



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 160 L

(2016–2017)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger)



# Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold ...</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>Krav til å utarbeide åpningsbalanser og mellombalanser ..</b>	<b>31</b>
<b>2</b>	<b>Bakgrunn for lovendringene ....</b>	<b>7</b>	<b>5.1</b>	Gjeldende rett .....	31
2.1	Regnskapslovutvalget .....	7	5.2	EØS-rett .....	31
2.2	Høring .....	8	5.3	Utvalgets forslag .....	32
			5.3.1	Åpningsbalanse .....	32
<b>3</b>	<b>Begrenset regnskapsplikt .....</b>	<b>10</b>	<b>5.3.2</b>	Mellombalanser .....	<b>33</b>
3.1	Gjeldende rett .....	10	5.4	Høringsinstansenes merknader ..	33
3.1.1	Innledning .....	10	5.5	Departementets vurdering .....	35
3.1.2	Regnskapspliktige .....	10	5.5.1	Åpningsbalanse .....	35
3.1.3	Hva det innebærer å ha regnskapsplikt .....	10	5.5.2	Mellombalanse .....	37
3.1.4	Definisjon av små foretak .....	11	<b>6</b>	<b>Delårsrapportering .....</b>	<b>38</b>
3.2	EØS-rett .....	11	6.1	Gjeldende rett .....	38
3.3	Utvalgets forslag .....	11	6.2	EØS-rett .....	38
3.3.1	Innledning – foretak som kan utarbeide årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt	11	6.3	Utvalgets forslag .....	39
			6.4	Høringsinstansenes merknader ...	39
3.3.2	Regnskapsutarbeidelse ved begrenset regnskapsplikt .....	12	6.5	Departementets vurdering .....	39
3.3.3	Minoritetsvern .....	13	<b>7</b>	<b>Regnskapsåret .....</b>	<b>40</b>
3.3.4	Vedtakskompetanse, opplysningsplikt og valuta .....	13	7.1	Gjeldende rett .....	40
			7.2	EØS-rett .....	41
3.4	Høringsinstansenes merknader ..	13	7.3	Reguleringen i Sverige og Danmark .....	41
3.5	Departementets vurdering .....	17	7.4	Utvalgets forslag .....	41
3.5.1	Innledning .....	17	7.5	Høringsinstansenes merknader ..	43
3.5.2	Foretak som kan utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt .....	17	7.6	Departementets vurdering .....	47
3.5.3	Innholdet i begrenset regnskapsplikt .....	21	<b>8</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser .....</b>	<b>49</b>
3.5.4	Minoritetsvern .....	22	<b>9</b>	<b>Merknader til de enkelte bestemmelsene .....</b>	<b>51</b>
3.5.5	Vedtakskompetanse og opplysningsplikt .....	22	9.1	Til endringene i regnskapsloven ..	51
			9.2	Til endringene i aksjeloven .....	52
<b>4</b>	<b>Årsberetning for små foretak ...</b>	<b>23</b>	9.3	Til endringene i allmennaksjeloven	52
4.1	Gjeldende rett .....	23	9.4	Til endringer i finansforetaksloven	53
4.2	EØS-rett .....	24	9.5	Til endringene i foretaksregisterloven .....	53
4.3	Utvalgets forslag .....	24			
4.4	Høringsinstansenes merknader ..	26			
4.5	Departementets vurdering .....	28			
				<b>Forslag til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger) .....</b>	<b>54</b>





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 160 L

(2016–2017)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger)

*Tilråding fra Finansdepartementet 21. juni 2017,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Solberg)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen endringer i regnskapsloven, aksjeloven, allmennaksjeloven mv., som skal legge til rette for forenklinger for de regnskapspliktige.

Proposisjonen inneholder forslag til regler om at regnskapspliktige som er små foretak, og som er ansvarlig selskap der ingen av deltagerne er juridisk person med begrenset ansvar, og enkeltpersonforetak, kan utarbeide årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt. En slik begrenset regnskapsplikt innebærer at den regnskapspliktige unntas fra plikten til å utarbeide årsregnskap etter regnskapsmessige innregnings- og måleregler, men istedet kan sette opp et nærmere angitt sammendrag av informasjon fra næringsoppgaven bygget på skattemessig tidfesting av inntekter og utgifter og skattemessig måling av eiendeler og forpliktelser, når dette kan anses som god regnskapsskikk. Fordelen ved dette er at fremstillingen av informasjon for regnskapsformål vil være tilnærmet kostnadsfri for den regnskapspliktige, da den bygger på arbeid som er gjort for å oppfylle pliktene etter bokførings- og skatteregelverket.

Departementet foreslår videre at små foretak (inkludert aksjeselskap) ikke skal ha plikt til å

utarbeide årsberetning. Usikkerhet om forutsetningen om fortsatt drift må opplyses i note. Årsberetningen for små foretak er ofte utarbeidet basert på eksempelberetninger, uten å være tilpasset det foretaket den vedrører. Etter departementets oppfatning overstiger ikke nytteverdien av den utarbeidede årsberetningen for små foretak kostnadene ved å utarbeide den.

Proposisjonen inneholder også forslag om at krav til åpningsbalanse ved stiftelser, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap ikke videreføres i selskapslovgivningen. Hovedargumentet for å ikke videreføre krav til åpningsbalanse er at nytten av den vurderes som liten som følge av at informasjonen den skal gi, fremgår av andre kilder. Stiftere og aksjeeiere finner informasjonen som er viktig for dem, i stiftelsesdokumentet, dokumenter utarbeidet i forbindelse med kapitalforhøyelse, fusjonsplan, fisjonsplan og redegjørelse. Forslaget på dette området innebærer endringer i aksjeloven, allmennaksjeloven, foretaksregisterloven og finansforetaksloven. Norge er bundet av direktivforpliktelser som stiller krav om mellombalanse ved fusjon og fisjon. Departementet foreslår å ta inn et unntak i lovgiv-

ningen som åpner for at allmennselskap kan unnlate å utarbeide mellombalanser for fusjon dersom samtlige aksjeeiere som deltar i fusjonen, samtykker til dette, slik direktiv 2011/35/EU (fusjonsdirektivet) tillater.

Departementet foreslår ikke å innføre en plikt til å utarbeide og offentliggjøre delårsregnskap for andre enn dem som allerede har denne plikten.

Departementet foreslår heller ikke utvidelser i adgangen til valg av et annet regnskapsår enn kalenderåret. Bakgrunnen for dette er dels at departementet mener det er behov for at forde-

lene påpekt av utvalget, og kostnadene forbundet med de praktiske innvendingene som kontroll- og statistikkmyndighetene tar opp i sine høringssvar, vurderes nærmere før en eventuell beslutning om adgang til fritt valg av regnskapsår fattes. Videre peker utvalget og flere høringsinstanser på at fritt valg av regnskapsår forutsetter at det er mulig å levere flere skattemeldinger i løpet av året. Nødvendig systemstøtte for dette vil tidligst være på plass i 2022. Departementet vil derfor komme tilbake til spørsmålet om utvidet adgang til valg av et annet regnskapsår enn kalenderåret.

## 2 Bakgrunn for lovendringene

### 2.1 Regnskapslovutvalget

Ved kongelig resolusjon 19. september 2014 ble det nedsatt et utvalg (Regnskapslovutvalget) som skulle gjennomgå regnskapsloven med sikte på å modernisere og forenkle regelverket, samt tilpasse det norske regelverket til forventede EØS-forpliktelser som svarer til EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet). Det fremgår av mandatet at utvalgets arbeid kunne deles i to delutredninger.

Utvalget leverte første delutredning, NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt*, til Finansdepartementet 26. juni 2015. Utvalget leverte andre delutredning, NOU 2016: 11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*, til Finansdepartementet 24. juni 2016.

Første punkt i mandatet ba utvalget vurdere endringer som kreves for å gjennomføre det konsoliderte regnskapsdirektivet, mens punkt 2 ba om en vurdering av endringer utover det som er nødvendig for å gjennomføre det ovennevnte direktivet. Utvalget har besvart disse punktene samlet gjennom et forslag til en ny regnskapslov basert på erfaring med utvikling av regler, praksis og god regnskapsskikk under gjeldende lov. Utvalget har foreslått en ny lov hovedsakelig uten andre bestemmelser enn det er krav om etter det konsoliderte regnskapsdirektivet, og som skal utfylles gjennom rettslig bindende standarder for øvrige foretak basert på den internasjonale regnskapsstandarden for små og mellomstore foretak, IFRS for SMEs. Høringsrunden viser at høringsinstansene er delt i sitt syn på dette forslaget. Motstanden mot forslaget skyldes hovedsakelig at det blir hevdet at lovforslaget innebærer innføringskostnader og varig økte kostnader for de regnskapspliktige ved regnskapsutarbeidelsen som ikke blir oppveid av økt nytte for regnskapsbrukerne. Utvalget har ikke drøftet om et alternativ til forslaget som presenteres, mest nærliggende i form av endringer innenfor rammen av nåværende regnskapslov, ville gitt en samfunnsøkonomisk bedre løsning.

På bakgrunn av dette mener departementet at det vil være behov for mer arbeid før det kan tas stilling til utvalgets forslag om ny lov. I denne proposisjonen behandles kun enkelte av utvalgets forslag som innebærer muligheter for betydelige forenklinger for næringslivet. Disse vedrører begrenset regnskapsplikt for enkelte regnskapspliktige, fritak fra plikt til å utarbeide årsberetning for små foretak, fjerning av kravet til utarbeidelse av åpnings- og mellombalanser i selskapslovgivningen og utvidet adgang til å velge et annet regnskapsår enn kalenderåret. Formålet med denne proposisjonen er å forenkle regnskapsreguleringen med tanke på å lette de økonomiske og administrative byrdene for næringslivet der dette fremmer samfunnets samlede verdiskaping. Departementets forslag i denne proposisjonen tar utgangspunkt i gjeldende retts definisjon av hvilke virksomheter som er regnskapspliktige, og gjeldende retts inndeling av regnskapspliktige i klasser etter størrelse.

EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet) ble tatt inn i EØS-avtalen ved beslutning i EØS-komiteen 293/2015 av 30. oktober 2015. Det ble tatt konstitusjonelt forbehold, og ved notifikasjon 27. april 2016 meldte Norge om forsinkelse slik at det konstitusjonelle forbeholdet ikke ble hevet. Det konsoliderte regnskapsdirektivet endrer EUs parlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og erstatter de tidligere rådsdirektiv 78/660/EØF (årsregnskapsdirektivet-fjerde selskapsdirektiv) og 83/349/EØF (konsernregnskapsdirektiv-syvende selskapsdirektiv) som er implementert i gjeldende regnskapslov. Det er mange likhetstrekk mellom de tidligere direktivene og det nye direktivet. Likevel gjenstår det noe arbeid for å sørge for at norsk rett er i overensstemmelse med det konsoliderte regnskapsdirektivet. Departementet vil komme tilbake til Stortinget med en lovproposisjon som inneholder forslag til lovendringer som sikrer at norsk rett er i overensstemmelse med EØS-regler som svarer til det konsoliderte regnskapsdirektivet.

## 2.2 Høring

Departementet sendte Regnskapslovutvalgets første delutredning, NOU 2015: 10, med utkast til nye lovregler på høring 2. september 2015 med høringsfrist 2. desember 2015. Departementet sendte Regnskapslovutvalgets andre delutredning, NOU 2016: 11, på høring 17. august 2016 med høringsfrist 17. november 2016.

Delutredningene ble sendt til følgende instanser:

Alle departementene

Brønnøysundregistrene  
 Datatilsynet  
 Direktoratet for økonomistyring  
 Finanstilsynet  
 Forbrukerombudet  
 Forbrukerrådet  
 Handelshøyskolen BI  
 Handelshøyskolen i Bodø  
 Høgskolen i Sogn og Fjordane  
 Konkurransetilsynet  
 Norges Bank  
 Norges Handelshøyskole  
 NTL-Skatt  
 Regjeringsadvokaten  
 Skattedirektoratet  
 Stortingets ombudsmann for forvaltningen  
 (Sivilombudsmannen)  
 Universitetet i Agder  
 Universitetet i Bergen  
 Universitetet i Oslo  
 Universitetet i Stavanger  
 Universitetet i Tromsø  
 Økokrim

Akademikerne  
 Den Norske Advokatforening  
 Den norske Revisorforening  
 Finans Norge  
 Finansieringsselskapenes Forening  
 Hovedorganisasjonen Virke  
 Kommunenes Sentralforbund (KS)  
 Landsorganisasjonen i Norge  
 Norges Ingeniør- og teknologiorganisasjon  
 Norges Interne Revisorers Forening (NIRF)  
 Norges Juristforbund  
 Norges Kommunerevisorforbund  
 Norsk Øko-Forum  
 Norske Finansanalytikerens Forening  
 Norske Forsikringsmegleres Forening  
 Næringslivets Hovedorganisasjon  
 Oslo Børs

Regnskap Norge  
 Skatterevisorenes Forening  
 Småbedriftsforbundet  
 Verdipapirsentralen  
 Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser har gitt merknader til forslaget:

Justis- og beredskapsdepartementet  
 Klima og miljødepartementet  
 Landbruks- og matdepartementet

Brønnøysundregistrene  
 Finanstilsynet  
 Handelshøyskolen BI  
 Høgskolen i Buskerud og Vestfold  
 Lotteri- og Stiftelsestilsynet  
 Norges Bank  
 Norges Handelshøyskole (NHH)  
 Regelrådet  
 Skattedirektoratet  
 Økokrim

Agder Energi  
 Allsidige Nord AS  
 Amnesty International Norge  
 Anonym  
 BDO AS  
 Bedriftsforbundet  
 Coop Norge SA  
 Deloitte AS  
 Den norske Revisorforening  
 E-Co Energi  
 Energi Norge  
 EY  
 Fairtrade Norge  
 Fagforbundet  
 Finans Norge  
 Finansieringsselskapenes Forening  
 Folketrygdfondet  
 GRI  
 Hovedorganisasjonen Virke  
 Initiativ for Etisk Handel  
 KLP Kapitalforvaltning  
 KPMG AS  
 Landsorganisasjonen i Norge (LO)  
 Lyse AS  
 NBBL  
 Norges Ingeniør- og teknologiorganisasjon  
 Norges Interne Revisorers Forening (NIRF)  
 Norges Juristforbund  
 Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund  
 Norges Kommunerevisorforbund  
 Norsk Hydro AS



Norsk Landbrukssamvirke  
Norsk Presseforbund m.fl.  
Norsk RegnskapsStiftelse  
Norsk Øko-Forum  
Norske Boligbyggelags Landsforbund  
Norske Finansanalytikere Forening  
Nortura  
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)  
OBOS  
Pierre Robert Group  
Plan International Norge  
Posten Norge AS  
PWC  
Prof. Beate Sjøfjell m.fl.  
Regnskap Norge  
Samvirkesenteret  
Scandinavian Business Seating AS

Småbedriftsforbundet  
Statistisk sentralbyrå (SSB)  
Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund  
Wikborg Rein  
Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser har uttalt at de ikke har merknader eller ikke ønsker å delta i høringen:

Arbeids- og sosialdepartementet  
Forsvarsdepartementet  
Helse- og omsorgsdepartementet  
Kulturdepartementet  
Kunnskapsdepartementet  
Utenriksdepartementet  
Datatilsynet  
Norges Bank

## 3 Begrenset regnskapsplikt

### 3.1 Gjeldende rett

---

#### 3.1.1 Innledning

Begrenset regnskapsplikt, som innebærer oppfyllelse av plikten til å utarbeide årsregnskap ved bruk av avlagt skatterapportering kombinert med tilpassede noteopplysninger, er ikke et begrep som benyttes i gjeldende regnskapslov. Dersom en virksomhet er regnskapspliktig, foreligger full regnskapsplikt. Under beskrives hvilke virksomheter som er regnskapspliktige, hva det innebærer å ha full regnskapsplikt, og hvordan små foretak er definert i gjeldende regnskapslov.

#### 3.1.2 Regnskapspliktige

Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd er:

1. aksjeselskaper
2. allmennaksjeselskaper,
3. statsforetak,
4. selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, med unntak av
  - interkommunale selskaper
  - selskap som ikke er partrederi og som i året har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar,
5. finansinstitusjoner og andre foretak som det føres tilsyn med etter lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansinstitusjoner mv. (finanstilsynsloven) § 1,
6. verdipapirfond,
7. samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner,
8. boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd,
9. andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,

10. stiftelser,
11. enhver som driver enkeltpersonforetak og som i året samlet har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
12. andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven,
13. utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning.

#### 3.1.3 Hva det innebærer å ha regnskapsplikt

De som er regnskapspliktige, har plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning. Dette følger av regnskapsloven § 3-1. Årsregnskap skal utarbeides i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven.

Regnskapslovens hovedbestemmelser gjelder for alle regnskapspliktige, men loven inneholder unntaksbestemmelser for små foretak og tilleggskrav for store foretak. Små foretak har adgang til å benytte lovens forenklete regler, jf. regnskapsloven § 3-1 annet ledd. Regnskapsloven inneholder forenklingsregler for små foretak som gjelder årsregnskapets og årsberetningens innhold (§§ 3-2 og 3-3), grunnleggende regnskapsprinsipper (§§ 4-1 og 4-3), vurderingsregler (§§ 5-4, 5-5, 5-8, 5-9a, 5-10, 5-11, 5-12 og 5-16), sammenlignings-tall (§ 6-6) og notekrav (§ 7-1 første ledd, jf. §§ 7-35 til 7-45). Regnskapsstandarden NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* utdyper bestemmelsene i loven.

Dessuten kan regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 9 (ikke-økonomiske foreninger), nr. 10 (stiftelser) og nr. 11 (enkeltpersonforetak) som ikke har økonomisk vinning som formål etter §§ 4-1 siste ledd og 6-3 siste ledd, fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling og lovens krav til oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Regnskapsstandarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjo-*

ner er med på å gi innhold til den rettslige standarden god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

Etter regnskapsloven § 10-1 har Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrifter som utfyller eller fraviker regnskapsloven for særskilte grupper regnskapspliktige. Denne hjemmelen ligger til grunn for et omfattende sett regnskapsbestemmelser, særlig for finansforetak.

I tillegg har departementet gitt forskrift av 7. september 2006 nr. 1062 som utfyller regnskapslovens bestemmelser, og Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har utgitt et omfattende sett regnskapsstandarder for såkalte øvrige foretak som også utfyller regnskapslovens bestemmelser med hjemmel i bestemmelsen om god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6. «Øvrige foretak» kan noe upresist beskrives som foretak som verken er små eller store.

### 3.1.4 Definisjon av små foretak

Små foretak er definert i regnskapsloven § 1-6. Første ledd lyder:

«Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

- salgsinntekt: 70 millioner kroner
- balansesum: 35 millioner kroner,
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk»

Ved lovendring 25. juni 2010 nr. 33 ble beløpsgrensene oppregulert fra 60 til 70 millioner kroner i salgsinntekt og fra 30 til 35 millioner kroner i balansesum. Endringen har bakgrunn i endringer i EUs regnskapsdirektiv og ble foreslått av departementet i Prop. 117 L (2009–2010), jf. kap. 11. Endringen trådte i kraft 1. juli 2010, med virkning for regnskapsåret som startet 1. januar 2010 eller senere.

## 3.2 EØS-rett

Direktiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet) omfatter aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. artikkel 1 med henvisning til vedlegg I og EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i. Videre gjelder det konsoliderte regnskapsdirektivet etter artikkel 1 bokstav b for foretak med ubegrenset ansvar som nevnt i vedlegg II, «når alle foretakets direkte eller indirekte deltagere som

ellers har ubegrenset ansvar, faktisk har begrenset ansvar (...)» som følge av at de er aksjeselskaper eller tilsvarende. For Norge er organisasjonsformene partrederi, ansvarlig selskap og kommandittselskap nevnt i vedlegg II, jf. EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10i.

Såkalte SCE-foretak etter lov om europeiske samvirkeforetak 30. juni 2006 nr. 50 (SCE-loven), jf. rådsforordning (EF) nr. 1435/2003, skal etter SCE-loven § 2 følge norsk lovgivning for samvirkeforetak. Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 7 vil det si at SCE-foretak har regnskapsplikt dersom salgsinntektene er over to millioner kroner. Etter SCE-forordningen artikkel 68 skal imidlertid SCE-foretak utarbeide årsregnskap etter direktiv 78/660/EØF (årsregnskapsdirektivet/fjerde selskapsdirektiv) og 83/349/EØF (konsernregnskapsdirektivet/syvende selskapsdirektiv), som ikke inneholder noen nedre størrelsesgrense for regnskapsplikt. Etter artikkel 68 kan medlemsstatene likevel fastsette endringer i de nasjonale bestemmelsene for gjennomføring av disse direktivene for å ta hensyn til samvirkeforetakenes særlige karakter.

## 3.3 Utvalgets forslag

### 3.3.1 Innledning – foretak som kan utarbeide årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt

Utvalget foreslår i NOU 2015: 10, punkt 10.1.6 at de regnskapspliktige inndeles i fire kategorier. Bakgrunnen for inndelingen er et ønske om å utarbeide en regnskapsregulering som i størst mulig grad er tilpasset de ulike regnskapspliktige som regnskapsreguleringen omfatter, og slik at regnskapsprodusentenes behov for en minst mulig kostnadskrevenende utarbeidelse av årsregnskapet balanseres mot regnskapsbrukernes behov for informasjon. Utvalget foreslår at regnskapspliktige i kategori 2 skal være næringsdrivende foretak som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet, og at regnskapspliktige i kategori 4 skal være ikke-næringsdrivende juridiske personer. For regnskapspliktige i kategori 2 og 4, mener utvalget at lovgiver har større frihet ved inndeling i størrelsesklasser og materielt innhold i bestemmelsene som de regnskapspliktige skal følge, da det konsoliderte regnskapsdirektivet ikke gjelder for disse regnskapspliktige. For disse gruppene vil det konsoliderte regnskapsdirektivet heller ikke begrense muligheten til å unnta de aller minste foretakene fra regnskapsplikt.

Utvalget foreslår at små næringsdrivende foretak som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet, skal ha adgang til å utarbeide sitt årsregnskap etter en ny regel om begrenset regnskapsplikt. Utvalget foreslår at følgende foretak skal inngå i denne gruppen:

- statsforetak,
- selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, som ikke er omfattet av nr. 1 bokstav b, og som i løpet av regnskapsåret har hatt salgsinntekter over 40 millioner kroner, eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk. Indre selskap er likevel ikke regnskapspliktig.
- samvirkeforetak og økonomiske foreninger,
- SCE-foretak etter lov om europeiske samvirkeforetak,
- næringsdrivende stiftelser, jf. stiftelsesloven § 4 annet ledd,
- enkeltpersonforetak som i løpet av regnskapsåret har hatt salgsinntekter over 40 millioner kroner, eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk, og
- boligbyggelag.

Utvalget foreslår ikke endringer i terskelverdiene for små foretak.

Som nevnt i kapittel 1, følger denne proposisjonen opp fire konkrete forenklingsforslag fremlagt av utvalget, herunder forslaget om begrenset regnskapsplikt for små næringsdrivende foretak som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet. Forslagene om inndeling av de regnskapspliktige i kategorier, endringer av terskelverdiene som utløser regnskapsplikt, og regulering av oppfyllelsen av årsregnskapsplikten for regnskapspliktige i kategori 4, omtales derfor ikke nærmere i denne proposisjonen.

### 3.3.2 Regnskapsutarbeidelse ved begrenset regnskapsplikt

Utvalget viser til at små næringsdrivende foretak som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet, utarbeider næringsoppgave til skattemyndighetene. Det foreligger derved en teknisk forenklingsmulighet ved å tillate at plikten til å utarbeide årsregnskap oppfylles ved rapportering av informasjon fra næringsoppgaven utarbeidet etter skattemessige regler for tidfesting av inntekter og utgifter og måling av eiendeler og forpliktelse i stedet for særskilt utarbeidet årsregnskapsinformasjon etter regnskapsmessige regler

for innregning og måling. Utvalget foreslår innføring av en slik forenklingsadgang for disse regnskapspliktige, dersom dette følger av regnskapsstandard, jf. utvalgets utkast til § 2-7 første ledd som lyder:

«Regnskapsstandard kan fastsette at årsregnskapet for regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 2 som oppfyller kriteriene for små foretak i § 1-5, kan bestå av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse kombinert med tilleggsopplysninger. Slik regnskapsstandard kan unnta fra bestemmelsene i kapittel 2 til 6.»

Dette forslaget innebærer at små regnskapspliktige næringsdrivende som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet, skal kunne utarbeide et regnskapssammendrag basert på skattemessige verdier som sitt årsregnskap, kombinert med tilleggsopplysninger. Den regnskapsinformasjonen som gis, skal være i samsvar med det tallgrunnlag som fremkommer av skatterapporteringen. Utvalget mener at etter gjeldende regler for skattemessig rapportering, ville tallgrunnlaget fremkomme av RF-1175 Næringsoppgave 1. Regnskapsstandard som forutsettes utarbeidet, kan gjøre unntak fra bestemmelsene om årsregnskap, alminnelige prinsipper, innregning og måling, regnskapsoppstillinger og noteopplysninger. Utvalget uttaler følgende om begrenset regnskapsplikt i NOU 2015: 10, s. 289:

«Fordelen med begrenset regnskapsplikt som foreslått av utvalget, er for det første at fremstilling av informasjon er tilnærmet kostnadsfri for den regnskapspliktige. Beregningene til næringsoppgaven må gjøres uansett, så det eneste den regnskapspliktige må foreta seg er å summere poster som angitt i en regnskapsstandard og utferdige det i et dokument som skal være tilgjengelig for allmennheten. (...)»

Utvalget gir i NOU 2016: 11 også uttrykk for at de mener det er ønskelig at kravene til noteopplysninger for foretak som avlegger sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt, gjøres mindre omfattende enn kravene som gjelder små foretak som avlegger årsregnskapet etter reglene om full regnskapsplikt. Etter utvalgets oppfatning vil det være naturlig at krav til tilleggsopplysninger som ledsager regnskapssammendraget eller ligningsskjemaet, minst omfatter opplysninger om (NOU 2016: 11, s. 148):

1. Salgsinntekter, balansesum og antall årsverk,

2. Opplysning om at regnskapsrapporteringen er satt opp i samsvar med bestemmelsen om begrenset regnskapsplikt,
3. Usikkerhet om fortsatt drift.

Begrunnelsen for krav om den første noten er at salgsinntekter, balansesum og årsverk er terskelverdier som inngår ved vurderingen av om et foretak er regnskapspliktig, og ved vurderingen av hvilken type regnskapsplikt som foreligger. I den utstrekning opplysningene finnes i resultat- eller balanserapporteringen (som i alle fall gjelder balansesum) behøver de ikke gjentas i noter. Disse opplysningene om virksomhetens omfang er opplysninger som foretakene uansett vil måtte fremskaffe, og utvalget mener de vil kunne ha stor nytteverdi for regnskapsbrukerne.

Begrunnelsen for krav om den andre noten er at disse regnskapspliktige kan velge mellom regelen om begrenset regnskapsplikt og reglene om full regnskapsplikt, og derfor vil prinsippene for innregning og måling kunne variere mye. Av den grunn er det viktig å opplyse om at regnskapsrapporteringen er basert på skatterapporteringen. Utvalget er tydelig på at bruk av skattereglene er et «enten-eller-valg», hvor alternativet til regnskapsavleggelse ved bruk av tallgrunnlaget rapportert inn for skatteformål er regnskapsavleggelse etter lovutkastets regler om full regnskapsplikt. Det åpnes ikke for regnskapsavleggelse som kombinerer løsninger fra de to regelsettene.

I et årsregnskap avlagt etter reglene om full regnskapsplikt, innebærer bestemmelsen i lovutkastet § 3-4 om fortsatt drift at årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre oppløsning er besluttet. Dersom oppløsning er besluttet, skal eiendeler og forpliktelser vurderes til verdien ved oppløsning. Dette innebærer ofte en lavere verdi på eiendeler enn i en fortsatt drift-situasjon. Ved bruk av skattereglene vil ikke slike nedskrivninger være tillatt. Utvalget mener derfor at det er ekstra stort behov for opplysninger om usikkerhet om fortsatt drift for små foretak som benytter ordningen med begrenset regnskapsplikt.

### 3.3.3 Minoritetsvern

Etter utvalgets vurdering vil et årsregnskap utarbeidet etter skattereglene med begrensede krav til noteopplysninger gi dårligere informasjon om resultat og stilling enn et årsregnskap avlagt etter

reglene om full regnskapsplikt. For å ivareta nåværende og potensielle eieres informasjonsbehov foreslår utvalget derfor at årsregnskapet må utarbeides etter reglene om full regnskapsplikt dersom én eier eller ett medlem fremsetter krav om det. Ettersom styremedlemmer har ansvar for forvaltningen av den regnskapspliktige, og mangelfull oppfølging av forvaltningsansvaret kan medføre et økonomisk erstatningsansvar, foreslår utvalget at et medlem av styret også skal kunne kreve at den regnskapspliktiges årsregnskap utarbeides etter reglene om full regnskapsplikt. Utvalget foreslår at eiere, medlemmer og styremedlemmer må fremsette et eventuelt krav om bruk av reglene om full regnskapsplikt skriftlig og senest to måneder før regnskapsårets utgang.

### 3.3.4 Vedtakskompetanse, opplysningsplikt og valuta

Utvalget foreslår at vedtak om utarbeidelse av årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt skal fattes enstemmig i den regnskapspliktiges styre, og må gjøres kjent for eiere eller medlemmer før regnskapsåret begynner. Ettersom skatterapporteringen innebærer at tall oppgis i norske kroner, foreslår utvalget at det er hensiktsmessig at regnskapsvaluta i årsregnskap utarbeidet etter regel om begrenset regnskapsplikt, skal være norske kroner.

## 3.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, Ernst & Young (EY), Finans Norge og PricewaterhouseCoopers (PwC)* er positive til at utvalget har prioritert differensiering mellom regnskapspliktige.

*BDO* stiller i sitt hørings svar til første delutredning (NOU 2015: 10) spørsmål ved om begrenset regnskapsplikt, som blant annet innebærer fravær av noteopplysninger, bør gjelde små foretak i kategori 2 med begrenset ansvar. *BDO* lurer videre på hvordan sammenhengen er tenkt mellom regulering i særlovgivning og begrenset regnskapsplikt, og bruker eksempelet med interkommunale selskap for å illustrere problemstillingen:

«Vil foretak som er pålagt regnskapsplikt etter særlovgivning, men som uten dette ville vært regnskapspliktige i kategori 2, og som er små foretak, ha full regnskapsplikt eller kunne benytte seg av begrenset regnskapsplikt?»

*Deloitte* uttaler:

«Vi støtter forslaget om at det innføres en unntaksregel for regnskapspliktige i § 1-2 første ledd nr. 2 som oppfyller kriteriene for små foretak, slik at de har mulighet til å velge begrenset regnskapsplikt. Vi er enige med utvalget i at det samtidig innføres en vetorett slik at enhver eier, styremedlem eller medlem kan kreve at foretaket ikke benytter unntaket. Vi mener at dette er nødvendig da et årsregnskap utarbeidet etter reglene om begrenset regnskapsplikt ikke vil gi like god informasjon til brukerne som et årsregnskap utarbeidet etter reglene for full regnskapsplikt.

Det fremgår av § 2-7 tredje ledd at «vedtak om å utarbeide årsregnskap etter første ledd må fattes enstemmig i den regnskapspliktiges styre og gjøres kjent for eiere eller medlemmer før regnskapsåret begynner». Bestemmelsen kan med fordel klargjøres hva angår anledningen til å velge begrenset regnskapsplikt i ny-stiftede foretak».

*EY* uttaler:

«*Små foretak i kategori 2 – skatteregnskap*»

Regnskapslovutvalget foreslo i NOU 2015: 10 at regnskapspliktige i kategori 2 som er små foretak, skulle kunne utarbeide årsregnskapet etter regler om begrenset regnskapsplikt. Utvalget har nå lagt til grunn at det skal utarbeides en regnskapsstandard og at den skal åpne for bruk av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse, eller at den regnskapspliktige benytter resultat- og balanseoppstillingen i næringsoppgave 1 i stedet for et slikt sammendrag. Løsningen innebærer at en i praksis avlegger et «rent» skatteregnskap.

Vi er enige i at det for denne gruppen foretak kan være gode grunner for å forenkle regnskapsrapporteringen og støtter et forslag om å åpne for bruk av skattemessige resultat- og balansestørrelser. Vi er også enige i at det må utarbeides en regnskapsstandard som regulerer det nærmere innholdet i disse reglene. I den forbindelse bemerkes det at lovutvalgets forslag om å tillate bruk av resultat- og balanseoppstillingen i næringsoppgave 1 (RF-1175) i praksis ikke fremstår som noen aktuell løsning, ettersom næringsoppgave 1 bare kan benyttes av foretak som ikke er regnskapspliktige. De foretakene som omfattes av det aktuelle forslaget vil være regnskapspliktige etter lovforslagets § 1-2.

*Minoritetsvern små foretak i kategori 2*

Også foretak som regnskapsmessig anses som små foretak, kan representere store verdier. Det er derfor foreslått innført et minoritetsvern i form av en bestemmelse om at enhver som er eier, medlem eller styremedlem kan kreve at foretaket ikke benytter adgangen til å avlegge regnskap etter reglene om begrenset regnskapsplikt. I så fall skal årsregnskapet utarbeides etter reglene for full regnskapsplikt, jf. lovforslagets § 2-7 fjerde ledd. Vi er enige i at det bør etableres et minoritetsvern, men er bekymret for at muligheten til å benytte seg av forenklingsreglene i lovforslagets § 2-7 første ledd, i enkelte tilfeller kan bli begrenset av bare én av svært mange medlemmer. Dette kan eksempelvis være aktuelt i samvirkeforetak. Disse består typisk av mange små medlemmer/eiere som etter forslaget hver for seg vil kunne blokkere for muligheten til å benytte forenklete regnskapsregler. Vi oppfordrer derfor Finansdepartementet til å se nærmere på utformingen av minoritetsvernforslaget i lovforslaget § 2-7 siste ledd.»

*Finans Norge* uttaler i sitt høringssvar til NOU 2016: 11:

«Finans Norge er enig i at forslaget om begrenset regnskapsplikt vil innebære en forenkling for små næringsdrivende som ikke er omfattet av regnskapsdirektivet. Samtidig vil vi bemerke at et slikt regnskap vil gi dårligere informasjon om resultat og stilling enn et årsregnskap avlagt etter reglene om full regnskapsplikt. Det er etter vår oppfatning ikke mulig til å ta stilling til om forslaget om begrenset regnskapsplikt vil gi tilfredsstillende informasjon for banker og andre regnskapsbrukere før helheten av forslaget er nærmere beskrevet. Vi legger til grunn at regnskapsstandard som utvalget forutsetter skal utarbeides vil bli sendt på alminnelig høring og vil komme tilbake til spørsmålet i den forbindelse.»

*Hovedorganisasjonen Virke* støtter utvalgets konkretisering av regnskapsplikten med hensyn til begrenset regnskapsplikt for små næringspliktige foretak som ikke omfattes av det konsoliderte regnskapsdirektivet og uttaler at «i et forenklingsperspektiv vil krav om offentliggjøring av utvalgte hovedtall basert på gjeldende skatterapportering (næringsoppgaven) være et viktig og riktig skritt i riktig retning.»

NHO uttaler seg ikke konkret om forslaget, men uttaler at de er fornøyde med at utvalget tydelig har prioritert forenklinger for små foretak, og i utstrakt grad har utnyttet de forenklingmuligheter det konsoliderte regnskapsdirektivet åpner for.

*Bedriftsforbundet* støtter utvalgets forlag om reduserte krav til årsberetning og begrenset regnskapsplikt for små foretak gitt at differensiering på små selskap endres.

*Høgskolen i Buskerud og Vestfold (HBV)* er enig i differensieringsintensjonen til utvalget, men mener forslaget om begrenset regnskapsplikt går for langt for flere typer regnskapspliktige. HBV uttrykker i sitt høringssvar til NOU 2015: 10 at forenklinger for små foretak i kategori 2 kun bør gjelde for to foretaksformer: enkeltpersonforetak og selskap som er definert i selskapsloven §1-2 første ledd bokstav a med bare personlige deltakere. HVB begrunner videre:

«For næringsdrivende stiftelser (jf. § 1-2 nr. 2 bokstav d) mener vi at effektiv kontroll bør telle mer enn lempning, slik Justisdepartementet argumenterer for i Ot.prp. nr. 15 (2000–2001) side 56.

Regnskapsplikten for NUF (jf. § 1-2 nr. 2 bokstav f) er utformet ut fra andre politiske hensyn enn EU implementering. Vi mener det er uheldig dersom NUF får lempeligere regnskapsregler enn små aksjeselskaper.

For statsforetak, samvirkeforetak, økonomiske foreninger og boligbyggelag er antagelig en slik lemping beskjeden. Også for slike foretak vil et årsregnskap som viser rettvise bilde, kontroll med disposisjoner og forvaltning være viktig. Vi mener dette bør utredes nærmere.»

Samtidig påpeker HVB at den foreslåtte forenklingen er av meget begrenset omfang ettersom «et forenklet søk på [www.ravninfo.com](http://www.ravninfo.com) viser at det i Norge er 148 foretak med omsetning over 40 mill. og under 70 mill. kroner innen organisasjonsformene EPF/ANS/DA/KS.» HBV oppfordrer departementet til å vurdere hvor omfattende forenklingsregler som skal innføres for et så beskjedent antall foretak.

*Skattedirektoratet* uttaler i sitt høringssvar til NOU 2015: 10 følgende:

«Det er foreslått at aksjeselskaper mv. plasseres i gruppe 1 og samvirkeforetak/økonomiske foreninger mv. plasseres i gruppe 2. Både aksjeselskap og samvirkeforetak har

begrenset ansvar for deltakerne, men det er også en del forskjeller. F.eks. er aksjeselskap eierstyrt, mens samvirkeforetak er medlemsstyrt og det gjelder ulike regler for utdeling av foretakets midler.

Etter vår oppfatning vil brukernes informasjonsbehov (f.eks. for leverandører og skattemyndigheter) være tilnærmet det samme for disse to typene foretak. Det tilsier som utgangspunkt at også samvirkeforetak bør ha full regnskapsplikt uavhengig av størrelse, med plikt til å utarbeide årsregnskap med noter. Vi ser imidlertid at dette behovet ikke er like stort for de minste samvirkeforetakene. Etter dagens regnskapslov er grensen for regnskapsplikt 2 millioner kroner i omsetning. Skattedirektoratet mener at denne grensen kan økes slik at det er samvirkeforetak av en viss størrelse som må avlegge et årsregnskap etter regnskapslovens alminnelige prinsipper og bestemmelser om innregning og måling. Skattedirektoratet foreslår at den nye grensen settes til 20 millioner kroner i omsetning.»

*Lotteri- og stiftelsestilsynet* uttaler:

«Lotteri- og stiftelsestilsynet vil igjen vise til at stiftelser ikke har eiere, og styret er dens øverste organ. En stiftelse vil derfor ikke ha eiere som kan kreve årsregnskapet avlagt etter reglene om full regnskapsplikt. Lotteri- og stiftelsestilsynet er videre skeptiske til at årsregnskap for stiftelser skal være utarbeidet etter reglene om begrenset skatteplikt. Etter vår vurdering vil det kunne medføre at regnskapene må gjennomgås mer detaljert for å kunne ha en formening om årsregnskapet og stiftelsens finansielle situasjon.»

*Norsk Øko-Forum (NØF)* uttaler i sitt høringssvar til NOU 2015: 10 følgende:

«(...) Av hensyn til sammenlignbarheten mellom foretakene og for statistikkformål, er det derfor viktig at det er klare krav til føring, presentasjon og offentlighet (transparens) om innholdet i årsregnskapet (resultat, balanse og noter) og som bør omfatte flest mulig av dem som driver økonomisk virksomhet.

Vi syns det er uheldig at det åpnes for at flere kan benytte skattemessige verdier i resultatregnskap og balanse, som en konsekvens av at flere unntas fra regnskapsplikt (§ 1-2), og særlig ved at utvalget foreslår å åpne for regnskapssammendrag med skattemessige verdier

(«begrenset regnskapsplikt») for enkelte grupper av små foretak, jf. forslag til § 2-2 annet ledd. Dette kan bl.a. medføre mindre presise analyser og sammenligninger, f.eks. mellom foretak i samme bransje og størrelse, som da kan gi ulike resultater avhengig av organisasjonsform.

Etter § 2-2 annet ledd gis det anledning til å utarbeide årsregnskap for regnskapspliktige som består av et regnskapssammendrag basert på skattemessige verdier dersom dette følger av bestemmelser gitt i regnskapsstandard. Utvalget legger ingen føringer på innholdet av et slikt sammendrag (kap. 10.1.6), f.eks. om det skal inneholde noter. Etter vår oppfatning bør det settes notekrav til et slikt sammendrag slik at det er mulig å vurdere innholdet av det offentlig tilgjengelige årsregnskapet («sammendraget»).

Bruk av skattemessige verdier vil også innebære at tap ved salg av driftsmidler (såkalt negativ gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45 (4) og rest på saldo for avskrivning iht. skatteloven § 14-42) oppføres i balansen som eiendel når eiendelen rent faktisk ikke eksisterer.»

*PwC* uttaler:

«6.1 Begrenset regnskapsplikt – skattemessige verdier

Utvalget åpner for at regnskapspliktige etter lovforslaget § 1-2 første ledd nr. 2 som oppfyller kriteriene for små foretak i § 1-5 kan avlegge regnskap som består av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse kombinert med tilleggsopplysninger. Etter gjeldende regler for skattemessig rapportering vil tallgrunnlaget fremkomme av RF-1175 Næringsoppgave 1.

Enkelte foretak kan ha store inntekter og/eller kostnader som ikke inngår i skattemessig resultat, for eksempel skattefrie tilskudd, gaver, utdelinger og skattekostnad. I slike tilfeller kan et regnskap som kun består av skattemessige inntekter og kostnader bli misvisende og for lite informativt for en ekstern regnskapsbruker. Dette kan eventuelt løses ved at RF-1175 Næringsoppgave 1 omarbeides slik at også ikke-skattepliktige poster fremgår av oppgaven.

6.2 Minoritetsvern

Som utvalget påpeker vil et regnskap utarbeidet etter skattereglene og med begrensede krav til noteopplysninger gi brukerne dårligere

informasjon om foretakets resultat og stilling enn et årsregnskap utarbeidet etter reglene om full regnskapsplikt. Vi støtter utvalgets forslag om at regnskapet må utarbeides etter reglene om full regnskapsplikt dersom en eier, et medlem eller styremedlem krever det.»

*Regnskap Norge* uttaler:

«Når det gjelder adgangen til at årsregnskapet for små foretak kan bestå av et regnskapssammendrag basert på skattemessige verdier dersom dette følger av bestemmelser gitt i regnskapsstandard, ser vi at dette er en reell forenkling i form av direkte kostnadsbesparelser, og vi mener det er akseptabelt at standardsetter får anledning til å vurdere om en slik løsning er ønskelig for regnskapspliktige i kategori 2. Dette gjelder ofte regnskapspliktige med få brukere av årsregnskapet, og ofte med relativt få forskjeller mellom regnskap og skatt, slik at også skatteregnskaper kan ha en viss informasjonsverdi.»

*Den norske Revisorforening* ga sin støtte til forslaget om begrenset regnskapsplikt for små foretak i kategori 2 i sitt høringssvar til NOU 2015: 10, og uttalte at forslaget representerte en hensiktsmessig forenkling for denne gruppen regnskapspliktige. I sitt høringssvar til NOU 2016: 11 uttaler Den norske Revisorforening seg noe mer reservert:

«Lovutvalget har foreslått at årsregnskapet for regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 2 som oppfyller kriteriene for små foretak i § 1-5, kan bestå av et «regnskapssammendrag basert på skattemessige verdier» dersom dette følger av bestemmelse i regnskapsstandard. Vi er usikre på om dette er et reelt forenklingstiltak. Vi kan ikke se at utvalget har drøftet at en slik løsning vil bety at inntekter og kostnader som ikke er skattemessige inntekter og kostnader ikke vil bli reflektert i årsregnskapet etter lovforslagets ordlyd. For eksempel vil næringsdrivende stiftelser kunne ha betydelige poster som ikke er skattepliktige. Eksempler er gaver, skattekostnad, skattefrie tilskudd og utdelinger. Om man bygger på Næringsoppgave 1 side 1, 2 og 3 som utvalget foreslår, vil da heller ikke resultatregnskapet vise rentekostnader, renteinntekter, skattepliktig utbytte på aksjer, skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved realisasjon av aksjer mv., 3 % av skattefrie inntekter etter fritaksmetoden, andel over-



skudd/underskudd og eventuelt gevinst/tap knyttet til andel i deltakerliknet selskap og for samvirkeforetak: etterbetaling, bonus mv. ekskl. MVA til andelseiere/medlemmer – disse postene kommer første på side 4.

Vi er også usikre på om § 2-7 tredje ledd – «vedtak om å utarbeide årsregnskap etter første ledd må fattes enstemmig i den regnskapspliktiges styre» – er hensiktsmessig utformet. Om vi ser bort fra stiftelser er det få av disse foretakene som har krav til å ha et styre.

Vi mener også at minoritetsvernet går for langt når det i lovforslaget § 2-7 fjerde ledd foreslås at enhver som er eier, kan kreve at den regnskapspliktige ikke benytter unntaket. Vi foreslår at det begrenses til situasjoner hvor minst 10 % av eierne krever at unntaket ikke benyttes, dvs. en tilsvarende grense som ved unntaket for konsernregnskapsplikt i § 7-5 fjerde ledd.»

*Økokrim* uttaler:

«Utvalget foreslår at standardsetter skal kunne åpne for at enkelte regnskapspliktige skal kunne utarbeide sitt årsregnskap etter regler om begrenset regnskapsplikt, og at standardsetter skal definere det nærmere innholdet i denne begrensede regnskapsplikten. Dette er etter vår oppfatning et annet område hvor adferdsreguleringen ikke bør overlates til private aktører.»

### 3.5 Departementets vurdering

#### 3.5.1 Innledning

Det er ikke alle som er regnskapspliktige etter gjeldende norsk rett, som omfattes av det konsoliderte regnskapsdirektivet. Lovgiver er derfor ikke bundet av direktivforpliktelser ved vurderingen av det materielle innholdet i hvilke regnskapsregler disse regnskapspliktige skal følge.

Flertallet av høringsinstansene som uttaler seg om spørsmålet om begrenset regnskapsplikt (Deloitte, EY, Regnskap Norge, Hovedorganisasjonen Virke, HVB, Bedriftsforbundet), støtter utvalgets forslag om at visse næringsdrivende regnskapspliktige som ikke er omfattet av det konsoliderte regnskapsdirektivet, og som oppfyller definisjonen av små foretak, skal kunne velge å utarbeide sitt årsregnskap etter regler om begrenset regnskapsplikt, dersom dette følger av regnskapsstandard.

Regnskapsreglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevenne for den regnskapspliktige å følge. Samtidig må reglene ivareta regnskapsbrukernes behov for informasjon. Informasjonsbehovet vil kunne være ulikt, avhengig av organisasjonsformen til den regnskapspliktige. For foretak som ikke er børsnoterte, trekkes ofte kreditorer frem som den viktigste brukergruppen. Hvilket ansvar eiere og medlemmer har for foretakets forpliktelser, bør derfor tillegges vekt i vurderingen av om en organisasjonsform skal kunne utarbeide årsregnskapet etter regelen om begrenset regnskapsplikt.

Departementet deler utvalgets vurdering av at et årsregnskap utarbeidet etter bestemmelsene om full regnskapsplikt (regnskapslovens regler for innregning og måling) gir bedre informasjon enn et årsregnskap utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt (skatteregler for innregning og måling), og ser at innføring av begrenset regnskapsplikt vil medføre redusert sammenlignbarhet. Generelt må sparte kostnader for regnskapsprodusentene veies mot redusert nytte for regnskapsbrukerne.

#### 3.5.2 Foretak som kan utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt

##### *Statsforetak*

Statsforetak er en selskapsform med begrenset ansvar, jf. statsforetaksloven § 4a. Statsforetak er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 3. Selskapsformen har sterke likhetstrekk med aksjeselskaper, og benyttes i noen få tilfeller der staten er eier i foretak som driver næringsvirksomhet. Det begrensede ansvaret for foretakets forpliktelser og at kreditorene er de mest sentrale brukerne av disse foretakenes årsregnskap, taler etter departementets vurdering for at foretak med denne foretaksformen ikke bør gis mulighet til å utarbeide årsregnskapet etter regelen om begrenset regnskapsplikt.

I 2015 fantes det åtte statsforetak, ingen av dem var små. Departementet oppfatter at foretaksformen kun vil være aktuell for foretak som ikke er små.

På denne bakgrunn er det etter departementets vurdering ikke hensiktsmessig å utarbeide regulering som gir statsforetak mulighet til å utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt.

### *Ansvarlig selskap*

Som omtalt i kapittel 1, inneholder denne proposisjonen ikke forslag til endringer i hvilke virksomheter som skal være regnskapspliktige, herunder terskelverdier for regnskapsplikt. Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 er selskaper definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a med en eller flere deltakere som er juridiske personer med begrenset ansvar alltid regnskapspliktige. Det samme gjelder dersom antallet deltakere er seks eller høyere eller dersom selskapet er et partrederi. For andre foretak, det vil si foretak som ikke er partrederi, eller der antallet deltakere er mindre enn seks eller der ingen av deltakerne er juridiske personer med begrenset ansvar, avhenger regnskapsplikten av om visse terskelverdier er overskredet. Interkommunale selskaper er ikke regnskapspliktige etter denne bestemmelsen. Deres regnskapsplikt er regulert i særlov.

Etter departementets vurdering omfatter det konsoliderte regnskapsdirektivet artikkel 1 nr. 1 bokstav b) partrederi, kommandittselskap og ansvarlig selskap som har en eller flere deltagere som er juridiske personer med begrenset ansvar. Således vil adgangen til å kunne avlegge årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt, dersom det følger av regnskapsstandard, bare kunne gjelde for ansvarlig selskaper der ingen av deltagerne er juridiske personer med begrenset ansvar. Det foreligger da ubegrenset ansvar for foretakets forpliktelser. På bakgrunn av dette finner departementet det forsvarlig at små foretak av denne typen kan avlegge sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt, hensyntatt det minoritetsvernet som også foreslås. Det vises til forslag til regnskapsloven ny § 3-2b.

Departementet bemerker at kreditorer som er långivere, er i en særstilling når det gjelder muligheten til å påvirke hvilke regler et foretak skal utarbeide sitt årsregnskap etter, ved at de har anledning til å stille vilkår for innvilgelse og opprettholdelse av lån.

### *Samvirkeforetak og økonomiske foreninger*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 7 er samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i løpet av året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner, regnskapspliktige.

Skattedirektoratet påpeker at både aksjeselskap og samvirkeforetak har begrenset ansvar for sine eiere og medlemmer, og uttrykker at brukernes informasjonsbehov (for eksempel for leverandører og skattemyndigheter) vil være tilnærmet

det samme for samvirkeforetak og aksjeselskap. Skattedirektoratet mener at dette som utgangspunkt tilsier at også samvirkeforetak bør utarbeide årsregnskap med noter etter full regnskapsplikt. Departementet er enig i at ansvarsbegrensningen er den samme, og at det er likheter i brukernytten av regnskapsinformasjon mellom samvirkeforetak og aksjeselskap. Departementet slutter seg derfor til Skattedirektoratets konklusjon om at samvirkeforetak som overstiger grensen for regnskapsplikt, ikke skal ha adgang til å avlegge årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt. Etter departementets syn bør det samme legges til grunn for økonomiske foreninger.

Utvalget foreslår at SCE-foretak (europeiske samvirkeforetak) skal være regnskapspliktige. Utvalgets forslag innebærer at samvirkeforetak og europeiske samvirkeforetak skal være regnskapspliktige uansett hvor lav deres omsetning er. Som omtalt i kapittel 1, omhandler denne proposisjonen ikke endringer i hvem som skal være regnskapspliktige, herunder terskelverdier for regnskapsplikt. Departementet vurderer det slik at dagens regulering av regnskapsplikten for SCE-foretak er innenfor det SCE-forordningen artikkel 68 tillater.

### *Boligbyggelag mv.*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 8 er alle boligbyggelag regnskapspliktige. Boligbyggelag er samvirkeforetak og en selskapsform med begrenset ansvar, jf. bustadbyggjelagslova §§ 1-1 og 1-2. Departementet viser til argumentasjonen i avsnittet over om samvirkeforetak og økonomiske foreninger, og foreslår ikke at boligbyggelag skal kunne avlegge sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt. For borettslag og boligsameier er ikke begrenset regnskapsplikt aktuelt, da de ikke er skattepliktige.

### *Stiftelser*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10 er alle stiftelser regnskapspliktige. Flere høringsinstanser, blant annet Høgskolen i Buskerud og Vestfold og Lotteri- og Stiftelsestilsynet, er skeptiske til at årsregnskapet til stiftelser skal kunne utarbeides etter reglene om begrenset regnskapsplikt. Høgskolen i Buskerud og Vestfold mener effektiv kontroll av stiftelser bør telle mer enn lempning for slike regnskapspliktige. Lotteri- og Stiftelsestilsynet mener det vil kunne medføre at regnskapene må gjennomgås mer detaljert for å

kunne ha en formening om årsregnskapet og stiftelsens finansielle situasjon.

Departementet ser argumentet om at utvalgets forslag vil innebære en forenkling for næringsdrivende stiftelser som oppfyller kriteriene for små foretak, men mener at andre hensyn må veie tyngre. Det at stiftelser ikke har eiere, tilsier at det er et betydelig behov for effektiv kontroll med dem. Næringsdrivende stiftelser kan også ha vesentlige inntekter og kostnader som ikke er skattemessige inntekter og kostnader, og som derved ikke vil fremkomme av en skattemessig resultatoppstilling. Den norske Revisorforening nevner f.eks. gaver, skattekostnad, skattefrie tilskudd og utdelinger. Departementet legger også vekt på at det totale antallet næringsdrivende stiftelser som er små, er begrenset. I NOU 2016: 21 Stiftelsesloven – forslag til ny stiftelseslov punkt 5.1, opplyses det at det 1. september 2016 fantes 840 næringsdrivende stiftelser, men omtrent 95 pst. av disse er etter opplysninger fra Lotteri- og Stiftelsestilsynet små. Departementet foreslår at næringsdrivende stiftelser ikke skal ha adgang til å avlegge sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt. For alminnelige stiftelser er ikke begrenset regnskapsplikt aktuelt, da de ikke er skattepliktige.

#### *Enkeltpersonforetak*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 11 er enkeltpersonforetak som i året samlet har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk regnskapspliktige.

Enkeltpersonforetak er en foretaksform med ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelsene. På bakgrunn av dette finner departementet det forsvarlig å åpne for at små foretak av denne typen kan avlegge sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt. Departementet vil også bemerke at kreditorer som er långivere, er i en særstilling når det gjelder muligheten til å påvirke hvilke regler et foretak skal utarbeide sitt årsregnskap etter, ved at de har anledning til å stille vilkår om utarbeidelse av årsregnskap for innvilgelse og opprettholdelse av lån. Det vises til lovforslaget § 3-2b.

#### *Norskregistrert Utenlandsk Foretak*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 er utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsok-

kel, og som er skattepliktig etter norsk intern lovgivning, regnskapspliktig.

Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) er en vanlig selskapsform i Norge. Oversikten over regnskapspliktige fordelt på organisasjonsform for regnskapsåret 2015 viser at NUF er den tredje mest vanlige selskapsformen i Norge etter aksjeselskap og borettslag (Kilde: Brønnøysundregistrene). Det stilles i gjeldende rett ingen krav til hvilken type utenlandsk foretak som kan registrere seg i Norge, og både foretak med og uten begrenset ansvar for eierne eller deltagerne kan registrere seg. Et NUF kan for eksempel være del av et utenlandsk foretak med begrenset ansvar, som tilsvarer norsk aksjeselskap, eller det kan være del av et utenlandsk foretak med fullt personlig ansvar, som tilsvarer norsk enkeltpersonforetak.

Hvilken regnskapsplikt NUF skal ha, må blant annet vurderes ut fra de behov som sentrale brukergrupper har for informasjon. Regnskapsplikt for NUF er i hovedsak begrunnet i de behov som skattemyndighetene har for informasjon for skatteberegning og skattekontroll. Dette følger blant annet av departementets vurdering av regnskapsplikt for filialer i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) og i Ot.prp. nr. 15 (2003–2004). Utvalget har under arbeidet med andre delutredning, jf. NOU 2016: 11, innhentet synspunkter fra Skatteetaten for å kartlegge om tidligere argumentasjon fortsatt er gyldig. I svaret fra Skatt Midt-Norge ble det vist til at filialregnskapet og det utenlandske foretakets regnskap brukes i forbindelse med skatte- og avgiftskontroll. Det ble også pekt på at en fjerning av regnskapsplikten for filialer ville føre til en forskjellsbehandling mellom norske aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar. I svaret fra Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) pekes det på at filialregnskapet gir informasjon som er verdifull for vurdering av skattemessige forhold, herunder periodisering av inntekter og kostnader, noteinformasjon og informasjon om virksomheten i filialen.

Den andre sentrale brukeren av filialregnskapsinformasjon er Statistisk sentralbyrå (SSB), som bruker den til å utarbeide nasjonalregnskapet og nasjonal statistikk. For dette formål brukes informasjon både fra regnskapsoppstillingene og fra noter. De registreringer av økonomiske forhold som følger av bokføringsplikt mv., vil neppe tilfredsstille byråets behov for informasjon. SSB har bekreftet overfor utvalget at filialregnskapet fortsatt er et viktig informasjonsgrunnlag for utarbeidelse av nasjonalregnskap og offentlig statistikk, og at de tidligere argumenter som har vært

fremmet fra byråets side for filialregnskapsplikt fortsatt står fast. Av dette følger det at både skattemyndigheter og statistikkmyndigheter har betydelig nytte av informasjonen i filialregnskapet. Andre brukergruppers nytte av filialregnskap vil trolig være mer begrenset.

Etter departementets vurdering tilsier behovene til skattemyndighetene og SSB omtalt over og hensynet til likebehandling av aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar, at norskregistrerte utenlandske foretak ikke skal ha adgang til å avlegge årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt. Departementet foreslår derfor ikke at norskregistrert utenlandsk foretak skal ha adgang til å avlegge årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt.

#### *Regnskapspliktige etter særskilt bestemmelse*

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12 er regnskapspliktige i tillegg til de som er nevnt eksplisitt i nummer 1 til 11 og 13, også andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven.

Departementet viser til at utvalget har foreslått å oppheve denne bestemmelsen, og utredningen inneholder derfor ikke noen vurdering av om avleggelse av årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt skal gjelde for foretak som er regnskapspliktige etter § 1-2 første ledd nr. 12.

Departementet viser videre til at utvalget ikke har redegjort for gjeldende regnskapsplikt fastsatt etter særskilt bestemmelse. Fotnoten til bestemmelsen i Revisors Håndbok 2016 viser at det er mange ulike organisasjonsformer som er pålagt regnskapsplikt i eller i medhold av lov, for eksempel interkommunale selskaper, studentsamskipnader, næringsdrivende bygdeallmenninger, apotek og regionale helseforetak. Departementet legger til grunn at det må fremgå av loven eller forskriften som pålegger regnskapsplikt, at regelen om begrenset regnskapsplikt skal gjelde for at den regnskapspliktige skal kunne velge å utarbeide sitt årsregnskap etter bestemmelsen om begrenset regnskapsplikt. Departementet har over kun kommet til at det kan være forsvarlig at årsregnskapet skal kunne avlegges etter regelen om begrenset regnskapsplikt for foretak der eier/eiere har ubegrenset ansvar for foretakets forpliktelser. Departementet legger til grunn at dette kriteriet vil være et viktig vurderingsmoment ved eventuelle fremtidige lov- eller forskriftsendringer som gir regnskapspliktige etter særlov anledning til å avlegge årsregnskap etter regelen om begren-

set regnskapsplikt. Også de behov regnskapsbrukerne av årsregnskapet til de aktuelle regnskapspliktige har, vil måtte tillegges vekt.

#### *Samlet vurdering*

Etter departementets vurdering er det kun for følgende små regnskapspliktige at det kan være hensiktsmessig med innføring av adgang til utarbeidelse av årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt:

- Ansvarlig selskap der ingen av deltagerne er juridiske personer med begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.
- Enkeltpersonforetak.

Etter departementets vurdering vil innføring av en frivillig adgang for disse foretakene til å utarbeide sitt årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt, kunne innebære en betydelig besparelse for hvert enkelt av disse foretakene ved oppfyllelse av plikten til å utarbeide årsregnskap. Innføring av en slik regel medfører heller ikke at regelverket blir vesentlig mer komplisert. Departementet ser at et regnskap utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt vil gi mindre relevant informasjon for regnskapsbrukerne enn et regnskap avlagt etter reglene om full regnskapsplikt, og at dette fører til redusert sammenlignbarhet innenfor gruppen av disse regnskapspliktige, og mellom denne gruppen av regnskapspliktige og andre grupper av regnskapspliktige. Det er imidlertid slik at regnskapsreguleringen allerede åpner for så mange regnskapsspråk at sammenlignbarhetsargumentet etter departementets vurdering bør tillegges begrenset vekt. Departementet anser det i dette tilfellet viktigere å legge til rette for forenkling for de regnskapspliktige, særlig når långiverne, som er en viktig brukergruppe av årsregnskapet, vil kunne stille som vilkår for å innvilge lån at årsregnskapet utarbeides etter reglene om full regnskapsplikt dersom de mener dette er nødvendig.

Departementet foreslår derfor i tråd med utvalgets forslag at årsregnskapet kan utarbeides etter en regel om begrenset regnskapsplikt. Departementet foreslår imidlertid at denne regelen kun skal gjelde små næringsdrivende ansvarlige selskaper med regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der ingen av deltagerne er juridiske personer med begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, og små næringsdrivende enkeltpersonforetak med regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 11. Det vises til lovforslaget § 3-2b.

### 3.5.3 Innholdet i begrenset regnskapsplikt

Utvalgets forslag til bestemmelse om begrenset regnskapsplikt foreskriver at årsregnskapet for de kvalifiserte regnskapspliktige kan bestå av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse kombinert med tilleggsopplysninger. Det fremgår ikke av lovteksten, men av utredningsteksten, at utvalget i tillegg mener at selve lignings-skjemaet, sammen med noter, kan utgjøre årsregnskapet dersom den regnskapspliktige mener dette er enklest og er komfortabel med å offentliggjøre opplysninger på et så detaljert nivå som lignings-skjemaet krever (NOU 2016: 11, s. 148).

Enkelte høringsinstanser har kommentarer til dette. PwC tar opp at enkelte foretak kan ha store inntekter og/eller kostnader som ikke inngår i skattemessig resultat, for eksempel skattefrie tilskudd, gaver, utdelinger og skattekostnad. I slike tilfeller kan et regnskap som kun består av skattemessige inntekter og kostnader, bli misvisende og for lite informativt for en ekstern regnskapsbruker. Den norske Revisorforening skriver at foreningen ikke kan se at utvalget har drøftet at den foreslåtte løsningen vil bety at inntekter og kostnader som ikke er skattemessige inntekter og kostnader, ikke vil bli reflektert i årsregnskapet etter lovforslagets ordlyd. Den norske Revisorforening skriver videre at om man bygger på Næringsoppgave 1 side 1, 2 og 3 som utvalget foreslår, vil ikke resultatregnskapet vise rentekostnader, renteinntekter, skattepliktig utbytte på aksjer m.m., fordi disse postene kommer først på side 4.

Departementet er enig i innvendingene fra PwC og Den norske Revisorforening, og foreslår en noe annen ordlyd i bestemmelsen som er ment å tydeliggjøre at resultatet som presenteres, skal være det årsresultatet som vises i dagens næringsoppgave 1 på side 4. I tillegg til de notene som utvalget er tydelige på at det er behov for, mener departementet også at det av hensyn til regnskapsbrukernes informasjonsbehov vil være behov for noteopplysning om vesentlige skattefrie inntekter og vesentlige ikke-fradragsberettigede kostnader. Slik informasjon vises i dagens næringsoppgave 1 på side 4, og departementet antar at det derfor ikke kan være forbundet med vesentlige kostnader for de regnskapspliktige å gi disse opplysningene i note til et sammendrag som viser årsresultatet i næringsoppgaven og skattemessig balanse. Det vises til lovforslaget § 3-2b første ledd.

Departementet påpeker at det i dag ikke eksisterer en næringsoppgave for de foretak som er

regnskapspliktige, men som avlegger årsregnskap etter skattereglene, fordi dette etter dagens regelverk ikke er tillatt. Departementet legger imidlertid til grunn at det gjøres eventuelle nødvendige tilpasninger til næringsoppgave 1 (som gjelder for foretak som ikke er regnskapspliktige, men skattepliktige, og som derfor må presentere resultatregnskap og balanse etter skattemessige regler for innregning og måling på det detaljingsnivået som foreskrives i næringsoppgave 1) eller utarbeides en egen ny næringsoppgave av skattemyndighetene.

Etter departementets vurdering er det naturlig at det stilles krav til tilleggsopplysninger som er mindre omfattende enn kravene som gjelder for små foretak som avlegger årsregnskapet etter reglene om full regnskapsplikt. Departementet mener, som utvalget, at krav til tilleggsopplysninger minst bør omfatte opplysninger om salgsinntekter, balansesum og antall årsverk, opplysninger om at regnskapsrapporteringen er satt opp i samsvar med bestemmelsen om begrenset regnskapsplikt og opplysninger om usikkerhet om fortsatt drift. I tillegg mener departementet som nevnt over at det er behov for at det opplyses om vesentlige skattefrie inntekter og vesentlige ikke fradragsberettigede kostnader.

Departementet viser til at utvalget har foreslått at regnskapsvaluta for årsregnskap utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt, skal være norske kroner. Departementet foreslår derfor at adgangen til å avlegge årsregnskap med regnskapsvaluta som er den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta), jf. regnskapsloven § 3-4 første ledd, ikke skal gjelde for årsregnskap utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt. Regnskapsvaluta for årsregnskap utarbeidet etter regler om begrenset regnskapsplikt skal være i norske kroner. Det vises til lovforslaget § 3-2b annet ledd.

Departementet viser til at utvalget har foreslått at reguleringen av innholdet i begrenset regnskapsplikt skal fremgå av regnskapsstandard. Det er få høringsinstanser som uttaler seg om hvor det detaljerte innholdet i regelen om begrenset regnskapsplikt bør fremgå. EY støtter forslaget, mens Økokrim mener at slik regulering ikke bør overlates til private aktører. Departementet viser til at Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) gjennom en årrekke på en god måte har tatt et ansvar for å utfylle regnskapsloven. NRS har for eksempel utviklet NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, som utfyller blant annet regnskapsloven § 4-1 tredje ledd. Denne bestemmelsen sier at visse regnskapspliktige som ikke har

økonomisk vinning som formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opp-tjening og sammenstilling, når dette anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å overlate oppgaven med å regulere det nærmere innholdet i begrenset regnskapsplikt til NRS innenfor de rammer som følger av den foreslåtte lovteksten og de retningslinjer som følger av denne proposisjonen.

#### 3.5.4 Minoritetsvern

Departementet er enig med utvalget i at det er behov for et sterkt minoritetsvern, da et regnskap avlagt etter skattereglene oppfattes å ha vesentlig lavere informasjonsverdi enn et årsregnskap avlagt etter reglene om full regnskapsplikt, og vil være aktuelt for foretak av betydelig størrelse i norsk målestokk til tross for at de er definert som små foretak etter regnskapsloven.

Samtlige høringsinstanser som uttaler seg, støtter utvalgets forslag om at det innføres et minoritetsvern. Utvalgets forslag innebærer at enhver som er eier, medlem eller styremedlem kan kreve at årsregnskapet avlegges etter bestemmelsene om full regnskapsplikt. To høringsinstanser (Deloitte og PwC) gir eksplisitt støtte til dette sterke minoritetsvernet. Den norske Revisorforening mener at bestemmelsen om minoritetsvern går for langt, mens EY uttrykker bekymring for om forslaget går for langt.

Departementets forslag til hvilke regnskapspliktige som kvalifiserer for begrenset regnskapsplikt, er betydelig snevrere enn utvalgets forslag, blant annet omfatter det ikke samvirkeforetak og økonomiske foreninger. Samvirkeforetak er trukket frem som eksempel på en organisasjonsform der utvalgets forslag til minoritetsvern kunne få uheldige virkninger gjennom at kun én av mange medlemmer kunne forhindre avleggelse av årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt.

Departementet mener det er viktig med et sterkt minoritetsvern og foreslår en regel som er i tråd med utvalgets utkast, men med konsekvensendringer som følger av den over omtalte innnevringen av hvilke regnskapspliktige begrenset regnskapsplikt foreslås å gjelde for. Det vises til lovforslaget § 3-2b tredje ledd.

#### 3.5.5 Vedtakskompetanse og opplysningsplikt

Departementet viser til at utvalget har foreslått at vedtak om å utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt må fattes enstemmig i den regnskapspliktiges styre og gjøres kjent for eierne før regnskapsåret begynner.

Departementets forslag til hvilke regnskapspliktige som kvalifiserer for begrenset regnskapsplikt er betydelig snevrere enn utvalgets forslag. Departementet viser til at det ikke er noe krav om at enkeltpersonforetak skal ha styre. For ansvarlige selskap er det i selskapsloven heller ikke krav om styre, men det kan avtales at selskapet skal ha et styre, jf. selskapsloven § 2-13. Et slikt styre skal i så fall ta seg av forvaltningen av selskapet. Etter selskapsloven § 2-8 er det derimot krav om selskapsmøte, og selskapsmøtet er selskapets øverste myndighet. Departementet foreslår at vedtak om å utarbeide årsregnskap etter første ledd krever tilslutning fra samtlige medlemmer av selskapsmøte og dessuten fra samtlige styremedlemmer hvis selskapet har styre. For enkeltpersonforetak som ikke har styre, vil det være eneeieren som gjør vedtaket. Det vises til lovforslaget § 3-2b tredje ledd.

Departementet foreslår videre at vedtaket om å utarbeide årsregnskap etter begrenset regnskapsplikt, må gjøres kjent for eiere før regnskapsåret begynner eller ved stiftelsen. Det vises til lovforslaget § 3-2b tredje ledd.

## 4 Årsberetning for små foretak

### 4.1 Gjeldende rett

Gjeldende regnskapslov § 1-2 definerer hvilke virksomheter som er regnskapspliktige, og § 3-1 bestemmer regnskapspliktens innhold. Etter regnskapsloven § 3-1 første ledd skal regnskapspliktige for hvert regnskapsår utarbeide årsregnskap og årsberetning i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven. Krav om å utarbeide årsberetning gjelder for alle regnskapspliktige uavhengig av hvilket regnskapspråk de anvender, og uavhengig av om den regnskapspliktige er klassifisert som lite foretak eller stort foretak etter regnskapsloven §§ 1-5 og 1-6, eller er øvrig foretak. Små foretak kan imidlertid ved utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning følge de unntaksbestemmelser som fremgår av loven, jf. regnskapsloven § 3-1 andre ledd. Regnskapsloven inneholder forenklingsregler for små foretak som gjelder årsregnskapets innhold, årsberetningen, sammenligningstall, noteopplysninger, grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler.

Regnskapsloven § 1-5 definerer store foretak, og små foretak er definert i § 1-6. Det vises til nærmere omtale i kapittel 3.1.4. Regnskapsloven § 3-3 regulerer innholdet i årsberetningen for små foretak. Bestemmelsen lyder:

«I årsberetningen skal det gis opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer.

Årsberetningen skal minst omfatte en rettvise oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling. Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

I årsberetningen skal det gis følgende opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift, jf. § 4-5:

1. Dersom forutsetning om fortsatt drift legges til grunn for årsregnskapet, skal det bekreftes at forutsetningen er til stede.

2. Dersom det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for usikkerheten.

3. Dersom styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3-5, skal det opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.

4. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal det redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet dersom dette ikke fremgår i note til årsregnskapet.

Årsberetningen skal inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap dersom dette ikke fremgår av årsregnskapet.

Det skal gis opplysninger om arbeidsmiljøet og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Regnskapspliktig som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær.

Det skal redegjøres for den faktiske tilstanden når det gjelder likestilling i virksomheten. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og for å forhindre forskjellsbehandling i strid med lov om likestilling mellom kjønnene.

Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven om etnisitet, diskriminerings- og tilgjengelighetsloven og diskrimineringsloven om seksuell orientering.

Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

For små foretak som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet.»

Små foretak kan velge å benytte forenklete notekrav, jf. regnskapsloven § 7-1, jf. §§ 7-35 til 7-45. Regnskapsloven § 7-42 inneholder notekrav for små foretak angående egne aksjer. § 7-42 fjerde og femte ledd lyder:

«Aksjeselskap som eier eller har omsatt egne aksjer i løpet av regnskapsåret, skal opplyse om endringer i egen beholdning og datterselskapenes beholdning av aksjer som er utstedt av selskapet.

Det skal minst opplyses om:

1. bakgrunnen for erverv som har funnet sted,
2. antall aksjer som er ervervet og vederlag for aksjene, og
3. antall aksjer som er avhendet og vederlag for aksjene.»

Noten kan ikke utelates ut fra en vesentlighetsvurdering, jf. § 7-1 siste ledd og bestemmelsen gjelder kun aksjeselskaper. For foretak som ikke er omfattet av definisjonen av små foretak er det i regnskapsloven § 7-27 et tilsvarende opplysningskrav om egne aksjer som det som følger av regnskapsloven § 7-42. Regnskapsloven § 7-27 og § 7-42 følger av opplysningskrav i fjerde og syvende selskapsdirektiv.

## 4.2 EØS-rett

Direktiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet) har flere bestemmelser som gjelder årsberetning og redegjørelse om foretaksstyring. Bestemmelsene i regnskapsdirektivet har etter hvert blitt supplert med ytterligere bestemmelser i endringsdirektiv 2014/95/EU. Blant annet innfører endringsdirektiv 2014/95/EU en ny artikkel 19a om ikke-finansiell redegjørelse. Krav om å utarbeide en ikke-finansiell redegjørelse er begrenset til å gjelde store foretak som er av allmenn interesse, og som har et gjennomsnittlig antall ansatte på mer enn 500 i løpet av regnskapsåret, jf. artikkel 19a nr. 1.

Et av hovedformålene med det konsoliderte regnskapsdirektivet angis å være forenklinger og reduserte administrative byrder, særlig for små foretak. Bestemmelser om årsberetningen er gitt i artikkel 19 og gjelder for alle foretak. Artikkel 19 inneholder også en adgang til å gjøre visse unntak for små og mellomstore foretak i nr. 3 og 4. Artikkel 19 nr. 3 gir medlemsstatene adgang til å unnta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning, forutsatt at opplysninger nevnt i artikkel 24

nr. 2 i direktiv 2012/30/EU om et selskaps egne aksjer gis i note til årsregnskapet. Dersom opsjonen i artikkel 19 nr. 3 ikke benyttes, inneholder artikkel 19 nr. 4 en medlemsstatsopsjon til kun å kreve en forenklet årsberetning, uten ikke-finansielle opplysninger.

Artikkel 24 nr. 2 i direktiv 2012/30/EU lyder:

«Såfremt lovgivningen i en medlemsstat tillater et selskab at erhverve egne aktier enten selv eller gjennom en person, der handler i eget navn, men for selskabets regning, skal denne lovgivning kræve, at årsberetningen i det minste indeholder følgende oplysninger:

- a) årsagerne til de i løbet af regnskabsåret foretagne erhvervelser
- b) antallet og den pålydende værdi eller, ved aktier uden pålydende værdi, den bogførte pariværdi af de aktier, der er erhvervet eller afhændet i løbet af regnskabsåret, samt den andel, de udgør af den tegnede kapital
- c) i tilfælde af erhvervelse eller afhændelse ved en gensidig bebyrdende retshandel, vederlaget for aktierne
- d) antallet og den pålydende værdi eller, ved aktier uden pålydende værdi, den bogførte pariværdi af samtlige aktier, der er erhvervet, og som indgår i aktiebeholdningen, samt den andel, de udgør af den tegnede kapital.»

I 78/660/EØF (årsregnskapsdirektivet / fjerde selskapsdirektiv) var det en tilsvarende bestemmelse, som artikkel 24 nr. 2 i direktiv 2012/30/EU, i artikkel 46 nr. 2 bokstav d, som henviste til artikkel 22 nr. 2 i direktiv 77/91/EØF.

Det konsoliderte regnskapsdirektivet inneholder noter som medlemsstatene må kreve for små foretak. Disse fremgår av artikkel 16 nr. 1 og artikkel 19 nr. 3. Dessuten er det medlemsstatsopsjon til å kreve utarbeidelse av et begrenset antall noter i tillegg, som fremgår av artikkel 16 nr. 2. Det fremgår av artikkel 16 nr. 3 at medlemsstatene ikke kan kreve noteopplysninger for små foretak utover de som er omtalt i artikkel 16 nr. 1 og 2.

## 4.3 Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i første delutredning, jf. NOU 2015: 10, punkt 10.5.3 at alle regnskapspliktige som omfattes av definisjonen av små foretak, ikke skal ha plikt til å utarbeide årsberetning. Forslaget er basert på medlemsstatsopsjonen i det konsoli-



derte regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 3. Denne medlemsstatsoppsjonen forelå også da Evalueringsutvalget gjennomgikk regnskapsloven i NOU 2003: 23, men ble ikke benyttet. Bakgrunnen for dette var at Evalueringsutvalget, i motsetning til Regnskapslovutvalget, mente at nytteverdien av å utarbeide en årsberetning som regel vil overstige kostnadene ved utarbeidelsen også for små foretak. Regnskapslovutvalget skriver (NOU 2015: 10, s. 318):

«Årsberetningen for små foretak er ofte utarbeidet basert på eksempel-beretninger, det vil si at den i liten grad oppfattes å være tilpasset det foretaket den vedrører. Utvalget oppfatter utarbeidelse av årsberetning for små foretak i stor grad som en pliktøvelse, som ikke gir informasjon der nytten overstiger kostnaden ved utarbeidelsen.»

Utvalget foreslår videre at regnskapspliktige som er ikke-næringsdrivende juridiske personer, ikke skal ha plikt til å utarbeide årsberetning etter regnskapslovens bestemmelser, uansett størrelse. Regnskapspliktige kategorisert av utvalget som ikke-næringsdrivende juridiske personer, er ikke-økonomiske foreninger, alminnelige stiftelser, borettslag og eierseksjonssameier. Utvalgets forslag legger opp til at regnskapsregler for denne gruppen i stor grad skal utvikles igjennom standardsetting, og at standardsetter har adgang til å gi obligatoriske bestemmelser som fraviker regnskapsloven, jf. lovutkastet § 1-3 annet ledd. Utvalgets intensjon er at et standardsettende organ også skal ha adgang til å formulere egne krav til årsberetning/ verbal redegjørelse for ideelle organisasjoner (NOU 2015: 11, s. 152). Utvalget anser at en eller annen form for styreberetning kan være på sin plass både i borettslag, stiftelser og ideelle organisasjoner. Utvalget har foreslått en eksplisitt lovhjemmel for slik regnskapsstandard i lovutkastet § 9-1 første ledd andre punktum.

Utvalgets forslag om å unnta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning er betinget av at det gis opplysninger i note som tilfredsstillende opplysningskrav som gjelder erverv av egne aksjer i artikkel 24 nr. 2 i direktiv 2012/30/EU, jf. det konsoliderte regnskapsdirektivet artikkel 19 nr. 3. Gjeldende regnskapslov krever opplysning i noter om egne aksjer for små foretak og for regnskapspliktige som ikke er små foretak, jf. regnskapsloven §§ 7-27 og 7-42.

Etter utvalgets vurdering er opplysningskravene i gjeldende regnskapslov §§ 7-27 og 7-42 i hovedsak i samsvar med kravene som stilles i det

konsoliderte regnskapsdirektivet. Utvalget foreslår derfor en videreføring av krav om opplysninger i note, men med en noe justert ordlyd i bestemmelsen. Etter utvalgets vurdering har ikke gjeldende regnskapslov eksplisitt angitt at det skal opplyses om den andel ervervede og avhendede egne aksjer utgjør av aksjekapitalen. Det kan heller ikke leses av gjeldende lovbestemmelse at det skal opplyses om det samlede antall egne aksjer, pålydende verdi på disse aksjene og den andel de utgjør av aksjekapitalen. Utvalget foreslår derfor å tydeliggjøre dette i endret lovbestemmelse, jf. lovutkastet § 6-20. I utvalgets helhetlige noteforslag er bestemmelsen foreslått å gjelde for alle regnskapspliktige, også små foretak.

Utvalgets forslag om å fritta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning medfører at små foretak ikke er forpliktet til å gi opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift. Utvalget mener at regnskapsbrukerne har behov for opplysninger i en situasjon med tvil om forutsetningen om fortsatt drift er til stede, og har vurdert om det etter direktivet er rom for et betinget krav om årsberetning for små foretak når det er tvil om forutsetningen for fortsatt drift, og da slik at årsberetningen kun omfatter opplysninger om denne usikkerheten. Etter utvalgets vurdering åpner ikke artikkel 19 for en slik løsning etter som medlemsstatene gis et valg mellom å kreve en årsberetning med det innhold som fremgår av artikkel 19, å unnta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning forutsatt at det kreves visse noteopplysninger, og å unnta små og mellomstore foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning etter artikkel nr. 19 nr. 1 i den utstrekning det gjelder ikke-finansielle opplysninger. Utvalget viser til at innholdet i årsregnskapet er gjenstand for maksimum harmonisering, slik at det etter direktivet ikke er anledning til å kreve en ekstra oppstilling i form av en redegjørelse for fortsatt drift.

Utvalget foreslår derfor i stedet at det innføres et tilleggskrav om at små foretak skal gi opplysninger i note om usikkerheten om fortsatt drift i de tilfeller hvor det foreligger slik usikkerhet. En slik bestemmelse er etter utvalgets vurdering i strid med det konsoliderte regnskapsdirektivets ramme for noteopplysninger for små foretak, og foreslås gjennomført i norsk lov ved bruk av regulert overstyring etter artikkel 4 nr. 4 som sier at en direktivbestemmelse kan fravikes i unntakstilfeller for å gi et rettsvisende bilde. Utvalget viser til at det i artikkel 4 nr. 4 annet ledd er gitt uttrykkelig anledning for medlemsstaten til å «angi unntakstilfellene nærmere og

fastsette de særlige regler som skal få anvendelse på disse tilfellene». Etter utvalgets vurdering kan en situasjon med usikkerhet om fortsatt drift utvilsomt karakteriseres som et unntakstilfelle som passer til bestemmelsens virkeområde. Etter utvalgets syn vil dessuten et regnskap som er utarbeidet etter fortsatt drift-forutsetningen når forutsetningen er usikker, ikke gi et rettvissende bilde med mindre det opplyses om usikkerheten. Utvalgets syn er således at kriteriene for bruk av «regulert overstyring» som hjemlet i artikkel 4 nr. 4, er til stede.

#### 4.4 Høringsinstansenes merknader

*BDO, Brønnøysundregistrene og Hovedorganisasjonen Virke* støtter utvalgets forslag om at foretak omfattet av definisjonen av små foretak unntas fra plikten til å utarbeide årsberetning, samt at ikke-næringsdrivende regnskapspliktige (i kategori 4) kun skal ha plikt til å utarbeide årsberetning dersom det kreves i regnskapsstandard. *Bedriftsforbundet* støtter redusert krav til årsberetning.

*Fagforbundet* mener at alle selskaper fortsatt skal avlegge årsberetning og er uenig i forslaget om at små foretak skal ha unntak fra å utarbeide årsberetning ettersom dette i Norge vil omfavne 92 % av alle aksjeselskaper.

*Finans Norge* utaler i sitt høringssvar til første delutredning, jf. NOU 2015: 10, at de ikke har innvendinger til at små foretak unntas plikt til å utarbeide årsberetning under forutsetning av at det innføres et notekrav om å opplyse om usikkerhet ved fortsatt drift i de tilfeller hvor det ligger slik usikkerhet.

*Hovedorganisasjonen Virke* uttaler følgende:

«Krav til noteopplysninger som skal erstatte årsberetningen må imidlertid holdes på et minimum. I motsatt vil forenklingsgevinsten knyttet til fjerning av årsberetningen helt eller delvis bli redusert som følge av økt krav til opplysning i note.»

*Klima- og miljødepartementet* mener det er en uheldig konsekvensen av forslaget om å oppheve plikten til å utarbeide årsberetning for små foretak, at disse foretakene dermed heller ikke vil måtte gi opplysninger om miljøpåvirkning.

*LO* mener at alle foretak fortsatt bør ha plikt til å avlegge årsberetning, og er uenig med utvalget i at små foretak skal ha unntak fra å utarbeide årsberetning. De uttaler i sitt høringssvar til NOU 2016: 11:

«Ut i fra denne definisjonen vil ca 95% av norske aksjeselskapene være «små foretak». Forslaget innebærer derfor at 95% av norske aksjeselskaper ikke behøver å avgi årsberetning.

Selv om en utelater selskaper med 1-4 ansatte vil selskaper med mellom 5 og 50 ansatte utgjøre 90% av alle norske selskaper. «Små selskaper» er i norsk sammenheng faktisk ganske store selskaper. Endringen vil derfor ha større konsekvenser enn det som kommer fram av utvalgets forslag.

Årsberetningen et viktig dokument som informasjonskilde for ikke-regnskapskyndige brukere av regnskap. Her framkommer verbale beskrivelser av situasjonen i selskapet samt lovpålagt informasjon om sykefravær, arbeidsmiljøforhold, arbeidsulykker mv som er viktig informasjon for ansatte i alle selskaper. Dessuten er det mulig for styrerepresentanter å formulere synspunkter på virksomheten i årsberetningen. Forslaget kan derfor åpne for mer uoversiktighet og faktisk useriøsitet i relasjon til regnskapsrapporteringen. Pålegget om å utarbeide årsberetning er en god særnorsk regel som for de fleste foretak ikke er svært ressurskrevende.»

*Lotteri- og stiftelsestilsynet* mener at det bør være et absolutt krav at det utarbeides årsberetning i ideelle organisasjoner og stiftelser. De uttaler:

«Lotteri- og stiftelsestilsynet har på flere områder kontakt med ideelle organisasjoner, som også kan drive næringsvirksomhet, der informasjon som styret gir i årsberetningen er viktig informasjon til regnskapsbrukerne. Vi er derfor skeptisk til at ideelle organisasjoner skal gi et slikt fritak.

Når det gjelder stiftelser, vil det foreslåtte fritaket omfatte alle alminnelige stiftelser. Videre vil næringsdrivende stiftelser som defineres som små foretak ha unntak for plikt til å utarbeide årsberetning. I tabell 9.1 gjengir utvalget en oversikt over regnskapspliktige foretak. Av tabellen fremgår at av 7 280 godkjente årsregnskap for stiftelser, utgjør stiftelser definert som små foretak hele 7 150.

Lotteri- og stiftelsestilsynet mener det er viktig at det fortsatt er en plikt for styret til å utarbeide årsberetning. Som nevnt har Stiftelseslovutvalget foreslått at styret skal omtale nærmere angitte forhold i årsberetningen: «I årsberetningen skal det opplyses om det i svar med bestemmelsene i dette ledd er fastsatt en plan for kapitalforvaltningen og om det er

foretatt en årlig vurdering av denne.» I ny § 55 Plan for gjennomføring av formålet tredje ledd tredje punktum er det fremmet forslag til følgende ordlyd: «I årsberetningen skal det opplyses om det i samsvar med bestemmelsene i første ledd er fastsatt en plan for gjennomføringen av formålet og om det er foretatt en årlig vurdering av denne». «

*NHO* er fornøyd med at utvalget tydelig har valgt å prioritere forenklinger for små foretak, og i utstrakt grad utnyttet de forenklingsmuligheter som direktivet åpner for. *NHO* anser utvalgets forslag om at små foretak ikke skal ha plikt til å utarbeide årsberetning som et godt og viktig forenklingsforslag som departementet bør prioritere å følge opp. Utvalget har foreslått tre notekrav utover direktivets minstekrav. *NHO* mener departementet kun bør opprettholde notekravet om usikkerhet om fortsatt drift, ettersom dette kravet har en særskilt begrunnelse som gjør det berettiget.

*PwC* støtter utvalgets forslag om at små foretak unntas fra kravet til å utarbeide årsberetning, men anser at informasjon om arten av et foretaks virksomhet og hvor denne drives også bør gis av små foretak. De påpeker følgende:

«Foretak som plikter å avgi årsberetning, skal i henhold til lovforslaget § 9-2 opplyse i årsberetningen om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives. Vi mener dette er nyttig og viktig informasjon for en eksternt bruker av regnskapet, uavhengig av foretakets størrelse. Samtidig anser vi det lite krevende å oppfylle et slikt informasjonskrav. I og med at små foretak unntas fra krav om årsberetning må et slikt opplysningskrav ligge i lovens kapittel 6 *Noteopplysninger*. Hvis vårt forslag tas til følge vil det gi en ryddigere regulering om et slikt informasjonskrav flyttes fra årsberetningen til noteopplysninger også for andre enn små foretak.»

*Regnskap Norge* støtter at små foretak kun skal presentere resultat, balanse og et begrenset antall noter, og at det ikke skal stilles krav til årsberetning for små foretak:

«Det er positivt at små foretak kun skal presentere resultat, balanse og et begrenset antall noter, og at det ikke skal stilles krav til årsberetning for små foretak. Vi støtter videre at standardsetter gis vide fullmakter til å bestemme innholdet i regnskapsreglene for små foretak gjennom regnskapsstandard.»

Professor dr. juris Beate Sjøfjell, professor dr. juris Jukka Mähönen og vit.ass. Eli Rudshagen ved det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo er kritiske til utvalgets forslag. De uttaler:

«Tall fra SSB viser at ved inngangen til 2016, ville 98 % av virksomheter i Norge sannsynligvis vil falle inn under betegnelsen «små foretak». Virksomheter som regnes som små og mellomstore foretak, samt borettslag, stiftelser og ideelle organisasjoner kan ha store samfunns- og miljøkonsekvenser og påvirkninger, spesielt lokalt. I henhold til UN Global Compact er det nettopp hos de små og mellomstore bedriftene de største utfordringene ligger, med tanke på å gjennomføre tiltak for mer bærekraftig drift. Forslaget om å fjerne kravet om årsberetning for små foretak og regnskapspliktige i kategori 4 fremstår som en dårlig oppfølging av Stortingsmeldingen om næringslivets samfunnsansvar, og er et skritt tilbake sammenlignet med 2013.

Ved å fjerne rapporteringskrav for selskaper under en viss størrelse, risikerer man dessuten at virksomhetens størrelse eller form tilpasses for å unngå rapporteringskrav.

I regnskaps- og revisjonsstandarder (f.eks. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak eller Nordisk standard for revisjon av små foretak) er det vanlig at forpliktelser for ulike grupper av foretak differensieres ved å innføre særlige løsninger for mikro-, små og mellomstore foretak samt stiftelser og ideelle organisasjoner. Mange (særlig store og mellomstore) foretak, oppfyller i dag rapporteringsplikten ved hjelp av ulike standarder og initiativ knyttet til slike tiltak (for eksempel UN Global Compact, GRI, EMAS), jf. også lovforslagets § 9-6 femte ledd. Flere av disse standardene tilbyr, på samme måte som NRS, en tilpasset løsning for små og mellomstore foretak. Dette tyder på at det bør være mulig å gjøre tilpasninger i rapporteringskravene for små foretak, slik at lovgivers formål med rapporteringskravene kan nås. I stedet for å fjerne rapporteringskravene helt, burde det altså ha vært vurdert om kravene kunne tilpasses etter foretakets størrelse.»

*Den norske Revisorforening* støtter utvalgets forslag om å unnta små foretak fra krav til årsberetning, men påpeker at:

«Forslaget medfører imidlertid behov for endringer i aksjelovens bestemmelser om behandling av årsberetningen. I NOU 2016: 22

er det foreslått endringer i aksjeloven for å ivareta dette behovet. Revisorforeningen støtter de foreslåtte endringene i aksjeloven §§ 2-6, 5-5, 5-15, 10-3, 10-7, 10-18, 13-8 og 13-23. Vi mener imidlertid det er behov for å tilføye «eventuelt» foran årsberetning de to stedene den er nevnt i aksjeloven § 16-15 første ledd nr. 4.»

*Samvirkesenteret* støtter at små foretak unntas plikt til å utarbeide årsberetning.

*Skattedirektoratet* uttaler:

«Utvalget har foreslått at små foretak skal være unntatt fra plikten til å utarbeide årsberetning. I utkastet til § 9-2 er det foreslått at det i årsberetningen skal gis opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer. Dette er en opplysning som også er svært nyttige for skattemyndighetene ved kontroll av små foretak. Det er vår erfaring at opplysningene om virksomhetens art i Enhetsregisteret ofte ikke er riktige og at de ikke oppdateres når foretaket endrer virksomhetens art. Siden små foretak er unntatt fra plikten til å utarbeide årsberetning er det i § 6-25 foreslått et notekrav om fortsatt drift. Etter vår oppfatning bør små foretak tilsvarende ha et notekrav om å opplyse om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer.»

*Statistisk sentralbyrå (SSB)* uttaler følgende:

«Statistisk sentralbyrå benytter opplysninger om virksomhetens art for små foretak blant annet til kontroll av opplysninger samt fastsettelse av næringskode. Opplysninger fra årsberetningen for foretak med store balanser er viktige for utarbeidelsen av finansmarkedsstatistikk. Det vil derfor være uheldig for oppdatering og kontroll av våre registre og statistikker dersom årsberetningen bortfaller for foretak med store balanser, men liten sysselsetting og omsetning.»

*Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)* uttaler:

«I Norge er de fleste virksomheter små virksomheter. Årsberetningen er en viktig informasjonskilde i dagens Norge der seriositet og samfunnsansvar står høyt opp på agendaen. Krav til rapportering om arbeidsforhold, likestilling og ytre miljø vil falle bort for en stor gruppe av norske virksomheter. Årsberetnin-

gen kan blant annet være en viktig informasjonskilde ved valg av leverandører og ved anbudsrunder. Spesielt opplysninger om grunnlag for videre drift vil kunne være av vesentlig betydning for fremtidige kreditorer.

Dagens samfunn bestreber i større grad åpenhet og transparens. YS mener vi må finne en minimumsstandard som sikrer at nyttig informasjon sikres, også blant mindre virksomheter.

Initiativ for etisk handel (IEH) peker på at dersom krav til rapportering om samfunnsansvar faller bort, blir også engasjementet og fokus på disse tema redusert. YS deler IEHs frykt i dette.

Utvalget viser til en studie (Ditlev-Simonsen, 2016) som viser at rapporteringen gir lite informasjon. Det pekes på at lovteksten oppfattes som uklar. Dette stemmer overens med vår konsultasjon med regnskapsførere i vårt system. Regnskapsførere bekrefter eksempelvis at mange ikke vet hva «ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø» betyr. Konsekvensen av dette er at regnskapsførere har en standardsetting om at selskapet driver ikke virksomhet som medfører forurensing av det ytre miljø. Her mener YS at teksten heller må tydeliggjøres. Alle virksomheter har som regel en påvirkning på det ytre miljø, hvis man tar med klimagassutslipp forbundet med innkjøp, transport, oppvarming med mer. YS mener det bør komme klart frem hva som forventes av en slik rapportering, og hvem det skal gjelde. YS er i utgangspunktet positive til forenklinger, men det er i forslaget for mange som fritas for rapportering på viktige samfunnstjenlige krav.»

*Økonomiforbundet* mener det er særdeles viktig at små foretak fortsatt skal ha plikt til å avlegge årsberetning, ettersom de mener det er en viktig informasjonskilde for både profesjonelle og ikke profesjonelle regnskapsbrukere. Økonomiforbundet trekker særlig frem opplysninger om grunnlaget for videre drift og dets betydning for framtidige kreditorer og samarbeidet mot svart økonomi (SMSØ).

## 4.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at artikkel 19 nr. 3 i det konsoliderte regnskapsdirektivet inneholder en opsjon for medlemsstatene til å unnta små foretak fra kravet om å utarbeide årsberetning. Departementet viser videre til regjeringens ønske om at

næringslivet skal bruke mer av tiden på næringsvirksomhet og mindre til oppfølging av regelverk og rapportering.

Utvalgets forslag om å fritta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning innebærer forenklinger for næringslivet. Departementet deler utvalgets vurdering av at krav til omtale av et forhold ikke synes å ha stor effekt på hvordan forholdet faktisk følges opp i foretakene. Samlet mener departementet som utvalget at en kost/nytte-vurdering ikke tilsier at et krav om årsberetning for små foretak videreføres. Departementet foreslår at små foretak, inkludert aksjeselskap, fritas fra plikten til å utarbeide årsberetning. Etter departementets vurdering vil forslaget om å fritta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning være en betydelig forenkling for et stort antall regnskapspliktige som det konsoliderte regnskapsdirektivet åpner for. Forslaget representerer en lojal implementering av det konsoliderte regnskapsdirektivet som angir at forenklinger og redusert administrativ byrde for små foretak skal være en prioritering. Departementet har i denne proposisjonen ikke gått nærmere inn på regnskapslovens definisjon av de regnskapspliktige, jf. omtale i kapittel 2. Forslaget om å unnta foretak som er omfattet av definisjonen av små foretak, vil dermed gjelde for alle regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2. Departementets forslag til hvilke regnskapspliktige som unntas plikt til å utarbeide årsberetning, er dermed snevrere enn utvalgets, som også omfattet ikke-næringsdrivende regnskapspliktige i kategori 4 uansett størrelse.

Lotteri- og stiftelsestilsynet har hatt sterke innvendinger mot at stiftelser og øvrige ideelle organisasjoner kan unnlate å utarbeide årsberetning. Etter deres vurdering bør det være et absolutt krav at det utarbeides årsberetning i ideelle organisasjoner og stiftelser. I den sammenheng har også Lotteri- og stiftelsestilsynet vist til Stiftelseslovutvalget som i utkastet til ny stiftelseslov har fremmet forslag om hva styret skal omtale i årsberetningen. Departementet viser til at forslaget i denne proposisjonen om å fritta små foretak fra plikten til å utarbeide årsberetning, forholder seg til regnskapslovens definisjon av regnskapspliktige i § 1-2 og inkluderer dermed alle regnskapspliktige som omfattes av definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6. Stiftelser og ideelle organisasjoner som ikke er små, har derfor etter departementets forslag plikt til å utarbeide årsberetning etter bestemmelsene i regnskapsloven.

Departementet viser til at bruk av medlemsstatsoppsjonen i det konsoliderte regnskapsdirekti-

vet artikkel 19 nr. 3 fordrer at det gis opplysninger i note som tilfredsstillende de opplysningskrav som gjelder erverv av egne aksjer i artikkel 24 nr. 2 i direktiv 2012/30/EU. Etter artikkel 24 nr. 2 skal det gis opplysninger om bakgrunnen for erverv som har funnet sted i løpet av rapporteringsåret, antall aksjer, pålydende verdi på aksjene og vederlag på de aksjer som er ervervet eller avhendet i løpet av regnskapsåret, herunder den andel de utgjør av aksjekapitalen. Det skal også opplyses om det samlede antall egne aksjer, pålydende verdi på disse aksjene og den andel de utgjør av aksjekapitalen. Utvalget har foreslått at bestemmelsen om erverv av egne aksjer i gjeldende regnskapslov § 7-42 videreføres for små foretak, men at bestemmelsen må endres for å tilfredsstille direktivkravene. Departementet støtter denne vurderingen, og foreslår endringer i regnskapsloven §§ 7-27 og 7-42 i tråd med utvalgets utkast til § 6-20.

#### *Opplysninger om usikkerhet om fortsatt drift*

Departementet viser til at Økonomiforbundet og YS i sine høringsmerknader særlig trekker frem opplysninger om grunnlaget for fortsatt drift som viktig informasjon i årsberetningen. Utvalget mener imidlertid at en nytte/kostnad-vurdering ikke tilsier videreføring av et krav om årsberetning for små foretak for å ivareta det informasjonsbehov som oppfattes å foreligge i situasjonen med usikkerhet om fortsatt drift. Isteden foreslår utvalget et notekrav om opplysning om usikkerhet om fortsatt drift i de tilfellene hvor det foreligger slik usikkerhet. Det er bred enighet blant høringsinstansene om at et notekrav om usikkerhet om fortsatt drift er nødvendig og hensiktsmessig. Departementet støtter utvalgets forslag om å innføre et notekrav i regnskapsloven som krever at små foretak skal opplyse om usikkerhet ved fortsatt drift i de tilfellene hvor det foreligger slik usikkerhet.

Det finnes ikke noe eksplisitt notekrav om fortsatt drift i gjeldende rett eller i det konsoliderte regnskapsdirektivet. Etter departementets vurdering kan et notekrav om fortsatt drift gjennomføres i norsk lov ved bruk av regulert overstyring av det konsoliderte regnskapsdirektivet etter artikkel 4 nr. 4, som sier at direktivbestemmelse kan fravikes i unntakstilfeller for å gi et rettviseende bilde. Notekravene omtalt i artikkel 16 i det konsoliderte regnskapsdirektivet anses ikke tilstrekkelige til å gi et rettviseende bilde av små foretaks økonomiske stilling i en situasjon med usikkerhet om fortsatt drift. Etter departementets vurdering er et notekrav om opplysninger om forutsetningen om fort-

satt drift berettiget for å gi et rettviseende bilde av små foretaks eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at en situasjon med usikkerhet om fortsatt drift utvilsomt derfor karakteriseres som et unntakstilfelle som passer til artikkel 4 nr. 4 sitt virkeområde. Departementet er videre enig i utvalgets syn på at et regnskap som er utarbeidet etter fortsatt drift-forutsetningen, når forutsetningen er usikker, ikke gir et rettviseende bilde med mindre det opplyses om usikkerheten.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i regnskapsloven inntas et nytt notekrav hvor det fremgår at dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten. Det vises til forslag til ny § 7-46.

#### *Opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives*

Skattedirektoratet, PwC og SSB mener at det bør innføres notekrav for små foretak om å opplyse om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer. Dette er informasjon som skattemyndighetene bruker ved kontroll av små foretak, og som SSB benytter til kontroll av opplysninger, samt ved fastsettelse av næringskode. Departementet viser til at artikkel 16 nr. 1 i det konsoliderte regnskapsdirektivet omtaler noter som medlemsstatene er forpliktet til å kreve for små foretak. Artikkel 16 nr. 2 inneholder medlemsstatsopsjon til å kreve utarbeidelse av et begrenset antall noter i tillegg. Blant annet er det i artikkel 16 nr. 2 en opsjon for medlemstatene til å kreve at små foretak fremlegger opplysninger som kreves av artikkel 17 nr. 1 bokstav p), som lyder:

«arten av og det forretningsmessige formålet ved forretninger som foretaket ikke har balanseført, og disse forretningenes økonomiske innvirkning på foretaket, forutsatt at risikoene

og fordelene ved slike forretninger er vesentlige, og i den grad offentliggjøring av slike risikoer og fordeler er nødvendig for å vurdere foretakets finansielle stilling,»

Ved anvendelse av artikkel 16 nr. 2 første ledd må opplysningene som kreves, være begrenset til arten av og det forretningsmessige formålet ved forretningene som er nevnt, jf. artikkel 16 nr. 2 andre ledd. Denne medlemsstatsopsjonen om notekrav for små foretak dekker derfor ikke tilsvarende informasjon som Skattedirektoratet, PwC og SSB mener små foretak skal opplyse om i note. Det fremgår tydelig av artikkel 16 nr. 3 at medlemsstatene ikke kan kreve noteopplysninger for små foretak utover de som er angitt i artikkel 16 nr. 1 og 2. Dette tilsier etter departementets vurdering at et potensielt krav om noteopplysninger for små foretak om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer, må gjennomføres ved bruk av regulert overstyring av artikkel 16 etter artikkel 4 nr. 4, slik departementet gjør for notekrav om fortsatt drift. Etter departementets vurdering er ikke et notekrav om opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, inkludert opplysning om eventuelle filialer, nødvendig for å gi et rettviseende bilde. Opplysningene Skattedirektoratet, PwC og SSB ønsker er primært knyttet til deres kontrollbehov og ikke til å gi et rettviseende bilde av foretakets eiendeler, forpliktelser, finansielle stilling og resultat. Departementet legger vekt på at norsk lovgivning skal være en tydelig og lojal implementering av det konsoliderte regnskapsdirektivet. Departementet kan ikke se at det konsoliderte regnskapsdirektivet åpner for å kreve et slikt notekrav. I stedet ser departementet det som hensiktsmessig at skattemyndighetene vurderer å kreve slike opplysninger i den rapporteringen foretakene gjør til Skatteetaten, og at SSB benytter denne informasjonskilden.

## 5 Krav til å utarbeide åpningsbalanser og mellombalanser

### 5.1 Gjeldende rett

Gjeldende regnskapslov inneholder ikke krav om å utarbeide åpningsbalanse ved selskapsstiftelse, fusjon, fisjon eller omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Det følger imidlertid av aksjeloven og allmennaksjeloven at det skal utarbeides åpningsbalanse ved stiftelse der aksjeinnskudd gjøres med andre eiendeler enn penger, samt ved fusjon, fisjon og omdanning fra aksjeselskap til allmennselskap.

Aksjelovene § 2-8 første ledd fastsetter at dersom aksjeinnskudd ved stiftelse skal kunne gjøres med andre eiendeler enn penger (tingsinnskudd), selskapet skal bli part i en avtale, eller noen skal gis særskilte rettigheter, må stifterne utarbeide, datere og undertegne en åpningsbalanse som skal vedlegges stiftelsesdokumentet. Det kan gis nærmere regler i forskrift om kravet til åpningsbalanse, med hjemmel i aksjelovene § 2-8 annet ledd tredje og fjerde punktum, men denne hjemmelen er ikke benyttet. Et krav om utarbeidelse av åpningsbalanse gjelder også i forbindelse med fusjon og fisjon etter aksjelovene §§ 13-6 første ledd nr. 7 og 14-4. Dette gjelder både ved opptaksfusjon, fusjon ved nystiftelse, fisjon ved overføring til et eksisterende foretak (fisjonsfusjon) og ved fisjon ved stiftelse av nytt foretak (ren fisjon).

Det skal videre utarbeides åpningsbalanse ved omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap etter aksjeloven § 15-1 annet ledd. Åpningsbalansen skal vedlegges innkallingen til generalforsamlingen som skal fatte omdanningsvedtaket.

Det stilles krav til at åpningsbalansen ved stiftelse og omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap skal settes opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser, jf. aksjelovene § 2-8 annet ledd og aksjeloven § 15-1 annet ledd. Det samme gjelder utkast til åpningsbalanse ved fisjon og fusjon, jf. aksjelovene §§ 13-6 første ledd og 14-4 første ledd.

Det kreves videre at det utarbeides mellombalanser ved utdeling av ekstraordinært utbytte, jf. aksjelovene § 8-2 a første ledd. I tillegg må mellombalanser for allmennaksjeselskaper utarbeides ved fusjon og fisjon dersom fusjonsplanen eller

fisjonsplanen undertegnes mer enn seks måneder etter balansedagen for senest fastsatte årsregnskap, og det ikke følger en halvårsrapport etter verdipapirhandeloven § 5-6 som vedlegg, jf. allmennaksjeloven §§ 13-8 nr. 3 første punktum og 14-4. Finansdepartementet har hjemmel i allmennaksjeloven § 13-8 nr. 3 siste punktum til å fastsette forskrift med unntak fra og nærmere regler om kravet til mellombalanser, men denne hjemmelen er ikke benyttet.

### 5.2 EØS-rett

Direktiv 2012/30/EU (kapitaldirektivet) regulerer kapitalforhold i allmennaksjeselskap og inneholder bestemmelser om stiftelse av allmennaksjeselskap blant annet gjennom omdanning fra andre foretaksformer. Kapitaldirektivet krever ikke åpningsbalanse ved stiftelse av allmennaksjeselskap.

Direktiv 2011/35/EU (fusjonsdirektivet) regulerer fusjon mellom allmennaksjeselskap og inneholder ikke krav om åpningsbalanse ved fusjoner, men et krav om mellombalanse, jf. artikkel 11 nr. 1 bokstav c:

«(...) i givet fald en mellembalance, der er afsluttet på et tidspunkt, som ikke ligger før den første dag i den tredje måned forud for fusjonsplanens udarbejdelse, såfremt de sidste årsregnskaber vedrører et regnskabsår, der er udløbet mere end 6 måneder forud for dette tidspunkt.»

Kravet om mellombalanse kan unngås dersom samtlige aksjeeiere samtykker til at mellombalansen ikke utarbeides, jf. artikkel 11 nr. 1 annet ledd.

Direktiv 82/891/EØF (fisjonsdirektivet) omhandler fisjon av allmennaksjeselskaper. Det inneholder ikke krav til åpningsbalanse, men et krav om mellombalanse, jf. artikkel 9 nr. 1 bokstav c. Fisjonsdirektivet inneholder ikke tilsvarende unntak fra kravet om mellombalanse ved samtykke fra samtlige aksjeeiere som fusjonsdirektivet.

EU/EØS-retten har ingen bestemmelser om stiftelse av aksjeselskaper, fusjon av aksjeselskaper

eller fisjon av aksjeselskaper. Dette betyr at EU/EØS-retten ikke stiller krav om verken åpningsbalanser eller mellombalanser for aksjeselskaper.

### 5.3 Utvalgets forslag

#### 5.3.1 Åpningsbalanse

I utredningen «Forenkling og modernisering av aksjeloven» avgitt til Justis- og politidepartementet 7. januar 2011, foreslo advokat Gudmund Knudsen å oppheve kravet til utarbeidelse av åpningsbalanser både ved stiftelse, fusjon og fisjon. Høringsinstansene som hadde innvendinger mot advokat Gudmund Knudsens forslag, fremmet åpningsbalansens betydning som del av generalforsamlingens beslutningsgrunnlag og skattemyndighetenes behov for å bruke åpningsbalansen i kontroll sammenheng som betydelige innvendinger. Det siste argumentet ble fremsatt av *Skattedirektoratet, NTL-Skatt og Norsk Øko-Forum*, mens det første argumentet ble brukt av *Advokatforeningen*. Justisdepartementet fremmet i Prop. 111 L (2012–2013) bare forslag om opphevelse av kravet til åpningsbalanse ved stiftelse der aksjeinnskuddet gjøres med penger. Stortinget fulgte opp Justisdepartementets forslag ved lov 14. juni 2013 om endringer i aksjeloven mv. I Prop. 111 L (2012–2013, punkt 4.4.4) uttaler Justisdepartementet likevel at:

«(...) det kan være grunn til å se nærmere på om kravet til åpningsbalanse kan sløyfes helt, jf. forslaget i utredningen. Det vil i den forbindelse blant annet være behov for å vurdere åpningsbalansens betydning som del av generalforsamlingens beslutningsgrunnlag i forbindelse med fusjoner og fisjoner samt skattemyndighetenes behov for å bruke åpningsbalansen i kontroll sammenheng.»

På grunnlag av den siterte uttalelsen fra Justisdepartementet over, har Regnskapslovutvalget vurdert både åpningsbalansens betydning som del av generalforsamlingens beslutningsgrunnlag og skattemyndighetenes behov for å bruke åpningsbalansen i kontroll sammenheng.

#### *Åpningsbalansens betydning som del av generalforsamlingens beslutningsgrunnlag*

Utvalget gjennomgår formålet med åpningsbalansen, hvem som er brukere av åpningsbalansen, og om deres informasjonsbehov dekkes av annen informasjon.

Utvalget konkluderer med at informasjonsbehovet for stifterne/aksjeeierne synes å være ivare tatt ved kravet om at det skal utarbeides redegjørelser for henholdsvis aksjeinnskudd med andre eiendeler enn penger og for fusjonsplanen/fisjonsplanen, samt av de krav som er stilt til stiftelsesdokument og beslutninger om kapitalforhøyelse. Nyttan av åpningsbalansen som del av beslutningsgrunnlaget for stifterne/aksjeeierne vurderes derfor av utvalget å være så liten at den ikke kan forsvare en videreføring av kravet om utarbeidelse av åpningsbalanse verken ved stiftelse, fisjon, fusjon eller omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap.

#### *Skattemyndighetenes behov for å bruke åpningsbalansen i kontroll sammenheng*

Regnskapslovutvalget kontaktet i forbindelse med utredningsarbeidet skattemyndighetene for å få en forståelse av hva skattemyndighetene bruker åpningsbalansen til i sine kontroller. Ifølge utvalget (NOU 2016: 11, s. 203) har Skatt Øst uttalt at åpningsbalansen er nyttig i deres kontrollarbeid, blant annet for å kontrollere om vilkårene for skattefri fusjon eller fisjon er oppfylt, og for å kontrollere opplysninger i RF-1217 «Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier» når en fusjon eller fisjon skjer til virkelig verdi regnskapsmessig og til kontinuitet skattemessig.

Utvalget beskriver i NOU 2016: 11, punkt 13.3.2 kort hva som er vilkårene for skattemessig kontinuitet ved fusjoner og fisjoner, og foretar en vurdering av om åpningsbalansen kan brukes for å kontrollere om vilkårene er oppfylt. I tillegg vurderer utvalget om det kan være mulig for skattemyndighetene å bruke annen pliktig utarbeidet informasjon ved kontroll av om vilkårene for skattefri fusjon og fisjon er oppfylt, ved kontroll av om skjema RF-1217 er riktig utfyllt og ved andre kontroller som Norsk Øko-Forum i høringen på advokat Gudmund Knudsens forslag om å fjerne åpningsbalansen beskriver som viktige. Etter utvalgets vurdering kan ikke åpningsbalansen være noe godt hjelpemiddel for å utføre skattemessig kontroll ved fusjon og fisjon. Utvalget viser til at i den grad skattemyndighetene ikke får tilstrekkelig informasjon gjennom obligatoriske opplysninger i selvangivelse og årsregnskap, bør det utvikles informasjonsplikter som er direkte målrettet mot det skattemyndighetene ønsker å kontrollere. Ved stiftelse av aksjeselskaper gjennom skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak/deltakerliknet selskap mener utvalget at dokumentasjonen på regnskapsføring av innskud-



det er egnet for den rimelighetskontroll Skatteetaten synes å foreta av sammenhengen mellom næringsoppgaven til det omdannede foretaket og det nystiftede aksjeselskapet.

#### *Utvalgets tilråding om krav til åpningsbalanse*

Utvalgets flertall (alle unntatt ett medlem) tilrår ikke videreføring av krav til åpningsbalanser ved stiftelser, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Hovedargumentet som fremlegges er at nytten av åpningsbalansen er liten, som en følge av at informasjonen den gir vil fremgå av andre kilder. Utvalgets flertall uttaler blant annet følgende i NOU 2016: 11, punkt 13.6:

«Stiftere og aksjeeiere finner informasjonen som er viktig for dem i stiftelsesdokument, dokumenter utarbeidet i forbindelse med kapitalforhøyelse, fusjonsplan, fisjonsplan og redegjørelse. Skatteetaten vil kunne benytte seg av dokumentasjon av regnskapsføring av innskuddet.»

Et mindretall i utvalget vil likevel videreføre kravene til åpningsbalanse ved stiftelse, fusjon, fisjon og ved omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap av hensyn til skattemyndighetenes kontrollbehov som redegjort for over.

### **5.3.2 Mellombalanser**

Et samlet utvalg tilrår at kravet om mellombalanse ved fusjon og fisjon for allmennaksjeselskaper videreføres. Utvalget bygger sitt standpunkt på at direktiv 2011/35/EU (fusjonsdirektivet) og direktiv 82/891/EØF (fisjonsdirektivet) inneholder krav om mellombalanser ved henholdsvis fusjon og fisjon i allmennaksjeselskaper, og dermed ikke gir rom for store endringer når det gjelder dette kravet. Utvalget foreslår likevel å ta inn et unntak i lovgivningen som åpner for at allmennaksjeselskap kan unnlate å utarbeide mellombalanser for fusjon dersom samtlige aksjonærer som deltar i fusjonen, samtykker til dette, slik direktiv 2011/35/EU tillater. Hovedargumentet som fremlegges av utvalget er at (NOU 2016: 11, s. 215):

«Utvalget vektlegger at regelverket skal inneholde så enkle regler som mulig for foretakene uten at informasjonsgrunnlaget til aksjeeierne svekkes. Unntaksregelen det her er snakk om krever samtykke fra samtlige aksjeeier for å bli benyttet, noe som sikrer at aksjeeiere som

mener informasjonsgrunnlaget blir betydelig svekket, kan unnlate å gi sitt samtykke. Utvalget foreslår derfor, i tråd med det direktivet åpner for, at kravet om mellombalanser ikke skal gjelde dersom samtlige aksjeeiere i foretakene som deltar i en fusjon, samtykker til dette.»

Utvalget viser til at det ikke er mange foretak som vil få glede av denne forenklingsregelen, men utvalget mener at forenklingseffekten forsvarer den komplisering av allmennaksjeloven som forslaget medfører.

Utvalget beskriver at det i Sverige ikke er krav om åpningsbalanser ved stiftelse, fusjon, fisjon eller omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap (privat til publikt aktiebolag). Ved fusjon, fisjon og omdanning der fusjonsplanen eller fisjonsplanen utarbeides mer enn seks måneder etter utgangen av siste regnskapsår eller der generalforsamlingen som skal vedta omdanningen, finner sted mer enn seks måneder etter utgangen av siste regnskapsår, stilles det visse krav om tallmessig tilleggsinformasjon, jf. aktiebolagslagen kapittel 23 § 10, kapittel 24 § 12 og kapittel 26 § 2. Kravene om tallmessig tilleggsinformasjon ved fusjon og fisjon gjelder ikke hvis bolaget utarbeider delårsrapport etter årsredovisningslagen kapittel 9.

### **5.4 Høringsinstansenes merknader**

Følgende høringsinstanser gir uttrykk for at de støtter utvalgets forslag i sin helhet: *Agder Energi, Bedriftsforbundet, Energi Norge, EY, Finans Norge, Virke, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Posten Norge, PricewaterhouseCoopers (PwC), Regnskap Norge, Den norske Revisorforening og Økonomiforbundet*. Finans Norge uttaler at «det vil innebære en forenkling for næringslivet om krav til å utarbeide åpningsbalanser og mellombalanser fjernes». Både PwC og Økonomiforbundet slutter seg til denne vurderingen.

*Deloitte* er enig med utvalgets flertall i at åpningsbalansen ikke er viktig som beslutningsgrunnlag, og at informasjonsbehovet for beslutningstakerne i stor utstrekning synes å være ivarettatt ved kravet om redegjørelse. *Deloitte* uttaler imidlertid blant annet følgende:

«Ved vederlagsfrie fusjoner (fusjoner mellom morselskap og heleid datterselskap samt fusjoner mellom selskaper med samme eier) er det ikke krav om redegjørelse. Krav om redegjø-

relse kan derfor ikke benyttes som argumentasjon i disse tilfellene. Utvalget argumenterer for øvrig med (side 209) at eeneier vil ha tilgang til den informasjon som oppfattes som viktig når han skal fatte sin beslutning om fusjon. Selv om eeneier prinsipielt vil ha tilgang til all nødvendig informasjon, kan det reises spørsmål ved om vertikale fusjoner er annerledes fordi det kan være vanskeligere å se konsekvensene av fusjonen. Åpningsbalansens viktigste funksjon i praksis synes å ha vært at partene blir nødt til å vurdere kapitalvirkningene av fusjonen (herunder informasjon om fremtidig utbyttekapasitet). Uten åpningsbalanse har ikke alle kompetanse eller kunnskap til å forstå konsekvensene for egenkapitalen. Aksjer i datterselskap elimineres. Hvis kostprisen er relativt høy, egenkapitalen i datterselskap er lav og konsernverdier (goodwill og merverdier – aktuelt ved konsernkontinuitet) allerede er resultatført i konsernregnskapet, kan en fusjon ha betydelig negativeffekt på egenkapitalen i fusjonert selskap. Effekten av å velge selskapskontinuitet er det også mange som ikke forstår. Denne problemstillingen gjelder tilsvarende for vertikale fusjoner med vederlag. Vi kan ikke se at disse utfordringene er fullt ut belyst av utvalget i utredningen.

For fisjon mener vi det kan være mer relevant å stille krav til en delingsbalanse for overdragende selskap enn åpningsbalanse for overtakende selskap. Utvalget berører også dette i sin omtale av fisjon på side 209: «Det er imidlertid åpenbart at en åpningsbalanse i overtakende foretak som hovedregel ikke gir relevant informasjon for en aksjeeiers vurdering av delingen av overdragende foretak».

Vi kan ikke se at spørsmålet om behovet for en delingsbalanse ved fisjon er nærmere drøftet. En slik balanse ville bidra til bedre kontroll med at fisjonen er lovlig, at kravet til dekning for gjenværende bundet egenkapital etter fisjon er oppfylt og at kapitalnedsettelse skjer i tråd med bytteforholdet.»

Følgende høringsinstanser støtter mindretallets forslag om at kravet om åpningsbalansen i aksjelovgivningen bør videreføres: *Norsk Øko-Forum*, *Landsorganisasjonen i Norge (LO)*, *Skattedirektoratet og Statistisk sentralbyrå (SSB)*. Norsk Øko-Forum uttaler:

«I kontrollsammenheng er tallene i åpningsbalansen sentrale for skattemyndighetenes mulighet til å kunne identifisere mulige feil og

plukke ut de selskapene som skal kontrolleres nærmere. NØF kan ikke se at utarbeiding av en åpningsbalanse krever merarbeid av betydning. Dersom Finansdepartementet likevel vil fremme flertallets forslag om å oppheve kravet til åpningsbalanse, er det nødvendig for skatteetaten å fastsette målrettet informasjonsplikt for sine kontrollbehov, f.eks. knyttet til næringsoppgaven.»

LO viser også til at skattemessig kontrollbehov bør tilsi at en beholder krav til å utarbeide åpningsbalanser.

Skattedirektoratet uttaler:

«Åpningsbalansen er en viktig kilde for kunnskap for Skatteetaten blant annet for å kunne vurdere om kravene til skattemessig kontinuitet er oppfylt ved stiftelse, fusjon, fisjon og omdanning. En redegjørelse etter aksjelovgivningen kan ikke erstatte åpningsbalansen fordi redegjørelsen ikke inneholder de samme krav til spesifikasjon/separasjon av verdien på de enkelte eiendelene som åpningsbalansen. Dersom krav til åpningsbalanse ikke videreføres, må Skatteetaten vurdere å innføre utvidet informasjonsplikt i forbindelse med levering av skattemeldingen, jf. utvalgets oppsummering i siste avsnitt i punkt 13.6.3.»

Skattedirektoratet har i sitt høringssvar til NOU 2016: 22 *Aksjelovgivning for økt verdiskaping* utdypet sine merknader:

«Skattedirektoratet støtter mindretallets konklusjon i NOU 2016: 11 om at åpningsbalanse etter aksjelovgivningen videreføres. Åpningsbalansen er en viktig kilde for kunnskap for Skatteetaten blant annet for å kunne vurdere om kravene til skattemessig kontinuitet er oppfylt ved stiftelse, fusjon, fisjon og omdanning. En redegjørelse etter aksjelovgivningen kan ikke erstatte åpningsbalansen fordi redegjørelsen ikke inneholder de samme krav til spesifikasjon/separasjon av verdien på de enkelte eiendelene som åpningsbalansen.

Som flertallet i utvalget peker på, er det mulig å finne opplysningene i regnskapet. Dette kan i midlertidig være en tidkrevende prosess. Alle selskaper som er involvert i en kapitalutvidelse med tingsinnskudd må da eventuelt tilskrives for å få dokumentasjon av regnskapsføringen av tingsinnskuddet. Sett i sammenheng med selskapenes omfattende plikt til å utarbeide redegjørelser, jf. punkt 7.4,

er en opprettholdelse av plikten til å utarbeide åpningsbalanse å foretrekke. Ved å fjerne kravet til å utarbeide åpningsbalanse, vil dette medføre økt arbeidsbyrde for Skatteetaten. Som nevnt vil heller ikke forenklingshensynet slå til for selskapene. Dette gjelder spesielt der større selskaper er involvert.»

SSB gir videre uttrykk for at åpningsbalansen er viktig for SSB for å sikre sammenlignbarhet mellom regnskapsperiodene ved fusjon og fisjon.

NHO og Regnskap Norge slutter seg til at Skatteetaten vil kunne benytte seg av dokumentasjon som de regnskapspliktige uansett må utarbeide etter bokføringsregelverket for å dekke sitt skattemessige kontrollbehov. Den norske Revisorforening er enig med utvalget i at åpningsbalansen ikke kan være noe godt hjelpemiddel for å utføre skattemessig kontroll ved fusjon og fisjon, og i at dersom obligatoriske opplysninger i selvangivelse og årsregnskap ikke gir tilstrekkelig informasjon, bør det utvikles opplysningsplikt som er direkte målrettet mot det skattemyndighetene ønsker å kontrollere. Den norske Revisorforening oppfordrer i tillegg i sine merknader til at departementet foretar en gjennomgang av kravene til åpningsbalanser og mellombalanser i annen selskapslovgivning med sikte på om det er behov for tilsvarende endringer:

«Utvalget har foreslått endringer i kravene til åpningsbalanser og mellombalanser i aksjelovene. For stiftelser er kravene til åpningsbalanser vurdert i NOU 2016: 21. Det er behov for å gjøre tilsvarende gjennomgang av kravene i annen selskapslovgivning. Det er for eksempel krav til åpningsbalanser for samvirkeforetak i samvirkeforetakslova § 11, 104 og 148. Vi kan ikke se at det er noe større behov for å beholde kravene til åpningsbalanse for samvirkeforetak enn for aksjeselskaper. Vi antar at samme konklusjon er naturlig å trekke når det gjelder kravene til åpningsbalanse i finansforetaksloven §§ 7-7 (2) og 12-3 (4). Disse bestemmelsene i finansforetaksloven må uansett endres fordi de viser til allmennaksjeloven § 2-8.»

Ingen av høringsinstansene har gått imot utvalgets forslag om at kravet om mellombalanse ved fusjon og fisjon for allmennaksjeselskaper videreføres, med et unntak slik at allmennaksjeselskap kan unnlate å utarbeide mellombalanser for fusjon dersom samtlige aksjonærer som deltar i fusjonen, samtykker til dette.

## 5.5 Departementets vurdering

### 5.5.1 Åpningsbalanse

Departementet viser til at EU/EØS-retten ikke inneholder krav om åpningsbalanse for aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, og at svensk rett heller ikke inneholder noe slikt krav.

Departementet mener i likhet med utvalget at det må tas utgangspunkt i en avveining av eventuelle ulemper for berørte interessenter ved et eventuelt bortfall av informasjonen i åpningsbalansen mot foretakenes fordeler ved å slippe arbeidet og kostnadene ved å utarbeide den.

Departementet har merket seg utvalgets beskrivelse av hvordan kravene til utarbeidelse av åpningsbalanse har kommet inn i gjeldende rett og hvordan de har forandret seg underveis. Deloitte er den eneste høringsinstansen som i denne høringsrunden uttaler at det ved noen fusjoner, særlig vertikale fusjoner uten vederlag, kan reises spørsmål ved om åpningsbalansen kan ha nytte for beslutningstakere. Deloitte hevder at uten åpningsbalanse har ikke alle beslutningstakere kompetanse eller kunnskap til å forstå konsekvensene for egenkapitalen. Deloitte er likevel enig i at åpningsbalansen ikke er viktig som beslutningsgrunnlag og at informasjonsbehovet for beslutningstakerne i stor utstrekning synes å være ivaretatt.

Departementet viser til at bortfall av krav til å utarbeide åpningsbalanse ikke innebærer noe forbud mot å utarbeide åpningsbalanse dersom foretaket, for eksempel på grunn av usikkerhet rundt egenkapitalvirkningene av fusjonen, vurderer dette som hensiktsmessig. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at informasjonsbehovet for stifterne/aksjeeierne synes ivaretatt ved kravet om at det skal utarbeides redegjørelser for henholdsvis aksjeinnskudd med andre eiendeler enn penger og for fusjonsplanen/fisjonsplanen, samt av de krav som er stilt til stiftelsesdokument og beslutninger om kapitalforhøyelse. Departementet finner det i lys av dette ikke nødvendig å foreslå noe nytt krav om delingsbalanse, slik Deloitte mener det kan være relevant å stille krav om.

Når det gjelder åpningsbalansen som kontrollgrunnlag for skattemyndighetene, er det som beskrevet over, hovedsakelig representanter for kontrollmyndighetene, samt SSB og LO, som går imot utvalgsflertallets forslag om å oppheve kravet til utarbeidelse av åpningsbalanse. Departementet kan ikke se at disse høringsinstansene har nye argumenter sammenlignet med argumentene som fremkom forrige gang forslaget ble fremmet,

og som er gjennomgått av utvalget i utredningen (NOU 2016: 11, punkt 13.6.3). Departementet ser at åpningsbalansen kan være en nyttig kilde til opplysninger for skattemyndighetene, men viser i likhet med utvalget til at informasjonen som fremgår av åpningsbalansen, også vil fremgå av andre kilder. Departementet støtter utvalgets vurdering av at skattemyndighetene, i den grad de ikke får tilstrekkelig informasjon gjennom obligatoriske opplysninger i selvangivelse og årsregnskap, bør vurdere å utvikle informasjonsplikter som er direkte målrettet mot det skattemyndighetene ønsker å kontrollere. Skattedirektoratet uttaler også i sin høringsuttalelse at innføring av slik informasjonsplikt vil bli vurdert, dersom forslaget om opphevelse av kravet til åpningsbalanser blir vedtatt. Innføring av nye informasjonsplikter vil eventuelt medføre økte rapporteringsbyrder for virksomhetene som omfattes. Departementet har vært i dialog med SSB om deres høringskommentar, og SSB gir uttrykk for at det er årsregnskapet og ikke åpningsbalansen SSB benytter for å sikre sammenlignbarhet mellom regnskapsperiodene ved fusjon og fisjon.

Departementet slutter seg til vurderingen og forslaget til utvalgets flertall om å avvikle kravet om åpningsbalanse ved stiftelser med tingsinnskudd, samt ved fusjon, fisjon og ved omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Departementet anser avviklingen som en forenkling for næringslivet som det er rom for innenfor våre EØS-rettslige forpliktelser. Departementet legger også vekt på at forslaget om å fjerne kravet til åpningsbalanse har fått støtte i NOU 2016: 22 *Aksjelovgivning for økt verdiskaping* avgitt til Nærings- og fiskeridepartementet 21. oktober 2016. I denne aksjeutredningen slutter Aksjelovutvalget seg til vurderingen av at nytten av åpningsbalansen er liten da den samme informasjonen som fremkommer i åpningsbalansen, vil fremgå av andre kilder (NOU 2016: 22, kapittel 7.3).

Departementet foreslår at aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-8 om åpningsbalanse oppheves. Det samme gjelder aksjeloven og allmennaksjeloven § 13-6 første ledd nr. 7, som angir at en fusjonsplan blant annet minst skal inneholde et utkast til åpningsbalanse for det overtakende selskap. Videre foreslår departementet en endring i aksjeloven § 15-1 om omdanning, slik at henvisningen til § 2-8 om omdanning tas ut av bestemmelsen.

Forslaget om å oppheve aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-8 om åpningsbalanse gjør det også nødvendig med enkelte mindre endringer i

aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-13 annet ledd og aksjeloven § 7-6 annet ledd annet punktum. Det vises i denne forbindelse til merknadene til bestemmelsene i kapittel 9.

Når det gjelder aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-8 tredje ledd, som gjelder krav til at selskapet ved stiftelsen skal ha en egenkapital etter åpningsbalansen som minst svarer til selskapets aksjekapital, foreslås også denne opphevet. Reglene er begrunnet med at aksjekapitalen skal være intakt når selskapet starter opp sin virksomhet. Det følger imidlertid av bestemmelsene at dette ikke gjelder så langt aksjeinnskudd skal brukes til dekning av stiftelsesutgifter i samsvar med aksjeloven eller allmennaksjeloven § 2-5. Spørsmålet om å oppheve aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-8 tredje ledd er ikke drøftet i NOU 2016: 11 eller NOU 2016: 22.

Departementet viser til at selskapet etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-4 til enhver tid skal ha en egenkapital og likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. Kravet til forsvarlig egenkapital gjelder også når selskapet starter opp sin virksomhet. En opphevelse som foreslått vil ikke medføre noen endringer i aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-5 om at selskapet kan dekke utgifter ved stiftelsen i den utstrekning utgiftene ikke overstiger aksjeinnskuddet. På denne bakgrunn vurderes det ikke nødvendig å beholde aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-8 tredje ledd.

Departementet viser til Den norske Revisorforenings merknad om at krav til åpningsbalanser for samvirkeforetak i samvirkelova §§ 11, 104 og 148, og finansforetak i finansforetaksloven §§ 7-7 annet ledd og 12-3 fjerde ledd siste punktum, også bør avvikles. Departementet viser til at de samme hensyn som for aksjeselskap og allmennaksjeselskap også gjør seg gjeldende for samvirkeforetak og finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap. Samvirkelova og finansforetaksloven er utarbeidet med aksjeloven som utgangspunkt. Slik departementet ser det, foreligger det ikke vesentlig andre informasjonsbehov eller kontrollbehov i finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap, enn i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Departementet foreslår derfor at krav om åpningsbalanse også oppheves for finansforetak som ikke er organisert i aksjeselskaps form. Spørsmål om krav til åpningsbalanse for samvirkeforetak bør oppheves, vil bli vurdert av Nærings- og fiskeridepartementet, eventuelt sammen med andre forslag til endringer i samvirkelova.

### 5.5.2 Mellombalanse

Etter departementets vurdering er utvalgets forslag om videreføring av kravet om mellombalanse ved fusjon og fisjon for allmennaksjeselskaper nødvendig fordi det er et krav i direktiv 2011/35/EU og direktiv 82/891/EØF. Direktiv 2011/35/EU (fusjonsdirektivet) gjør det likevel mulig å ta inn i lovgivningen et unntak fra kravet om mellombalanser ved fusjon dersom samtlige aksjeeiere samtykker til dette. Denne muligheten ble vurdert av departementet i Prop. 97 L (2010–2011), men forslaget til et slikt unntak ble imidlertid ikke fremmet. Dette var i hovedsak begrunnet i departementets antagelse om at et slikt unntak ville være lite praktisk, og departementet valgte derfor å vektlegge hensynet til et oversiktlig regelverk. Unntak som krever samtykke fra samtlige aksjeeiere for å gjelde, finnes allerede i allmennaksjeloven, for eksempel i allmennaksjeloven § 13-10 om sakkyndig redegjørelse for fusjonsplanen. Departementet antar at dette har praktisk anvendelse.

Departementet er enig i utvalgets vurdering av at krav om mellombalanse vil ha liten betydning

for foretak som skal utarbeide halvårsrapport etter verdipapirhandelloven § 5-6. Det følger direkte av allmennaksjeloven § 13-8 første ledd nr. 3 at mellombalanse for de deltagende selskaper skal vedlegges fusjonsplanen, dersom planen undertegnes mer enn 6 måneder etter balansedagen for det senest fastsatte årsregnskapet, og det ikke følger en halvårsrapport etter verdipapirhandelloven § 5-6. Departementet er enig i at et unntak fra et krav om å utarbeide mellombalanse ved fusjon vil kunne ha praktisk anvendelse så lenge det eksisterer allmennaksjeselskaper uten plikt til å avlegge halvårsrapport etter verdipapirhandelloven § 5-6, og støtter derfor utvalgets forslag om å ta inn i lovgivningen det unntaket som direktiv 2011/35/EU artikkel 11 nr. 1 annet ledd gjør mulig. Departementet støtter utvalgets vurdering av at en regel som krever samtykke fra samtlige aksjeeiere for å komme til anvendelse, ikke vil innebære noen betenkelig svekkelse av aksjeeierens informasjonsgrunnlag. Det vises til forslaget til endringer av allmennaksjeloven § 13-8 første ledd nr. 3 første punktum nytt annet ledd.

## 6 Delårsrapportering

### 6.1 Gjeldende rett

---

Gjeldende regnskapslov har ingen bestemmelser om utarbeidelse og offentliggjøring av delårsregnskap, med unntak av regnskapsloven § 3-6 tredje ledd som krever at dersom datterselskap følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Det er imidlertid i annen særlovgivning oppstilt krav om delårsregnskap for enkelte rapporteringspliktige, herunder for utstedere etter verdipapirhandelloven, for enkelte foretak underlagt Finanstilsynets tilsyn mv.

Etter verdipapirhandelloven § 5-6 med tilhørende forskrift skal foretak med børsnoterte gjelds- eller egenkapitalinstrumenter (med enkelte unntak) utarbeide halvårsrapporter som inneholder et halvårsregnskap og en halvårsberetning samt erklæringer fra foretakets ansvarlige om at regnskapet gir et rettviseende bilde og beretningen en rettviseende oversikt. Foretak som er underlagt IFRS-forordningen ((EF) nr. 1606/2002), skal ved utarbeidning av delårsregnskapet benytte den internasjonale regnskapsstandard for delårsregnskaper, IAS 34. Dette følger av verdipapirhandelloven § 5-6 tredje ledd. For andre foretak stiller verdipapirhandelloven § 5-6 tredje ledd visse krav til innholdet. Delårsberetningen skal minst inneholde opplysninger om viktige begivenheter i regnskapsperioden og deres innflytelse på halvårsregnskapet, samt en beskrivelse av de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer virksomheten står overfor i neste regnskapsperiode, jf. verdipapirhandelloven § 5-6 tredje og fjerde ledd. Delårsrapporten er ikke revisjonspliktig, men det skal tydelig fremgå om rapporten har vært underlagt revisjon eller ikke, jf. verdipapirhandelloven § 5-6 femte ledd.

Finansdepartementet har, med hjemmel i regnskapsloven § 8-1 tredje ledd og § 10-1 tredje ledd, fastsatt krav i forskrift om delårsregnskap for enkelte finansinstitusjoner under Finanstilsynets tilsyn, samt forsikringsforetak. Slike regler er fastsatt i forskrift 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap m.m. for banker, kredittforetak og

finansieringsforetak og forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap m.m. for skadeforsikringsforetak. Etter bestemmelsene i kapittel 9 i førstnevnte forskrift har enkelte finansinstitusjoner plikt til å utarbeide delårsregnskap for hvert kvartal (med visse unntak), og forskriften angir minstekrav til detaljeringsgraden for delårsregnskap. Etter bestemmelser i kapittel 6 i sistnevnte forskrift skal også forsikringsselskaper utarbeide delårsregnskap for hvert kvartal, og delårsrapportene skal utarbeides i samsvar med IAS 34. Det skal videre gis opplysninger om forsikringsforetakets ansvarlige kapital og størrelsen på foretakets solvenskapitalkrav og minstekapitalkrav etter bestemmelse § 6-3. Begge forskriftene krever at delårsregnskapene for enkelte finansinstitusjoner og skadeforsikringsforetak holdes offentlig tilgjengelig på selskapets/institusjonens kontor. Delårsregnskapene kan være urevidert, men det skal fremgå hvilke opplysninger som er revidert, og hvilke som ikke er det.

### 6.2 EØS-rett

---

Direktiv 2013/34/EU, det konsoliderte regnskapsdirektivet, har ikke bestemmelser om delårsregnskap. Heller ikke tidligere regnskapsdirektiver (fjerde og syvende selskapsdirektiv) hadde bestemmelser om delårsregnskap.

Direktiv 2004/109/EF, rapporteringsdirektivet, inneholder krav om halvårlig rapportering fra foretak som utsteder verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked. Halvårsrapporten skal inneholde blant annet et regnskap og en ledelsesberetning som gjelder halvåret. EØS-regler som svarer til rapporteringsdirektivet, er i norsk rett gjennomført i verdipapirhandelloven kapittel 5. Rapporteringsdirektivet er endret gjennom nytt direktiv 2013/50/EU, men det gjøres ingen endringer i direktivets regler om innholdet i årsrapport og halvårsrapport. Det gjøres imidlertid enkelte endringer i reglene om rapporteringsfrist, perioden rapportene skal holdes tilgjengelig og rapporteringsformat. Dette er nærmere omtalt av Verdipapirlovutvalget i NOU 2016: 2, kapittel 3.

### 6.3 Utvalgets forslag

---

Utvalget har vurdert om det er behov for delårsregnskap i ikke-børsnoterte foretak, og viser i den forbindelse til at bruk av delårsregnskap for investerformål ikke kan være et sentralt argument.

Utvalget tilrår at en plikt til å utarbeide delårsregnskap ikke utvides utover gruppen børsnoterte foretak, som har krav om delårsrapportering gjennom verdipapirhandelloven, og gruppen finansinstitusjoner under tilsyn, som har krav om delårsrapportering gjennom forskrift fastsatt med hjemmel i regnskapsloven. Utvalget viser til at en plikt til delårsrapportering for ikke-børsnoterte foretak eventuelt må kunne begrunnes med dens nytteverdi for forvaltningsformål, men at heller ikke for dette formålet er argumentasjonen veldig sterk. Etter utvalgets vurdering er det tvilsomt om nytten av obligatorisk delårsrapportering utover de som i dag har plikt til å utarbeide delårsrapport, vil overstige kostnaden ved den. Utvalget presiserer samtidig at lovgivningen ikke bør være til hinder for at det utvikles en standard for frivillig delårsrapportering.

### 6.4 Høringsinstansenes merknader

---

Det er bred enighet blant høringsinstansene om at det ikke bør innføres plikt til å utarbeide delårsregnskap utover gruppen som har slik plikt i dag. Følgende høringsinstanser gir eksplisitt uttrykk for at de støtter utvalgets forslag: *BDO, Ernst & Young (EY), Virke, Næringslivets Hovedorganisasjon, PricewaterhouseCoopers (PwC), Regnskap Norge og Den norske Revisorforening.*

BDO gir uttrykk for at det kan være behov for rammeverk for frivillig delårsrapportering slik at

rapporteringene blir sammenlignbare, og at en eventuell attestasjon fra revisor vil kunne standardiseres.

Virke mener at «innføringen av en eventuell slik plikt til å være urimelig byrdefull sammenlignet med hvilken nytte den utvidede informasjonsplikten har for virksomheten og dets interessenter».

PwC støtter videre utvalgets synspunkt om at lovgivningen ikke bør være til hinder for at det utvikles en standard for frivillig delårsrapportering.

### 6.5 Departementets vurdering

---

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag om ikke å innføre plikt til å utarbeide og offentliggjøre delårsregnskap for andre enn dem som allerede har denneplikten. Denne vurderingen er i samsvar med tidligere vurderinger foretatt av departementet. Med henvisning til høringsinstansenes anførsler til NOU 1995: 30 uttrykte departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997–98, s. 197) at det også kan være behov for å utarbeide delårsregnskap for andre store foretak, blant annet av hensyn til foretakets ledelse og kreditorer, men at:

«Etter departementets syn bør det i tilfelle være opp til det enkelte foretak å vurdere nødvendigheten av slike regnskap på bakgrunn av bl.a. investorstrukturen og foretakets rutiner for internkontroll.»

Departementet slutter seg til utvalgets uttalelse om at lovgivningen ikke bør være til hinder for at det utvikles en standard for frivillig delårsrapportering.

## 7 Regnskapsåret

### 7.1 Gjeldende rett

Gjeldende regnskapslov § 1-7 omhandler regnskapsåret. Regnskapsåret er kalenderåret, med mindre kriteriene for å benytte avvikende regnskapsår er oppfylt og avvikende regnskapsår er valgt, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd. Regnskapsåret kan være kortere eller lengre enn 12 måneder i den regnskapspliktiges første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår. Regnskapsåret kan imidlertid aldri være lengre enn 18 måneder, jf. regnskapsloven § 1-7 andre ledd. Ved et foretaks oppløsning slutter regnskapsåret på oppløsningstidspunktet, selv om dette skjer inne i et kalenderår, jf. regnskapsloven § 1-7 tredje ledd.

Utvalget beskriver gjeldende rett som følger (NOU 2016: 11, s. 89):

«Utgangspunktet er at regnskapsåret følger kalenderåret. Det er to unntak fra denne hovedregelen. Det første unntaket gjelder i det tilfellet hvor den regnskapspliktige driver sesongmessig virksomhet og bruk av avvikende regnskapsår vil øke regnskapets informasjonsverdi. Det følger av Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) punkt 4.4.5 at adgangen til å bruke avvikende regnskapsår skal forstås i samsvar med Skattedirektoratets (tidligere) dispensasjonspraksis. Skattedirektoratet la i sin vurdering vekt på at den vesentlige del av virksomhetens aktivitet må finne sted innenfor en periode på inntil seks måneder og strekke seg over et årsskifte. Et eksempel på slik sesongmessig virksomhet vil være et alpinanlegg som driver virksomhet i vinterhalvåret. Et utsalgssted for turister som driver virksomhet i sommerhalvåret vil derimot ikke kunne anses som sesongmessig virksomhet siden virksomheten ikke strekker seg over et årsskifte. En privatskole som driver fra august til juni, vil ha virksomhet som strekker seg over et årsskifte, men lengden på virksomhetsperioden er mer enn seks måneder (Sæther og Busvold 2013). I tillegg til å drive sesongmessig virksomhet må det grunngis at avvikende regnskapsår vil øke

regnskapets informasjonsverdi. I NOU 2003: 23 punkt 5.2.5 argumenteres det for at dette vilkåret vil være oppfylt hvis et avvikende regnskapsår gir større sikkerhet i vurderingen av regnskapsposter, som for eksempel kundefordringer og varelager.

Det andre unntaket fra hovedregelen om at årsregnskapet skal følge kalenderåret, gjelder i det tilfellet hvor den regnskapspliktige er filial eller datterforetak av utenlandsk foretak og bruk av avvikende regnskapsår vil gi sammenfallende regnskapsår med det utenlandske foretaket. Det samme gjelder foretak som er indirekte eid av det utenlandske foretaket, såfremt de mellomliggende foretakene benytter avvikende regnskapsår. Det er den regnskapspliktige selv som vurderer om vilkårene for avvikende regnskapsår i regnskapsloven § 1-7 er oppfylt.

Ut over de to unntakene som er tatt inn i bestemmelsen om regnskapsåret, er det adgang for Finansdepartementet til i særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak å åpne for bruk av avvikende regnskapsår. Finansdepartementet har ikke benyttet forskriftshjemmelen. Kompetansen til å fatte enkeltvedtak om bruk av avvikende regnskapsår er overført til Skattedirektoratet. Dispensasjon ved enkeltvedtak innvilges særlig i tre tilfeller. Det første gjelder foretak som gjennom samarbeidsavtaler inngår i et internasjonalt forpliktende samarbeid uten at de er filialer eller datterforetak av utenlandske foretak. I slike samarbeidsforhold vil ofte fordeling av kostnader og overskudd skje på grunnlag av samlet resultat. Det kan derfor være hensiktsmessig at det enkelte foretak som inngår i samarbeidet, følger samme regnskapsår. Det andre tilfellet gjelder tilknyttede foretak mv. som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i et årsregnskap med avvikende regnskapsår, og det tredje tilfellet er humanitære organisasjoner som kan ha behov for avvikende regnskapsår på grunn av utstrakt internasjonalt samarbeid.

Det følger av regnskapsloven § 1-7 annet ledd at første regnskapsår, første avvikende



regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder. Regnskapsplikten inntreder ved etablering av den regnskapspliktige, for eksempel fra tidspunkt for signering av stiftelsesdokumentet for aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-9. Dette vil som regel skje inne i et kalenderår. Den regnskapspliktige kan avgjøre om årsregnskapet for første år skal avsluttes ved første årsskifte eller ved neste årsskifte. Regnskapsåret kan likevel ikke under noen omstendighet strekke seg over mer enn 18 måneder. Det innebærer at foretak som etableres før 1. juli, må avlegge første årsregnskap 31. desember første år. Foretak som etableres mellom 1. juli og årsslutt, kan velge mellom å avslutte første årsregnskap 31. desember første år eller forlenge årsregnskapet slik at det avsluttes 31. desember neste år.

Etter regnskapsloven § 1-7 tredje ledd skal regnskapsåret avsluttes på oppløsningstidspunktet. Oppløsningstidspunktet kan fastsettes på ulike måter avhengig av selskapsform og omstendigheter for øvrig. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper vil dette normalt være tidspunktet for når generalforsamlingen beslutter endelig oppløsning og det sendes melding om dette til Foretaksregisteret, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 16-10.»

## 7.2 EØS-rett

Direktiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet) inneholder ikke egne bestemmelser om regnskapsår. Det konsoliderte regnskapsdirektivet gjelder derimot for årsregnskapet, noe som etter utvalgets syn implisitt må forstås som at regnskapsperioden som hovedregel er 12 måneder.

## 7.3 Reguleringen i Sverige og Danmark

Utvalget beskriver at både Sverige og Danmark har en mer liberal regulering av regnskapsåret enn Norge (NOU 2016: 11, punkt 4.4). I Danmark kan alle foretak velge et hvilket som helst regnskapsår som omfatter en periode på 12 måneder. Også i Sverige skal regnskapsåret ha en lengde på 12 måneder. I Sverige må fysiske personer (enkelpersonforetak mv.) og ansvarlige selskaper (handelsbolag) der en fysisk person skal beskattes for hele eller deler av virksomheten, ha et

regnskapsår som faller sammen med kalenderåret. I særlige tilfeller kan Skatteverket unnta fra dette. Andre foretak kan velge avvikende regnskapsår, noe som blant annet innebærer at aksjeselskaper kan velge et annet regnskapsår enn kalenderåret.

## 7.4 Utvalgets forslag

Regnskapslovutvalget har i sin utredning vurdert om gjeldende ordning med avvikende regnskapsår skal innskrenkes, videreføres uendret eller om det skal gis ytterligere adgang til avvikende regnskapsår. Utvalget foreslår at de regnskapspliktige skal kunne vedta det regnskapsåret som passer dem best, men at regnskapsårets slutt (balansedagen) må være den siste dagen i en måned.

Utvalgets forslag vil gi adgang til å velge 12 ulike balansedager og gi 12 mulige innsendingsfrister for årsregnskap mv. Lovutkastet § 2-4 inneholder en teknisk hovedregel om at regnskapsåret er kalenderåret. Ved endring av regnskapsåret foreslår utvalget at den regnskapspliktige skal være pliktig til å sende melding til Regnskapsregisteret innen utgangen av regnskapsåret før det regnskapsår som ønskes endret. Ved endring av regnskapsår med virkning for innværende år, foreslår utvalget at den regnskapspliktige må søke om tillatelse fra Regnskapsregisteret. Utredningsteksten inneholder beskrivelse av hvilke tilfeller utvalget mener at Regnskapsregisteret skal innvilge slike søknader, uten at disse foreslås tatt inn i lovteksten. Det framgår at utvalget mener at adgangen til å søke endring av regnskapsår med virkning for innværende år bør begrenses til «de tilfeller hvor endring i regnskapsår er nødvendig for å oppnå samme balansedag i konsernforhold, samme balansedag for tilknyttet foretak og samme balansedag for felleskontrollert virksomhet» (NOU 2016: 11, s. 98). Søknaden må være innvilget av Regnskapsregisteret innen utgangen av det regnskapsåret som søkes endret.

Utvalget foreslår i lovutkastet i § 2-4 tredje ledd siste punktum en hjemmel for Regnskapsregisteret til å gi bestemmelser om søknad og melding om endring av regnskapsår. Utvalget foreslår videre at endring av regnskapsår uten tillatelse fra Regnskapsregisteret ikke skal skje hyppigere enn hvert tredje år. Begrunnelsen for dette er sikring av sammenlignbar informasjon over tid i et foretak og å motvirke uheldige regnskapsmessige tilpasninger.

Utvalget foreslår at lengden på regnskapsåret som hovedregel skal være 12 måneder. Ved oppstart av virksomhet og ved endring av regnskapsåret bør det etter utvalgets vurdering tillates kortere eller lengre regnskapsår enn 12 måneder, men likevel begrenset oppad til 18 måneder. Utvalget foreslår videre at regnskapsåret kan være kortere enn 12 måneder eller lengre enn 12 måneder dersom regnskapsplikten opphører innen innsendingsfristen for regnskapsdokumentene. Etter utvalgets forslag er innsendingsfristen seks måneder etter balansedagen, slik at begrensningen oppad til 18 måneder også gjelder ved opphør.

Av utvalgets vurderinger framgår følgende (NOU 2016: 11, s. 97):

«Ved tidligere utredninger har innsigelser mot avvikende regnskapsår i hovedsak blitt fremmet av Skattedirektoratet. Innsigelsene gjelder kontrollhensyn, utfordringer med innføring av restskatt som følge av utsatt skatteoppgjør og mer krevende avstemming av innberetning av arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. I tillegg har Toll- og avgiftsdirektoratet kommet med innsigelser når det gjelder kredittvurdering ved søknad om tollkreditt. Skatteetaten bruker tredjepartsopplysninger i ligningen, og større adgang til avvikende regnskapsår vil være en utfordring for effektiv ligning og kontroll. Innvendningene som ble reist av Skattedirektoratet i høringsrunden til NOU 2003: 23 har fortsatt gyldighet. Uttalelser fra Skatteverket i Sverige tyder imidlertid på at slike hensyn i noen grad er håndterbare. Der er adgangen til avvikende regnskapsår begrenset til juridiske personer (aksjeselskaper mv.). Skatteverket opplyser i den forbindelse at tredjepartsopplysninger i all hovedsak hentes inn i forbindelse med bokettersyn og ikke ved ordinær ligning av disse enhetene.

Dersom Norge åpner opp for avvikende regnskapsår etter samme modell som i Sverige, ville det ha vært ønskelig at dette ble ledsaget av en tilsvarende oppmykning av frister for innlevering av selvangivelse. Skatteetaten har per i dag ikke IT-systemer som kan håndtere flere selvangivelsesfrister. Det er ventet at Skatteetaten om noe tid vil få nye IT-systemer som kan gjøre en ordning med mindre regulering av regnskapsåret håndterbar.

Årsoppgave for arbeidsgiveravgift er nå erstattet av elektronisk rapportering av arbeidsgiveravgift på månedsbasis (A-ordningen). Innføringen av A-ordningen gjør at even-

tuell avstemmingsproblematikk er redusert til et minimum for de regnskapspliktige. Det vil imidlertid fortsatt kunne oppstå behov for avstemming for skatteetaten ved at årets tolv A-meldinger må summeres og avstemmes mot regnskapet.

Statistisk sentralbyrå uttaler til utvalget at større adgang til avvikende regnskapsår vil føre til problemer i forhold til å utarbeide nasjonal statistikk. Byrået sier blant annet at det kan bli aktuelt å pålegge tilleggsrapportering for regnskapspliktige som velger avvikende regnskapsår, noe som isolert sett vil øke de administrative byrdene for de regnskapspliktige. Statistiska centralbyrån i Sverige har en noe annen ordning for innsamling av grunnlagsstatistikk. Der hentes det inn statistikkopplysninger direkte fra de største foretakene, mens for de mindre foretakene hentes det inn opplysninger fra Skatteverket. Statistiska centralbyrån uttaler også at avvikende regnskapsår ikke anses som et stort problem når det gjelder å utarbeide nasjonal statistikk. Utvalget ba Statistisk sentralbyrå om å foreta en vurdering av den svenske løsningen. Byrået har i notat til utvalget 26. mai 2016 uttalt følgende (se vedlegg 2 til dette kapittelet):

«Sverige har en mer liberal regulering av avvikende regnskapsår enn Norge, og ifølge Statistiska Centralbyrån (SCB) har 13,4 prosent av svenske foretak valgt å benytte seg av mulighetene til avvikende regnskapsår. Disse representerer imidlertid over 20 prosent av den samlede omsetningen til svenske foretak. Men i Sverige henter SCB inn regnskapsinformasjon direkte fra de 600 største foretakene med krav om et regnskap som har sluttdato i løpet av regnskapsårets første kvartal. Denne informasjonen erstatter administrative data som grunnlagsdata for disse foretakene i årsstatistikk. Dermed har ikke avvikende regnskapsår for store foretak konsekvenser for kvaliteten på svensk statistikk, men det er verdt å merke seg at store svenske foretak samlet sett står overfor en større oppgavebyrde til svenske myndigheter enn den oppgavebyrden tilsvarende norske foretak har til norske myndigheter pr. i dag. For resterende foretak benyttes administrative data, i tillegg til direkte rapporterte tilleggsopplysninger fra om lag 17 000 foretak. I Norge henter SSB i dag inn tilleggsopplysninger fra ca. 14 800 foretak.

SSB ser for seg to måter å løse utfordringer rundt avvikende regnskapsår: En løsning kan være at SSB innfører en direkte rapportering

av regnskapsopplysninger fra de største norske foretakene til SSB, på samme måte som gjøres i Sverige. En alternativ løsning kan være å innføre en kvartalsvis rapportering for de samme foretakene. Da kan disse benyttes for å etablere regnskap på kalenderår.»

Samlet sett tilsier denne gjennomgangen at en mer liberal regulering av avvikende regnskapsår vil medføre noen utfordringer for skatteetaten og Statistisk sentralbyrå. Like fullt ser det ut til at disse utfordringene lar seg løse, jf. opplysningene utvalget har fått fra svenske myndigheter om dette.»

Utvalget gir uttrykk for at de ser en rekke fordeler med en mer liberal regulering av regnskapsåret. De mener at det for de regnskapspliktige vil være kostnadseffektivt å legge arbeidet med avslutning av årsregnskapet til perioder med lavt aktivitetsnivå. De henviser også til at kvaliteten på årsregnskapet kan bli bedre, dersom den regnskapspliktige velger et regnskapsår som er tilpasset virksomhetssyklusen. Dette skyldes blant annet at omfanget av poster som må verdsettes og/eller periodiseres, vil være mindre. De omtaler dessuten at mange foretak benytter ekstern hjelp av regnskapsførere og er underlagt revisjonsplikt, og at regnskapsførere og revisorer har høy arbeidsbelastning i dagens konsentrerte årsavslutningsperiode. Utvalget mener at det både vil bli enklere å få nødvendig hjelp for de regnskapspliktige, og at de vil motta rimeligere tjenester av bedre kvalitet dersom de benytter seg av et fritt valg av annet regnskapsår enn kalenderåret. For regnskapsførere og revisorer mener utvalget at deres forslag trolig vil medføre jevnere arbeidsbelastning. Utvalget viser også til at informasjonen til regnskapsbrukerne kan bli svekket gjennom at årsregnskapene til ulike norske foretak blir mindre sammenlignbare.

Utvalgets samlede avveining er likevel at fordelene med en mer liberal regulering av regnskapsåret overgår ulempene.

Utvalget uttaler at dersom Norge åpner opp for avvikende regnskapsår etter samme modell som i Sverige, ville det ha vært ønskelig at dette ble ledsaget av en tilsvarende oppmykning av frister for innlevering av selvangivelse. I Sverige gjelder en ordning med fire innleveringsfrister for selvangivelsen.

## 7.5 Høringsinstansenes merknader

*BDO, Brønnøysundregistrene, Ernst & Young (EY), Hovedorganisasjonen Virke, KPMG, Næringslivets*

*Hovedorganisasjon (NHO), PricewaterhouseCoopers (PwC), Regnskap Norge, Den norske Revisorforening og Økonomiforbundet* er positive til forslaget om større adgang til valg av avvikende regnskapsår og regnskapsårets lengde. NHO uttaler i sine merknader følgende:

«Større fleksibilitet i valg av regnskapsår vil være en fordel både for de regnskapspliktige og for brukerne av regnskapene. Et regnskapsår som kan tilpasses virksomheten vil gi en kostnadseffektiv regnskapsavgivelse, bedre kvalitet på regnskapet og ha større informasjonsverdi for brukere av regnskapet.»

PwC og Den norske Revisorforening deler denne oppfatningen. Den norske Revisorforening uttaler også at adgangen til i større utstrekning å velge regnskapsår som er tilpasset virksomheten til foretaket, vil redusere risikoen for feil, i tillegg til at «man vil kunne oppnå en mye bedre samfunnsmessig ressursutnyttelse av ressursene som benyttes til kontroll av regnskapene.» I tillegg støtter Den norske Revisorforening utvalgets forslag om regnskapsårets lengde. Den norske Revisorforening uttaler at forslaget om at siste regnskapsår kan være lengre enn 12 måneder dersom regnskapsplikten opphører innen fristen for innsending av regnskapet, er en lenge etterspurt forenkling. Til utfordringene ved forslaget uttaler Den norske Revisorforening følgende:

«Nye IT-systemer i skatteetaten, innføring av A-ordningen, nyttiggjøring av erfaring fra det svenske Skatteverket om hvordan ulike utfordringer med avvikende regnskapsår kan løses, viser at endringen ikke vil ha negative virkninger for skatteetaten.»

Økonomiforbundet har følgende merknad til forslaget:

«Det vil være udelt positivt for bransjen som i dag er preget av store variasjoner i arbeidsbelastninger spesielt knyttet ferdigstilling og innsendelse av regnskap.»

Regnskap Norge uttaler at de i utgangspunktet er positive til utvalgets forslag, men presiserer at den positive effekten av det nye forslaget kan bli betydelig redusert hvis den kommer i konflikt med rapporteringskrav fra Skatteetaten og Statistisk sentralbyrå (SSB). Regnskap Norge skriver i sine merknader følgende:

«Skattemessig aksepteres det at det avvikende regnskapsåret legges til grunn som inntektsår ved ligningen, men ligningsåret følger likevel de ordinære reglene. Dette innebærer at en regnskapspliktig som avslutter regnskapsåret 31. juli 20x0 lignede i 20x1 med innleveringsfrist for selvangivelse med vedlegg 31. mai 20x1. Ligningsoppgavene som skal benyttes for inntektsåret 20x0 vil heller ikke være tilgjengelige for innsending før på nyåret 20x1. Dette gjør at den regnskapspliktige ikke kan avslutte sitt årsoppgjør, med utarbeidelse og innsending av ligningsoppgaver, samtidig med utarbeidelse og innsending av årsregnskapet for 20x0. Dette utgjør en stor hemsko for lovforslaget om avvikende regnskapsår, og ikke minst for eksterne regnskapsførere som håndterer store volum av årsoppgjør og derigjennom i stor grad påvirkes av hindringer for god arbeidsflyt. For at forslaget skal få tilstrekkelig effekt må det således komme på plass løsninger som gjør at regnskapspliktige med avvikende regnskapsår også kan utarbeide og sende inn sine ligningsoppgaver tidligere.

Dersom Statistisk sentralbyrå pålegger tilleggsrapportering for regnskapspliktige som velger avvikende regnskapsår, vil dette øke de administrative byrdene for slike regnskapspliktige. Regnskap Norge henviser til at Statistiska centralbyråen i Sverige har en annen ordning for innsamling av grunnlagsstatistikk. Der hentes det inn statistikkopplysninger direkte fra de største foretakene, mens for de mindre foretakene hentes det inn opplysninger fra Skatteverket. Statistiska centralbyråen uttaler at avvikende regnskapsår ikke anses som et stort problem når det gjelder å utarbeide nasjonal statistikk. Her mener vi at Statistisk sentralbyrå må finne smidige løsninger, slik det er gjort i Sverige.

Utvalget har pekt på mulige positive effekter av avvikende regnskapsår, men uten å tallfeste. Dette er en svakhet. Inntil det er høstet erfaringer, vil vi derfor mane til edruelig forventning om effekten for fordeling av arbeidsbyrden for regnskapsførere og revisorer. Til syvende og sist vil det være andre mekanismer enn regnskapsfører- og revisorbehov som avgjør valg av regnskapsår, og dermed også i hvilket omfang de regnskapspliktige er tjent med og vil velge det. Som nevnt over er det også store beskrankninger hvis ikke ligningsåret tilpasses bedre.»

*Regnskapsregisteret* har redegjort ovenfor utvalget for de systemmessige konsekvensene av omleg-

gingen (NOU 2016: 11, s. 98, vedlegg 1). Brønnøysundregistrene uttrykker videre i sine høringsmerknader at den tekniske tilretteleggelsen av 12 innsendingsfrister, samt oppfølgingen med ileggelse av forsinkelsesgebyr, først vil være mulig når Regnskapsregisteret er over i ny registerplattform i 2021.

Både *Agder Energi* og *Energi Norge* påpeker at forslaget vil redusere sammenlignbarheten mellom foretak som benytter ulikt regnskapsår. De viser til at dette gjelder særlig innen bransjer med sesongvariasjoner, som energibransjen.

*Deloitte* ønsker en presisering i lovteksten av kriterier som Regnskapsregisteret skal følge for å innvilge en søknad om å endre regnskapsår, jf. lovutkastet § 2-4 tredje ledd andre punktum. De mener også at grunnlaget for avvikende regnskapsår i foretakets første regnskapsår bør presiseres i lovteksten og foreslår en bestemmelse der første regnskapsår kan være et avvikende regnskapsår uten at det må søkes om dette. *Deloitte* uttaler videre følgende:

«Lovutvalget utvider muligheten foretakene har til å velge avvikende regnskapsår. Regnskapsår lik kalenderåret er imidlertid fortsatt hovedregelen og slik vi forstår reglene er det automatikk i dette. Det betyr at et nystiftet selskap i utgangspunktet får regnskapsår lik kalenderåret. Det fremgår av lovutkastet § 2-4, 3. ledd, 2. punktum at endring av et påbegynt gjeldende regnskapsår bare kan gjøres dersom Regnskapsregisteret innen regnskapsårets utgang har innvilget søknad om slik endring. Loven gir ikke Regnskapsregisteret kriterier for å innvilge en slik søknad. Utvalget sier imidlertid i NOU 2016: 11 side 98 at «adgangen til å søke endring av regnskapsår med virkning for inneværende år bør imidlertid begrenses til de tilfeller hvor endring av regnskapsår er nødvendig for å oppnå samme balansedag for tilknyttet foretak og samme balansedag for felleskontrollert virksomhet». For det første mener vi at dersom dette er kriterier som Regnskapsregisteret skal følge, bør de ligge i selve lovteksten. Det er viktig for foretakene at det klart fremgår hvilke kriterier de må oppfylle for å kunne endre regnskapsår. For det andre mener vi at grunnlaget for avvikende regnskapsår i foretakets første regnskapsår bør klargjøres. Slik loven er formulert, kan den tolkes slik at et nystiftet selskap, som ikke oppfyller kriteriene over, ikke vil kunne ha et avvikende regnskapsår som sitt første regnskapsår. Vi anbefaler derfor at det

fremkommer tydelig av lovteksten at første regnskapsår kan være et avvikende regnskapsår uten at det må søkes om dette.»

*Finans Norge* er enig i at forslaget vil innebære en forenkling og gi økt fleksibilitet for en del foretak. De stiller seg positive til forslaget begrensninger i adgang til å søke endring av regnskapsår, men påpeker at:

«(...) det vil være uheldig for bankene som regnskapsbrukere om regnskapspliktiges adgang til å foreta individuelle valg øker. Bankene benytter scoringmodeller i forbindelse med kredittvurderinger og i denne sammenheng er sammenlignbarhet og transparens viktig. På denne bakgrunn mener vi at større adgang til å velge et annet regnskapsår enn kalenderåret må vurderes opp mot bankenes og andre regnskapsbrukeres behov for sammenlignbar informasjon.»

*Finanstilsynet* støtter ikke utvalgets forslag til regulering av regnskapsåret og uttaler:

«Dagens regnskapslov gir allerede mulighet til å benytte avvikende regnskapsår for foretak med sesongmessig virksomhet, så dette hensynet kan synes allerede dekket. At økt bruk av avvikende regnskapsår kan bidra til sesongmessig utjevning av arbeidet med regnskapsavslutninger, kan vanskelig sies å være et tungtveiende argument. Det bør være informasjonsverdien i regnskapet, herunder tidsmessigheten for brukere, som er avgjørende.

Bankenes utlån til ikke-finansielle foretak utgjør i overkant av 40 prosent av bankenes totale utlån, så utviklingen i foretakenes lønnsomhet og iboende risiko påvirker raskt soliditeten i banknæringen. Finanstilsynet benytter regnskapsinformasjon fra foretakene i sin vurdering av bankenes soliditet, på mikro- og aggregert nivå. I disse vurderingene er det viktig at årsregnskapene til bankenes kunder er raskt tilgjengelige, og er avgitt med en felles referanseperiode (kalenderåret). Økt bruk av avvikende regnskapsår vil føre til tidsetterslep i regnskapsinformasjonen som er bakgrunn for disse analysene, og dermed redusere kvaliteten på risikovurderingene.

Finanstilsynet ser betydelige utfordringer ved en utvikling mot økt praktisering av avvikende regnskapsår, og vurderer at ordlyden i gjeldende regnskapslov allerede gir tilstrekke-

lig fleksibilitet for foretak som har sterkt sesongmessig virksomhet.

I tilsynet med finansforetakenes soliditet er det avgjørende at disse avlegger regnskapene med en lik referanseperiode/tidspunkt. Dette både for å muliggjøre et effektivt tilsyn med finansforetakene, i henhold til lovgivningen på området, og Finanstilsynets internasjonale forpliktelser.

Dersom den generelle regnskapslovgivningen liberaliseres på dette punktet, bør det, etter Finanstilsynets vurdering, inntas et særskilt krav om å anvende kalenderår som regnskapsår i respektive årsregnskapsforskrifter som gjelder for finansforetak.»

*Hovedorganisasjonen Virke* ønsker at departementet foretar en nærmere vurdering av hvordan fastsetting av regnskapsåret skal foregå:

«Det advares mot et formalregelverk som kan misforstås, og i verste fall medføre usikkerhet blant de næringsdrivende med hensyn til hvordan man skal gå frem for å endre regnskapsår. Det bør videre vurderes om adgangen til å endre regnskapsår bør kunne skje hyppigere enn hvert tredje år dersom spesielle tilfeller tilsier at det gir bedre kvalitet på regnskapsinformasjonen som presenteres.»

Virke ber også om en nærmere vurdering av hvordan ulempene som følger av en mer liberal regulering av regnskapsåret kan bli redusert. De skriver følgende:

«(...) Vi vil her spesielt trekke frem at virksomhetens regnskap ofte er et viktig underlag for statistikk og analyseprodukter av høy opplevd verdi for myndighetene, næringslivet og andre aktører. Dersom flere gis adgang til å fastsette start og sluttdato for regnskapsåret selv, vil det kunne redusere sammenligningsgrunnlaget på tvers av bransjer og næringer. Dette bør forsøkes kompensert gjennom at man for eksempel stiller mer av informasjonen som rapporteres til skattemyndighetene, tilgjengelig for allmennheten gjennom aggregerte data som publiseres via SSB. Virke ser dette forslaget også i nær sammenheng med skattedirektoratets pågående arbeid med å innføre SAF-T i Norge. Her ligger det et stort informasjonspotensial som kan utnyttes ved et eventuelt bortfall av dagens regulering av regnskapsårets start/sluttdato.»

*Landsorganisasjonen i Norge (LO)* støtter ikke utvalgets forslag. LO viser til at skattemessige forhold, merarbeid knyttet til skattemessige avskrivninger og det generelle hensynet til brukere av regnskapsinformasjon tilsier at dagens regler for avvikende regnskapsår ikke bør liberaliseres. De skriver:

«I dag er det ganske strenge vilkår knyttet til at den regnskapspliktige kan velge å fravike regnskapsåret fra kalenderåret. Utvalget foreslår imidlertid at de regnskapspliktige skal kunne vedta det regnskapsåret som passer dem best. Dette innebærer en mer liberal regulering enn dagens.

LO har vanskelig for å se at dette er i overensstemmelse med de allmenne ønsker som departementet ellers har for å forenkle administrative rutiner i staten. Blant annet virker det som om utvalget ikke tar hensyn til en referansegruppe i Skatteetaten, som uttaler at de har samme innvendinger mot økt adgang til avvikende regnskapsår som det som etaten mente i høringsrunden til NOU 2003: 23. Blant innsigelsene er at Skatteetaten ikke har et IT-system som kan håndtere flere innsendingsfrister enn de man har i dag og at forslaget kan føre til visse skattemessige tilpasninger. Det kan også føre til større merarbeid for Skatteetaten å avstemme arbeidsgiveravgiften og andre avstemminger.

Det er vel også et spørsmål om brukere av regnskap er tjent med at flere selskaper bruker avvikende regnskapsår. Kalenderåret gir en god mulighet for å sammenligne foretak innen samme bransje. Avvikende regnskapsår gjør det vanskeligere å analysere regnskapstall innen samme bransje.

Det synes dessuten som om verken Sverige eller Danmark har innført eller planlegger å innføre «at regnskapspliktige skal kunne vedta det regnskapsåret som passer dem best».

*Norsk Øko-Forum (NØF)* mener at gjeldende rett med avvikende regnskapsår skal videreføres uendret, og at det eventuelt kan vurderes å konkretisere dagens dispensasjonspraksis og fastsette den i forskrift. NØF mener videre at utvalgets forslag vil gå på bekostning av blant annet sammenlignbarhet, og at det vil vanskeliggjøre avstemminger mellom årsregnskap og oppgavene til skattemyndighetene.

*Skattedirektoratet* har hatt følgende merknad til forslaget:

«Dersom det åpnes opp for fritt valg av avvikende regnskapsår, vil dette medføre betydelige utfordringer for Skatteetaten. I følge utredningen er det ønskelig med flere innleveringer av skattemelding i løpet av året lik den svenske løsningen. Skattedirektoratet mener tekniske løsninger for mottak lik den svenske løsningen, må være en forutsetning for å innføre en ordning med fritt valg av regnskapsår. I tråd med skatteetatens moderniseringsplan kan en slik løsning tidligst håndteres i 2022.

Skatteåret følger i dag regnskapsåret. Nåværende IT-system kan kun motta skattemelding en gang i året. For å kunne motta skattemelding flere ganger i året, må Skatteetaten utvikle nye IT-løsninger. Dette vil ta tid, blant andre må System for ligning (SL) og Altinn-løsningen webSA (dagens løsning for levering av selvangivelsen) erstattes. Før nødvendig systemstøtte er på plass mener Skattedirektoratet at det ikke må åpnes opp for fritt valg av regnskapsår. En slik omlegging vil kreve betydelige ressurser og være budsjettmessig utfordrende. I tillegg vil overgang til fritt valg av regnskapsår medføre omfattende omlegging av skatteetatens arbeidsprosesser. Slike omlegginger må utredes grundig, og ha full systemstøtte. Det vil også være utfordringer med innføring av restskatt som følge av utsatt skatteoppgjør dersom det ikke innføres en ordning med innsending av skattemelding flere ganger i året.

Avvikende regnskapsår vil også kunne få effekt for flere IT-systemer enn de som er direkte knyttet til skatteprosessen, for eksempel Aksjonærregisteret. Etaten vil trenge tid til å kartlegge slike konsekvenser.

En løsning med flere innleveringer i året vil gjøre det ekstra utfordrende å forvalte og vedlikeholde IT-system ved ikrafttredelse av lovendringer som ikke følger kalenderåret. Videre må det utredes hvordan regelendringer som fattes i inntektsåret (f.eks. Revidert nasjonalbudsjett) skal implementeres i IT-løsningene i forhold til innleveringsfrister for de med avvikende regnskapsår.

Dersom det åpnes opp for å endre regnskapsår, vil det muligens kunne gi rom for skatetilpasninger som en følge av lovendringer. Det vil f.eks. være mulig å endre regnskapsår for å unngå en skatteskjerpene eller utnytte en fordelaktig skatteposisjon som følge av lovendring. Et eksempel på dette er innføringen av rentebegrensingsregelen. En mulighet som bør ses på kan være å begrense adgangen til å endre regnskapsår f.eks. hyppigere enn

hvert tredje år, og at slike endringer krever en begrunnelse. Forslaget stiller, slik det nå fremstår, ikke nærmere vilkår for adgangen til å bytte regnskapsår.

En omlegging til fritt valg av regnskapsår vil også ha betydning for Skatteetatens kontrollarbeid. Avstemming av innberetning av arbeidsgiveravgift og merverdiavgift vil bli mer krevende. Dersom det åpnes opp for fritt valg av regnskapsår bør derfor innleveringsfristen for Skattemelding for merverdiavgift endres til minimum hver måned for de som har terminoppgaver. Utarbeidelse av analyser som grunnlag for blant annet kontrollutvelgelse vil bli vanskeligere.

Tredjepartsopplysninger, for eksempel bank og VPS, inngår i stor grad ved fastsettelsen av skatt for foretak som er fysiske personer. Tredjepartsopplysninger leveres Skatteetaten med status per 31.12. Etter Skattedirektoratets vurdering må adgangen til å benytte avvikende regnskapsår begrenses til juridiske personer slik som i Sverige. Det vil likevel kunne få betydning for når det er hensiktsmessig å kreve innrapportering av grunnlagsdata. En omlegging til fritt valg av regnskapsår kan medføre at det blir behov for å rapportere grunnlagsdata flere ganger pr år.»

SSB har redegjort ovenfor utvalget for de systemmessige konsekvensene av omleggingen (NOU 2016: 11 s. 100, vedlegg 2). SSB uttaler følgende om forslaget i sitt hørings svar:

«(...) For effektiv utnyttning av regnskapsinformasjon i statistikken er det viktig at datagrunnlaget er ensartet og basert på felles prinsipper, regler og definisjoner. For en gitt statistikk i en gitt periode, må datagrunnlaget for de enhetene som inngår i utgangspunktet være knyttet til den samme perioden. Det er et problem for kvaliteten at en stadig større andel av regnskapene som ligger til grunn for statistikkene har varierende periodisering. Den norske næringsstatistikken og nasjonalregnskapet er basert på internasjonale retningslinjer som fastslår at disse skal følge kalenderåret. Ved økt omfang av regnskapspliktige som benytter avvikende regnskapsår vil bearbeidning av data bli mer krevende i tillegg til at det øker usikkerheten i grunnlagsmaterialet. Dersom omfanget av avvikende regnskapsår vurderes som for høyt, vil Statistisk sentralbyrå av hensyn til kvaliteten på næringsstatistikken og nasjonalregnskapet i større grad være nødt til å foreta egen

datainnhenting for å fordele regnskapsvariablene på kalenderår. Det er uheldig av hensyn til den samlede oppgavebyrden for næringslivet.

Oppfølging og kontroll av innsendte oppgaver er viktig for å sikre at de administrative registrene er komplette og inneholder data av høy kvalitet. Dersom det åpnes for en liberalisering av regnskapsåret er det derfor en forutsetning at Skattedirektoratet og Regnskapsregisteret har på plass IT-systemer som kan følge opp flere innsendingsfrister.»

## 7.6 Departementets vurdering

Departementet viser til mandatet for utvalgets arbeid punkt 8 hvor det fremgår følgende:

«Utvalget bes om å vurdere om det er grunnlag for å endre adgangen til å benytte avvikende regnskapsår. Utvalget bes ved vurderingen å se hen til hvilken adgang foretak i andre nordiske land har til å benytte avvikende regnskapsår. Ved vurderingen skal det legges vekt på om avvikende regnskapsår vil gi like god informasjon til regnskapsbrukerne som regnskaper som følger kalenderåret. Det skal videre vektlegges at ordningene som etableres skal være enkle å administrere for Regnskapsregisteret, skatteetaten og andre kontrollmyndigheter.»

Departementet oppfatter det slik at både Sverige og Danmark har en mer liberal regulering av regnskapsåret enn Norge.

Når det gjelder spørsmålet om avvikende regnskapsår vil gi like god informasjon til regnskapsbrukerne som regnskaper som følger kalenderåret, viser departementet i likhet med utvalget til at årsregnskapet for det enkelte foretak vil kunne gi bedre informasjon til regnskapsbrukerne gjennom større mulighet for tilpasning av regnskapsåret til sesongpreget virksomhet. På den andre siden kan informasjonen til regnskapsbrukerne bli svekket gjennom at årsregnskapene til ulike norske foretak blir mindre sammenlignbare. Flere av høringsinstansene som er negative til utvalgets forslag om større adgang til valg av et annet regnskapsår enn kalenderåret, viser til denne virkningen.

Om ordningene som vil måtte etableres for Skatteetaten og andre kontrollmyndigheter, viser departementet til utvalgets omtale av at fritt valg av regnskapsår vil innebære noen utfordringer,

men at det ser ut til at disse lar seg løse. Skattdirektoratet påpeker flere utfordringer i sitt høringssvar. Bruk av avvikende regnskapsår bør følges av flere innleveringer av skattemelding i løpet av året lik den svenske løsningen, både for å legge til rette for effektiv arbeidsflyt hos de regnskapspliktige og regnskapsførerne, og for å unngå utfordringer med innfordring av restskatt. Skattdirektoratet har utredet IT-løsninger som legger til rette for mottak av skattemelding flere ganger i året. Forutsatt nødvendig finansiering, vil disse systemene tidligst kunne være på plass i 2022. Direktoratet påpeker dessuten at flere IT-systemer enn de som er direkte knyttet til skatteprosessen, vil bli påvirket. Skattdirektoratet mener også at innleveringsfristen for skattemeldingen for merverdiavgift ved adgang til fritt valg av regnskapsår, bør endres til minimum hver måned for de som har terminoppgaver, og påpeker at en omlegging til fritt valg av regnskapsår også kan medføre at det blir behov for å rapportere grunnlagsdata flere ganger i året. Problemstillinger knyttet til skattetilpasninger og behov for endringer i skatteloven og skatteforvaltningsloven bør også vurderes nærmere. Regnskapsregisteret er positive til utvalgets forslag om at alle regnskapspliktige foretak skal stå fritt til å velge regnskapsår. De har redegjort for de systemmessige konsekvensene forslaget medfører, og gjør oppmerksom på at systemendringene først vil være tilgjengelige i 2021. SSB påpeker at dersom omfanget av avvikende regnskapsår vurderes som for høyt, vil de av hensyn til kvaliteten på næringsstatistikken og nasjonalregnskapet i større grad enn i dag være nødt til å foreta egen datainnhenting for statistikkformål.

Departementet støtter utvalgets vurdering av at det for de regnskapspliktige vil være kostnads-effektivt å legge arbeidet med avslutning av årsregnskapet til perioder med lavt aktivitetsnivå, og at det vil kunne gi dem lettere tilgang til nødvendig hjelp fra regnskapsførere og revisorer gjennom at disses arbeidsbelastning i større grad enn i dag spres utover året.

Departementet er enig med Finans Norge i at det kan være uheldig for bankene som regnskapsbrukere om regnskapspliktiges adgang til å foreta individuelle valg øker, og at større adgang til å

velge et annet regnskapsår enn kalenderåret må vurderes opp mot banker og andre regnskapsbrukeres behov for sammenlignbar informasjon.

Vurderingen av om adgangen til å velge et annet regnskapsår enn kalenderåret skal utvides, vil avhenge av en samlet kost/nytte-vurdering. For de regnskapspliktige er avvikende regnskapsår en opsjon, og dermed av positiv verdi. Den positive verdien kan dels gi seg utslag i bedre kvalitet på regnskapene og dels i mulighet for rimeligere tjenester fra revisorer og regnskapsførere som følge av at de kan spre sin arbeidsbelastning jevnere utover året. Fordelene ved økt kvalitet kan også tilfalle regnskapsbrukerne, og fordelene ved jevnere fordeling av arbeidsbelastning kan også tilfalle revisorer og regnskapsførere mv.

For virksomheter som på ulike måter sammenstiller informasjon fra ulike regnskapspliktige, vil utvidet mulighet for valg av avvikende regnskapsår typisk medføre økte kostnader eller redusert kvalitet for et gitt kostnadsnivå. Dette vil gjelde offentlige virksomheter som Skatteetaten, Statistisk sentralbyrå, og til dels private kredittgivere. Kostnadene for disse virksomhetene kan til dels reduseres ved at det stilles større krav til andre rapporteringer, men det vil i noen grad kunne medføre økte kostnader for de regnskapspliktige.

Samlet sett mener departementet det er usikkert om nytten ved å åpne for større adgang til valg av et annet regnskapsår enn kalenderåret er større enn de samlede kostnadene for statlige etater samt virksomhetens kostnader knyttet til økte rapporteringsbyrder. Departementet mener det er behov for at fordelene påpekt av utvalget og kostnadene forbundet med de praktiske innvendigene som kontroll- og statistikkmyndighetene tar opp i sine høringssvar, vurderes nærmere før en eventuell beslutning om større adgang til valg av et annet regnskapsår enn kalenderåret kan tas. Departementet viser videre til at nødvendig systemstøtte for innlevering av skattemelding flere ganger i året tidligst vil være på plass i 2022. Departementet fremmer derfor ikke forslag om endringer i adgangen til å velge et annet regnskapsår enn kalenderåret nå, men vil komme tilbake til dette spørsmålet.



## 8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Regnskapslovutvalget redegjorde for de antatte økonomiske og administrative konsekvensene av sine forslag i første delutredning, NOU 2015: 10 kapittel 14, og andre delutredning, NOU 2016: 11 kapittel 15. Kapitlene omtaler også økonomiske og administrative konsekvenser av forslag som ikke er vurdert og behandlet i denne proposisjonen.

Forslagene i denne proposisjonen vil innebære forenklinger og være kostnadsbesparende for regnskapspliktige, og vil bidra til regjeringens mål om å skape forenklinger for næringslivet. Samlet sett vil årlige bruttobesparelser for de tre forenklingstiltakene kunne være opp mot 1 mrd. kroner, ifølge kalkyler utarbeidet av Nærings- og fiskeridepartementet basert på Rambølls undersøkelse av næringslivets administrative kostnader for å oppfylle lover og regler fra 2008 og volumtall fra Brønnøysundregistrene.

Det er slik departementet ser det, et stort innsparingspotensial for foretakene som velger å avlegge årsregnskap etter en regel om begrenset regnskapsplikt. Fremstillingen av informasjonen for regnskapsformål vil være tilnærmet kostnadsfri da den bygger på arbeid som er gjort for å oppfylle pliktene etter bokførings- og skatteregelverket. Statistikk utarbeidet av Brønnøysundregistrene viser at for antall godkjente årsregnskap for enkeltpersonforetak for regnskapsåret 2015, har 2805 av 2811 av enkeltpersonforetak oppgitt at de følger regnskapsreglene for små foretak, og 1671 av 1719 ansvarlig selskap (ANS) har oppgitt at de følger regnskapsreglene små foretak. Kalkyler utarbeidet av Nærings- og fiskeridepartementet estimerer gjennomsnittsforkonsumet i tid for små foretak til å utarbeide og sende inn årsregnskap med vedlegg på ca. 80 timer. Nærings- og fiskeridepartementet anslår forsiktig at det etter den foreslåtte regelen om begrenset regnskapsplikt kan spares minst 20 prosent av denne tiden, det vil si 16 timer, og anslår derved en potensiell årlig besparelse på 42,9 millioner kroner. Samtidig antar departementet at ulempen for regnskapsbrukerne vil være moderat for den aktuelle typen foretak.

Forslaget forutsetter likevel at det utarbeides en egen regnskapsstandard om begrenset regn-

skapsplikt som skal gjelde for enkelte regnskapspliktige som er små foretak. Departementet ser det som hensiktsmessig at Norsk RegnskapsStiftelse utarbeider denne regnskapsstandard. Et slikt arbeid vil trolig medføre noe administrative og økonomiske konsekvenser for Norsk RegnskapsStiftelse. Departementet legger til grunn at Norsk RegnskapsStiftelse kan utføre dette arbeidet ved bruk av stiftelsens egne ressurser.

Forslaget om at små foretak ikke har plikt til å utarbeide årsberetning, vil redusere økonomiske og administrative byrder for de regnskapspliktige som omfattes av definisjonen av små foretak. Besparelsene ved å fjerne kravet til årsberetning for små foretak inklusive aksjeselskaper, vil være tiden det tar å utarbeide årsberetning på gjennomsnittlig basis sett i forhold til hvor mange som omfattes av forslaget. Kostnadene for utarbeidelse av en årsberetning er svært varierende avhengig av foretakets størrelse og kompleksitet. For de enkleste foretakene er dette gjort på kort tid, men for de større foretakene er dette en mer kompleks prosess fra utarbeidelsen av årsberetningen til den er ferdig signert og kan sendes inn. Basert på Rambølls undersøkelse, en standard timepris inklusive sosiale kostnader på 600 kroner, og statistikk utarbeidet av Brønnøysundregistrene som viser at for antall godkjente årsregnskap for regnskapsåret 2015 anga 285 011 av totalt 299 724 regnskapspliktige enheter at de har fulgt regnskapsreglene for små foretak, anslår Nærings og fiskeridepartementet en potensiell årlig innsparing på 735,3 millioner kroner for dette forslaget.

Proposisjonen inneholder forslag om at små foretak må opplyse i note om usikkerhet ved fortsatt drift, ettersom dette ikke lenger fremgår av årsberetningen, men ulempen ved dette kravet, antas å være begrenset.

Hovedargumentet for forslaget om å ikke videreføre kravet til åpningsbalanse ved stiftelse, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap, er at nytten av åpningsbalansen anses som liten. Nærings- og fiskeridepartementet antar at det er ca. 10 prosent av nye aksjeselskaper som stiftes med tingsinnskudd. Statistikk utarbeidet av Brønnøysundregistrene viser at

antallet nye aksjeselskaper var henholdsvis 27 918 i 2016 og 26 706 i 2015, og at antallet gjennomførte fusjoner var 3 483 i 2016 og antallet gjennomførte fisjoner var 3 053 i 2016. Tidsbruken for å utarbeide åpningsbalanse kan ifølge Rambølls undersøkelse være svært omfattende. Ved omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap, er også utarbeidelse av åpningsbalanse en omfattende oppgave. Nærings- og fiskeridepartementet anslår en potensiell årlig besparelse på 233 millioner kroner. Ulempene for regnskapsbrukerne antas å være begrenset ved dette forslaget, ettersom den aktuelle informasjonen vil være tilgjengelig på annen måte. Utvidelser av informasjonsplikten for å dekke Skatteetatens kontrollbehov vil likevel kunne medføre økte kostnader for Skatteetaten og

økte rapporteringsbyrder for virksomhetene som omfattes. Det gjør at størrelsen på netto innsparing som følge av forslaget om åpningsbalanser er noe usikker.

Samlet forenklingsgevinst anslås således av Nærings- og fiskeridepartementet til om lag 968 millioner kroner. Forenklingsforslagene gir foretakene en valgfrihet, og de faktiske besparelsene vil derfor avhenge av hvor mange som benytter seg av de mulighetene forslagene åpner for. Netto innsparing blir også lavere dersom Skatteetaten og eventuelt Statistisk sentralbyrå må hente inn nødvendig informasjon på en annen måte. Forslagene kan innebære noe økte kontrollutgifter. Departementet legger til grunn at dette vil dekkes innenfor gjeldende budsjettammer.

## 9 Merknader til de enkelte bestemmelsene

### 9.1 Til endringene i regnskapsloven

#### Til § 3-1

I *første ledd første punktum* tas henvisning til årsberetningen ut. I nytt *første ledd annet punktum* inntas gjeldende bestemmelse i *annet ledd* om at små foretak ved utarbeidelse av årsregnskapet kan følge de unntaksbestemmelser som fremgår av loven. Videre inntas *nytt annet ledd* som krever at alle regnskapspliktige for hvert regnskapsår skal utarbeide årsberetning i samsvar med bestemmelsene i loven. Plikten i *nytt annet ledd* gjelder ikke for små foretak. Gjeldende bestemmelse i *første ledd annet punktum* blir nytt *tredje ledd*. Gjeldende bestemmelse i *tredje ledd* blir *nytt fjerde ledd*. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 4.5.

#### Til § 3-2b

*Første ledd første punktum* gir regnskapspliktige enkeltpersonforetak og ansvarlig selskap som er omfattet av definisjonen av små foretak, adgang til å avlegge årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt dersom dette kan anses som god regnskapsplikt for slike regnskapspliktige. *Første ledd andre punktum* presiserer at adgangen i første ledd første punktum ikke gjelder for ansvarlige selskap der en eller flere av deltagerne er juridiske personer med begrenset ansvar.

I *annet ledd* presiseres det at adgangen til å benytte funksjonell valuta som regnskapsvaluta etter regnskapsloven §3-4 første ledd, ikke gjelder årsregnskap utarbeidet etter regel om begrenset regnskapsplikt.

*Tredje ledd første punktum* krever at vedtaket om å utarbeide årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt i et ansvarlig selskap krever tilslutning fra samtlige medlemmer av selskapsmøtet og fra samtlige styremedlemmer hvis selskapet har styre. *Tredje ledd andre punktum* krever at vedtaket gjøres kjent for deltagerne som ikke er medlemmer av selskapsmøtet før regnskapsåret begynner eller ved stiftelsen. *Tredje ledd tredje punktum* innfører et minoritetsvern slik at samtlige deltagerne eller styremedlemmer kan

kreve at den regnskapspliktige ikke utarbeider årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt. Det følger videre av *tredje ledd fjerde punktum* at et slikt krav må fremsettes skriftlig senest to måneder før regnskapsårets utgang. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 3.5.

#### Til § 3-3

Gjeldende bestemmelse om årsberetning for små foretak oppheves.

#### Til § 7-1

Endringen i *første ledd annet punktum* er en konsekvensjustering som følge av ny § 7-46 i regnskapsloven, hvor det er gitt et nytt notekrav for små foretak.

#### Til § 7-27

I *annet ledd* inntas det et krav om at aksjeselskap og allmennaksjeselskap som har en beholdning av egne aksjer skal gi opplysninger i note om antallet, aksjenes pålydende verdi og den andel aksjene utgjør av aksjekapitalen.

I nytt *tredje ledd* inntas det en presisering av at det skal gis opplysning om endringer i beholdningen av egne aksjer og datterforetakenes beholdning av aksjer i morforetaket i løpet av regnskapsåret. Utover det som skal opplyses om i nåværende bestemmelse, presiseres det at det skal opplyses om den andel ervervede aksjer eller avhendede aksjer utgjør av aksjekapitalen. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 4.5.

#### Til § 7-42 fjerde og femte ledd

I *fjerde ledd* inntas det en presisering av at hvis selskapet har en beholdning av egne aksjer skal det opplyses i note om antallet, aksjenes pålydende verdi og den andelen de utgjør av aksjekapitalen. I *femte ledd* inntas det en presisering av at små foretak skal gi opplysninger om endringer i beholdningen av egne aksjer og datterforetakenes beholdning av aksjer i morforetaket i løpet av

regnskapsåret. Utover det som skal opplyses om i nåværende bestemmelse, presiseres det at det skal opplyses om den andel ervervede aksjer eller avhendede aksjer utgjør av aksjekapitalen. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 4.5.

#### *Til ny § 7-46*

Bestemmelsen innfører et notekrav for små foretak til å opplyse om usikkerhet i fortsatt drift i note, dersom det er usikkerhet om fortsatt drift. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 4.5.

## **9.2 Til endringene i aksjeloven**

#### *Til § 2-8*

Gjeldende bestemmelse om at stifterne skal utarbeide og datere og underskrive en åpningsbalanse der aksjeinnskudd gjøres med andre eiendeler enn penger (tingsinnskudd), selskapet bli part i en avtale, eller selskapet skal gi noen særskilte rettigheter som nevnt i § 2-4, oppheves. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 5.5.1.

#### *Til § 2-13 annet ledd*

Endringen er en konsekvensjustering av forslaget om å oppheve § 2-8 om åpningsbalanse. Endringen innebærer at rente ved forsinket oppgjør av krav på innskudd i andre eiendeler enn penger skal beregnes med grunnlag i innskuddets verdi ved stiftelsen, jf. § 2-9.

#### *Til § 5-5 annet og tredje ledd*

I *annet ledd* erstattes begrepet «årsberetning» med «eventuell årsberetning». I *tredje ledd* erstattes begrepet «årsberetning og eventuelt revisjonsberetningen» med «eventuell årsberetning og revisjonsberetning». Endringen er en konsekvensjustering som følge av forslaget om at plikten til å utarbeide årsberetning ikke gjelder for små foretak.

#### *Til § 7-6 annet ledd annet punktum*

Bestemmelsen regulerer terskelverdiene ved beslutning om fravalg av revisjon for aksjeselskap i tilfeller der selskapet ikke har fastsatt sitt første årsregnskap. Endringen er en konsekvensjustering av forslaget om å oppheve § 2-8 om åpningsbalanse.

#### *Til § 13-6 første ledd nr. 6*

Endringen er en konsekvensjustering som følge av at § 13-6 første ledd nr. 7 oppheves.

#### *Til § 13-6 første ledd nr. 7*

Gjeldende bestemmelse om at en fusjonsplan skal angi utkast til åpningsbalanse for det overtakende selskapet oppheves. Endringen opphever også kravet i aksjeloven 14-4 første ledd om at en fusjonsplan skal angi utkast til åpningsbalanse. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 5.5.1.

#### *Til § 15-1*

I *annet ledd annet punktum* tas henvisning til «og åpningsbalanse i § 2-8» ut, slik at kravet til at stifterne skal utarbeide og datere og undertegne en åpningsbalanse ved omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap, oppheves. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 5.5.1.

## **9.3 Til endringene i allmennaksjeloven**

#### *Til § 2-8*

Gjeldende bestemmelse om at stifterne skal utarbeide og datere og underskrive en åpningsbalanse der aksjeinnskudd gjøres med andre eiendeler enn penger (tingsinnskudd), selskapet bli part i en avtale, eller selskapet skal gi noen særskilte rettigheter som nevnt i § 2-4, oppheves.

#### *Til § 2-13 annet ledd*

Endringen er en konsekvensjustering av forslaget om å oppheve § 2-8 om åpningsbalanse. Endringen innebærer at rente ved forsinket oppgjør av krav på innskudd i andre eiendeler enn penger skal beregnes med grunnlag i innskuddets verdi ved stiftelsen, jf. § 2-9.

#### *Til § 13-6 første ledd nr. 6*

Endringen er en konsekvensjustering som følge av at § 13-6 første ledd nr. 7 oppheves.

#### *Til § 13-6 første ledd nr. 7*

Gjeldende bestemmelse om at en fusjonsplan minst skal angi utkast til åpningsbalanse for det overtakende selskapet, oppheves. Endringen opphever også kravet i allmennaksjeloven § 14-4 før-

ste ledd om at en fisjonsplan skal angi utkast til åpningsbalanse.

*Til § 13-8 første ledd nr. 3*

Gjeldende bestemmelse om krav til mellombalanse ved fusjon og fusjon videreføres. I *nr. 3 første punktum nytt annet ledd* inntas det et unntak for at allmennaksjeselskap kan unnlate å utarbeide mellombalanser for fusjon dersom samtlige aksjonærer samtykker til dette. Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum og nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum. Referanse i nytt fjerde punktum til nåværende andre punktum konsekvensjusteres til nytt tredje punktum. Bestemmelsen er nærmere omtalt i kapittel 5.5.2.

#### **9.4 Til endringer i finansforetaksloven**

---

*Til § 7-7*

Gjeldende bestemmelse § 7-7 annet ledd om at det ved stiftelse av finansforetak som ikke skal organiseres som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, skal vedlegges en åpningsbalanse ved stiftelsesdokumentet, oppheves. Gjeldende *tredje ledd* blir *nytt annet ledd*.

*Til § 12-3 fjerde ledd*

Gjeldende bestemmelse § 12-3 fjerde ledd fjerde punktum om at åpningsbalanse skal utarbeides etter regler som nevnt i allmennaksjeloven § 2-8, og legges ved stiftelsesdokumentene ved vedtak om sammenslåing eller deling av finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, oppheves.

*Til 12-14 annet ledd*

Endringen er en konsekvensjustering som følge av at allmennaksjeloven § 2-8 oppheves.

#### **9.5 Til endringene i foretaksregisterloven**

---

*Til § 4-4 første ledd bokstav e nr. 1 og nr. 2*

Endringen er en konsekvensjustering som følge av at § 2-8 i aksjeloven og § 2-8 i allmennaksjeloven oppheves.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger).

---

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endringer i regnskapsloven mv. (forenklinger)

#### I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. gjøres følgende endringer:

§ 3-1 skal lyde:

§ 3-1 *Plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning*

Regnskapspliktige skal for hvert regnskapsår utarbeide årsregnskap i samsvar med bestemmelsene i denne loven. Små foretak kan ved utarbeidelse av årsregnskap følge de unntaksbestemmelser som fremgår av loven.

*Regnskapspliktige skal for hvert regnskapsår utarbeide årsberetning i samsvar med bestemmelsene i denne loven. Plikten til å utarbeide årsberetning gjelder ikke for små foretak.*

Årsregnskapet og årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.

For konsernregnskap eller selskapsregnskap utarbeidet i samsvar med § 3-9, gjelder ikke bestemmelsene i denne lov § 1-4, § 1-9, § 3-2 første, annet og fjerde ledd samt tredje ledd annet og tredje punktum, § 3-2a, § 3-4 første og annet ledd, § 3-6, § 3-8, kapittel 4, kapittel 5, kapittel 6, §§ 7-1 til 7-14, § 7-15 fjerde og femte ledd, § 7-16, § 7-17, §§ 7-19 til 7-25, § 7-28, § 7-29, § 7-30 b, § 7-33, § 7-34, § 7-35, § 7-36 fjerde til niende ledd og §§ 7-37 til 7-41.

Ny § 3-2b skal lyde:

§ 3-2b *Utarbeidelse av årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt*

*Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper som oppfyller vilkårene for små foretak i § 1-6, kan utarbeide årsregnskap basert på skatterapporteringen av årsresultat og balanse samt tilpassede tilleggsopplysninger når dette kan anses som god regnskapspraksis for slike regnskapspliktige. Første punktum gjelder ikke for ansvarlige selskaper der en eller flere av deltagerne er en juridisk person med begrenset ansvar.*

*For årsregnskap som utarbeides etter første ledd, skal regnskapsvalutaen være i norske kroner.*

*Vedtaket om å utarbeide årsregnskap etter første ledd krever i et ansvarlig selskap tilslutning fra samtlige medlemmer av selskapsmøtet og dessuten fra samtlige styremedlemmer hvis selskapet har styre. Vedtaket skal gjøres kjent for deltagere som ikke er medlemmer av selskapsmøtet, før regnskapsåret begynner eller ved stiftelsen. Samtlige deltagere og styremedlemmer kan kreve at årsregnskapet ikke skal utarbeides etter reglene i første ledd. Et slikt krav må fremsettes skriftlig senest to måneder før regnskapsårets utgang.*

§ 3-3 oppheves.

§ 7-1 første ledd annet punktum skal lyde:

Små foretak kan i stedet gi opplysninger som nevnt i §§ 7-35 til 7-46.

§ 7-27 annet og nytt tredje ledd skal lyde:

*Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som har en beholdning av egne aksjer etter aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 9, skal opplyse om antallet, aksjenes pålydende verdi og den andel aksjene utgjør av aksjekapitalen.*

*Det skal opplyses om endringer i beholdning av egne aksjer og datterselskapenes beholdning av aksjer i morselskapet i løpet av regnskapsåret. Det skal minst opplyses om:*

1. bakgrunnen for erverv som har funnet sted,
2. antall aksjer som er ervervet, vederlag for disse og den andel de utgjør av aksjekapitalen,
3. antall aksjer som er avhendet, vederlag for disse og den andel de utgjør av aksjekapitalen.

§ 7-42 fjerde og femte ledd skal lyde:

*Har selskapet en beholdning av egne aksjer etter aksjeloven kapittel 9, skal det opplyses om antallet, aksjenes pålydende verdi og den andel aksjene utgjør av aksjekapitalen.*

*Det skal opplyses om endringer i beholdning av egne aksjer og datterselskapenes beholdning av aksjer i morselskapet i løpet av regnskapsåret. Det skal minst opplyses om:*

1. bakgrunnen for erverv som har funnet sted,

2. *antall aksjer som er ervervet, vederlag for disse og den andel de utgjør av aksjekapitalen,*
3. *antall aksjer som er avhendet, vederlag for disse og den andel de utgjør av aksjekapitalen.*

Ny § 7-46 skal lyde:

§ 7-46 *Fortsatt drift*

*Dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten.*

## II

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 2-8 oppheves.

§ 2-13 annet ledd skal lyde:

(2) Ved forsinket oppgjør av krav på innskudd i andre eiendeler enn penger plikter aksjeeieren å erstatte selskapet rente regnet av innskuddets verdi *ved stiftelsen, jf. § 2-9.*

§ 5-5 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) På den ordinære generalforsamlingen skal følgende saker behandles og avgjøres:

1. godkjenning av årsregnskapet og *eventuell* årsberetning, herunder utdeling av utbytte;
2. andre saker som etter loven eller vedtektene hører under generalforsamlingen.

(3) Årsregnskapet og *eventuell* årsberetning og *revisjonsberetning* skal senest en uke før generalforsamlingen sendes til hver aksjeeier med kjent adresse.

§ 7-6 annet ledd annet punktum skal lyde:

Har selskapet ikke fastsatt sitt første årsregnskap, kan beslutning som nevnt i første ledd treffes hvis selskapets ansatte ikke overstiger ti på tidspunktet for generalforsamlingens beslutning og *aksjeinnskuddene i forbindelse med stiftelsen er mindre enn en terskelverdi fastsatt av departementet i forskrift.*

§ 13-6 første ledd nr. 6 skal lyde:

6. enhver særlig rett eller fordel som skal tilfalle medlemmer av styret eller daglig leder ved fusjonen.

§ 13-6 første ledd nr. 7 oppheves.

§ 15-1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Allmennaksjelovens regler om redegjørelse i § 2-6 *gjelder* tilsvarende, likevel slik at tidspunktet for

verdsettelsen tidligst kan være åtte uker før generalforsamlingens beslutning.

## III

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 2-8 oppheves.

§ 2-13 annet ledd skal lyde:

(2) Ved forsinket oppgjør av krav på innskudd i andre eiendeler enn penger plikter aksjeeieren å erstatte selskapet rente regnet av innskuddets verdi *ved stiftelsen, jf. § 2-9.*

§ 13-6 første ledd nr. 6 skal lyde:

6. enhver særlig rett eller fordel som skal tilfalle medlemmer av styret eller daglig leder ved fusjonen.

§ 13-6 første ledd nr. 7 oppheves.

§ 13-8 første ledd nr. 3 skal lyde:

3. mellombalanser for de deltakende selskaper, dersom planen undertegnes mer enn seks måneder etter balansedagen for det senest fastsatte årsregnskapet, og det ikke følger en halvårsrapport som nevnt i nr 2 som vedlegg til fusjonsplanen. *Kravet i første punktum gjelder ikke dersom samtlige aksjeeiere i selskapet som deltar i fusjonen, samtykker til dette.* Mellombalansen skal være utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap, og balansedagene må ikke ligge lenger tilbake i tid enn tre måneder før dagen for undertegningen av planen. Kongen kan ved forskrift fastsette unntak fra og gi nærmere regler om kravet til mellombalanser, og kan fastsette andre krav til revisjon av mellombalanser enn det som følger av *tredje* punktum.

## IV

I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak skal § 4-4 første ledd bokstav e nr. 1 og nr. 2 lyde:

1. aksjeloven § 2-4 annet ledd, § 2-5 annet ledd, § 2-6, § 10-2, § 13-10, § 14-4 tredje ledd, jf § 13-10, og § 15-1 annet ledd annet punktum
2. allmennaksjeloven § 2-4 annet ledd, § 2-5 annet ledd, § 2-6, § 10-2, § 13-10 og § 14-4 tredje ledd, jf § 13-10

## V

I lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern gjøres følgende endringer:

§ 7-7 annet ledd oppheves.

§ 7-7 nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 12-3 fjerde ledd fjerde punktum oppheves.

§ 12-14 annet ledd siste punktum oppheves.

## VI

1. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid.
2. Departementet kan fastsette overgangsregler.

