruker lovspråket, med noen grunnleggende normeringer» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 194).

Rettskilder er definert som en «samlebetegnelse på de kildene jurister bruker når vi argumenterer rettslig» (Bjelland et al., 2019, s. 25). De skiller mellom syv kategorier; 1) lovtekst, 2) forarbeider, 3) rettspraksis, 4) reelle hensyn, 5) juridisk litteratur, 6) offentlige organers uttalelser og praksis, og 7) privat praksis (Bjelland et al., 2019, s. 25).

I Norge har vi sammenlignet med andre land få definisjoner og hovedregler, og vi overlater en god del av tolkning til forvaltningen og domstolene (Høgberg & Sunde, 2019, s. 195). Hvis det viser seg at en gammel lov inneholder ord og uttrykk som i dag forstås på en annen måte, er det den opprinnelige betydningen som er utgangspunktet. I norsk rett har derfor forarbeidene stor betydning fordi uttrykk nærmere kan defineres og eksemplifiseres (Høgberg & Sunde, 2019, s. 195).

2.2.1 Lovtekst

Lovtekst er ikke alltid like klar og må dermed tolkes. Man vil da ta utgangspunktet i at ordene og uttrykkene man finner i lovteksten, skal være forståelig ut fra vanlig språkbruk. Hvordan ord og uttrykk forstås kan ha ulik betydning i forskjellige sammenhenger (Høgberg & Sunde, 2019, s. 197). Dersom lovteksten innehar faguttrykk, er utgangspunktet den spesielle betydningen av uttrykket. Lovens forarbeider og forhistorie er i prinsippet en del av den relevante konteksten, i den forstand at man kan forstå ord og uttrykk på «en bestemt måte når vi kjenner dens historie og formål» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 196). Overskrifter til paragrafer og kapitler i lov er også en måte å få umiddelbar tekstmessig sammenheng, fordi det kan «gi en pekepinn på hva lovens ord sikter til» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 197).

Definisjoner har betydning for rettsanvendelse og det skilles mellom «tolkningen og harmoniseringen av rettskildene til en generell rettsregel, og den konkrete subsumsjonen av et faktum under rettsregelen» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 198). Første steg er å «oppstille en generell lovregel basert på lovens ordlyd, forarbeider og andre rettskilder» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 198). Neste steg er å «utlede de konkrete referansene som omfattes av lovregelen» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 198). Dette er nødvendig i de tilfeller der det ikke er klart hva som vil falle innenfor eller utenfor den generelle regelen (Høgberg & Sunde, 2019, s. 198). Herunder er hva som befinner seg over eller under en terskel for vesentlighet et godt eksempel. Ved en eventuell tolkning kan andre bestemmelser i den tidsmessige loven være med på å bidra til en avklaring på tvilsspørsmål. Det kan for eksempel være at lovteksten inneholder en legaldefinisjon som forteller oss hvordan sentrale ord og uttrykk skal forstås i den aktuelle loven (Langfeldt et al., s. 2).

I Norge er lovtekster knappe og fragmentariske. De blir dog supplert med redegjørelser i forarbeidene for gjeldende rett i tillegg til det som ligger til grunn av vurderinger når en lovtekst skal utformes (Bertnes et al., 2012, s. 37)

2.2.2 Lovforarbeider

Lovforarbeider er «et samlebegrep for de arbeidene som leder frem mot Stortingets lovvedtak» (Bjelland et al., 2019, s. 71). Deres viktigste funksjon er å gi leseren stoff til bruk i tolkningen av ordlydene og formålet med loven (Boe, 2020, s. 132). Vi skiller mellom Norges offentlige utredninger (NOU), lovproposisjoner til Stortinget (Prop.) og komiteinnstillinger fra Stortinget (Innst.).

NOU blir utarbeidet av departementet som setter ned et ekspertutvalg, eller så kan departementet utarbeide det selv. Høringsnotatet inneholder forslag til endringer av en lov. En NOU er mer detaljert enn hva et høringsnotat er (Bjelland et al., 2019, s. 73). NOU-en sendes ut på høring, og departementet får tilbakemeldingen på forslaget fra høringsinstanser (Bjelland et al., 2019, s. 74).

Prop. L skrives etter at NOU-en har vært på høring, og er regjeringens lovforslag som leveres til Stortinget. Her gjengis de viktigste høringsvarene, i tillegg til at det diskuteres for og mot lovforslaget (Bjelland et al., 2019, s. 74).

Innst. L er lovforslaget etter at det er behandlet i stortingskomiteen. Her gir stortingskomiteen tilbakemelding på hva de mener om lovforslaget (Bjelland et al., 2019, s. 75).

2.2.3 Internasjonale rettskilder

Norge har pådratt seg folkerettslige forpliktelse som blant annet EØS-avtalen, og EØS-/EU-rett er derfor blitt en stadig viktigere del av norsk rett.

Et EU-direktiv er «en av tre typer EU-lover; de to andre er forordninger og enkeltvedtak» (Knudsen, 2020). En forordning er identisk for alle EU/EØS-land. «[E]t direktiv er et rammevedtak som innenfor et bestemt virkeområde setter opp mål og betingelser som medlemslandene selv må utforme en spesifikk lovtekst for innen en viss tidsfrist» (Knudsen, 2020). Det vil i konfliktsituasjoner kunne gis «fortrinn» til annen lovgivning som internasjonal rett. EØS-loven § 2 sier at «forpliktelser som er innarbeidet i norsk rett, ved motstrid skal «gå foran» norsk lov» (Mæhle & Aarli, 2017, s. 237).

2.2.4 Å tolke i lovens forstand

«Tolkning, subsumsjon og faktabedømmelse handler om språkbruk» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 199). Oppgaven i lovtolkning er å «finne lovens mening slik den fremgår av lovteksten» (*Tolkning - jus*, 2022). Under slik tolkning skal man ta utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse. Det kan vi se på som det en alminnelig person ville forstått av en rettsregel. Bergo mener at alminnelig språklig forståelse i praksis er en konstruksjon og «det er alltid noen som mestrer ordene og andre som ikke gjør det» (Høgberg & Sunde, 2019, s. 194).

Når man skal komme frem til lovens mening må man av og til vurdere flere rettskildefaktorer enn kun selve lovteksten. Blant annet nevnes lovens forarbeider, lovens formål, særskilte forhold som har virket til at loven ble gitt, lovens etterarbeider, rettspraksis om loven, forvaltningspraksis og synspunkter fra juridisk teori. Motstrid er når det er «motsetninger mellom det lovens ordlyd tilsier og de synsmåter som har gjort seg gjeldende under lovbehandlingen» (*Tolkning - jus*, 2022). I slike tilfeller er det lovens ordlyd som blir avgjørende. Det er ikke alltid slik, et unntak vil være om det er åpenbart at «språkbruken er unøyaktig» (*Tolkning - jus*, 2022). I slike tilfeller følger man det som «antas å være lovgivers egentlige mening» (*Tolkning - jus*, 2022). I tolkningsprosesser kan man bruke lex-prinsippene eller andre tolkningsalternativ som blant annet utvidende og innskrenkende tolkning. Videre er det viktig at man som hovedregel skal legge til grunn «alminnelig språkbruk på det tidspunktet da loven ble til» (*Tolkning - jus*, 2022) og at ord kan ha hatt en annen betydning da en nå (*Tolkning - jus*, 2022).

2.2.5 Harmonisering av lov

Når man omtaler harmonisering i en juridisk sammenheng, menes det å samordne bestemmelsene i ulike lover og regler, for eksempel for å oppnå likhet mellom rett i forskjellige land (*Harmonisering*, u.å.). Det oppstår et behov for harmonisering når argumenter kan synes å trekke i forskjellige retninger. Tolkning av rettskildene «skal være balansert og kritisk slik at rettsanvendere kan utlede mulige argumenter som taler for og mot at vilkår er innfridd» (Mæhle & Aarli, 2017, s. 332). Når man som rettsanvender skal samordne nå han eller hun «se på helheten i argumentbilde og forme en sammenhengende argumentasjonsrekkevidde» (Mæhle & Aarli, 2017, s. 333).

Total harmonisering er når man i sammenheng med folkerettslige forpliktelser får lik rettstilstand. Det er da krav om bestemt regulering av rettsspørsmål. Målsettingen er at samme rettsregel skal ha samme rettsløsning. Delvis harmonisering kan defineres som å tolke det som står i den ene rettskilden i lys av det som står i den andre, og konkluderer med at ordlyden og betydningen er den samme. Rettsanvendere vil ved delvis harmonisering tolke gjeldene lover som om den er i samsvar med nye bestemmelser, på den måten vil man forhindre lovendring i stor grad (Haugland, u.å.).

2.3 Begrepet vesentlig i sammenheng med rettsregler

Vanlig forståelse av «vesentlig» er at det kan brukes som synonymt med for eksempel «viktig», «betydningsfullt» og «sentralt» (*Synonym til vesentlig ting på norsk bokmål*, u.å.). «Vesentlig» kan ses på som et begrep som har sitt opphav i vanlig språk, men har i rettslig sammenheng over lengre tid fått sitt eget juridiske innhold og betydning. Begrepet kan ses på som et homonym, siden det er et «ord som har samme skrivemåte eller uttale, men forskjellig betydning» (*homonym*, 2020).

Ved tolkning av lovtekst regnes «vesentlig» som en skjønnsmessig vurdering og blir brukt som en vurderingsmålestokk, eller terskel (Lundberg, u.å.). Dette kan ses i sammenheng med tolkning når lovteksten er uklar og man må se på sammenhengen i når vesentlig i en rettsregel tas opp. Når man tolker en rettsregel må man også ta stilling til hva som er lovbestemmelsens hensyn og mot- hensyn (Rognstad u.å.; Lundberg, u.å.) For tolkning og anvendelse av rettsregler kan dette bli problematisk. Dette er fordi det blir vanskelig å identifisere slike ord for å kunne forklare de, slik man på forhånd tolker dem og fordi den rettslige sammenhengen blir ilagt spesiell betydning (*Juridisk oversettelse – hvorfor så vanskelig?*, 2010).

2.3.1 Begrepet vesentlig i regnskapssammenheng

Vesentlig er et kjent begrep i GRS, og er nevnt 19 ganger i regnskapsloven (Regnskapsloven, 1999). Begrepet er også brukt i flere standarder, men det har tidligere ikke vært klargjort i regnskapsloven hva som legges i ordlyden vesentlig. Ettersom regnskapsloven bygger på det som er allment akseptert av praksis, er vesentlighet allerede godt innarbeidet i GRS (Karlsvik, 2021). Handeland uttaler at «Plikt til å vurdere om noe er vesentlig, eventuelt uvesentlig, følger allerede av en rekke bestemmelser i regnskapsloven, blant annet regnskapsloven §§ 3-2 femte ledd, 3-3c annet ledd bokstav d, 3-6 annet ledd, 3-8 første ledd, 7-1 femte ledd» (Handeland et al., 2022, note 84).

Vesentlighet i regnskapssammenheng henger sammen med brukernes behov, regnskapskvalitet og informasjonsverdi. Det regnes også som et skjønnsmessig begrep som må vurderes ut fra en terskel. Formålet med et regnskap er å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon. Vesentlighetsbegrepet blir derfor en måte å sørge for at bare informasjon som kan påvirke brukernes beslutning tas med. At uvesentlig informasjon utelates gjør at brukerne kan fokusere på den informasjonen som er vesentlig, samtidig som bedriftene kan unngå unødvendig ressursbruk. Regnskapsførere må vurdere hvor grensen for vesentlighet går og hva som skal tas med og utelates i regnskapet (Andersen & Eillefsen, 2010).

Vesentlighetsbegrepet kan ha forskjellig innhold i revisorsammenheng. Grunnen til at det er relevant å se på er fordi en revisor skal kontrollere at regnskapet er ført riktig. I henhold til internasjonale revisjonsstandarder er revisorene pliktig å tallfeste vesentlighetsgrenser som skal benyttes i revisjonen. Både regnskapslovens og revisorenes behandling av vesentlighet baseres på en skjønnsmessig vurdering, men forskjellen er at det i regnskapsloven ikke finnes et krav for å «tallfeste denne tolleransengrensen for feil eller utelatelse av opplysninger i regnskapet» (Karlsvik, 2021). I ISA 320 (pkt. 2) står vesentlighet forklart som;

«Feilinformasjon, herunder utelatelse, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet;

Skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av rådende omstendigheter og påvirkes av feilinformasjonens størrelse eller type, eller en kombinasjon av begge; og

Skjønnsmessige vurderinger av forhold som er vesentlige for brukerne av regnskapet bygger på en vurdering av behovet for finansiell informasjon som er felles for brukerne som en gruppe. Den mulige virkningen av feilinformasjon på bestemte individuelle brukere, hvis behov kan variere i stor grad, tas ikke i betraktning.»

Utdraget er fra en standard som revisorer i Norge må forholde seg til. Tidligere har ikke en slik definisjon vært nedskrevet i regnskapsloven. I regnskapssammenheng kan vi nå definere vesentlighetsbegrepet som feil eller mangler ved en opplysning, som «med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap» (regnskapsloven, 1999, § 1-10).

2.3.2 “Materiality” i IFRS og prospektforordningen

«Vesentlig» brukes ofte av norske lovgivere i regnskapssammenheng som oversettelse av det engelske ordet «material» i IFRS. Vi kan tolke denne oversettelsen i sammenheng med artikkel 6 (1) fra EU-direktivet med tekst «materiality» i IFRS (2018) pkt. 2.11. Det kan også diskuteres om vesentlighet faktisk er en god oversettelse av ordet «materiality» i regnskapssammenheng og følgelig, at «material» betyr det samme som «vesentlig». Når man tolker hva som menes med “material” kan begrepet oppfattes som enten at feilen (eller utelatelsen) referer til innholdet, eller at feilen (eller utelatelsen) må være betydelig for regnskapsbrukere.

I det konseptuelle rammeverk pkt. 2.11 om «materiality» står det

«Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of generalpurpose financial reports (see paragraph 1.5) make on the basis of those reports, which provide financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity’s financial report. Consequently, the Board cannot specify a uniform quantitative threshold for materiality or predetermine what could be material in a particular situation» (IASB, 2018).

I denne definisjonen er ordlyden «could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial» viktig for å forstå likheter og forskjeller mellom det som regnes som en vesentlig opplysning og «materiality». Dette er også en viktig forskjell fra den tidligere versjonen av rammeverket pkt. QC11 som hadde ordlyden «could influence decisions that users make on the basis of financial information» (IASB, 2010, pkt. QC11). Vi ser her at terskelen for «materiality» har gått fra «could» til «could reasonably be expected».

Styret oppgir at de ikke kan «specify a uniform quantitative threshold for materiality or predetermine what could be material in a particular situation», (IASB, 2018, pkt. 2.11) som viser til at det ikke foreligger en allmenn terskelverdi som brukes i vesentlighetsvurderinger ved utformingen av regnskapet. Dette gir en indikasjon på at vesentlighetsvurderinger skal være foretaksspesifikke og dermed et ansvar overfor hvert enkelt foretak og legge til grunn vurderinger for hva som er vesentlig informasjon.

Artikkel 6 (1) fra EU reguleringen 2017/1129 (2017), også omtalt som prospektforordningen, formulerer «material» praktisk i henhold til innholdet i prospekter for investorer. Det står skrevet at «a prospectus shall contain the necessary information which is material to an investor for making an informed assessment» (Official Journal of the European Union, 2017). Punkt (a) «eiendeler og forpliktelser, fortjeneste og tap, finansiell stilling og utsikter til utstederen og enhver garantist» kan derfor i særlig grad bli viktig for utformingen av regnskapet. I forordningen defineres det ikke hva som regnes som «vesentlig for en investor». Kravene til informasjonen er det som kalles prospektansvaret, som kan defineres som «ansvar for sannheten og fullstendigheten av prospekter» (*Prospectus Liability*, u.å.).

«Material» begrepet i prospektforordningen tar opp spørsmålet om unnlattelse av å inkludere vesentlig informasjon, eller unnlattelse av å presentere slik vesentlig informasjon korrekt, vil føre til et prospektansvar (Official Journal of the European Union, 2017). I boken «Prospectus regulation and prospectus liability» diskuterer de om «materiality» skal ses på som en terskel og test for å se om beslutninger er blitt påvirket eller om det er en effekt på investorenes «lommebok». I sammenheng med prospektansvaret er det også reist en problemstilling om hvem investoren er (Busch et al., 2020, s. 205). Det diskuteres i sammenheng med CPD at i avgjørelser av slike saker krever det en lav terskel på hva som regnes som «material», i tillegg til vurdering om noe er over eller under en slik terskel diskuteres det at det også må stilles krav til årsakssammenheng mellom opplysningen og virkningen.

2.4 Drivkrefter

I utgangspunktet knyttes begrepet drivkraft opp mot kraft som driver maskineri, men i overført betydning kan det også brukes i sammenheng med drivende kraft i en handling (*drivkraft – Det Norske Akademisk ordbok*, u.å.). I arbeid der lovbestemmelser endres, fjernes eller legges til kan det finnes problemstillinger eller tematikker som fungerer som drivkrefter for et behov for å tilpasse seg endringer i samfunnet.

2.4.1 Bærekraftrapportering

Bærekraftsbegrepet ble først kjent gjennom Brundtlandsrapporten fra 1987 og definert som «En utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov» (*Bærekraftig utvikling*, u.å.). I næringslivet har det blitt utviklet retningslinjer for bærekraftsrapportering. Bærekraftsrapportering bidrar til økt åpenhet, troverdighet og tillit i næringslivet (*Bærekraftsrapportering*, u.å.).

Paragraf 3-3c. *Redegjørelse om samfunnsansvar* sier: «Der det er relevant og vesentlig, skal det opplyses om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på forhold som nevnt i første ledd første punktum» (Regnskapsloven, 1999, § 3-3c). Denne paragrafen stiller strengere krav enn hva som var tidligere til bærekraftrapportering. Men det er uansett opp til selskapene hva de velger å inkludere i rapporten. Det er ikke bare for selskapet og interessentene det er viktig med bærekraftrapporteringen og hva de velger å inkludere, men også for å kunne nå målene i Parisavtalen og FNs bærekraftsmål (Risk Advisory Services, 2019).

Sticos har i en emneuttalelse skrevet om hvordan bedrifter kan komme i gang med bærekraft og nevner blant annet at det er viktig å tenke vesentlighet i arbeidet med bærekraft. De definerer noe som heter dobbelt vesentlighet som at man «må vurdere hvordan selskapet blir påvirket av og hvordan selskapet påvirker de klimaendringene som vi ser komme i fremtiden» (*Bærekraft: Hvordan komme i gang*, u.å.).

3. Metode

I dette kapittelet tar vi for oss forskningsdesign, valg av metode, datainnsamling og evaluering av metoden vi har brukt.

3.1 Forskningsdesign

Et forskningsdesign kan defineres som hvordan en studie i sin helhet planlegges, organiseres og gjennomføres. Dette henger ofte sammen med hvordan man har formulert problemstillingen og hvilke data man trenger for å besvare den. Man skiller mellom eksplorativt, beskrivende og kausalt design (Gripsrud et al., 2016, s. 46-47). Vi har et eksplorativt forskningsdesign ettersom vårt primære formål med undersøkelsen er å utforske temaet «vesentlig» nærmere (Gripsrud et al., 2016, s. 47). I denne typen design utforsker man feltet, og vet i utgangspunktet ikke hva som er relevante teoretiske begreper eller sammenhengen mellom disse. Designet gir oss fleksibilitet i prosessen med gjennomføring av metode, datainnsamling, analyse og skriving (Gripsrud et al., 2016, s. 50).

3.2 Valg av metode

En samfunnsvitenskapelig metode kan ses på som et verktøy for en «systematisk og planmessig fremgangsmåte for å etablere pålitelig kunnskap og holdbare teorier» innenfor fagområdet (Grønmo, 2017, s. 41). Vi skiller mellom kvalitative og kvantitative metoder, der hovedforskjellen er hvordan data uttrykkes. Kvalitativ data uttrykkes i form av tekst, mens kvantitativ data uttrykkes i form av tall (Grønmo, 2017, s. 24). Disse metodene er komplementære og det er med utgangspunkt i problemstillingen at man må bestemme seg for hvilken metode man skal benytte (Gripsrud et al., 2016, s. 103).

Ut fra et eksplorativt forskningsdesign har vi valgt det som beskrives som kvalitativ innholdsanalyse. En kvalitativ innholdsanalyse «bygger på systematisk gjennomgang av dokumenter», med sikte på å registrere data som er relevant for problemstillingen. Ved å bruke kvalitativ innholdsanalyse har vi hatt mulighet til å få en helhetlig forståelse av hvordan begrepet vesentlig har blitt diskutert i regnskapssammenheng over lengre tid, og på den måten forstå innholdet i rskl. § 1-10. *Vesentlig opplysning*. Et naturlig valg for kilder i den kvalitative innholdsanalysen var juridiske dokumenter fordi vi ønsket et historisk perspektiv på hvordan begrepet ble beskrevet.

3.3 Datainnsamling

Som forberedelse til datainnsamlingen brukte vi tid på å avklare fokus, prioritere tema og velge hvilken type tekster vi skulle analysere. Vi startet med et litteratursøk for å finne relevant teori og forskning. Vi fikk da et inntrykk av at det lenge har vært uklarhet rundt vesentlighetsbegrepet. I kombinasjon med lite norsk forskning, var det et naturlig utgangspunkt for vårt eksplorative forskningsdesign.

For å finne de nødvendige dokumentene for å svare på vår problemstilling, tok vi i bruk regjeringen sin søkeportal på hjemmesiden deres. Ved å bruke søkeordene «vesentlighet» og «regnskap», fant vi dokumentene som inneholdt forarbeider og endringer av regnskapsloven generelt i tillegg til diskusjon av vesentlighetsbegrepet. Grunnen til at vi valgte å søke på «vesentlighet» istedenfor «vesentlig», er at vesentlig, som tidligere nevnt, er et mye brukt begrep i regnskapsloven og andre rettskilder generelt. Vi ønsket imidlertid å kun se på dokumenter som tok for seg en diskusjon av vesentlighetsbegrepet i forløpet til innføringen av rskl. § 1-10. *Vesentlig opplysning*.

Vi kom frem til at følgende dokumenter var relevante for videre analyse:

Årstall	Type dokument	Navn på dokumentet
1995	Politisk oppnevnt lovutvalg	NOU 1995:30
	Høringssvar	Høringssvar til NOU 1995:30
1997-1998	Innstillinger til Stortinget fra regjeringen	Ot.prp.nr. 42
2003	Politisk oppnevnt lovutvalg	NOU 2003:23
	Høringssvar	Høringssvar til NOU 2003:23
2004-2005	Innstillinger til Stortinget fra regjeringen	Ot.prp.nr. 39
2015	Politisk oppnevnt lovutvalg	NOU 2015:10
	Høringssvar	Høringssvar til NOU 2015:10
2016	Politisk oppnevnt lovutvalg	NOU 2016:11
	Høringssvar	Høringssvar til NOU 2016:1
2020-2021	Innstillinger fra Stortinget til regjeringen	Prop. 66 LS
	Innstillinger fra stortingskomite	Innst. 303 L
	Lovedtak	Lovedtak 87

Tabell 2: Oversikt over rettskildene.

3.4 Kvalitativ innholdsanalyse

Vi startet innholdsanalysen med å skaffe oss en generell oversikt over innholdet i dokumentene. Videre gikk vi gjennom dem systematisk hver for oss og markerte det vi mente var relevant for problemstillingen. Vi prøvde å oppsummere det vi markerte ved å bruke koding; et stikkord som oppsummerte et utdrag av teksten vi hadde funnet. Underveis da vi leste dokumentene foretok vi kontinuerlig kontekstuelle vurderinger; hva er intensjonen, hva betyr teksten, hva betyr det i sammenheng med tiden (Grønmo, 2016, s. 177).

Kodingen foregikk i tre trinn. Først gjennomførte vi åpen koding hvor vi klassifiserte og kategoriserte alene mens vi leste dokumentene. Da lagde vi deskriptive koder som forklarete det faktiske innholdet som vi hadde lest. Etter dette foretok vi systematisk koding, ved å ha en felles gjennomgang for å identifisere fellestrekk av stikkordene våre. Her diskuterte vi hva som ligger bak det som er skrevet i dokumentene, og utviklet fortolkende koder. Til slutt brukte vi det vi lagde under den systematiske kodingen til å utvikle begreper som vi bruker under drøftingen av problemstillingen, dette kalles selektiv koding. Når vi tar i bruk begrepene, får vi en større forståelse for dem, og utvikler forklarende koder som vi bruker i teksten vår til å forklare og løse problemstillingen (Grønmo, 2016, s. 266).

De dokumentene vi har valgt er offentlig tilgjengelig på regjeringen sine nettsider og lovdata, i tillegg til at de er utgitt av ett av de øverste organene i Norge. Derfor vurderer vi dem som en sikker kilde til informasjon og har vært mindre kildekritisk til innholdet. Likevel er det viktig å tenke på at sekundærdata, som er «data samlet inn av andre, og med andre formål» er utsatt for samme svakheter som primærdata (Gripsrud et al., 2016, s. 68-69). Det vil si at feil som oppstår i innsamling primærdata også vil finnes i sekundærdata. Vi må derfor ta hensyn til at feil som kan ha forekommet under i dokumentene vi har analysert.

3.4.1 Juridisk metode

Ettersom problemstillingen tar for seg innholdet i rskl. § 1-10 er det naturlig å bruke juridisk metode for å besvare den. Juridisk metode går ut på å fastlegge gjeldende rett og tolke hva som er meningsinnholdet i rettsregelen (Mæhle & Aarli, 2017, s. 210). Når man skal drøfte innholdet i en ny paragraf, er det viktig å forstå hvordan dette skal gjøres korrekt. Juridisk metode angir rettskildeprinsipper for hvordan en rettskilde skal forstås. Tankegangen i analysen må derfor styres av visse rettskildeprinsipper. Dette er «en fellesbetegnelse på reglene som gjelder for juridisk argumentasjon» (Bjelland et al., 2019, s. 27). Disse kan forklares slik;

Relevans	Er det tillatt å ta rettskilder i betraktning?	<ul style="list-style-type: none"> • Reelle hensyn – er saklige • Lover – er vedtatte • Sedvaner – anerkjennes som sedvanerett
Slutning	Hva forteller rettskilden oss?	<ul style="list-style-type: none"> • Lov – tolkes med den språklige forståelsen • Forarbeider – om motstrid skal man se til uttalelser nærmere lovvedtaket • Juridisk litteratur – gjeldende rett som er interessant
Vekt	Hvilket gjennomslag/betydning/vekt har rettskilden?	<ul style="list-style-type: none"> • Lov – tungtveiende • Høyesterettsdommer - de i plenum har større vekt enn de i avdeling Forvaltningspraksis – liten vekt

Tabell 3: Relevans, slutning og vekt (Bjelland et al., 2019, s. 30-34).

Siden alle dokumentene vi analyserer er rettskildefaktorer, vil de alle være tillatt å ta i betraktning. De vil dermed uansett ha generell relevans. Siden vi gjennom datainnsamlingen har funnet de dokumentene som er nødvendige for å svare på problemstillingen vår, vil de også ha spesiell relevans. Ved å både se på lovbestemmelsens ordlyd opp mot forarbeidenes diskusjon om vesentlighetsbegrepet, kan vi trekke slutninger som fører oss nærmere nødvendig forståelse fra rettskildene til å finne innholdet i rskl. § 1-10. Selv om alle dokumentene har relevans, vil de bli vektet forskjellig. Dette er fordi vi har tatt for oss innføringen av lovbestemmelsen i et historisk perspektiv, og dermed gått flere tiår lengre bak i tid enn de forarbeidene med størst betydning for innholdet. Naturligvis vil lovteksten i rskl. § 1-10 ha størst gjennomslagskraft, men også de forarbeidene som kan regnes som lovvedtakets direkte forarbeid kan vektet betydelig når vi skal finne innholdet i lovbestemmelsen.

Vi har parallelt med dokumentanalysen og juridisk metode sett på internasjonale direktiver, standarder og rammeverk. Dette har vært naturlig ettersom flere av dokumentene vi analyserte inneholdt referanser til de samme dokumentene. Dette har gjort at vi har fått forståelse og innsikt fra en annen type kilde i en kontekst som likevel er relevant. Vi har ikke brukt relevans, slutning og vekt ved analysering av disse dokumentene. I stedet har de fungert som en veiledning som kan utdype der den norske regnskapsloven er knapp.

3.5 Evaluering av metode

Vi har benyttet oss av kvalitativ innholdsanalyse med videre fokus på en juridisk metode ved analysering av innholdet. Det har gitt oss innsikt i hvordan vesentlighet tidligere har vært diskutert frem mot vår tid. Når man bruker kvalitativ metode, finnes det ikke standarder for hvordan den skal gjennomføres. Dette gjør det veldig fleksibelt, men gjør det også lett å gjennomføre en dårlig kvalitativ metode. Et av problemene vi har hatt, har vært i forhold til mengden sider vi har måtte satt oss inn i

for å forstå helheten av det historiske perspektivet. Parallelt med datainnsamlingen har vi måttet sett til internasjonale kilder som er omtalt, for å se dokumentene i lys av det som står skrevet der. Dette har gjort det ekstra krevende å sikre kvalitet i presentasjon av funn.

3.5.1 Reliabilitet og validitet

Ved reliabilitet tenker vi på påliteligheten til datamaterialet. Vi har høy reliabilitet når vi gjentar undersøkelsen flere ganger på ulike tidspunkt og får samme svar med minimale feil (Grønmo, 2016, s. 240). Etersom dokumentene består av mye tekst, og vi som studenter har lagt vekt på det vi har lært, kan det påvirke reliabiliteten. Dersom noen i ettertid vil se på vårt arbeid og følge den metoden vi har gjennomført, vil replikasjonen av resultatet være avhengig av deres erfaring og kompetanse, samt hva de velger å legge vekt på. Under analysen hadde gruppen like kategorier og forståelse av hva som skulle inngå i de forskjellige kategoriene. Dette kan gjøre at reliabiliteten på oppgaven er større fordi vi som studenter, som har lært det samme etter en satt studieplan, har lik forståelse. For å sikre reliabilitet har vi sørget for at vi har hatt tilstrekkelig kunnskap om det vi skulle undersøke. Vi startet med å skrive teorien som skulle være med, slik at vi hadde denne i bakhode da vi gikk videre til dokumentanalysen. For å styrke reliabiliteten valgte vi dokumenter som vi visste var troverdige kilder.

En forutsetning for å ha høy reliabilitet er validitet. Validitet brukes for å beskrive gyldigheten til datamaterialet når vi tar hensyn til problemstillingen (Grønmo, 2016, s. 251). Altså om det vi har undersøkt faktisk er relevant for problemstillingen vår. Vi har basert oss på rettsprosessen og rettsdokumentene bak innføringen av rskl. § 1-10, som har direkte relevans for problemstillingen som vi ønsket å belyse. For å sikre høy validitet filtrerte vi ut de dokumentene som ikke inneholdt relevant diskusjon rundt vesentlighetsbegrepet. Det gjorde at vi bare fokuserte på de dokumentene som var direkte relevante for problemstillingen og temaet vårt. Selv om problemstillingene våre har endret seg underveis i prosessen med arbeidet, har innholdet i datamaterialet vårt vært mulig å tilpasse problemstillingene fortløpende.

3.5.2 Svakheter ved kvalitativ innholdsanalyse

Typiske problemer som kan oppstå ved kvalitativ metode er refleksivitet, som betyr at oppgaven i stor grad kan ha blitt påvirket av vår utvelgning og tolkning av tekstene, i tillegg til vårt perspektiv rundt teori og begreper. Et annet problem kan være skjevt utvalg av tekster. Blant annet kan vår avgrensning, der vi kun så på norske rettskilder som omhandlet regnskapssammenheng, gjort at vi ikke tar nok hensyn til andre tolkninger og bruk av begrepet vesentlig.

Begrenset kildekritisk forståelse kan også være et problem dersom de dokumentene vi har sett på viser seg å ikke være autentiske eller troverdige, ettersom vi har gått ut ifra at det regjeringen publiserer er til å stole på. Til slutt kan vi ha hatt manglende kontekstuell forståelse, slik at vi har feiltolket meninger. Vi ble imidlertid tidlig bevisst på at vi måtte foreta avgrensninger i forhold til i hvilken sammenheng vi skulle se på diskusjon av vesentlig. Vi kom frem til at det var viktig å se på overskriften og sammenhengen i hele avsnittet der vi hadde hentet ut sitater, for å forsikre oss om at det passet inn i vår oppgave.

For å motvirke disse problemene har vi brukt tid på å tenke gjennom hvordan vi selv bruker og forstår begrepet vesentlig. Vi har også gjennom vår hovedveileder, som en juridisk samtalepartner, fått svar på hva som blir rett å ilegge ord av betydning. I analysen av innholdet i rskl. § 1-10 har vi også brukt tid sammen på å systematisk drøfte hvordan vi tolker de forskjellige ordenes betydning. Det ble også spesielt viktig å sette seg inn i juridisk metode og hvordan vi kan bruke dette som et verktøy for vår analyse. Dette har vært spesielt viktig ettersom vår kompetanse kun strekker seg over tre år med økonomiske og administrative fag, i tillegg til at vi bruker dokumenter fra en del tid tilbake. Parallelt med analysen har vi også vurdert våre dokumenter opp mot internasjonale rettskilder for å vurdere ulike tekster opp mot hverandre. Dette har vi også gjort for å prøve å forstå konteksten under innholdsanalysen. I den sammenheng har vi steder prøvd å se på formålet til de rettskildene vi har analysert.

4. Presentasjon av funn

I dette kapittelet skal vi presentere dokumentanalysens viktigste funn. Analysen bestod blant annet av å skille ut og kategorisere den relevante informasjonen fra dokumentene. Med utgangspunkt i oversikten i vedlegg 1, kan vi lettere presentere funnene som vil bidra til å svare på problemstillingen vår.

Fra det tidligste dokumentet vi analyserte, NOU 1995: 30, til det siste dokumentet, Lovvedtak 87 (2020-2021), har det skjedd flere store endringer. Vi vil her presentere funnene våre kronologisk.

1995 – Diskusjon rundt vesentlighetsprinsippet

Det fremkommer i NOU 1995: 30 at «[g]od regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres.» (NOU 1995: 30, s. 31).

I NOU 1995: 30 blir vesentlighet diskutert og fremlagt som et uklart begrep i lovsammenheng: «Det er for det annet uklart hva det siktes til med «vesentlig» i lovteksten. Vesentlighet er et grunnleggende regnskapsprinsipp. Det innebærer bl.a. at uvesentlige forhold ikke tillegges materiell betydning for årsregnskapet» (NOU 1995: 30, s. 360). I NOU 1995: 30 er det imidlertid tydelig at utvalget mener at et vesentlighetsprinsipp som en egen lovbestemmelse ikke er nødvendig. Dette begrunnes med «at regelbravik på grunn av uvesentlighet er en del av GRS, og at det er overflødig med egne lempingsregler for den type bravik» (NOU 1995: 30, s. 56).

Det kom totalt 73 hørings svar til NOU 1995: 30. Disse fikk vi tilsendt på mail etter vi hadde gjort dokumentanalysen slik at vi ikke fikk tatt dem med når vi analyserte dokumentene, men leste dem i ettertid. Vi vil trekke frem hørings svarene fra Økokrim, NSRF og Norsk Regnskapsstiftelse ettersom de nevnes videre i Ot.prp. nr. 42 (1997-98).

1997-1998 - Videre diskusjon om et vesentlighetsprinsipp

Diskusjonen om behovet for en egen lovbestemmelse for vesentlighetsprinsippet fortsetter i Ot.prp. nr. 42 (1997-98). Utvalget viser igjen til at de gjeldende regnskapsreglene er antatt å bygge på et vesentlighetsprinsipp, ved å poengtere at kun vesentlig informasjon skal fram i regnskapet (Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 16-17).

Gjennom diskusjon rundt hørings svarene til NOU 1995: 30 fremkommer det i Ot.prp. nr. 42 at straffebestemmelsens vesentlighetsbegrep er ulikt revisorenes vesentlighetsbegrep (Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 207-208). Departementet er enige i at de to vesentlighetsbegrepene ikke samsvarer

(Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 210). Det henvises også til enkelte hørings svar, blant annet fra NSRF og Norsk Regnskapsstiftelse, som mener at ved praktisk gjennomføring vil et «overordnet hensyn som vesentlighet, kostnad/nytte betraktninger og praktiserbarhet» fortsatt ha gyldighet når det gjelder bruk av de grunnleggende regnskapsprinsippene (Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 82).

Det nevnes videre at for å bedre bekjempelsen av økonomisk kriminalitet, bør vesentlighetsbegrepet derfor presiseres nærmere (Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 207). I tillegg bør det ifølge høringsinstansene klargjøres i forarbeidene at det strafferettslige vesentlighetskriteriet og revisorenes vesentlighetsbegrep ikke samsvarer (Ot.prp. nr. 42 (1997-98), s. 207).

2003-2005 - Vektlegging av begrepsbruken

Det følger av NOU 2003: 23 at den aktuelle regnskapsreguleringen i liten grad ga «anvisning på detaljløsninger. Dette er i tråd med utviklingen i internasjonal regnskapspraksis, jf. IAS Framework» (NOU 2003: 23, s. 25). Den generelle overbygningen og bakgrunnen for tolkning for de øvrige reglene i loven bygger på at det er krav om at fundamentet i hvert regnskap er de grunnleggende regnskapsprinsippene og GRS (NOU 2003: 23, s. 25).

Videre i NOU 2003: 23 argumenteres det mot at det vil være praktisk umulig å utforme «en regnskapslov som uttømmende regulerer alle spørsmål som kan oppstå i forbindelse med regnskapsføringen» (NOU 2003: 23, s. 49). Vi kan også se i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) at dette argumentet blir diskutert videre. Det belyses blant annet fra departementets side at de grunnleggende kravene til kvalitet til regnskaper om relevans, sammenlignbarhet og forståelighet må ligge til grunn når regler for regnskapet og regnskapsstandarder skal utarbeides. På lik linje må også vesentlighet vektlegges, samt en avveining av kostnader og nytte. Det kommer frem at departementet ikke anser «at lovfesting av slike hensyn eller brukergrupper vil kunne bidra til at hensynene blir oppnådd i større grad» (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 37).

I diskusjon om «inntreden og opphør av regnskapsplikt» skrives det at regnskapslovens terskelverdier «er vesentlighetsgrenser, som er etablert ut fra en vurdering av regnskapsbrukernes interesser sett i forhold til regnskapsproducentenes kostnader ved regnskapsutarbeidelsen» (NOU 2003: 23, s. 89). Videre pekes det på at dersom overtredelse av grensene forekommer, vil dette føre til at regnskapsplikten inntreffer (NOU 2003: 23, s. 89).

I diskusjon om kontrollordninger og mulige løsninger i Norge poengteres det at «ved konstatering av avvik fra de internasjonale regnskapsstandarder vil tiltak iverksettes for å sørge for at tilsvarende feilinformasjon ikke gjentas eller feilen blir korrigert og opplyst» (NOU 2003: 23, s. 66). CESR-

prinsippene nr. 16 til 19 presenteres i sammenhengen med aktuelle tiltak. Formålet med disse er å sikre den riktige forståelsen av den aktuelle finansielle informasjonen som foreligger (NOU 2003: 23, s. 66). Det fremkommer at ved en eventuell overtredelse skal det vurderes om denne fremstår som vesentlig. «Vesentlighetsvurderingen må baseres på den innvirkning overtredelsen vil kunne ha for investorenes beslutninger» (NOU 2003: 23, s. 66), som skal være i tråd med CESR-prinsippene og internasjonal vurdering og reaksjon rundt vesentlighet. Her kommenterer de videre «at etter børsloven vil eksempelvis feilaktig regnskap også være et brudd på utstedernes informasjonsplikt og dermed falle inn under børsens myndighet til å ilegge sanksjoner» (NOU 2003: 23, s. 67).

Av 62 høringsvar fra NOU 2003: 23, var det ingen som direkte nevnte vesentlighetsprinsippet eller vesentlighet. Det som derimot blir litt omtalt er at det på en rekke områder der noe må reguleres av lovgiver, så er det noen uklarheter for hvor grensene for vesentlighet går. Høringsvarene til NOU 2003: 23 stiller ikke kritiske spørsmål eller kommentarer til det som utvalget uttaler.

2015 – Konvergering mot internasjonal praksis

Regnskapslovutvalget ble oppnevnt til å gjennomføre arbeidet med regnskapsloven «med sikte på å modernisere og forenkle regelverket, samt tilpasse de norske reglene til nytt EØS-regelverk på området» (NOU 2015: 10, s. 5). Det ble bedt om at dette utredningsarbeidet ble delt i to, NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, der den første delen skulle inneholde «forslag som gjennomfører EØS-regler i norsk rett» (NOU 2015: 10, s. 5).

Med denne endringen av regnskapsloven ble det foreslått at den da gjeldene regnskapsloven skulle erstattes med en helt ny lov (NOU 2015: 10, s. 18). Et av forslagene som utvalget kom med, var å bytte ut de grunnleggende regnskapsprinsippene med alminnelige regnskapsprinsipp. Dette skulle gjøres på bakgrunn av at «utvalget prioriterer at norsk regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis» (NOU 2015: 10, s. 19). De nye prinsippene som ble foreslått i regnskapsloven og som var implementert i direktivet var bruttopresentasjon, enkelt vurdering, substans foran form, periodiseringsprinsippet og vesentlighetsprinsippet (NOU 2015: 10, s. 19-21).

Tidlig i NOU 2015: 10 kommer det forslag om innføring av et vesentlighetsprinsipp i regnskapsloven. Dette forslaget innebar en lovbestemmelse som sa at «bestemmelsene om innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger og konsernregnskap kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig», i tråd med bestemmelsen som kom i direktivet artikkel 6 nr. 1 bokstav j (NOU 2015: 10 s. 21). Vesentlighetsprinsippet ble kategorisert som et nytt prinsipp ettersom det ikke eksisterte noe overordnet vesentlighetsprinsipp i de gamle direktivene, kun fragmentariske henvisninger til det i enkeltbestemmelser (NOU 2015: 10, s. 99). Blant annet blir det i IFRS ansett som

en undermengde av relevans og det som kan tolkes som et vesentlighetsprinsipp blir uttrykt i IAS 1 (nr. 29-31), IAS 8 (nr. 8) og IASB nr. QC11. Utvalget understreker i dokumentet at vesentlighetsprinsippet var allment underforstått som en del av GRS (NOU 2015: 10, s. 98). Likevel mener utvalget på bakgrunn av høringsdokumentene om tilsynsmyndighetenes behov, at en ytterligere klargjøring av vesentlighet i forbindelse med at kontrollen av børsnoterte selskapers finansielle rapportering «ville være velkommen, men at slik klargjøring må komme i en form som legitimerer en felles forståelse i alle land som anvender IFRS» (NOU 2015: 10, s. 100).

Et av forslagene var blant annet å innføre et vesentlighetsprinsipp og det blir skrevet at prinsippet også kan «forstås ut fra perspektivet om beslutningsnyttig informasjon. Hvis informasjonen er uvesentlig, er den uten relevans og beslutningsnytte. Av den grunn er det ikke nødvendig, og heller ikke ønskelig, å presentere denne informasjonen særskilt i regnskapet» (NOU 2015: 10, s. 99). I det internasjonale rammeverket blir vesentlighet klassifisert som «en undermengde av relevans», og den gis følgende beskrivelse (QC11):

Information is material if omitting it or misstating it could influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity's financial report. (...)» (NOU 2015: 10, s. 98-99).

Utvalget påpeker at vesentlighetsprinsippet ikke er kodifisert, «men det er allment underforstått som en del av god regnskapsskikk» (NOU 2015: 10, s. 98). I utvalgets vurdering sier de seg enig i regnskapslovutvalget i 1990 sin kommentar på at vesentlighetsprinsippet «gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering» (NOU 2015: 10, s. 99). En lovbestemmelse om vesentlighetsprinsippet «foreslås i tråd med utvalgets hovedprioritering om en tydelig og lojal implementering av direktivet» (NOU 2015: 10, s. 99). Videre karakteriseres vesentlighetsprinsippet som «regnskapsreguleringens toleransegrense for mangelfull rapportering» (s. 99). Utvalget uttaler også at «vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold hvor mangler kan forekomme. Etablert språkbruk her er at forhold som ikke er vesentlige er uvesentlige; det finnes altså ingen mellomkategori» (NOU 2015: 10, s. 99).

Utvalgets vurdering om implementering av et vesentlighetsprinsipp påvirkes av formuleringen i IFRS- og direktivteksten ettersom ulik anvendelse av vesentlighetsprinsippet kan «ha betydning for å kunne ta stilling til medlemslandsopsjonen i artikkel 6 nr. 4 som tillater at vesentlighetsprinsippet begrenses

til presentasjon og offentliggjøring av opplysninger» (NOU 2015: 10, s. 99). Utvalget beskriver hvordan vesentlighetsprinsippet skal anvendes i relasjon til innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger og konsernregnskap. Det gjentas flere ganger i utredningen at skillet mellom vesentlig og uvesentlig er viktig (NOU 2015: 10, s. 99-100).

Til slutt kom et lovforslag om at et vesentlighetsprinsipp skulle legges til i en ny § 3-9 under kapittel 3 i regnskapsloven (NOU 2015: 10, s. 393) som lød:

§ 3-9. Vesentlighetsprinsippet

Bestemmelsene i kapittel 3 til 7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig

Revisorforeningen har sendt inn et hørings svar til forslaget om implementeringen av rskl. § 3-9 i NOU 2015: 10 der de støtter forslaget om at «utvalget «tilrår at medlemsstatsoppsjonen i artikkel 6 nr. 4 ikke benyttes» slik at vesentlighetsprinsippet gjelder innregning, måling, presentasjon og offentliggjør - ikke bare presentasjon og offentliggjøring» (Revisorforeningen, 2015, s. 10). De påpeker at det ville vært lite hensiktsmessig å begrense vesentlighetsprinsippet. I tillegg mener Revisorforeningen at om utvalget hadde besluttet å begrense vesentlighetsprinsippet, ville dette uansett blitt benyttet i praksis. Grunnen til det er at «vesentlighetsvurderinger er sentrale ved utarbeidelse av regnskap» (Revisorforeningen, 2015, s. 10).

2016 - Bærekraftsrapportering og samfunnsansvar blir introdusert

NOU 2016: 11 regnes som del 2 av arbeidet som skal gjøres for å modernisere, forenkle og tilpasse det norske regelverket i tråd med de internasjonale direktivene. I denne utredningen skulle øvrige spørsmål knyttet til hovedprioriteringene behandles (NOU 2016: 11, s. 5). Utvalget legger frem at de ønsker at kontrollen Regnskapsregisteret fører skal være en formalkontroll, og ikke en innholdskontroll av innsendte dokumenter slik som det er nå (NOU 2016: 11, s. 18).

I NOU 2016: 11 gjør utvalget en vurdering av vesentlighet i relasjon til bærekraft og hva som blir vesentlig i forhold til rskl. § 3-3c. *Redegjørelse av samfunnsansvar*. GRI-standarden, i sammenheng med bærekraft, blir omtalt som en omfattende veiledning for bærekraftsrapportering. På bakgrunn av dette, er det anbefalt å kun konsentrere seg om den delen av rapporteringen som ut fra en vesentlighetsvurdering er relevant (NOU 2016: 11, s. 56).

Forslaget om å innføre et vesentlighetsprinsipp som en ny paragraf 3-9 under kapittel 3, som et alminnelig regnskapsprinsipp i regnskapsloven, videreføres i andre del av utredningen (NOU 2016: 11, s. 318). Det kommer i utredningen i vedlegg 1, som er en uoffisiell oversettelse av EU-direktivet, en klargjøring av hva det vil si når en opplysning har status som vesentlig: «den status opplysninger har

når utelatelse av eller feil i slike opplysninger med rimelig sikkerhet kan forventes å påvirke avgjørelser som treffes av brukere på grunnlag av foretakets finansregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster» (NOU 2016: 11, s. 264).

I tilknytning til NOU-en er det tre høringsvar som vi mener er relevante i forhold til diskusjonen rundt vesentlighetsbegrepet. Blant disse er Universitet i Oslo (UiO) ved Professor Beate Sjøfjell, professor Jukka Mähönen og vitenskapelig assistent Eli Rudshagen som trekker frem bærekraft som en viktig vurdering av vesentlighet. GRI introduserte i 2013 i den nye standarden G-4 vesentlighetsprinsippet som et hovedprinsipp. Dette innebar at «selskapene både arbeider med, og rapporterer på, de forhold som er sentrale for virksomhetens innvirkning på mennesker, samfunn og klima og miljø» (Universitetet i Oslo, 2016, s. 1-2). Grunnen til at dette ble innført var fordi at volumet for rapportering var alt for høyt og omfattende, og de sentrale temaene forsvant i mengden. De trekker også frem at Regjeringen mener at rapportering er et hovedelement i næringslivets samfunnsansvars utvikling. UiO mener derfor at dette nye forslaget til ny regnskapslov mangler ambisjoner og visjoner (Universitetet i Oslo, 2016, s. 1-2).

Handelshøyskolen BI kommer med kommentar på noe av det samme som UiO diskuterte; hvordan man kan sikre at det bedrifter rapporterer i forhold til bærekraft faktisk er nyttig. De skriver at International Integrated Reporting Council (IIRC) og Oslo børs har en veileder som inneholder god informasjon om hvordan en bedrift kan identifisere innsatsfaktorer og foreta en vesentlighetsanalyse (Handelshøyskolen BI, s. 4). De kommer videre med at for rapporteringen skal «skje på en enkel, sammenlignbar og effektiv måte», er det viktig med en ramme eller et regelverk som gjør at rapporteringen fremstår med bare det vesentlige (Handelshøyskolen BI, s. 4).

Basert på sammendraget av NOU 2016: 11 kommer det frem i revisorforeningens høringsvar, at det burde settes en «nedre vesentlighetsgrense for de formelle feil som skal føre til nektet registrering av regnskapsdokumentene» (Revisorforeningen, 2016, s. 9). Dette ses i sammenheng med ønske om at Regnskapsregisteret sin kontroll skal være en formalkontroll.

2020-2021 - Vedtak og ny regnskapslov trer i kraft

I Prop. 66 LS (2020-2021) gjentas det at vesentlighetsprinsippet i gjeldendene rett kan karakteriseres som en toleransegrense for mangelfull rapportering. Det kommenteres også på at vesentlighetsprinsippet er allment forstått som en del av GRS og ikke følger direkte av norsk regnskapslov (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 22). Etter EØS retten er vesentlighetsprinsippet fastlagt i det konsoliderte regnskapsdirektivet artikkel 6 nr. 1 bokstav j. Kravene som fremgår i artikkelen tar hensyn til «innregning, måling, presentasjon og offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke

å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig» (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 22). Under EØS rett finnes det også en definisjon av ordet «vesentlig» i artikkel 2 nr. 16. Der defineres vesentlig som «den status opplysninger har når utelatelse eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke avgjørelser som treffes av brukere på grunnlag av foretakets finansregnskap» (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 22). Det kommenteres at en slik definisjon ikke følger av de tidligere direktivene.

Forslaget fra NOU 2015: 10 om at vesentlighetsprinsippet skulle tas inn som en egen lovbestemmelse i utkast til rskl. § 3-9, presenteres i Prop. 66 LS (2020-2021). Videre i samme dokument foreslås det imidlertid av departementet at bestemmelsen om vesentlighet inntas som en egen paragraf i regnskapslovens kapittel 1, istedenfor som et vesentlighetsprinsipp i kapittel 3. Dette foreslås for å sikre en lojal direktivgjennomføring (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 22-23).

Selv om det uttrykkes et ønske om at regnskapsloven i størst mulig grad skal stemme overens med EUs direktiver, kommenteres det likevel på at medlemsstatene [i EU] «bør kunne begrense den obligatoriske anvendelsen av vesentlighetsprinsippet til presentasjon og offentliggjøring av opplysninger» (Prop. 66 LS (2020-2021) s. 51). I den forstand skal dette prinsippet ikke påvirke noen nasjonale krav «om å holde oversikt over forretningstransaksjoner og den finansielle stillingen» (Prop. 66 LS (2020-2021) s.51).

Forslag som føres videre er rskl. § 1-10 som skal sikre lojal direktivgjennomføring. Det foreslås å vedta definisjonen: ««vesentlig» den status opplysninger har når utelatelse av eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke avgjørelser som treffes av brukere på grunnlag av foretakets finansregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster» (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 58). Ordlyden i paragrafen er sammenfallende med det som er skrevet i artikkel 2 nr. 16.

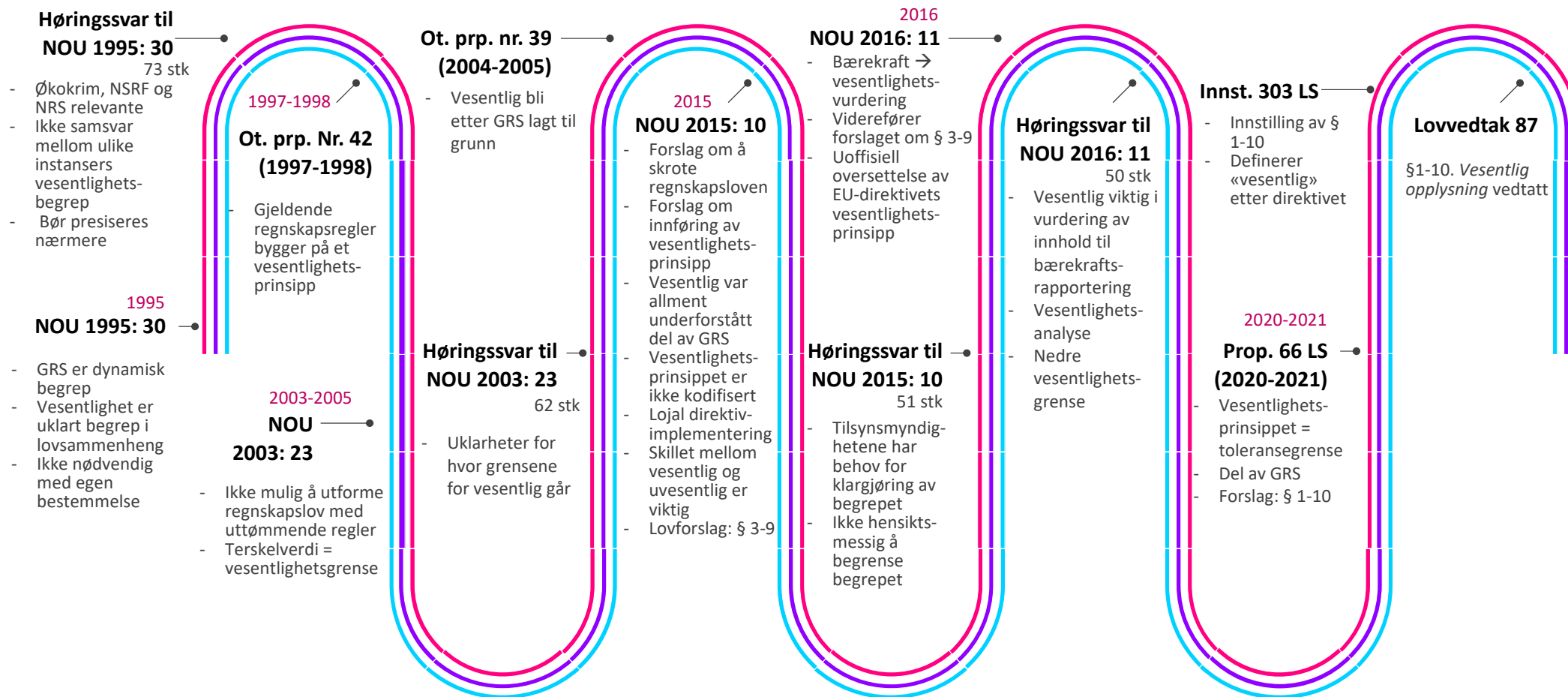
I Innst. 303 L (2020-2021) foretas blant annet innstillingen av en ny paragraf, rskl. § 1-10. *Vesentlig opplysning*. Den blir foreslått av Finansdepartementet som en nødvendig endring for å gjennomføre det konsoliderte regnskapsdirektivet (direktiv 2013/34/EU) og direktiv 2014/95/EU i norsk rett. Begrenset økonomisk og administrativ effekt, både for foretak og myndigheter, har vært en prioritering for departementet. Det er også skrevet i innledningen av Innst. 303 L (2020-2021) at norske foretak er «tjent med en regnskapsregulering som gir internasjonalt gjenkjennbare regnskaper» (Innst. 303 L (2020-2021), s. 4).

I innstillingen defineres igjen vesentlighetsbegrepet, og hva dette omfatter. Her forklares ny rskl. § 1-10 som en måte å fange opp definisjonen av begrepet som følger det nye direktivet. Forslaget om

ordlyden i rskl. § 1-10 er den samme som ble vedtatt i Lovvedtak 87 (Innst. 303 L (2020-2021), s. 6; Lovvedtak 87 (2020-2021) s. 1), vedtatt av Stortinget 25.mars 2022. Ny paragraf 1-10 i regnskapsloven lyder som følger:

§ 1-10. Vesentlig opplysning

En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.



Figur 1: Historisk perspektiv, illustrasjon

5. Analyse og drøfting

I dette kapitlet skal vi, med bakgrunn i det teoretiske grunnlaget, analysere funnene vi har presentert i kapittel 4, og drøfte dette opp mot problemstillingene våre. Vi har sett på hvordan vesentlighetsbegrepet har blitt diskutert i rettskildene frem til innføringen av rskl. § 1-10, i tillegg til å identifisere drivkrefter i rettskildene som vi mener kan ha påvirket innføringen. I analysen har vi valgt å starte med å svare på underproblemstillingene, for så å avslutte med å svare på hovedproblemstillingen. Bakgrunnen for dette er at det som drøftes i underproblemstillingene vil gi bedre innsikt i hva som legges til grunn for drøftelsen av vår hovedproblemstilling.

5.1 Underproblemstilling 1

Hvordan blir vesentlighetsbegrepet, sett fra et historisk perspektiv, drøftet i norske rettskilder frem til innføringen av regnskapsloven § 1-10?

Når vi tar for oss vesentlighet frem til innføringen av rskl. § 1-10 ved å bruke juridisk metode, bruker vi rettskildeprensippene relevans, slutning og vekt for å videre kunne forstå innholdet i rettsregelen. Vesentlighet ble fra starten av diskutert som noe allmennkjent, på tross av at ulike instanser hadde forskjellig forståelse av hva vesentlig og uvesentlig innebar. Blant annet ble det kommentert at vesentlighet ble forstått og vurdert forskjellig av regnskapsførere, revisorer og andre instanser som økokrim og domstoler. Dette forståelsesgapet var mulig på grunn av at begrepet ikke hadde noen konkret definisjon, og at det heller ikke var blitt utarbeidet en terskel regnskapsførere kunne forholde seg til. Vår slutning er at vesentlighetsvurderingen i stor grad baserte seg på en skjønsmessig vurdering. Ved usikkerhet rundt begrepet ble det referert til EU-direktivene, med sikte på bruk av deres definisjoner og drøftinger om vesentlighet. Selv om rskl. § 1-10 ikke ble innført før i 2021, ble behovet for en lovbestemmelse om vesentlighet allerede diskutert i NOU 1995: 30.

I NOU 1995: 30 ble GRS omtalt som et dynamisk begrep som sikret at praksisen ikke ville bli utdatert over tid. Vi ser dette i sammenheng med internasjonal tilpasning i og med at Norge som EØS-land plikter å tilpasse regnskapsloven etter EUs regnskapsdirektiver. Ved å legge åpen tolkning av regnskapsskikk til grunn for utformingen av loven, kan det være med på å bedre regnskapskvaliteten etter hvert som det økonomiske bildet endrer seg. Rettskildens relevans for det historiske perspektivet vises ved at utvalget tar opp at betydningen av vesentlig er uklar, selv om vesentlighetsvurderingen ble betraktet som sedvane. Slutningen forteller oss at vesentlighetsprinsippet skal regnes som et grunnleggende regnskapsprinsipp og at det er underliggende GRS. I tillegg tolkes det at informasjon

skal ses i lys av uvesentlighet, og det blir derfor sett på som unødvendig med en egen lovbestemmelse. For innføringen av rskl. § 1-10 vil derfor NOU 1995: 30 ha liten vekt, ettersom det etter utvalgets mening ikke var nødvendig å innføre et eget vesentlighetsprinsipp, og fordi rettskilden er fra 20 år tilbake i tid.

Som følge av denne utredningen var det en liten andel av høringssvarene som kommenterte på begrepet vesentlig. Vi har imidlertid vektlagt høringssvarene fra NSRF og Økokrim fordi det er relevant i forhold til uklarheten rundt hva som menes med vesentlig.

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) gjentas mye av utvalgets diskusjoner fra 1995, og departementet sa seg enig i det som ble tatt opp. Det påpekes i dokumentet at regnskapsreglene var antatt å bygge på et vesentlighetsprinsipp. Slutningen vi trekker fra dette utsagnet er at vurderinger av hva som er vesentlig blir lagt til grunn ved utforming av regnskapet. Vesentlighetsbegrepet fremsto fremdeles som uklart ettersom det i høringssvarene til NOU 1995: 30 trekkes ulik forståelse av begrepet fra blant annet NSRF og Økokrim. Det er relevant for oss å se på hva som er regnskapsførernes forståelse av vesentlighet, ettersom hva som regnes som vesentlig informasjon kan variere ut fra hvem som skal kontrollere regnskapet. Bakgrunnen for dette er kommentarer som NSRF og Økokrim kommer med: at en økt forståelse for vesentlighet i regnskapssammenheng bedre kan bekjempe økonomisk kriminalitet, og kan som følger være relevant for myndigheter som brukere av regnskapet.

Tidlig i NOU 2003: 23 presenteres det at den aktuelle regnskapsreguleringen ikke kan ta hensyn til detaljerte løsninger. Utvalget så ikke på det som praktisk mulig å utforme en regnskapslov som kan besvare alle spørsmål som oppstår. Vi trekker en slutning om at regnskapsførere må klare å foreta skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet selv om loven ikke gir detaljstyrte løsninger. Vesentlighet må i denne sammenhengen ses på som et kvalitetskrav overfor brukerne av regnskapet, uten at utvalget ville definere brukergruppene og hensynene som tas opp i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). En diskusjon som er relevant for det historiske perspektivet skjer videre i NOU 2003: 23 om inntreden og opphør av regnskapsplikt som beskriver terskelverdier i regnskapsloven som vesentlighetsgrenser. Vurderingen av vesentlighetsgrensene skal ifølge utvalget basere seg på regnskapsbrukerens interesser og kostnader av regnskapsutarbeidelse og vi vektlegger dette i den historiske konteksten fordi regnskapsplikten vil inntre dersom vesentlighetsgrensene overtres.

Det foretas videre i NOU 2003: 23 en relevant diskusjon i forhold til kontrollordninger av regnskapet og hvordan man skal gå frem dersom regnskapet inneholder feilinformasjon. Her presenterer utvalget CESR-prinsippene i sammenheng med aktuelle tiltak for at informasjonen i regnskapet skal fremstilles riktig. Ordlyden i hensyn til vesentlighetsvurderinger som fremkommer i denne diskusjonen kan tolkes

som lignende det som står i rskl. § 1-10; nemlig at vesentlighetsvurderinger må baseres på innvirkningen overtredelsen av vesentlighetsgrensen vil kunne ha for investorenes beslutning. Dette ses i sammenheng med reaksjoner som følge av utelatelse av vesentlig informasjon og hvilke sanksjoner som kan fremmes mot regnskapeseierne. Slutningen fra diskusjonen trekker mot et syn på vesentlighet, hvor det nå uttrykkelig omtales som en grense eller terskel som skal vurderes i regnskapssammenheng. Det kan også tolkes som at feilinformasjon i regnskapet kan ses i lys av en kontrollordnings sammenheng og at denne forståelsen bør legges til grunn for vesentlighetsvurderingene. Fra de høringssvarene vi så på som relevante blir det ikke direkte nevnt at vesentlighet er uklart, men i stedet kommenteres det på en uklarhet rundt hvor grensen for vesentlighet går.

Det oppnevnte regnskapsutvalget tar i NOU 2015: 10, som del 1 av arbeidet om modernisering og tilpasning til EØS-regelverket, for seg forslag som gjennomfører EØS-regler i norsk rett. I sammenheng med formålet med utredningen blir det foreslått en større endring av den gjeldende regnskapsloven. Blant annet ved at de grunnleggende regnskapsprinsippene skulle byttes ut med alminnelige regnskapsprinsipp. Vi kan se at utvalget her ønsket å foreta en slik endring for at norsk regnskapspraksis skulle konvergere mot internasjonal praksis. Det tyder her på at betydningen og forståelsen av vesentlig i internasjonal sammenheng, også kan ha overført betydning for forståelsen til regnskapsførere i Norge. En slik formulering av vesentlighetsprinsippet kan forstås i sammenheng med artikkel 6 nr. 1 bokstav j. Vi trekker den slutningen at ordlyden i de internasjonale bestemmelsene har påvirket innholdet i rskl. § 1-10 i betydelig grad. En slik internasjonal referanse til ordlyd og forståelse er noe vi har lagt stor vekt på i vår tolkning av innholdet i regelen.

Videre sier utvalget fra 2015 at vesentlighetsprinsippet ikke er kodifisert, noe som kan fremstå som uklart ettersom det i 1995 blir forstått som en uskreven regel. Slutningen vår er at det er et skille mellom det vesentlighetsprinsippet som er foreslått på bakgrunn av lojal direktivimplementering og det vesentlighetsprinsippet som er innerforstått under GRS. Etter utvalgets kommentarer tolker vi det som at det alminnelige vesentlighetsprinsippet, som følger av GRS, fremdeles vil foreligge etter lovendringen, og skal anvendes i praksis.

Noe av bakgrunnen for en slik slutning er at vesentlighetsprinsippet videre karakteriseres som en toleransegrense for mangelfull rapportering. Forståelsen av formuleringen på de to områdene kan i sammenheng med lojal implementering ses på som en grense for fravikelse i forhold til uvesentlige forhold, mens det i sammenheng med et allment forstått vesentlighetsprinsipp blir formulert som en grense for inkludering av vesentlige forhold. Det som harmoniserer de to tolkningene er at det ikke finnes en mellomkategori for hva som er uvesentlig og vesentlig; og vi må derfor legge til grunn en

forståelse for at der grensen for hva som er uvesentlig slutter, begynner grensen for det som må regnes som vesentlig.

I diskusjonen av en slik grense ser vi et ønske om at uvesentlig informasjon ikke presenteres i regnskapet fordi den ikke er nødvendig eller ønskelig. Dette er relevant for det som regnes som beslutningsnyttig informasjon. Vi finner også at utvalget ble påvirket av formuleringen av vesentlighetsprinsippet på grunn av begrensningen som foreligger av IFRS- og EUs direktivtekst, men vurderer at prinsippet skal anvendes i relasjon til mer enn bare presentasjon og offentliggjøring slik som det tillates etter artikkel 6 nr. 4. Vi ser her at et vesentlighetsprinsipp nå ses på som mer viktig i relasjon til harmonisering av EØS-regelverk ettersom det på slutten av NOU 2015: 10 kommer et lovforslag om at vesentlighetsprinsippet skal legges til i en ny § 3-9, under det som skulle regnes som alminnelige prinsipper, i regnskapsloven. Vi vektlegger et slikt forslag for videre forståelse av vesentlighetsbegrepet i norsk sammenheng, fordi det kan virke naturlig at rettskildene ser til det internasjonale lovverket for presiseringer.

I høringsvar til NOU 2015: 10 vektlegger vi Revisorforeningen som støtter at vesentlighetsprinsippet ikke kun skal gjelde presentasjon og offentliggjøring, men også tas hensyn til i innregning og måling. Dette er fordi det likevel vil bli brukt i praksis. Slutningen fra høringsvaret er at virkningen av en eventuell § 3-9 i regnskapsloven blir delvis harmonisert med det som gjøres av regnskapsførere i praksis og som også kontrolleres av revisorer og myndigheter.

NOU 2016: 10 tar opp at utvalget ønsker at kontrollen som Regnskapsregisteret fører skal være en formalkontroll, som betyr at de skal sjekke om formelle plikter og regler blir overholdt, og ikke en innholdskontroll som kan forstås som en kontroll av korrekt innhold i regnskapet. Dette har relevans fordi Revisorforeningen i sitt høringsvar til NOU 2016: 11 legger frem et ønske om en nedre vesentlighetsgrense for formelle feil som skal føre til nektet registrering. Høringsvaret har særlig relevans for vår tolkning av vesentlighetsgrenser på dette tidspunktet, fordi de omtaler en nedre grense for vesentlighet. Fra vårt perspektiv på tilnærmingen til skillet mellom vesentlig og uvesentlig, er slutningen vår at det skal være en nedre grense som settes for når informasjon skal regnes som vesentlig og ikke en øvre grense for når informasjon ikke kan regnes som uvesentlig.

Vi ser i NOU 2016: 11 at bærekraft kan være fruktbart for slutningen av hva som er vesentlig, spesielt med tanke på at vurderingen synes å være rettet mot informasjon som er foretaksspesifikt. Her knyttes vesentlighet opp mot relevans, og at GRI-standarden nevnes som en veileder for rapporteringen. Vi har lagt vekt på to av høringsvarene, som kommenterer på at det er mangel på vesentlighetsvurderinger i relasjon til relevans når det rapporteres om bærekraft og samfunnsansvar.

Grunnen til at det er sendt inn kommentar om dette fra UiO er at de opplever at volumet av det som rapporteres er for høyt, og at informasjonen ikke er nødvendig eller relevant for å forstå foretakenes eget arbeid. Mye av det samme som kommenteres av BI baserer seg på samme tema, og tar opp at man må sikre at bærekraftsrapportering faktisk er nyttig. Vi vektlegger spesifikt disse høringssvarene fordi det i en diskusjon om vesentlig også må diskuteres hvordan overflødig og uvesentlig informasjon kan føre til at informasjonsverdien forsvinner og det som er vesentlig ikke kommer frem. Slutningen vi trekker er at regnskapet skal inneholde vesentlig informasjon, men at overflødig informasjon ikke skal tas med da det reduserer regnskapskvaliteten.

Forslaget om en ny § 3-9 i regnskapsloven ble videreført i denne utredningen, men det kom her en viktig klargjøring av vesentlig opplysning i EU-direktivet som er relevant for tolkning av de neste rettskildene. Her har definisjonen av "statusen" vesentlig en klarere likhet med den vi ser i lovteksten i rskl. § 1-10. Vår slutning er derfor at EU-direktivets definisjon av begrepet har hatt stor betydning for innholdet i rskl. § 1-10. Selv om utvalget mener at § 3-9 skal innføres som et vesentlighetsprinsipp, ser vi likevel ut fra rettskilden at det på dette tidspunktet har skjedd en klargjøring av begrepet fra EU. Dette kan gi bedre forståelse av hva som skal regnes som vesentlig. Vi vektlegger denne utredningen mer enn tidligere rettskilder, fordi utvalget har lagt ved en oversettelse av EU-direktivets definisjon av vesentlig, og vi har gjennom vårt arbeid sett at ordlyden på denne oversettelsen henføres videre til rskl. § 1-10.

Prop. 66 L (2020-2021) og Innst. 303 L er det som regnes som forarbeidene til rskl. § 1-10. Vi har valgt å se dem i sammenheng med de tidligere diskusjonene av begrepet vesentlig fordi vi hadde et ønske om å se hvordan begrepet blir forstått i et historisk perspektiv. Mye av det som tas opp i innledningen til Prop. 66 LS (2020-2021), er det samme som har blitt fremlagt i tidligere rettskilder vi har analysert. Blant annet at vesentlighetsprinsippet er en toleransegrense, prinsippet er allment forstått som en del av GRS, og at det ikke følger av norsk regnskapslov. De gjentar også definisjonen på vesentlig som finnes i artikkel 2 nr. 16, og at en slik definisjon ikke følger av tidligere direktiver. Vi tolker dette som at uklarheten som tas opp i den første rettskilden vi har analysert, nå i større grad har blitt oppklart som følger av jobben med EU-direktivet.

Gjennom Prop. 66 LS (2020-2021) tas utvalgets forslag om en ny rskl. § 3-9 opp til vurdering. Departementet valgte imidlertid heller å implementere lojal direktivføring gjennom en ny bestemmelse i regnskapslovens kapittel 1, § 1-10, som en definisjon på vesentlig opplysning. Slutningen som kan trekkes fra dette er at paragrafen vil i større grad fange opp et vesentlighetsbegrep heller enn at vi kan se på § 1-10 som kodifisering av vesentlighetsprinsippet. Regnskapslovens første kapittel tar for seg lovens virkeområde, hvem som er regnskapspliktige og diverse definisjoner.

Innføringen av en ny paragraf i dette kapitlet kan ha grunnleggende betydning for regnskapsføring i praksis og hvordan man må forstå vesentlig informasjon som inngår i regnskapet. Rettskilden regnes som forarbeider til loven og har dermed stor relevans og vekt for forståelsen av hvordan vesentlighetsbegrepet skal tolkes. Det ser derfor ut til at diskusjonen om vesentlighetsprinsippet, som fra 1995 har blitt sett på som en del av GRS, kan ses på som gjeldene. Dette er fordi vesentlighet, ut ifra det historiske perspektivet, er forstått som noe regnskapsførere må ta hensyn til i sine skjønnsmessige vurderinger. En annen slutning vi trekker på bakgrunn av Prop. 66 LS (2020-2021) er at departementet mener at innføring av rskl. § 1-10 er det som i best grad skal sikre lojal direktivgjennomføring. Vi vektlegger derfor det EU har gjort med å presisere vesentlig, fordi det er ønskelig å inkludere i norsk rett.

Det er vanskelig å vite om en slik inkludering av EU-direktivets definisjon av vesentlig opplysning er lik det som har vært allmenn forstått praksis i GRS, eller om det tyder på en oppklaring av begrepet. Vi fant i NOU 1995: 30 at begrepet vesentlig var uklart og kan ikke trekke relevante slutninger om hva innholdet i begrepet faktisk var i de tidligste rettskildene (1995-2005). Det kan derfor stilles spørsmål ved om skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet har blitt gjort med et overordnet hensyn til hva som ligger i begrepet, og om en internasjonal presisering bryter med slik vesentlighet har blitt forstått tidligere av norske regnskapsførere. Når slike internasjonale kilder brukes som utgangspunkt for lovendringer vil det følge naturlig at rettskildene tolkes i lys av GRS slik at man kan holde GRS i live. Dersom det i vesentlighetsvurderinger skal testes for å se om informasjonen er over eller under terskelen for hva som er vesentlig vil det antas at de som følger GRS iletter en slik test samme metode og formål, selv etter den nye paragrafen. Det er noe uklart om regnskapsførere videre etter en slik presisering skal forholde seg til de retningslinjene som er utstedt av IASB for å presisere "materiality". En slutning vi kan ta ut fra rettskildene vi allerede har analysert er at regnskapsbrukere ved tvil kan se på sannsynlighetsmål, som blant annet er brukt for usikre forpliktelser, for å ta stilling til om opplysningen er vesentlig.

I Innst. 303 L (2020-2021) gikk departementet videre med å innstille rskl. § 1-10. *Vesentlig opplysning*. Denne paragrafen ble forstått som en nødvendig endring for å gjennomføre EU-direktivene i norsk rett av Finansdepartementet. Vi vektlegger endringene som fremkommer av Innst. 303 L (2020-2021) i både i plassering, lovtekst og det som kan ilettes av språklig forståelse, som betydelig fra § 3-9 til § 1-10. I innledningen vises det til at økonomiske og administrative effekter har blitt hensyntatt i Innst. 303 L (2020-2021), men om dette spesifikt har påvirket beslutningen om å foreslå § 1-10 i stedet for § 3-9 er ikke mulig å ta inn som et reelt hensyn. Ut fra forståelsen av de andre rettskildene kan det trekkes en slutning om at ordlyden i § 1-10 i større grad ligner på vesentlighetsprinsippet slik det har

blitt forstått og brukt i praksis, men dette er ikke en slutning som kan ilegges særlig stor vekt. En lik forståelse av vesentlig i norsk og internasjonal regnskapspraksis kan som departementet skriver i innledningen gjøre norske regnskap mer internasjonalt gjenkjennbare. Dette kan virke som en betingelse for hvorfor ordlyden i rskl. § 1-10 ligner oversettelsen av EU-direktivet. Teksten til rskl. § 1-10 i Innst. 303 L (2020-2021) er lik det som blir vedtatt i Lovvedtak 87 (2020-2021). Det er denne formuleringen vi har lagt størst vekt på når vi videre analyserer innholdet i paragrafen.

Alle rettskildene vi har presentert har vært relevant for problemstillingen som skal belyse det historiske perspektivet. Slutningen rundt alle rettskildene vi har analysert er at det alltid har vært et mål om lojal direktivimplementering og at forståelsen av vesentlighet har endret seg gjennom rettskildene. Rskl. § 1-10 kan for regnskapsførere fremover fungere som en veileder og hjelpe med å skille mellom forhold som er vesentlige, som er forhold der mangelfull rapportering ikke skal forekomme, og forhold som blir sett på som uvesentlige, som er forhold der mangler kan oppstå.

5.2 Underproblemstilling 2

Finnes det noen drivkrefter i de norske rettskildene som kan ha påvirket innføringen av regnskapsloven § 1-10?

Da vi gjennomførte dokumentanalysen, observerte vi noen drivkrefter som vi tror kan ha vært med på å påvirke innføringen av rskl. § 1-10. Drivkreftene vi har identifisert er 1) felles forståelse av vesentlighet, 2) internasjonalisering og 3) bærekraft.

5.2.1 Felles forståelse av vesentlighet

Vi presenterer uklarhet rundt vesentlighetsbegrepet i regnskapssammenheng fordi regnskapsførerens forståelse av vesentlig har betydning for utforming av regnskapet og i kontrollsammenhenger. Derfor ser vi på ønske om en felles forståelse av vesentlighet som en drivkraft for innføringen.

Selv om vesentlighet er et kjent begrep og er nevnt 19 ganger i regnskapsloven, har hva som menes med vesentlig vært uklart. Flere instanser har etterspurt en klarere definisjon av hva som ligger i begrepet, og spesielt en klargjøring om at vesentlig brukt i regnskapssammenheng ikke var det samme som vesentlig brukt i kontrollsammenhenger.

I 1995 startet diskusjonen om uklarheten rundt vesentlig, og det ble derfor diskutert om et vesentlighetsprinsipp var nødvendig i regnskapsloven for å oppklare dette. Utvalget mente at det allerede var en del av GRS, og at det derfor ikke var nødvendig med ytterligere regler for vesentlige opplysninger. Under GRS er vesentlig et kvalitetskrav som skal gjøre at regnskapsinformasjonen er

nyttig for brukerne. Når regnskapsførere ilegger begrepet ulik betydning, kan det føre til ulik oppfatning av hva som skal rapporteres. Dette kan påvirke regnskapskvaliteten negativt. Dette kan igjen føre til at sammenligningsgrunnlaget for årsregnskap og rapporter kan bli svekket. Om man ikke har konsekvent anvendelse av vesentlighetsbegrepet i ulike selskapers regnskap, kan eksempelvis investorer ta beslutninger basert på feilinformasjon. Om de står mellom å investere i to selskaper, vil de naturligvis velge det som har best utgangspunkt. Den avgjørelsen kan svekkes om ikke selskapene har samme utgangspunkt for vurderingene i regnskapet.

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) endres diskusjonen til hvordan vesentlighetsvurderingene skal foretas. Vi mener at det er problematisk at begrepet vesentlig forstås ulikt av regnskapsførere, revisorer og strafferettslige instanser. Dette tror vi medførte økt ressursbruk for foretak og myndigheter og er et argument for hvorfor en felles forståelse av begrepet er nødvendig. Likevel så de ikke på det som viktig nok til å innføre noe på det tidspunktet.

Som et forsøk på oppklaring av hva innholdet i begrepet vesentlig betyr, viste utvalget i NOU 2016: 11 til EU-direktivets uoffisielle oversettelse. På bakgrunn av dette kan ulike brukergrupper og instanser bruke en felles forståelse i vesentlighetsvurderinger. Begrepet blir gjennom EU-direktivet oppklart på tvers av medlemslandene. Direktivene er tilgjengelig for forslag som er ønsket innenfor hvert enkelt land og kan brukes som et argument for en klar, felles forståelse av vesentlig. Denne rettskilden kan imidlertid ses på som begrenset til den delen av brukergruppene som bruker forarbeidene i tolkning. Når vesentlig opplysning senere blir definert i rskl. § 1-10, blir definisjonen mer tilgjengelig og vesentlighetsbegrepet kan sees på som mindre uklart.

Et annet argument for at uklarhet rundt begrepet kan ses på som en drivkraft er fordi en felles forståelse av viktige begreper på tvers av EU-landene kan forhindre uheldige konsekvenser som vi for eksempel har sett i NAV-skandalen. Her ble en del av trygderegelverket feiltolket, som førte til at 80 personer ble uskyldig dømt for trygdesvindel. Det skjedde på bakgrunn av NAVs praksis om at trygdemottakere som fikk kontantytelser måtte oppholde seg i Norge, men det som egentlig var reglene etter EUs trygdeordning er at så lenge de oppholder seg i EU eller EØS, så har de rett på kontantytelser (Krekling & Grønli, 2019). Dette viser viktigheten av at rettsreglene tolkes riktig, og av en felles forståelse og anvendelse av begreper.

5.2.2 Internasjonalisering

Vi har i funnene våre sett et tydelig ønske om at regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis og at rettskildene ofte refererer til internasjonale rettskilder. Derfor har vi sett på

internasjonalisering som en mulig drivkraft for innføringen av regnskapslovens § 1-10. *Vesentlig opplysning.*

Verden blir mer globalisert, noe som også er gjeldende for regnskapsbransjen. Det har i lang tid vært aktuelt å internasjonalisere norsk regnskapslov, og ut fra det teoretiske grunnlaget, kan vi se at den norske og internasjonale regnskapsmodellen får stadig flere likhetstrekk. Det positive ved at modellene blir mer lik hverandre, er at man får et regnskapsspråk som ligner mer på hverandre. Dette fører til at det blir mye lettere for utenlandske regnskapsbrukere å ta i bruk norske årsregnskap som grunnlag for egne beslutninger. En annen effekt som det kan føre med seg er at brukerne av regnskapet er sikret god beslutningsnytte.

Vi vet at GRS skal utvikle seg i takt med endringene i økonomiske forhold. Da Norge er et EØS-land og pliktig til å tilpasse regnskapsloven til EUs regnskapsdirektiver, kan vi se på dette i sammenheng med internasjonalisering. Vi har i de ulike NOU-ene sett at det er kommet forslag om innføring av et vesentlighetsprinsipp som en lovbestemmelse. Dette er et forsøk på en lojal og tydelig implementering av direktivet, som igjen kan tolkes som internasjonalisering av regnskapsloven. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det en diskusjon om de overordnede hensynene i GRS kan modifisere bruken av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Men en slik modifisering ville også gjort at teoretiske riktige løsninger ikke alltid ville stemme overens med en internasjonal tilpasning. Det ble derfor diskutert å fastsette at GRS skulle utvikles innenfor rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Som følge av dette skulle loven også, kunne endres på bakgrunn av endringer i internasjonal regnskapspraksis.

NOU 2015: 10 tok også for seg hva innføringen av et vesentlighetsprinsipp etter EUs direktiv ville innebære, og hvordan det ville bli anvendt. Utvalget kom her frem til at man skulle legge til grunn samme forståelse av hva som anses som vesentlig som etter IFRS. Denne klargjøringen var for å bidra til å minske uklarheten rundt skillet mellom vesentlighet og uvesentlighet som var til stede allerede i de tidligste dokumentene vi analyserte.

Internasjonalisering av lov vil være et forsøk på å tilpasse et lands lover til internasjonale regelverk. Når utvalget som legger frem NOU-arbeidene taler om harmonisering etter EØS-direktivene, er det underforstått at dette vil være en delvis harmonisering. Målet er ikke en full adaptasjon og lik rettstilstand av det internasjonale regelverket, men heller en tilpasning av norsk regnskapslov slik at den ikke er i strid med det internasjonale regelverk.

5.2.3 Bærekraft

Vi mener bærekraft kan sees på som en drivkraft fordi vi tolker et ønske om å definere vesentlighet i relasjon til en foretaksspesifikk vurdering av bedriftens rapportering om samfunnsansvar.

Bærekraftsrapportering skal være en pådriver for økt åpenhet, troverdighet og tillitt i næringslivet og vil derfor med den utviklingen som skjer i samfunnet i dag være en viktig faktor for næringslivet å ha på agendaen. I vår kvalitative innholdsanalyse blir bærekraft først nevnt i NOU 2016: 11. Når bedrifter skal fylle ut GRI-standarden skal de bruke det av informasjon som er relevant ut fra en vesentlighetsvurdering. Det vil da være nødvendig å vite hva som regnes som vesentlig. Om det er usikkerhet rundt dette, vil det føre til at forskjellige organisasjoner tar med ulik informasjon. Hadde det vært en felles forståelse for hva vesentlig informasjon er, ville det vært en bedre bakgrunn for å sammenligne bærekraftsrapporter. Om man sammenligner rapportene uten at brukerne har samme forståelse for vesentlighetsbegrepet, vil det kunne gi utslag på hvordan rapporteringen er, og føre til at det ikke er grunnlag for sammenligning. Det at de da har innført rskl. § 1-10 som gjør uklarheten rundt begrepet mindre, kan gjøre at rapportene blir mer sammenlignbare.

Næringslivet har utviklet egne retningslinjer for bærekraftsrapportering og det snakkes om et behov for en tydeliggjøring av hva som menes med vesentlig ift. rapporteringen. Da rskl. § 3-3c først ble innført i 2013, ble det tydeligere hva bedriftenes rapport på samfunnsansvar skulle inneholde, men den gang var ikke vesentlighetsbegrepet nevnt i paragrafen. Ved den nye endringen i 2021 av denne paragrafen fremkommer derimot vesentlighetsbegreper i punkt d). Derfor vil en naturlig tolkning være at innføringen av rskl. § 1-10, kan gjøre det lettere for næringsvirksomheter å vite hva som er vesentlig å rapportere om og hindre at overflødig informasjon reduserer regnskapskvaliteten.

Med strengere krav til rapportering, vil en tydeliggjøring av hva som regnes som vesentlig være aktuelt. Da bærekraft kom på agendaen før innføringen av rskl. § 1-10, kan vi tolke det som at en innføring av denne loven kan gjøre vilkårene som omhandler vesentlighet i rskl. § 3-3c (d) lettere å tolke. Blant annet var det flere av høringsvarene som beskrev et ønske om tydeliggjøring av begrepet ettersom det var uklart hvordan en samfunnsansvarsrapport skulle utformes og hva som skulle inkluderes. Selv om det er selskapene selv som velger hva de vil inkludere i rapportene, er det viktig at de ser til Parisavtalen og FNs bærekraftsmål. Det påvirke ikke bare dem selv, men også målene Norge som land er pliktet til å jobbe for å nå.

Etter hvert som bærekraftshensynet har blitt stadig viktigere for kunder, markeder, leverandører, myndigheter og andre interessenter har forventningen til bærekraftsrapportering også økt. Dette gjør at ikke-finansiell informasjon som tidligere ikke har vært vesentlig, nå regnes som vesentlige

opplysninger som er nødvendige for et beslutningsnyttig regnskap. Et eksempel på dette er da Oset vannbehandlingsanlegg i 2011 ved et uhell slapp ut store mengder klor i akerselven. Dette drepte nesten alt liv i elven (Sund, 2011). Det at nesten alt liv i elven ble borte etter uhellet, gjør at opplysning om hendelsen ville vært vesentlig å ha med i en bærekraftsrapport.

På tross av at de først trodde at uhellet kom til å påvirke økosystemet i lang tid, var nesten alt liv tilbake igjen i elven etter fem år (Stensrud, 2016). Det de i utgangspunktet trodde ville gi store økonomiske og miljømessige konsekvenser, som kan ses i sammenheng med dobbel vesentlighet, var dermed ikke like alvorlig som først antatt. Det vil likevel være en vesentlig opplysning som må frem i bærekraftsrapporteringen, da det er med på å illustrere selskapets påvirkning på klimaet i løpet av regnskapsåret.

5.3 Hovedproblemstilling

Hva er innholdet i regelen i regnskapsloven § 1-10. Vesentlig opplysning?

Som nevnt tidligere lyder den nye paragrafen som følger (Regnskapsloven, 1999, § 1-10):

§ 1-10. Vesentlig opplysning

En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.

Slik vi har tolket rettskildene, fra NOU 1995: 30 til Lovvedtak 87, har diskusjonen rundt vesentlighet hatt relevans helt tilbake til 1995. Vesentlighetsprinsippet har blitt regnet som sedvane gjennomgående i alle rettskildene vi har analysert. Da innføringen av en vesentlighetsoppklaring først ble drøftet, var det som en lovfesting av et vesentlighetsprinsipp. Når lovbestemmelsen ble innført, var dette imidlertid i form av en definisjon av vesentlig opplysning. Den sammenhengende diskusjonen mellom disse to forslagene gjør at vesentlighetsprinsippet likevel kan ses som relevant for innføringen av rskl. § 1-10.

Paragrafen må forstås som en definisjon av når en opplysning kan regnes som vesentlig, blant annet fordi den finnes i kapittel 1 av regnskapsloven som sier noe om virkeområde, regnskapspliktige og definisjoner. Vesentlig er en skjønsmessig betegnelse og gir retning mot at det finnes en terskel.

Hvilke utelatelser eller feil som anses som vesentlig påvirkes av hvem som skal bruke regnskapet i en beslutningssituasjon.

Hva som legges i vesentlighetsbegrepet varierer. For eksempel kan kjøp av en MacBook være vesentlig for en privatperson, men et mindre vesentlig innkjøp for et aksjeselskap. Rskl. § 1-10 må derfor ilegges et meningsinnhold for at regnskapsførere skal kunne foreta korrekte vesentlighetsvurderinger, basert på definisjonen av vesentlig opplysning.

En opplysning vil bli ansett som vesentlig blant annet på bakgrunn av "utelatelser" og/eller "feil". Naturlig språklig forståelse av "utelatelse" er at man bevisst velger å utelate en opplysning fra årsregnskapet. Det kan derfor være hensiktsmessig å foreta en vurdering av om utelatelsen er vesentlig nok til å påvirke en investor sin beslutning. I tillegg må det foreligge saklig grunnlag for å beslutte å utelate noe fra årsregnskapet. Et eksempel kan være utelatelse av selskap i konsernregnskapet. Dersom en slik utelatelse kan tenkes å påvirke en investor vil den naturligvis fremstå som vesentlig. Ordlyden "feil" vedrørende opplysninger kan tolkes som nøytral, ettersom den både kan være uaktsom og forsettlig. Det må altså ikke foreligge misligheter for at feilen skal kunne regnes som vesentlig.

Det er også lagt til "med rimelighet" som et vilkår for påvirkning på beslutningstakerne. Ordet "rimelig" kan tolkes i sammenheng med det konkrete saksforholdet og resultatet av feilen eller utelatelsen. Slik som vi nevnte i teori, er det gjennom EU-rett blitt diskutert hvilken terskel en sak om vesentlighet krever i tillegg til at det må stilles krav til en årsakssammenheng mellom opplysningen og virkningen. I sammenheng med CPD blir det sagt at slike avgjørelser krever en lav terskel på hva som regnes som vesentlig. Vi legger derfor til grunn en tolkning om at erfarne investorer har et større ansvar til å se gjennom regnskapet ettersom de har mer evne og vilje om innregning, måling og presentasjon, men at det også i slike vurderinger skal tas hensyn til tapet en investor kan ha lidt dersom han ble påvirket av feilen eller utelatelsen i årsregnskapet.

I tillegg må rimelig tolkes i sammenheng med "forventes", siden vesentlige opplysninger begrenses til opplysninger som "med rimelighet kan forventes" å påvirke beslutningstakere. Ordlyden "forventes" med utvidende tolkning kan ses på som en utvidelse av sannsynlighetsvurderinger. Med en slik språklig forståelse av "med rimelighet kan forventes", kan vi tolke det som at det må minimum være en sannsynlighetsovervekt, altså mer enn 50% sannsynlighet, for at en opplysning kan påvirke brukeren av regnskapet.

Paragrafens siste setning tillegger også at man i en vesentlighetsvurdering må ha et generelt overblikk, ettersom "tilsvarende poster" må vurderes i sammenheng. Små og tilsynelatende ubetydelige poster

kan derfor ikke avfeies som uvesentlige etter paragrafens siste setning, dersom flere poster samlet kan regnes som vesentlig.

Ved å se på ordlyden i paragrafen, kan vi være nærmere å forstå det reelle innholdet i bestemmelsen. I en større historisk kontekst har vi prøvd å forstå om betydningen av vesentlig alltid har vært det samme eller om rskl. § 1-10 er en ny forståelse av vesentlig. Dette gjør vi også for å få en klarere oppfatning av hva som er over og under terskelen for vurderinger av vesentlighet, slik at vi bedre kan forstå innholdet i rskl. § 1-10.

Lovteksten i sin helhet kan sammenlignes med pkt. 2.11 i IFRS. Der angir styret [IASB] at de ikke kan lage en universell terskel for vesentlighetsvurderinger. Kjøp av en kaffemaskin i et aksjeselskap vil ikke ses på som vesentlig informasjon fra en investor sitt perspektiv. Derimot vil kjøp av en fabrikk som skal brukes i driften kunne ses på som en vesentlig opplysning for en investor som ønsker å investere i foretaket.

For å avgjøre hva som er over og under en "vesentlighetsterskel" kan formålet med loven være avgjørende. Etter IFRS er formålet å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon om det rapporterte foretaket til kapitaltilbydere. Rammeverket fokuserer på å gi primærbrukerne informasjon som kan brukes til både kontrollformål og beslutningsformål (IASB, 2018, pkt. 1.16). Et slikt definert formål finner vi ikke i den gjeldende norske regnskapsloven.

Fra teorien vet vi at vesentlighetsvurderinger avhenger av størrelse og art på utelatelse eller feil og at dette skal vurderes i de omgivende omstendighetene. Dette kan ses i sammenheng med diskusjonen rundt "materiality" og årsakssammenheng i boken "Prospectus regulation and prospectus liability". Ettersom ordlyden ligner den i IFRS kan vi tolke konsekvensene av utelatelse og feil etter paragrafen [1-10] som en test. Vi kan se på om vesentlighet er en test av årsakssammenheng og om man skal ta hensyn til effekt på investoren sin "lommebok."

Hensyn til investor kan ha betydning ettersom det ikke er definert i GRS hvem som er brukerne av regnskapet slik det er gjort i IFRS. Ettersom brukerne av regnskapet ikke er lovfestet i regnskapsloven kan det tolkes som at den norske terskelen for vesentlighet er en lavere terskel enn i IFRS sammenheng. Fordi det må legges til grunn at en primærbruker etter IFRS har mer erfaring og kompetanse enn en alminnelig person som leser et regnskap. En såkalt vesentlighetstest etter GRS kan gjennom dokumentanalysen og vår tolkning ses i lys av hvordan resultat og finansiell stilling påvirkes av vesentlige og uvesentlige opplysninger. Etter IFRS kan testen tolkes som å omhandle påvirkningen opplysningen har på brukeren og om det finnes en sterk kausalitet mellom regnskapet og beslutning.

Det vil naturlig følge at de med kjennskap til GRS vil ha et ønske om å holde GRS levende ved å ilegge paragrafen harmoniserende tolkning av tidligere praksis. På den måten kan metoden som brukes i skjønsmessigvurdering av vesentlig videreføres selv etter en ny paragraf. Dette kommenteres også av Handeland et al. i rettsdata at “lovendring er ikke ventet å innebære noe realitetsendring i forhold til tidligere rett” (Handeland et al., 2022, note 83).

6. Avslutning og konklusjon

6.1 Konklusjon

Underproblemstilling 1: Hvordan blir vesentlighetsbegrepet, sett fra et historisk perspektiv, drøftet i norske rettskilder frem til innføringen av regnskapsloven § 1-10?

Vi har etter drøftelsen tilegnet oss en bredere forståelse av vesentlighetsbegrepet. Det trekkes frem et vesentlighetsprinsipp som alltid har vært underforstått i GRS og at det derfor ikke trengt en egen lovbestemmelse. Det blir diskutert gjennomgående at lojal direktivimplementering er en stor pådriver og at det derfor er behov for en innføring av rskl. § 1-10. Vesentlighet blir også omtalt i dokumentene som en toleransegrense for mangelfull informasjon i regnskapet.

I 1995 ble begrepet vesentlig sett på som uklart, men det syntes ikke nødvendig med en egen lov. Videre ble det i 1997-1998 diskusjon rundt et eget vesentlighetsprinsipp, men ingen forslag for innføring ble fremmet fordi regnskapsloven allerede bygget på at kun vesentlig informasjon skulle inngå i regnskapet. Uklarheten endret seg i 2003-2005 fra betydning til vesentlighetsgrense. Hvor denne skulle ligge var vanskelig å tolke. Vesentlig ble sett på som et kvalitetskrav og skulle tas med i vurdering sammen med kost-nytte. Forslaget i 2015 markerer den største endringen i holdning til et lovfestet vesentlighetsprinsipp. Dette fulgte av et større arbeid om å gjøre regnskapsloven mer lik internasjonal regnskapslov. Det ble besluttet å innføre vesentlighetsprinsippet under rskl. § 3-9. I 2016 diskuterte de andre spørsmål, blant annet hvordan regnskapskvalitet kan økes gjennom gode vesentlighetsvurderinger. Videre kom det av en oversettelse av EU-direktivet at vesentlig nå hadde fått en klarere definisjon. Perioden 2020-2021 var holdningen fortsatt positiv til et vesentlighetsprinsipp, men det skulle heller være en egen paragraf i kapittel 1 av rskl. og ble vedtatt som § 1-10. *Vesentlig opplysning.*

Alle kildene har vært relevant for det historiske perspektivet og vi har kunnet sett begrepet vesentlig i en bredere kontekst. Vi trekker en slutning om at det i nyere tid har vært en mer positiv holdning til innføring av en regel knyttet til vesentlighet. Rskl. § 1-10 er ikke kodifisering av det som tidlig er omtalt som vesentlighetsprinsippet slik at det fremdeles finnes et slikt prinsipp under god regnskapsskikk. Når vi har prøvd å forstå vesentlighetsbegrepet har vi lagt størst vekt på de nyere rettskildene, men fordi vi har ønsket å se på mer enn bare forarbeider og lovtekst har vi også valgt å se på vesentlighetsbegrepet i et historisk perspektiv.

Vesentlighetsbegrepet som var i rskl. før innføringen av § 1-10 var vanskelig å forholde seg til. Det var mye uklarhet rundt hvordan vesentlighet skulle vurderes og hvor terskelen for hva som var vesentlig skulle gå. Det grunnleggende rapporteringskravet vesentlighet ga stort rom for tolkning. Det muliggjorde store vurderingsforskjeller da dette var skjønnsmessige vurderinger ut ifra en subjektiv forståelse av vesentlighetsbegrepet. Med den nye rskl. § 1-10 så vil det være mye tydeligere hva som menes med vesentlig.

Underproblemstilling 2: Finnes det noen drivkrefter i de norske rettskildene som kan ha påvirket innføringen av regnskapsloven § 1-10?

I drøftingen diskuterte vi om det finnes ulike drivkrefter som kan ha påvirket innføringen av rskl. § 1-10. Drivkreftene vi observerte gjennom dokumentanalysen tydet alle sammen på et behov for en tydelig, felles forståelse av vesentlig i regnskapssammenheng. En felles forståelse av vesentlighet har vært ønsket av de ulike instansene. Dette har blitt fremhevet i dokumentene og har blitt sett på som viktig for ulike vesentlighetsvurderinger. Dermed har vi valgt å konkludere med at denne drivkraften kan ha vært en av grunnene til et ønske om en egen paragraf som definerer hva som menes med en vesentlig opplysning.

Internasjonalisering har vi sett på som en drivkraft fordi GRS konvergerer mer og mer mot internasjonal praksis og ble sett på som delvis harmonisering av internasjonalt regelverk. Da vesentlig er detaljert beskrevet i IFRS, vil en tydeligere definisjon i GRS være viktig. På denne måten kan man når man oversetter fra norsk til engelsk bygge på det samme vesentlighetsgrunnlag. Dette kan ha vært med på å påvirke innføringen av rskl. § 1-10, ettersom det etter innføringen kan bli lettere å legge til grunn en lik forståelse av hva som kan anses som vesentlig ved internasjonalisering av loven.

Den siste drivkraften vi identifiserte var bærekraft. Dette var fordi god bærekraftsrapportering i stor grad avhenger av at kun vesentlig informasjon inkluderes. Derfor er det viktig med en nærmere konkretisering av begrepet. Dersom det er ulik forståelse av hva som er vesentlig, vil ulik informasjon inkluderes. En innføring av rskl. § 1-10 vil dermed gjøre denne avgjørelsen tydeligere. Bærekraft kan

derfor ha vært en pådriver for innføringen av denne loven slik at hva som er vesentlig innen bærekraft blir riktig rapportert og vil gi et beslutningsnyttig regnskap.

Hovedproblemstilling: Hva er innholdet i regelen i regnskapsloven § 1-10. Vesentlig opplysning?

Hovedproblemstillingen besvarer vi ved å drøfte hva innholdet i rskl. § 1-10 er gjennom ordlyd og juridisk tolkning. Dette så vi i sammenheng med relevans, slutning og vekt. Lovteksten er relevant fordi den er vedtatt og innført. Helheten i lovteksten i rskl. § 1-10 har som formål å vise til at brukernes behov for beslutningsnyttig informasjon har betydning for vesentlig opplysning. Paragrafen synes å ha lik formulering som pkt. 2.11 i IFRS, men et skille finnes i forarbeider og oppbygging av rammeverkene.

Rskl. § 1-10 er en legaldefinisjon og i regnskapssammenheng skal vesentlig opplysning tolkes på bakgrunn av innholdet i regelen. Denne loven inneholder ingen direkte definisjon av begrepet vesentlig, men heller en forklaring på hva som regnes som en vesentlig opplysning. Vi ser i lovteksten at ordlyden «med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger», er med på å avgjøre om opplysningen er vesentlig eller ikke. Hva som menes med ordlyden «rimelighet» er ikke definert videre, men må anses som de opplysningene som har en betydning for beslutningstakere, og hvilke beslutninger som blir tatt på bakgrunn av et årsregnskap. En opplysning er dermed vesentlig dersom det foreligger en årsakssammenheng mellom et valg en bruker tar, og feil ved eller utelatelse av opplysningen. Det vil her være snakk om en terskelverdi, hvor opplysninger over terskelen vil være av betydning, mens opplysninger under ikke vil ha betydning. Hva som regnes som «vesentlig» er basert på en skjønnsmessig vurdering, og vil dermed kunne variere ut ifra hvem som tar avgjørelsen. Den siste setningen i loven kan tolkes som at en opplysning kan være uvesentlig alene, men at den sammen med andre uvesentlige poster blir vesentlig.

I ordlyden til paragrafen finner vi ikke motstrid, men vi ser at det som får status som vesentlig opplysning må ses på i et brukerperspektiv. Det er relevant for vår tolkning av terskelen, at vi har sett på diskusjon rundt begrepet i et historisk perspektiv. Vi forstår at en hensikt med et udefinert vesentlighetsbegrep gjør at betydningen av hva som er vesentlig kan endre seg i tråd med de økonomiske og samfunnsmessige forholdene.

6.2 Styrker og svakheter ved bacheloroppgave

Vi har tatt for oss et tema og en metode som vi ikke har sett i mange bachelor oppgaver på Økonomi og Administrasjon, noe som gjør at oppgaven får et originalt preg. Vi har gjort et kontinuerlig arbeid gjennom hele semestret som har ført til at alt vi har undersøkt, lest og analysert har modnet og blitt til en hel og sammenhengende oppgave. Gjennom arbeidet har vi også fått en økt interesse for språklig

forståelse, tolkning av lov, skjønnsmessige vurderinger, rettsprosesser og internasjonal harmonisering. Dette ser vi på som verdifullt og vi tror at forståelsen vi har tilegnet oss kommer godt med når vi trer ut i arbeidslivet eller fortsetter på master. Vi håper både tema og den juridiske metoden gjør at vi skiller oss ut i mengden. I oppgaven har vi begrenset oss til regnskapssammenheng, men synes også vesentlighet var interessant i forhold til skatt og avgiftsplikt, revisjon, samt samfunnsmessige og økonomiske endringer. Vi har bygget et grunnlag som gjør at vi i vurderingsprosesser har verktøy for hvordan vi bedømmer informasjon ved regnskapsføring. For oss er ikke vesentlig lengre direkte relatert til kun viktig eller betydningsfullt, det er også noe vi kommer til å forbinde med hardt arbeid, lønnsomme diskusjoner og nøye vurderinger.

I kapittel 3 som beskrev vår metode, identifiserte vi typiske problemer med kvalitativ innholdsanalyse og hvordan vi har prøvd å motvirke dem. Vi har likevel under arbeidet med bacheloroppgaven møtt på utfordringer som har påvirket det ferdige resultatet. Oppgaven har vært ekstra krevende med tanke på den juridiske metoden. Det kan ha påvirket kvaliteten på våre analyser og tolkninger. Det store omfanget av antall dokumenter og sidetall som måtte leses, analyseres og ses i kontekst gjorde at vi til tider mistet overblikket på hva vi egentlig hadde forstått. Det har krevd ekstra tid og fokus å få et korrekt helhetlig bilde av alt vi har tolket som relevant informasjon. Tolkning knyttet til de punktene vi ser på som drivkrefter har i stor grad bygget på vår tidligste forståelse av oppgaven. Ved avslutning av oppgaven har vi sett at det har vært vanskelig å forklare og formulere en god konklusjon fordi vi underveis kan ha mistet det vi forsto i utgangspunktet.

Den juridiske tolkningen av innholdet i rskl. § 1-10 har vært komplisert å gjennomføre i sammenheng med et omfattende historisk perspektiv. Det har likevel gitt oss kunnskap og erfaring vi er glade for å sitte igjen med. Vi har fått en større interesse og forståelse for arbeidet som inngår i regnskapsloven og vi har innsett hvor viktig det er å tenke gjennom skjønnsmessige vurderinger man gjør som regnskapsfører. Vi håper arbeidet med bacheloroppgaven fører til at vi i fremtiden både kan utforme og kontrollere regnskap slik at brukerne kan ta beslutninger på korrekt grunnlag.

6.3 Videre forskning

Ettersom rskl. § 1-10 er en ny paragraf håper vi at vår bacheloroppgave kan fungere som et springbrett for videre forskning. Interessante vinklinger å ta for seg kan være dypere drøfting av paragrafens betydning, hvordan den vil bli brukt i praksis og hvilke endringer den fører med seg. Vi håper at bacheloroppgaven vår kan gi andre inspirasjon til å ta opp vesentlighet og utfordringer ved skjønnsmessige begreper og vurderinger. Eksempelvis kan videre forskning bygge på å intervju informantene og finne ut hva ulike aktører mener om paragrafen. Vi synes også det kan virke interessant

å se på om rskl. § 1-10 har hatt noen innvirkninger eller konsekvenser for regnskapet. Da kan man sammenligne regnskap og se om det har blitt noen forskjell i regnskapsføringen, eller om det blir gjort likt som før innføringen.

Vi håper andre etter oss ønsker å se nærmere på hvordan en god vesentlighetsvurdering kan føre til at bærekraftsrapporter kun inneholder nyttig, relevant og nødvendig informasjon. Med nye lover, standarder og retningslinjer tror vi det ville vært interessant å knytte kvaliteten opp mot vesentlighetsvurderingene som blir gjort. Et slikt bidrag kan tenkes å øke kvaliteten på norske rapporter om bærekraft. I tillegg kan det være interessant å gjøre en kvalitativ innholdsanalyse av Høyesterettsdommer som tar avgjørelser på bakgrunn av hva som er over og under terskelen for vesentlighet. Dette tror vi er en god måte å belyse rettssituasjonen ytterligere på det vi har gjort i oppgaven.

Til slutt har vi fått en kjærlighet til ordet vesentlig. En empirisk undersøkelse av hvordan dette brukes i dagligtale, lover, møterom, andre tekster, m.m. er noe vi kunne kost oss med.

Litteraturliste

Andersen, S., & Eillefsen, A. (2010). *De nye vesentlighets- standardene*. 4.

<https://www.revregn.no/asset/pdf/2010/4-38-44.pdf>

Bertnes, P. A., Trygstad, K. J., & Kongshavn, H. (2012). *Praktisk rettskildelære: Juridisk informasjonssøking* (4. utg.). Gyldendal akademisk.

[https://www.nb.no/search?q=oaiid:"oai:nb.bibsys.no:991200918604702202"&mediatype=bøker](https://www.nb.no/search?q=oaiid:)

Bjelland, K., Kvalø, K. K., & Vaaler, H. (2019). *Robins guide til rettskildelæren*. Gyldendal juridisk.

Boe, E. (2020). *Grunnleggende juridisk metode: En introduksjon til rett og rettstenkning* (4. utgave.). Universitetsforlaget.

Busch, D., Ferrarini, G., & Franx, J. P. (2020). *Oxford Legal Research Library: Prospectus Regulation and Prospectus Liability*.

Bærekraft: Hvordan komme i gang. (u.å.). Sticos. Hentet 29. april 2022, fra

<https://oppslag.sticos.no/#/Emne/VisEmne/11126>

Bærekraftig utvikling. (u.å.). Hentet 6. mai 2022 fra

<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>

Bærekraftsrapportering. (u.å.). Hentet 6. mai 2022 fra

<https://revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>

drivkraft—Det Norske Akademis ordbok. (u.å.). Hentet 5. mai 2022, fra

<https://naob.no/ordbok/drivkraft>

Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP, Excel og SPSS* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.

Grønmo, S. (2016). *Samfunnsvitenskapelige metoder* (2. utg.). Fagbokforlaget.

[https://www.nb.no/search?q=oaiid:"oai:nb.bibsys.no:999919818099702202"&mediatype=bøker](https://www.nb.no/search?q=oaiid:)

Hagland, B. (u.å.). *Rettskildelære* [Powerpoint].

[https://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUS1211/v17/undervisningsmateriale-rettskidel%C3%A6re/www-forelesning-\(1\).pdf](https://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUS1211/v17/undervisningsmateriale-rettskidel%C3%A6re/www-forelesning-(1).pdf)

Handeland, Schwencke, Stenheim og Bakaas, *Norsk Lovkommentar: § 1-10. Vesentlig opplysning*, note 83,

<https://min.rechtsdata.no/Dokument/gL19980717z2D56z2EzA71z2D10?directHit=1&dq=rskl%201-10¬eid=gN19980717z2D56z2E83,gN19980717z2D56z2E84> (lest 02. Mars 2022).

Handelshøyskolen BI (2016). *Høringssvar - NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.* Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-regnskapslovens-bestemmelser-om-arsberetning-mv/id2509221/?uid=21e591ad-50fb-48cf-95eb-b061f0e56b67>

Harmonisering. (u.å.). Finansleksikon. Hentet 8. mai 2022, fra

<https://finansleksikon.no/regnskap/h/harmonisering>

Holstrum, G. L., & Messier, W. F. (1982). A review and integration of empirical research on materiality. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 2(1), 45–63.

Homonym. (2020). I *Store norske leksikon*. <http://snl.no/homonym>

Høgberg, A. P., & Sunde, J. Ø. (2019). *Juridisk metode og tenkemåte*. Universitetsforlaget.

IASB. (2018). *AP11A: Definition of Material—Amendments to IAS 1 and IAS 8: Due process steps and balloting*. IASB.

IFRS org. (u.å.). *IFRS - Disclosure Initiative—Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8)*. Hentet 26. januar 2022, fra <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2018/definition-of-material/#about>

Innst. 303 L (2020-2021). *Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring)*. Finansdepartementet. <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2020-2021/inns-202021-303l/?all=true>

International Auditing and Assurance Standards Board (2009). *ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og->

[veiledninger/revisjonsstandardene/isa-320-vesentlighet-ved-planlegging-og-gjennomforing-av-en-revisjon.pdf](#)

Juridisk oversettelse – hvorfor så vanskelig? (2010). Universitetet i Oslo.

Kanten, A. B. (2018, juli 3). *Om tenkning og avstander*. Psykologisk.no.

<https://psykologisk.no/2018/07/om-tenkning-og-avstander/>

Karlsvik, H. B. (2021, juni 22). *Vesentlighet i regnskap* [Oppslagsverk for regnskap]. Sticos.

<https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/regnskapslov/vesentlighet-i-regnskapsloven#:~:text=Regnskapslovens%20definisjon%20av%20vesentlighet&text=En%20opplysning%20er%20vesentlig%20dersom,sammenheng%20med%20andre%20tilsvarende%20oposter.>

Knudsen, O. F. (2020). EU-direktiv. I *Store norske leksikon*. <http://snl.no/EU-direktiv>

Kodifikasjon. (2021, juni 15). Jusleksikon.no. <https://jusleksikon.no/wiki/Kodifikasjon>

Kontantstrøm – Hva er en kontantstrøm? (u.å.). Hentet 11. mai 2022, fra

<https://www.visma.no/eaccounting/regnskapsordbok/k/kontantstrom/>

Krekling, D. V., & Grønli, H. (2019, oktober 28). *Dette er trygdeskandalen*. NRK.

<https://www.nrk.no/norge/dette-er-trygdeskandalen-1.14760396>

Langfeldt, S. F., Bråthen, T., Viken, M., & Minde, S. W. (2021). *Lov og rett for næringslivet* (28.

utgave.). Fagbokforlaget Focus forlag.

[https://www.nb.no/search?q=oaiid:"oai:nb.bibsys.no:999920156404402202"&mediatype=bøker](https://www.nb.no/search?q=oaiid:)

Langli, J. C. (2016). *Årsregnskapet* (10. utg.). Gyldendal.

Lex superior. (2021, juni 15). Jusleksikon.no. https://jusleksikon.no/wiki/Lex_superior

Lovtekst. (2018, september 7). Jusleksikon.no. <https://jusleksikon.no/wiki/Lovtekst>

Lovvedtak 87 (2020-2021). *Vedtak til lov om endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring)*. Finansdepartementet.

<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Vedtak/Beslutninger/Lovvedtak/2020-2021/vedtak-202021-087/?all=true>

Lundberg, M. (u.å.). *Rettskilder og juridisk metode (2)* [Powerpoint].

<https://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR1120/v16/ba-introduksjonskurs/ba-intro2-norsk-ian2016.pdf>

Messier, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 24(2), 153–187.

Myrbakken, E., & Haakanes, S. (2018). *IFRS på norsk: Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder* (7. utg.). Fagbokforl.

[https://www.nb.no/search?q=oaiid:"oai:nb.bibsys.no:999919969694302202"&mediatype=bøker](https://www.nb.no/search?q=oaiid:)

Mæhle, S. S., & Aarli, R. (2017). *Fra lov til rett* (2. utg.). Gyldendal juridisk.

NOU 1993: 2 (1993). *Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppjør og revisjonsplikt*. Finansdepartementet

NOU 1995:30 (1995). *Ny regnskapslov*. Finansdepartementet.

NOU 2003:23 (2003). *Endring av regnskapsloven*. Finansdepartementet.

NOU 2015:10 (2015). *Lov om regnskapsplikt*. Finansdepartementet.

NOU 2016:11 (2016). *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv*. Finansdepartementet.

Official Journal of the European Union. (2017, juni 30). *REGULATION (EU) 2017/1129 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 14 June 2017*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017R1129#d1e1673-12-1>

Oslo kommune, Vann og avløpsetaten. (2020, desember 10). *Bærekraftsmålene for Norge*. <https://berekraft.regjeringen.no/bli-inspirert/oslo-kommune-vann-og-avlopsetaten/>

Ot. prp. 39 (2004-2005). *Om lov om endringer i lov 17. Juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)*.

Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-39-2004-2005-/id395712/?ch=1>

Ot. prp. 42 (1997-1998). *Lov om årsregnskap m.v.* (regnskapsloven).

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-42-1997-98-/id120622/?ch=1>

Prop. 66 LS (2020-2021). *Endring i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring) og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutninger nr. 293/2015 og nr. 39/2016 om innlemmelse av direktiv 2013/34/EU og direktiv 2014/95/EU.* Finansdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-66-ls-20202021/id2814751/?ch=1>

Prospectus Liability—FRIES Rechtsanwältte Partnerschaft. (u.å.). Hentet 21. mars 2022, fra

<https://fries.law/prospectus-liability.html>

Regnskapsforeningen. (2016). *Høring - NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.* Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-regnskapslovens-bestemmelser-om-arsberetning-mv/id2509221/?uid=f897be92-7805-4722-82b3-2dc93db7a108>

Regnskapsloven. (1999). *Lov om årsregnskap m.v.* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata.

<https://lovdata.no/lov/1998-07-17-56>

Retts spørsmål. (2015, oktober 22). Jusleksikon.no.

<https://jusleksikon.no/wiki/Rettspp%C3%B8rsm%C3%A5l>

Revisorforeningen (2015). *Høring - NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt.* Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=75cec6e7-1ba9-4063-b027-6b4997b2d35c>

Risk Advisory Services. (2019, april 8). *Bærekraft i årsrapporten—Har du kontroll på kravene?*

[Blogg]. pwc. <https://blogg.pwc.no/styringogkontroll/barekraft-i-arsrapporten-har-du-kontroll-pa-kravene>

Rognstad, O.-A. (u.å.). *Forelesninger i Rettskildelære* [Powerpoint].

<https://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUS1211/v15/undervisningsmateriale-rettskildel%C3%A6re/forelesninger-i-rettskildelere-i.pdf>

Stensrud, V. (2016, juli 1). *Minister og ordfører friskmeldte Akerselva.* NRK.

<https://www.nrk.no/osloogviken/minister-og-ordforer-friskmeldte-akerselva-1.13023112>

Sund, I. B. (2011, mars 3). *Klorutslipp i Akerselva*. NRK. <https://www.nrk.no/osloogviken/klorutslipp-i-akerselva-1.7533244>

Synonym til vesentlig ting på norsk bokmål. (u.å.). Synonymordboka.no. Hentet 12. mai 2022, fra <https://www.synonymordboka.no/no/?q=vesentlig+ting>

Tolkning – jus. (2022). I *Store norske leksikon*. [http://snl.no/tolkning - jus](http://snl.no/tolkning_-_jus)

Universitetet i Oslo. (2016). *Høringssvar: Regnskapslovutvalgets delutredning 2, NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-regnskapslovens-bestemmelser-om-arsberetning-mv/id2509221/?uid=9b4afaf1-aa80-43a5-bf3c-e3005f17bca2>

Vedlegg

Vedlegg 1 – Kvalitativ dataanalyse

NOU 1995: 30

Sidetall	Utdrag
31	God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres
56	Utvalget mener at regelbravik på grunn av uvesentlighet er en del av god regnskapsskikk, og at det er overflødig med egne lempingsregler for den type bravik
360	Det er for det annet uklart hva det siktes til med «vesentlig» i lovteksten. Vesentlighet er et grunnleggende regnskapsprinsipp. Det innebærer bl.a. at uvesentlige forhold ikke tillegges materiell betydning for årsregnskapet. Et årsregnskap vil med andre ord kunne være korrekt (og lovlig utarbeidet) selv om det inneholder feil som ikke er vesentlige for årsregnskapet som helhet eller eventuelt den enkelte post

Ot. Prp. Nr. 42 (1997-98)

Sidetall	Utdrag
16-17	Gjeldende regnskapsregler er i en viss grad antatt å bygge på et vesentlighetsprinsipp. Dette prinsippet tar sikte på at bare vesentlig informasjon skal fram i regnskapet, idet et regnskap med en overflod av detaljer kan være villedende på lik linje med et regnskap med utilstrekkelig informasjon. Departementet har søkt å ivareta dette hensynet gjennom de konkrete bestemmelser som foreslås. (...) Når enkelte høringsinstanser henviser til «vesentlighetsprinsippet» i forbindelse med forslagene til konkrete bestemmelser, kan dette dermed ikke ses som noe generelt prinsipp som kommer i tillegg til de foreslåtte lovbestemmelsene.
82	Vi forutsetter at overordnede hensyn som vesentlighet, kostnad/nytte betraktninger og praktiserbarhet fortsatt har gyldighet i forhold til anvendelsen av de grunnleggende regnskapsprinsipper, og kan modifisere anvendelsen av disse. Regnskapsteoretisk korrekte løsninger anses ikke alltid praktiserbart ut fra en kostnad/nytte vurdering og hensyn til internasjonal tilpasning.
207-208	Det er forøvrig ikke gitt noen nærmere redegjørelse for hva som ligger i forslagets vesentlighetskriterium. I mangel av nærmere retningslinjer er dette noe som vil være underlagt vurdering av påtalemyndighet og i domstolsbehandling. I forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet, kan det være ønskelig at departementet i sine merknader foretar en nærmere presisering av begrepet. Det bør i denne forbindelse spesielt ses hen til at årsregnskapet skal gi informasjon til såvel offentlige myndigheter som andre interesserte. Det bør også klargjøres at det strafferettslige vesentlighetskriterium ikke samsvarer med det vesentlighetsbegrep som nyttes i forbindelse med revisjon."
210	Departementet er enig med Økokrim og Kredittilsynet i at det strafferettslige vesentlighetsbegrepet ikke samsvarer med det regnskapsmessige vesentlighetsbegrepet.

NOU 2003: 23

Sidetail	Utdrag
25	Loven gir i liten grad anvisning på detaljløsninger. Dette er i tråd med utviklingen i internasjonal regnskapspraksis, jf. IAS Framework. De grunnleggende regnskapsprinsipper som er nedfelt i loven har imidlertid et annet utgangspunkt enn det konseptuelle rammeverk etter IAS. I loven kapittel 4 stilles krav om at det enkelte regnskap skal bygge på grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk. Dette er en generell overbygning og tolkningsbakgrunn for lovens øvrige regler.
49	Det anses imidlertid klart at det ikke vil være praktisk mulig å fastsette en regnskapslov som uttømmende regulerer alle spørsmål som kan oppstå i forbindelse med regnskapsføringen.
66	Vesentlighetsvurderingen må baseres på den innvirkning overtredelsen vil kunne ha for investorenes beslutninger.
67	De tiltak som iverksettes som følge av håndheving av internasjonale standarder for finansiell informasjon vil normalt ikke være sammenfallende med de sanksjoner og tiltak som er hjemlet i børs- lovgivning, noteringsavtaler etc. Reaksjonene som følger av håndheving er primært rettet mot å sikre at finansmarkedene får korrekt informasjon og har ikke som selvstendig formål å straffe overtredere. Overtredelse av lovpålagte standarder vil imidlertid også kunne utløse andre reaksjoner. Etter børs- loven vil eksempelvis feilaktig regnskap også være et brudd på utstedernes informasjonsplikt og dermed falle inn under børsens myndighet til å ilegge sanksjoner. På tilsvarende måte vil feilaktig regnskap kunne være et brudd på regnskaps- og selskapslovgivningen og dermed rammes av tilknyttede straffebestemmelser.
89	Regnskapslovens terskelverdier er vesentlighetsgrenser, som er etablert ut fra en vurdering av regnskapsbrukernes interesser sett i forhold til regnskapsprodusentenes kostnader ved regnskapsutarbeidelsen. Overskridelse av slike vesentlighetsgrenser kan derfor isolert sett tilsi at regnskapsplikten bør inntre umiddelbart.

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)

Sidetail	Utdrag
36-37	Departementet mener det vil være uheldig og bidra til unødig uklarhet å lovfeste en formålsbestemmelse i tillegg til kravet om rettvise bilde. De grunnleggende kvalitetskrav til regnskaper om relevans, sammenlignbarhet og forståelighet må ligge til grunn for utarbeiding av regnskapsregler og regnskapsstandarder
37	På samme måte må det legges vekt på vesentlighet og en avveining av kostnader og nytte. Departementet anser ikke at lovfesting av slike hensyn eller brukergrupper vil kunne bidra til at hensynene blir oppnådd i større grad.

NOU 2015: 10

Sidetail	Utdrag
5	Regnskapslovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. september 2014. Utvalget skal gjennomgå regnskapsloven med sikte på å modernisere og forenkle regelverket, samt tilpasse de norske reglene til nytt EØS-regelverk på området. Utvalget er bedt om å dele utredningsarbeidet i to, hvorav den første delen skal inneholde forslag som gjennomfører EØS-reglene i norsk rett. Utvalget legger med dette frem sin første utredning. Forslagene i utredningen er enstemmige unntatt på ett punkt hvor ett medlem har tatt dissens.
18	Den foreliggende utredningen er den første av to delutredninger som utvalget er bedt om i mandattet. Kjernen i det som fremlegges, er hvordan regnskapslovgivningen kan

	<p>tilpasses EUs regnskapsdirektiv 2013/34/EU som også gjelder innen EØS. Regnskapsdirektivet erstatter de tidligere fjerde og syvende selskapsdirektiv som er implementert i gjeldende regnskapslov. Det er mange likhetstrekk mellom de tidligere direktivene og det nye direktivet, så i seg selv hadde ikke ikrafttredelse av nytt direktiv behøvd å bety så store endringer i regnskapslovgivningen. Utvalget legger likevel frem forslag om en helt ny lov som er basert på den erfaringen man har hatt med utviklingen av regler, praksis og god regnskaps-skikk under gjeldende lov.</p>
19	<p>Utvalget foreslår at den typen grunnleggende regnskapsprinsipper som gjeldende regnskapslov inneholder, ikke videreføres. Utvalget prioriterer at norsk regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis. De mest inngripende av de grunnleggende prinsippene har på enkelte områder stått i veien for en harmonisering av norsk god regnskaps-skikk med internasjonale regnskapsstandarder, eller skapt tvil om en slik harmonisering er mulig.</p>
21	<p>Prinsippet om vesentlighet foreslås lovfestet gjennom en bestemmelse som innebærer at bestemmelsene om innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger og konsernregnskap kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig. Regnskapslovutvalget 1990 ga uttrykk for at vesentlighetsprinsippet gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering, og dette utvalget er i og for seg enig i det. En lovbestemmelse om vesentlighetsprinsippet foreslås likevel i tråd med utvalgets hovedprioritering om en tydelig og lojal implementering av direktivet. Vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold hvor mangler kan forekomme. Forhold som ikke er vesentlige er uvesentlige; det finnes altså ingen mellomkategori.</p>
98	<p>Artikkel 6 nr. 1 bokstav j lyder:</p> <p>«Kravene fastsatt i dette direktiv med hensyn til innregning, måling, presentasjon, offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig.»</p>
98	<p>I norsk regnskapsterminologi er innholdet av bestemmelsen i artikkel 6 nr. 1 bokstav j kjent som vesentlighetsprinsippet. Vesentlighetsprinsippet er ikke kodifisert, men det er allment underforstått som en del av god regnskaps-skikk</p>
98-99	<p>Anvendelse av disse bestemmelsene fordrer en klar forståelse av vesentlighet. I gjeldende rammeverk (som i rammeverket fra 1989) er vesentlighet klassifisert som en undermengde av relevans, og den gis følgende beskrivelse (QC11): «Information is material if omitting it or misstating it could influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity's financial report. (...)»</p>
99	<p>Som omtalt over, er vesentlighetsprinsippet et nytt prinsipp i det nye direktivet, i den forstand at det ikke fantes noe overordnet vesentlighetsprinsipp i de gamle direktivene, bare fragmentariske henvisninger til det i enkeltbestemmelser. Regnskapslovutvalget 1990 ga uttrykk for at vesentlighetsprinsippet gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering, og dette utvalget er i og for seg enig i det. En lovbestemmelse om vesentlighetsprinsippet foreslås likevel i tråd med utvalgets</p>

	hovedprioritering om en tydelig og lojal implementering av direktivet, jf. omtale i kapittel 3.3.
99	Vesentlighetsprinsippet kan karakteriseres som regnskapsreguleringens toleransegrense for mangelfull rapportering. Praktisk regnskapsføring er basert på informasjonsgrunnlag, prosedyrer og kompetanse som aldri vil være perfekte, og slike imperfeksjoner genererer mangler og unøyaktigheter i rapporteringen. Vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold hvor mangler kan forekomme. Etablert språkbruk her er at forhold som ikke er vesentlige er uvesentlige; det finnes altså ingen mellomkategori.
99	Vesentlighetsprinsippet kan også forstås ut fra perspektivet om beslutningsnyttig informasjon. Hvis informasjonen er uvesentlig, er den uten relevans og beslutningsnytte.
99	Det følger av direktivteksten at vesentlighetsprinsippet har anvendelse på «innregning, måling, presentasjon og offentliggjøring av opplysninger og konsolidering», og hva disse ulike anvendelsene innebærer, har betydning for å kunne ta stilling til medlemslandsopsjonen i artikkel 6 nr. 4 som tillater at vesentlighetsprinsippet begrenses til presentasjon og offentliggjøring av opplysninger. IFRS-teksten om vesentlighet er helt annerledes formulert, men det kan påvises at den også gjelder innregning, måling og presentasjon. IFRS har generelt ikke bestemmelser om offentliggjøring
100	Utvalget anser at ytterligere klargjøring av vesentlighetsprinsippet ville være velkommen, men at slik klargjøring må komme i en form som legitimerer en felles forståelse i alle land som anvender IFRS. Dersom IASB skal komme med en slik klargjøring, burde den ha vært på agendaen for rammeverksprosjektet. Slik det nå ser ut, er klargjøring av vesentlighetsprinsippet ikke en del av dette prosjektet. Direktivteksten om vesentlighetsprinsippet i artikkel 6 nr. 1 bokstav j uttrykker at kravene i direktivet ikke trenger oppfylles «dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig». Utvalget anser at meningen i prinsippet kommer tydeligere frem ved å uttrykke at (nærmere angitte) bestemmelser kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig.
393	Kapittel 3 alminnelige prinsipper: § 3-9 Vesentlighetsprinsippet Bestemmelsene i kapittel 3 til 7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig.

Høringsvar Revisorforeningen

Sidetail	Utdrag
10	Dersom vesentlighetsprinsippet hadde blitt begrenset, er vi av den oppfatning at prinsippet uansett ville blitt benyttet i praksis ved innregning og måling. Vesentlighetsvurderinger er sentrale ved utarbeidelse av regnskap.
10	Vesentlighetsprinsippet- § 3-9 Utvalget «tilrår at medlemsstatsopsjonen i artikkel 6 nr. 4 ikke benyttes», slik at vesentlighetsprinsippet gjelder innregning, måling, presentasjon og offentliggjøring – ikke bare presentasjon og offentliggjøring. Vi støtter forslaget, både på grunn av at det fremstår som lite hensiktsmessig å begrense vesentlighetsprinsippet, og for å kunne innføre IFRS for SMEs «as is» på dette området. (...). Det er klart at disse bestemmelsene omfatter innregning, måling og presentasjon. Dersom vesentlighetsprinsippet hadde blitt begrenset, er vi av den oppfatning at prinsippet uansett ville blitt benyttet i praksis

	ved innregning og måling. Vesentlighetsvurderinger er sentrale ved utarbeidelse av regnskap
--	---

NOU 2016: 11

Sidetall	Utdrag
5	<p>Regnskapslovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. september 2014. Utvalget skal gjennomgå regnskapsloven med sikte på å modernisere og forenkle regelverket, samt tilpasse de norske reglene til nytt EØS-regelverk på området. Utvalget er bedt om å dele utredningsarbeidet i to, hvorav den første delen inneholdt forslag som gjennomfører EØS-reglene i norsk rett, og den andre delen behandler øvrige spørsmål.</p> <p>Utvalget la frem sin første delutredning, som ble utgitt som NOU 2015: 10, 26. juni 2015. Utvalget legger med dette frem sin andre utredning. Forslagene i utredningen er enstemmige unntatt på to punkter. På hver av disse punktene har ett medlem tatt dissens.</p>
18	Utvalget mener at Regnskapsregisterets kontroll skal være en formalkontroll og ikke en innholdskontroll av innsendte regnskapsdokumenter. Formalkontrollen bør være innrettet slik at det legges til grunn en nedre vesentlighetsgrense for de formelle feil som fører til nektet registrering av regnskapsdokumenter
56	Veiledning for rapportering etter GRI-standarden er tilgjengelig fra GRIs hjemmesider. Veiledningen er omfattende, og foretakene anbefales å konsentrere rapporteringen om det som er relevant ut fra en vesentlighetsvurdering
264	Artikkel 2, pkt. 16 i direktiv 2013/34/EU: «vesentlig» den status opplysninger har når utelatelse av eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke avgjørelser som treffes av brukere på grunnlag av foretakets finansregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.
318	Kapittel 3 alminnelige prinsipper: § 3-9 Vesentlighetsprinsippet Bestemmelsene i kapittel 3 til 7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig

Høringssvar Revisorforeningen

Sidetall	Utdrag
9	Vi ber Finansdepartementet tydeliggjøre at det med mangel ikke menes enhver formell mangel. Som det fremgår av sammendraget i NOU-en, bør det legges til grunn en nedre vesentlighetsgrense for de formelle feil som skal øre til nektet registrering av regnskapsdokumentene. Vi mener at henvisning til en note i resultat eller balanse som ikke finnes i notesettet som er innsendt, er et eksempel på en mangel som burde være under vesentlighetsgrensen for å nekte registrering

Høringssvar Professor dr. juris Beate Sjøfjell, professor dr. juris Jukka Mähönen og vit.ass. Eli Rudshagen

Sidetall	Utdrag
----------	--------

1-2	Dette er bakgrunnen for at den internasjonalt anerkjente rapporteringsstandarden Global Reporting Initiative (GRI) i 2013, i sin nye versjon av standarden (G-4), introduserte vesentlighetsprinsippet som et hovedprinsipp. Dette prinsippet innebærer at selskapene både arbeider med, og rapporterer på, de forhold som er sentrale for virksomhetens innvirkning på mennesker, samfunn og klima og miljø. Norge har innført et krav om land-for-land rapportering for store selskaper og utstedere av noterte verdipapirer innenfor utvinningsindustrien og skogdrift. I tillegg har Norge i løpet av de siste årene inngått avtaler med en rekke nye land om utveksling av skatteopplysninger.
-----	---

Hørings svar BI

Sidetall	Utdrag
4	International Integrated Reporting Council (IIRC) og Oslo Børs veileder om rapportering av samfunnsansvar gir god informasjon om hvordan identifisere innsatsfaktorer og vesentlighetsanalyse. Dette er to sentrale elementer for sikre at det bedrifter rapporterer knyttet til samfunnsansvar faktisk er av nytte både internt og eksternt.
4	Derfor er det viktig å bidra til en ramme for slik rapportering som får frem det vesentlige, og at rapporteringen kan skje på en enkel, sammenlignbar og effektiv måte.

Prop. 66 LS (2020-2021)

Sidetall	Utdrag
22	Vesentlighetsprinsippet kan karakteriseres som regnskapsreguleringens toleransegrense for mangelfull rapportering. Vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold, hvor mangler kan forekomme.
23	Departementet foreslår at direktivbestemmelsen om vesentlighet inntas som ny bestemmelse i loven for å sikre en lojal direktivgjennomføring. Det vises til forslag til ny § 1-10 i regnskapsloven.
51	Medlemsstatene bør kunne begrense den obligatoriske anvendelsen av vesentlighetsprinsippet til presentasjon og offentliggjøring av opplysninger. Vesentlighetsprinsippet bør ikke påvirke noen nasjonale krav om å holde oversikt over forretningstransaksjoner og den finansielle stillingen.
58	«vesentlig» den status opplysninger har når utelatelse av eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke avgjørelser som treffes av brukere på grunnlag av foretaks finansregnskap. Enkeltposters vesentlig- het skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster

Innst. 303 L (2020 -2021)

Sidetall	Utdrag
4	Departementet viser til at det kun foreslås få endringer, som i hovedsak antas å ha begrenset økon- misk og administrativ effekt både for foretakene og for myndighetene. Norske foretak som opererer i et inter- nasjonalt miljø, er tjent med en regnskapsregulering som gir internasjonalt gjenkjennbare regnskaper, fordi sammenliknbare regnskaper er mer egnet til å kommu- nisere foretakenes stilling på tvers av jurisdiksjoner enn regnskaper med mange nasjonale særtrekk. Dette har betydning for foretakenes evne til å tiltrekke seg kapital og til å oppnå gunstige avtaler med utenlandske partne- re. Svært mange norske foretak opererer internasjonalt, og

	moderate forbedringer for de enkelte foretak kan gi gevinster av betydning for foretakene samlet.
6	<p>Ny § 1-10 skal lyde:</p> <p><i>§ 1-10 Vesentlig opplysning</i></p> <p><i>En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.</i></p>

Lovvedtak 87 (2020-2021)

Sidetall	Utdrag
1	<p>Ny § 1- 10 skal lyde:</p> <p><i>§ 1-10 Vesentlig opplysning</i></p> <p><i>En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.</i></p>