



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 39

(2004–2005)

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998
nr. 56 om årsregnskap m.v.
(regnskapsloven) og enkelte andre lover
(evaluering av regnskapsloven)

Innhold

1	Proposisjonens hovedinnhold	5	3.3.4	Investering i tilknyttet selskap og datterselskap	43
1.1	Innledning	5	3.3.5	Deltakelse i felleskontrollert virksomhet	46
1.2	Tilpasning til internasjonale regnskapsstandarter	5	3.3.6	Andre vurderingsregler	48
1.3	Kartlegging av erfaringene med regnskapsloven	7	3.3.7	Klassifisering av eiendeler og gjeld ..	50
1.4	De enkelte lovforslagene	7	3.4	Fremmed valuta i årsregnskapet	52
2	Bakgrunnen for lovforslaget	9	3.4.1	Gjeldende rett	52
2.1	Nye EØS-regler	9	3.4.2	EØS-rett	52
2.1.1	Forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS-forordningen)	9	3.4.3	Internasjonale regnskapsstandarter .	52
2.1.2	EUs regnskapsdirektiver	9	3.4.4	Lovutvalgets forslag	52
2.1.3	Direktiv 2001/65/EF og direktiv 2003/51/EF om endring av EUs regnskapsdirektiver	9	3.4.5	Høringsinstansenes merknader	53
2.1.4	EUs rekommandasjon om etablering av et passende regime for godtgjøring av ledende personer i børsnoterte foretak	9	3.4.6	Departementets vurdering	55
2.2	Regnskapslovutvalgets utredning – NOU 2003:23	10	3.5	Konsernregnskap	56
2.3	Høring	12	3.5.1	Konserndefinisjon	56
3	Tilpasning av regnskapsloven til internasjonale regnskapsstandarter	15	3.5.2	Konsernregnskapsplikt	57
3.1	Innretning av regler om årsregnskap – modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarter .	15	3.5.3	Konsolideringsutelatelse	59
3.1.1	Gjeldende rett	15	3.5.4	Utarbeiding av konsernregnskap	60
3.1.2	EØS-rett	15	3.6	Konserndannelse, fusjon og fisjon	63
3.1.3	Lovutvalgets forslag	16	3.6.1	Gjeldende rett	63
3.1.4	Høringsinstansenes merknader	20	3.6.2	EØS-rett	65
3.1.5	Departementets vurdering	27	3.6.3	Internasjonale regnskapsstandarter .	66
3.2	Grunnleggende regnskapsprinsipper	31	3.6.4	Lovutvalgets forslag	66
3.2.1	Gjeldende rett	31	3.6.5	Høringsinstansenes merknader	66
3.2.2	EØS-rett	31	3.6.6	Departementets vurdering	67
3.2.3	IFRS	32	3.7	Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling	67
3.2.4	Lovutvalgets forslag	33	3.7.1	Gjeldende rett	67
3.2.5	Høringsinstansenes merknader	35	3.7.2	EØS-rett	68
3.2.6	Departementets vurdering	36	3.7.3	Internasjonale regnskapsstandarter .	68
3.3	Vurderingsregler	37	3.7.4	Lovutvalgets forslag	69
3.3.1	Generelle vurderingsregler	37	3.7.5	Høringsinstansenes merknader	71
3.3.2	Virkelig verdi av finansielle instrumenter	39	3.7.6	Departementets vurdering	73
3.3.3	Virkelig verdi av ikke-finansielle eiendeler	40	3.8	Noteopplysninger	74
			3.8.1	Innledning	74
			3.8.2	Gjeldende notekrav – utvalgets vurderinger og forslag, høringsinstansenes merknader og departementets vurdering	76
			4	Erfaringer med regnskapsloven – behov for endringer	88
			4.1	Kartlegging av erfaringer	88
			4.2	Forenklinger for små foretak	89
			4.2.1	Gjeldende rett	89
			4.2.2	EØS-rett	90
			4.2.3	Utvalgets forslag	90
			4.2.4	Høringsinstansenes merknader	95
			4.2.5	Departementets vurdering	101
			4.3	Regnskapsplikt	104

4.3.1	Gjeldende rett	104
4.3.2	EØS-rett	105
4.3.3	Lovutvalgets forslag	105
4.3.4	Høringsinstansenes merknader	111
4.3.5	Departementets vurdering	115
4.4	Regnskapsåret	117
4.4.1	Gjeldende rett	117
4.4.2	EØS-rett	117
4.4.3	Lovutvalgets forslag	117
4.4.4	Høringsinstansenes merknader	118
4.4.5	Departementets vurdering	119
4.5	Krav til norsk språk	119
4.5.1	Gjeldende rett	119
4.5.2	EØS-rett	119
4.5.3	Lovutvalgets forslag	120
4.5.4	Høringsinstansenes merknader	120
4.5.5	Departementets vurdering	120
4.6	Regnskapspliktige uten økonomisk formål	120
4.6.1	Gjeldende rett	120
4.6.2	EØS-rett	120
4.6.3	Lovutvalgets forslag	120
4.6.4	Høringsinstansenes merknader	124
4.6.5	Departementets vurdering	125
4.7	Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer	126
4.7.1	Gjeldende rett	126
4.7.2	EØS-rett	128
4.7.3	Lovutvalgets forslag	130
4.7.4	Høringsinstansenes merknader	134
4.7.5	Departementets vurdering	136
4.8	Offentlighet og innsending av regnskap	139
4.8.1	Gjeldende rett	139
4.8.2	EØS-rett	140
4.8.3	Lovutvalgets forslag	141
4.8.4	Høringsinstansenes merknader	144
4.8.5	Departementets vurdering	146
5	Organisering av standardsettende organ	149
5.1	Standardsetting i Norsk RegnskapsStiftelse	149
5.2	Standardsetting i enkelte andre land	149
5.2.1	Danmark	149
5.2.2	Sverige	150
5.2.3	Storbritannia	150
5.3	Utvalgets forslag	151
5.4	Høringsinstansenes merknader	151
5.5	Departementets vurdering	152
6	Selskapsrettslige tilpasninger og tilpasninger til offentlig rapportering	154
6.1	Selskapsrettslige tilpasninger	154
6.1.1	Gjeldende rett	154
6.1.2	EØS-rett	154
6.1.3	Utvalgets forslag	154
6.1.4	Høringsinstansenes merknader	155
6.1.5	Departementets vurdering	155
6.2	Tilpasninger til offentlig rapportering	157
6.2.1	Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk	157
6.2.2	Fremmed valuta	158
6.2.3	Avvikende regnskapsår	158
7	Overgangsregler og ikrafttredelse	159
7.1	Overgangsregler	159
7.2	Ikrafttredelse	159
8	Økonomiske og administrative konsekvenser	160
9	Merknader til de enkelte bestemmelser	161
9.1	Til lovforslaget del I (regnskapsloven)	161
9.2	Til lovforslaget del II (sparebankloven)	165
9.3	Til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven)	165
9.4	Til lovforslaget del V – ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	166
Forslag til lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)		
168		



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 39

(2004–2005)

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 17. desember 2004,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)*

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Innledning

Departementet fremmer i proposisjonen her forslag til endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover som følger opp Stortingets vedtak 19. juni 1998 om å be Regjeringen evaluere ny regnskapslov etter tre regnskapsår, dvs. fra 2002. Forslaget legger til rette for forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene International Financial Reporting Standards – IFRS – i andre regnskaper enn konsernregnskapene til børsnoterte foretak. Det fremmes også forslag på bakgrunn av en kartlegging av erfaringene med regnskapsloven siden den trådte i kraft 1. januar 1999.

Forslaget bygger på forslag fremmet av et lovutvalg oppnevnt av Regjeringen 7. juni 2002 for å gjennomføre evalueringen av regnskapsloven og høringen av utvalgets utredning. Utvalget avga sin endelige utredning 15. august 2003 i NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven.

1.2 Tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder

Det har skjedd en betydelig internasjonal utvikling av sentral betydning for norsk regnskapslovgivning siden regnskapsloven ble vedtatt. Dette er særlig knyttet til gjennomføringen av EUs regnskapsstrategi¹ om å innføre IFRS som et felles grunnlag for finansiell rapportering fra børsnoterte foretak i hele EØS-området. Denne strategien omfatter også mulighet for medlemsstatene for tilpasninger til IFRS for andre enn børsnoterte foretak. Strategiplanen er dels fulgt opp gjennom forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen). Forordningen pålegger børsnoterte foretak å utarbeide konsernregnskap i samsvar med fullstendige IFRS slik disse regnskapsstandardene er vedtatt i EU gjennom en egen godkjenningsprosedyre. Medlemsstatene kan videre kreve eller tillate at andre konsern-

¹ Rådet i EU (ECOFIN) ga i juli 2000 politisk tilslutning til EU-kommisjonens strategiplan for finansiell rapportering av 13.6.2000 «EU Financial Reporting Strategy: «The way forward».

regnskap og/eller selskapsregnskap utarbeides i samsvar med IFRS-forordningen. Strategiplanen er videre fulgt opp gjennom endringer i EUs regnskapsdirektiver slik at disse ikke skal være til hinder for å tilpasse medlemsstatenes regnskapslovgivning til IFRS også utenfor IFRS-forordningens område. IFRS-forordningen og endringene i regnskapsdirektivene er innlemmet i EØS-avtalen.

Lovregler til gjennomføring av IFRS-forordningen er fastsatt i samsvar med forslag fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004). Lovreglene tillater at også andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak utarbeider konsernregnskap i samsvar med forordningen og tillater alle regnskapspliktige å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forordningen.

I proposisjonen her fremmes forslag om tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område. Lovutvalget foreslår å gjennomføre tilpasningen ved en rekke endringer i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. Utvalgets forslag innebærer på flere punkter en plikt, og på enkelte andre områder en adgang, til å følge IFRS-løsningene. Utvalget forutsetter en ytterligere tilnærming gjennom nye og endrede norske regnskapsstandarder. For små foretak foreslås det adgang, men ikke plikt, til å følge nye IFRS-tilpassede løsninger.

Høringsinstansene er samstemte i behovet for IFRS-tilpasning i Norge. Det har imidlertid blitt fremmet en rekke ulike syn på hvordan denne tilpasningen nærmere bør gjennomføres. Et klart flertall av høringsinstansene går inn for IFRS-tilpasning også utenfor IFRS-forordningens område. I samsvar med utvalgets vurdering går disse inn for at det bør legges til rette for å føre årsregnskap i samsvar med vurderingsprinsippene i IFRS uten å måtte oppfylle alle de omfattende opplysningskravene etter IFRS.

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for behov for mer fleksibel tilpasning til IFRS enn foreslått av utvalget. Disse går inn for at det bør være valgfritt å følge nye IFRS-tilpassede regnskapsløsninger også for andre enn små foretak. Andre uttrykker på den annen side bekymring for at de valgmuligheter utvalget foreslår, særlig for små foretak, vil svekke kvaliteten på norsk regnskapsregulering ved at sammenlignbarheten mellom norske regnskaper vil bli dårligere. Flere høringsinstanser har påpekt at tilpasning gjennom lovregulering vil gjøre det vanskelig å sikre tilpasning til løpende framtidige endringer i IFRS.

Departementet har merket seg at lovutvalget og høringsinstansene mener det er behov for forenklet tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område. Departementet deler dette syn, blant an-

net ut fra at andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak bør ha en mindre kostnadskrevende mulighet til å tilpasse seg internasjonale regnskapsstandarder enn å følge IFRS-forordningen. Departementet legger vekt på at dette vil legge til rette for at andre foretak kan utarbeide regnskap etter de samme prinsipper som børsnoterte foretak.

Departementet anser imidlertid at de syn som har framkommet i høringen, tilsier tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område etter en annen modell enn den lovutvalget har foreslått. Departementet foreslår at departementet skal kunne gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Forskriftene skal kunne gjøre unntak fra de omfattende opplysningskravene som følger av fullstendige IFRS. Forskriftene skal i særlige tilfeller også kunne tillate avvik fra regnskapsløsningene (bestemmelsene om innregning og måling) i IFRS.

Som et alternativ skal de regnskapspliktige fortsatt ha adgang til å utarbeide konsern- og/eller selskapsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og norsk god regnskapsskikk. For dette alternativet foreslås det kun tilpasninger til IFRS innen rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Departementet mener, og høringen har understreket, at tiden ennå ikke er moden for å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge verken fullstendige eller forenklete IFRS. For små foretak er det etter departementets vurdering uansett nødvendig å opprettholde muligheten til å følge enklere regnskapsregler.

Forslaget åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike i de to systemene. Etter departementets vurdering er dette nødvendig for å ivareta hensynet til sammenlignbare regnskaper på en forsvarlig måte. Modellen legger videre til rette for løpende tilpasning av forskriftene om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder til endringer i IFRS. Slik løpende tilpasning vil ikke være praktisk mulig å gjennomføre ved endringer i regnskapsloven.

Standardsetteren IASB (International Accounting Standards Board) er i ferd med å utvikle et sett internasjonale regnskapsstandarder tilpasset mindre foretak («SME-IFRS»). Departementet anser at disse standardene kan være aktuelle å fastsette som forskrifter i medhold av den foreslåtte adgangen til å gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Både framdriften og innholdet av dette arbeidet er foreløpig usikker. Forslaget legger derfor også til rette for å utvikle egne forskrifter om forenkelt anvendelse av IFRS og til å gjøre særskilte tilpasninger innen rammen av EUs regnskapsdirektiver. Departementet

legger til grunn at det er hensiktsmessig at den norske standardsetteren, Norsk RegnskapsStiftelse, tar del i arbeidet med å utvikle forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Dette kan f.eks. gjøres ved at Norsk RegnskapsStiftelse fastsetter regnskapsstandards om forenklet anvendelse av IFRS og at disse stadfestes ved forskrifter i medhold av regnskapsloven. Dette vil tilsvare IFRS-forordningens system for godkjenning av regnskapsstandards fastsatt av IASB.

1.3 Kartlegging av erfaringene med regnskapsloven

Lovutvalget inviterte en rekke berørte organisasjoner til å gi innspill om erfaringene med regnskapsloven siden den trådte i kraft 1. januar 1999 i en muntlig høring. Tilbakemeldingene i den muntlige høringen og utvalgets vurderinger tyder på at regnskapsloven i all hovedsak har fungert tilfredsstillende. Samtidig viste denne kartleggingen behov for endringer av regnskapsloven på enkelte punkter. Dette er fulgt opp i proposisjonen her.

1.4 De enkelte lovforslagene

Departementet foreslår utvidet adgang til å føre årsregnskapet i fremmed valuta. Etter forslaget kan regnskapspliktige benytte sin funksjonelle valuta eller norske kroner som regnskapsvaluta både i konsern- og selskapsregnskapet. Funksjonell valuta er den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til.

Departementet foreslår å gjøre permanent overgangsordningen som tillater regnskapsmessig verddivurdering av datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet etter kostmetoden i tillegg til den såkalte egenkapitalmetoden.

I samsvar med den foreslåtte modellen for tilpasning til IFRS, foreslår departementet å oppheve den nylig innførte adgangen etter regnskapsloven § 5–8 til å vurdere andre finansielle instrumenter enn markedsbaserte finansielle omløpsmidler til virkelig verdi i konsernregnskapet, og overføre den til forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS. For de som velger å følge disse forskriftene, vil det i utgangspunktet være plikt til å vurdere også slike finansielle instrumenter til virkelig verdi både i konsern- og selskapsregnskapet. Plikten etter regnskapsloven § 5–8 til å vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler til virkelig verdi videreføres med visse justeringer.

Departementet foreslår at unntaket fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern ikke skal kunne anvendes av børsnotert foretak.

Departementet foreslår å justere konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1–3 i samsvar med den internasjonale regnskapsstandarden IAS 27. Justeringen gjelder unntakstilfeller der det kan påvises særlige forhold som tilsier at bestemmende innflytelse ikke er til stede til tross for at den regnskapspliktige eier aksjer som representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket.

Departementet foreslår at konsernregnskapet og selskapsregnskapet skal kunne utarbeides etter forskjellige prinsipper. Det foreslås i tråd med dette å oppheve plikten for datterselskap som konsolideres til å utarbeide selskapsregnskap etter samme prinsipper som morselskapet.

Departementet foreslår å oppheve bestemmelsene om såkalt kontinuitetsunntak ved konserndannelse og fusjon. Disse krever at konserndannelse og fusjon som er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser skal regnskapsføres ved videreføring av balanseførte verdier (kontinuitet) i stedet for etter transaksjonsprinsippet (oppkjøpsmetoden).

Departementet foreslår at fisjon av små foretak, på samme måte som ved fusjon mellom små foretak, skal kunne gjennomføres til kontinuitet, dvs. at eiendeler og gjeld i de fisjonerte foretakene kan videreføres til balanseførte verdier.

Departementet foreslår en funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Etter forslaget kan de regnskapspliktige velge å benytte denne nye oppstillingsplanen eller den gjeldende artsinn-delte oppstillingsplanen. Departementet foreslår videre en adgang til inndeling av balansen etter likviditet i stedet for inndelingen i anleggs- og omløpsmidler. Det foreslås også enkelte andre justeringer i bestemmelsene om resultatregnskap, balanse og kontantstrømsoppstilling.

Departementet foreslår nye notekrav i tilknytning til forslagene om funksjonsinndelt oppstilling av resultatregnskapet, endringer i konserndefinisjonen, forskjellig prinsippanvendelse i konsern og selskapsregnskap samt om fremmed valuta i årsregnskapet. Det foreslås også visse andre justeringer i gjeldende notekrav, blant annet at opplysninger om endringer i egenkapitalen og egne aksjer kan gis i tilknytning til balansen, i noter eller i en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen. Det foreslås noe mindre omfattende krav for små foretak til å opplyse om aksjonærer.

Det foreslås detaljerte krav for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper til å gi spesifiserte noteopplysninger om uttaler til ledende personer.

Forslaget bygger på og oppfyller deler av opplysningskravene i EU-kommisjonens rekommandasjon av 6. oktober 2004 om et passende regime for godtgjøring av ledere i noterte selskaper. Det foreslås videre at andre enn små foretak skal bekrefte at de ikke har hatt utgifter til lønn etc. til ledere dersom det ikke gis noteopplysninger om det (negativ bekreftelse).

Departementet foreslår visse justeringer i terskelverdier som angir regnskapsplikt for foreninger og enkeltmannsforetak. Økonomiske foreninger likestilles med samvirkelag (samvirkeforetak) og får ikke regnskapsplikt før de har årlig salgsinntekter over to millioner kroner. Terskelverdier for antall ansatte presiseres til årsverk. Det foreslås egne bestemmelser om at regnskapsplikt som beror på terskelverdier ikke inntre før terskelverdiene er overskredet to år på rad. Tilsvarende opphører ikke regnskapsplikten igjen før terskelverdiene er underskredet to år på rad.

Departementet foreslår adgang til å ha avviken- de regnskapsår uten å måtte søke om det for regnskapspliktige som driver sesongmessig virksomhet.

Departementet foreslår adgang til å gi forskrift eller enkeltvedtak om at årsberetningen, på samme måte som årsregnskapet, skal kunne være på et annet språk enn norsk.

Departementet foreslår at regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål skal kunne fravike bestemmelsene i regnskapsloven om grunnleggende regnskapsprinsipper og oppstilling av resultatregnskapet og balansen når det er i samsvar med god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Slik god regnskapsskikk er forutsatt utfylt gjennom egne regnskapsstandarder for regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål.

Departementet foreslår visse endringer i reglene om offentlighet og innsending av regnskap. Det foreslås at begjæring om innsyn i regnskapsdokumenter hos den regnskapspliktige kan avslås dersom dokumentene er tilgjengelige i Regnskapsregisteret. Det foreslås at forsinkelsesgebyr ikke skal løpe i mer enn 26 uker. Det foreslås at solidaransvar for forsinkelsesgebyr for styremedlemmer mv. skal kunne lempes for den enkelte og at ansvaret for den enkelte er begrenset til gebyr påløpt fram til vedkommende fratrådte sitt verv. På grunn av utvidet adgang til å anvende avvikende regnskapsår, fo-

reslås det at forsinkelsesgebyr kan begynne å løpe 1. februar i tillegg til 1. august avhengig av når regnskapsåret avsluttes.

Departementet foreslår adgang til å gi forskrifter om forenklet omregning av inngående balanse ved endring av regnskapsprinsipp for regnskapspliktige som ikke lenger følger forenklingene for små foretak. For regnskapspliktige som går over fra å følge bestemmelsene i regnskapsloven til å følge forskrifter om IFRS, vil det gjelde egne bestemmelser etter IFRS 1 om første gangs anvendelse av IFRS. Det foreslås videre at omregning av inngående balanse kan skje til dagskurs ved endring av regnskapsvaluta.

Som varslet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) fremmer departementet forslag om selskapsrettslige tilpasninger og tilpasninger til offentlig rapportering av konsekvenser av å tillate utarbeidelse av selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder. Departementet foreslår at andre urealiserte gevinster enn de som skal resultatføres etter regnskapsloven, ikke skal kunne deles ut til aksjonærene. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder, skal sette av slike gevinster til et fond for urealiserte gevinster som skal være bundet egenkapital. I tilknytning til forslaget om å tillate funksjonsinndeling av resultatregnskapet foreslår departementet notekrav som skal ivareta statistikk- og kontrollmyndigheters behov for artsinndelt informasjon om driftskostnadene. Regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen og samtidig benytter muligheten etter forordningen til ikke å stille opp resultatregnskapet eller balansen i samsvar med oppstillingsplanene i regnskapsloven, skal etter forslaget utarbeide en egen oppstilling av resultatregnskapet og balansen etter regnskapslovens regler til bruk for statistikk- og kontrollmyndigheter.

Etter forslaget trer loven i kraft fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte deler av loven kan settes i kraft til ulik tid. Departementet legger opp til å sette lovreglene i kraft raskt, i hovedsak med virkning for regnskapsåret 2005. Adgangen til forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder kan ikke settes i kraft før nødvendige endringer i skattelovgivningen er på plass.

2 Bakgrunnen for lovforslaget

2.1 Nye EØS-regler

2.1.1 Forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS-forordningen)

Forordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS-forordningen) er det EF-rettslige instrumentet for europeisk vedtakelse og anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene International Financial Reporting Standards – IFRS (tidligere International Accounting Standards – IAS).

Forordningen er tatt inn i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 37/2003 om endring av EØS-avtalen vedlegg XXII (selskapsrett). Stortinget samtykket 16. juni 2003 i godkjennelse av EØS-komiteens beslutning nr. 37/2003, jf. St.prp. nr. 64 (2002–2003) og Innst. S. nr. 237 (2002–2003).

Lovregler til gjennomføring av forordningen er fastsatt i samsvar med forslag fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004). I likhet med utvalget og høringsinstansene legger departementet til grunn at gjennomføring av forordningen legger nye og vesentlige premisser for norsk regnskapsregulering også utenfor forordningens område. Det vises her særlig til omtalen i pkt. 3.1 om innretning av regnskapsreguleringen og pkt. 2.1.3 om endring av EUs regnskapsdirektiver. EØS-regler etter EUs regnskapsdirektiver setter rammer for norsk regnskapsregulering utenfor IFRS-forordningens område.

2.1.2 EUs regnskapsdirektiver

Direktiv 78/660/EF om årsregnskapene for visse selskapsformer (fjerde selskapsrettsdirektiv) setter krav til reguleringen i medlemsstatenes regnskapslovgivning av selskapsregnskapet for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og ansvarlige selskaper der deltakerne har begrenset ansvar. Direktivet er tatt inn i EØS-avtalen vedlegg XXII (selskapsrett).

Direktiv 83/349/EF om konsoliderte regnskaper (syvende selskapsrettsdirektiv) gir nærmere regler om konsernregnskapsplikt og konsernregnskap for selskaper som omfattes av fjerde selskapsrettsdirektiv. Direktivet omfatter tilsvarende bestemmelser som fjerde selskapsrettsdirektiv, men

slik at disse er tilpasset konserner. Direktivet er tatt inn i EØS-avtalen vedlegg XXII (selskapsrett).

Det gjelder egne regnskapsdirektiver for banker og andre kredittinstitusjoner (direktiv 86/635/EØF) og forsikringsselskaper (direktiv 91/674/EØF). Direktivene er tatt inn i EØS-avtalen vedlegg IX (finansielle tjenester).

2.1.3 Direktiv 2001/65/EF og direktiv 2003/51/EF om endring av EUs regnskapsdirektiver

EØS-regler som svarer til direktiv 2001/65/EF (det såkalte «direktivet om virkelig verdi») og direktiv 2003/51/EF (det såkalte «moderniseringsdirektivet») gjør endringer i EUs regnskapsdirektiver for å legge til rette for at medlemsstatene kan harmonisere sin regnskapslovgivning med de internasjonale regnskapsstandardene IFRS. Bakgrunnen er særlig en tilpasning til kravet etter IFRS-forordningen om at børsnoterte foretak skal anvende de internasjonale regnskapsstandardene IFRS i konsernregnskapet fra 1. januar 2005.

Direktiv 2001/65/EF åpner for at medlemsstatene kan tillate eller kreve vurdering av visse finansielle instrumenter til virkelig verdi, blant annet finansielle derivater.

Direktiv 2003/51/EF åpner for vurdering av andre eiendeler til virkelig verdi og gjennomfører også visse andre tilpasninger for å sikre at regnskapsdirektivene ikke er i strid med IFRS. Etter fortalet til direktivet nr. 15 vil «Disse endringene [...] fjerne all inkonsistens mellom, på den ene siden, direktiv 78/660/EØF, 83/349/EØF, 86/635/EØF og 91/674/EØF og, på den andre siden, IAS (nå IFRS) som forelå 1. mai 2002. Se nærmere pkt. 3.1.2.

2.1.4 EUs rekommandasjon om etablering av et passende regime for godtgjøring av ledende personer i børsnoterte foretak

EU-kommisjonen fastsatte 6. oktober 2004 en rekommandasjon om etablering av et passende regime for godtgjøring av ledende personer i børsnoterte foretak (Commission Recommendation of 6 October 2004 on fostering an appropriate regime for the remuneration of directors of listed companies).

es). Rekommandasjonen har sin bakgrunn i Kommisjonens handlingsplan på selskapsrettens område av 21. mai 2003 (COM (2003) 284 final). Formålet med rekommandasjonen er først og fremst å etablere prosedyrer som sikrer selskapets aksjonærer innsyn i og innflytelse over selskapets lederlønnspolitik. I følge rekommandasjonen skal børsnoterte foretak offentliggjøre en redegjørelse for foretakets lederlønnspolitik for det kommende år, men bør også gi en oversikt over lederlønnspolitikken i foregående år. Redegjørelsen skal gis i en egen rapport, i årsberetningen eller i noter til årsregnskapet. Generalforsamlingen skal stemme over denne redegjørelsen, men avstemmingen kan være rådgivende. Videre skal foretak som omfattes av rekommandasjonen gi opplysninger om lønn og andre ytelser til ledende personer i foretaket. Denne informasjonen skal gis i årsregnskapet, eventuelt i noter til årsregnskapet, eller redegjørelsen.

2.2 Regnskapslovutvalgets utredning – NOU 2003:23

Regnskapslovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 7. juni 2002. Bakgrunnen for oppnevningse følger av mandatet. Følgende ble oppnevnt som medlemmer av utvalget:

- statsautorisert revisor Finn Berg Jacobsen, Oslo (leder)
- regnskapsdirektør Idar Eikrem, Oslo (Norsk RegnskapsStiftelse)
- ass. banksjef Janne Næss, Oslo (Finansnæringens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen)
- advokat Cathrine Møller Faaberg, Oslo (Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon)
- advokat Ingebjørg Harto, Oslo (Næringslivets Hovedorganisasjon)
- avdelingsdirektør Håvard S. Abrahamsen, Oslo (Oslo Børs)
- seniorrådgiver Espen D. Knudsen, Oslo (Finansdepartementet)
- statsautorisert revisor Elisabet Sulen, Bergen (Den norske Revisorforening)
- autorisert regnskapsfører Anne Bøhmer Gravdahl, Asker (Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening)
- spesialrådgiver Hans Robert Schwencke, Bærum (Kredittilsynet)
- ekspedisjonssjef Asta Tjølsten, Hønefoss (Nærings- og handelsdepartementet)
- rådgiver, registrert revisor og cand.philol Fanny Voldnes (Landsorganisasjonen i Norge)

- chefskonsulent Jan-Christian Nilsen, Danmark (utenlandsk ekspert)
- professor Per Christiansen, Tromsø (juridisk ekspert)
- professor Frøystein Gjesdal, Bergen (regnskapsekspert)

Utvalgets sammensetning ble høsten 2002 endret ved at Håvard S. Abrahamsen (Oslo Børs) trådte ut av utvalget og fagsjef Catharina Hellerud ble oppnevnt som ny representant fra Oslo Børs. Videre trådte Janne Næss (Finansnæringens Hovedorganisasjon) ut av utvalget, og ass. direktør Kari Fallmyr ble oppnevnt som ny representant fra Finansnæringens Hovedorganisasjon/Sparebankforeningen. Anne Bøhmer Gravdahl (Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening) trådte ut av utvalget og fagsjef Hanne Opsahl ble oppnevnt som ny representant fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening.

Ved oppnevningen ble det lagt vekt på å sikre bred representasjon av ulike interesser for å bidra til en forsvarlig evaluering der alle vesentlige erfaringer med den gjeldende regnskapslovgivningen ble tatt i betraktning. Utvalget gjennomførte med dette formål også en muntlig høring der berørte instanser fikk muligheten til å komme med sine innspill.

Utvalget ble gitt følgende mandat:

«1

Stortinget vedtok 19. juni 1998 å be Regjeringen evaluere ny regnskapslov etter tre regnskapsår. Utvalget skal evaluere regnskapsloven som grunnlag for Regjeringens oppfølging av stortingsvedtaket. Utvalget bør ved evalueringen ta i betraktning erfaringene med anvendelsen av regnskapsloven siden loven trådte i kraft 1. januar 1999, samt den internasjonale utvikling på regnskapsområdet som har funnet sted i denne perioden. Dersom utvalget kommer til at det bør gjøres endringer i regnskapslovgivningen, skal det foreslå konkrete lovregler om dette.

Det skal være retningsgivende for utvalget at regnskapsinformasjon skal være relevant, pålitelig og sammenlignbar innen rammene av Norges internasjonale forpliktelser på regnskapsområdet og at kostnadene med å framskaffe regnskapsinformasjonen bør stå i et rimelig forhold til informasjonsverdien.

2

Rådet i EU (ECOFIN) ga i juli 2000 politisk tilslutning til en strategiplan for finansiell rapportering utarbeidet av EU-kommisjonen. Hovedelementer i strategiplanen er en plikt for børsnoterte foretak til å avlegge konsernregnskaper

etter de internasjonale regnskapsstandardene IAS fra 2005, tilpasning av EUs regnskapsdirektiver (4. og 7. selskapsrettsdirektiv) til IAS-rapportering, en særskilt prosedyre for å innlemme IAS-standarder i EU-retten samt samordnet og effektiv fortolkning og håndheving av kravene til regnskapsrapportering. EU-kommisjonen har fulgt opp strategiplanen gjennom et forslag fra februar 2001 til en europaparlaments- og rådsforordning om plikt for børsnoterte foretak til å anvende IAS innen 2005. En EU-forordning basert på forslaget ble vedtatt 4. juni 2002. I samsvar med strategiplanen fremmet EU-kommisjonen 28. mai 2002 et forslag om tilpasninger til IAS i regnskapsdirektivene. I tillegg er europaparlaments- og rådsdirektiv 2001/65/EF av 27. september 2001 om bruk av virkelig verdi i årsregnskapet en del av IAS-tilpasningen av regnskapsdirektivene. Det vises videre til EU-kommisjonens anbefaling 2001/453/EF av 30. mai 2001 om miljøinformasjon i årsregnskap og årsberetning. EUs regnskapsdirektiver er tatt inn i EØS-avtalen. Utvalget kan legge til grunn at også de vedtatte og foreslåtte rettsakter som er nevnt her vil bli tatt inn i EØS-avtalen.

Utvalget skal vurdere behovet for endringer i regnskapslovgivningen som følge av den utviklingen i EØS-rammeverket som er nevnt her. Utvalget skal også ta i betraktning annen internasjonal utvikling på regnskapsområdet som utvalget mener bør få betydning for innretningen av den norske regnskapslovgivningen.

Utvalget bør særlig vurdere:

- om det bør være adgang eller plikt for andre enn børsnoterte foretak til å utarbeide konsernregnskapet i samsvar med IAS, inkludert kravet i IAS 1 pkt. 11 om at alle krav i alle enkeltstandardene i IAS må være oppfylt (full IAS),
- om og i tilfelle i hvilken utstrekning det bør være adgang eller plikt til å utarbeide selskapsregnskapet i samsvar med full IAS,
- om det bør gjøres tilpasninger i regnskapsloven for å legge til rette for utarbeidelse av regnskaper i samsvar med deler av IAS, f.eks. regnskaper som følger vurderingsreglene i IAS men ikke oppfyller alle opplysningskravene,
- om alle regnskapsvalg som det er åpnet for i IAS bør tillates etter regnskapsloven,
- om reglene i regnskapsloven kan og ev. bør danne en ramme også for regnskaper utarbeidet etter full IAS, eller om det må eller bør gjøres unntak. Utvalget bør i denne sammenheng ta i betraktning forutsetningen i EU-kommisjonens forslag til IAS-forordning om at IAS-kravet for børsnoterte foretak vil komme i tillegg til kravene i regnskapsdirektivene (motivene pkt. 3.2), og
- forholdet mellom selskaps- og konsernregns-

skapet. Utvalget bør vurdere om de forhold som er nevnt over eller om ulike formål med regnskapsinformasjonen tilsier at en bør lempe på kravet om konsistens mellom selskaps- og konsernregnskapet. Utvalget bør i så fall også vurdere om det på enkelte punkter bør gjelde ulike regler for selskapsregnskapet og konsernregnskapet.

3

Utvalget skal på hensiktsmessig måte kartlegge erfaringene med anvendelsen av den nye regnskapsloven. Utvalget bør vurdere nærmere de deler av regnskapslovgivningen der kartleggingen viser at det er grunn til en ny gjennomgang av reglene.

Henvendelser til Finansdepartementet om erfaringer med anvendelsen av regnskapsloven viser at utvalget bl.a. bør vurdere:

- større og mer presise krav til informasjon om lederlønninger i årsregnskapet og årsberetningen på bakgrunn av forslag i dokument 8:136 (2001–2002) fra stortingsrepresentantene Jens Stoltenberg og Kristin Halvorsen om tiltak for å oppnå større åpenhet og bevissthet om lederlønninger,
- kriteriene og terskelverdiene i regnskapsloven § 1–5 for å angi store foretak og § 1–6 for å angi små foretak. Inndelingen gir grunnlag for mer omfattende plikter for store foretak og enklere regler for små foretak enn det som gjelder for foretak som verken defineres som store eller små («normale» foretak),
- ytterligere forenklinger for små og «normale» foretak der dette anses forsvarlig og hensiktsmessig,
- beløpsgrenser og andre terskelverdier for regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd,
- begrenset regnskapsplikt for autoriserte regnskapsførere og ev. andre tilsynspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5 som drives i en foretaksform som ellers ville gi begrenset regnskapsplikt (særlig mindre enkeltmannsforetak eller samvirkelag),
- regnskapsplikt og innsendingsplikt for indre selskaper, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 4,
- kravene til miljøinformasjon i årsberetningen og årsregnskapet,
- behovet for særskilte regnskapsregler for regnskapspliktige foretak uten økonomisk formål, og
- reglene om bruk av egenkapitalmetoden og bruttometoden herunder innretningen av systemet med et fond for vurderingsforskjeller, jf. regnskapsloven §§ 5–17, 5–18 og 9–3

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

sjette ledd og aksjeloven og allmennaksjeloven § 3–3. Utvalget bør vurdere om det bør være forbud, plikt eller adgang til å bruke egenkapitalmetoden/bruttometoden for små, «normale» og/eller store foretak og i hhv. selskaps- og konsernregnskapet. Det vises til vurderingen av egenkapitalmetoden i Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) kapittel 4, der det legges opp til en endelig vurdering i forbindelse med evalueringen av regnskapsloven.

4

Utvalget skal vurdere om det er behov for en full eller begrenset gjennomgang av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4 slik at disse blir basert direkte på eller tilpasset det begrepsmessige rammeverk for IAS.

5

I EUs strategiplan for finansiell rapportering forutsettes det forsvarlig og streng håndheving av at børsnoterte foretak fører sine konsernregnskaper i samsvar med IAS. Etter strategiplanen omfatter effektiv håndheving (1) klare regnskapsstandarder, (2) tilgjengelige fortolkninger og veiledning om anvendelsen, (3) pliktig revisjon, (4) kontroll av tilsynsmyndigheter og (5) effektive sanksjoner.

Utvalget skal vurdere nærmere hvordan forutsetningene i strategiplanen om kontroll av tilsynsmyndigheter og effektive sanksjoner (punkt 4 og 5) bør gjennomføres i Norge.

6

Utvalget skal avgi sin utredning av punkt 2 i mandatet innen 31. desember 2002. Utvalget skal avgi sin endelige utredning innen 30. juni 2003.

Utvalget skal avgi sine utredninger til Finansdepartementet. Finansdepartementet skal holdes orientert om utvalgets arbeid. Finansdepartementet kan gjøre endringer, utdypninger og tillegg i mandatet.»

Utvalget sendte 15. november 2002 brev til Finansdepartementet om endret opplegg for delutredningen. Finansdepartementet skriver i sitt svarbrev av 17. desember 2002 blant annet:

«Departementet endrer etter dette utvalgets mandat i henhold til det justerte opplegget for utredningsarbeidet som utvalget har beskrevet. Mandatet pkt. 6 første avsnitt skal lyde:

«Utvalget skal avgi sin utredning innen 30. juni 2003. Utvalget skal utarbeide et høringsnotat innen 31. desember 2002 om gjennomføring

av EØS-regler som svarer til direktiv 2001/65/EF og om fortsatt utsatt plikt til å anvende egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet.»»

Fristen for å avgi utredningen ble senere utsatt til 15. august 2003.

2.3 Høring

Utredningen fra Regnskapslovutvalget har vært sendt på høring til følgende instanser:

- Akademikerne
- Aksjonærforeningen i Norge
- AktuarKonsulenters Forum
- Alle departementene
- Arbeidsgiverforeningen for Skip og Offshorefartøyer
- Banklovkommissjonen
- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- De selvstendige kommunale pensjonskasser
- Deloitte Touche
- Den Norske Advokatforening
- Den Norske Aktuarforening
- Den norske Revisorforening
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Bergen
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Oslo
- Det juridiske Fakultet, Universitetet i Tromsø
- Eiendomsmeglerforetakenes Forening
- ENOVA
- Ernst & Young
- Finansforbundet
- Finansieringsselskapenes forening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Folketrygdfondet
- Forbrukerombudet
- Forbrukerrådet
- GRIP
- Gruppen av store foretak (Aker Kværner, Norsk Hydro, Orkla, Telenor, Schibsted, Norske Skog og Statoil)
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- Høgskolen i Agder
- Høgskolen i Bodø
- Innsamlingskontrollen i Norge
- Kommunenes Sentralforbund
- Konkurransetilsynet
- KPMG
- Kredittilsynet
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

- Likestillingsombudet
- Lotteritilsynet
- Nord Pool ASA
- Nordaudit
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bank
- Norges Bondelag
- Norges Eiendomsmeglerforbund
- Norges Fondsmeglerforbund
- Norges Handelshøyskole
- Norges Ingeniørorganisasjon
- Norges Juristforbund
- Norges Kommunerevisorforening
- Norges Kooperative Landsforening
- Norges Rederiforbund
- Norges Røde Kors
- Norges Skogeierforbund
- Norsk Bedriftsforbund
- Norsk Helse- og Sosialforbund
- Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning
- Norsk Investorforum
- Norsk RegnskapsStiftelse
- Norsk Tillitsmann ASA
- Norske Boligbyggelags Landsforbund
- Norske Finansanalytikerers Forening
- Norske Finansmegleres Forening
- Norske Forsikringsmegleres Forening
- Norske Kredittopplysningsbyråers Forening
- Norske Pensjonskassers Forening
- Norske Privatskolers Landsforbund
- Norske Siviløkonomers Forening
- NOS Clearing ASA
- NTL-Skatt v/sekretær Erling Broen
- NVE
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oljeindustriens Landsforening
- Oslo Børs
- Politidirektoratet
- Premium Forvaltningssystemer AS
- PriceWaterhouseCoopers
- Regjeringsadvokaten
- Riksadvokaten
- Riksrevisjonen
- Rikstrygdeverket
- Sjøassurandørenes Centralforening
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorernes Forening
- SND
- Sparebankforeningen i Norge
- Statens pensjonskasse
- Statistisk sentralbyrå
- Stortingets ombudsmann for forvaltningen
- Tollvesenet

- Verdipapirfondenes Forening
- Verdipapirsentralen
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- ØKOKRIM

Følgende instanser har hatt merknader til høringen:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Brønnøysundregistrene
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Energibedriftenes landsforening
- ENOVA
- Ernst & Young
- Finansieringsselskapenes Forening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- GRIP
- Gruppen av store foretak (Aker Kværner, Norsk Hydro, Orkla, Telenor, Schibsted, Norske Skog og Statoil)
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- Innsamlingskontrollen i Norge
- Justis- og politidepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Konkurransetilsynet
- Kredittilsynet
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Likestillingsombudet
- Lotteritilsynet
- Miljøverndepartementet
- Nord Pool
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bank
- Norges Fondsmeglerforbund
- Norges Kommunerevisorforbund
- Norges Rederiforbund
- Norsk RegnskapsStiftelse
- Norsk Tillitsmann ASA
- Norsk Øko-forum
- Norske Finansanalytikerers Forening
- Norske Pensjonskassers Forening
- Norske Siviløkonomers Forening
- NTL-skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oljeindustriens Landsforening
- Oslo Børs
- Politidirektoratet
- Riksadvokaten
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Sparebankforeningen i Norge
- Statistisk sentralbyrå

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover
(evaluering av regnskapsloven)

- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Universitetet i Oslo
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- Økonomiforbundet

I tillegg har følgende gitt merknader:

- Bellona
- Egil Bru Overaa
- Kristen-Norges Innkjøpsfellesskap
- Coop nkl
- Petoro

Følgende instanser har opplyst at de ikke har merknader til høringen:

- Barne- og familiedepartementet
- Datatilsynet
- Forbrukerrådet
- Helsedepartementet
- Landbruksdepartementet
- NOS Clearing ASA
- Olje- og energidepartementet
- Regjeringsadvokaten
- Utdannings- og forskningsdepartementet
- Utenriksdepartementet

3 Tilpasning av regnskapsloven til internasjonale regnskapsstandarder

3.1 Innretning av regler om årsregnskap – modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder

3.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven fastsetter rammer for føring av årsregnskap. Regnskapsloven angir omfanget av årsregnskapsplikt i § 1–2 om regnskapsplikt, § 3–1 om plikt til å utarbeide årsregnskap og § 3–2 om årsregnskapets innhold. I Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) foreslo departementet videre å lovfeste (ny § 3–2a) et overordnet krav om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Regnskapsloven oppstiller visse grunnleggende regnskapsprinsipper (loven kapittel 4), sentrale vurderingsregler (kapittel 5), krav til resultatregnskap, balanse og kontantstrømpstilling (kapittel 6) og minstekrav til noteopplysninger (kapittel 7). Innenfor disse rammene forutsettes lovreglene utfyllt gjennom god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4–6 om at utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

Regnskapsloven krever eller tillater i stor grad at årsregnskapet føres i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Samtidig har utvalgets utredning vist at det også er flere punkter der bestemmelsene i regnskapsloven ikke er i fullt samsvar med IFRS.

Bestemmelsen i regnskapsloven om årsregnskap gjelder for alle regnskapspliktige. For små foretak (foretak under terskelverdiene angitt i § 1–6) tillater loven på enkelte punkter forenklede regnskapsløsninger. Det er gitt egne forenklede bestemmelser om noteopplysninger for små foretak (loven kapittel 7 del II).

Det er fastsatt visse tilleggskrav til å gi noteopplysninger for store foretak (børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper).

3.1.2 EØS-rett

EØS-regler som svarer til EUs regnskapsdirektiver setter rammer for norske regler om årsregnskap

(selskapsregnskap og konsernregnskap). Direktiv 78/660/EØF (fjerde selskapsrettsdirektiv) omfatter bestemmelser om selskapsregnskapet for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og ansvarlige selskaper/kommandittselskaper der deltakerne er foretak med begrenset ansvar. Direktiv 83/349/EØF (syvende selskapsrettsdirektiv) omfatter bestemmelser om konsernregnskapet. Det gjelder egne regnskapsdirektiver for banker og kredittinstitusjoner (direktiv 86/635/EØF) og for forsikringsselskaper (direktiv 91/674/EØF).

EØS-regler som svarer til direktiv 2001/65/EF og direktiv 2003/51/EF endret EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver for å legge til rette for at medlemsstatene kan harmonisere sin regnskapslovgivning med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS – tidligere IAS). Direktiv 2001/65/EF omfatter tilpasning til IFRS når det gjelder regnskapsføring av finansielle instrumenter. Direktiv 2003/51/EF gjelder ytterligere tilpasninger, og åpner bl.a. generelt for at regnskapsreglene i medlemsstatene kan kreve eller tillate vurdering av spesialiserte kategorier av eiendeler til virkelig verdi.

Lovregler til gjennomføring av EØS-forpliktelsene etter direktiv 2001/65/EF ble satt i kraft 1. januar 2004 etter forslag i Ot.prp. nr. 15 (2003–2004). Som angitt i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 2.1.3 er bakgrunnen for direktiv 2003/51/EF særlig en tilpasning til kravet etter forordning (EF) nr. 1606/2002 om at børsnoterte foretak skal anvende IFRS i konsernregnskapet fra 1. januar 2005. EØS-regler etter direktivet åpner for, men krever ikke, at regnskapsloven tilpasses IFRS. I St.prp. nr. 58 (2003–2004) om godkjenning av EØS-komiteens beslutning om innlemmelse av direktivet i EØS-avtalen, står det om dette (proposisjonen kapittel 4):

«Direktiv 2003/51/EF opnar for tilpassingar til internasjonale rekneskapsstandarder som elles ville ha vore i strid med rekneskapsdirektiva til EU. Rekneskapslovutvalet tilrår i utgreiinga NOU 2003:23 ytterlegare tilpassingar av rekneskapslova til dei internasjonale rekneskapsstandardane IAS/IFRS, som på fleire punkt føreset at dei nemnde EØS-reglane vert endra i samsvar med direktiv 2003/51/EF.»

EU-kommisjonen publiserte i november 2003 merknader til forholdet mellom forordning (EF) nr.

1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter og regnskapsdirektivene (se Ot.prp. nr. 89 for 2003–2004 om gjennomføring av forordningen). Pkt. 3.4 i uttalelsen gjelder IFRS (IAS) som del av nasjonal regnskapslovgivning. Her står det (dansk versjon):

«Selskaber, der ikke er underlagt IAS-forordningen, skal fortsat i deres regnskaber opfylde krav i national lovgivning afledt af regnskabsdirektiverne.

Såfremt en given IAS-standard er konsistent med en gennemførelse af regnskabsdirektivene, kan medlemsstaterne kræve, at sådanne selskaber anvender IAS. Et sådant krav kan naturligvis udvides til at omfatte samtlige IAS og tilhørende fortolkninger.

I sådanne tilfælde forbliver selskabet omfattet af kravene i national lovgivning, og begrænsninger i forhold til yderligere måling eller oplysningskrav, som indgår i den nationale lovgivning, der omhandles i punkt 3.1 og 4.1, finder ikke anvendelse.»

I direktiv 2003/51/EF fortalen pkt. 15 står det følgende om forholdet mellom EUs regnskapsdirektiver og internasjonale regnskapsstandarter (IFRS/IAS) etter de endringene direktivet gjennomfører:

«15. Disse endringene vil fjerne all inkonsvens mellom, på den ene siden, direktiv 78/660/EØF, 83/349/EØF, 86/635/EØF og 91/674/EØF og, på den andre siden, IAS som forelå 1. mai 2002.»

Departementet forholder seg til denne forståelsen av direktivet i det følgende. Senere endringer i IFRS har medført at det ikke lenger er fullt samsvar mellom IFRS og EUs regnskapsdirektiver.

3.1.3 Lovutvalgets forslag

Utvalget har foreslått tilpasninger til de internasjonale regnskapsstandarterne IFRS (tidligere IAS) både ved gjennomføring av EØS-regler etter forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS-forordningen) og ved tilpasninger utenfor IFRS-forordningens område. Forslag på grunnlag av forslag som gjelder gjennomføring av IFRS-forordningen er fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004). Denne forordningen krever at børsnoterte foretak fører konsernregnskap i samsvar med IFRS-standarter slik disse er vedtatt i medhold av forordningen (vedtatte IFRS). Medlemsstatene kan tillate eller kreve at også andre konsern- og/eller selskapsregnskap føres i samsvar med vedtatte IFRS. Her omtales utvalgets vur-

deringer som gjelder tilpasning utenfor forordningens område.

Utvalget legger stor vekt på sammenhengen mellom tilpasning innenfor og utenfor IFRS-forordningens område. Utvalget omtaler forholdet mellom tilpasning innenfor og utenfor IFRS-forordningens område i utredningen pkt. 2.1:

«Norsk regnskapsrett blir stadig mer samordnet med internasjonale regnskapsstandarter. Innføring av IAS-forordningens¹ system i Norge forsterker denne utvikling.

Forordningens system er pliktig for konsernregnskapet i foretak med børsnoterte verdipapirer. I avsnitt 2.4 foreslår utvalget hvordan forordningen på dette punkt kan gjennomføres i norsk rett. Norske regnskapsstandarter vil bare unntaksvis kunne spille noen rolle i denne sammenheng, dersom de internasjonale regnskapsstandarter blir gjennomført ved forskrift med hjemmel i regnskapsloven, slik utvalget foreslår.

I avsnitt 2.5 tas det opp spørsmål om, og i så fall i hvilken grad, forordningens system skal anvendes for selskapsregnskap og for andre foretak enn de foretak som har børsnoterte verdipapirer. IAS-forordningen gir her medlemsstatene valgfrihet. Området for den pliktige bruk av IAS-forordningens system, og der hvor nasjonale myndigheter etter IAS-forordningen krever eller tillater bruk av dette system, kan betegnes som «forordningslinjen». De foretak som omfattes av IAS-forordningens system kan kalles «IAS-foretak».

Utenfor det område IAS-forordningen direkte gjelder for – og der hvor den gjøres gjeldende etter vedtak av norske myndigheter – vil myndighetene stå friere til å utforme regnskapsregelverket. EF-rettens regler i regnskapsdirektivene vil riktignok måtte respekteres, men direktivreglene er gjennomgående mindre omfattende og detaljerte enn tilfelle er med de internasjonale standarter. På denne måte vil nasjonale myndigheter ha større handlefrihet. Tilpasning på dette område kan betegnes som «moderniseringslinjen».

Og i utredningen pkt. 2.6.1:

«Norsk regnskapsrett og -praksis har over tid utviklet seg i retning av de internasjonale regnskapsstandarter. Med IAS-forordningens gjennomføring i Norge tas et betydelig skritt videre i denne retning. Utvalget mener at man i Norge fortsatt bør se nøye hen til den internasjonale utvikling når det norske regelverk utformes. Dersom andre regnskapsløsninger velges enn de som følger av de in-

¹ Forordningen benevnes nå «IFRS-forordningen»

ternasjonale standarder, bør dette etter utvalgets mening ha en god begrunnelse i forhold som er spesifikke for Norge.»

Utvalgets flertall foreslår en tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder utenfor IFRS-forordningens område i samsvar med følgende hovedlinje (utredningen pkt. 2.6.4):

«Etter utvalgets forslag skal regnskapsloven tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene («moderniseringslinjen»). Det er retningsgivende for utvalgets arbeid at regnskapsloven ikke skal være til hinder for å følge IAS/IFRS. Dette innebærer blant annet at alle vurderingsprinsipper i IAS/IFRS som hovedregel skal være tillatt. Avvik fra dette utgangspunktet krever at tungtveiende grunner, blant annet av hensyn til sammenlignbarhet, taler for det. Medlemmet Voldnes viser til mindretallsinstillingen i avsnitt 2.5.2.4.

Børsnoterte foretak som ikke utarbeider konsernregnskap skal anvende regnskapslovens regler herunder vurderingsregler og opplysningskrav, inkludert oppstillingsplaner og notekrav, se nærmere avsnitt 2.5.2.1.

Regnskapsloven skal fortsatt være en rammelov. Hensynet til en dynamisk tilpasning til endringer i internasjonale regnskapsstandarder, tilsier at loven kan suppleres med regnskapsregler i forskrift.

Utvalgets forslag innebærer at loven ikke vil være til hinder for at mindre foretak kan velge å følge de regnskapsløsninger som gjelder for større foretak. Slike valg må gjøres innen rammen av regnskapsloven, jf. særlig kravene til god regnskapsskikk, konsistent prinsippanvendelse og det foreslåtte krav om systematisk prinsippanvendelse.»

Et mindretall i utvalget (*medlemmet Voldnes*) ønsker et klarere skille mellom selskapsregnskapet og konsernregnskapet og foreslår en minimumstilpasning av regnskapsloven som regulerer selskapsregnskapet og at alle konserner skal avlegge konsernregnskapet i henhold til IFRS-forordningen. Mindretallet uttaler i utredningen pkt. 2.5.2.4:

«Kravet til implementering i henhold til IAS-forordningen artikkel 4 er avgrenset til å gjelde for konsernregnskapet til de børsnoterte selskaperne. Alle adganger eller pålegg til å følge IAS-forordningen utover dette er valgfri for medlemsstatene. En alternativ implementering kunne derfor være at bare konsernregnskapet til de børsnoterte selskaper ble pålagt å benytte IAS-forordningens system og at andre foretak ikke ble gitt adgang til det verken i konsern- eller selskapsregnskapet. En slik minimumsimplemen-

tering ville også medføre større innflytelse på de selskapsrettslige og skatterettslige områdene, jf. kapittel 21. En minimumsimplémentering ville dermed bety en mindre omfattende tilpasning av regnskapsloven enn den som utvalgets flertall foreslår om at IAS/IFRS skal være retningsgivende for regnskapsloven. Det vises til mindretallets innstilling i kapitlene 9 og 10. Mindretallet mener at en slik minimumsimplémentering ville være å foretrekke tatt i betraktning de mange uavklarte internasjonale endringer og den korte tiden utvalget har hatt til rådighet.»

Utvalget drøfter ut fra utgangspunktene angitt over i hvilken grad regnskapsføring i samsvar med prinsippene i IFRS bør være et krav eller en adgang og om det her bør differensieres mellom små, øvrige og ev. store foretak.

Utvalget drøfter hvilken betydning inndeling av de regnskapspliktige har for strukturen i regelverket i utredningen pkt. 2.6.3:

«En tredeling er beholdt. På den ene side danner de børsnoterte foretak en naturlig gruppe for seg. For den finansielle rapportering er det først og fremst denne gruppe av foretak som har betydning for måten kapitalmarkedet fungerer på. På den annen side utgjør de små foretak en naturlig gruppe. Selv om dette vil være foretak med store innbyrdes ulikheter har de det til felles at det er rimelig og naturlig at den finansielle rapportering for dem skjer etter forenklede regler. En kostnad/nytte betraktning taler for dette. Små foretak har begrensede ressurser og regnskapsbrukerne vil vanligvis kunne klare seg med mindre omfattende opplysninger. Gruppen «andre foretak» er residualbestemt. Den vil omfatte en uensartet gruppe foretak, en del av dem meget store etter norske forhold. Noe kunne tale for at de største blant dem pålegges å følge IAS/IFRS i sin regnskapsrapportering. Utvalget har imidlertid kommet til at hensynet til enkelhet i gruppeinndelingen bør tillegges størst vekt. Det er da også lagt vekt på at slike foretak vil ha full frihet til å velge IAS/IFRS på frivillig basis for konsernregnskapet, dersom foretaket finner det hensiktsmessig. Ytterligere tilpasning til IAS/IFRS skal skje innenfor rammen av regnskapsloven.

Det følger således av utvalgets forslag at gruppen «store foretak» etter gjeldende rett ikke videreføres. Grunnen er at de børsnoterte foretak etter IAS-forordningen vil utgjøre en egen gruppe med hensyn til konsernregnskapet. Børsnoterte foretak uten konsernregnskap skal imidlertid etter utvalgets forslag følge regnskapslovens regler. Utvalget har også lagt vekt på å ha et enkelt system.»

Utvalget drøfter i utredningen pkt. 2.6.3 valgadgang i tilpasningen til internasjonale regnskapsstandarder. Utvalget uttaler følgende om differensiert valgadgang etter størrelse:

«Alle norske foretak, også de børsnoterte, skal følge regnskapslovens system når det gjelder selskapsregnskapet. Gjeldende ordning etter regnskapslovens system med forenklinger for små foretak mener imidlertid utvalget bør videreføres. Dette er ønskelig ut fra kostnad/nytte vurderinger og svarer ellers til de syn som har kommet frem under høringen og dessuten med utvalgets egen oppfatning.

Blant de argumenter som taler for at små foretak har økt valgfrihet er blant annet at små foretak kan ha vanskeligheter med å oppfylle et strengere regelsett fullt ut, samtidig som tilleggvalg vil kunne ses som regnskapsmessige forbedringer. Dessuten kan slike valg over tid gjøre det enklere å tilpasse hele regnskapsavleggelsen et strengere regime, for eksempel som en naturlig følge av foretakets vekst. Det som kan tale for at foretakenes valgfrihet begrenses er hensynet til sammenlignbarhet av regnskapsrapporteringen innenfor samme gruppe av foretak. Jo flere individuelle valgmuligheter det åpnes for, jo mindre sammenlignbare blir regnskapsopplysningene rent prinsipielt.

Hensynet til sammenlignbarhet mellom foretakene er sentralt for de fleste brukergrupper. Betydningen av sammenlignbarhet avhenger blant annet av hvordan regnskapsinformasjonen inngår i brukerens beslutningsgrunnlag og hvilken økonomisk interesse regnskapsbrukeren har i foretaket. Generelt har dette hensyn noe mindre vekt for de små foretak. Imidlertid vil kravet til sammenlignbarhet normalt være av stor betydning ikke bare for investorer, men også for andre regnskapsbrukere i relasjon til børsnoterte og øvrige foretaks regnskaper. For å sikre sammenlignbarhet i en situasjon med valg mellom IAS/IFRS og norske regnskapsstandarder, må vurderingsreglene i de norske standarder for disse regnskapspliktige som hovedregel samsvare med IAS/IFRS.

For myndighetene bør imidlertid hovedmålet være å sikre en forsvarlig minimumsnorm for regnskapsrapporteringen. Vurderingen av hvilke rapporteringskrav som bør stilles innenfor en slik norm, vil avhenge av hvilken gruppe av regnskapspliktige foretaket tilhører. Da regnskapsloven etter forslaget vil ha differensierte krav til rapportering for børsnoterte foretak, øvrige foretak og små foretak, vil minimumsnormen bidra til å sikre at regnskapsbrukernes krav til sammenlignbarhet kan anses ivarettatt. Dessuten taler det mot å begrense valgmulighetene at det kan være ønskelig for foretak å operere med en forsterket rapportering uten å velge full IAS/IFRS (eller full NRS

for et lite foretak). Utvalget mener at slike regnskapsmessige forbedringer ikke bør avskjæres. Partiell tilpasning kan dessuten være en rasjonell del av en regnskapsstrategi for et foretak med sikte på børsnotering.»

Utvalget uttaler følgende om krav til systematisk og konsistent prinsippanvendelse som rammer for valgadgang:

«Når det gjelder konsernregnskapet gis alle norske foretak en valgmulighet, bortsett fra de børsnoterte som er forpliktet til å følge IAS-ordningens system. Ved valgfrihet vil et foretak kunne velge regnskapsregler som endrer resultat og egenkapital i én bestemt retning. Utvalget legger derfor vekt på at slike frivillige valg for konsernregnskapet skal være systematiske og konsistente. Det skal således ikke være fri adgang til å skifte mellom regnskapsvalgene verken for konsernregnskapet eller selskapsregnskapet.

At valget er systematisk innebærer at de regnskapsløsninger som velges må henge naturlig sammen og at valget skal ikke være begrunnet i utenforliggende eller usaklige forhold. Kravet vil imidlertid ikke i seg selv være til hinder for at et foretak velger en mindre omfattende regnskapsløsning enn tidligere, så lenge valget tilfredsstiller dette krav. Norsk regnskapslovgivning stiller krav om at prinsippvalg skal være ensartet og konsistent. Med ensartet menes at samme type transaksjoner og hendelser rapporteres likt i ett og samme regnskap. At valget er konsistent innebærer at de samme prinsipper anvendes over tid. Dersom den regnskapspliktige skifter prinsipp skal det nye prinsipp være et bedre prinsipp. Disse krav medfører at en enkelt regnskapsstandard som velges, må anvendes uavkortet. Det vil ikke være anledning til å velge ut deler av eller enkeltløsninger innenfor en standard. Dette er i samsvar med gjeldende rett, jf. uttalelse i Ot. prp nr 42 (1997–98) side 100. Utvalget mener at kravet til konsistens skal svare til gjeldende rett, se også kapittel 9.

I tillegg til de generelle krav om opplysninger om de regnskapsprinsipper som anvendes bør det fortsatt stilles krav om opplysninger i note til regnskapet med hensyn til bruk av en slik valgfrihet, jf. regnskapsloven §§ 7–2 og 7–3, og om at valget er konsistent og systematisk. Dette vil ikke forhindre at et foretak legger om sin regnskapsstrategi, men det kreves at en endring fører til forbedringer og at foretaket gjør rede for sitt valg i konsern- og/eller selskapsregnskapet.»

Utvalget uttaler følgende om valgadgang når det gjelder prinsippanvendelsen i konsern- og selskapsregnskapet:

«Etter gjeldende rett er det stilt krav om lik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Utvalget vil foreslå å fjerne dette krav. Dette er nødvendig for å få sammenheng i systemet. Siden et børsnotert foretak må avlegge konsernregnskap etter IAS-forordningens system, mens dette ikke tillates i selskapsregnskapet, kan ikke lovens krav om lik prinsippanvendelse opprettholdes.»

Utvalget uttaler følgende om internasjonale og norske regnskapsstandarter som rammer for anvendelse av nye vurderingsprinsipper etter IFRS:

«Utvalgets forslag om tilpasning av regnskapsloven til IAS/IFRS, innebærer at det på viktige punkter åpnes for ny eller utvidet bruk av nye vurderingsprinsipper. Det gjelder særlig forslagene som åpner for adgang til å anvende virkelig verdi som vurderingsprinsipp, men også andre forslag som adgang til å unnlate avskrivning av goodwill. Utvalget legger vekt på at anvendelsen av disse vurderingsprinsippene i regnskapet bare bør kunne skje innen rammen av IAS/IFRS og norske regnskapsstandarter som forutsettes å bygge på disse internasjonale standardene.»

Utvalget drøfter i utredningen pkt. 2.7 framtidig organisering av norsk regnskapsregulering, særlig i hvilken grad regnskapsregler bør fastsettes i forskrift og om forholdet til regnskapsstandarter. Utvalget uttaler i pkt. 2.7.1:

«Etter utvalgets forslag vil norsk regnskapsregulering fortsatt prinsipielt befinne seg på tre nivåer:

- regnskapslovens nivå,
- forskriftsnivået og
- nivået for regnskapsstandarter ved et standardsettende organ.

Etter utvalgets oppfatning bør regnskapsloven forbli det overordnede regelverk. Det er viktig for tilgjengeligheten at de sentrale regler finnes i loven. I sær gjelder dette av hensyn til små og mellomstore foretak.

[...]

Utformingen av regnskapsloven bør medføre at reglene kan forenes med utviklingen av de internasjonale regnskapsstandarter. Dette forhindrer ikke at det likevel kan bli behov for lovendringer, men utvalget mener at det ville være hensiktsmessig om dette ikke skjer for ofte og at lovens utforming bør ta sikte på dette. Dette er i samsvar med prinsippet om å beholde regnskapsloven som en rammelov.

[...]

Ved gjennomføringen av IAS-forordningen vil det være nødvendig å benytte forskrift. Dette følger dels av at IAS/IFRS er for omfattende til

å ta inn i lov og dels av behovet for å gjennomføre IAS/IFRS i norsk rett på en forpliktende måte slik EØS-avtalen krever. Bruk av omfattende forskrifter representerer noe nytt i norsk regnskapsrett. Utvalget har derfor drøftet om denne endring for de børsnoterte foretak bør få noen innvirkning for systematikken i den øvrige del av regnskapsreguleringen.

Regulering i forskrift fremfor lov vil gjøre det enklere å foreta nødvendige og ønskelige tilpasninger i norsk regnskapsregelverk i samsvar med den regnskapsmessige utvikling. På den annen side kan utvikling av et større forskriftsverk i tillegg til regnskapslovens regler medfører at oversikt og brukertilgjengelighet blir redusert, selv om dette kunne motvirkes for eksempel ved en hovedforskrift med samme inndeling som loven selv.

IAS-forordningen innebærer at de internasjonale regnskapsstandarter, som er utviklet i privat regi, får rettslig bindende status gjennom myndighetenes formelle godkjenning. Parallellen til dette hos oss ville være at norske regnskapsstandarter blir utviklet av standardsetter, godkjennes av myndighetene og fastsettes ved forskrift. En ville da få samsvar i regelverkssituasjonen på regnskapsområdet mellom de børsnoterte foretak og andre norske foretak.

Utvalget legger likevel opp til en begrenset bruk av forskrift, når det ses bort fra gjennomføringen av IAS-forordningens system. Dette skyldes i hovedsak at utvalget ikke tror at det vil foreligge noe omfattende behov for forskriftsregulering. Utfylling av regnskapsloven ved bruk av standarter er en innarbeidet ordning. Selv om det ikke kan utelukkes at utviklingen over tid fører til at regnskapsstandarter i større grad gis en rettslig forpliktende form, finner utvalget ikke tilstrekkelig grunn til nå å endre prinsipielt et system som har virket hensiktsmessig. Den høring som utvalget har gjennomført viser at det eksisterende system med en rammelov og regnskapsstandarter i hovedsak virker tilfredsstillende. Dette svarer til utvalgets egen oppfatning.

Utvalget foreslår at forskriftsbestemmelser til regnskapsloven, utover gjennomføringen av IAS-forordningens system, samt regnskapsreglene for finansinstitusjonene, samles i en forskrift etter mønster av samleforskrift til skatte-loven. Formålet med en samleforskrift er å øke oversiktligheten og lette tilgjengeligheten. Forskriftsbestemmelsene samles med dette i en forskrift og med inndeling i samsvar med regnskapslovens inndeling i kapitler og paragrafer.

Utvalget har drøftet hensiktsmessigheten av en generell adgang til å gi forskrift. En generelt formulert forskriftshjemmel ville være lovtek-nisk enkel, men kan føre til at oversiktighet og brukertilgjengelighet blir redusert. Utvalget

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

ønsker derfor at det klargjøres i det enkelte tilfelle hvor det kan være et behov for å gi regler i forskrift. Forskriftshjemmelen kan da innarbeides i den enkelte bestemmelse.

Utvalget har antatt at de endringer som foreslås i lov- og forskriftsverk – når det ses bort fra gjennomføringen av IAS-forordningens system – ikke bør øke regelverksomfanget nevneverdig sammenlignet med situasjonen i dag.»

Utvalget oppsummerer sine forslag som gjelder regelverksstrukturen i pkt. 2.9. Utenfor IFRS-forordningens område foreslår utvalget eller et flertall i utvalget (pkt. 2.9.1):

«3. Regnskapsloven tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene («moderniseringslinjen»). Det er retningsgivende for utvalgets arbeid at regnskapsloven ikke skal være til hinder for å følge IAS/IFRS. Alle vurderingsprinsipper i IAS/IFRS skal være tillatt. Avvik fra dette utgangspunktet krever at tungtveiende grunner, blant annet av hensyn til sammenlignbarhet, taler for det.

[...]

7. Regnskapsloven skal fortsatt være en rammelov. Hensynet til en dynamisk tilpasning til endringer i internasjonale regnskapsstandarter, tilsier at standardsetting spiller en viktig rolle og at loven etter omstendighetene kan suppleres med bindende regnskapsregler i forskrift.

8. Utvalget mener at IAS/IFRS bør være retningsgivende for utviklingen av norske regnskapsstandarter. Forenklinger og andre regnskapsløsninger bør vurderes ut fra kostnad/nytte vurderinger. Hensynet til forenklinger bør fortsatt tillegges særlig vekt ved utviklingen av regnskapsstandarter for små foretak.

9. Utvalgets forslag innebærer at loven ikke vil være til hinder for at mindre foretak kan velge å følge de regnskapsløsninger som gjelder for større foretak. Slike valg må gjøres innen rammen av regnskapsloven, jf. særlig kravene til god regnskapsskikk og ensartet og konsistent prinsippanvendelse. I tillegg må prinsippanvendelsen være systematisk.»

Et mindretall (*medlemmet Voldnes*) «foreslår en minimumstilpasning av regnskapsloven som regulerer selskapsregnskapet og at alle konserner skal avlegge konsernregnskapet i henhold til IAS-forordningen».

3.1.4 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstanser som i hovedsak støtter utvalgets modell for IFRS-tilpasning

Finansnæringens Hovedorganisasjon uttaler:

«FNH støtter forslaget om å tilpasse regnskapsloven til IAS/IFRS således at regnskapsloven i utgangspunktet ikke skal hindre eller begrense adgangen til å anvende IAS/IFRS. En tilpasning av regnskapsloven til de internasjonale regnskapsstandardene vil særlig være av stor betydning dersom det ikke tillates å avlegge selskapsregnskap etter IAS-forordningens system, men også dersom det åpnes for å anvende full IAS/IFRS i selskapsregnskapene vil dette være viktig. Generelt mener vi at det norske regelverket på regnskapsområdet i størst mulig grad bør harmoniseres med internasjonale regler og at det ikke bør legges opp til særnorske løsninger. Etter at ny regnskapslov har trådt i kraft bør det følgelig slik vi ser det foretas en løpende tilpasning av norsk regnskapslovgivning til endringer i IAS/IFRS. Myndighetene vil her bli stilt overfor en krevende oppgave som vi forutsetter at det vil bli gitt høy prioritet å løse på en tilfredstillende måte.

Det er i forslaget lagt opp til større valgfrihet på en del områder. Dette bidrar til å svekke regnskapenes sammenlignbarhet, noe som er uheldig for finansbedrifter og andre kreditorer. Også de internasjonale standardene inneholder en rekke valgmuligheter og det er viktig at norske foretak gis de samme muligheter til å velge regnskapsmessige løsninger som foretak i andre land. Vi finner på denne bakgrunn ikke grunnlag for å ta til orde for mindre valgfrihet i regnskapsloven.

[...]

FNH støtter hovedtrekkene i utvalgets forslag til norsk regnskapsregulering. Vi er enig i at regnskapsloven fortsatt bør være en rammelov for å åpne for en rask tilpasning til endringer i IAS/IFRS. Loven bør videre kunne suppleres med bindende regnskapsregler i forskrift. Også ordningen med utfylling av regnskapsloven ved bruk av standarder anser vi som hensiktsmessig. Vi støtter utvalgets anbefaling om at norske regnskapsstandarter bør legge seg tettere opp til de internasjonale standardene, men med enkelte forenklete krav spesielt for noteopplysninger. FNH er som nevnt i foregående punkt enig i at regnskapsloven bør inneholde forenklete regler for små foretak. Imidlertid synes vi at man allerede i gjeldende regelverk har gått for langt i å tillate forenklinger for denne gruppen regnskapspliktige.»

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon uttaler:

«Etter utvalgets forslag bør loven følge de regnskapsmessige hovedprinsipper og tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene. HSH støtter at regnskapsloven fortsatt bør være en rammelov som kan suppleres med forskrifter og standarder.

HSH viser spesielt til viktigheten av at regnskapslovens system med forenklinger for de små foretakene videreføres ved utformingen av norske regnskapsstandarder. Videre er det viktig at regnskapsløsninger vurderes ut fra kostnad / nytteverdivurderinger.»

Kredittilsynet uttaler følgende om tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder utenfor IFRS-forordningens område:

Kredittilsynet er enig i forslaget om å tilpasse regnskapsloven slik at den enkelte regnskapspliktige får mulighet til å avlegge et (konsern- eller selskaps-) regnskap etter IAS/IFRS. Standardene bør normalt kunne antas å ha en slik høy kvalitet som alle regnskapspliktige bør ha anledning å følge. Børsnoterte foretak vil med en slik løsning ha mulighet for å anvende samme regnskapsprinsipper i selskapsregnskapet som i konsernregnskapet. En slik løsning vil også sikre at børsnoterte foretak som ikke utarbeider konsernregnskap kan anvende de internasjonale regnskapsstandardene.
[...]

Det er et spørsmål om i hvilken grad foretak skal gis anledning til å anvende løsninger som avviker fra IAS/IFRS. Spørsmålet har betydning for utforming av lovbestemmelsene og for premissene for norsk standardsetting. Hensynet til sammenlignbare regnskaper er sentralt for mange brukergrupper, noe som tilsier at avvik fra IAS/IFRS i størst mulig grad begrenses i regnskapslovgivningen og i de norske standardene. Det må kunne antas at de internasjonale regnskapsstandardene er av høy regnskapsfaglig kvalitet som også bør tilstrebes anvendt av andre enn børsnoterte foretak. I fortalen til IAS-forordningen er forordningen begrunnet i behovet for et felles sett av regnskapsstandarder av høy kvalitet for å bidra til et bedre fungerende indre marked. Dette tilsier etter Kredittilsynets vurdering at avvik fra IAS/IFRS løsninger kun foretas der reglene fremstår som spesielt byrdefulle, det vil si ut i fra kost/nytte betraktninger. Det vises til nærmere omtale senere i høringsuttalelsen.

Det forhold at regnskapsloven fortsatt kun skal være en rammelovgivning, medfører at et betydelig ansvar for tilnærmingen til internasjonale regnskapsstandarder tillegges standardset-

ter. Standardsetters rolle i Norge fremover, fremstår som noe annerledes enn dagens situasjon, i det de internasjonale standardene får en langt større betydning for utviklingen av norske regnskapsstandarder. Etter Kredittilsynets vurdering er det viktig at standardsetters rolle klargjøres fra lovgivers side. Med utgangspunkt i at de internasjonale regnskapsstandardene må antas å være av høy regnskapsfaglig kvalitet, bør standardsetters rolle kun være å vurdere hvorvidt en kost/nyttevurdering tilsier forenklinger for norske foretak som ikke følger IAS-forordningen. Det vil si at de norske regnskapsstandardene bør ha karakter av å være «IAS-light»-standarder. Vi ser imidlertid at det vil være en betydelig utfordring for det standardsettende organ å få etablert et fullstendig sett med IAS-light standarder slik at de kan gjøres gjeldende for regnskapsåret 2005. Faren er at det i 2005 og eventuelt påfølgende år blir stor grad av fleksibilitet i regnskapsregelverket for den enkelte regnskapspliktige, dersom et slikt sett med standarder ikke kommer på plass. Det er derfor viktig å få en rask avklaring av premissene for norsk standardsetting, samt standardsetters fremtidige organisering.»

Kredittilsynet mener videre at valg av regnskapsprinsipp som er tillatt innenfor IFRS skal være tillatt også etter regnskapsloven. Derimot anser Kredittilsynet at hensynet til offentlig rapportering til kontrollmyndigheter tilsier faste oppstillingsplaner for resultatregnskapet og balansen samt at norske kroner skal være regnskapsvaluta i selskapsregnskapet.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler:

«NARF er fornøyd med at regnskapsregelverket er bygget opp som en rammelov og at regnskapsloven tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene. Vi mener imidlertid at loven godt kan døpes om til «Lov om årsregnskap m.v (årsregnskapsloven)». Denne kortformen er i samsvar med bla den danske årsregnskapsloven og passer bedre når vi nå får en egen lov om bokføring.

De små foretakene utgjør den største foretaksgruppen i norsk næringsliv, og det er derfor viktig at de basert på en kostnad/nyttevurdering får et levelig lovverk å forholde seg til. De internasjonalt forpliktende reglene for børsnoterte/store foretak må derfor ikke bli avgjørende for regelutformingen for de små. Samtidig er det viktig at loven ikke blir til hinder for at små foretak kan velge å følge de regnskapsløsninger som gjelder for større foretak, forutsatt at valgene gjøres systematisk og innen rammen av regnskapsloven.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

Vi ønsker også å påpeke viktigheten av den norske standardsettingen. Den er et verdifullt tilskudd for å utfylle og detaljere regnskapsloven. Særlig vil vi påpeke viktigheten av å ha en god regnskapsskikk for små foretak slik vi har i NRS 8.»

Norges Bank uttaler:

«For å oppnå velfungerende finansmarkeder, der sparingen kanaliseres til de mest lønnsomme investeringsprosjektene og der det er gode muligheter for risikostyring, er det viktig at investorer har tilgang til pålitelig og sammenlignbar informasjon om den løpende utvikling i enkeltelskaper. Vi støtter derfor utvalgets flertall i at norsk regnskapsstandard for de foretak som ikke omfattes av forordningen i størst mulig utstrekning tilpasses internasjonale standarder.

Norges Bank mener at det overordnede målet for regnskapslovgivningen bør være å sikre at regnskapet gir brukerne et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat (true and fair value). Om nødvendig bør den regnskapspliktige pålegges å gi opplysninger i note for å oppfylle kravet til rettviseende bilde. En mer utstrakt bruk av virkelig verdi vurdering bidrar til at regnskapet viser ett rettviseende bilde. Både finansielle instrumenter og andre poster bør vurderes til virkelig verdi der denne kan observeres eller beregnes etter generelt aksepterte verdsettelsesmetoder. Gjennomføring av adgangen til å oppskrive varige driftsmidler og immaterielle eiendeler kan også bidra til at regnskapet gir et mer rettviseende bilde. Norges Bank går derfor mot utvalgets forslag om fortsatt å forby oppskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.

Hensynet til internasjonal sammenlignbarhet tilsier også at valgmulighetene i IAS/IFRS i forhold til vurderingsprinsipper bør være tilgjengelige i regnskapsloven. I forhold til for eksempel utbytteutdeling, kapitaldekningsberegninger m.v. kan oppskrevet verdi og andre urealiserte gevinster som følge av differanser mellom markedsverdivurderinger og anskaffelseskost vurderes utelatt fra beregningsgrunnlaget.»

Energibedriftenes Landsforbund uttaler:

«Regnskapsloven kan videreføres etter foreslåtte prinsipper for selskaper som ikke omfattes av forordningen og som velger å rapportere i henhold til norsk lov. GRS fremover må imidlertid kobles opp mot utviklingen i IAS/IFRS, og resten av regnskaps-Norge må også få ta del i den utviklingen som skjer internasjonalt for å få mest mulig sammenlignbarhet mellom nasjonale og internasjonale selskaper. Loven må endres i takt med utviklingen internasjonalt.»

Norges Kommunerevisorforbund uttaler:

«Vi mener regnskapsloven fortsatt skal være en rammelov og at regnskapsregelverket utenfor IAS-forordningen tar utgangspunkt i gjeldende regler. God regnskapsskikk på dette området bør utvikles av norske myndigheter og utfylles av norske regnskapsstandarter. Det må sikres at norske regnskapsstandarter får en viktig rolle i norsk regnskapsutvikling.»

Norges Rederiforbund støtter hovedtrekkene i utformingen av ny norsk regnskapsregulering, og uttaler:

«Når det gjelder spørsmålet om organiseringen av regnskapsstandarterne utenfor IAS-forordningens områder vil det fremdeles, slik som utvalget påpeker, være behov for norske regnskapsstandarter for de foretak som faller utenfor forordningens område. De norske standarterne skal imidlertid utvikles slik at de vil være i tråd med de internasjonale regnskapsstandarterne. Etter Rederiforbundets syn er dette en riktig vei å gå.»

Norske Pensjonskassers Forening uttaler:

«NPF er enig i forslaget om å tilpasse regnskapsloven til IAS/IFRS slik at regnskapsloven ikke er til hinder for eller begrense adgangen til å anvende IAS/IFRS. Norsk regelverket på regnskapsområdet bør generelt følge internasjonale regler og etter at ny regnskapslov er trådt i kraft, bør det foretas en løpende tilpassing av norsk regnskapslovgivning til endringer i IAS/IFRS.»

NTL-skatt har opplyst at de støtter Skattedirektoratets uttalelse. *Skattedirektoratet* uttaler:

«Skattedirektoratet støtter utvalgets flertall i deres fremstilling og konklusjoner i punkt 2.9.1. Vi er av den oppfatning at utviklingen av regnskapsretten i Norge har vært positiv de siste år, og vi mener hovedlinjene fra denne i størst mulig grad bør beholdes. Med dette støtter vi at det fortsatt beholdes en rammelov som overlater detaljreguleringen til forskrift eller god regnskapsskikk. Dette for å få den nødvendige dynamikk i utviklingen.

[...]

Benyttelse av IAS/IFRS sine vurderingsregler fjerner årsregnskapet fra skattemessige vurderinger. Dette gjennom økt bruk av nåverdier, markedsverdier og mer dekomponering av kostpris (renteelement, garanti- og service del etc) . Dette skaper flere forskjeller mot skatteregnskapet, noe som i vesentlig grad kompliserer regnskapsavleggelsen for selskapene og vår kontroll. Vi er innforstått med at dette er en utvikling internasjonalt og i Norge som andre interessenter ønsker. Vi må derfor akseptere den-

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

ne utviklingen, men mener dette er et argument for at man beholder de muligheter man har til å gjøre forenklinger i Norge, dvs. i første rekke for små selskaper. Det er også et argument for ikke å tillate selskapsregnskap ført etter forordningslinjen.»

Sparebankforeningen uttaler:

«Sparebankforeningen er, av hensyn til bankene som regnskapsbrukere, generelt ikke tilhenger av at loven tillater at samme regnskaps-spørsmål gis ulike regnskapsmessige løsninger. Foreningen sier seg likevel enig med utvalget i foreslåtte forslag til organisering av reguleringen. Det er etter vårt syn vanskelig å se for seg en annen løsning som vil tilfredsstille Norges internasjonale forpliktelser og samtidig hensynet til de regnskapsprodusenter som ikke er pliktige til å følge IAS-forordningens system.

Når det gjelder den foreslåtte forskriftshjemmelen viser utvalget til at selv om det er begrenset behov for å fastsette regnskapsstandarder ved forskrift kan det likevel være ønskelig i noen tilfelle for eksempel med det formål å fastsette en ensartet og forpliktende norm for visse regnskapsforhold.»

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler:

«Det synes også fornuftig å la regnskapsloven fortsatt være en rammelov, og at de mer detaljerte og utfyllende reglene finnes i forskrifter og regnskapsstandarder.

I forskriftene og standardene er det imidlertid viktig at valgmulighetene er færrest mulig og at muligheter for bruk av skjønn minimeres.»

Høringsinstanser som går inn for vesentlige tilpasninger i utvalgets modell for IFRS-tilpasning

Den norske Revisorforening støtter utvalgets forslag om at de regnskapsløsninger som er tillatt etter IFRS også må være tillatt etter regnskapsloven – moderniseringslinjen – og at avvik fra dette utgangspunktet krever tungtveiende grunner. Foreningen uttaler videre:

«Dette skaper en del utfordringer og problemer som utvalget har forsøkt å løse ved å foreslå enkelte endringer i de grunnleggende prinsipper. Dette avspeiler en svakhet i utvalgets forslag. Det er en vanskelig og kanskje umulig oppgave å forsøke å kombinere resultatorienterte grunnleggende prinsipper med et balanseorientert konseptuelt rammeverk. Vi ser på dette som en midlertidig løsning som skyldes at en fullstendig utredning av dette ikke har vært mulig innen de tidsrammer utvalget har hatt til disposisjon.

Vi slutter oss til utvalgets vurdering av at de grunnleggende prinsipper har fungert godt i nåværende regnskapslov. Vi er imidlertid tvilende til om disse er mulig å opprettholde på sikt når utgangspunktet er at alle valg innen IFRS skal være tillatte.

Den valgte utforming av moderniseringslinjen innebærer at den regnskapspliktige kan velge å følge enkeltstandarder fra IFRS i stedet for en norsk standard på enkeltområder, så lenge IFRSen ikke medfører en løsning som er i strid med loven. Regelverket ville framstå som mer oversiktlig dersom man hadde to alternativer, enten å følge den norske loven og norske standarder eller IFRS.»

Norske Siviløkonomers Forening og tilsvarende «*Gruppen av store foretak*» uttaler:

«Utvalget foreslår å legge til grunn det de kaller moderniseringslinjen. Det innebærer at utvalget søker å tilpasse regnskapslovens bestemmelser til IFRS innenfor rammen av regnskapsdirektivene. Det vil ha uheldige konsekvenser dersom norske selskapsregnskaper ikke kan avlegges etter de samme prinsipper som IFRS-regnskaper.

Det sentrale er at en ved utarbeidelsen av selskapsregnskapene til datterselskaper og selskapsregnskapet til morselskapet som inngår i et konsern kan benytte de samme regnskapsprinsippene som de som benyttes ved utarbeidelsen av konsernregnskapet etter IAS/IFRS, uten at det samtid utløser krav om de samme omfattende noteopplysningskravene som følger av disse standardene. Når det gjelder krav til noteopplysninger i selskapsregnskapet bør disse være langt mindre omfattede enn det som følger av de enkelte IAS/IFRS-standardene og disse kravene bør utvikles nasjonalt og normalt gjennom krav fra standardsettende organ (utover de krav som følger direkte av regnskapslovgivningen).

Problemene med forholdet til norsk beskatning og utbyttebestemmelser mener vi man kan løse med bestemmelser i andre lover. Herunder kan det etableres bestemmelser om at IAS/IFRS løsninger kan benyttes også hvor nødvendige endringer ennå ikke er innarbeidet i regnskapsloven eller forskrifter eller regnskapsstandarder, men at effekten av disse endringene skal holdes utenfor utbytte- og skattegrunnlaget

Vi er imidlertid bekymret for hvordan moderniseringslinjen vil fungerer i forhold til de fortløpende endringer som skjer innenfor IFRS. Vi ser det som svært viktig at det uttrykkes en intensjon om å videreutvikle regnskapsloven slik at det også i fremtiden klart fremgår at loven ikke er til hinder for bruk av IFRS-prinsipper. Dette vil innebære behov for løpende opp-

datering av lov og forskrift etter hvert som IFRS utvikler seg. Det er svært viktig, og bør presiseres, at loven tillater bruk av alle IAS/IFRS løsninger/prinsipper som eksisterer i dag og nye som kommer. Etter hvert som vi i Norge blir mer og mer kjent med innholdet i IFRS og IFRS utvikler seg, kan det forekomme tilfeller hvor det er avvik mellom IAS/IFRS og den norske regnskapsloven og norske regnskapsstandarder. Loven må da ikke være til hinder for å bruke IAS/IFRS prinsippene fullt ut. Dette innebærer at løsningene i IAS/IFRS (regnskapsprinsippene) må kunne benyttes dersom det er slike avvik. For å sikre en slik ønsket utvikling bør lovgiver velge en enkel og praktisk løsning ved å innføre en bestemmelse som sikrer at enhver fremtidig IFRS-løsning vil være forenelig med god regnskapsskikk i Norge. En slik bestemmelse vil kunne sikre en effektiv og rask implementering av nye regnskapsstandarder fra IASB for norske foretak slik at disse kan avlegges etter de samme prinsipper som gjelder i andre land innen EU og samtidig vil det spare myndighetene for et omfattende lovutredningsarbeid som må kunne sies å være unødvendig så lange man har lagt en strategi på regnskapsområdet som tilsier at det er IFRS-prinsippene som skal gjelde og at disse reglene også vil være retningsgivende både for lovgiver og for standardsetter i tiden som kommer. En slik utvikling vil også lette kompetanseoppbyggingen i form av at regnskapsprodusentene kan forholde seg til et sett regnskapsregler.»

Handelshøyskolen BI uttaler:

«I utredningens kap. 2.2 gjengis kommentarer som organisasjoner og bedrifter har kommet med. Et par av disse vil vi fremheve som særlig viktige med tanke på revisjonen som nå gjennomføres: (1) Fremtidige IFRS må kunne implementeres uten lovendringer. (2) Ett felles fundament for alle regnskapsspråk, uavhengig av om regnskapsspråket gir prinsipper og reglene for små foretak, øvrige foretak eller IAS-foretak.

Implikasjoner av disse to punktene blir bl.a. at fremtidens regnskapslov ikke kan være i motstrid med IASBs konseptuelle rammeverk (som indirekte får virkning gjennom IAS 1 og IAS 8), og at lovteksten blir fleksibel nok til at den fanger opp fremtidige endringer i standarder og i IASBs rammeverk. Ved revisjonen må det derfor tas tilstrekkelig høyde for både ventede og uventede endringer i IAS/IFRS.

Utredningen foreslår at IAS/IFRS gjøres til norsk lov ved at IAS/IFRS gis som forskrifter. For å sikre en fleksibilitet som angitt over, bør det vurderes om også reglene for små foretak og øvrige foretak bør gis i form av forskrifter.

Lovteknisk sett kan man altså samle alle regnskapsmessige spørsmål som omhandles av IAS/IFRSene (kap. 4, 5, 6 og 7 i dagens regnskapslov) i forskrifter. En slik løsning vil innebære et større forskriftssett enn det utredningen foreslår. Det vil ikke nødvendigvis innebære mindre oversikt og et vanskeligere tilgjengelig regelsett, fordi hver kategori av foretak (små, øvrige og IAS-foretak) kan ha sitt eget forskriftssett og regnskapslovens bestemmelser gjelder det som er felles for alle foretak, uavhengig av kategori.

[...]

Vi er enig i at små foretak må ha forenklingsregler sammenliknet med øvrige foretak og IAS-foretak, men som utvalget påpeker medfører den omfattende valgadgangen at sammenliknbarheten svekkes. Sammenliknet med dagens situasjon vil forslagene i utredningen redusere nytteverdien av regnskapene til små foretak ytterligere, siden valgfriheten gjøres gjeldende på flere områder.

Med en omfattende valgadgang blir antall måter å kombinere regnskapsprinsipper på meget stort. F. eks. gir valget mellom hovedregel (H) og forenklingsregel (F) på to områder opphav til fire kombinasjoner av regnskapsprinsipper (HH, HF, FH, FF). Valget mellom H og F på tre områder gir ($2^3=$) 8 kombinasjoner av regnskapsprinsipper (HHH, HHF, HFF, HFH, FFH, FFF, FHF, FHH). Med valg mellom H og F på 10 og 15 områder blir antall mulige kombinasjoner henholdsvis ($2^{10}=$) 1 024 og ($2^{15}=$) 32 768. En så stor variasjon er etter vår oppfatning meget uheldig. Man bør derfor vurdere å snevre inn valgadgangen, slik at små foretak som velger forenklingsreglene i det minste må følge ensartede verdivurderingsregler og periodiseringsprinsipper.»

Ernst & Young viser til at Norsk RegnskapsStiftelse innenfor lovens rammer har utgitt regnskapsstandarder med det siktemål å tilstrebe mest mulig samsvar mellom god regnskapsskikk og IFRS, men at moderniseringslinjen slik den er definert av utvalget går lenger enn gjeldende harmoniseringstilnærming. *Ernst & Young* uttaler bl.a.:

«Moderniseringslinjen slik den er definert av Utvalget, vil innebære en kvalitativ nivåsenkning av god regnskapsskikk og finansiell rapportering i Norge. Denne konklusjonen bygger primært på to forhold: (1) Det vil være vanskelig for brukerne å gjøre meningsfylte sammenligninger mellom ulike regnskapspliktige, og (2) den balanseorienterte overstyringen vil gi et uoversiktlig rammeverk med utilsiktede virkninger.

Vi er derfor primært av den oppfatning at internasjonal harmonisering også i fortsettelsen

bør skje innenfor de gjeldende resultatorienterte prinsippene uten en balanseorientert overstyring, og at direkte IFRS-harmonisering bør skje innenfor forordningens virkeområde.

For andre enn de regnskapspliktige som faller inn under forordningens obligatoriske virkeområde er 2005 ikke mer enn et tilfeldig tidspunkt for ytterligere internasjonal harmonisering. I den grad full harmonisering mot IFRS i samsvar med Utvalgets moderniseringslinje kan gis en god begrunnelse, mener vi således at harmonisering utover de grunnleggende prinsippene bør utsettes inntil innholdet i IFRS stabiliseres og konsekvensene av forslaget er blitt grundig utredet.

Sekundært, gitt at moderniseringslinjen velges, mener vi det må åpnes for balanseorientert overstyring av opptjeningsprinsippet på lik linje med sammenstillingsprinsippet og at den balanseorienterte overstyringen må gjøres valgfri. Videre forutsetter vi at dersom moderniseringslinjen velges, vil det bli ryddet opp i de misforståelser som tilsynelatende har gjort seg gjeldende i Utvalgets vurderinger. Vi tenker da spesielt på sammenhengen mellom den balanseorienterte overstyringen av periodiseringsprinsippene og klassifiseringsspørsmål, men vi antar at den foreslåtte overstyringen også gir opphav til andre uklarheter og innkonsistenser.»

Landsorganisasjonen i Norge (LO) uttaler:

«Næringslivet er blitt stadig mer internasjonalt, og det er et aktivt løpende arbeid med videreutvikling av internasjonale regnskapsstandarter. Alt annet likt er det en fordel om hovedtrekkene i regnskapsstandardene er rimelig ensartede landene imellom. Det letter oversikten blant annet for internasjonale investorer og analytikere, og gjør regnskapskonsolideringen enklere for internasjonale konserner. Imidlertid er europeiske regnskapsstandarter utarbeidet med tanke på konsernregnskaper og ikke selskapsregnskaper på grunn av selskapsrettslige forskjeller i de ulike land.

Samtidig må det tas hensyn til at det er sider ved internasjonale standarter som passer dårlig ut fra nasjonale forhold, og ikke minst nasjonale politiske prioriteringer og holdninger. For eksempel mener LO at den valgfrihet i regnskapsføringen som det er lagt opp til internasjonalt, ikke er i samfunnets interesse.

Det er i denne sammenheng et paradoks at flertallet i Regnskapslovutvalget ønsker å binde norske regler tettere opp til internasjonale regler som gir større valgfrihet enn regnskapsloven pr. i dag, mens den internasjonale trenden går mot mindre valgfrihet. Her er det altså snakk om å gå to skritt tilbake nå, for å så kanskje å gå ett skritt fram senere.

Norske regler må følge EØS-avtalen. Men flertallets forslag går langt utover de kravene EØS-avtalen setter. Det henger sammen med at flertallet foreslår omfattende endringer i selve regnskapsloven, som gjelder for alle regnskapspliktige. LO mener at man i stedet bør utarbeide spesielle regler for selskapenes konsernregnskap og bare ha få endringer i regnskapsloven. LOs syn her er i tråd med mindretallets forslag, omtalt på s. 41 i utvalgets rapport. Vi mener dette er tilstrekkelig i forhold til våre forpliktelser etter EØS-avtalen (som pålegger at børsnoterte selskapers konsernregnskaper skal avlegges i henhold til internasjonale regnskapsprinsipper, såkalt IAS/IFRS).

LO mener alle konserner, også ikke børsnoterte, skal følge IAS-forordningen for konsernregnskapet, mens alle selskapsregnskaper skal avlegges etter regnskapsloven. Vi viser til at selskaper kan organiseres i konserner etter hva eierne ser på som best for seg, og at dette ikke nødvendigvis tilsier enklere regnskapsregler. Konsernregnskaper inneholder informasjon som ikke fremkommer andre steder.

Ved å i hovedsak begrense den internasjonale tilpasningen til konsernregnskapene vil gjeldende regnskapslov i stor grad forbli intakt. Dermed oppnår en også å bevare klarere og mer entydige regler i selskapslovgivningen. Vi antar at dette også vil være kostnadsbesparende for de regnskapspliktige.

LO støtter videre mindretallsforslaget som foreslår et skarpere skille mellom selskapsregnskap og konsernregnskap.

Overgang til balanseorientert regnskapsføring

LO er avvisende til overgangen til balanseorientert regnskapsføring som flertallet foreslår i regnskapsloven uten en utredning av de konsekvenser dette kan få, særlig fordi det representerer et brudd med gjeldende regnskapsføring. LO mener flertallet undervurderer betydningen av forslagene på dette området. Flertallets forslag innebærer etter LOs syn overgang fra historisk kostmodellen til en balanseorientert verdifastsetting. Forslagene tilrettelegger for at verdiene i balansen svinger mer fra år til år i forhold til gjeldende regler, noe som også øker risikoen for oppblåste balanseverdier. LO støtter her utvalgets mindretall.

LO mener at overgang til balanseorientert regnskapsføring fører til større mulighet for manipulasjon eller fordreining av regnskapene. Dermed kan regnskapene i mindre grad – ikke større grad slik flertallet i utvalget mener – bli dekkende for den underliggende, reelle utviklingen.»

Oslo Børs har opplyst at deres syn sammenfaller med synspunktene til Norsk RegnskapsStiftelse. *Norsk RegnskapsStiftelse* uttaler:

«Utenfor IAS-forordningens virkeområde anbefaler NRS to spesifikke lettversjoner av IAS/IFRS som kan gjennomføres i regnskapsloven ved tilføyelse av nye ledd i § 3–9. Dermed unngås en ukritisk tilpasning til en IAS/IFRS-tilstand som endres hele tiden, og endringer i regnskapsloven kan begrenses til reelle forbedringer. NRS er også grunnleggende uenig i at utvalget foreslår pliktbestemmelser når formålet er å tillate IAS-løsninger.

[...]

Utenfor IAS-forordningens virkeområde foreslår utvalget at regnskapsloven skal tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene. Retningsgivende for utvalgets arbeid har vært at regnskapsloven ikke skal være til hinder for å følge IAS/IFRS. Problemet med denne såkalte moderniseringslinjen er at IAS/IFRS er i en utvikling som det er vanskelig å se retningen på. De fleste IAS-ene vil bli endret i flere omganger. På tunge områder er det stor uenighet om viktige prinsipielle veivalg. Rammeverket er mangelfullt og kan i liten grad brukes til å utlede løsninger. NRS mener det er uheldig å ukritisk tilpasse regnskapsloven til denne IAS/IFRS tilstanden. Et annet alternativ vil være å utvikle god regnskapsskikk i et lenger perspektiv mot en internasjonal konvergering, som også IAS/IFRS vil være en del av. IFRS 2005 som fortsatt er ukjent, vil også bare være en mellomløsning på veien mot globale regnskapsstandarder. En norsk regnskapslov bør legge rammene for en langsiktig utvikling av god regnskapsskikk.

Et tredje harmoniseringsalternativ, som NRS vil gå inn for, er at regnskapsloven beholdes mest mulig uendret, men at ønsket om umiddelbar tilpasning til IFRS i stedet ivaretas gjennom en utvidelse av § 3–9. Harmoniseringsalternativet må ses i sammenheng med forslaget om at frivillig anvendelse av IAS/IFRS bør være ubegrenset, også i selskapsregnskapet. NRS foreslår to spesifikke lettversjoner av IAS/IFRS ved at det introduseres nye fjerde og femte ledd. Formålet med det nye fjerde leddet er å åpne for bruk av vurderingsreglene i IFRS, uten at de regnskapspliktige må oppfylle tilleggsopplysningskravene etter IFRS. Disse er på enkelte områder svært omfattende. Formålet med det nye femte leddet er å åpne for at de regnskapspliktige kan velge enkeltstandarder innenfor IFRS. Dette kan være ønskelig fordi bruk av IFRS-vurderingsreglene kan gi uheldige selskapsrettslige og skatterettslige virkninger, som en følge av at norsk selskaps- og skattelovgivning (ennå) ikke er endret.

Den store forskjellen mellom utvalgets foreslåtte moderniseringslinje og vårt forslag, er at vi kan beholde regnskapsloven mest mulig uendret til glede for alle regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere som ikke er opptatt av umiddelbar IFRS-tilpasning, men som tvert i mot har uttrykt stor tilfredshet med den regnskapsloven vi har. Internasjonal harmonisering for denne gruppen kan gjøres gradvis gjennom tilpasninger i god regnskapsskikk, på samme måte som i dag. Ved vår foreslåtte modell unngås moderniseringslinjens problemer med å få til hurtig nok tilpasning i loven til endringer i IFRS for de som er opptatt av umiddelbar IFRS-tilpasning. Lovgivers ønske om å forby IFRS-løsninger når tungtveiende grunner foreligger vil fremdeles kunne oppfylles, men da må dette reguleres i loven i hvert enkelt tilfelle.

Dersom vi ikke får gjennomslag for vårt syn om at en annen modell skal velges for internasjonal harmonisering, mener vi det er behov for å foreta endringer av en del av utvalgets forslag til lovendringer. Formålet med moderniseringslinjen uttrykkes som at alle løsninger som er tillatt etter IFRS, også skal være tillatt etter regnskapsloven. I en del av lovendringsforslagene pålegges imidlertid IFRS-tilpasning.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«NHO støtter utvalgets overordnede valg i å følge den såkalte moderniseringslinjen ved implementeringen av IAS, slik at man legger opp til at alle løsninger som er i tråd med IAS, også skal kunne benyttes innefor norsk regnskapslovgivning og rammene av regnskapsdirektivene. Det er positivt at selskapene kan velge å implementere IAS gradvis ved å velge å følge en eller flere IAS standarder (fullt ut), uten å måtte ta alle.

[...]

I tillegg til at det tillates IAS-avleggelse i selskapsregnskapet, vil NHO forslå at man åpner for at alle vurderingsregler i henhold til IAS skal være tillatt etter regnskapsloven, og at dette gjøres gjennom en endring av § 3–9. Vi viser her også til høringsuttalelse fra Norsk RegnskapsStiftelse som også nærmere omtaler en slik løsning. En slik løsning vil gi selskapene mulighet til å avlegge konsernregnskap og selskapsregnskap i henhold til like vurderingsregler, uten at selskapene må ta hensyn til alle krav til tillegginformasjon. Dette vil særlig være hensiktsmessig i selskaper som også avlegger konsernregnskap etter IAS, og hvor det således blir ytterligere mindre behov for den informasjon som note/tilleggsinformasjonen i IAS gir, i og med at dette er hensyntatt i konsernregnskapet.»

3.1.5 Departementets vurdering

Behov for ytterligere tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder

Departementet fremmet lovforslag til gjennomføring av forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen) i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004). Etter forordningen skal børsnoterte foretak avlegge konsernregnskap i samsvar med IFRS (slik disse standardene er vedtatt i medhold av forordningen) fra 1. januar 2005. Etter lovforslaget benyttes videre adgangen etter forordningen til å tillate anvendelse av vedtatte IFRS også i konsernregnskapet til andre enn børsnoterte foretak og i selskapsregnskapet. Utenfor IFRS-forordningens område er EØS-reglene om regnskap (regnskapsdirektivene) endret slik at de i hovedsak tillater men ikke krever tilpasning av nasjonale regnskapsregler til IFRS (se nærmere pkt. 3.1.2).

Utvalget og de høringsinstansene som har uttalt seg om dette framhever også gjennomføring av IFRS-forordningen som sentral bakgrunn for å vurdere ytterligere tilpasninger av regnskapslovgivningen til de internasjonale regnskapsstandardene IFRS (tidligere IAS). Tilpasning utenfor forordningens område kan legge til rette for å føre regnskap i samsvar med vurderingsprinsippene i IFRS uten å måtte oppfylle alle de omfattende opplysningskravene etter IFRS. Med unntak av LO, går disse høringsinstansene derfor inn for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område.

Departementet anser at det med den utviklingen som er beskrevet her er et særlig behov for ytterligere tilpasning av norsk regnskapslovgivning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område. Departementet mener at det vil være altfor byrdefullt å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge alle regnskapsløsninger og opplysningskrav etter IFRS. Regnskapsregler som skal gjelde for alle regnskapspliktige må være enklere. For små foretak tilsier en avveining av kostnader og nytte flere avvik fra avanserte og omfattende krav etter IFRS.

Selv om utvalget nær alle høringsinstansene er samstemte i at det er behov for ytterligere tilpasning av regnskapsreglene til IFRS også utenfor IFRS-forordningens område, viser høringen at det er ulike syn på hvordan en slik tilpasning nærmere bør gjennomføres. Dette omtales i det følgende.

Hensynet til sammenlignbare regnskaper

Utvalgets modell – moderniseringslinjen – innebærer tilpasning av de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven for å sikre at disse ikke hindrer anvendelse av IFRS, der gjeldende bestemmelser ikke åpner for full tilpasning til IFRS. På viktige punkter foreslår utvalget at IFRS-løsningene skal være pliktige for andre enn små foretak. Dette gjelder særlig avvik fra sammenstillingsprinsippet som er nødvendige for å oppfylle eiendels- og gjeldsdefinisjonene etter IASBs rammeverk², resultatføring av estimatendring, vurdering og klassifisering av finansielle instrumenter, vurdering av investeringseiendommer, regnskapsføring av utgifter til egen forskning og utvikling, regnskapsføring av konserndannelse og fusjon og resultatføring av negativ goodwill. For små foretak går utvalget gjennomgående inn for å tillate at disse nye regnskapsløsningene skal være valgfrie. På andre punkter går utvalget inn for at IFRS-løsningen skal være et alternativ til gjeldende løsning etter regnskapsloven. Dette gjelder særlig vurdering av såkalte biologiske eiendeler (eiendeler under vekst) til virkelig verdi, unnlatt avskrivning av goodwill og regnskapsføring av investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Utvalget foreslår å fortsatt forby oppskrivingsadgangen etter IFRS (IAS 16) samt fastere rammer for oppstilling av resultatregnskapet og balansen enn det som kreves etter IFRS (IAS 1). De forslagene som er nevnt her omtales nærmere i pkt. 3.2 til 3.8. Et flertall av høringsinstansene går inn for at nye IFRS-løsninger i større grad eller fullt ut bør være valgfrie også for andre enn små foretak. Dette gjelder særlig pliktige avvik fra de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Andre mener at hensynet til sammenlignbare regnskaper tilsier at det åpnes for færre valg i regnskapsføringen enn foreslått av utvalget. Dette gjelder både høringsinstanser som i hovedsak støtter utvalgets tilpasningsmodell og de som går inn for vesentlige avvik fra denne modellen.

Etter departementets vurdering viser høringen at det er vanskelig å balansere hensynet til full IFRS-tilpasning og hensynet til sammenlignbare regnskaper innen rammen av moderniseringslinjen. Dette har sammenheng med at moderniseringslinjen, i samsvar med oppbyggingen av gjeldende bestemmelser i regnskapsloven, legger opp til at valg av regnskapsløsninger kan gjøres enkeltvis. Økt valgdagang innen regnskapsloven for å sik-

² International Accounting Standards Board (IASB) har fastsatt et eget rammeverk med prinsipper for utarbeiding av IFRS-standarder, kalt «Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements».

re adgang til full IFRS-tilpasning, vil svekke det sentrale kvalitetskravet til årsregnskap og god regnskapsregulering om sammenlignbarhet. Utvalgets forslag innebærer en viss, men ikke vesentlig økt valgdagang for andre enn små foretak. Dette gjelder i hvert fall hvis utvalgets forslag følges opp av standardsetting i samsvar med utvalgets forutsetning om utvikling av «IFRS-light»-standarder. Departementet oppfatter imidlertid at det er et omfattende ønske blant høringsinstansene om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende regnskapslov og god regnskapsskikk i tillegg til å legge til rette for de som ønsker å tilpasse seg IFRS. Flere har særskilt framhevet at årsregnskapet fortsatt bør kunne utarbeides i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper.

Utvalget har lagt mindre vekt på hensynet til sammenlignbarhet mellom årsregnskap avlagt av små foretak, og forslaget innebærer til dels vesentlig økt adgang for de små foretakene til å velge mellom regnskapsløsninger. Departementet mener at sammenlignbarhet har stor vekt også for årsregnskapene til små foretak, og er enig med de høringsinstansene som mener at utvalgets forslag ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til dette. Departementet legger vekt på at forslagene om økt valgdagang for små foretak ikke innebærer forenklinger for disse. Hensikten har snarere vært å tillate gradvis tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder. Departementet mener at dette hensynet ikke kan forsvare en vesentlig svekkelse av sammenlignbarheten mellom årsregnskapene til små foretak.

Departementet mener at det ved denne evalueringen bør tas hensyn til fortsatt adgang til å utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler innen rammen av disse også for andre enn små foretak. Etter departementets syn vil det da ikke være forsvarlig ut fra hensynet til sammenlignbarhet samtidig å åpne for tilpasning til IFRS etter moderniseringslinjen der valg i regnskapsføringen kan gjøres enkeltvis. Departementet anser at det er mindre betenkelig å tillate valg mellom definerte regelsett basert på henholdsvis IFRS og gjeldende bestemmelser i regnskapsloven. Fra høringen oppfatter departementet at særlig Den norske Revisorforening, Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs og Ernst & Young tar til orde for en slik todeling. Departementet legger videre til grunn at løsningen i det vesentlige vil ivareta innvendinger fra andre instanser knyttet til svekket sammenlignbarhet. Departementets forslag i proposisjonen her bygger på et slikt tosporet system både for små og øvrige foretak. Gjeldende forenklinger for små foretak videreføres.

Hensynet til løpende tilpasning til endringer i IFRS

Både utvalget og et flertall av høringsinstansene legger vekt på at regnskapsreglene bør legge til rette for løpende tilpasning til endringer i IFRS også utenfor IFRS-forordningens område. Høringen viser også her ulike syn på hvordan dette hensynet bør ivaretas.

Utvalget legger vekt på å beholde regnskapsloven som en rammelov som angir hovedprinsipper for regnskapsføring mens den detaljerte utformingen av regnskapsløsninger bør gjøres i regnskapsstandarder. Loven bør som utgangspunkt utformes slik at endringer i standardene kan skje innen lovens rammer. Utvalget innser selv at framtidige endringer i IFRS likevel kan komme i strid med bestemmelser i regnskapsloven. Flere høringsinstanser uttrykker bekymring for om det vil være mulig å sikre løpende tilpasning til endringer av IFRS ved endringer i regnskapsloven. Departementet anser at stadige endringer i regnskapsloven for å sikre løpende samsvar med IFRS kan bli vanskelig å få til i praksis og at det heller ikke nødvendigvis er ønskelig. Etter departementets vurdering ligger det i dette en svakhet ved utvalgets modell for tilpasning til IFRS.

Flere høringsinstanser er positive til økt bruk av forskrifter for å sikre rask og fleksibel tilpasning til endringer i IFRS. Utvalget gir generelt uttrykk for at forskrifter kan brukes i større grad, men foreslår konkret kun en adgang til å gi forskrifter om regnskapsføring av finansielle instrumenter begrunnet i at detaljregler som er nødvendige etter regnskapsdirektivene ikke egner seg i loven. Utvalget går mot å gi en forskriftshjemmel som generelt åpner for å fravike bestemmelsene i regnskapsloven når det er nødvendig for å sikre samsvar med IFRS. I den grad slike forskrifter blir gitt, vil det gi et lite tilgjengelig regelverk. Departementet legger på samme måte vekt på at hensynet til et tilgjengelig regelverk taler avgjørende mot en generell adgang til å fravike regnskapsloven ved forskrift for å legge til rette for rask tilpasning til endringer i IFRS som kommer i strid med regnskapsloven.

Enkelte høringsinstanser går inn for en generell adgang for de regnskapspliktige til å fravike regnskapsloven i tilfeller der det er nødvendig for å sikre regnskapsføring i samsvar med IFRS. Disse høringsinstansene legger vekt på at en slik løsning på en enkel måte vil sikre at de regnskapspliktige alltid vil kunne følge IFRS også der standardene blir endret i strid med en bestemmelse i regnskapsloven. Etter departementets vurdering bør en slik løsning avvises fordi det ikke vil være tilstrekkelig klart hva en slik adgang innebærer i de tilfellene

der IFRS ikke måtte være i samsvar med regnskapsloven. Uklarhetene vil særlig være knyttet til krav om å gi tilleggsopplysninger i samsvar med IFRS og forholdet til helheten i den aktuelle IFRS-standard i tilfeller der en endring gjør at den bare kommer i delvis strid med regnskapsloven. En slik løsning basert på adgang til enkeltvis valg av regnskapsløsning, vil videre legge ytterligere til rette for svekket sammenlignbarhet (jf. ovenfor).

Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer entydig på henholdsvis IFRS og regnskapsloven. Modellen innebærer et system med to parallelle regelsett. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning et verdi-regnskap). Etter departementets vurdering gjennomføres denne løsningen mest hensiktsmessig etter følgende hovedlinjer:

Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap. Dette er i tråd med høringsuttalelsene til Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs, LO og Ernst & Young. Samtidig anser departementet at løsningen på en forsvarlig måte ivaretar ønsket uttrykt av en rekke andre høringsinstanser om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven.

Departementet går videre inn for at det samtidig fastsettes egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS som skal gjelde i stedet for reglene om årsregnskap i regnskapsloven. Løsningen vil tilsvare den som er foreslått for foretak som følger IFRS-forordningen i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004). Løsningen bygger særlig på høringsuttalelsene til Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs, Næringslivets Hovedorganisasjon og Den norske Revisorforening. Den forenklede IFRS-versjonen skal etter forutsetningen bygge på vurderingsprinsippene i IFRS med unntak fra flere av de omfattende opplysningskravene i IFRS og med en viss mulighet for å tillate avvikende vurderingsprinsipper ut fra en avveining av kostnad og nytte.

Departementet mener at det bør være et mål på noe sikt at det skal være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med

IFRS, enten fullstendige IFRS etter IFRS-forordningen eller forenklede IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter. Børsnoterte foretak vil ikke kunne anvende forenklede IFRS. Små foretak skal, på samme måte som etter forslaget her, kunne velge mellom å følge bestemmelsene om årsregnskap i regnskapsloven (inkludert forenklingsmulighetene) og forenklede eller ev. fullstendige IFRS etter IFRS-forordningen.

Departementet mener det er behov for å se an erfaringene med den ordningen som foreslås her og den internasjonale utviklingen, og det er derfor ikke hensiktsmessig å angi noen tidsplan for å vurdere IFRS-plikt som angitt.

Departementet foreslår etter dette å lovfeste adgang for departementet til å fastsette forskrifter i medhold av regnskapsloven § 3–9 annet ledd om forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene som er vedtatt etter IFRS-forordningen. Forskriftene skal kunne gjøre unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriftene skal i særlige tilfeller kunne tillate avvik fra bestemmelser om innregning og måling (vurderingsprinsipper), og i så fall foreskrive alternativ regnskapsføring.

Regnskapspliktige som utarbeider årsregnskap etter disse forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS vil etter forslaget være unntatt fra de samme bestemmelsene om årsregnskap i regnskapsloven som foretak som følger IFRS etter IFRS-forordningen. Etter forslaget gjelder dette likevel ikke kravene til oppstilling av resultatregnskap og balanse, som departementet mener bør kreves anvendt også av foretak som følger forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS. Det vises for øvrig til omtalen i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 3.2.5 og regnskapsloven § 3–1 nytt tredje ledd.

Nærmere om forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter – overgangsordning mv.

Det er enkelte utfordringer knyttet til utvikling av forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter utenfor IFRS-forordningens område.

For det første må regnskapsreglene utenfor IFRS-forordningens område være i fullt samsvar med EØS-reglene etter regnskapsdirektivene. EØS-reglene etter regnskapsdirektivene ble endret ved direktiv 2001/65/EF og direktiv 2003/51/EF for å sikre at direktivene ikke skulle være til hinder for å anvende noen del av IFRS. Som nevnt over står det i fortalet til direktiv 2003/51/EF at endringene vil fjerne all inkonsekvens mellom regnskaps-

direktivene og IAS (IFRS) gjeldende per 1. mai 2002. I enkelte detaljer var det etter dette fortsatt en tilsynelatende motstrid mellom visse bestemmelser i IFRS og regnskapsdirektivene. Departementet legger ut fra dette til grunn at EUs lovgivende organer (Kommisjonen, Rådet og Parlamentet) gjennom vedtakelsen av direktiv 2003/51/EF har akseptert at slik tilsynelatende motstrid ikke forhindrer full anvendelse av IFRS.

EU-kommisjonen uttaler følgende om IFRS som del av nasjonal regnskapslovgivning i et dokument publisert i november 2003 med merknader til visse artikler i IFRS-forordningen og regnskapsdirektivene (dansk):

«Selskaber, der ikke er underlagt IAS-forordningen, skal fortsat i deres regnskaber opfylde krav i national lovgivning afledt af regnskabsdirektivene.

Såfremt en given IAS-standard er konsistent med en gennemførelse af regnskabsdirektivene, kan medlemsstaterne kræve, at sådanne selskaber anvender IAS. Et sådant krav kan naturligvis udvides til at omfatte samtlige IAS og tilhørende fortolkninger.»

«European Financial Reporting Advisory Group» (EFRAG) rådgir EU-kommisjonen og medlemsstatene bl.a. om nye og endrede standarder i IFRS er i samsvar med regnskapsdirektivene. Med unntak for et punkt knyttet til IAS 39 om finansielle instrumenter³, har ikke EFRAG til nå kommet til at det er motstrid mellom IFRS og regnskapsdirektivene. EFRAGs råd til Kommisjonen er offentlige. Departementet anser at avvik som måtte bli identifisert gjennom råd fra EFRAG til EU-kommisjonen, vil være praktisk håndterbare å justere for innen forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS.

For det annet er den internasjonale standardsetteren International Accounting Standards Board (IASB) i ferd med å utvikle et sett forenklede IFRS («SME-IFRS»). IASB tar sikte på å ha ferdig et høringsutkast til slike standarder i juni 2005. Endelige SME-IFRS-standarder vil antakelig ikke kunne fastsettes før i 2006. Departementet anser at disse standardene kan være aktuelle å fastsette som forskrifter i medhold av den foreslåtte adgangen til å gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Det vil sikre internasjonal aksept og dessuten bidra til å begrense ressursbruket ved utviklingen av forskriftene. Både framdriften og innholdet av dette arbeidet er foreløpig usik-

kert. Forslaget legger derfor også til rette for å utvikle egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS og til å gjøre særskilte tilpasninger innen rammen av EUs regnskapsdirektiver. Departementet anser at regnskapsstandardene om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder også i dette tilfellet bør kunne anvendes som grunnlag for forskriftene. I pkt. 5.5 angis aktuelle fremgangsmåter som inkluderer regnskapsstandarder utviklet av den norske standardsetteren, Norsk Regnskapsstiftelse.

For det tredje følger det av dette at det neppe vil være mulig å få på plass forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS til bruk for regnskapsåret 2005. Departementet legger vekt på at selskapene i børsnoterte konsern har et berettiget behov for å kunne føre årsregnskap i samsvar med forenklede IFRS fra samme tidspunkt som børsnoterte foretak etter IFRS-forordningen skal føre konsernregnskap i samsvar med IFRS vedtatt etter forordningen, 1. januar 2005. Departementet har i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) foreslått adgang for andre morselskap til å føre konsernregnskap og alle regnskapspliktige til å føre selskapsregnskap i samsvar med IFRS-forordningen. Denne adgangen tar hensyn til behovet for å redusere kostnadene i børsnoterte konsern ved at selskapsregnskapene i konsernet kan utarbeides etter samme prinsipper som konsernregnskapet. Etter departementets vurdering vil imidlertid en adgang til å anvende forenklede IFRS i disse selskapene bidra vesentlig til å redusere disse kostnadene ytterligere. Tilsvarende vil gjelde for selskaper i konsern der morselskapet benytter den foreslåtte adgangen til å føre konsernregnskap i samsvar med IFRS-forordningen. I denne situasjonen anser departementet at det vil være forsvarlig med en overgangsordning som gir adgang for selskapene i konsern der morselskapet fører konsernregnskap i samsvar med IFRS-forordningen til å anvende vedtatte IFRS med unntak av de omfattende notekravene, og i stedet oppfylle notekravene etter regnskapsloven. Departementet legger vekt på at datterselskaper i slike konsern vil ha særlige forutsetninger for å følge forenklede IFRS etter en slik overgangsordning på en forsvarlig måte. Departementet anser at andre selskaper og konsern ikke har et tilsvarende behov og forutsetninger for en slik overgangsordning. Disse vil etter forslaget først få adgang til å følge forenklede IFRS når det foreligger forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS.

Det vil vurderes om særskilte forhold knyttet til overskuddsdeling i forsikring, soliditetsreguleringen av og tilsynet med finansinstitusjonene og verdipapirforetak gjør det nødvendig å foreta særskilt

³ Punktet i IAS 39 gjelder adgang til å vurdere alle finansielle instrumenter til virkelig verdi på visse vilkår («the full fair value option»). IAS 39 ble i høst tatt inn i IFRS-forordningen med unntak av «the full fair value option».

regulering som i større grad legger til rette for sammenlignbare regnskaper institusjonene i mellom.

Departementets forslag

Departementet foreslår ut fra vurderingene ovenfor at departementet kan fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandards slik disse er fastsatt som forskrifter gitt i medhold av regnskapsloven § 3–9 annet ledd. Forskriftene kan gjøre unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriftene kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i standardene om innregning og måling, og om nødvendig foreskrive alternativ regnskapsføring. Unntaket i § 3–1 tredje ledd fra kapittel 6 gjelder ikke. Forskriftene kan fastsette at også andre unntak etter § 3–1 tredje ledd ikke skal gjelde. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3–9 nytt femte ledd.

Departementet foreslår videre en overgangsregel om at regnskapspliktig som er datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med regnskapsloven ny § 3–9 første ledd eller fjerde ledd, for regnskapsår som starter i 2005 kan utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3–9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3–1 nytt tredje ledd om unntak fra bestemmelser i loven for foretak som utarbeider IFRS-regnskap, skal gjelde tilsvarende. Det skal gis opplysninger i noter til årsregnskapet i samsvar med regnskapsloven kapittel 7. Det foreslås at departementet i forskrift skal kunne forlenge overgangsordningen. Det vises til lovforslaget del V (ikrafttredelse og overgangsregler).

3.2 Grunnleggende regnskapsprinsipper

3.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 4–1 skal årsregnskapet utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

1. Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
3. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).
4. Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet).

5. Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.

Små foretak kan fravike de grunnleggende prinsippene om opptjening og sammenstilling når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak.

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

Etter regnskapsloven § 4–3 skal alle inntekter og kostnader resultatføres («kongruensprinsippet»). Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i annet ledd resultatføre virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap.

Etter regnskapsloven § 4–4 skal årsregnskapet utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid.

Etter regnskapsloven § 4–5 skal årsregnskapet utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.

Etter regnskapsloven § 4–6 skal utarbeidelse av årsregnskap foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

I Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) er det foreslått en ny § 3–2 a om at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Hvis anvendelsen av en bestemmelse i regnskapsloven om årsregnskapet i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten til å gi et rettvisende bilde, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettvisende bilde.

3.2.2 EØS-rett

Utvalget beskriver grunnleggende regnskapsprinsipper i EØS-reglene etter regnskapsdirektivene slik (utredningen pkt. 9.1.2):

«EUs fjerde og syvende direktiv inneholder grunnleggende prinsipper som er gjennomført ved regnskapslovens kapittel 4. Prinsippene er inntatt i fjerde direktiv artikkel 2 og artikkel 31.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

Relevante deler av direktivbestemmelsene gjengis nedenfor.

Fra artikkel 2:

3. The annual accounts shall give a true and fair view of the company's assets, liabilities, financial position and profit or loss.

4. Where the application of the provision of this Directive would not be sufficient to give a true and fair view within the meaning of paragraph 3, additional information must be given.

5. Where in exceptional cases the application of a provision of this Directive is incompatible with the obligation laid down in paragraph 3, that provision must be departed from in order to give a true and fair view within the meaning of paragraph 3. Any such departure must be disclosed in the notes on the accounts together with an explanation of the reasons for it and a statement of its effect on the assets, liabilities, financial position and profit or loss. The Member States may define the exceptional cases in question and lay down the relevant special rules.

Fra artikkel 31:

1. The Member States shall ensure that the items shown in the annual accounts are valued in accordance with the following general principles:

- a) the company must be presumed to be carrying on its business as a going concern;
 - b) the methods of valuation must be applied consistently from one financial year to another;
 - c) valuation must be made on a prudent basis, and in particular:
 - aa) only profits made at the balance sheet date may be included,
 - bb) account must be taken of all foreseeable liabilities and potential losses arising in the course of the financial year concerned or of a previous one, even if such liabilities or losses become apparent only between the date of the balance sheet and the date on which it is drawn up,
 - cc) account must be taken of all depreciation, whether the result of the financial year is a loss or a profit;
 - d) account must be taken of income and charges relating to the financial year, irrespective of the date of receipt or payment of such income or charges;
 - e) the components of asset and liability items must be valued separately;
 - f) the opening balance sheet for each financial year must correspond to the closing balance sheet for the preceding financial year.
2. Departures from these general principles shall be permitted in exceptional cases. Any such departures must be disclosed in the notes

on the accounts and the reasons for them given together with an assessment of their effect on the assets, liabilities, financial position and profit or loss.

I direktiv 2003/51/EF (moderniseringsdirektivet) er det gjort endringer i fjerde direktiv artikkel 31 for å harmonisere EUs grunnleggende prinsipper med IAS rammeverket og IAS standarder:

Endring av artikkel 31:

In paragraph 1(c), the point (bb) is replaced by the following:

'account must be taken of all liabilities arising in the course of the financial year concerned or of a previous one, even if such liabilities or losses become apparent only between the date of the balance sheet and the date on which it is drawn up,'

The following paragraph 1a is inserted:

'1a. In addition to those amounts recorded further to Article 31(1)(c)(bb), Member States may permit or require account to be taken of all foreseeable liabilities and potential losses arising in the course of the financial year concerned or of a previous one, even if such liabilities or losses become apparent only between the date of the balance sheet and the date on which it is drawn up.'

3.2.3 IFRS

Den internasjonale standardsetteren International Accounting Standards Board (IASB) bygger på sitt «Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements» ved utarbeidingen av de enkelte IFRS-standardene. Ved avvik fra dette utgangspunktet går standardene foran. Rammeverket skal også være en kilde til regnskapsløsninger ved utarbeidelse av årsregnskap, jf. henvisningen til rammeverket i IAS 8 (tidligere IAS 1).

Utvalget har beskrevet IASBs rammeverk i utredningen pkt. 9.1.3 (ss. 157–159). Utvalget sier bl.a. om dette:

«Bruken av rammeverket som grunnlag for standardsetting framgår av innledningen til rammeverket (punktene 1 – 4). Her framheves det også at det godt kan eksistere motsetninger mellom en standard og rammeverket, men i så fall vil standarden gå foran:

«The board recognizes that in a limited number of cases there may be a conflict between the Framework and an International Accounting Standard. In those cases where there is a conflict, the requirements of the International Accounting Standard prevail over those of the Framework.»

Rammeverket favner videre enn regnskapslovens grunnleggende prinsipper og omfatter angivelser av brukergrupper og deres informasjonsbehov. IASBs grunnsyn samsvarer godt med det som norsk regnskapslovgivning bygger på. Hensynet til investors interesser har likevel tradisjonelt stått meget sterkt i IASBs standardsetting. Videre drøftes kvalitative krav til regnskapsinformasjon så som forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Det framheves også at så vel standardsetter som den regnskapspliktige skal avveie informasjonens nytteverdi mot dens kostnad.

Rammeverket definerer eiendeler, gjeld og egenkapital. Resultat, inntekter og kostnader er definert som endringer i eiendeler og gjeld. Av denne grunn sies rammeverket å være balanseorientert. Rammeverket punkt 49 definerer eiendeler, gjeld og egenkapital som følger:

«The elements directly related to the measurement of financial position are assets, liabilities and equity. These are defined as follows:

- a) An asset is a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.
- b) A liability is a present obligation of the enterprise arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the enterprise of resources embodying economic benefits.
- c) Equity is the residual interest in the asset of the enterprise after deducting all its liabilities.»

Balanse- og resultatføring krever at definisjonene er tilfredsstillende. I tillegg må ytterligere to vilkår være oppfylt. For det første kreves det at de framtidige fordeler som er knyttet til eiendeler eller forpliktelse skal være sannsynlige. Der nest er det en betingelse at posten skal kunne måles pålitelig.

I tillegg til de to generelle kriteriene for regnskapsføring, gir IASB enkelte (vage) retningslinjer for periodisering i resultatregnskapet. IASB konstaterer at opptjeningsprinsippet har en funksjon i praktiske problemstillinger, og at prinsippet representerer en utdypning av kravet om pålitelig måling (rammeverket punkt 93).

Innholdet i sammenstillingsprinsippet, nemlig at kostnader skal resultatføres i samme periode som tilhørende inntekt, er presentert som et grunnleggende utgangspunkt for kostnadsføring. Allokering og umiddelbar kostnadsføring er aktuelle alternativer, men da som tilpasninger til sammenstillingsprinsippet (rammeverket punkt 96 og 97). IASB presiserer imidlertid at sammenstillingsprinsippet skal fravikes om det gir opphav til balanseposter som ikke er i sam-

svar definisjonene i rammeverket (rammeverket punkt 95):

«However, the application of the matching concept in this Framework does not allow the recognition of items in the balance sheet which do not meet the definition of assets or liabilities.»»

3.2.4 Lovutvalgets forslag

Formål og brukergrupper

Utvalget viser til at IFRS rammeverket (se pkt. 3.2.3) og bl.a. årsregnskapsloven i Danmark har bestemmelser om brukergruppene og deres informasjonsbehov samt kvalitative krav til regnskapsinformasjon slik som forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. På denne bakgrunn har utvalget vurdert om tilsvarende bestemmelser bør tas inn i regnskapsloven. På den ene siden viser utvalget til at dette har vært vurdert som unødvendig ved tidligere revisjon av regnskapslovgivningen og at krav som forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet på mange måter er selvsynlige og ukontroversielle. Utfordringen, som standardsetter og den enkelte regnskapspliktige i praksis står overfor, er å foreta en avveining av de kvalitative krav i løsningen av regnskapsmessige problemer. Utvalget påpeker at man i Norge har utstrakt åpenhet omkring regnskapsrapporteringen, at brukergruppene dermed langt på vei er likestilt og at det ikke synes å være noen uenighet om dette prinsippet. På den annen side anser utvalget at det for å sikre at alle brukergruppene interesser blir ivare tatt og for å skape allmenn tillit til prosessen, kan være hensiktsmessig å liste opp brukergruppene i en formålsbestemmelse. Videre viser utvalget til at det er lovens siktemål at regnskapet skal gi relevant og pålitelig informasjon innen de beskrakninger kostnad/nytte testen setter. Utvalget kommer derfor til at de kvalitative kravene til regnskapsinformasjon bør formuleres som lovens formål. Den enkelte regnskapspliktige skal etter forslaget ikke bruke slike avveininger til å overprøve lov eller god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår etter dette en ny bestemmelse i regnskapsloven om at årsregnskapets og årsberetningens formål er å danne grunnlag for regnskapsbrukernes bedømmelse av foretakets utvikling, finansielle stilling, resultat og risiko. Regnskapsbrukerne er enhver som treffer beslutninger som kan påvirkes av den regnskapspliktiges forhold, herunder nåværende og mulige eiere, kreditorer, ansatte, kunder, alliansepartnere og offentlige myndigheter. Etter forslaget skal det videre fastsettes at bestemmelsene i lov om årsregnskapet og årsberetningen tar sikte på å oppnå at disse dokumentene

gir opplysninger om forhold som er relevante for regnskapsbrukerne. Opplysningene skal dessuten være pålitelige i forhold til det som regnskapsbrukerne normalt forventer. Plikten til å gi opplysninger er fastsatt etter en vurdering av opplysningenes nytte for brukerne sammenholdt med kostnadene ved å fremskaffe dem.

Grunnleggende prinsipper

Utvalget har vurdert de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven i forhold til IFRS rammeverket, og beskriver utgangspunktet for sine vurderinger slik (utredningen pkt. 9.3.2):

«De grunnleggende regnskapsprinsipper i den norske regnskapsloven (norsk rammeverk) er resultatorientert, mens ledende internasjonale standardsettere har valgt et konseptuelt rammeverk som er balanseorientert i den forstand at det tas utgangspunkt i definisjoner av balansepostene. Dette betyr imidlertid ikke at det nødvendigvis er noen grunnleggende motsetning mellom de to rammeverkene. IASB må ta standpunkt til inntekts- og kostnadsføring, men dette må gjøres ad hoc siden rammeverket ikke behandler dette uttømmende. Likeledes har vi i Norge regler for balanseføring som ikke er nedfelt i GRP.»

Etter utvalgets vurdering er det ikke ønskelig med et norsk rammeverk som strider mot IFRS standarder. Samtidig anser utvalget at det ikke er ønskelig å gå over til et balanseorientert rammeverk i Norge selv om dette er mest vanlig internasjonalt.

Utvalget har særlig sett behov for å vurdere om de grunnleggende regnskapsprinsippene om opptjening og sammenstilling er forenlige med IASBs rammeverk.

Etter utvalgets vurdering kan *opptjeningsprinsippet* beholdes. Utvalget legger til grunn at det de kaller utvidet verdibasert opptjening (se nærmere utredningen pkt. 9.3.2.1) ikke vil være i samsvar med opptjeningsprinsippet etter regnskapsloven, men mener at utvidet adgang til vurdering til virkelig verdi fortsatt bør kreve eksplisitt hjemmel i lov. Utvalget foreslår derfor «ingen adgang til overstyring av opptjeningsprinsippet via god regnskapsskikk».

Utvalget vurderer *sammenstillingsprinsippet* som mer problematisk i forhold til IFRS rammeverket (utredningen pkt. 9.3.2.2):

«Rammeverket krever eksplisitt at alle poster i balansen skal tilfredsstillende definisjonen av en balansepost (eiendel, gjeld eller egenkapital). Dermed sammenstillingsprinsippet medfører ba-

lanseposter som ikke tilfredsstillende definisjonene, må sammenstillingen eventuelt modifiseres. En kan dermed si at balansedefinisjonene overstyrrer sammenstillingsprinsippet. I den utstrekning det måtte oppstå konflikt mellom disse prinsippene, vil IAS løsninger være i strid med norsk lovgivning.»

Utvalget viser samtidig at balanseføringen i flere tilfeller kan modifiseres i samsvar med balansedefinisjonene uten å komme i konflikt med resultatføring etter sammenstillingsprinsippet (for eksempel reduksjon av balanseført eiendel i stedet for avsetning for vedlikehold). Reelle konflikter oppstår kun når inntekter og utgifter ikke kan periodiseres i samsvar med sammenstillingsprinsippet. Utvalget viser til at det er få men viktige eksempler på slike reelle konflikter. Forbud mot balanseføring av mange immaterielle eiendeler kan nevnes i denne sammenheng.

Utvalget avviser å innføre et nytt regnskapsprinsipp om at balanseposter skal tilfredsstillende visse definisjoner. En slik løsning anses for lite fleksibel i forhold til å håndtere løsninger i de enkelte IFRS standardene. Utvalget foreslår i stedet at unntak fra sammenstillingsprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk, og uttaler i den forbindelse:

«Det overlates dermed til god regnskapsskikk å avgjøre når sammenstilling skal modifiseres under hensyn til definisjonene. Det må da være en forutsetning at standardsetter skal benytte denne bestemmelsen til å åpne for IAS løsninger som ellers ville stride mot sammenstillingsprinsippet. Det ville i den forbindelse være hensiktsmessig med en regnskapsstandard som introduserer balansedefinisjonene og redegjør for hvordan disse kan gjøre det nødvendig å modifisere sammenstillingen. Den foreslåtte løsning skulle eliminere enhver konflikt mellom regnskapsloven § 4–1 første ledd nr. 1 til 3 og IAS rammeverket.»

Utvalget anser ikke at det foreligger konflikter mellom IFRS rammeverket og lovfestingen i regnskapsloven av de grunnleggende regnskapsprinsippene om *forsiktighet, sikring, regnskapsestimater, prinsippanvendelse og kongruens*. Utvalget foreslår imidlertid en tilpasning ved at adgangen etter regnskapsloven til å utsette *resultatføringen av estimatendringer* i samsvar med god regnskapsskikk endres til en plikt. Utvalget mener videre at det er behov for å justere prinsippet om *fortsatt drift* ved å fastsette at forutsetningen er til stede så lenge det ikke er overveiende sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Kvalifiseringen av sannsynligheten («overveiende») er ny i utvalgets forslag.

Utvalget mener at innføringen av IFRS for børsnoterte foretak tilsier en endring i kravet om at årsregnskapet skal utarbeides etter *ensartede prinsipper*, slik at konsernregnskap og selskapsregnskap kan utarbeides etter ulike prinsipper. Utvalget foreslår at prinsippanvendelsen i konsernregnskap og selskapsregnskap kan være forskjellig.

Et mindretall i utvalget (medlemmet Voldnes) går mot endringer for å tilpasse grunnleggende regnskapsprinsipper etter regnskapsloven til IFRS rammeverket. Mindretallet uttaler bl.a. (utredning pkt. 9.3.4):

«Diskusjonen om grunnleggende prinsipper reiser spørsmålet om regnskapet skal være balanse- eller resultatorientert. Et mindretall bestående av medlemmet Voldnes er av den oppfatning at dette i realiteten innebærer et spørsmål om man ønsker en økonomisk liberalisering eller ikke. Erfaringen med balanseorienterte regnskaper viser at disse i stor grad innebærer bruk av virkelig verdi vurderinger, noe som betyr at svingninger i ulike markeder gjenspeiles i regnskapet. Mindretallets forslag er å beholde det resultatorienterte regnskapet for alle regnskapspliktiges selskapsregnskaper».

Det samme mindretallet går inn for plikt til å utarbeide alle konsernregnskap i samsvar med IFRS.

3.2.5 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene støtter gjennomgående utvalgets vurdering av å beholde lovfestingen av grunnleggende regnskapsprinsipper. Gruppen av store foretak, Handelshøyskolen BI, anser imidlertid at forholdet til IFRS-rammeverket gjør at det kan være uheldig å lovfeste grunnleggende regnskapsprinsipper.

Kredittilsynet støtter i all hovedsak utvalgets forslag, og legger vekt på at hensynet til sammenlignbarhet og internasjonal harmonisering tilsier plikt til å fravike sammenstillingsprinsippet og til utsatt resultatføring av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

Kredittilsynet reiser dog spørsmål om utvalgets minimumstilpasning av regnskapsloven kapittel 4 er hensiktsmessig, tatt i betraktning den betydelige utviklingen som nå skjer i retning IAS/IFRS. De mener at når den enkelte regnskapspliktige og norsk standardsetter skal søke løsninger på nye regnskapsmessige problemstillinger, bør det fremover være IAS/IFRS og IASBs rammeverk som er utgangspunktet for vurderingen. IASBs rammeverk er i langt større grad enn de norske grunnleggende prinsippene et helhetlig rammeverk. Kredittilsynet stiller videre spørsmål om henvisningen i

§ 4 – 6 til god regnskapsskikk, bør erstattes av en bestemmelse som klarere reflekterer IASBs rettskildehierarki.

Næringslivets Hovedorganisasjon, Den norske Revisorforening, Norske Siviløkonomers Forening og Gruppen av store foretak går inn for at det kun bør være adgang, og ikke plikt som foreslått av utvalget, til å fravike sammenstillingsprinsippet og til utsatt resultatføring av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Disse går videre inn for tilsvarende adgang til å fravike «opptjeningsprinsippet».

Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs, LO, Ernst & Young, Norges Kommunerevisorforbund, Sparebankforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon går mot utvalgets forslag om endringer i bestemmelsene i regnskapsloven om de grunnleggende regnskapsprinsippene om sammenstilling, estimatendring og fortsatt drift. *Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs, Ernst & Young og NHO* går subsidiært inn for at utvalgets forslag om plikt til å fravike sammenstillingsprinsippet og til utsatt resultatføring av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk, endres til en adgang. Disse går i så fall også inn for en tilsvarende adgang til å fravike opptjeningsprinsippet.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Oljeindustriens Landsforening, Nærings- og handelsdepartementet og Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om plikt til å fravike sammenstillingsprinsippet og til utsatt resultatføring av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

De fleste høringsinstanser, som har uttalt seg om det, støtter utvalgets forslag om å tillate at konsernregnskapet og selskapsregnskapet utarbeides etter forskjellige prinsipper.

Ingen høringsinstanser har merknader til forslaget om å kvalifisere sannsynligheten for at forutsetningen om fortsatt drift er til stede.

Norsk Øko-forum påpeker at avvik fra sammenstillingsprinsippet vil kunne få skattemessige konsekvenser. Som eksempel nevnes «enkelte utgifter som etter sammenstillingsprinsippet skal sammenstilles mot tilhørende inntekt det påfølgende regnskapsår. Slike utgifter antas i mindre grad å bli sammenstilt ved et balanseorientert syn».

Handelshøyskolen BI, Den norske Revisorforening, Ernst & Young, Oslo Børs, Norsk RegnskapsStiftelse, Norske Siviløkonomers Forening, Nærings- og handelsdepartementet og Næringslivets Hovedorganisasjon går mot utvalgets forslag om å lovfeste årsregnskapets formål og brukergrupper. *Finansnæringens Hovedorganisasjon og Sparebankforeningen* støtter utvalgets forslag. *Kredittilsynet* er positiv til lovfesting av kvalitative krav, men anser at utval-

gets formålsbestemmelse ikke ivaretar hensyn til harmonisering med IFRS. *Norske Finansanalytikerforening* har et lignende syn, og uttaler:

«Utviklingen de senere år kjennetegnes av krav om mer informasjon, bedre informasjon og større åpenhet om selskapenes anliggender. NFF er opptatt av at dette videreføres slik at blant annet eierne får et best mulig grunnlag for å verdigjøre selskapene. Vi oppfatter at formålspargrafen viderefører en slik utvikling.

NFF er likevel bekymret for at formålspargrafen og den tilhørende drøftelsen kan utvide informasjonsplikten i et uheldig omfang slik at norsk næringslivs konkurransevilkår og kapitalmarkeder blir skadelidende i en internasjonal sammenheng.

I tråd med hva som er vanlig internasjonalt, mener NFF at eiere og kreditorer burde angis som de primære brukergruppene av regnskapsinformasjon og at øvrige bruker- og interessegrupper ikke har det samme krav på fyldestgjørende informasjon for å tilfredsstille sine særskilte interesser.

Videre, kan heller ikke kostnadsbegrepet i kost/nytte-vurderingen av hvilken informasjon som skal gis, begrenses til de direkte fremkaffelseskostnadene av informasjonen. NFF mener at det internasjonalt er vanlig å ta hensyn til andre skader selskapet og dets eiere kan påføres som følge av offentliggjøring av forretningsmessige sensitive forhold, for eksempel om pågående forhandlinger om kjøp og salg, tvister og lignende. NFF mener at kost/nytte-vurderingen også må kunne anvendes av det enkelte selskap og ikke bare av lovgivere og standardsettere.»

3.2.6 Departementets vurdering

Departementet viser til vurderingen i pkt. 3.1.5 av en modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarter utenfor IFRS-forordningens område. Departementet foreslår her at det bare i begrenset grad foretas ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap. Disse forslagene må ses i sammenheng med forslaget om samtidig å tillate forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter etter egne forskrifter utenfor rammen av bestemmelsene i regnskapsloven om årsregnskap.

I samsvar med denne modellen foreslår ikke de-

partementet å følge opp utvalgets forslag om plikt til å fravike sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Departementet går heller ikke inn for å innføre adgang til å fravike sammenstillingsprinsippet.

Departementet følger videre ikke opp utvalgets forslag om å endre adgangen til å utsette resultatføringen av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk til en plikt. Det samme gjelder forslaget om å kvalifisere sannsynligheten for at forutsetningen om fortsatt drift er til stede fra «sannsynlig» til «overveiende sannsynlig».

Departementet viser til at forslaget om å tillate ulik prinsippanvendelse i konsernregnskapet og selskapsregnskapet har fått bred støtte i høringen. Departementet anser at dette forslaget har en begrunnelse ut over hensynet til IFRS-tilpasning utenfor IFRS-forordningens område. En slik adgang vil legge til rette for å utarbeide konsernregnskapet i samsvar med IFRS (ev. forenklet IFRS) og selskapsregnskapet i samsvar med regnskapsloven. Departementet anser at den foreslåtte adgangen til forenklet anvendelse av IFRS vil begrense behovet for en adgang til ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Det vil forsterkes ytterligere ved selskapsrettslige og skattemessige tilpasninger som skal gi tilnærmet nøytral effekt av valg av regnskapsregelverk. Slike selskapsrettslige tilpasninger er foreslått i pkt. 6.1.6. Det tas sikte på å foreslå slike skattemessige tilpasninger tidlig i tredje kvartal 2005, jf. omtalen av dette i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 3.4.6. Departementet anser likevel at adgang til ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet kan forsvares ut fra at det i visse tilfeller kan være et berettiget ønske om å anvende forskjellige prinsipper for å dekke ulike informasjonsbehov. Etter departementets syn vil imidlertid beste praksis fortsatt være lik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet innen samme årsregnskap.

Departementet foreslår etter dette at prinsippanvendelsen i konsernregnskap og selskapsregnskap kan være forskjellig. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 4–4 nytt annet punktum.

Departementet går ikke inn for egne bestemmelser i regnskapsloven om årsregnskapets formål og brukergrupper. Departementet legger vekt på at et klart flertall av høringsinstansene går mot slik lovfesting eller har innvendinger mot utvalgets forslag til utforming av formålsbestemmelsen. Departementet ser, i likhet med flere høringsinstanser, utvalgets forslag i sammenheng med bestemmelsen foreslått i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) om krav til at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Departementet mener det vil være uheldig og bidra til

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

3.3 Vurderingsregler

3.3.1 Generelle vurderingsregler

Gjeldende rett, EØS-rett, internasjonale regnskapsstandards og utvalgets forslag

Regnskapsloven §§ 5–1 til 5–5 omfatter generelle bestemmelser om verdsettelse av eiendeler. Reglene omhandler klassifisering av eiendeler (§ 5–1), verdsettelse av omløpsmidler (§ 5–2) og anleggsmidler (§ 5–3), samt definisjon (§ 5–4) og tilordning (§ 5–5) av anskaffelseskost.

I utgangspunktet omfattes alle eiendeler av de generelle vurderingsreglene. I tråd med EF-retten inndeler regnskapsloven § 5–1 eiendelene i to hovedgrupper, omløpsmidler og anleggsmidler. De generelle vurderingsreglene i §§ 5–2 og 5–3 bygger på denne inndelingen.

Etter en totalvurdering er utvalget kommet til at finansielle instrumenter bør behandles samlet i en egen lovbestemmelse med tilhørende forskrifter, jf. drøftelsen i utredningen pkt. 10.2. Utvalget mener at en slik inndeling er egnet til å gi bedre oversikt over regelverket for finansielle instrumenter.

Utvalget legger til grunn at EØS-reglene etter regnskapsdirektivene ikke er til hinder for å unnta finansielle instrumenter fra de alminnelige bestemmelsene om anleggsmidler, jf. fjerde selskapsrettsdirektiv art 35 c) aa).

Utvalget påpeker at det kan argumenteres for at utvalgets konklusjon fører til at betegnelsen «generelle vurderingsregler» ikke lenger er særlig treffende. Således vil regelverket om «omløpsmidler» i § 5–2 i hovedsak bare gjelde varelager. Utvalget er likevel kommet til det ikke er tilstrekkelig grunn til å endre lovens begrepsbruk.

§ 5–2. Omløpsmidler

Bestemmelsen lyder:

«Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.»

Bestemmelsen gjennomfører EØS-regler etter fjerde selskapsrettsdirektiv art 39.1. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen normalt bare bør få anvendelse på varebeholdninger. Utvalget viser til at verdsettelse av finansielle instrumenter er behandlet i utredningen pkt. 10.7.

Utvalget finner ikke grunn til å foreslå endringer i bestemmelsen.

§ 5–3. Anleggsmidler

Bestemmelsen lyder:

«Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost.

Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.

Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.»

Bestemmelsen gjennomfører fjerde selskapsrettsdirektiv art 35.1.

Utvalget legger til grunn at finansielle anleggsmidler ikke bør underlegges de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler, jf. utredningen pkt. 10.2.

Utvalget har vurdert om formuleringen «som forventes ikke å være forbigående» i nedskrivningsbestemmelsen i tredje punktum er forenlig med IAS 36 – Impairment of Assets; som ubetinget krever nedskrivning når standardens vilkår er tilfredsstillt. EF-kommisjonen har vurdert dette spørsmålet i det interne dokumentet «Examination of the conformity between IAS 1 to IAS 41 and the European Accounting Directives» (April 2001).

På bakgrunn av uttalelsen finner utvalget at regnskapslovens nedskrivningsregel er i overensstemmelse så vel med direktivet som med IAS 36.

Utvalgets konklusjon er etter dette at regnskapsloven § 5–3 bør videreføres uendret.

§ 5–4. Anskaffelseskost

Bestemmelsen lyder:

«Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter.

Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variabel og faste tilvirkningskostnader. Små foretak kan likevel unnlate å medta faste tilvirkningskostnader ved beregning av anskaffelseskost.»

Bestemmelsen gjennomfører EØS-regler etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 3 og 4. Selv om

artikkel 39 nr. 4 i samme direktiv klargjør at foretakene skal ha en valgdgang når det gjelder behandling av finansieringsutgifter, klargjør lovforarbeidene (NOU 1995:30, s 128) at finansieringsutgifter skal inkluderes i anskaffelseskost. I motsetning til den norske regelen klargjør IAS 23.7 og 11 at finansieringsutgifter som hovedregel skal kostnadsføres løpende, og at balanseføring tillates som et alternativ.

Utvalget ønsker å klargjøre at det her er snakk om finansieringsutgifter knyttet til tilvirkning av anleggsmidler med lang tilvirkningstid, hvor renteutgifter er en av komponentene knyttet til finansieringen. I tillegg til renteutgifter vil også amortiseringer av underkurs og overkurs knyttet til lån og andre direkte kostnader knyttet til låneopptak være elementer som inngår. Valutagevinster eller valutatap knyttet til lån i utenlandsk valuta vil også inngå i finansieringsutgiftene i den grad de betraktes som justeringer til renteutgiftene. Denne forståelsen er i tråd med definisjonen av «Borrowing costs» i IAS 23.5.

Så lenge både EF-retten og IAS 23 tillater alternative løsninger for finansieringsutgifter, er det utvalgets oppfatning at norske foretak bør stå overfor den samme valgdgangen. Som nytt tredje ledd i bestemmelsen foreslås derfor:

«Finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper.»

Balanseføring av finansieringsutgifter skal opplyses i notene til årsregnskapet, jf. utredningen kapittel 15.

§ 5–5. Tilordning av anskaffelseskost

Bestemmelsen lyder:

«Eiendeler skal tilordnes anskaffelseskost spesifikt. Varer kan tilordnes anskaffelseskost ved FIFO-metoden (først inn, først ut) eller gjennomsnittlig anskaffelseskost dersom spesifikk tilordning ikke er praktisk eller hensiktsmessig. Ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost. Små foretak kan likevel tilordne ombyttbare finansielle eiendeler anskaffelseskost etter FIFO-metoden.»

Bestemmelsens annet ledd gjennomfører EØS-regler etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 40.1.

Bestemmelsen om tilordning av varer i annet punktum tilsvare bestemmelsen i IAS 2.21 om va-

relager. Utvalget foreslår derfor ingen endringer i bestemmelsen.

Tilordning av finansielle eiendeler, jf. tredje punktum, er ikke regulert i IAS/IFRS-regelverket. Det må derfor antas at FIFO-metoden er tillatt i henhold til IAS/IFRS. Utvalget finner ikke grunn til at forholdet reguleres i lovgivningen, og foreslår derfor at tredje og fjerde punktum i bestemmelsen utgår.

Høringsinstansenes merknader

Når det gjelder vurderingsreglene gir Norsk RegnskapsStiftelse uttrykk for at flere av forslagene mangler faglig begrunnelse. NRS mener at det er uforsvarlig å fremme forslag til lovendringer uten skikkelig utredning.

Oljeindustriens Landsforening er enig i utvalgets forslag.

Gruppen av store foretak er uenig i utvalget når det gjelder spørsmål om adgang til oppskrivning. Disse mener det er uheldig hvis regnskapsloven avviker fra IAS/IFRS.

Den norske Revisorforening mener at flere av forslagene til endringer av vurderingsreglene synes dårlig utredet, og bør etter Den norske Revisorforenings syn derfor utredes på nytt.

Den norske Revisorforening mener også at det ikke foreligger tungtveiende grunner til avvik fra moderniseringslinjen knyttet til oppskrivning av varige driftsmidler, og at slike oppskrivninger derfor må tillates.

Kredittilsynet mener generelt at hensynet til internasjonal sammenlignbarhet bør vektlegges, hvilket i utgangspunktet tilsier at alle vurderingsprinsipper som tillates i IAS/IFRS, også bør tillates anvendt av foretak som følger moderniseringsveien. Det forhold at det i IAS 16 og IAS 38 er valgfritt for foretakene å foreta oppskrivninger når virkelig verdi er høyere, kan ikke være noe avgjørende moment, all den tid utvalget foreslår liknende valgfrihet ved vurdering av for eksempel investeringseiendommer. Kredittilsynet foreslår at regnskapsloven § 5–3 endres slik at oppskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler tillates anvendt i samsvar med IAS 16 og IAS 38.

Finansnæringens Hovedorganisasjon støtter utvalgets forslag om at finansielle instrumenter ikke bør omfattes av de generelle vurderingsreglene, men bør behandles samlet i en egen lovbestemmelse med tilhørende forskrifter.

Skattedirektoratet finner å kunne støtte utvalgets vurderinger rundt generelle vurderingsregler. Spesielt bemerker Skattedirektoratet at en endring, slik at finansieringsutgifter vedrørende tilvirkning

av anleggsmidler som hovedregel skal kostnadsføres løpende, vil bringe bokføringen nærmere skattereglene, og dermed redusere behovet for midlertidige forskjeller. Skattedirektoratet finner dette positivt.

Skattedirektoratet støtter også endringen i § 5–5 om tilordning av anskaffelseskost vedrørende ombyttbare finansielle eiendeler. Tillatelsen til å benytte FIFO prinsippet, vil minske forskjellene mot den skattemessige løsningen. Skattedirektoratet tror dette vil lette oversikten for regnskapsavleggerne og kontrollmyndighetene. Skattedirektoratets ønske er at FIFO er eneste lovlige tilordning, slik at en får en enhetlig bruk, men ser at dette legger begrensninger som ikke harmoniserer med IAS.

Etter *Næringslivets Hovedorganisasjons* oppfatning er argumentet om at en oppskrivningsadgang vil redusere sammenlignbarheten av regnskapene ikke en god nok grunn for å opprettholde oppskrivningsforbudet, gitt den tilnærmingen til IAS/IFRS man nå står overfor.

Sparebankforeningen er enig i at § 5–2 bør videreføres. Selv om oppskrivningsforbudet ikke er i samsvar med IAS/IFRS, mener Sparebankforeningen at hensynet til kreditor taler for at paragraf 5–3 videreføres.

Departementets vurdering

Departementet legger opp til en tilpasning til IFRS, hvor de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven bare i begrenset grad tilpasses ytterligere til IFRS. Det vurderes likevel konkret å gjennomføre enkelte IFRS-tilpasninger av gjeldende bestemmelser i regnskapsloven innen rammen av et historisk-kostregnskap og de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, jf. pkt. 3.1 og 3.2.

Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets forslag om å videreføre de generelle vurderingsreglene om omløpsmidler (§ 5–2) og anleggsmidler (§ 5–3). Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om ikke å tillate oppskrivning av anleggsmidler. Departementet uttalte i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) følgende (s. 120):

«Departementet mener at oppskrivningsinstituttet ikke har slike trekk som gjør det forenlig med de grunnleggende regnskapsprinsippene, og at det derfor bør inngå i ny regnskapslov.»

Utvalget foreslår at finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper, jf. utvalgets forslag til § 5–4 nytt tredje ledd. Forslaget innebærer en forenkling og et begrenset unntak fra sammenstillingsprinsippet. Departementet slutter seg til utvalgets forslag.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5–4.

3.3.2 Virkelig verdi av finansielle instrumenter

Bakgrunn, EØS-regler

Departementet fremmet i Ot. prp. nr. 15 (2003–2004) forslag til endringer i regnskapsloven til gjennomføring av EØS-regler som svarer til direktiv 2001/65/EF om endringer i EUs regnskapsdirektiver. Direktivet pålegger medlemsstatene en begrenset plikt til å tillate eller kreve regnskapsmessig verdivurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi. Departementet foreslo at EØS-reglene gjennomføres med hovedprinsipper i regnskapsloven og detaljregler i forskrifter i medhold av regnskapsloven.

Etter direktivet om virkelig verdi (direktiv 2001/65/EF) skal medlemsstatene tillate eller pålegge vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi etter enkelte nærmere bestemte regler og visse angitte vilkår, jf. omtale i Ot. prp. nr. 15 (2003–2004). Hensikten med direktivet om virkelig verdi er særlig å legge til rette for regnskapsføring i samsvar med den internasjonale regnskapsstandarden IAS 39 om regnskapsføring og vurdering av finansielle instrumenter. Gjennomføringsfrist for direktivet i nasjonal rett var 1. januar 2004.

Departementet uttaler i Ot. prp. nr. 15 (2003–2004) følgende i pkt. 3.5.1 (s.21):

«I henhold til senere EØS-regler som svarer til forordning nr. 1606/2002/EF, skal børsnoterte foretak avlegge konsernregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene IAS/IFRS fra 2005. For disse vil det verken være anledning eller plikt til å følge øvrig regnskapslovgivning i medlemsstatene. Av hensyn til øvrige regnskapspliktige og selskapsregnskapene til de børsnoterte foretakene, er det derfor ved direktiv 2003/51/EF lagt ytterligere til rette for at medlemsstatenes regnskapslovgivning kan harmoniseres med IAS/IFRS. I delutredningen legger utvalget opp til en begrenset innføring av virkelig verdi fra gjennomføringsfristen 1. januar 2004 og en endelig og mer fullstendig vurdering i utvalgets endelige utredning med sikte på innføring fra januar 2005.»

Utvalgets forslag

Utvalget foreslår plikt til vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi både i konsern- og selskapsregnskapet. Flere høringsinstanser går inn for valgfri vurdering til virkelig verdi.

Departementets vurdering

Departementet legger vekt på at hensynet til sammenlignbarhet taler mot valgdagang i regnskapsloven og at flere høringsinstanser har lagt vekt på mulighet til fortsatt anvendelse av kostmetoden. Departementet foreslår derfor, i samsvar med den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen, at adgangen til utvidet vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi bør tas ut av regnskapsloven og overføres til forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS (se om dette pkt. 3.1.5). Adgang til å følge forenklet IFRS, inkludert IAS 39 om finansielle instrumenter, vil etter departementets syn være tilstrekkelig til å oppfylle EØS-forpliktelsene etter direktiv 2001/65/EF («direktivet om virkelig verdi»). Det vises her spesielt til avklaringen av dette i fortalen pkt. 15 til direktiv 2003/51/EF som gjennomfører ytterligere valgfrie tilpasninger til IFRS av regnskapsdirektivene og den nærmere omtalen i pkt. 3.1.2. Departementet foreslår ut fra dette å oppheve § 5–8 tredje og fjerde ledd. EØS-forpliktelsene etter direktiv 2001/65/EF forutsettes å bli ivaretatt gjennom forskriftene om forenklet bruk av IFRS. Det følger av dette behov for enkelte justeringer i § 7–17 om noteopplysninger om virkelig verdi av finansielle instrumenter.

Departementet går inn for at finansielle instrumenter utenom handelsporteføljen fortsatt skal vurderes til kost og ikke virkelig verdi. Det inkluderer investering i datterselskap, tilknyttet selskap (associates) og felleskontrollert virksomhet (joint ventures) som etter IAS 39 i enkelte tilfeller kan eller skal vurderes til virkelig verdi.

Innen handelsporteføljen foreslår departementet å utvide plikten til virkelig-verdi-vurdering noe ved å fjerne begrensningen til finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1–2. Departementet anser at avgrensningen av hvilke finansielle instrumenter som skal vurderes etter bestemmelsen bør fastsettes etter hva som til enhver tid allment anerkjennes som finansielle instrumenter sammen med kriteriene om klassifisering som omløpsmiddel, plassering i handelsportefølje, notering og likviditet. Departementet går videre inn for å oppheve den formelle begrensningen som ligger i kravet om omsetning på børs eller i et regulert marked «som nevnt i børsloven § 2–1». Etter børsloven § 2–1 kan virksomhet som børs eller autorisert markedsplass bare drives av foretak som har tillatelse til dette fra departementet. Det bør klargjøres at bestemmelsen også omfatter finansielle instrumenter omsatt på tilsvarende utenlandsk regulert marked.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret §§ 5–8 og 7–17.

3.3.3 Virkelig verdi av ikke-finansielle eiendeler

Gjeldende rett

Regnskapsloven gir ikke adgang til å vurdere andre eiendeler enn finansielle instrumenter og valuta-poster til virkelig verdi. Investeringsseidommer og biologiske eiendeler, som etter IFRS hhv. kan og skal vurderes til virkelig verdi, skal etter regnskapsloven vurderes etter generelle vurderingsregler. Investeringsseidommer vurderes til anskaffelseskost redusert for avskrivninger og eventuelt nedskrivninger. For biologiske eiendeler som oppdrettsfisk og skog betyr det vurdering til tilvirkningskost. Verdistigning på investeringsseidommer eller på biologiske eiendeler som skyldes biologiske prosesser, vil ikke opptjenes før det foreligger en transaksjon. Det kan oppstå betydelige avvik mellom regnskapsmessig og virkelig verdi. Spesielt gjelder dette skog hvor produksjonssyklusen er svært lang.

EØS-rett

Gjennom EØS-regler etter direktiv 2003/51/EF (moderniseringsdirektivet) åpnes det for at medlemsstatene kan kreve eller tillate virkelig-verdi-vurdering av andre eiendeler enn finansielle instrumenter, jf fjerde selskapsrettsdirektiv ny artikkel 42 e. Moderniseringsdirektivet åpner videre for at medlemsstatene kan tillate eller kreve at verdienringer på nevnte eiendeler resultatføres, jf. fjerde selskapsrettsdirektiv ny artikkel 42 f.

Internasjonale regnskapsstandarter

De internasjonale regnskapsstandardene tillater virkelig-verdi-vurdering også for andre eiendeler enn finansielle instrumenter. Etter IAS 40 om investeringsseidommer er virkelig verdi tillatt men ikke påkrevd. IAS 41 om biologiske eiendeler, krever virkelig-verdi-vurdering, som hovedregel. EUs regnskapsdirektiver er gjennom moderniseringsdirektivet blitt endret som følge av disse standardene.

IAS 40 om investeringsseidommer inneholder bestemmelser om balanseføring, verdsettelse og noteopplysninger om investeringsseidommer. Investeringsseidommer defineres som eiendom (tomt og/eller bygning – eller deler av en bygning) som eies med det formål å få inntjening gjennom leieinntekter og/eller gjennom økning av markedsverdi (capital appreciation). Investeringsseidommer genererer kontantstrømmer i stor grad uavhengig av foretakets øvrige eiendeler. Dette skiller

investeringseiendommer fra eiendommer som benyttes av eier. Eiendommer som benyttes av eier vurderes etter IAS 16. Standarden tillater foretak å velge mellom en virkelig verdi modell og en kost modell. Dersom kostmodellen velges, verdsettes eiendommen i samsvar med hovedløsningen i IAS 16 om eiendom, anlegg og utstyr, det vil si anskaffelseskost redusert for eventuelle av- og nedskrivninger. Standarden krever at det for investeringseiendommer som vurderes etter kostmodellen, skal gi opplysninger om eiendommens virkelige verdi i noter, jf. IAS 40.69(e).

IAS 41 om landbruk omhandler verdsettelse av eiendeler av biologisk natur; eiendeler under vekst. Standarden gir også regler for beregning av anskaffelseskost for produkter som er høstet av biologiske eiendeler. Biologiske eiendeler er levende organismer slik som dyr, fisk og planter. IAS 41 omfatter ikke verdsettelse av produkter etter høsting og heller ikke videreforedlete produkter. Vinranker og druer er således omfattet, men ikke vin. Det er ikke bare jordbruk som omfattes av IAS 41, men også hagebruk, skogbruk og havbruk. For norske forhold er antakelig de to siste næringene av størst interesse i denne sammenheng. De fleste norske bønder har ikke regnskapsplikt etter regnskapsloven. På den annen side er det mange regnskapspliktige foretak med betydelige verdier bundet i skog eller oppdrettsfisk. Det må antas at verdsettelsen av disse eiendelene i enkelte tilfeller også kan ha betydning for om foretaket vil være regnskapspliktig. Det er viktig å understreke at grunnen som de biologiske eiendelene vokser på ikke er omfattet av standarden. For skogeiendommer er det bare trærne som er inkludert, men ikke grunnen. Fangst er heller ikke omfattet slik at oppdrettsfisk inngår, men ikke vill fisk. Endelig omhandler IAS 41 offentlig støtte til virksomheter innen de aktuelle næringer.

Utvalgets forslag

Utvalgets flertall foreslår at investeringseiendommer kan vurderes til virkelig verdi i samsvar med IAS 40. Inntil det foreligger en norsk regnskapsstandard om investeringseiendommer, vil det være nødvendig å kreve at bruk av virkelig verdi begrenses til foretak som avlegger regnskap i samsvar med IAS 40. Spesifikasjon i balansen og problemstillinger knyttet til binding av urealisert gevinst er drøftet i henholdsvis kapittel 14 og kapittel 21 i utredningen.

Utvalget antar at regelverket i IAS 41 for norske forhold først og fremst har implikasjoner for regnskapsføring innen havbruk og skogbruk. Utvalget

konkluderer med at vurdering av beholdninger til virkelig verdi innen havbruksnæringen, regulert på en betryggende måte, vil øke regnskapets relevans og pålitelighet. Utvalget konkluderer med at vurdering av skog til virkelig verdi helt klart ville øke regnskapenes relevans for foretak med betydelige innslag av skog blant sine eiendeler. Utvalget er imidlertid av den oppfatning at kostnadene knyttet til å måle virkelig verdi på en pålitelig måte i mange tilfeller vil være betydelige. Siden mange regnskapspliktige i de aktuelle næringer er små eller mellomstore foretak, vil bruk av virkelig verdi kunne føre til relativt store ulemper. Utvalget vil derfor ikke foreslå plikt til å bruke virkelig verdi for biologiske eiendeler mv.

Utvalgets flertall kommer til at hensynet til internasjonal harmonisering og utvikling av mer relevant regnskapsinformasjon, tilsier at lovgivningen åpner opp for bruk av virkelig verdi for denne type eiendeler. En slik løsning vil gi den regnskapspliktige flere valgmuligheter og dermed svekke regnskapenes sammenlignbarhet. Dette hensynet veier etter flertallets oppfatning imidlertid mindre tungt siden sammenlignbarheten i utgangspunktet ikke er særlig god.

Et mindretall (medlemmet Voldnes) er av den oppfatning at investeringseiendommer, i påvente av en mer pålitelig målemetode, skal verdifastsettes til anskaffelseskost i selskapsregnskapet i henhold til gjeldende regler, og at det ikke åpnes for vurdering til virkelig verdi. Mindretallet anser videre at man ikke bør åpne for å vurdere biologiske eiendeler innen havbruk og skogbruk til virkelig verdi.

Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening støtter utvalgets vurdering av at det ikke foreligger tungtveiende grunner som skulle tilsi avvik fra moderniseringslinjen for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

Finansnæringens Hovedorganisasjon er enig i at investeringseiendommer bør tillates vurdert til virkelig verdi. Det vises til at dette i dag er gjeldende praksis for vurdering av eiendommer som eies av livsforsikringsselskaper og pensjonskasser. Finansnæringens Hovedorganisasjon mener i likhet med utvalget at bruk av virkelig verdi bedre vil reflektere foretakets økonomiske stilling, forutsatt at virkelig verdi kan måles på en pålitelig måte. Når det gjelder vurdering av biologiske eiendeler mener Finansnæringens Hovedorganisasjon at regnskapsloven bør legge kostpris til grunn. Dersom virkelig verdi skal legges til grunn, bør dette gjelde alle foretak. Valgfrihet mellom kostpris og virkelig verdi vil bidra til å svekke sammenlignbarheten, noe Fi-

nansnæringens Hovedorganisasjon anser som betenkelig særlig når det dreier seg om omløpsmidler/driftssyklus.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon støtter utvalget i at det bør tillates at investeringseiendommer og biologiske eiendeler vurderes til virkelig verdi.

Kredittilsynet er enig med utvalgets flertall når det gjelder vurdering av investeringseiendommer til virkelig verdi. Kredittilsynet forstår dette slik at utvalget foreslår å pålegge de foretak som velger å verdsette sine investeringseiendommer til virkelig verdi å anvende IAS 40 inntil det foreligger en god regnskapsskikk på området. Kredittilsynet er enig i at det åpnes opp for anvendelse av virkelig verdi på biologiske eiendeler. Kredittilsynet forstår det slik at utvalget foreslår å pålegge de foretak som verdsetter sine biologiske eiendeler til virkelig verdi å anvende IAS 41 inntil det foreligger en god regnskapsskikk på området. Kredittilsynet foreslår således å henvise til oversatt IAS 40 og IAS 41 i loven eller samleforskriften da dette vil fremstå som klargjørende.

LO støtter mindretallet som ønsker å videreføre dagens regler, hvor blant annet børsnoterte aksjer og obligasjoner skal vurderes til markedsverdi, mens øvrige finansielle instrumenter skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og markedsverdi. For øvrige eiendeler mener *LO* at metodene for verdifastsetting til virkelig verdi, som i utstrakt grad er basert på subjektive forutsetninger og vurderinger, er velegnet for manipulasjon av regnskaper. I forhold til flertallets forslag vil mindretallets forslag etter *LO*s vurdering redusere mulighetene for tilfeldig verdsetting og manipulasjon av regnskapene.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening gir uttrykk for at forslaget om å utvide bruken av virkelig verdi er et skritt i riktig retning for å tilpasse norske regler til utviklingen av internasjonale standarder. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* viser til at bruk av virkelig verdi bedre vil kunne reflektere foretakets økonomiske stilling. Det er en viktig forutsetning for anvendelsen at virkelig verdi kan måles på en pålitelig måte. Dette er også lagt til grunn i forslaget. Hva gjelder investeringseiendommer og biologiske eiendeler er *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* enige med utvalget i at det bør være en adgang, men ikke plikt til å anvende virkelig verdi.

Oljeindustriens Landsforening er enig i utvalgets forslag.

Skattedirektoratet er ikke tilhenger av økt bruk av markedsverdi. Skattedirektoratet ser likevel at den internasjonale utviklingen tvinger dette frem

på noen områder som biologiske eiendeler og investeringseiendommer. Skattedirektoratet mener at verdimåling av slike eiendeler ofte er beheftet med stor usikkerhet.

Når det gjelder investeringseiendommer er *Sparebankforeningen* enig med utvalget i at gjeldende regler kan gi lite informative regnskaper, og at det bør åpnes for at regnskapsprodusentene legger virkelig verdi til grunn forutsatt at virkelig verdi kan fastslås på en pålitelig måte.

Sparebankforeningen fremhever at selv om regnskapslovens bestemmelser i liten grad kommer til anvendelse for skogbruksnæringen, vil verddivurdering basert på prinsippet om virkelig verdi på dette området gi liten informasjonsverdi til regnskapsbruker. Når det gjelder biologiske eiendeler innen havbruk mener *Sparebankforeningen* prinsipielt at slike bare bør kunne vurderes til tilvirkningskost i tråd med gjeldende regler. *Sparebankforeningen* peker på at virkelig verdi innen havbruk bygger på forutsetninger om forventede salgspriser der det er betydelige variasjoner, forventede produksjonskostnader samt valg av diskonteringsfaktor. Det er etter *Sparebankforeningens* syn stor usikkerhet knyttet til alle disse faktorene, og som gjør at verddivurderingen vil bli lite pålitelig. *Sparebankforeningens* oppfatning er dessuten at hensynet til sammenlignbarhet ikke er tilstrekkelig ivare tatt i utvalgets forslag om valg mellom tilvirkningskost og virkelig verdi. Det er etter *sparebankforeningens* syn særlig viktig at alle foretak benytter de samme vurderingsprinsipper på eiendeler som er et direkte resultat av foretakets driftssyklus. *Sparebankforeningen* mener derfor subsidiært at dersom det åpnes for vurdering til virkelig verdi, må det kreves at virkelig verdimetoden anvendes av alle foretak.

Departementets vurdering

Departementet viser til pkt. 3.3.2 hvor det, i samsvarende med den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen, foreslås at adgangen til utvidet vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi tas ut av regnskapsloven og overføres til forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Departementet legger den samme vurderingen til grunn for utvidet adgang eller plikt til virkelig-verdi-vurdering av andre eiendeler eller gjeld i regnskapsloven. Departementet legger til grunn at vurdering av slike eiendeler til virkelig verdi strider mot opptjeningsprinsippet og uansett går ut over rammen for en slik historisk kost modell som forslaget i proposisjonen her bygger på i forhold til bestemmelsene i regnskapsloven.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det ikke åpnes for virkelig-verdi-vurdering av investeringseiendommer (fast eiendom som er investeringsobjekter og ikke til drift) etter IAS 40 og biologiske eiendeler (eiendeler i vekst – i Norge særlig oppdrettsfisk og skog) etter IAS 41.

3.3.4 Investering i tilknyttet selskap og datterselskap

Gjeldende rett

Etter de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler (kostmetoden) skal investeringer i selskapsandeler vurderes til anskaffelseskost, og nedskrives ved et eventuelt verdifall som ikke forventes å være forbigående, jf. regnskapsloven § 5–3. Utbytte og andre utdelinger fra datterselskap resultatføres. Egenkapitalmetoden er et unntak fra de generelle vurderingsreglene. Metoden medfører at investeringen skal vurderes til investors andel av egenkapitalen, og at investors resultatandel skal inntektsføres eller kostnadsføres.

Reglene for investering i tilknyttet selskap og datterselskap fremgår av regnskapsloven §§ 5–17 og 10–3 sjette ledd.

§ 5–17 lyder:

«Investering i tilknyttet selskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden. Dersom det ikke utarbeides konsernregnskap, kan investeringen likevel vurderes etter generelle vurderingsregler.

Investering i datterselskap som konsolideres skal vurderes etter egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Investering i andre datterselskap kan vurderes etter egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet.

Vurdering etter egenkapitalmetoden innebærer at:

1. Investeringen skal vurderes til den regnskapspliktiges andel av egenkapitalen, og resultatandelen skal inntektsføres eller kostnadsføres.
2. På kjøpstidspunktet skal investeringen vurderes til anskaffelseskost.
3. Resultatandelen fratrasket utdelinger fra selskapet skal tillegges investeringen i balansen. Ved beregning av resultatandelen skal det tas hensyn til mer- eller mindreverdier på kjøpstidspunktet og interngevinster.
4. I selskapsregnskapet skal fond for vurderingsforskjeller være lik en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost. Ved beregning av differansen skal det tas hensyn til interngevinst også ved vurdering av anskaffelseskost. Differanse mellom balanseført verdi og

anskaffelseskost som oppstår som følge av omsetning av andeler i selskapet, egenkapitaltransaksjoner eller transaksjoner mellom foretak i samme konsern kan i samsvar med god regnskapsskikk avsettes til fond for vurderingsforskjeller slik at fri egenkapital ikke endres i forhold til vurdering etter generelle vurderingsregler.»

§ 10–3 sjette ledd lyder:

«Investering i datterselskap som konsolideres og tilknyttet selskap kan vurderes etter egenkapitalmetoden eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet. Investering i tilknyttet selskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Deltagelse i felles kontrollert virksomhet kan vurderes etter bruttometoden, egenkapitalmetoden eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet. Deltagelse i felles kontrollert virksomhet skal vurderes etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet.»

Etter regnskapsloven § 1–4 regnes tilknyttet selskap som «foretak hvor den regnskapspliktige har betydelig innflytelse, men som ikke er datterselskap eller felles kontrollert virksomhet, jf. § 5–17 første ledd. Betydelig innflytelse skal normalt anses å foreligge når den regnskapspliktige eier så mange aksjer eller andeler at de representerer minst 20 prosent av stemmene i foretaket, med mindre aksjene eller andelen er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg.»

Etter regnskapsloven § 1–3 er datterselskap et foretak hvor morselskap anses å ha bestemmende innflytelse ved å eie så mange aksjer eller andeler i (datter-) foretaket at de representerer flertallet av stemmene i (datter-) foretaket, eller har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i (datter-) foretakets styre.

EØS-rett

EØS-regler for vurdering av investering i datterselskap og tilknyttet selskap i selskapsregnskapet er fastsatt i fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 59, og tillater både kostmetoden og egenkapitalmetoden. Medlemsstatene kan fastsette at bare en av metodene skal være tillatt. Bestemmelse for vurdering av tilknyttet selskap i konsernregnskapet er fastsatt i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 33, hvor det kreves at egenkapitalmetoden anvendes i konsernregnskapet. I fjerde selskapsrettsdirektivs artikkel 59 nr. 6 bokstav b, heter det at når resultatandelen «er høyere enn beløpet for allerede mottatt eller forfalt utbytte, skal differansen føres til en reserve som ikke kan utbetales til eierne.» Kapitalinteres-

ser som skal omfattes av bestemmelsen er, slik direktivet er gjennomført i Norge, datterselskap, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet. Systemet med fond for vurderingsforskjeller er gjennom fjerde selskapsrettsdirektiv obligatorisk for EØS-medlemsstatene.

Internasjonale regnskapsstandarder

Regnskapsreglene etter IAS/IFRS gjelder både selskaps- og konsernregnskaper. Egne løsninger for selskapsregnskapet fremkommer i regler for regnskapsføring av investering i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Selv om standardene angir løsninger både for selskaps- og konsernregnskapet, vil foretak som anvender IAS/IFRS-løsninger i konsernregnskapet og nasjonal lovgivning i selskapsregnskapet, ha avlagt sitt konsernregnskap i samsvar med IAS/IFRS.

Datterselskaper kan regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller kostmetoden i selskapsregnskapet, jf. IAS 27 om konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak. Dette tilsvarende dagens overgangsregler i regnskapsloven. Investeringer i datterselskaper som er klassifisert som «available for sale», en gruppering av investeringer som ikke gjennomføres etter norsk regnskapslovgivning, kan regnskapsføres i samsvar med retningslinjer for finansielle eiendeler i IAS 39 i selskapsregnskapet.

Datterselskaper som ikke konsolideres skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39 i konsernregnskapet, jf. IAS 27.13.

I selskapsregnskapet kan man etter IAS velge mellom kostmetoden og egenkapitalmetoden, jf. IAS 28 om regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak. Dette tilsvarende dagens overgangsregler i regnskapsloven. Investeringer i tilknyttet selskap som er klassifisert som «available for sale», kan regnskapsføres i samsvar med retningslinjer for finansielle eiendeler i IAS 39 i selskapsregnskapet.

Når investor ikke avlegger konsernregnskap, forutsetter bruk av egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet at investeringen tilfredsstiller kravene for anvendelse av egenkapitalmetoden i et konsernregnskap. Investering i tilknyttet selskap som inngår i handelsporteføljen (held for trading) regnskapsføres i samsvar med IAS 39 i selskapsregnskapet hvis det ikke utarbeides konsernregnskap (jf. IAS 28.14).

Ved regnskapsføring av investering i tilknyttet selskap i konsernregnskapet, anvendes egenkapitalmetoden med mindre investeringen kun besittes med hensikt på videresalg eller langvarige restriksjoner

hindrer utøvelsen av betydelig innflytelse. For disse unntakene skal investeringen regnskapsføres i samsvar med IAS 39.

IAS 28.3 Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak definerer tilknyttet selskap som følger:

«An associate is an enterprise in which the investor has significant influence and which is neither a subsidiary nor a joint venture of the investor.

Significant influence is the power to participate in the financial and operating policy decisions of the investee but is not control over those policies.»

Det er etter IAS 27 ikke adgang til å anvende egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet for investeringer i datterselskap og tilknyttet selskap, når det avlegges konsernregnskap. I stedet skal investeringen regnskapsføres til kost, alternativt i samsvar med IAS 39. Hvis investering i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet regnskapsføres i samsvar med IAS 39 i konsernregnskapet, skal det regnskapsføres på samme måte i selskapsregnskapet.

Hvis investor ikke avlegger konsernregnskap, skal investering i tilknyttet selskap regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, med mindre intensjonen ved anskaffelsen var avhendelse innen 12 måneder. Ved intensjon om slik påfølgende avhendelse, regnskapsføres investeringen i samsvar med IAS 39.

Utvalgets forslag

Regnskapslovens vurderingsregler for investering i tilknyttet selskap og datterselskap foreslås endret, slik at den regnskapspliktige i utgangspunktet fritt kan velge mellom egenkapitalmetoden og kostmetoden i selskapsregnskapet. Dette skal gjelde både for foretak som avlegger konsernregnskap og foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Regnskapsloven må etter utvalgets oppfatning åpne for at investeringer i tilknyttet selskap og datterselskap regnskapsføres til virkelig verdi når dette er i samsvar med IAS/IFRS. Gjennomføring av forslaget innebærer at gjeldende IAS/IFRS og foreslåtte endringer fra IASB, kan følges innenfor regnskapsloven.

Utvalget foreslår etter dette at investering i tilknyttet selskap og datterselskap skal vurderes etter generelle vurderingsregler eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Investering i tilknyttet selskap skal fortsatt regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Egenkapitalmeto-

den kan etter forslaget likevel ikke anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap eller datterselskap. Midlertidig investering i tilknyttet selskap og datterselskap skal kunne vurderes i samsvar med § 5–8 om vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi.

Utvalget påpeker at regnskapslovens definisjon av tilknyttet selskap i § 1–4 i annet punktum omhandler betydelig innflytelse, og det uttrykkes at betydelig innflytelse ikke foreligger når aksjer/andeler er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg. Ifølge IAS 28.4 foreligger det en presumpsjon for betydelig innflytelse ved 20 pst. eie, uavhengig av om andelen er anskaffet midlertidig eller ei. Midlertidig eie skal likevel ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet, men i samsvar med IAS 39 (IAS 28.8).

Regnskapsloven § 1–4 bør etter utvalgets oppfatning endres, slik at unntaket for midlertidig eie fjernes. På denne måten unngås konflikt mot IAS/IFRS. Forslaget forutsetter at regnskapsloven i en bestemmelse for vurderingsregler, fastsetter at midlertidig investering i tilknyttet selskap ikke kan regnskapsføres i samsvar med egenkapitalmetoden (se nærmere om bruk av virkelig verdi for slike investeringer i utredningen pkt. 10.2). Videre forutsetter løsningen at standardsetter utfyller innholdet i begrepet midlertidig eie, en løsning som etter utvalgets oppfatning er uproblematisk.

Høringsinstansenes merknader

Finansnæringens Hovedorganisasjon støtter forslaget om at den regnskapspliktige fritt skal kunne velge mellom egenkapitalmetoden og kostmetoden i selskapsregnskapet ved vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap i tilfeller hvor det avlegges konsernregnskap. Finansnæringens Hovedorganisasjon gir videre uttrykk for at det vil være vesentlig for finansbedrifter og andre kreditorer at det stilles krav om at foretak som ikke avlegger konsernregnskap skal benytte egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet ved vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap. Finansnæringens Hovedorganisasjon viser til at dersom det besluttet at også foretak som ikke avlegger konsernregnskap skal kunne velge å benytte generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet ved vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap, bør det for disse foretakene innføres innskjerpende bestemmelser om verddivurdering og innhenting av regnskap for investering i andre selskaper.

Kredittilsynet er av den oppfatning at egenkapi-

talmetoden er en god metode som tilnærming til virkelig verdi. Imidlertid er det etter Kredittilsynets oppfatning generelt ikke nødvendigvis hensiktsmessig å opprettholde valgadganger som ligger utenfor IAS uten at det foreligger særlige grunner til dette. Kredittilsynet er av den oppfatning at dersom det foreligger en godkjent endring av IAS 28 før lovens ikrafttredelse, bør lovforslaget endres i samsvar med denne standarden. Dette vil innebære å fjerne valgadgangen til å bruke egenkapitalmetoden.

Både å fjerne adgangen til bruk av egenkapitalmetoden og å kreve anvendelse av IAS 39 for midlertidig eie, vil etter Kredittilsynets mening styrke sammenlignbarheten mellom regnskapene avlagt av moderniseringsforetakene og mellom de foretak som følger forordningen.

Kredittilsynet er enig i utvalgets vurdering med hensyn til at ordlyden i § 1–4 bør endres for å ikke komme i konflikt med IAS i forbindelse med begrepet midlertidig eie. Kredittilsynet understreker betydningen av at god regnskapsskikk på området bør være i tråd med IAS og IAS sin definisjon av midlertidig eie.

Oljeindustriens Landsforening er enig i utvalgets forslag.

Gruppen av store foretak uttrykker følgende:

«Bruk av virkelig verdi (ihht IAS 39) for investering i tilknyttede selskaper foreslås tillatt i IAS 28 for «venture capitalists». Dette gjelder også konserner hvor det er et datterselskap som er «venture capitalist» og ikke konsernet som helhet. Dette er i tråd med oppfatningen om at egenkapitalmetoden er en vurderingsmetode og ikke en konsolideringsmetode, se NOU kapittel 10.4.5. Regnskapsloven er av utvalget foreslått endret til å tillate virkelig verdi for tilknyttede selskaper i «midlertidig eie». Regnskapsloven har ikke definert «midlertidig eie». Midlertidig eie i IAS/IFRS er mindre enn 12 måneder. Det bør klargjøres at regnskapsloven ikke er til hinder for å benytte virkelig verdi også for vurdering av tilknyttede selskaper eid av «venture capitalist», i den grad det tillates i henhold til IAS/IFRS, som vil være i tråd med Utvalgets overordnede utgangspunkt om at alle IAS/IFRS løsninger skal kunne benyttes. I tabell 10.3 i NOU virker det ikke som om dette forslaget til endring i IAS 28 er hensyntatt»

Skattedirektoratet støtter utfra en kost nytte betraktning utvalgets vurderinger om valgfrihet mellom kost- og egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet.

Sparebankforeningen har ingen motforestillinger mot utvalgets forslag.

Statistisk sentralbyrå har tidligere tatt til orde for at egenkapitalmetoden bør være obligatorisk ved vurdering av investeringer i tilknyttet selskap og datterselskap. Bruk av denne metoden gir etter Statistisk sentralbyrås oppfatning et markedsverdiement og viser reinvestert fortjeneste. Statistisk sentralbyrå konstaterer at utvalget foreslår ikke å pålegge bruk av egenkapitalmetoden i selskapsregnskaper for foretak som avlegger konsernregnskap, og at utvalget heller ikke foreslår å la egenkapitalmetoden bli obligatorisk i selskapsregnskapet for foretak som ikke avlegger konsernregnskap.

Departementets vurdering

I Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) anså departementet at «den overgangsregelen som gjør egenkapitalmetoden valgfri for regnskapsåret 1999, bør utvides til å omfatte regnskapsårene 2000 til og med 2003». Departementet ga videre uttrykk for at det ville være hensiktsmessig å avvente en endelig vurdering av egenkapitalmetoden til etter den kommende evalueringen av regnskapsloven.

I Ot.prp. nr. 15 (2003–2004) ga departementet uttrykk for at det ikke vil være hensiktsmessig å innføre en plikt til å anvende egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet før Regnskapslovutvalgets endelige utredning av dette i NOU 2003: 23 er behandlet. Og foreslo at den gjeldende overgangsregelen videreføres uten tidsbegrensning.

Ved innføringen av ny regnskapslov vekket kravet om anvendelse av egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet betydelige reaksjoner. Etter IAS 27 er det ikke adgang til å anvende egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, med unntak for foretak som ikke avlegger konsernregnskap.

Departementet foreslår ut fra dette og i samsvar med utvalgets forslag at investering i tilknyttet selskap og datterselskap skal vurderes etter generelle vurderingsregler (kostmetoden) eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Det foreslås å videreføre at investering i tilknyttet selskap skal regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet (EØS-krav).

Departementet foreslår en endring i definisjonen av tilknyttet selskap i samsvar med utvalgets forslag og IAS 28.13a ved at forbeholdet om midlertidig eie for tilknyttet selskap tas ut. I stedet fastsettes etter forslaget om vurderingsregel om at midlertidig investering ikke kan regnskapsføres i samsvar med egenkapitalmetoden.

Departementet foreslår at bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller flyttes fra regnskaps-

loven til aksjelovene § 3–3. Se omtale og forslag i pkt. 6.1.5.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5–17 og § 10–3 sjette ledd.

3.3.5 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet

Gjeldende rett

Etter de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler (kostmetoden) skal investeringer i selskapsandeler vurderes til anskaffelseskost, og nedskrives ved et eventuelt verdifall som ikke forventes å være forbigående, jf. regnskapsloven § 5–3. Utbytte og andre utdelinger fra datterselskap resultatføres i selskapsregnskapet. Både egenkapitalmetoden og bruttometoden er unntak fra de generelle vurderingsreglene.

Regnskapsloven § 5–18 fastsetter at egenkapitalmetoden eller bruttometoden skal anvendes både i selskapsregnskapet og konsernregnskapet for deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Dersom det ikke utarbeides konsernregnskap kan deltakelsen vurderes etter generelle vurderingsregler.

Etter § 5–18 annet ledd innebærer bruttometoden at deltakeren regnskapsfører sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.

EØS-rett

Etter EØS-regler etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 59 kan det fastsettes at deltakelse i felleskontrollert virksomhet vurderes etter kostmetoden eller egenkapitalmetoden. Medlemsstatene kan fastsette at bare en av metodene skal være tillatt.

Tilsvarende bestemmelse for konsernregnskapet er fastsatt i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 33. Artikkel 33 krever at felleskontrollert virksomhet vurderes etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Etter artikkel 32 er bruttometoden et tillatt alternativ.

Internasjonale regnskapsstandarder

IAS 31 Finansiell rapportering av interesser i felleskontrollert virksomhet skiller i motsetning til den norske standarden mellom tre ulike former for felles kontrollert virksomhet; drift, eiendel og enhet.

For felles kontrollert drift og eiendel krever IAS 31 lik behandling i selskaps- og konsernregnskapet, og bruttometoden må anvendes. Vurderingsreglene for selskapsregnskapet gjelder uavhengig av om deltakeren utarbeider konsernregnskap eller ikke.

Kravet om lik behandling i selskaps- og konsernregnskapet betyr ikke at foretak som anvender bruttometoden i konsernregnskapet, men i samsvar med nasjonal lovgivning anvender andre vurderingsregler i selskapsregnskapet, ikke har avlagt sitt konsernregnskap i samsvar med IAS/IFRS. Selskapsregnskapet derimot, vil i et slikt tilfelle ikke være i samsvar med IAS/IFRS.

Bruttometoden anbefales for regnskapsføring i selskapsregnskapet av deltakelse i felles kontrollert enhet, men egenkapitalmetoden er tillatt alternativ. Investeringen kan vurderes i samsvar med IAS 39 hvis investeringen kun besittes med hensikt på videre salg eller langvarige restriksjoner hindrer utdeling til investor. Når det gjelder felles kontrollert enhet sier IAS 31 at standarden ikke indikerer noen foretrukket metode for regnskapsmessig behandling i selskapsregnskapet.

Etter IAS 27 (Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak) er det ikke adgangen til å anvende bruttometoden/egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet for felles kontrollert enhet. I stedet skal investeringen regnskapsføres til kost, alternativt i samsvar med IAS 39. Hvis deltakelse i felles kontrollert virksomhet regnskapsføres i samsvar med IAS 39 i konsernregnskapet, skal det regnskapsføres på samme måte i selskapsregnskapet.

Utvalgets forslag

Utvalget foreslår at regnskapslovens vurderingsregler for deltakelse i felleskontrollert virksomhet endres, slik at den regnskapspliktige i utgangspunktet fritt kan velge mellom egenkapitalmetoden, bruttometoden og kostmetoden i selskapsregnskapet. Dette skal gjelde både for foretak som avlegger konsernregnskap og foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Regnskapsloven må etter utvalgets oppfatning åpne for at deltakelse i felleskontrollert virksomhet regnskapsføres til virkelig verdi når dette er i samsvar med IAS/IFRS. Gjennomføring av forslaget innebærer at gjeldende IAS/IFRS og foreslåtte endringer fra IASB, kan følges innenfor regnskapsloven.

Internasjonal utvikling kan etter utvalgets vurdering tilsi at man på et senere tidspunkt ønsker å fjerne adgangen til å anvende bruttometoden, enten på selskapsregnskapsnivå eller på konsernregnskapsnivå. En slik endring vil være av så vesentlig karakter at den bør være gjenstand for lovendring.

Utvalget foreslår etter dette at dersom to eller flere deltakere ved avtale i fellesskap kontrollerer en virksomhet (felleskontrollert virksomhet), skal

deltakelse i virksomheten regnskapsføres etter generelle vurderingsregler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføres etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Midlertidig deltakelse i felleskontrollert virksomhet kan likevel ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Midlertidig deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal kunne vurderes til virkelig verdi i samsvar med § 5–8.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at det etter IAS er forskjellige metoder som skal anvendes alt etter som den felleskontrollerte virksomheten vurderes til å være enhet, drift eller eiendel. Dette aspektet går tapt i den norske lovgivningen, all den tid en ikke skiller mellom de forskjellige typene virksomhet slik IAS gjør. Hvorvidt dette er noe som kan klargjøres i standard eller reguleres i lov/samleforskrift bør etter Kredittilsynets mening vurderes.

Oljeindustriens Landsforening er enig i utvalgets forslag.

Skattedirektoratet viser til sine merknader under vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap.

Sparebankforeningen støtter utvalgets forslag.

Statistisk sentralbyrå viser til at for statistikkformål vil det gi betydelige problemer å sammenstille regnskaper hvor deltakelse i felleskontrollert virksomhet kan være ført etter ulike metoder. Statistisk sentralbyrå ser derfor helst at valgdgangen begrenses, helst ved at egenkapitalmetoden gjøres obligatorisk for vurdering av deltakelse i felles kontrollert virksomhet som er selskap. Statistisk sentralbyrå viser videre til at Statistisk sentralbyrå fremmet dette synspunktet også overfor Norsk RegnskapsStiftelse i forbindelse med høring på utkast til revidert regnskapsstandard om investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet i 1999.

Departementets vurdering

Ved innføringen av ny regnskapslov vekket som nevnt i pkt. 3.3.4 kravet om anvendelse av egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet betydelige reaksjoner. De innsigelser som har vært anført mot anvendelsen av egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet for investeringer i tilknyttet selskap og datterselskap, er også gyldige for anvendelse av egenkapitalmetoden/bruttometoden ved deltakelse i felleskontrollert virksomhet. Etter

IAS 27 er det ikke adgang til å anvende egenkapitalmetoden/bruttometoden i selskapsregnskapet opphevet, med unntak for foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Etter departementets vurdering er det likevel for tidlig å avskaffe metoden i regnskapsloven nå.

Departementet foreslår ut fra dette og i samsvar med utvalgets forslag at deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal vurderes etter generelle vurderingsregler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Dette skal gjelde både for foretak som avlegger konsernregnskap og for foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Departementet foreslår å videreføre at egenkapitalmetoden eller bruttometoden ikke skal kunne anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap eller datterselskap, men slik at dette tas inn i vurderingsregelen og ikke inngår i definisjonen av tilknyttet selskap (jf. § 1–4) eller gjennom henvisning til datterselskap som konsolideres (jf. § 3–8 om konsolideringsutelatelse).

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5–18 og § 10–3 sjette ledd.

3.3.6 Andre vurderingsregler

Gjeldende rett, EØS-rett, Internasjonale standarder og utvalgets forslag

§ 5–6 Forskning og utvikling

Regnskapsloven § 5–6 tillater kostnadsføring av utgifter til egen forskning og utvikling.

Bestemmelsen gjennomfører fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 37, jf. også artikkel 34. IAS 38.45 krever at utviklingsutgifter skal balanseføres når visse kriterier er oppfylt. Tilsvarende krever IAS 38.42 at forskningsutgifter skal kostnadsføres løpende.

Utvalget er av den oppfatning at regnskapsloven bør endres slik at reglene i IAS 38 blir rettslig bindende. Plikt til balanseføring av utviklingsutgifter antas å følge av de grunnleggende prinsippene. Plikten til løpende kostnadsføring av forskningsutgifter bør framgå eksplisitt av lovteksten, og foreslår at utgifter til egen forskning skal kostnadsføres.

Utvalget ønsker i tillegg å påpeke at bestemmelsen i § 5–6 om forskning og utvikling ikke er til hinder for at foretak som driver leting og utforskning av ikke-fornybare naturforekomster følger anerkjente internasjonale regnskapsstandarder knyttet til utgifter til leting og utforskning av slike naturforekomster. Utgifter til slik leting og utforskning omfattes heller ikke av foreløpig norsk regnskapsstandard for immaterielle eiendeler, og god regn-

skapsskikk i Norge i dag er å benytte anerkjente internasjonale bransjestandard på dette området. I Norge gjelder dette særlig for lete- og utforskningsutgifter knyttet til olje- og gassforekomster.

§ 5–9. Utenlandsk valuta

Etter regnskapsloven § 5–9 skal pengeposter i utenlandsk valuta vurderes etter kursen ved regnskapsårets slutt. Bestemmelsen bygger ikke på noen eksplisitt bestemmelse i EF-retten. Den er i samsvar med med IAS 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

Utvalget har vært noe i tvil om en særlig lovbestemmelse om valuta er nødvendig, særlig fordi finansielle instrumenter er foreslått behandlet samlet i en egen bestemmelse, jf. utredningen pkt. 10.2. Bestemmelsen fremstår imidlertid etter utvalgets syn som klargjørende, særlig for små foretak, og utvalgets konklusjon er derfor at bestemmelsen ikke bør endres.

§ 5–13. Vurdering av gjeld

Bestemmelsen lyder:

«Bestemmelsene i dette kapittel gjelder tilsvarende for gjeld.

Kravene til resultatføring av urealisert tap, jf. § 4–1 nr. 4, § 5–2 og § 5–3 tredje ledd, gjelder ikke urealisert tap som følge av renteendring på annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld, jf. § 6–2 første ledd D II og III.

Første års avdrag på langsiktig gjeld kan klassifiseres som kortsiktig gjeld.»

Bestemmelsen har intet direkte motstykke i EF-retten. Første og annet ledd gjelder verdsettelse av gjeld, og er behandlet i utredningen pkt. 10.2 om finansielle instrumenter. Tredje ledd er en klassifiseringsbestemmelse, som har betydning utelukkende når det gjelder klassifiseringen i balansen. Bestemmelsen er drøftet i utredningen pkt. 10.7.

EØS-regler etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 20, 31.1a) og artikkel 31.1c) bb) inneholder bestemmelser om identifisering og verdsettelse av avsetninger. Disse reglene er endret ved direktiv 2003/51/EF, slik at det ikke skal foreligge noen konflikt mellom direktivbestemmelsene og IAS 37 om avsetninger og betingede forpliktelser og eiendeler.

Utvalget uttaler at Norge ikke har gjennomført direktivbestemmelsene, men at det antas at bestemmelsenes materielle innhold er innarbeidet i gjeldende norsk regnskapsrett gjennom de grunnleggende prinsippene i regnskapslovens kapittel 4.

Avsetninger for forpliktelser anses ikke som finansielle instrumenter, og er derfor ikke behandlet i kapitlet om slike instrumenter. Utvalget har vurdert om regnskapsloven § 5–13 bør beholdes og utelukkende inneholde en bestemmelse om avsetninger for forpliktelser. Etter utvalgets vurdering kan imidlertid lovens kapittel 4 fortsatt anses som en tilstrekkelig gjennomføring av de aktuelle bestemmelsene. Utvalget har således i utredningen kapittel 9 fremmet endringsforslag til lovens kapittel 4 om grunnleggende prinsipper som etter utvalgets forklaring innebærer at en gjeldsdefinisjon i overensstemmelse med IASBs rammeverk i realiteten innføres. Lovforslaget innebærer et krav om å regnskapsføre avsetninger i tråd med EUs regnskapsdirektiver og i tråd med prinsippene i IAS 37.

Utvalget foreslår i utredningen pkt. 10.2 å regulere finansielle instrumenter som er gjeld i § 5–8. Videre foreslår utvalget i utredningen pkt. 10.7 å regulere klassifisering av gjeld i § 5–1. Utvalget foreslår å fjerne bestemmelsen i § 5–13 om at vurderingsreglene gjelder tilsvarende for gjeld.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet er enig med utvalgets vurderinger i forbindelse med egen forskning og hvordan IAS/IFRS og direktivet bør forstås på dette punktet.

Gruppen av store foretak uttrykker følgende:

«Vi er videre usikker på hva som menes med utvalgets kommentar i kapittel 10.6.4 vedrørende utenlandsk valuta. Sitat «Utvalget har vært noe i tvil om en særlig lovbestemmelse om valuta er nødvendig, særlig fordi finansielle instrumenter er foreslått behandlet i en egen bestemmelse, jfr. Avsnitt 10.2. Bestemmelsen fremstår som klargjørende, særlig for små foretak og utvalgets konklusjon er derfor at bestemmelsen ikke bør endres.» Vi er her uenig med utvalget. Uten denne særlige lovbestemmelsen ville det ikke være mulighet for regnskapspliktige å bokføre gjeldsposter til dagskurs i regnskapet. Etter vår mening har denne særlige lovbestemmelsen en egenfunksjon og ikke bare en klargjørelse av ny § 5–8. I sammenheng med samme problemstilling stiller vi spørsmål om verdiendringer for poster i utenlandsk valuta skal regnskapsføres på linjen for verdiendringer av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi eller om de kan føres på andre linjer i oppstillingsplanen.

(...) I utredningens kapittel 10.6.2 har Utvalget presisert at regnskapslovens § 5–6 ikke er til hinder for at foretak som driver leting og utforskning av ikke fornybare naturforekomster følger anerkjente internasjonale regnskapsprinsipper knyttet til slike utgifter. Dette er et syn vi

støtter utvalget på, og som er viktig kommer med i den videre lovprosessen.»

Oljeindustriens Landsforening enig i utvalgets forslag med unntak av at det bør vurderes om kravet om balanseføring av utviklingsutgifter kan få skattemessige konsekvenser.

Norsk RegnskapsStiftelse gir uttrykk for følgende:

«Forslaget om å endre den spesielle vurderingsregelen for forskning og utvikling er av stor prinsipiell betydning og kan ses i sammenheng med de grunnleggende regnskapsprinsippene. Utvalget foreslår å skille mellom forskning og utvikling. Utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Endringen innebærer at utgifter til egen utvikling skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene. Etter regnskapsstandarden som bygger på IAS, skal utgiftene balanseføres når eiendelsdefinisjonen er oppfylt. Dermed vil balansedefinisjonene overstyre sammenstillingen, og det er unødvendig med lovendring for å tilpasse regnskapsloven til IAS/IFRS.

For øvrig var den spesielle vurderingsregelen for forskning og utvikling ikke med i utkastet i NOU 1995:30, men departementet kom til at det burde være adgang til å kostnadsføre slike utgifter. Utvalget har ikke gitt noen faglig begrunnelse for å oppheve adgangen.»

Oslo Børs har gitt uttrykk for at børsens syn sammenfaller med synspunktene til Norsk RegnskapsStiftelse.

Næringslivets Hovedorganisasjon mener at de spesielle vurderingsreglene for forskning og utvikling bør beholdes uendret.

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag i § 5–6 om at utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Dette harmoniserer regnskapsloven mer mot skattereglene. Da det synes å være noe usikkerhet om hvor grensen mellom forskning og utvikling går, og om denne grensen er lik regnskapsmessig og skattemessig, oppfordrer Skattedirektoratet til at det gjøres enkelte vurderinger rundt dette i odelstingsproposisjonen. Skattedirektoratet uttaler:

«Divergerende forståelse av hva som menes med «sannsynlig» når man vurderer om forskningen vil kunne nyttiggjøres i et konkret utviklingsprosjekt, synes å foreligge. Dersom skatte- og regnskapsreglene kunne harmoniseres her, hadde dette vært ønskelig.»

Skattedirektoratet uttaler videre:

«I lovteksten og omtalen i NOUen brukes ordet *produktutvikling* i stedet for som i tidligere lovtekst; *utvikling*. Vi finner det nyttig om det i

odelstingsproposisjonen diskuteres om denne endringen er bevisst eller tilfeldig. En mulig grunn kan være at med egen produktutvikling menes kun utvikling av produkter for ekstern salg/benyttelse, og ikke egen utvikling av eiendeler som skal brukes i egen drift. Dette synes i såfall å harmonere med det syn at FoU begrepet i dag ikke skal benyttes på utvikling av eiendeler som skal benyttes i egen bedrift. Vi tror ikke dette synet er allment kjent, eller om det er dette utvalget mener. Vi mener derfor en omtale er ønskelig.»

Departementets vurdering

Flere av høringsinstansene påpeker at dagens bestemmelser om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres bør videreføres uendret. Departementet slutter seg til disse og viser til departementets uttalelse i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) pkt. 7.8.5:

«Departementet er i utgangspunktet enig med utvalget i at kjøpt og egentilvirket forskning og utvikling bør behandles som andre identifiserbare eiendeler og føres opp i balansen. Etter departementets syn bør det imidlertid legges vesentlig vekt på internasjonale standarder og praksis, som i enkelte tilfelle innebærer forbud mot balanseføring. Departementet har derfor etter en helhetsvurdering kommet til at regnskapsloven bør inneholde en spesiell vurderingsregel om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres. Kjøp av forsknings- og utviklingsresultater skal vurderes etter alminnelige vurderingsregler. Det legges til grunn at prinsippene for balanseføring og kostnadsføring skal utvikles gjennom god regnskapsskikk. I likhet med utvalget legger departementet for øvrig til grunn at immaterielle eiendeler som kan føres i balansen alltid vil være klassifisert som anleggsmiddel.»

Departementet anser at denne vurderingen fortsatt har vekt og at den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen ikke gjør det nødvendig med en full tilpasning til IFRS på dette punktet. Bestemmelsen hindrer ikke regnskapsføring i samsvar med IFRS. Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre § 5–6 uendret.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot utvalgets forslag om å videreføre lovbestemmelse om vurdering av pengeposter i utenlandsk valuta, jf. § 5–9. Departementet går inn for at bestemmelsen videreføres.

Utvalget foreslår å fjerne gjeldende bestemmelse om gjeld, jf. § 5–13. Dette er basert på at utvalget foreslår å regulere finansielle instrumenter som er gjeld i § 5–8 og å regulere klassifisering av gjeld i

§ 5–1. Departementet har ikke fulgt opp utvalgets forslag på disse punktene (se omtalen i pkt. 3.3.2 og 3.3.7). Departementet foreslår derfor å videreføre gjeldende § 5–13.

3.3.7 Klassifisering av eiendeler og gjeld

Innledning

Regnskapsmessig klassifisering av eiendeler har tradisjonelt vært lovregulert både av hensyn til spesifisering i balansen, jf. regnskapsloven § 6–2, og av hensyn til at vurderingsreglene bygger på en slik sontring, jf. regnskapsloven § 5–1.

Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 5–1 første ledd er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler. Etter regnskapsloven § 5–1 annet ledd kan ikke fordringer som skal tilbakebetales innen ett år klassifiseres som anleggsmidler. Klassifiseringsregelen for fordringer gjelder tilsvarende for gjeld, jf. regnskapsloven § 5–13 første ledd. Sistnevnte bestemmelse inneholder i tredje ledd en særregel om at første års avdrag på langsiktig gjeld kan klassifiseres som kortsiktig gjeld.

EØS-rett

Fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 15 gjelder klassifisering av eiendeler. Bestemmelsen er innført i direktivets kapittel 4 – «Særlige bestemmelser for visse poster i balansen». Etter artikkel 15 skal det avgjøres ut ifra formålet de er bestemt for, hvorvidt eiendeler oppføres som anleggsmidler eller omløpsmidler.

EF-retten har ingen spesifikk klassifiseringsregel for fordringer og gjeld. Oppstillingsplanen for balansen i fjerde direktiv artiklene 9 og 10 krever imidlertid at fordringer og gjeld som forfaller innen ett år etter balansedagen, skal opplyses.

IAS/IFRS

IAS 1 – Presentation of Financial Statements krever at balansen enten skal klassifiseres etter inndelingen omløpsmiddel/anleggsmiddel eller på grunnlag av likviditet. Sistnevnte inndeling skal anvendes når informasjonen derved blir mer relevant og pålitelig, jf. IAS 1.49.

Sammenlignet med gjeldende rett i Norge, er det et hovedpoeng at ett-årsregelen i henhold til IAS 1 ikke skal beregnes på grunnlag av fordrings-/gjeldens etableringstidspunkt, men i forhold

til tidspunkt for balansedagen. At det også gjelder første års avdrag på en langsiktig fordring eller gjeld, framgår eksplisitt av IAS 1.56 og 59.

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning bør regnskapsloven klargjøres, slik at IAS-regelverkets klassifiseringsregler kan anvendes i Norge. Ikke minst gjelder dette klassifisering av fordringer og gjeld, der «ettårsregelen» i tråd med IAS 1 bør forstås slik at den skal gjelde med utgangspunkt i balansedagen.

Utvalget mener at hovedregelen om klassifisering av eiendeler og gjeld fortsatt bør stå i loven.

Utvalget har vurdert hvor klassifiseringsbestemmelsen bør plasseres i loven. I gjeldende regnskapslov har klassifiseringsbestemmelsen i § 5–1 både betydning i forhold til verdsettelse og i forhold til balanseføring. Dette endres gjennom at vurderingsreglene for finansielle instrumenter ikke lenger knyttes opp mot en slik klassifisering. For finansielle instrumenter vil en klassifiseringsbestemmelse om inndeling i omløpsmidler og anleggsmidler bare ha betydning i forhold til spesifikasjon i balansen. Isolert sett kan det etter utvalgets mening argumenteres for at bestemmelsen mest hensiktsmessig bør plasseres i regnskapsloven kapittel 6 om oppstillingsplaner. På den annen side vil klassifiseringsbestemmelsen for øvrige eiendeler fortsatt ha betydning for både balanseføring og for verdsettelse. Utvalget har derfor valgt å videreføre plasseringen av bestemmelsen i § 5–1. Som følge av at gjeldende § 5–13 første og annet ledd foreslås fjernet, foreslår utvalget å flytte klassifiseringsregelen i § 5–13 tredje ledd til § 5–1, med endringer som nevnt ovenfor. Bestemmelsen om klassifisering av gjeld foreslås utformet slik at det klargjøres at gjeld som forfaller til betaling innen 12 måneder etter balansedagen, skal klassifiseres som kortsiktig gjeld. Dette innebærer at første års avdrag på langsiktig gjeld skal klassifiseres som kortsiktig gjeld.

Utvalget foreslår etter dette at finansielle eiendeler som inngår i handelsporteføljen, alltid skal klassifiseres som omløpsmiddel. Det samme gjelder finansielle eiendeler som forventes å bli realisert innen 12 måneder etter balansedagen. Etter forslaget skal videre gjeld som forfaller til betaling innen 12 måneder etter balansedagen klassifiseres som kortsiktig gjeld.

Høringsinstansenes merknader

Norsk RegnskapsStiftelse uttaler følgende om klassifisering av eiendeler og gjeld:

«Hovedkriteriet i regnskapsloven § 5–1 for å skille mellom omløpsmidler og anleggsmidler er om de er bestemt til varig eie eller bruk. Varighetskriteriet kan relateres til varekretsløpet, som tilsvarende «operating cycle» i IAS 1. Hovedkriteriet gjelder tilsvarende for gjeld. Det betyr at gjeld som knytter seg til varekretsløpet, skal betraktes som kortsiktig gjeld.

Utvalget foreslår at klassifiseringsbestemmelsen som er formulert for eiendeler, skal omfatte både eiendeler og gjeld. Samtidig foreslår utvalget å oppheve § 5–13 om at vurderingsreglene gjelder tilsvarende for gjeld. Utvalget foreslår videre en selvstendig ett-års regel for gjeld regnet fra balansedagen. Konsekvensen av utvalgets forslag til endringer i § 5–1 og 5–13 er at hovedkriteriet bare gjelder eiendeler. Dette er i strid med IAS 1 hvor «operating cycle» også gjelder for gjeld.

Når det gjelder ett-års regelen som sådan i IAS 1, skal den gjelde fra balansedagen. I tråd med utvalgets forslag om å åpne for IAS-løsninger bør det være tilstrekkelig med en merknad om at ett-års regelen kan forstås slik. Dette inkluderer også adgang til å klassifisere første års avdrag som kortsiktig gjeld.

Utvalget har foreslått å fjerne bestemmelsen om omklassifisering og kravet om fullført vurdering. Vi kan ikke se at det er gitt noen begrunnelse for dette.

Betydningen av klassifiseringsbestemmelsen blir mindre når utvalget foreslår adgang til å inndelegge eiendeler og gjeld etter likviditet. NRS mener for øvrig at det er unødvendig å lovfeste som betingelse at presentasjonsformen skal gi mer relevante og pålitelige opplysninger. Formålet med oppstillingsplaner er nettopp å sikre at regnskapene skal være opplysende.

Inndelingen etter likviditet kan være fallende eller stigende. Lovforslaget gir adgang til å snu balansen igjen slik den var før gjennomføringen av EU-direktivene i regnskapsloven.»

Oslo Børs har gitt uttrykk for at børsens syn sammenfaller med synspunktene til Norsk RegnskapsStiftelse.

Næringslivets Hovedorganisasjons syn sammenfaller med synspunktene i de to første avsnittene i NRS uttalelse ovenfor.

Departementets vurdering

Klassifiseringsbestemmelsen i regnskapsloven har betydning både i forhold til verdsettelse og i forhold til balanseføring. Etter utvalgets forslag vil dette måtte endres gjennom at vurderingsreglene for finansielle instrumenter ikke lenger knyttes opp mot en slik klassifisering.

I motsetning til utvalget foreslår departementet

ikke en utvidet virkelig-verdi-vurdering av finansielle instrumenter, slik at finansielle instrumenter skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene med unntak av markedsbaserte finansielle omløpsmidler som skal vurderes til virkelig verdi (se pkt. 3.3.2). Etter departementets vurdering er det da verken nødvendig eller hensiktsmessig å endre bestemmelsene om klassifisering av eiendeler i § 5–1 eller gjeld i § 5–13.

3.4 Fremmed valuta i årsregnskapet

Med regnskapsvaluta menes her den valuta årsregnskapet måles i. Alle transaksjoner regnes om til denne valutaen (jf. transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4–1 nr.1) og pengeposter i annen valuta vurderes mot denne valutaen til balansedagens kurs (jf. regnskapsloven § 5–9). Funksjonell valuta er den valuta som den økonomiske virksomheten i hovedsak er knyttet til. Presentasjonsvaluta er den valuta regnskapet presenteres/offentliggjøres i.

3.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3–4 skal årsregnskapet føres i norske kroner med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Etter annet ledd kan konsernregnskapet føres i annen valuta hvis konsernets virksomhet i hovedsak er knyttet til denne valutaen og dersom slik regnskapsføring er i samsvar med god regnskapsskikk.

I henhold til forskrift 10. mars 2000 nr. 218 § 1 kan det foretas en summarisk omregning til norske kroner dersom minst to tredjedeler av foretakets transaksjoner skjer i utenlandsk valuta. Ved omregningen skal det benyttes en gjennomsnittskurs for hver periode med pliktig rapportering.

I forslag til forskrift til bokføringslov § 3–2 er det foreslått regler om bokføring i utenlandsk valuta og nye bestemmelser om omregning til norske kroner. Forskriften gir adgang til å benytte funksjonell valuta som regnskapsvaluta. Videre foreslås det at beløp som inngår i regnskapsrapportering tilknyttet lønn og merverdiavgift skal låses i norske kroner til transaksjonsdagens kurs. Tilsvarende skal gjelde i forhold til beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta.

3.4.2 EØS-rett

I fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 50a heter det:

«Årsregnskap kan offentliggjøres i den valuta de er satt opp i og i ECU, omregnet etter omreg-

ningskursen som gjelder på balansedagen. Omregningskursen skal angis i notene til årsregnskapet.»

Syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 38a har tilsvarende bestemmelse om konsernregnskap.

Regnskapsloven inneholder ikke noen bestemmelse om valuta for offentliggjøring. Departementet uttalte i denne sammenheng i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) på side 198:

«Departementet mener i likhet med utvalget at det ikke er nødvendig med en egen regel om at årsregnskapet skal kunne offentliggjøres også i en annen valuta enn norske kroner eller i ECU. Bestemmelsen om at årsregnskapet skal føres i norske kroner er ikke til hinder for at årsregnskapet også offentliggjøres i annen valuta eller ECU omregnet til kursen som gjelder på balansedagen. Departementet anser det derfor ikke nødvendig med en egen regel for å gjennomføre direktivbestemmelsen om dette.»

3.4.3 Internasjonale regnskapsstandarder

Etter IAS 21 skal regnskapet føres i den rapporterende enhetens funksjonelle valuta. I IAS 21.6 er funksjonell valuta definert slik: «Functional currency is the currency of the primary economic environment in which the entity operates.» Ytterligere veiledning for å fastsette hvilken valuta som er funksjonell valuta er gitt i etterfølgende bestemmelser.

Presentasjonsvaluta kan etter IAS 21 velges fritt, og det samme gjelder etter de foreslåtte endrede reglene. Det er gitt regler i IAS for omregning av transaksjoner til funksjonell valuta og for omregning fra funksjonell valuta til presentasjonsvaluta dersom den er forskjellig fra funksjonell valuta.

3.4.4 Lovutvalgets forslag

Utvalgets flertall foreslår en videreføring av adgangen til å føre konsernregnskapet i funksjonell valuta i tillegg til norske kroner. Flertallet foreslår videre å åpne for at også selskapsregnskap kan føres i funksjonell valuta eller i norske kroner (regnskapsvaluta). Om dette uttaler flertallet:

«En tilpasning av regnskapsloven til IAS/IFRS reglene er også et siktemål når det gjelder reglene om valuta i selskapsregnskapet. For foretak med en annen valuta enn norske kroner som funksjonell valuta, kan også et regnskap i den funksjonelle valutaen ha bedre informasjonsverdi som følge av at regnskapet da avlegges i den valuta som den økonomiske virksomheten er knyttet til.

Bruk av en annen valuta enn norske kroner i selskapsregnskapet vil også ha betydning for

reglene for fri og bundet kapital i forbindelse med utbytte mv. i aksjelovene, fordi aksjelovene på dette området har henvisninger til regnskapsloven. Det er blant annet spørsmål om hvordan «årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet» i aksjeloven § 8–1 skal forstås dersom det åpnes opp for at selskapsregnskapet kan avlegges i en annen valuta enn norske kroner. Årsregnskapet i norske kroner for et foretak med annen funksjonell valuta enn norske kroner er i stor grad påvirket av valutasingninger mellom norske kroner og den funksjonelle valutaen. Dersom selskapsregnskapet isteden avlegges i foretakets funksjonelle valuta vil årsregnskapet og selskapets egenkapital bedre kunne reflektere foretakets finansielle stilling og resultat i den valuta som den økonomiske virksomheten er knyttet til, med mindre påvirkning av valutakurssvingninger enn et regnskap avlagt i norske kroner. Selskapsrettslige hensyn og kreditorhensyn kan således tale for bruk av funksjonell valuta i selskapsregnskapet, samt i beregning av fri og bundet kapital, fastsetting av utbytte mv.

Skattekontrollhensyn kan imidlertid tilsi en annen konklusjon for selskapsregnskapet enn for konsernregnskapet. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) uttaler Finansdepartementet at:

«Skattekontrollhensyn tilsier at hovedregelen skal være at regnskapet skal føres i norske kroner selv om foretakets funksjonelle valuta ikke er norske kroner, dvs. den valuta som den økonomiske virksomheten er knyttet til.»

Skattekontrollhensyn er også vektlagt av bokføringslovutvalget som avga sin utredning i 2002. Bestemmelsene i forslaget til bokføringsforskrift om omregning av transaksjoner i utenlandsk valuta er grundig utredet og omtalt i NOU 2002:20 avsnitt 8.7, med unntak av forholdet til IAS/IFRS. Det er problematisk å harmonisere reglene for selskapsregnskapet med IAS/IFRS som følge av at bokføringen danner både grunnlag både for selskapsregnskapet og rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene. En kunne teoretisk, men neppe i praksis, tenke seg at omregningen for bokføringsformål ikke måtte legges til grunn for selskapsregnskapet i norske kroner, kun for skatte- og avgiftsformål.

Resultat og balansetall må omregnes til norske kroner for skatteformål. Det betyr ikke at det må være krav om at selskapsregnskapet avlegges i norske kroner. Bokføring og omregning til norske kroner er regulert i forslaget til ny bokføringslov og -forskrift, og det er dermed ikke påkrevet at foretakets årsregnskap avlegges i norsk kroner for at regnskapstall for skatteformål skal kunne avgis i norske kroner. Dersom selskapsregnskapet avlegges i funksjonell valuta, annen enn norske kroner, innebærer

imidlertid dette at det må utarbeides to sett av resultatregnskap og balanse.

Utvalget oppfordrer imidlertid til en ny gjennomgang av bokføringsreglene for omregning til norske kroner, for å vurdere hvorvidt disse kan tilpasses til IAS/IFRS reglene.

Som det fremgår ovenfor kan det for foretak som har annen valuta enn norsk kroner som funksjonell valuta være en konflikt mellom de norske reglene og IAS/IFRS dersom selskapsregnskapet avlegges i norske kroner. For at disse foretakene skal kunne avlegge selskapsregnskapet i henhold til IAS/IFRS foreslår utvalgets flertall at foretakene skal kunne velge mellom å avlegge selskapsregnskapet i norske kroner og i funksjonell valuta.

Selskapsrettslige hensyn taler etter flertallets syn også for å åpne for funksjonell valuta, som omtalt ovenfor. Aksjeloven fastsetter at registrert aksjekapital skal være i norske kroner, men aksjelovens ordlyd synes for øvrig ikke å være til hinder for at beregning av bunden og fri kapital, utbytte osv. gjøres i en annen valuta enn norske kroner.

Et særskilt spørsmål er hvordan innbetalt aksjekapital og eventuelt overkurs, som for et norsk aksjeselskap er registrert i norske kroner, skal omregnes til funksjonell valuta for å inngå i bunden kapital i funksjonell valuta. I henhold til IAS/IFRS skal omregningen skje til historisk kurs. Dette innebærer, i motsetning til omregning til balansedagens kurs, at aksjekapitalen blir et fast beløp fra år til år, som justeres ved eventuelle kapitalforhøyelser eller nedsettelser, men ikke for valutasingninger. Dette antas også å best hensynte kreditorvernet i de selskapsrettslige reglene, fremfor at bundet kapital skal kunne reduseres ved valutakurssvingninger uavhengig av selskapets stilling og resultat for øvrig.»

Utvalgets mindretall (medlemmet Voldnes) er uenig i at det skal åpnes for at selskapsregnskapet skal kunne avlegges i annen valuta enn norske kroner. Etter mindretallets forslag skal alle konsernregnskap føres i samsvar med IFRS-forordningen, og dermed ikke omfattes av bestemmelsene i § 3–4 om valuta.

Utvalgets flertall foreslår krav om at både konsernregnskapet og selskapsregnskapet skal presenteres i regnskapsvalutaen; etter utvalgets forslag norske kroner eller den funksjonelle valutaen.

3.4.5 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening slutter seg til flertallets forslag om at det åpnes for bruk av funksjonell valuta i selskapsregnskapet. *Norsk Øko-forum* og *Skatte-*

direktoratet går imot forslaget. Skattedirektoratet går imot flertallets forslag om at årsregnskapet skal presenteres i regnskapsvalutaen, mens Den norske Revisorforening mener forslaget ikke gir den regnskapspliktige tilstrekkelig valgfrihet.

Den norske Revisorforening uttaler:

«Lovutkastet ville etter vår mening bli mer pre-sist dersom det også tas med en linje om at om-regning fra fremmed valuta til regnskapsvaluta skal skje i henhold til god regnskapsskikk. Ut-kastet til forskrift til bokføringsloven § 3–2 inne-holder regler for omregning fra funksjonell va-luta til norske kroner. Dette bygger på at den gamle regelen i § 3–4 var at norske kroner må-te være regnskapsvaluta i selskapsregnskapet. Lovutkastet introduserer et valg. Dersom et fo-retak med annen funksjonell valuta enn norske kroner velger å likevel bruke norske kroner som regnskapsvaluta, vil dette foretakets om-regning til norske kroner være regulert av den-ne forskriften. Som lovutvalget påpeker, er ikke denne forskriftens regler for omregning forsøkt harmonisert med IFRS-reglene, og de oppfor-drer derfor til en ny gjennomgang. DnR støtter dette, uten en slik endring vil ikke utvalgets mål med moderniseringslinjen kunne nås.

For både selskapsregnskapet og konsern-regnskapet foreslår utvalget at årsregnskapet skal presenteres i regnskapsvalutaen. Som nevnt over, inneholder IFRS regler om at pre-sentasjonsvaluta kan velges fritt og regler for hvordan omregning fra regnskapsvaluta til pre-sentasjonsvaluta skal skje. Vi viser til at utvalget sier at formålet med moderniseringslinjen er en regnskapslov som ikke skal være til hinder for bruk av IFRS, og at avvik fra dette utgangspunk-tet krever tungtveiende grunner. Vi kan ikke se at utvalget har begrunnet dette avviket hva an-går selskapsregnskapet, og kan heller ikke se at tungtveiende grunner skulle foreligge verken for selskapsregnskapet eller konsernregnska-pet. DnR foreslår derfor at presentasjonsvaluta kan velges fritt, og at omregningsreglene regu-leres gjennom god regnskapsskikk».

Norsk Øko-forum uttaler:

«Skattereglene krever at det benyttes norske kroner. I forhold til kontrollmyndighetenes be-hov er det derfor uheldig med bruk av funksjo-nell valuta i årsregnskapet. Utvalget legger til grunn at regnskapspliktige som benytter funk-sjonell valuta i årsregnskapet, må utarbeide en egen resultat- og balanseoppstilling for skatte-formål. Vi antar at utvalget mener at disse opp-stillingene skal være grunnlag for tallene i næ-ringsoppgaven. En slik løsning krever imidler-tid at ligningsmyndighetene får direkte tilgang til årsregnskapet da årsregnskapet bl.a. er

grunnlag for å vurdere om utbytteutdelingen er i henhold til de selskapsrettslige reglene. Et al-ternativ er derfor at omregningsdifferansene rapporteres som midlertidige/permanente for-skjeller. Begge disse rapporteringsformene an-tas å kreve vesentlig merarbeid, både for de regnskapspliktige og for skattemyndighetene».

Skattedirektoratet uttaler:

«For beskatningen av regnskapspliktige har årsregnskapet i utgangspunktet kun betydning for tidfestingen av inntekter og fradrag, med mindre annet er bestemt i skatteloven, jf. skatte-loven § 14–4 annet ledd. Hvorvidt en inntekt er skattepliktig eller en utgift fradragsberettiget må avgjøres etter skatteloven. Det kan f. eks. fo-rekomme at regnskapsmessige inntekter/kost-nader ikke er skattepliktige inntekter/fradrags-berettigete kostnader og omvendt. Regnskapet vil imidlertid i praksis som hovedregel legges til grunn ved beskatningen. Skattelovgivningen forutsetter at norsk skatt skal fastsettes i norske kroner. Skattelovgivningen påbyr ikke en direk-te omregningsplikt fra utenlandsk valuta til nor-ske kroner. Skattebestemmelsene forutsetter li-kevel når de taler om «inntekt», «utgift» og «be-løp», at det dreier seg om summer i norske kro-ner. Selvangivelsesprinsippet i ligningsloven § 4–3 forutsetter at skattyter må foreta en direk-te omregning til norske kroner. Det er således ikke nødvendig å foreta noen endring i lignings-loven eller skatteloven for å fortsatt pålegge skattyter en slik plikt. Det er likevel en fordel om dette fremgår uttrykkelig, i alle fall av forar-beidene. Skattedirektoratet understreker at norske kroner er nødvendig både av hensyn til ligningssystemene og til et effektivt kontrollar-beid.

NOU 2002:20 Ny bokføringslov foreslår at funksjonell valuta kan benyttes i den løpende bokføringen. Forskriftsforslaget § 3–2 omhand-ler nærmere regler ved bokføring i utenlands valuta. Her forutsettes det at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn og merverdiavgift skal låses i norske kroner til transaksjonsdagen kurs. Det er videre krav om at omregning til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av offisielle gjennom-snittskurser. Utvalget legger til grunn at denne omregningen vil være bindende for den skatte-messige behandlingen. Utvalget påpeker for øv-rig at skattemessige avskrivninger (saldoskje-maet) skal beregnes etter historisk kurs på det tidspunktet driftsmiddelet er anskaffet og at det i skattelovgivningen bl.a. er gitt egne regler for vurdering av langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta. Utvalget påpeker at når den skattemessige behandlingen avviker fra den regnskapsmessige behandlingen, må den bok-

føringspliktige etablere hjelpesystemer som kan dokumentere korrekt skattemessig behandling.

Skattedirektoratet har hatt NOU 2002:20 på høring. Skattedirektoratet hadde ingen innvendinger mot utvalgets forslag til regler i forbindelse med bokføring i utenlandsk valuta, utover en kommentar knyttet til bruk av transaksjonsdagens kurs knyttet til lønn og merverdiavgift. Dersom funksjonell valuta (utenlandsk) tillates benyttet i årsregnskapet, vil det ikke lenger være sammenheng mellom bokføringsreglene, regnskapsreglene og skattereglene.

Skattedirektoratet er etter dette av den oppfatning at det fortsatt bør være et krav om at årsregnskapet skal føres i norske kroner. Den regnskapspliktige må uansett foreta en omregning til norske kroner i forbindelse med selvangivelsen (nærings).

Det er utvilsomt en fordel at denne omregningen skjer til en gjennomsnittskurs, slik at postene i resultatregnskapet totalt sett ikke avviker vesentlig fra transaksjonsdagens kurs. Årsregnskapet med noter benyttes ofte i kontrollsammenheng, og vi anser det som meget hensiktsmessig at årsregnskapets noter er konsistent med de tallene som rapporteres i næringsoppgaven.

Etter vår oppfatning er det heller ikke gitt at det er en fordel for enhver regnskapsbruker at årsregnskapet gjøres offentlig tilgjengelig i enhver funksjonell valuta. For enkelte profesjonelle brukere av årsregnskapet kan dette være hensiktsmessig, i alle fall dersom den funksjonelle valutaen er i en kjent valuta, som euro, dollar, pund mv. Mindre regnskapsbrukere vil antagelig foretrekke årsregnskapet i norske kroner. Det vises i den forbindelse også til Ot prp. Nr 42 (1997–98) hvor departementet anfører at bestemmelsen om at årsregnskapet skal føres i norske kroner ikke er til hinder for at årsregnskapet også offentliggjøres i annen valuta. Så lenge bokføringsreglene tillater føring i funksjonell valuta, kan vi ikke se at det er store problem forbundet med et krav om at årsregnskapet skal føres i norske kroner.

For å ta hensyn til IFRS regler, kan det ev. settes krav om at bokføringen skal skje i den funksjonelle valutaen og at årsregnskapet skal settes opp i denne valutaen i tillegg til norske kroner.»

3.4.6 Departementets vurdering

Regnskapsvaluta

Departementet legger vekt på at funksjonell valuta som regnskapsvaluta gir den beste målingen av årsregnskapet, ved at valutasvingninger uten reell

økonomisk betydning for den regnskapspliktige ikke påvirker målingen i årsregnskapet. På den annen side kan en annen valuta enn norske kroner som regnskapsvaluta, svekke årsregnskapet som grunnlag for kontroll og statistikk. I den avveining som har blitt foretatt konkluderer departementet med at dette mothensynet ikke veier tungt nok til å utelukke bruk av funksjonell valuta som regnskapsvaluta i selskapsregnskapet. Departementet anser at selskapsregnskapet også ved bruk av annen valuta enn norske kroner vil kunne benyttes til offentlige kontrollformål.

Departementet foreslår en bestemmelse om at regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner eller funksjonell valuta. Morselskap skal etter forslaget kunne anvende funksjonell valuta i konsernregnskapet og norske kroner i selskapsregnskapet.

Presentasjonsvaluta

Departementet mener at det ikke bør innføres regler om fritt valg av presentasjonsvaluta, slik det er åpnet for i IAS 21. Departementet oppfatter at valgfriheten etter IAS 21 er begrunnet med behovet for å legge til rette for nasjonale krav om regnskapsføring i nasjonal valuta. Informasjonshensyn taler etter departementets syn mot valgfri presentasjonsvaluta. Hensynet til sammenlignbarhet mellom norske regnskaper, kontroll og statistikkhensyn taler for et krav om presentasjon i norske kroner. Departementet anser på den annen side at presentasjon i regnskapsvalutaen, som etter forslaget kan være funksjonell valuta, gir mest direkte informasjon uten omregning. Videre krever EØS-reglene etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 50a at medlemsstatene tillater presentasjon i ecu (departementet legger til grunn at euro kan anvendes). Dette taler etter departementets syn for å tillate presentasjon i euro uten samtidig presentasjon i norske kroner.

Departementet foreslår etter dette at både konsern- og selskapsregnskapet skal kunne presenteres i regnskapsvalutaen, norske kroner eller euro. I samsvar med direktivet foreslås det bestemmelser i regnskapsloven om at regnskapsvalutaen og omregningskurser skal opplyses i noter, jf. forslaget §§ 7–2a og 7–35 (små foretak). For å legge til rette for enkel omregning til norske kroner for kontrollmyndigheter, statistikkmyndigheter og andre brukere, foreslås det videre krav om å opplyse tilsvarende omregningskurser til norske kroner. Kravet blir aktuelt for selskapsregnskap presentert i annet enn norske kroner.

Departementet viser til lovforslaget del I (regn-

skapsloven) endringene i § 3–4, ny § 7–2a og § 7–35 nytt fjerde ledd.

Forholdet til bokføringsreglene

På bakgrunn av enkelte høringsmerknader, presiserer departementet at IAS/IFRS gjelder årsregnskapet og ikke inneholder regler om bokføring. IFRS-forordning oppstiller heller ikke rammer for nasjonale bokføringsregler. Krav etter bokføringsreglene om registrering av transaksjoner i norske kroner, vil således ikke kunne være i strid med kravet etter IAS 21 om å føre årsregnskapet i funksjonell valuta. Dette kravet fordrer imidlertid bokføring i funksjonell valuta, ev. som tillegg til særskilt krav om registrering av transaksjoner i norske kroner etter bokføringsreglene.

3.5 Konsernregnskap

3.5.1 Konserndefinisjon

Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 1–3 første ledd utgjør et morselskap sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern.

Etter annet ledd er en regnskapspliktig morselskap hvis vedkommende på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak. En regnskapspliktig skal alltid anses å ha bestemmende innflytelse hvis vedkommende eier så mange aksjer eller andeler i et annet foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, eller har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre. Et foretak som står i forhold som nevnt i annet ledd til et morselskap, anses som datterselskap.

Ved beregningen av stemmerettigheter og rettigheter til å velge eller avsette medlemmer til styret skal rettigheter som morselskapet og morselskapets datterselskaper innehar, regnes med. Det samme gjelder rettigheter som innehas av noen som handler i eget navn, men for morselskapets eller et datterselskaps regning.

EØS-rett

EFs syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 1 og 2 definerer konsern implisitt. Artikkel 1(1) beskriver juridisk kontroll, artikkel 1(2) – som er valgfri for medlemsstatene – beskriver faktisk kontroll.

Kontroll i samsvar med artikkel 1(1) foreligger når et foretak

- har flertallet av stemmene til aksjeeierne eller deltakerne i et annet foretak, eller
- har rett til å oppnevne eller avsette et flertall av medlemmene i et annet foretaks administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan og samtidig er aksjeeier eller deltaker i dette foretaket, eller
- har rett til å utøve bestemmende innflytelse på et foretak der det er aksjonær eller deltaker, i henhold til avtale eller vedtektsbestemmelse når lovgivningen tillater dette, eller
- er aksjeeier eller deltaker i et foretak og
 - flertallet av medlemmene i underforetakets administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan som har fungert i løpet av regnskapsåret og i det foregående regnskapsår og inn-til oppstillingen av det konsoliderte regnskap, er blitt oppnevnt bare i kraft av å utøve hovedforetakets stemmer, eller
 - foretaket, i henhold til en avtale med andre aksjeeiere i underforetaket, alene kontrollerer flertallet av aksjeeiernes eller deltakerens stemmer i dette foretaket

Etter artikkel 1(2) foreligger også kontroll når et foretak har rett til å utøve eller faktisk utøver en bestemmende innflytelse eller kontroll over en annen virksomhet, eller at morselskapets virksomhet og en annen virksomhet er underlagt felles ledelse.

Internasjonale regnskapsstandarder

IAS 27.13 har følgende konserndefinisjon:

«Control is presumed to exist when the parent owns, directly or indirectly through subsidiaries, more than one half of the voting power of an enterprise unless, in exceptional circumstances, it can be clearly demonstrated that such ownership does not constitute control. Control also exists even when the parent owns one half or less of the voting power of an enterprise when there is:

- a) power over more than one half of the voting rights by virtue of an agreement with other investors;
- b) power to govern the financial and operating policies of the enterprise under a statute or an agreement;
- c) power to appoint or remove the majority of the members of the board of directors or equivalent governing body and control of the entity is by that board or body; or
- d) power to cast the majority of votes at meetings of the board of directors or equivalent governing body and control of the entity is by that board or body.»

Definisjonen dekker både juridisk og faktisk kontroll. Det vil foreligge presumsjon for kontroll når morselskapet eier mer enn 50 pst. av foretaket, men standarden åpner for unntak «in exceptional circumstances». Standarden angir forhold som tilsier bestemmende innflytelse når eierandel eller stemmerett er 50 pst. eller lavere.

IAS 27.14 er en bestemmelse om potensielle stemmerettigheter som skal inkluderes i vurderingen av om bestemmende innflytelse foreligger:

«14. An entity may own share warrants, share call options, debt or equity instruments that are convertible into ordinary shares, or other similar instruments that have the potential, if exercised or converted, to give the entity voting power or reduce another party's voting power over the financial and operating policies of another entity (potential voting rights). The existence and effect of potential voting rights that are presently exercisable or presently convertible, including potential voting rights held by another entity, are considered when assessing whether an entity has the power to govern the financial and operating policies of another entity.»

Lovutvalgets forslag

Utvalget legger til grunn at det er konflikt mellom regnskapslovens konserndefinisjon og definisjonen i IAS 27 hva angår juridisk kontroll. Regnskapsloven § 1–3 fastslår at bestemmende innflytelse alltid foreligger ved mer enn 50 pst. eierskap. Etter IAS 27 kan det i rene unntakstilfeller forekomme at bestemmende innflytelse ikke foreligger selv om foretaket har juridisk kontroll. Utvalget går inn for å fjerne dette avviket mellom regnskapsloven og IAS 27 ved at det tas inn et tilsvarende forbehold som i IAS 27 i regnskapsloven § 1–3 annet ledd. Utvalget mener at en slik bestemmelse også vil åpne for framtidig internasjonal utvikling av kontrollbegrepet gjennom standardsetting.

Utvalget mener at forslaget bør følges opp av et krav om tilleggsopplysning i note når unntakstilfelle som nevnt foreligger. Utvalget foreslår at dette reguleres i § 7–15 nytt femte ledd.

Utvalget legger til grunn at bestemmelsen i IFRS om potensielle stemmerettigheter ikke krever lovendring.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet er enig i at § 1–3 endres med det formål at definisjonen skal sammenfalle med definisjonen i IAS 27. Det vil imidlertid være en

fordel dersom ordlyden i større grad bygger på ordlyden i IAS 27.»

Øvrige høringsinstanser har ikke uttalt seg konkret om utvalgets forslag til konserndefinisjon.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om endret konserndefinisjon slik at regnskapslovens konserndefinisjon blir i samsvar med IFRS. Departementet foreslår et tillegg i den gjeldende konserndefinisjonen som åpner for at det i unntakstilfeller ikke foreligger bestemmende innflytelse til tross for at vilkårene i § 1–3 annet ledd nr. 1 er oppfylt.

Videre legger departementet til grunn at det bør opplyses i note når unntakstilfelle som nevnt i endringsforslaget til § 1–3 foreligger. Departementet foreslår en bestemmelse om at det i konsernregnskapet skal opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det ikke foreligger bestemmende innflytelse.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1–3 annet ledd og § 7–15 nytt femte ledd.

3.5.2 Konsernregnskapsplikt

Gjeldende rett

I henhold til regnskapsloven § 3–1 skal regnskapspliktige for hvert år utarbeide årsregnskap. For morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap, jf. § 3–2.

Morselskap i underkonsern er etter regnskapsloven § 3–7 i stor grad unntatt fra plikt til å utarbeide konsernregnskap. Bestemmelsen lyder:

«Plikten til å utarbeide konsernregnskap gjelder ikke for regnskapspliktig som selv er datterselskap dersom den regnskapspliktiges morselskap hører hjemme i en EØS-stat og utarbeider konsernregnskap som omfatter den regnskapspliktige og dennes datterselskaper, og dette konsernregnskapet er utarbeidet og revidert i samsvar med lovgivningen i denne staten. Dette konsernregnskapet skal være på norsk, med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Bestemmelsene i kapittel 8 gjelder tilsvarende for dette konsernregnskapet.

Dersom den regnskapspliktige er foretak hvor én aksje- eller andelseier eier mer enn 90 prosent av selskapskapitalen gjelder adgangen til ikke å utarbeide konsernregnskap bare der-

som de øvrige aksje- eller andelseierne godkjenner dette.

Aksje- eller andelseiere som eier minst 10 prosent av selskapskapitalen kan kreve at det utarbeides konsernregnskap i tilfeller som omfattes av første ledd. Slikt krav må framsettes senest seks måneder før regnskapsårets slutt. Kravet kan sendes ved bruk av elektronisk kommunikasjon til den e-postadressen eller på den måten selskapet har oppgitt til dette formålet dersom det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer kravets innhold.

Departementet kan i enkeltvedtak gjøre tilsvarende unntak fra konsernregnskapsplikten når morselskapet hører hjemme i annen stat enn EØS-stat.»

Små foretak er unntatt fra konsernregnskapsplikten, jf. regnskapsloven § 3–2 fjerde ledd.

EØS-rett

Syvende selskapsrettsdirektiv artiklene 7 til 10 krever/tillater at medlemslandene gir unntak fra konsernregnskapsplikten for regnskapspliktig som selv er datterselskap, såfremt morselskapet er hjemmehørende i en EØS-stat. Etter artikkel 11 kan medlemslandene også gi unntak når konsernspissen ikke er medlemsland, såfremt konsernspissen avlegger konsernregnskap i samsvar med direktivet.

Etter artikkel 7 skal datterselskap unntas fra konsernregnskapsplikten hvis morselskapet eier alle aksjene eller andelene i foretaket som er unntatt. Tilsvarende unntas datterselskap fra konsernregnskapsplikten hvis morselskapet eier minst 90 % av aksjene eller andelene i foretaket, og de andre aksjeeierne eller deltakerne i foretaket har godkjent unntaket.

Etter artikkel 8 kan unntak fra konsernregnskapsplikten gjøres for ethvert underkonsern, med mindre minoritetsiere under en viss prosentandel ikke krever utarbeidelse av konsernregnskap. Medlemsstatene kan ikke fastsette denne prosentandel til mer enn 10 % for aksjeselskaper eller mer enn 20 % for andre foretak.

Artikkel 9 angir tilleggsopplysninger som kan kreves i konsernspissens regnskap når unntak fra konsernregnskapsplikten er benyttet i underkonsernet.

Etter syvende selskapsrettsdirektiv nr. 3, som ble endret ved direktiv 2003/51/EF, kan ikke unntaksadgangen i bestemmelsen anvendes på selskap hvis verdipapirer handles på et «regulert marked» i en medlemsstat. Direktivene oppstiller ikke krav om at børsnoterte foretak ekskluderes fra unntak-

sadgangen i artiklene 8 og 11. Medlemslandene kan imidlertid velge ikke å inkludere børsnoterte foretak i disse unntaksmulighetene.

Internasjonale regnskapsstandarder

Konsernregnskapsplikten og unntak fra denne reguleres i IFRS 27.9–11.

Etter IFRS 27.9–11 er det flere krav må oppfylles for at foretaket skal kunne unnlate å utarbeide konsernregnskap:

Foretaket må selv være et heleid datterselskap. Hvis foretaket er deleid må minoritetsaksjonærene enstemmig gi tilslutning til at det ikke utarbeides konsernregnskap. Foretaket må ikke være børsnotert eller være inne i en prosess for børsnotering. Foretakets morselskap eller «øverste morselskap» må utarbeide konsernregnskap i samsvar med IFRS.

I IFRS 27.9–11 heter det:

«9. A parent, other than a parent described in paragraph 10, shall present consolidated financial statements in which it consolidates its investments in subsidiaries in accordance with this Standard.

10. A parent need not present consolidated financial statements if and only if:

(a) the parent is itself a wholly-owned subsidiary, or is a partially-owned subsidiary of another entity and its other owners, including those not otherwise entitled to vote, have been informed about, and do not object to, the parent not presenting consolidated financial statements;

(b) the parent's debt or equity instruments are not traded in a public market (a domestic or foreign stock exchange or an over-the-counter market, including local and regional markets);

(c) the parent did not file, nor is it in the process of filing, its financial statements with a securities commission or other regulatory organisation for the purpose of issuing any class it is not in the process of issuing securities in public securities markets; and

(d) the ultimate or any intermediate parent of the parent produces consolidated financial statements available for public use that comply with International Financial Reporting Standards.

11. A parent that elects in accordance with paragraph 10 not to present consolidated financial statements, and presents only separate financial statements, complies with paragraphs 37–42.»

Lovutvalgets forslag

Utvalget legger til grunn at reglene om unntak fra konsernregnskapsplikten etter IFRS representerer

en innstramming i forhold til regnskapslovens bestemmelser. For å eliminere motstrid mellom IFRS og regnskapsloven må underkonsern som er notert på børs innenfor EØS ekskluderes fra reglene om unntak fra konsernregnskapsplikten i § 3–7. Dette vil være i samsvar med i IFRS 27.10b som fastsetter en tilsvarende bestemmelse for foretak hvor morselskapets «debt or equity instruments are not traded in a public market».

Utvalget foreslår § 3–7 nytt femte ledd om at bestemmelsene om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern ikke kan anvendes av børsnotert morselskap. Det vises også til utvalgets forslag til § 3–2 fjerde ledd nytt annet punktum.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at børsnotert morselskap ikke kan anvende reglene om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern. Det samme gjelder forslaget om at morselskap i konsern der et av selskapene i konsernet er børsnotert aldri kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Departementet legger vekt på at det vil være uheldig om konsernregnskapsplikten ikke er klar i disse tilfellene. Departementet legger også vekt på å sikre samsvar mellom regnskapsloven og IFRS.

Departementet foreslår etter dette en bestemmelse om at regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, uautorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet ikke kan anvende bestemmelser om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3–7 nytt femte ledd.

3.5.3 Konsolideringsutelatelse

Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3–2 tredje ledd skal foretakene i et konsern vises som en enhet (konsolidering). Regnskapslovens utgangspunkt er at alle datterselskaper konsolideres. Etter regnskapsloven § 3–8 skal et datterselskap utelates fra konsolidering hvis:

- det foreligger vesentlige og varige begrensninger som hindrer morselskapet i å utøve bestemmende innflytelse over datterselskapet,

- aksjene eller andelene i datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg, eller
- datterselskapet driver virksomhet som er vesentlig forskjellig fra virksomheten i konsernet for øvrig, og konsolidering vil være i strid med god regnskapsskikk

I tillegg inneholder § 3–8 en bestemmelse om at det er adgang til å utelate et datterselskap fra konsolideringen hvis utelatelsen ikke har betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat.

EØS-rett

Etter syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 13 nr. 1 kan et foretak holdes utenfor konsolideringen når det er av uvesentlig betydning i forhold til formålet nevnt i artikkel 16 nr. 3, som angir at regnskapet skal gi et pålitelig bilde av aktiva og passiva, den økonomiske stilling og resultatet for vedkomende gruppe av foretak.

Dersom flere foretak oppfyller kravet i artikkel 13 nr. 1 skal de likevel tas med i det konsoliderte regnskap dersom de samlet er av vesentlig betydning i forhold til det samme formålet.

Etter artikkel 13 nr. 3 er det adgang til å holde et foretak utenfor konsolideringen når

- alvorlige og langvarige begrensninger i vesentlig grad er til hinder for at hovedforetaket utøver dets rettigheter overfor det aktuelle foretakets aktiva eller ledelse, eller
- de opplysninger som er nødvendige for å sette opp konsoliderte regnskaper i samsvar med direktivet ikke kan innhentes uten uforholdsmessig store kostnader og innen en rimelig frist,
- foretakets aksjer eller andeler utelukkende eies med sikte på senere avhendelse.

Etter direktivets artikkel 15 kan morselskap som ikke utøver industri- eller forretningsvirksomhet utelates fra konsolidering i visse tilfeller. Denne adgangen er ikke anvendt i norsk lovgivning.

Internasjonale regnskapsstandarder

I henhold til IAS 27.12 skal datterselskaper utelates fra konsolidering når intensjonen ved anskaffelsen er midlertidig eie. Midlertidig eie begrenses til intensjon om salg innen tolv måneder etter oppkjøpet. Investeringer som ikke konsolideres med begrunnelse i midlertidig eie, skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39, det vil si til virkelig verdi med resultatføring av endring i balanseført verdi.

IAS 27.21 sier at det ved investering som opere-

rer under varige restriksjoner slik at det ikke kan overføre midler til investor, foreligger en indikasjon på at kontroll ikke eksisterer. Varige restriksjoner skal altså ikke lenger være noen grunn til konsolideringsutelatelse, men en indikasjon på at det ikke er noe datterselskap.

Etter IAS 27.20 er forskjelligartet virksomhet ikke grunnlag for konsolideringsutelatelse. Videre spesifiserer IAS 27 ikke at uvesentlige datterselskaper kan utelates fra konsolidering.

Lovutvalgets forslag

Utvalget legger til grunn at regnskapslovens bestemmelse om konsolideringsutelatelse ved vesentlige og varige begrensninger, er i konflikt med IFRS. I henhold til IFRS er slike begrensninger å oppfatte som indikasjon på at kontroll ikke eksisterer. Utvalget foreslår at bestemmelsen i regnskapsloven fjernes, slik at man oppnår samsvar med internasjonal utvikling.

Utvalget peker på en mulig forskjell som oppstår ved endring av loven i tråd med IFRSs løsning. Gjeldende lov definerer slike foretak som datterselskaper, men de unntas fra konsolidering. Ved IFRSs løsning er foretaket normalt ikke definert som datterselskap. Interne transaksjoner med datterselskaper som ikke er konsolidert, skal i henhold til god regnskapsskikk elimineres i konsernregnskapet. Ved utvalgets forslag til endring er foretaket normalt ikke å anse som datterselskap, og transaksjoner skal derfor ikke elimineres. Dette forholdet er ikke særskilt påpekt i IFRS, utvalget anser ikke at spørsmålet skal ha konsekvens for den lovendring som foreslås.

Lovens bestemmelse om midlertidig eie sier ikke noe om tidshorizonten for «midlertidig». Det samme gjelder for direktivet som åpner for unntak, men ikke sier hva som ligger i begrepet «subsequent resale». Utvalget har lagt til grunn at bestemmelsen om midlertidig eie kan opprettholdes i nåværende form. Bestemmelsen er klart rettet mot midlertidig eie, og hva som skal ligge i begrepet kan utvikles gjennom god regnskapsskikk i tråd med internasjonal utvikling.

Utvalget går inn for at regnskapslovens bestemmelse om konsolideringsutelatelse ved forskjelligartet virksomhet fjernes. EUs regnskapsrettsdirektiver åpner ikke lenger for slikt unntak, og regelen er i strid med IFRS.

Gjeldende bestemmelse om at datterselskaper kan utelates når det ikke har betydning for konsernets resultat og stilling er ikke spesifikt tatt opp i IAS 27. Internasjonale regnskapsstandarder bygger på et vesentlighetsprinsipp, og utvalget anser at

den norske bestemmelsen ikke er i konflikt med IFRS.

Utvalget foreslår at § 3–8 første ledd nr. 1, 2 og 3 oppheves og at § 3–8 første ledd endres til følgende:

«Et datterselskap skal utelates fra konsolideringen etter § 3–2 tredje ledd hvis aksjene eller andelene i datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg».

Høringsinstansenes merknader

Sparebankforeningen slutter seg til utvalgets forslag til endring av § 3–8 første ledd.

Øvrige høringsinstanser har ikke hatt merknader til forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag til endring av regnskapslovens bestemmelser om konsolideringsutelatelse.

Departementet foreslår at bestemmelsene om konsolideringsutelatelse på grunn av begrensninger i innflytelse og på grunn av at datterselskapet driver vesentlig forskjelligartet virksomhet oppheves.

Departementet viser til forslag om endring av § 3–8.

3.5.4 Utarbeiding av konsernregnskap

Gjeldende rett

Utgangspunktet for utarbeidelse av konsernregnskap er den samme regnskapsreguleringen som gjelder for selskapsregnskapet. Konsernregnskapet må utarbeides i samsvar med rammelovgivning, grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk.

Regnskapsloven § 3–2 tredje ledd fastslår at konsernregnskapet omfatter morselskapet og alle datterselskapene, at disse vises som en enhet og at transaksjoner mellom foretakene elimineres ved konsolidering. Kravet om eliminering er en understreking av transaksjonsprinsippet. Bestemmelsen lyder:

«For morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Konsernregnskapet skal omfatte morselskapet og alle datterselskapene. Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en enhet (konsolidering). Transaksjoner mellom konsoliderte foretak skal ikke regnskapsføres i konsernregnskapet.»

Det er en grunnleggende forutsetning for utarbeidelse av konsernregnskap at konsernregnska-

pet skal bygge på de konsoliderte selskapenes regnskaper, jf. regnskapsloven § 3–6 første ledd.

Regnskapsloven § 3–6 lyder:

«Konsernregnskapet skal bygge på de konsoliderte foretakenes selskapsregnskaper.

Datterselskap som konsolideres skal utarbeide selskapsregnskap etter de samme prinsipper som morselskapet. Ved endring av regnskapsprinsipp kan datterselskap i en overgangsperiode likevel utarbeide selskapsregnskap etter andre prinsipper når lik prinsippanvendelse er praktisk umulig. Utenlandsk datterselskap kan utarbeide selskapsregnskap etter andre prinsipper dersom dette er nødvendig etter lovgivningen i det landet datterselskapet er etablert. Konsernregnskapet skal i tilfelle bygge på dette selskapsregnskapet omarbeidet i samsvar med de prinsipper konsernregnskapet utarbeides etter.

Dersom utenlandsk datterselskap følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt.»

Etter regnskapsloven § 3–6 annet ledd skal datterselskaper som konsolideres utarbeide selskapsregnskap etter de samme prinsipper som morselskapet. I medhold av annet punktum er datterselskap ved endring av regnskapsprinsipp gitt adgang til å utarbeide selskapsregnskap etter andre prinsipper i en overgangsperiode.

Det er også gitt unntaksregler for utenlandsk datterselskap i tredje punktum. Etter denne bestemmelsen kan utenlandsk datterselskap utarbeide selskapsregnskap etter andre prinsipper enn morselskapet hvis dette er nødvendig etter lovgivningen i det land hvor datterselskapet er etablert.

Regnskapsloven § 4–4 fastsetter et grunnleggende prinsipp om at årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper som skal anvendes konsistent over tid. Dette vil gjelde konsernet som helhet uavhengig av prinsippanvendelsen i de selskapsregnskapene som inngår i konsolideringen.

EØS-rett

Syvende selskapsrettsdirektiv fastslår at konsernregnskapet skal utarbeides i samsvar med vurderingsreglene i fjerde selskapsrettsdirektiv (artikkel 29) og ved ensartet prinsippanvendelse. Prinsipper ved konsolideringen skal anvendes konsistent fra et regnskapsår til et annet (artikkel 25). Artikkel 18 krever at eiendeler og gjeld i de selskapene som konsolideres skal tas med i sin helhet i konsernbalansen. Artikkel 22 krever tilsvarende at inntekter og kostnader skal konsolideres. Konserninterne

transaksjoner og mellomværende skal elimineres (artikkel 26).

I henhold til artikkel 29 (2a) skal morselskap som utarbeider konsernregnskap anvende de samme prinsipper i selskaps- og konsernregnskapet. Bestemmelsen gjelder kun morselskapet i konsernet, og inneholder en medlemslandopsjon til å tillate eller kreve andre vurderingsprinsipper i konsernregnskapet enn de som er anvendt i morselskapets selskapsregnskap. Hvis morselskapets prinsipper i selskapsregnskapet avviker fra anvendte prinsipper i konsernregnskapet skal det opplyses om dette og årsaken til avviket skal angis. Andre vurderingsprinsipper må uansett ligge innenfor reglene i fjerde selskapsrettsdirektiv.

Direktivet krever ikke at andre konsernselskaper skal anvende samme prinsipper som anvendt i konsernregnskapet. Hvis andre prinsipper anvendes, må regnskapet omarbeides i samsvar med regnskapsprinsippene i konsernregnskapet, jf. artikkel 29 (3).

Syvende selskapsrettsdirektiv tillater konsolidering av datterselskap med avvikende regnskapsår, såfremt ikke balansedato for datterselskapet avviker med mer enn tre måneder. Overskrides grensen, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap på konsernregnskapets dato for regnskapsavslutning.

Internasjonale regnskapsstandarder

IAS 27 fastslår at konsernregnskapet bygger på morselskapets og datterselskapenes regnskaper, og har bestemmelser om ensartet prinsippanvendelse i konsernregnskapet (IAS 27.28–29). Det er ikke krav om anvendelse av samme prinsipper i selskapsregnskaper og konsernregnskap.

Hovedregelen etter IAS 27.26–27 er at datterselskap utarbeider et regnskap for konsolideringsformål med samme balansedato som morselskapet. Dersom det er praktisk umulig («impracticable») å gjøre dette, kan man konsolidere regnskap med avvikende balansedato. Det må i så fall foretas korrigering for vesentlige transaksjoner og hendelser i perioden mellom datterselskapets og morselskapets balansedag. Balansedato kan uansett ikke avvike med mer enn 3 måneder.

Krav om eliminering av konserninterne transaksjoner og mellomværende fremkommer av IAS 27.24.

Lovutvalgets forslag

Bestemmelsen i § 3–6 første ledd, som lovfester den grunnleggende forutsetningen for konsernregnskap, må etter utvalgets oppfatning oppretthol-

des. Bestemmelsen er i samsvar med EU-regnskapsdirektiver og IFRS.

Utvalget foreslår at kravet om samme prinsippanvendelse i morselskapets selskapsregnskap og konsernregnskap oppheves. En følge av dette må være at heller ikke datterselskaper skal underlegges krav om bruk av samme prinsipper som anvendt i konsernregnskapet. Det vil etter utvalgets oppfatning heller ikke være grunnlag for å kreve bruk av samme prinsipper som anvendt i morselskapets selskapsregnskap. Eventuelle krav til prinsippanvendelsen må betraktes i relasjon til konsernregnskapet, ikke til morselskapet. Dette er i tråd med både EUs regnskapsdirektiver og IFRS.

Konsernregnskapet skal uansett avlegges etter ensartede prinsipper, dette fremkommer av regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Utvalgets forslag innebærer derfor at loven må inneholde et krav om omarbeiding av konsoliderte foretaks regnskaper når disse ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet.

Gjeldende lov krever at det utarbeides delårsregnskap ved avvikende regnskapsår. Syvende selskapsrettsdirektiv og IAS 27 tillater konsolidering av regnskaper med avvikende regnskapsår, såfremt avviket ikke overstiger tre måneder. Etter IAS 27 skal det i så fall korrigeres for vesentlige transaksjoner eller andre hendelser i mellomliggende periode. Regnskapsloven bør etter utvalgets oppfatning åpne for samme mulighet. Det kan være en betydelig forenkling ikke å avlegge delårsregnskap i slike situasjoner, og utvalget ser ikke gode grunner til å pålegge foretak som ikke er børsnotert, strengere regler enn de som gjelder for børsnoterte foretak.

Utvalget foreslår at § 3–6 annet og tredje ledd endres til følgende:

«Selskapsregnskaper som ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet, skal for konsolideringsformål omarbeides i samsvar med de prinsipper som er anvendt i konsernregnskapet.

Dersom datterselskap følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Er avviket 3 måneder eller mindre er det tilstrekkelig at datterselskapets årsregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i mellomliggende periode.»

Ved ovenstående lovendring vil krav i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 29 fordre en endring i gjeldende notekrav. Det skal opplyses i noter at prinsipper i selskapsregnskapet avviker fra anvendte prinsipper i konsernregnskapet, og årsaken til avviket skal angis.

Utvalget foreslår følgende endring i § 7–2 tredje punktum om regnskapsprinsipper:

«Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes.»

Høringsinstansenes merknader

Oljeindustriens landsforening uttaler:

«OLF mener at en kun bør opplyse i *morselskapets* regnskap dersom en har forskjellig prinsippanvendelse. Det er dette som er kravet i henhold til EUs direktiver. Forslag til presisering i lovekst:

«Forskjellig prinsippanvendelse i *morselskapets* selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes.»

Utover dette punktet er OLF enig i utvalgets forslag.»

Departementets vurdering

Departementet foreslår i avsnitt 3.2.6 at det skal være adgang til forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskapet og konsernregnskapet. Departementet deler utvalgets vurdering av at regnskapsloven må inneholde et krav om omarbeiding av konsoliderte foretaks regnskaper når disse ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet. Departementet deler også utvalgets vurdering om at regnskapsloven bør åpne for samme mulighet som etter IAS 27 hva angår korrigering for vesentlige transaksjoner mv. hvis datterselskap følger annet regnskapsår enn morselskapet. Departementet slutter seg også til forslaget om endring av notekrav i § 7–2 tredje punktum. Forslaget er i overensstemmelse med krav i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 29 om at det skal opplyses i noter at prinsipper i selskapsregnskapet avviker fra anvendte prinsipper i konsernregnskapet, og at årsaken til avviket skal angis. Departementet foreslår en tilsvarende bestemmelse om notekrav for små foretak i § 7–35 første ledd tredje punktum.

Departementet foreslår å presisere et krav om at selskapsregnskaper som ikke er utarbeidet i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet skal omarbeides for konsolideringsformål i samsvar med de prinsipper som er anvendt i konsernregnskapet.

Videre foreslår departementet at dersom datterselskap som konsolideres følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Dersom avviket er tre måneder el-

ler mindre er det tilstrekkelig at datterselskapets årsregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i mellomliggende periode.

Departementet foreslår også en bestemmelse om at forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3–6 nye annet og tredje ledd, § 7–2 nytt tredje punktum og § 7–35 første ledd nytt tredje punktum.

3.6 Konserndannelse, fusjon og fisjon

3.6.1 Gjeldende rett

Regnskapsloven skiller mellom konserndannelse som er et oppkjøp (§ 5–19) og konserndannelse som er sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser (§ 5–20). Bestemmelsene gir sammen med lovens forarbeider en forholdsvis grov ramme som utgangspunkt for god regnskapsskikk ved konserndannelse. Norsk RegnskapsStiftelse omhandler konserndannelse i NRS(F) Konsernregnskap.

Bestemmelser om konserndannelse må sees i sammenheng med regnskapsloven § 3–2, tredje ledd, tredje punktum:

«Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en enhet (konsolidering).»

Bestemmelsen innebærer full konsolidering, slik at alle datterselskaper i sin helhet skal inngå i konsernregnskapet. Det er likevel et spørsmål om merverdier skal regnskapsføres både på minoritetens og majoritetens andel av eiendeler og gjeld. I henhold til forarbeider (NOU 1995:30, avsnitt 6.2.2) vil enhetssynet best ivaretas ved at 100 pst. av merverdiene balanseføres på oppkjøpstidspunktet, slik som gjennomført ved gjeldende god regnskapsskikk.

Oppkjøp

Regnskapsloven § 5–19 om konserndannelse lyder:

«§ 5–19. Konserndannelse

Ved konserndannelse som gjennomføres ved kjøp av aksjer eller andeler mv., skal investeringens anskaffelseskost i konsernregnskapet tilordnes datterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill. Tilordningen kan korrigeres inntil utløpet av første hele regnskapsår etter konserndannelsen.»

Vurderingsreglene er utledet av grunnleggende prinsipper, og oppkjøpsmetoden for behandling av konserndannelse er en anvendelse av transaksjons-

prinsippet. Anskaffelseskost er, i samsvar med transaksjonsprinsippet, virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet og skal tilordnes identifiserbare eiendeler og gjeld som er anskaffet ved kjøpet. Eventuell mer- eller mindreverdi som ikke kan henføres til identifiserbare eiendeler og gjeld, skal balanseføres som goodwill eller negativ goodwill. Tilordningen kan korrigeres innen utløpet av første hele regnskapsår.

Regnskapsloven § 5–7 angir vurderingsregelen for goodwill, og bestemmelsen viser til den generelle vurderingsregelen for anleggsmidler i § 5–3. Goodwill er i henhold til forarbeidene å betrakte som en residual, og skal kun regnskapsføres med majoritetens andel i konsernregnskapet.

Nedskrivning av goodwill skal som hovedregel ikke reverseres. Begrunnelsen er i følge NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler, kapittel 7 at det vil være vanskelig å skille mellom reversering og balanseføring av egenutviklet goodwill.

Regnskapsloven § 5–7 om goodwill lyder:

«§ 5–7. Goodwill

Goodwill er differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Goodwill skal vurderes etter vurderingsregelen for anleggsmidler i § 5–3.»

Regnskapsloven inneholder ikke bestemmelser om eventuell negativ goodwill oppstått ved oppkjøp. Forarbeidene gir ikke eksplisitte retningslinjer for behandling av negativ goodwill, og det uttrykkes at det ikke er behov for egne bestemmelser om negative elimineringsdifferanser.

I henhold til NRS(F) Konsern skal negativ goodwill knyttet til forventet fremtidig tap eller planlagte kostnader (må tilfredsstille nærmere angitte kriterier) periodiseres i samsvar med de fremtidige utgifter eller tap. Resterende negativ goodwill, oppad begrenset til verdien av eiendeler som ikke er pengeposter, resultatføres systematisk over et veid gjennomsnitt av avskrivbare eiendelers levetid. Hvis negativ goodwill overstiger eiendeler som ikke er pengeposter, resultatføres overskytende beløp. Negativ goodwill klassifiseres som en eiendel i balansen, selv om dette medfører en negativ eiendelspost.

Kontinuitetsunntak

Regnskapsloven § 5–20 lyder:

«§ 5–20. Kontinuitetsunntak ved konserndannelse

Dersom konserndannelse som nevnt i § 5–19 er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser, skal eiendeler og gjeld i dattersel-

skapet videreføres i konsernregnskapet til balanseførte verdier. I selskapsregnskapet skal investeringen regnskapsføres til balanseført verdi av egenkapitalen i datterselskapet dersom minst 90 prosent av vederlaget ved kjøp av datterselskapet er ordinære stemmeberettigede aksjer eller andeler utstedt av morselskapet.

Konserndannelse kan bare regnes som sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser dersom minst 90 prosent av vederlaget ved kjøp av datterselskapet er ordinære stemmeberettigede aksjer eller andeler utstedt av morselskapet eller konsolidert datterselskap, og morselskapet etter bytte av aksjer eller andeler direkte eller indirekte eier minst 90 prosent av aksjene eller andelene i datterselskapet.»

Bestemmelsens første ledd regulerer regnskapsføring for konserndannelse ved sammenslåing av tilnærmet likeverdige parter, og krever kontinuitet for konsernregnskapsformål. Dette innebærer at eiendeler og gjeld skal videreføres til balanseførte verdier, ikke til virkelig verdi. Bestemmelsen er således et unntak fra transaksjonsprinsippet. Som begrunnelse for kontinuitetsunntaket heter det i NOU 1995:30:

«I kapittel 5 har utvalget foreslått et kontinuitetsunntak ved fusjon som er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser. Begrunnelsen for forslaget er at det gir et misvisende bilde av transaksjonens karakter at et av selskapene fremstår som overtakende. Lik behandling av eiendeler og gjeld fra partene som slås sammen, kan oppnås ved videreføring av balanseførte verdier for begge selskapene.»

Første ledds annet punktum ble gjennomført ved lovendring i 1999, slik at også morselskapets regnskapsføring i selskapsregnskapet omfattes av bestemmelsen. Ved bestemmelsen skal det anvendes kontinuitet også i selskapsregnskapet, når konserndannelsen er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser. På den måten oppnås samsvar i regnskapsmessig behandling mellom konserndannelse og fusjon ved kontinuitetsunntak.

Bestemmelsens annet ledd angir noen kriterier for hva som skal anses som sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser, men kriteriene er ikke utfyllende. Kriteriene er utviklet videre gjennom god regnskapsskikk, jf. NRS(F) Konsern kapittel 3 om kontinuitetsunntak, hvor hovedkriteriet er at det ikke kan identifiseres en overtakende part. Finansdepartementet uttaler i Ot. prp nr. 42 (1997–98) avsnitt 7.14.5:

«Departementet legger til grunn at de øvrige kriteriene vil videreføres og utvikles gjennom god regnskapsskikk.»

Konserndannelse kan skje ved kontinuitet uten at dette er regulert av kontinuitetsunntaket i § 5–20. Kontinuitet i disse tilfellene, såkalt kontinuitetsgjennomskjæring, er regulert av transaksjonsprinsippet og av bestemmelsen om konsernregnskapsformål.

Fusjon

Regnskapsmessig vil fusjon og konserndannelse ha en rekke parallelle problemstillinger og løsninger, i det både fusjon og konserndannelse dreier seg om foretak som integreres.

Regnskapsloven definerer fusjon i § 1–9:

«Som fusjon regnes sammenslåing som nevnt i aksjeloven § 13–2 og allmennaksjeloven § 13–2, samt sammenslåing som omfatter annen regnskapspliktig og som gjennomføres på tilsvarende måte.»

Definisjonen inkluderer kun fusjoner med vederlag. Fusjon uten vederlag, for eksempel fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap, er ikke inkludert. Aksjelovgivningen inneholder også bestemmelser om fusjon uten vederlag, jf. §§ 13–23 og 13–24. Denne typen fusjoner er regnskapsmessig ikke å anse som transaksjoner, enten de er mellom aksjeselskaper eller andre former for regnskapspliktige, og ved regnskapsføringen anvendes en kontinuitetsbetraktning.

Regnskapslovens bestemmelser om fusjon omhandler fusjoner som regnskapsmessig er å anse som transaksjoner, og skiller mellom fusjoner hvor det kan identifiseres en overtakende part (§ 5–14) og fusjoner hvor en overtakende part ikke kan identifiseres (§ 5–15).

Etter regnskapslovens hovedregel om fusjon (§ 5–14) skal fusjon regnskapsføres som en egenkapitaltransaksjon til virkelig verdi. Det fremgår av forarbeider til loven at regnskapslovens hovedbestemmelse om fusjon kun er en presisering av transaksjonsprinsippet, og det påpekes, på samme måte som for konserndannelse, at det ikke er påkrevet med egne regler for transaksjonsprinsippets anvendelse ved fusjon (NOU 1995:30 avsnitt 5.4).

Regnskapsføring av fusjon som transaksjon innebærer at vederlag og overdratt virksomhet skal måles til virkelig verdi. Eventuell mer- eller mindreverdi som ikke kan henføres til identifiserbare eiendeler og gjeld, skal balanseføres som goodwill eller negativ goodwill. Endring i tilordning er, i motsetning til ved konserndannelse, ikke regulert i loven.

§ 5–14 om fusjon lyder:

«Fusjon skal regnskapsføres som egenkapitaltransaksjon med overdratte eiendeler og gjeld

som tingsinnskudd i det overtakende foretaket. Ved fusjon ved stiftelse av nytt foretak skal eiendeler og gjeld i et overdragende foretak som i realiteten må anses som et overtakende foretak, likevel videreføres til balanseførte verdier.

Ved fusjon som nevnt i aksjeloven § 13–2 annet ledd første punktum og allmennaksjeloven § 13–2 annet ledd første punktum, regnskapsføres fordringen på det overtakende selskap som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelsen.»

Bestemmelsens første ledd regulerer regnskapsføring av overtakelser hvor vederlaget er aksjer i det juridisk sett overtakende selskap. Formuleringen «videreføres til balanseførte verdier» åpner for videreføring av balanseførte verdier enten i selskapsregnskapet eller konsernregnskapet. Hvilket alternativ som skal anvendes avhenger av hva som er korrekt betraktningssmåte i det enkelte tilfellet.

Aksjelovene § 13–2 definerer overtakende og overdragende selskap med utgangspunkt i hvem som mottar og utsteder aksjer. Økonomiske realiteter kan tilsi at det foretak som formelt sett er overtakende, reelt sett er å anse som det overdragende, såkalt omvendt overtakelse. Økonomisk realitet vil ha gjennomslag i regnskapsføringen, slik at regnskapet reflekterer hvem som reelt sett er overtakende og overdragende part.

Regnskapsloven § 5–14 første ledd, annet punktum fastslår at man ved fusjon som er nystiftelse, identifiserer hvem som reelt sett er overtakende part og overdragende part, og viderefører balanseførte verdier på den overtakende part ved fusjonen. Ved nystiftelse som er sammenslåing av tilnærmet likeverdige parter, vil kontinuitetsunntaket i § 5–15 gjelde.

Regnskapsloven § 5–14 annet ledd regulerer konsernfusjoner (jf. aksjelovene § 13–2 annet ledd). Ved konsernfusjon utstedes vederlagsaksjene av et foretak i samme konsern som det overtakende foretaket. Utsteder av aksjene etablerer derved en fordring på overtakende selskap, og fordringen behandles som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelsen.

Regnskapsloven § 5–15 angir unntak fra virkelig verdi når fusjonen innebærer en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser, såkalt kontinuitetsunntak:

«Dersom en fusjon innebærer en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser, skal eiendeler og gjeld i de fusjonerende foretakene videreføres til balanseførte verdier.»

Loven angir ikke kriterier for hva som er å anse som tilnærmet likeverdige interesser, og i forarbeider (Ot.prp. nr. 42 (1997–98) avsnitt 7.13.5) uttaler

Finansdepartementet at disse bør utvikles gjennom god regnskapsskikk.

Fusjon kan skje ved kontinuitet uten at dette er regulert av kontinuitetsunntaket i § 5–15. Dette gjelder der fusjoner er å anse som omorganisering med uendret eierskap. Kontinuitet i disse tilfellene, såkalt kontinuitetsgjennomskjæring, er regulert av transaksjonsprinsippet, og vil ikke bli drøftet videre her.

Ved fusjon mellom små foretak kan eiendeler og gjeld videreføres til balanseførte verdier, jf. regnskapsloven § 5–16.

Det fremgår av forarbeider til loven at en rekke problemstillinger knyttet til fusjon må løses gjennom god regnskapsskikk. Norsk RegnskapsStiftelse har utgitt NRS 9 Fusjon, og omhandler her sentrale problemstillinger.

I henhold til aksjelovene §§ 13–4 og 10–12 skal ethvert innskudd regnskapsføres til virkelig verdi, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier. Det fremgår av forarbeider til aksjelovgivningen at henvisningen til regnskapsloven også inkluderer regnskapsrettslige regler og prinsipper, ikke bare loven alene.

3.6.2 EØS-rett

Syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 20 tillater at medlemsstatene krever eller gir adgang til å anvende kontinuitetsunntak ved konserndannelse på følgende vilkår:

- morselskapet eier minst 90 % av aksjene eller andelene i datterselskapet, og
- vederlaget for konserndannelsen har bestått i aksjer eller andeler utstedt av et foretak som inngår i konsolideringen, og
- vederlaget for konserndannelsen forutsetter en kontant utbetaling på maksimalt 10 %

Syvende selskapsrettsdirektiv beskriver oppkjøpsmetoden i artikkel 19. Her åpnes det for en annen løsning enn den som følger av god regnskapsskikk, i og med at direktivet også tillater at bare majoritetens andel av merverdier balanseføres i konsernregnskapet.

Syvende selskapsrettsdirektivs artikkel 30 viser til reglene i fjerde selskapsrettsdirektiv, og fjerde selskapsrettsdirektivs artikkel 37 inneholder en avskrivningsregel for goodwill. Artikkel 37 angir, ved henvisning til artikkel 34, i utgangspunktet en maksimal avskrivningsperiode på 5 år. Goodwill kan imidlertid tillates avskrevet over en lengre periode, begrenset til økonomisk levetid. I så fall skal dette begrunnes i noter.

Negativ goodwill som ikke er ført mot egenkapitalen, skal i henhold til artikkel 19 (1c) føres opp i konsernbalansen. Etter artikkel 31 kan eventuell resterende negativ differanse ved eliminering av aksjer i datterselskap ikke føres som inntekt i konsernets resultatregnskap med mindre «denne differanse på tidspunktet for ervervet svarer til en forventet ugunstig utvikling i vedkommende selskaps fremtidige resultat eller til forventede kostnader for selskapet, og i den utstrekning dette virkelig skjer, eller i den utstrekning denne differanse svarer til en oppnådd gevinst.»

Direktivene har ikke bestemmelser om endring i tilordning, jf. regnskapsloven § 5–19 første ledd.

Regnskapsmessig behandling av fusjon er ikke regulert av EØS' direktiver. Reglene i fjerde selskapsrettsdirektiv om vurderingsregler mv. vil selvsagt gjelde for enheten etter at fusjonen er gjennomført.

3.6.3 Internasjonale regnskapsstandarder

Etter IFRS 3.55 skal goodwill anskaffet ved «business combinations» ikke avskrives, men vurderes for nedskrivning etter egne regler for goodwill. Etter 3.56 skal goodwill – også negativ goodwill – inntektsføres i resultatregnskapet etter at identifisering og måling av eiendeler og forpliktelser vurderes på nytt.

IFRS 3.62–63 inneholder regler om korrigerende av tilordning. Etter disse reglene gis det mulighet for korrigerende av tilordning innen tolv måneder «only to correct an error in accordance with IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.»

3.6.4 Lovutvalgets forslag

Utvalget foreslår en endring i § 5–7 slik at den regnskapspliktige ikke pålegges å avskrive goodwill. Unnlatt avskrivning av goodwill vil være tillatt etter IFRS 3.55 og dermed i samsvar med god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår å fjerne bestemmelsen i § 5–19 annet punktum om at tilordningen kan endres innen utgangen av første hele regnskapsår etter konserndannelsen. Adgangen til endring i tilordning er snevrere etter IFRS. Utvalget legger til grunn at det blir opp til standardsetter å regulere dette punktet gjennom god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår videre en presisering av § 5–19 ved at det klart skal framgå av bestemmelsen at konserndannelse regnskapsføres til virkelig verdi av datterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill.

Utvalget foreslår at dagens regler om regnskapsmessig kontinuitet ved konserndannelse og fusjon ved sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser i henholdsvis §§ 5–20 og 5–15 oppheves. Bestemmelsen er etter utvalgets oppfatning i strid med forslag til regler i IFRS 3 om at det alltid skal identifiseres en overtakende part. Kontinuitet i de situasjoner som regnskapsloven i dag angir er i så fall i konflikt med IFRS. I sammenheng med dette foreslår utvalget § 5–19 nytt annet ledd hvor oppkjøpsmetoden kan fravikes når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår en endring i § 5–7 slik at det åpnes for inntektsføring av negativ goodwill. Utvalget viser til bestemmelsen i IFRS 3.56 som krever inntektsføring av negativ goodwill i særskilte tilfelle. Utvalget legger til grunn at forslaget til endring av § 5–7 forutsetter at det ved standardsetting innføres tilsvarende strenge krav for identifikasjon og resultatføring.

Utvalget foreslår at § 5–14 om fusjon suppleres med en bestemmelse om god regnskapsskikk. Utvalget legger til grunn at første ledd annet punktum om videreføring av balanseførte verdier i fusjon ved nystiftelse er i samsvar med IFRS. Utvalget mener at kriterier om hvem som skal være overtakende og overdragende part må utvikles gjennom god regnskapsskikk i samsvar med IASBs løsninger.

Utvalget foreslår å fjerne bestemmelsen om konsernfusjon i § 5–14 annet ledd. Etter utvalgets oppfatning er det ikke nødvendig med en særskilt regel om slik regnskapsføring, da regnskapsføring av slike fusjoner kan utledes av generelle regler og utdypes ved god regnskapsskikk.

Utvalget foreslår endring av § 5–16 Fusjon mellom små foretak slik at bestemmelsen utvides til også å omfatte fusjon mellom små foretak. Dette vil si at eiendeler og gjeld i fusjonerte foretak kan videreføres til balanseførte verdier. Utvalget mener at hensynet til forenklinger for små foretak taler for at disse alltid skal kunne velge kontinuitet ved fusjon.

3.6.5 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet uttaler:

«vi støtter opphevelsen av kontinuitetsunntak ved likeverdige interesser. Et mer entydig regelsett uten valg/vurderinger, gjør skatteetatens arbeid ved vurdering av om riktig regnskapsmetode er valgt ved oppkjøp, fusjoner og fisjoner lettere, og dermed vurderingen om skattelovens krav for skattefrihet er oppfylt.»

Gruppen av store foretak uttaler at

«det er ikke sikkert at IFRS-løsningen blir slik utvalget foreslår, selv om det i IFRS er foreslått en slik løsning. Således bør ikke dette reguleres

direkte i regnskapsloven, men heller følge av utviklingen innen god regnskapsskikk.»

3.6.6 Departementets vurdering

Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om at den regnskapspliktige kan unnlate avskrivning av goodwill. Departementet viser til forslaget i pkt. 3.1.5 til modell for innretningen av tilpasning til IFRS, der bestemmelsene i regnskapsloven tilpasses IFRS innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper. Etter departementets oppfatning er avskrivning av goodwill best i samsvar med sammenstillingsprinsippet i § 4–1.

Departementet går ikke inn for å åpne for inntektsføring av negativ goodwill og følger ikke opp forslaget om at tilordning av anskaffelseskost ved konserndannelse skal omfatte virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill. Etter departementets oppfatning er det ut fra den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreglene ikke hensiktsmessig å endre regnskapslovens system for verdsetting og tilordning.

Utvalget forslag om å videreføre kontinuitetsunntak ved konserndannelse og fusjon men under henvisning til god regnskapsskikk, er begrunnet med at IFRS-bestemmelsene om sammenslåinger av likeverdige interesser er under utvikling og dermed usikre. Endelig IFRS 3 tillater ikke unntak fra oppkjøpsmetoden. Departementet mener regnskapsloven bør tilpasses IFRS i samsvar med transaksjonsprinsippet på dette punktet, og foreslår at gjeldende kontinuitetsunntak oppheves. Departementet foreslår at regnskapsloven § 5–15 om kontinuitetsunntak ved sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser oppheves. Videre foreslår departementet at § 5–20 om kontinuitetsunntak ved konserndannelse oppheves.

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i § 5–19 første ledd første punktum om at ved konserndannelse som gjennomføres ved kjøp av aksjer eller andeler mv, skal investeringens anskaffelseskost i konsernregnskapet tilordnes daterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å oppheve annet punktum om adgang til korrigering av tilordningen i regnskapsåret etter konserndannelsen. Departementet er enig med utvalget i at bestemmelsen er i konflikt med IFRS, og at det er hensiktsmessig at området overlates til standardsetting. Det foreslås at regnskapsloven § 5–19 annet punktum oppheves.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å fjerne den særskilte bestemmelsen om konsernfusjon i § 5–14 annet ledd. Departementet de-

ler utvalgets oppfatning om at regnskapsføring av slike fusjoner kan utledes av generelle regler og utdypes ved god regnskapsskikk.

Departementet er enig med utvalget i at eiendeler og gjeld skal kunne videreføres til balanseførte verdier ved fisjon av små foretak. Det legges til grunn at hensynet til forenklinger for små foretak taler for at disse alltid skal kunne velge kontinuitet ved fisjon på samme måte som ved fusjon. Departementet foreslår etter dette at eiendeler og gjeld i fisjonerte små foretak kan videreføres til balanseførte verdier.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 5–14 (endring), § 5–16 (endring), § 5–19 (endring) og opphevelsen av § 5–20.

3.7 Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling

Oppstillingsplan for resultat og balanse er i dag spesifisert i regnskapsloven §§ 6–1 og 6–2. Den tredje oppstilling av regnskapsinformasjon etter regnskapsloven er kontantstrømoppstillingen, som skal gi opplysninger om hvordan årets likviditetsutvikling fordeler seg på ulike kilder.

3.7.1 Gjeldende rett

Bestemmelsene i regnskapsloven §§ 6–1 og 6–2 setter krav til én standardisert oppstillingsform av resultatregnskap og balanse. Departementet sluttet seg i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 166 til forslaget fra Regnskapslovutvalget i NOU 1995:30 om krav til ensartede oppstillingsplaner med følgende begrunnelse:

«Departementet legger avgjørende vekt på argumentene om at ensartede oppstillingsplaner fremmer sammenlignbarhet av regnskapsinformasjon mellom selskaper, og at hensynet til statistikkinnhenting fordrer en viss standardisering.

Departementet er også enig i de valg av oppstillingsplan som utvalget gjør. Departementet har merket seg merknadene fra noen av høringsinstansene om at utviklingen internasjonalt går i retning av funksjonsinndelte resultatregnskaper. Dette er imidlertid ikke noen klar og entydig trend, og argumentene om å videreføre en inndeling som ligger tett opp til gjeldende oppstillingsplan, veier etter departementets syn tyngre.»

Stortinget sluttet seg til dette i Innst. O nr. 61 (1997–98).

3.7.2 EØS-rett

EUs regnskapsdirektiver tillater flere oppstillingsformer, men valgmuligheten ble ved vedtagelsen av regnskapsloven begrenset av hensynet til sammenlignbarhet.

I fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 22 heter det om resultatregnskapet:

«Ved oppstilling av resultatregnskapet skal medlemsstatene fastsette en eller flere av oppstillingsplanene i artikkel 23 og 26. Dersom en medlemsstat fastsetter flere oppstillingsplaner, kan den tillate at selskapene velger mellom dem.»

Direktivet har fire forskjellige oppstillingsplaner for resultatregnskapet:

- rapportform med artsinndeling (artikkel 23),
- kontoform med artsinndeling (artikkel 24),
- rapportform med funksjonsinndeling (artikkel 25),
- kontoform med funksjonsinndeling (artikkel 26).

Regnskapsdirektivenes bestemmelser om oppstillingsplaner ble endret i 2003. I moderniseringsdirektivet artikkel 1 nr. 3–6 (som endrer fjerde selskapsrettsdirektiv) heter det:

«3. in Article 8 the following paragraph shall be added:

'Member States may permit or require companies to adopt the presentation of the balance sheet set out in Article 10a as an alternative to the layouts otherwise prescribed or permitted.;

4. in Article 9, under 'Liabilities', in point B, the title 'Provisions for liabilities and charges' shall be replaced by 'Provisions';

5. in Article 10, point J, the title 'Provisions for liabilities and charges' shall be replaced by 'Provisions';

6. the following Article shall be inserted:

'Article 10a

Instead of the presentation of balance sheet items in accordance with Articles 9 and 10, Member States may permit or require companies, or certain classes of company, to present those items on the basis of a distinction between current and non-current items provided that the information given is at least equivalent to that otherwise required by Articles 9 and 10';»

I moderniseringsdirektivet artikkel 1 nr 8 endres det videre i fjerde selskapsrettsdirektiv:

«8. in Article 22, the following paragraph shall be added:

'By way of derogation from Article 2(1), Member States may permit or require all companies, or any classes of company, to present a statement of their performance instead of the presentation of profit and loss items in accordance with Articles 23 to 26, provided that the information given is at least equivalent to that otherwise required by those Articles.';»

Om balansen heter det i fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 8:

«Ved oppstilling av balansen skal medlemsstatene gi pålegg om at en eller begge oppstillingsplaner fastsatt i artikkel 9 og 10 benyttes. Dersom en medlemsstat fastsetter bruk av begge, kan den tillate at selskapene velger mellom dem.»

3.7.3 Internasjonale regnskapsstandarder

IAS har mindre detaljerte krav til oppstillingene enn det som følger av regnskapsloven.

Etter IAS 1.75⁴ skal resultatregnskapet minst inneholde følgende spesifisering:

«75. As a minimum, the face of the income statement should include line items which present the following amounts:

- a) revenue;
- b) the results of operating activities;
- c) finance costs;
- d) share of profits and losses of associates and joint ventures accounted for using the equity method;
- e) tax expense;
- f) profit or loss from ordinary activities;
- g) extraordinary items;
- h) minority interest; and
- i) net profit or loss for the period.

Additional line items, headings and sub-totals should be presented on the face of the income statement when required by an International Accounting Standard, or when such presentation is necessary to present fairly the enterprise's financial performance.»

Balansen skal etter IAS 1.66⁵ minst inneholde følgende spesifikasjoner:

«66. As a minimum, the face of the balance sheet should include line items which present the following amounts:

- a) property, plant and equipment;
- b) intangible assets;

⁴ Foreslått noe endret i forslag til revidert IAS 1

⁵ Foreslått noe endret i forslag til revidert IAS 1

- c) financial assets (excluding amounts shown under (d), (f) and (g));
- d) investments accounted for using the equity method;
- e) inventories;
- f) trade and other receivables;
- g) cash and cash equivalents;
- h) trade and other payables;
- i) tax liabilities and assets as required by IAS 12, Income Taxes;
- j) provisions;
- k) non-current interest-bearing liabilities;
- l) minority interest; and
- m) issued capital and reserves.

67. Additional line items, headings and sub-totals should be presented on the face of the balance sheet when an International Accounting Standard requires it, or when such presentation is necessary to present fairly the enterprise's financial position.»

3.7.4 Lovutvalgets forslag

Alternative oppstillingsplaner

Utvalget legger til grunn at regnskapspliktige skal kunne velge mellom en arts- og en funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Utvalget uttaler (utredningen pkt. 14.1.4):

«Utvalget foreslår at det åpnes for valg av mellom en arts- og funksjonsinndeling etter en rapportform i oppstillingsplanene i samsvar med EFs fjerde direktiv artikkel 23 og artikkel 25. Dersom resultatregnskapet utarbeides med en funksjonsdeling må det gis opplysninger etter en artsinndeling i noter. Sammen med AltInn prosjektet og notekravet antar Utvalget at de ulike brukergrupper vil få ivare tatt sine informasjonsbehov.»

Om de vurderinger som utvalget har gjort rundt alternative oppstillingsplaner heter det (utredningen pkt. 14.1.4):

«Regnskapsloven har med bakgrunn i EF direktivene vesentlig mer detaljerte oppstillingsplaner enn IAS 1 har. IAS 1 er minimumskrav til spesifisering og forutsetter at den regnskapspliktige må gi ytterligere spesifisering når dette er nødvendig, IAS 1.67 og IAS 1.75. Regnskapsloven forutsetter at poster skal slås sammen eller spesifiseres ytterligere når dette er nødvendig. Det er således ikke sikkert at et regnskap etter IAS og et regnskap etter regnskapsloven vil være vesentlig forskjellig når det gjelder spesifikasjonsnivået.

Norge har gjennom EØS-avtalen vært forpliktet til å spesifisere oppstillingsplanen i sam-

svar med direktivene. Moderniseringsdirektivet gjør enkelte endringer i oppstillingsplanene, men legger ikke opp til at man unnlater å følge dem. I fortalen til moderniseringsdirektivet uttales det at:

«Member States should be able to modify the presentation of the profit and loss account and balance sheet in accordance with international developments, as expressed through standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB).»

Utvalget er usikre på om det er nødvendig å opprettholde en detaljert oppstillingsplan som i fjerde direktiv. EU-kommisjonens uttalelse om at det nå ikke skal være konflikter mellom IAS og direktivene, taler for at oppstillingsplanene kunne endres lik kravene i IAS 1. Utvalget har under tvil foreslått å opprettholde oppstillingsplanene i påvente av at det skjer en avklaring på i hvilken utstrekning oppstillingsplanene i direktivet kan fravikes. Utvalget mener imidlertid at det vil være mulig å avlegge et regnskap etter IAS 1 innen de rammer som oppstillingsplanene oppstiller.

Utvalget har foreslått en del forenklinger i oppstillingsplanen for resultatregnskapet. I oppstillingsplanen for balansen er det tatt inn poster for biologiske eiendeler og investeringseiendommer i tråd med forslaget i avsnitt 10.3. Oppstillingsplanen er også foreslått justert som følge av endringene som er foreslått om regnskapsføring av finansielle instrumenter i avsnitt 10.2.

Regnskapsloven har ikke utnyttet den adgang som ligger i EF-direktivene til å tillate alternative oppstillingsplaner begrunnet med hensynet til sammenlignbarhet. Vedtakelsen av IAS-forordningen er gjort for å sikre sammenlignbarhet på et felles europeisk kapitalmarked, og balanse og resultatregnskap skal inneholde enkelte spesifiserte opplysninger. De internasjonale standarder forutsetter imidlertid ikke at oppstillingen skal gis i én form uavhengig av hva slags virksomhet som drives. For regnskapspliktige som må følge forordningens system, tilsier hensynet til sammenlignbarhet ikke at ett format må brukes, og det er heller ikke adgang for nasjonale myndigheter til å kreve dette.

Statistisk Sentralbyrå uttrykte i utvalgets høring 8. oktober 2002 behov for ett rapporteringsformat og at dette for resultatregnskapet måtte baseres på en spesifisering etter kostnadens art. Andre høringsinstanser, blant annet Den norske Revisorforening, Norsk RegnskapsStiftelse og NHO, argumenterte for at det må tillates en funksjonsinndeling av resultatregnskapet.

Det pågår for tiden arbeid med å utvikle en

felles innrapportering for opplysninger som skal gis til offentlige myndigheter – AltInn. AltInn skal bli en felles Internett portal for elektronisk innrapportering fra næringslivet til det offentlige. Hensikten med portalen er å samle flest mulig oppgaveplikter på ett sted og gjøre det enklest mulig å sende opplysningene inn. AltInn skal etter planen være tilgjengelig for innrapportering fra næringslivet i november 2003.

Også skattemyndighetene vil ha behov for standardiserte opplysninger og har til nå fått opplysninger etter resultatpostenes art (...) Skattemyndighetene antas å få de opplysninger de ønsker gjennom ulike typer næringsoppgaver og i fremtiden gjennom AltInn-prosjektet. En adgang til funksjonsinndeling i resultatregnskapet skulle ikke medføre endringer i hva skattemyndighetene får av opplysninger.

Foreløpig er AltInn et samarbeid mellom Brønnøysundregistrene, Skattedirektoratet og Statistisk Sentralbyrå. Planen er at de innrapporteringspliktige skal rapportere opplysninger én gang til ett sted over Internett og de offentlige myndigheter som har krav på opplysninger, skal hente de opplysninger de trenger ut fra denne databasen. Utvalget antar at dette vil forenkle rapporteringen og samtidig gjøre at mottakerne kan ta ut den informasjon som de trenger.

Utvalget er enig at hensynet til rapportering av offentlige myndigheter er viktig. Utvalget ser på den annen side at de fleste land i EU har tillatt ulike rapporteringsformater. AltInn-prosjektet, hvor SSB deltar, vil sammen med kravet til noteopplysninger kunne gi nødvendige opplysninger også til offentlige myndigheter.

IAS 1 forutsetter at dersom man velger en funksjonsinndeling av resultatregnskapet, må det gis tilleggsopplysninger om kostnadene etter art (IAS 1.83), jf. forslag til ny § 7–11a. Utvalget legger derfor til grunn at hensynet til sammenlignbarhet ikke lenger kan være tilstrekkelig begrunnelse for å forby den valgdagang direktivene åpner for.

Direktivet tillater oppstilling av resultatregnskapet etter en rapportform, som brukt i Norge, og en kontoform. Ingen av høringsinstansene har tatt opp forslaget om å åpne for kontoformen. Kontoformen er heller ikke en del av IAS 1, selv om det trolig ikke vil være i strid med IAS 1. Utvalget tar derfor ikke opp forslag om å innføre kontoformen.»

Inndeling av balansen

Utvalget foreslår at regnskapsloven § 6–2 endres slik at balansen kan settes opp etter likviditet på samme måte som etter IAS 1. Utvalget uttaler om dette (utredningen 14.1.4):

«Etter regnskapsloven § 6–2 skal balansen spesifiseres i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld og langsiktig gjeld. Dette kan unnlatas etter IAS 1.53 hvor balansen i stedet kan settes opp etter likviditet. I forbedringsprosjektet for IAS 1 strammes dette inn, slik at det kreves klassifisering i balansen i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld og langsiktig gjeld med mindre en likviditetspresentasjon gir mer relevant og pålitelig informasjon. Direktivene krever spesifisering i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld og langsiktig gjeld. Ved moderniseringsdirektivet artikkel 1 nr. 3, jf. 6 kan medlemsstatene likevel tillate eller kreve av de regnskapspliktige, eller visse grupper av regnskapspliktige, at balansepostene spesifiseres etter en inndeling mellom kortsiktige og langsiktige poster så lenge opplysningene er minst motsvarende det som kreves etter regnskapsloven § 6–2.»

Utvalget foreslår endringer i reglene om krav til egenkapitalspesifisering. Det foreslås endring av § 7–25 med krav om spesifisering av opptjent egenkapital i noter i stedet for i balansen. Dette er i tråd med IAS 1.73. Notespesifiseringen vil omfatte fond for vurderingsforskjeller, de foreslåtte fond for verdiendringer og virkelig verdi fond.

IAS 1.7, jf. 1.86 forutsetter at det skal settes opp en egen oppstilling som viser alle endringer i egenkapital. Etter gjeldende bestemmelse i regnskapsloven § 7–25 skal endringer i egenkapitalen opplyses i note. Utvalget foreslår endringer i § 3–2 om at årsregnskapet kan inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen. Det foreslås også endringer i § 7–25 ved at det i denne bestemmelsen åpnes for at opplysningene kan gis i egen oppstilling etter § 3–2 som et alternativ til noteopplysning.

Utvalget foreslår en endring av regnskapsloven § 6–2 annet ledd for å tillate at beholdning av egne aksjer kan skje i oppstillingen over endringer i egenkapitalen eller i note. Dette blir et alternativ til dagens regel om at beholdningen skal føres opp til pålydende på egen linje under posten selskapskapital. Utvalget foreslår at det ved en tilføyelse i § 7–27 gis en bestemmelse om at egne aksjer må spesifiseres i note eller i oppstilling av endringer i egenkapitalen dersom disse ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen.

Etter regnskapsloven inneholder årsresultatet både majoritetens og minoritetens andel av resultatet. Etter IAS 1.75 utgjør årsresultatet majoritetens andel, mens det i IAS forbedringsprosjekt foreslås en endring slik at årsresultatet skal rapporteres inklusive og eksklusive minoritetsinteresser. Utvalget foreslår endringer i § 6–5 for å kreve at årsresultatet skal vises både før og etter minoritetsinteressen.

Etter gjeldende regler regnes utbytte som er avsatt, men ikke vedtatt som gjeld i oppstillingsplanen for balansen. Etter regnskapsloven § 4–1 første ledd nr. 2 skal inntekt resultatføres når den er oppkjøpt. En konsekvens av dette er at morselskap skal inntektsføre foreslått utbytte fra datterselskap. Gjeldende regnskapsføring av utbytte gjelder tilsvarende for regnskapsføring av konsernbidrag. Etter IAS 10 kan utbytte som ennå ikke er vedtatt, ikke anses som gjeld. Videre heter det i IAS 18.30 c) at «dividends should be recognised when the shareholder's right to receive payment is established». Dette skjer ved godkjenning i generalforsamlingen.

Utvalget foreslår at gjeldende praksis videreføres. Samtidig åpner utvalgets flertall for at regnskapsføringen alternativt kan følge IAS. Utvalget viser til at regnskapsføringen av utbytte uansett må være i samsvar med god regnskapsskikk, som åpner for begge alternativer. Utvalget foreslår et nytt fjerde ledd i § 6–2 som vil gi en symmetrisk behandling av kortsiktig gjeld hos avgiver og som fordring hos mottaker.

Utvalgets mindretall, medlemmet Voldnes, viser til sitt generelle synspunkt om at IAS ikke bør tillates anvendt i selskapsregnskapet (utredningen punkt 2.5.2.4).

Utvalget foreslår at § 6–1 annet ledd om opplysning om disponeringer oppheves.

3.7.5 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norsk Øko-forum, Oljeindustriens Landsforening og Kristen-Norges Innkjøpsfellesskap stiller seg positive til utvalgets forslag om at det åpnes for valg mellom en arts- og funksjonsinndeling av resultatregnskapet.

Nærings- og handelsdepartementet legger til grunn at

«funksjonsinndeling er positivt under forutsetning at det ikke er til hinder for bruk av AltInn».

Kredittilsynet stiller seg kritisk til utvalgets forslag:

«Kredittilsynet mener at det i forhold til offentlig rapportering er behov for en standardisert oppstillingsplan for henholdsvis resultat og balanse. Dersom det åpnes for at foretakene kan velge mellom to oppstillingsplaner for resultatregnskapet, vil offentlige myndigheter måtte innføre særskilte rapporteringskrav, noe som trolig vil være byrdefullt både for den enkelte regnskapspliktige og for offentlige myndigheter. En av fordelene ved å bygge på foretakenes offisielle regnskaper er at regnskapstallene er

revidert. Ved avvikende oppstillinger oppstår et særskilt behov for revisjon av forskjellen mellom de offisielle regnskapene og hva som er rapportert til offentlige myndigheter. Spørsmålet om alternative oppstillingsplaner ble også vurdert i forbindelse med gjeldende regnskapslov. Departementets vurdering var da (Ot. prp. nr 42, 1997–98):

«Departementet legger avgjørende vekt på argumentene om at ensartet oppstillingsplaner fremmer sammenlignbarhet av regnskapsinformasjonen mellom selskaper, og at hensynet til statistikkinnhenting fordrer en viss standardisering.»

Kredittilsynet er enig i dette. Det kan hevdes at den tilpasning som nå skjer i retning av IAS/IFRS generelt, tilsier en tilpasning av oppstillingsplanene til kravene i IAS 1. På den annen side har IASB igangsatt et prosjekt som vurderer reglene for presentasjon av resultatregnskapet. Det er grunn til å tro at det IAS-regelverk som gjelder i 2005 for resultatregnskapet, i løpet av noen få år kan bli betydelig endret. Etter Kredittilsynets vurdering bør en avvente utviklingen i IASB på dette området før en vurderer større endringer av oppstillingsplan for resultatregnskapet. I denne omgang bør det kun foretas endringer som muliggjør at foretakene kan avlegge regnskap etter IAS/IFRS, gjennom kun å tillate oppstilling etter kostnadsart, jf utvalgets forslag til § 6–1.»

Flere høringsinstanser peker på at en funksjonsinndeling av resultatregnskapet kan skape problemer for økonomisk statistikk og innrapportering, men at en funksjonsinndelt oppstillingsplan likevel kan ivareta statistikkformål dersom tilleggsopplysninger gis som artsinndelte noter til regnskapet.

Statistisk sentralbyrå uttaler:

«Utvalget foreslår i kapittel 14 at det åpnes for valg mellom en arts- og funksjonsinndeling av resultatregnskapet. Dersom det velges en funksjonsinndeling må det i tillegg gis opplysninger om kostnader etter art.

Slik SSB tidligere har uttalt, vil en overgang fra arts- til funksjonsinndeling i selskapsregnskapets oppstillingsplan være en grunnleggende endring som vil få svært uheldige konsekvenser for norsk økonomisk statistikk, jf. vårt brev av 23. oktober 2002.

Nasjonalregnskapet er avhengig av at variabler som lønn, finansinntekter/-kostnader, overføringer og gevinster/tap reflekterer type inntekt/kostnad uavhengig av den funksjon inntekten/kostnaden har i regnskapet. Art er altså helt grunnleggende for nasjonalregnskapet, og vi ønsker derfor at oppstillingsplanen følger

artsinndeling. Også av hensyn til annen økonomisk statistikk, som for eksempel statistikk etter EUs strukturforordning, mener vi det ikke vil være tilstrekkelig med et funksjonsinndelt regnskap med informasjon om artsfordeling i noter. Prosjektet «Et enklere Norge» har blant annet som målsetting å bidra til mindre oppgavebyrde for foretakene. Dette prosjektets målsetting kan komme i konflikt med målsettingen om et funksjonsinndelt regnskap. SSB er underlagt norsk lov å lage blant annet strukturstatistikk og å rapportere til internasjonale organer, og med et funksjonsinndelt regnskap kan SSB måtte komme til å hente inn mer opplysninger på tilleggsskjemaer enn det som gjøres i dag.

Etter vår oppfatning foretrekker revidert IAS 1 artsinndeling i selskapsregnskapet ved at art kreves som tilleggsspesifikasjon dersom funksjonsinndelingen benyttes.

Alternativet er som utvalget nevner å ta inn de nødvendige artsopplysningene i noter. Utvalget har et forslag til §7–11a som omhandler spesifisering av driftskostnader etter art dersom resultatregnskapet ikke er spesifisert etter art. Dette forslaget er, på visse punkter, for snevert til å tilfredsstille SSBs behov for artsinndeling. Dersom en funksjonsinndeling av regnskapet til slutt skulle bli valgt, er det derfor ønskelig at noteopplysningene utvides til å gjelde;

- endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
- endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
- varekostnad
- lønnskostnad
- avskrivning på varige driftsmidler og immatrielle eiendeler
- nedskrivning på varige driftsmidler og immatrielle eiendeler
- annen driftskostnad

Generelt er noteopplysninger som ikke er standardisert lite egnet til statistiske formål. Det er derfor helt vesentlig at notene som omfatter artsinndelingen blir standardiserte og kan innhentes elektronisk. Videre er det nødvendig at notene blir obligatoriske og følger regnskapet (ikke årsberetningen).»

Norges Bank legger til grunn at økt valgfrihet kan

«reduere kvaliteten på den informasjon som er basis for de datakilder vi anvender i analyser og vurderinger. Standardisering av regnskapenes oppstilling og koordinering med de statistiske standarder vil lette arbeidet med å innhente og utarbeide god statistikk basert på foretakenes regnskaper. For øvrig vil Norges Bank vise til Statistisk sentralbyrås høringsuttalelse vedrørende endringer i regnskapslovgivning og forholdet til offentlig statistikk.»

Skattedirektoratet mener at en funksjonsinndelt oppstillingsplan kan ivareta offentlige kontrollbehov dersom regnskapet suppleres med artsinndelte noter:

«Ut fra våre kontrollbehov, vil vi fortsatt måtte kreve at næringsoppgaven settes opp etter en artsinndeling. Dette sammen med notekravet i § 7–11a, vil kreve at regnskapsavleggerne sine regnskapssystem kan tilfredsstille begge oppstillingsplaner. Dette kan kreve ressurser for regnskapsavleggeren.

Notekrav om artsdeling av driftskostnadene som er foreslått, dersom funksjonsinndeling er valgt i resultatregnskapet, sammen med vår tilgang til å kreve artsinndeling i næringsoppgaven, gjør at skattedirektoratet nå kan akseptere utvalgets forslag om å tillate funksjonsinndeling i resultatregnskapet. Dette er dog under forutsetning av at Statistisk Sentralbyrå får tilfredsstilt sine behov for opplysninger, noe vi antar kan bli løst gjennom AltInn-prosjektet».

Syv høringsinstanser har uttalt seg spesifikt om utvalgets forslag til endringer i balansen.

Handelshøyskolen BI uttaler:

«Vi foreslår at adgangen til å føre foreslått utbytte og konsemdbidrag som gjeld utgår og at utbytte og konsemdbidrag først balanseføres som gjeld når de er vedtatt. Hvis myndighetene ønsker å videreføre dagens ordning av selskapsrettslige årsaker, kan dette gjøres ved å endre selskapslovgivningen.»

Om utbytte uttaler *Kredittilsynet*:

«Det fremgår av utredningen s. 236–237 at utbytte i gjeldende norsk regnskapsrett avviker fra IAS 10 og IAS 18. Etter norsk rett regnskapsføres utbytte som gjeld i det regnskapet generalforsamlingen vedtar, mens IAS forbyr en slik løsning. Etter det vi forstår mener utvalget at de endringer som gjøres i grunnleggende prinsipper innebærer at IAS-løsningen må gjennomføres i norsk rett. Utvalget foreslår at det skal være tillatt å videreføre gjeldende praksis i selskapsregnskapet, som synes å være begrunnet i at IAS-løsningen vil kunne få selskapsrettslige og skattemessige konsekvenser.

Kredittilsynet har som prinsipielt utgangspunkt at det ikke bør legges opp til andre regnskapsmessige løsninger enn det som følger av IAS/IFRS, med mindre kost/nytte betraktninger tilsier det. Vi kan ikke se at det er tilfelle her og er følgelig ikke enig med utvalgets forslag til § 6–2 fjerde ledd. Dersom det er behov for nøytralisering i forhold til selskaps- og/eller skatterettslige forhold bør dette hensyntas i respektive regelverk.»

LO er kritisk til valgfrihet med hensyn til om foreslått utbytte skal anses som gjeld:

«LO mener det ikke bør gis valgmuligheter for den enkelte regnskapspliktige i hvordan «foreslått utbytte» skal presenteres. Primært ønsker LO en videreføring av gjeldende regler som betyr at «foreslått utbytte» avsettes som kortsiktig gjeld som nå. Sekundært, dersom flertallets forslag om balanseorientert regnskapsføring blir vedtatt, foreslår LO at foreslått utbytte skal vises i note til regnskapet for det regnskapsåret det vedrører.»

Skattedirektoratet uttaler:

«På grunn av at gjeldsposten avsatt utbytte ikke tilfredsstiller IAS sine krav til balanseføring, åpnes det for at man skal kunne velge å opplyse om avsatt utbytte på en egen linje under egenkapital, som noteopplysning eller, som i dag, kortsiktig gjeld. Dette siste som en norsk særordning. I utgangspunktet foretrekker Skattedirektoratet at utbytte fortsatt avsettes i balansen som gjeld som i dag. Da vi ser at vi er forpliktet til å gjøre tilpasninger, finner vi det viktigere at vi får en enhetlig behandlingsmåte, enn hvilken metode som velges. Vi finner det derfor uheldig at det kan gjøres valg her. Det vil medføre merarbeid å måtte korrigere forholdstall utfra hvilke metode for avsetning av utbytte som er valgt. For skatteetaten vil det medføre utfordringer vedrørende utarbeidelse av gode ligningsskjema. Man må ta hensyn til at utbytte kan være ført ulikt, eller ikke ført i det hele tatt. Dette kan medføre mer kompliserte ligningsskjema. Det kan også medføre usikkerhet om hva som menes med egenkapital, skal eventuelt utbytte hensyntas? Dette må også avklares i forhold til enkelte skatteregler, for eksempel korreksjonsinntekt. Vi oppfordrer derfor Finansdepartementet til å se på muligheten til å begrense valgmulighetene på dette punktet så langt det er mulig.»

Statistisk sentralbyrå er kritisk til forslaget om sammenslåing av poster under Omløpsmidler i balansen (B III nr. 2–5), da dette etter Statistisk sentralbyrås oppfatning vil innebære at spesifikasjonen må innhentes fra de regnskapspliktige. Videre påpeker Statistisk sentralbyrå at det i balansen er flere eksempler på manglende symmetri samt uklare skiller mellom de ulike objektene.

I forhold til utvalgets forslag om adgang til å inndele eiendeler og gjeld etter likviditet mener Norsk RegnskapsStiftelse at det er

«unødvendig å lovfeste som betingelse at presentasjonsformen skal gi mer relevante og pålitelige opplysninger. Formålet med oppstillingsplaner er nettopp å sikre at regnskapene skal være opplysende.»

Norsk Øko-forum uttaler at

«utvalgets forslag om å tillate balanseinndeling etter likviditet antas også uproblematisk så lenge postene skal spesifiseres etter art tilsvarende oppstillingen i § 6–2 første ledd»

3.7.6 Departementets vurdering

Departementet legger til grunn at for regnskapspliktige som utarbeider konsern- eller selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3–9 som gjennomfører forordningen om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS-forordningen), er det ikke adgang til å oppstille krav om oppstilling av resultatregnskapet etter art. Disse kan også stille opp resultatregnskapet etter funksjon. Departementet mener at det bør legges til rette for dette også for regnskapspliktige som ikke følger forordningens system. Departementet legger vekt på at funksjonsinndeling av resultatregnskapet for enkelte regnskapsår vil gi en bedre og mer informativ presentasjon og at regnskapspliktige med regnskapsbrukere i utlandet kan ha behov for å presentere regnskapet på den måten som brukerne er vant til. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å åpne for et valg mellom en arts- og en funksjonsinndeling av resultatregnskapet. Minstekrav til innholdet i henholdsvis arts- og funksjonsinndelt oppstillingsplan skal fortsatt fremgå av bestemmelser i regnskapsloven.

Regnskapspliktige skal fortsatt ha adgang til å presentere resultatregnskap etter art. Regnskapspliktige som presenterer resultatregnskapet etter funksjon skal etter forslaget spesifisere de totale driftskostnadene etter art i noter. Spesifikasjonene må gjøres etter en fast oppstillingsplan. Noten er nødvendig for å sikre regnskapsbrukerne informasjon om bl.a. lønnskostnader og for å sikre datagrunnlag for utarbeiding av offisiell statistikk. Noten er videre en tilpasning til kravet i IAS 1 om artsinformasjon.

Departementet foreslår endringer i regnskapsloven § 6–1 slik at bestemmelsen omhandler resultatregnskap etter art. Videre foreslår departementet en bestemmelse om resultatregnskap etter funksjon. Det foreslås en bestemmelse om spesifisering av driftskostnadene etter art i noter både for små og for øvrige foretak i tilfeller hvor driftskostnadene er spesifisert etter funksjon i resultatregnskapet.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 6–1 (endringer), ny § 6–1a, ny § 7–8 b og § 7–38 nytt annet og tredje ledd.

Inndeling av balansen

I forhold til utvalgets forslag om regnskapsføring av utbytte vil departementet ikke følge utvalgets anbefaling. Som utvalget peker på skal regnskapsføringen av utbytte være i samsvar med god regnskapsskikk, som kan åpne for at utbytte kan regnskapsføres både etter gjeldende norsk praksis og i samsvar med IFRS. Departementet mener det er mest hensiktsmessig om spørsmålet om regnskapsføring av utbytte overlates til standardsetter. Departementet foreslår derfor at regnskapsloven § 6–2 første ledd D III nr 7 oppheves. Videre vil utvalgets forslag til ny § 6–2 fjerde ledd om adgang til å føre utbytte som kortsiktig gjeld i selskapsregnskapet ikke bli fulgt opp av departementet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å endring av reglene om krav til egenkapitalspesifikasjon, da en slik løsning antas å være i overensstemmelse med IFRS. Det foreslås en bestemmelse om at opptjent egenkapital skal spesifiseres i note.

Departementet slutter seg videre til utvalgets vurdering og forslag med hensyn til oppstilling over endringer i egenkapitalen. Det foreslås en bestemmelse om at årsregnskapet kan inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen. Videre foreslår departementet en bestemmelse om at opplysninger om endringer i egenkapitalen kan gis i oppstillingen i årsregnskapet som et alternativ til noteopplysning.

Departementet er enig i utvalgets vurdering og forslag til å endre reglene om spesifikasjon av beholdning av egne aksjer. Departementet fremmer forslag om å tillate at spesifikasjon kan skje i oppstillingen over endringer i egenkapitalen eller i note. Det foreslås også en bestemmelse om slik spesifikasjon for små foretak.

Utvalgets forslag om endring av balanseoppstillingen vil ikke bli fulgt opp på alle punkter. Utvalgets forslag om § 6–2 første ledd A II nytt nr. 5 om investeringseiendommer og forslag til oppdeling av første ledd B I i biologiske varer og andre varer blir ikke fulgt opp av departementet, da disse forslagene knytter seg til IFRS-tilpasninger som ikke foreslås gjennomført. Departementet slutter seg heller ikke til utvalgets forslag om unnlatt spesifisering av finansielle instrumenter i første ledd B III. Etter departementets oppfatning er det uheldig med en slik begrensning av balansen.

Departementet foreslår C I nytt nr. 3 «Annen innskudd egenkapital». Departementet foreslår at posten C II nr. 1 «Fond for vurderingsforskjeller» under avsnittet Egenkapital og gjeld erstattes med «Fond». Gjeldende punkt om fond for verdiendringer foreslås opphevet. Departementet foreslår videre en bestemmelse om at når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap

og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene. Videre foreslås endring av regnskapslovens bestemmelse om sammenslåing av poster ved at poster, unntatt poster under egenkapital, skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap. Det foreslås også at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene for resultatregnskap og balanse hvis dette anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

Bestemmelsen i regnskapsloven om konsernets oppstillingsplan foreslås endret ved at minoritetsinteresser skal oppføres under egenkapital i balansen og at årsresultat før og etter minoritetsinteresser skal vises i resultatregnskapet.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 3–2, første ledd nytt annet punktum, § 6–2 første ledd C I nytt nr. 3 første ledd, C II nr. 1 og 2, første ledd D III nr. 7, annet ledd, nytt fjerde ledd, § 6–3 første, annet og nytt tredje ledd, § 6–5, § 7–25 nytt første ledd og nytt annet ledd tredje punktum, § 7–27 og § 7–42 første ledd nytt tredje punktum.

3.8 Noteopplysninger

3.8.1 Innledning

Krav til noteopplysninger har som siktemål å øke regnskapets informasjonsverdi og gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse. Krav til noteopplysninger fremgår både av regnskapsloven kapittel 7 og god regnskapsskikk.

Departementet viser til at § 7–1 om opplysningsplikt er omtalt i Ot. prp. nr. 89 (2003–2004), mens §§ 7–5 om finansiell markedsrisiko og 7–17 om virkelig verdi av finansielle instrumenter er omtalt i Ot. prp. nr. 15 (2003–2004). Når det gjelder § 7–17 viser departementet til omtale i pkt. 3.3.

Utvalget viser til at § 7–7 om sammenslåing av poster i oppstillingsplanen er knyttet til direktivets krav til oppstillingsplan, og pliktes gjennomført.

Utvalgets forslag til § 7–15 (om datterselskap, tilknyttet selskap m.v.) nytt femte ledd er omtalt i pkt. 3.5, forslag til §§ 7–25 om egenkapital og 7–27 om egne aksjer er omtalt i pkt. 3.7 og forslag til §§ 7–31 ytelser til ledende personer m.v. og 7–32 om lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v. er omtalt i pkt. 4.7.

Noteopplysningskrav for små foretak er omtalt i pkt.4.2.

Følgende bestemmelser i gjeldende kapittel 7 inneholder utvidede krav for store foretak:

- § 7–5 annet ledd. Store foretak skal gi opplysninger om finansiell markedsrisiko fordelt på arter av risiko.
- § 7–20 annet ledd. Store foretak skal gi en oversikt over rentereguleringstidspunkter og gjennomsnittlig rente.
- § 7–21 fjerde ledd. Store foretak skal for obligasjonslån, konvertible lån og langsiktig gjeld til kredittinstitusjoner opplyse om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlige vilkår.
- § 7–26 fjerde ledd. Store foretak skal gi opplysninger som nevnt i tredje ledd spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og deres personlig nærstående samt de enkelte ledende ansatte og deres personlig nærstående.
- § 7–31 fjerde ledd. Store foretak skal gi opplysninger som nevnt i annet ledd spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte.
- § 7–32 første ledd tredje punktum. Store foretak skal gi slike opplysninger spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte.

I og med at bestemmelsene ikke følger av direktivkrav, foreslår utvalget at kravene ikke videreføres for noen gruppe av regnskapspliktige. Etter utvalgets syn bør det i stedet overlates til standardsetter å fastsette notekrav på disse områdene. En slik løsning vil etter utvalgets oppfatning gi god mulighet for en dynamisk tilpasning av noteopplysningskravene i samsvar med internasjonal utvikling, samtidig som standardsetter vurderer om opplysningskravene for norske formål skal forenkles i forhold til internasjonale krav.

Utvalget legger til grunn at IAS-forordningens virkeområde ikke omfatter notekrav i regnskapsloven om eierskap og selskapskapital med videre (§§ 7–15, 7–18, 7–26, 7–27, 7–36 første til fjerde ledd og 7–42) og om ansatte og tillitsvalgte – inkludert ytelser til ledende ansatte – med videre (§§ 7–30, 7–31, 7–32, 7–43, 7–44 og 7–45).

IAS-foretak plikter å oppfylle enkelte av regnskapslovens noteopplysningskrav i konsernregnskapet, selv om de følger forordningsløsningen. Dette gjelder:

Bestemmelser om eierskap og selskapskapital mv. – §§ 7–15, 7–18, 7–26, og 7–27.

Bestemmelser om ansatte, tillitsvalgte og ytelser til ledende personer mv. – §§ 7–30, 7–31 og 7–32.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at utvalgets forslag innebærer for moderniseringsforetakene at notekravene har-

moniseres mot IAS/IFRS, slik at der dagens notekrav er strengere foreslås modifikasjon av kravene. Kredittilsynet har ikke foretatt en detaljert vurdering av utvalgets forslag på dette punkt, men er i utgangspunktet positiv til en slik harmonisering forutsatt at EUs regnskapsdirektiver ikke er til hinder for dette. Kredittilsynet sier at generelt sett bør lovbestemmelsene utformes i tråd med formuleringene i IAS/IFRS.

Kredittilsynet uttaler videre:

«Utvalget har foreslått å oppheve enkelte notekrav som samsvarer med IAS/IFRS, men ikke finnes i regnskapsdirektivene. Enkelte av disse notene er på områder hvor det foreligger norske regnskapsstandarter, mens andre ikke er omfattet av dagens regnskapsstandarter. Det er usikkerhet vedrørende utarbeidelsen og innholdet av de norske regnskapsstandardene fremover, jf. høringsuttalelsen kapittel 27. Denne usikkerheten tilsier etter Kredittilsynets mening at gjeldende notekrav bør videreføres til de IAS-tilpassede standardene er på plass.»

Norsk RegnskapsStiftelse, Den norske Revisorforening og Næringslivets Hovedorganisasjon støtter utvalgets utgangspunkt om at notekrav for foretak som følger moderniseringslinjen, ikke skal være strengere enn notekrav for foretak som følger forordningslinjen. Disse har heller ingen innvendinger mot det skillet som gjøres mellom notekrav i standarder og notekrav i lov, der notekravene i loven er de som følger av gammel lovgivning og av direktivbestemmelser.

Generelt mener *LO* dagens regler for noteopplysninger må videreføres. Hensikten er LOs oppfatning å ikke svekke informasjonen til brukere av regnskapet.

Skattedirektoratet viser til at noteopplysninger ved ligningsarbeidet kan være en nyttig kilde til opplysninger. Skattedirektoratet synes dagens gjeldende notekrav er rimelige og ønsker derfor at det ikke gjøres opphevelser eller rettinger utover det som følger av andre endringer i loven.

Statistisk sentralbyrå (SSB) gir uttrykk for at SSB som grunnlag for regnskapsinformasjon benytter både Næringsoppgaven og årsregnskapet sendt inn til Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Etter SSBs syn viser det seg at årsregnskapet er for aggregert til å kunne lage tilfredsstillende regnskapsoppsett i de tilfellene virksomhetene ikke benytter/sender inn Næringsoppgaven. SSB mener derfor det er nødvendig med utfyllende noteopplysninger som kan innhentes elektronisk. Standardiserte noteopplysninger er etter SSBs oppfatning en forutsetning for at de skal kunne brukes i statistikkproduksjon.

Departementets vurdering

Departementet legger opp til en annen innretning av regnskapsreguleringen enn det som utvalget foreslår, jf. pkt. 3.1. Departementets utgangspunkt er at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres. Dette ble også anført av utvalget. Departementet legger videre til grunn at kravene til noteopplysninger tilpasses IFRS ved at notekravene i regnskapsloven ikke skal stride mot opplysningskrav om tilsvarende forhold i IFRS. Notekravene etter regnskapsloven skal fortsatt være mindre omfattende enn etter IFRS.

Utvalget foreslår at utvidede krav for store foretak ikke videreføres. Departementet anser at gjeldende notekrav for store foretak som viktige og hensiktsmessige for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper. Dette sammen med departementets syn om at krav om noteopplysninger videreføres dersom disse ikke er i strid med IFRS, tilsier at kravene videreføres i loven. Departementet foreslår derfor i motsetning til utvalget at de utvidede kravene til noteopplysninger for store foretak (§§ 7–15, 7–18, 7–26, 7–27, 7–30, 7–31 og 7–32) videreføres for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper.

Når det gjelder SSBs merknader uttalte departementet i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) følgende (s. 228):

«Som påpekt av Statistisk sentralbyrå taler statistikkhensyn for standardisert spesifisering av salgsinntektene etter virksomhetsområde og geografiske markeder. Departementet legger imidlertid avgjørende vekt på at regnskapet først og fremst skal gi god informasjon til brukerne av det enkelte regnskap og at det derfor bør legges opp til en spesifisering som er tilpasset det enkelte foretaket.»

3.8.2 Gjeldende notekrav – utvalgets vurderinger og forslag, høringsinstansenes merknader og departementets vurdering

§ 7–2 Regnskapsprinsipper

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder omregning av utenlandsk valuta. Endringer i hvilke prinsipper som anvendes skal begrunnes. Det skal opplyses om datterselskap anvender andre regnskapsprinsipper enn de som anvendes i konsernregnskapet. Det skal gis opplysninger om og begrunnelse for sikringsvurdering, jf. § 4–1 nr. 5. Tilsvarende gjelder eventuell porteføljevurdering. Kontinuitet ved regnskapsføring av konserndannelse eller fusjon skal opplyses og begrunnes.»

Utvalgets forslag

Utvalget foreslår i (utredningen pkt. 9.3.2) en endring i grunnleggende prinsipper, slik at prinsippanvendelsen i selskapsregnskapet og konsernregnskapet kan være forskjellig. Utvalget påpeker at adgang til ulik prinsippanvendelse etter EØS-reglene krever en endring av noteopplysningskravet i § 7–2.

Etter utvalgets oppfatning så er lovbestemmelsens innhold for øvrig ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS.

Utvalget foreslår at bestemmelsen endres slik at den inkluderer et eksplisitt opplysningskrav knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring. Dette er etter utvalgets syn begrunnet i prinsippenes sentrale betydning for bedømmelse av foretakets resultat og finansielle stilling. Den senere tids «regnskapsskandaler» som blant annet har vært knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring, bekrefter etter utvalgets mening behovet for et slikt eksplisitt krav. Utvalget anser ikke at et slikt krav er i strid med IAS/IFRS. I IAS 1 fremkommer inntektsføringsprinsipper som første element i en oppstilling over de «accounting policies» man som et minimum må vurdere å opplyse om.

Utvalget foreslår følgende endring i § 7–2:

Første punktum skal lyde:

«Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring og omregning av utenlandsk valuta.»

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Når det gjelder adgang til ulik prinsippanvendelse og endring av noteopplysningskravet i § 7–2 vises det til pkt. 3.5.

Departementet slutter seg til utvalgets syn om at det er behov for et eksplisitt opplysningskrav knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring. Dette er begrunnet med prinsippenes sentrale betydning for bedømmelse av foretakets resultat og finansielle stilling, og at den senere tids «regnskaps-skandaler» blant annet har vært knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring.

Departementet foreslår i likhet med utvalget et eget opplysningskrav knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring, jf. forslag til endring i § 7–2 første punktum.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 7–2 første ledd første punktum.

§ 7–3 Virkning av endring av regnskapsprinsipp mv.

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp. Det samme gjelder feil i tidligere årsregnskap og korrigering av slike feil, samt omklassifiseringer. Sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares.»

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–3 kan etter utvalgets syn opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–4 Virkning av endring i konsernsammensetning

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Ved endring i konsernsammensetningen skal det gis opplysninger som muliggjør sammenligning med tidligere årsregnskap.»

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–4 kan etter utvalgets syn opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–6 Enkelttransaksjoner

Gjeldende bestemmelse lyder: «Det skal gis opplysninger om store enkelttransaksjoner.»

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS. Utvalget foreslår opplysningskravet opphevet siden det ikke følger av direktivkrav.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til det forhold at opplysninger om store enkelttransaksjoner må anses å være viktig informasjon, samt at lovbestemmelsen ikke er i konflikt med IAS/IFRS, tilsier at lovbestemmelsen bør videreføres. Kredittilsynet legger til at det kan være hensiktsmessig å samordne lovbestemmelsens ordlyd med tilsvarende krav i IAS 1.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til Kredittilsynets syn om at opplysninger om store enkelttransaksjoner må anses å være viktig informasjon. Dette sammen med departementets utgangspunkt om at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres dersom disse ikke er i strid med tilsvarende notekrav i IFRS, tilsier at lovbestemmelsen videreføres. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–8 Salgsinntekter

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Salgsinntekter skal spesifiseres på virksomhetsområde og geografisk marked.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at opplysningskrav etter IAS 14 Segment Reporting er mer omfattende enn krav som følger etter gjeldende § 7–8. Utvalget mener at gjeldende ordlyd i § 7–8 kan opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–9 Langsiktige tilvirkningskontrakter

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter.»

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Bestemmelsen følger imidlertid ikke av direktivkrav, og utvalget foreslår at bestemmelsen fjernes. Utvalget mener krav om langsiktige tilvirkningskontrakter fremkommer av god regnskapsskikk, og kan videreutvikles i samsvar med IAS/IFRS.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at det forhold at opplysninger om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter må anses å være viktig informasjon, samt at lovbestemmelsen ikke er i konflikt med IAS/IFRS, tilsier at lovbestemmelsen bør videreføres.

Skattedirektoratet viser til at informasjon om langsiktige tilvirkningskontrakter er nyttig i deres kontrollarbeid. Skattedirektoratets viser også til at deres erfaring fra mange regnskap for selskap som ikke er store, er at lovens minimumskrav er lagt til grunn, uten hensyn til god regnskapsskikk. Skattedirektoratet ønsker derfor ikke opphevelse av dette notekravet.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til Kredittilsynets og Skattedirektoratets syn om at opplysninger om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter må anses å være viktig informasjon. Dette, sammen med departementets utgangspunkt om at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres dersom disse ikke er i strid med tilsvarende notekrav i IFRS, tilsier at lovbestemmelsen videreføres. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–10 Varer

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Varer skal spesifiseres på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer. § 6–6 om sammenligningstill gjelder tilsvarende.»

Utvalgets forslag

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–10 kan etter utvalgets syn opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–11 Lønnskostnader

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Lønnskostnader skal spesifiseres på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. § 6–6 om sammenligningstill gjelder tilsvarende. Det skal opplyses om beregning av pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at lønnskostnader kreves spesifisert i henhold til direktivets oppstillingsplan. I regnskapslovens oppstillingsplan er lønnskostnader trukket sammen i én post, og kravet om spesifisering av er en konsekvens av dette.

Kravet om slike opplysninger gjelder etter utvalgets syn uavhengig av oppstilling etter funksjon eller art, og må videreføres slik det fremkommer i gjeldende bestemmelse. Utvalget viser også til foreslått tilføyelse i § 7–11a (jf. departementets forslag til § 7–8 b), jf. omtale i pkt. 3.7.

Utvalget viser til at opplysningskravet i annet ledd om pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser er et opplysningskrav i fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 43 nr. 1 (7) og syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 34 nr. 7. Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS.

Utvalget mener at gjeldende ordlyd i § 7–11 kan opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–12 Anleggsmidler

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post innledet med arabertall under varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om:

1. anskaffelseskost med spesifikasjon av balanseførte lånekostnader knyttet til egentilvirkede anleggsmidler,
2. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,
3. samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger, og
4. avskrivninger, nedskrivninger og reverse-
ringer av nedskrivninger i regnskapsåret.

Det skal opplyses om endring i avskrivningsplan.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at IAS 16 inneholder i utgangspunktet noteopplysningskrav som er mer omfattende enn kravene som følger av regnskapsloven, men at regnskapsloven har opplysningskrav som gjelder balanseførte finansieringsutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler, hvor loven krever at disse skal spesifiseres akkumulert, ut over krav som følger av IAS/IFRS.

Utvalget uttaler (utredningen pkt. 15.2) følgende:

«IAS krever opplysninger om balanseførte finansieringsutgifter, men opplysningskravet er mindre omfattende enn regnskapslovens krav i det IAS 23.29 (b) krever at balanseførte finansieringsutgifter i perioden skal spesifiseres. Bestemmelsen i § 7–12 innebærer at også tidligere års balanseførte finansieringsutgifter skal spesifiseres.

Fjerde direktiv artikkel 35 krever følgende opplysninger:

«Interest on capital borrowed to finance the production of fixed assets may be included in the production cost to the extent that it relates to the period of production. In that event, the inclusion of such interest under «Assets» must be disclosed in the notes of the accounts.»

Etter utvalgets oppfatning er direktivets ordlyd ikke til hinder for at opplysningsplikten begrenses til årets balanseførte finansieringsutgifter. Med bakgrunn i utvalgets overordnede målsetting om at regnskapslovens opplysningskrav ikke skal være mer omfattende enn krav etter IAS/IFRS foreslår utvalget følgende lovendring i § 7–12:

Første ledd innledningen skal lyde:

«For hver post under varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om:»

Første ledd nr. 1 skal lyde:

«anskaffelseskost med spesifikasjon av inneværende regnskapsårs balanseførte finansieringsutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler,»

Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens innhold for øvrig ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementets utgangspunkt om at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres dersom disse ikke er i strid med tilsvarende notekrav i IFRS, tilsier at lovbestemmelsen videreføres. Departementet foreslår å videreføre kravet om at alle balanseførte finansieringsutgifter, ikke bare årets, skal spesifiseres. Det vises samtidig til forslaget om å tillate løpende kostnadsføring av slike finansieringsutgifter (regnskapsloven § 5–4 nytt tredje ledd). Det foreslås enkelte tekniske justeringer i notebestemmelsen.

§ 7–13 Varige driftsmidler

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post innledet med arabertall under varige driftsmidler skal det opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan. For hver post skal det opplyses om balanseførte leieavtaler. Det skal opplyses om årets tilgang av egentilvirkede varige driftsmidler.

Det skal opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning.

Dersom virkelig verdi av varig driftsmiddel er lavere enn 90 prosent av balanseført verdi, skal det begrunnes hvorfor nedskrivning ikke er foretatt.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

Ved leie av varig driftsmiddel som ikke er balanseført skal det opplyses om årlig leie med tilsvarende spesifikasjon som i oppstillingsplanen for balansen.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at etter § 7–13 tredje ledd skal det begrunnes hvorfor nedskrivning ikke er foretatt hvis virkelig verdi er lavere enn 90 pst. av balanseført verdi. Utvalget opplyser at IAS/IFRS har ingen tilsvarende opplysningskrav og at EUs regnskapsdirektiver ikke krever slik opplysning.

Utvalget viser til at etter § 7–13 siste ledd skal det ved leie av varig driftsmiddel som ikke er balanseført, opplyses om årlig leie. Utvalget opplyser at IAS/IFRS har ingen tilsvarende opplysningskrav og at EUs regnskapsdirektiver ikke stiller krav om slik opplysning. Utvalget viser dessuten til at opplysningsplikten om leide driftsmidler er en videreføring av en tidligere aksjelovbestemmelse (jf. NOU 1995:30 kapittel 12).

Med bakgrunn i utvalgets overordnede målsetting om at regnskapslovens opplysningskrav ikke skal være mer omfattende enn krav etter IAS/IFRS, foreslår utvalget tredje og fjerde ledd opphevet.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Når det gjelder begrunnelse for § 7–13 tredje ledd viste departementet i Ot. prp. nr. 42 (1997–98) til GRS 6 om nedskrivning av anleggsmidler:

«hvor det er lagt til grunn at mindreverdien bør opplyses dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi og mindreverdien utgjør mer enn 10 pst. av balanseført verdi uten at det er gjennomført nedskrivning av anleggsmidlet.»

Departementet viser til at i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler hvor det i innledningen gis uttrykk for:

«Standarden bygger på et høringsutkast om nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler fra 1999. Utkastet inneholdt nominell verdi (summen av udiskonterte kontantstrømmer) som nedskrivningskriterium. IAS 36 har ikke noe slikt kriterium. Det har tidligere vært antatt at nedskrivningsplikten i IAS 36 ikke samsvarer helt med det som er innholdet i regnskapsloven § 5–3 tredje ledd. Norsk Regnskaps-Stiftelse har imidlertid kommet til at operasjo-

naliseringen av virkelig verdi ved nedskrivning i denne standarden ivaretar hensynet i regnskapslovens bestemmelse. Dette er nærmere begrunnet i pkt. 2.1. Standarden har følgelig et innhold som for det meste er i overensstemmelse med IAS 36, både når det gjelder metodevalg og virkeområde. Det gjenstår imidlertid visse forskjeller i krav til noteopplysninger.»

Det heter videre i standarden (s.10):

«Innholdet i denne standarden er at ethvert observervert verdifall skal føre til nedskrivning. Det følger av dette at tilfellene som er nevnt i regnskapsloven § 7–13 tredje ledd ikke skal forekomme.»

Departementet foreslår på denne bakgrunn og i samsvar med utvalgets forslag at § 7–13 tredje ledd oppheves.

§ 7–14 Immaterielle eiendeler

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post innledet med arabertall under immaterielle eiendeler skal økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan opplyses.

Det skal opplyses om utgifter som har gått med til forskning og utvikling i regnskapsåret. Det skal videre opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter. Arten av forskning og utvikling som drives skal angis.

Goodwill skal spesifiseres for hvert enkelt virksomhetskjøp. Avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år, skal begrunnes.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at i henhold til fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 46 nr 2 (c) og syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 36 nr 2 (c) skal det opplyses i årsberetningen om selskapets/konsernets aktiviteter innenfor områdene *forskning og utvikling*. Utvalget har ikke foreslått et særskilt krav om slike opplysninger i årsberetningen, og foreslår at § 7–14 skal inneholde krav til opplysninger om aktiviteter innenfor områdene forskning og utvikling.

§ 7–14 annet ledd første punktum har etter utvalgets syn i første rekke betydning der den regnskapspliktige benytter seg av gjeldende adgang til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling (utvalget foreslår i utredningen pkt 10.6 en endring i vurderingsregelen for utgifter til egen forskning og utvikling, slik at utgifter til egen forskning skal kostnadsføres). Utvalget opplyser at IAS/IFRS ikke har tilsvarende opplysningskrav for kostnadsførte

utgifter til egen forskning og utvikling, men at opplysningskravene i IAS 38 Intangible Assets er knyttet til balanseførte poster, ikke til kostnadsførte utgifter.

Utvalget foreslår at § 7–14 annet ledd skal lyde:

«Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.»

Utvalget opplyser at regnskapslovens krav om begrunnelse for avskrivning over 5 år for *goodwill*, avviker fra IAS/IFRS, og viser til at IAS 22.88 krever begrunnelse ved avskrivningsperiode som overstiger 20 år.

Utvalget opplyser videre at det etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 37 nr. 2 skal avskrivningsplan for goodwill utover 5 år begrunnes, og at det ikke er foreslått endring i direktivet knyttet til noteopplysningskrav for goodwill.

Utvalget foreslår i utredningen kapittel 11 endring i reglene for goodwill, slik at avskrivning på goodwill kan unnlates. Notekravet må etter utvalgets syn ses i sammenheng med dette forslaget. Utvalget viser til at selv om det foreslåtte forbudet mot avskrivning fra IASB ikke er vedtatt, er det klare indikasjoner på dette vil bli en fremtidig løsning. Ved forutsetning om en slik løsning anser utvalget at gjeldende opplysningskrav ved avskrivningsperiode over 5 år kan bestå for foretak som velger å avskrive. Utvalget opplyser videre at hvis avskrivning ikke lenger vil være en tillatt løsning etter IAS/IFRS er opplysningskravet knyttet til en løsning som avviker fra IAS/IFRS. Løsningen er tillatt, ikke påbudt. For foretak som ikke avskriver, vil ikke opplysningskravet være relevant. Ved et slikt resonnement vil konflikten mellom IAS/IFRS og direktivene være løst, og direktivets krav er oppfylt.

Utvalget opplyser at regnskapsloven § 7–14 krever spesifisering av goodwill for hvert enkelt virksomhetskjøp. Ved bestemmelsen spesifiseres goodwill for hvert enkelt virksomhetskjøp i inneværende regnskapsår. Utvalget viser til at tilsvarende krav følger av IAS 7.40 Cash Flow Statements. Etter utvalgets oppfatning er lovbestemmelsens første ledd ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS.

Utvalget foreslår følgende lovendring i § 7–14: Første ledd skal lyde:

«For hver post under immaterielle eiendeler skal økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan opplyses.»

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at utvalgets forslag til endring av § 7–14 annet ledd, innebærer at lovbestemmelsen kun inneholder krav som følger av artikkel 46 nr 2c i fjerde selskapsrettsdirektiv, samt tilsvarende krav i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 36 nr 2c. Kredittilsynet opplyser at artikkel 46 i fjerde selskapsrettsdirektiv og artikkel 36 i syvende selskapsrettsdirektiv gjelder krav i årsberetningen som i norsk lovgivning er gjennomført i § 3–3 med unntak av ovennevnte direktivkrav. Kredittilsynet viser videre til at det i utvalgets forslag til gjennomføring av IAS-forordningen er lagt til grunn at blant annet § 7–14 ikke skal gjelde for foretak som følger IAS-forordningens system, jf forslag til § 3-1 a tredje ledd. Kredittilsynet viser til at direktivets krav til opplysninger i årsberetningen gjelder også for foretak som følger IAS-forordningens system. Kredittilsynet viser her til at dette fremkommer eksplisitt av EU-kommisjonens utkast til «spørsmål og svar»-notat. Etter Kredittilsynets vurdering tilsier dette at utvalgets forslag til § 7–14 annet ledd, i stedet bør inntas som krav til opplysninger i årsberetningen i § 3–3. Subsidiært foreslår Kredittilsynet å endre § 3-1 a tredje ledd slik at § 7–14, annet ledd blir gjort gjeldende også for forordningsforetakene.

Departementets vurdering

Notekravet om at det skal opplyses om utgifter som har gått med til forskning og utvikling har etter utvalgets syn i første rekke betydning der den regnskapspliktige benytter seg av gjeldende adgang til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling. Departementet foreslår i motsetning til utvalget ingen endring i vurderingsregelen når det gjelder adgang til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling, jf. utvalget forslag i utredningen pkt 10.6 om at utgifter til egen forskning skal kostnadsføres og departementets vurdering pkt. 3.4. På denne bakgrunn foreslår departementet å videreføre dagens bestemmelser.

Departementet foreslår videre i samsvar med Kredittilsynets forslag at utvalgets forslag til § 7–14 annet ledd at det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsmuligheter, inntas som krav til opplysninger i årsberetningen i § 3–3.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3–3 annet ledd nytt annet punktum og § 3–3 a annet ledd nytt tredje punktum.

§ 7–16 Investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, inntektsført resultat, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskrivning av merverdier og goodwill.»

Utvalgets forslag

Utvalget opplyser at IAS/IFRS ikke inneholder tilsvarende krav, og utvalget finner ikke at EUs regnskapsdirektivs krav til opplysninger er lempet på dette punktet. Utvalget anser derfor at kravet må opprettholdes for å oppfylle direktivkravene.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–18 Aksjer og andeler i andre selskaper

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Aksjer og andeler i selskaper hvor den regnskapspliktiges eierandel er over 10 prosent eller investeringen utgjør mer enn 50 prosent av den regnskapspliktiges egenkapital, skal spesifiseres etter selskap dersom investeringen ikke omfattes av §§ 7–15 og 7–16. Det skal opplyses om balanseført verdi, eventuell markedsverdi og eierandel i hvert selskap.»

Utvalgets forslag

Utvalget foreslår ingen endring og utvalget viser til utredningen pkt. 2.4.2.2 for nærmere omtale.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–19 Fordringer

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post innledet med arabertall under eiendeler, skal det opplyses om fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt. § 6–6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at forslag til revidert IAS 1.49 krever at balansen enten skal klassifiseres etter inndelingen omløpsmiddel-/anleggsmiddel eller på grunnlag av likviditet. Uavhengig av hvilken klassifiseringsmetode som er valgt, skal alle balanseposter i henhold til forslag til revidert IAS 1.50 spesifiseres i forhold til hvor stor del av posten som forventes realisert innen ett år. Spesifikasjonen skal enten fremgå av balansen eller av notene. Etter utvalgets syn synes samme valgfrihet også å foreligge etter direktivet. Utvalget foreslår derfor å endre kravet i § 7–19 tilsvarende.

Utvalget foreslår følgende lovendring i § 7–19:
Første ledd første punktum skal lyde:

«Med mindre opplysningene gis i balansen skal det for hver post innledet med arabertall under eiendeler, opplyses om fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt.»

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at utvalget foreslår i § 6–2 femte ledd at eiendeler og gjeld kan inndeles etter likviditet dersom dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger. Dersom utvalgets forslag til § 6–2 femte ledd legges til grunn, synes det etter Kredittilsynets mening ikke hensiktsmessig å benytte begrepet arabertall i § 7–19.

Departementets vurdering

Departementet anser at utvalgets forslag allerede følger av § 7–1 tredje ledd første punktum. Departementet anser ikke behov for å gjøre den endring og presisering som utvalget foreslår. Departementet foreslår derfor å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–20 Obligasjoner

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Obligasjoner skal spesifiseres etter debitorkategori og pålydende valuta. Det skal opplyses om balanseført verdi og markedsverdi.

Store foretak skal gi en oversikt over rentereguleringstidspunkter og gjennomsnittlig rente.»

Utvalgets forslag

Utvalget opplyser at kravet i første ledd til å opplyse om balanseført verdi og markedsverdi for obligasjoner delvis er overlappende med kravet i foreslått § 7–17 første ledd. Kravet til å spesifisere på debitor kategorier og valuta går imidlertid utover nevnte bestemmelse. Utvalget opplyser videre at det etter IAS 32 skal for hver gruppe av finansielle eiendeler og annen eksponering for kredittrisiko gis opplysninger om kredittrisiko. Opplysningene som skal gis etter IAS 32 går etter utvalgets syn utover kravet i regnskapsloven § 7–20, men det er ikke krav etter IAS 32 å opplyse om debitor kategorier, som kun krever informasjon om «significant concentration of credit risk». Utvalget viser til at det er heller ikke krav i IAS/IFRS til å spesifisere obligasjoner på valuta og at regnskapsdirektivene ikke stiller krav til å spesifisere obligasjoner på debitor kategorier og valuta. Utvalget foreslår at § 7–20 første ledd oppheves.

Utvalget opplyser at kravet i annet ledd for store foretak til å gi en oversikt over rentereguleringstidspunkter og gjennomsnittlig rente ikke er regulert i regnskapsdirektivene. Utvalget viser til at det etter IAS 32 skal gis informasjon om renterisiko i utgangspunktet for hver gruppe av finansielle eiendeler og gjeld. Det skal gis informasjon om rentereguleringstidspunkter eller eventuelt utløpsdato (maturity dates) dersom denne er tidligere. Utvalget viser videre til at det skal opplyses om effektiv rentesats når denne kan anvendes. Utvalget foreslår at kravet i § 7–20 annet ledd oppheves.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at det i forslag til revidert IAS 32.66 er krav til å opplyse om kreditteksponering og konsentrasjon av kredittrisiko for hver kategori av finansielle instrumenter. Det forhold at IAS/IFRS ikke synes å ha tilsvarende krav som i § 7–20 første ledd, tilsier i utgangspunktet etter Kredittilsynets mening at bestemmelsen bør fjernes slik utvalget foreslår. Alternativt kan bestemmelsen utformes i tråd med kravet i IAS 32 gjeldende for alle typer av finansielle instrumenter.

Kredittilsynet viser til at utvalget foreslår å oppheve kravet i § 7–20 annet ledd om at store foretak skal opplyse om rentereguleringstidspunkter og gjennomsnittlig rente. Dette er begrunnet med at gruppen av store foretak foreslås fjernet som følge av at børsnoterte foretak følger IAS-forordningens system. Kredittilsynet har i utgangspunktet ingen innvendinger til utvalgets forslag, men vil komme tilbake med nærmere vurdering av bestemmelsen i forhold til de av foretakene under tilsyn som har fulgt reglene for store foretak.

Statistisk sentralbyrå registrerer at § 7–20 Obligasjoner første og annet ledd er foreslått opphevet. SSB viser til at opplysningene om balanseført verdi og markedsverdi er erstattet med et nytt ledd i note 7–17 virkelig verdi av finansielle instrumenter, mens spesifikasjonen etter debitor kategori og pålydende valuta faller bort. Spesifikasjon av norsk og utenlandsk debitor, og norsk og utenlandsk valuta er etter SSBs oppfatning vesentlige opplysninger for avstemming av nasjonalregnskapets finansielle sektorbalanser. SSB ønsker derfor at også disse opplysningene blir tatt med i note 7–17.

Departementets vurdering

Departementet legger opp til en annen innretning av regnskapsreguleringen enn det som utvalget foreslår, jf. pkt. 3.1. Dette innebærer etter departementets syn at kravet i første ledd til å opplyse om balanseført verdi og markedsverdi for obligasjoner ikke er delvis overlappende med kravet i utvalgets forslag til § 7–17 første ledd. Departementet har ellers merket seg at kravet til å spesifisere på debitor kategorier og valuta etter SSBs oppfatning er vesentlige opplysninger for avstemming av nasjonalregnskapets finansielle sektorbalanser. På bakgrunn av dette foreslår departementet å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–21 Gjeld

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post innledet med arabertall under gjeld, skal den del av gjelden som forfaller til betaling mer enn fem år etter regnskapsårets slutt, spesifiseres. § 6–6 om sammenligningstill gjelder tilsvarende.

Er den regnskapspliktiges gjeld sikret ved pant eller lignende sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler, skal det gis opplysninger om den gjeld sikkerheten gjelder og om balanseført verdi av de pantsatte eiendeler. Utlegg skal angis særskilt.

Det skal opplyses hvilke forpliktelser som er

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

dekket av andre avsetninger som nevnt i § 6–2 D I nr. 3.

Store foretak skal for obligasjonslån, konvertible lån og langsiktig gjeld til kredittinstitusjoner opplyse om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlige vilkår.»

Utvalgets forslag

Utvalget opplyser at kravet i første ledd om å spesifisere gjeld som forfaller mer enn fem år etter regnskapsårets slutt for hver post innledet med arabertall under gjeld, gjennomfører artikkel 43 nr. 1 (6) i fjerde selskapsrettsdirektiv. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen må opprettholdes.

Utvalget opplyser videre at kravet i annet ledd om å gi opplysninger om den gjeld som er sikret ved pant eller lignende gjennomfører artikkel 43 nr. 1 (6) i fjerde selskapsrettsdirektiv. Utvalget viser til at det ikke er krav i direktivet til å gi opplysninger om balanseført verdi av pantsatte eiendeler, men et slikt krav finnes i IAS 32. Utvalget foreslår å fjerne kravet i § 7–21 annet ledd om å gi opplysninger om pantsatte eiendeler. Øvrige deler av § 7–21 annet ledd foreslår utvalget å videreføre.

Utvalget viser til at kravet i tredje ledd om å opplyse om hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger som nevnt i § 6–2 D I nr. 3, gjennomfører artikkel 42 i fjerde selskapsrettsdirektiv. Utvalget opplyser at bestemmelser om samme område fremkommer i IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen må videreføres.

Utvalget viser til at kravet i fjerde ledd gjelden- de for store foretak om å gi opplysninger om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlige vilkår for spesifiserte typer av gjeld ikke er regulert i EUs regnskapsdirektiver. Men etter IAS 32 er det krav til at det for hver klasse av finansiell gjeld gis informasjon om dets eksponering mot renterisiko, herunder informasjon om rentereguleringstidspunkter eller eventuelt utløpsdato (maturity dates) dersom denne er tidligere, samt om effektiv rentesats når denne kan anvendes (when applicable). Det er også krav til å gi opplysninger om signifikante betingelser og lignende som kan påvirke beløp, tidfesting og usikkerhet ved finansielle instrumenter (herunder også gjeld) fremtidige kontantstrømmer. Utvalget foreslår at kravet i § 7–21 fjerde ledd oppheves.

Utvalget foreslår følgende lovendring i § 7–21: Annet ledd første punktum skal lyde:

«Er den regnskapspliktiges gjeld sikret ved pant eller lignende sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler, skal det gis opplysninger om de eiendeler

som er stilt som sikkerhet og den gjeld sikkerheten dekker.»

Fjerde ledd oppheves.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet viser til at utvalget foreslår i § 6–2 femte ledd at eiendeler og gjeld kan inndeles etter likviditet dersom dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger. Dersom utvalgets forslag til § 6–2 femte ledd legges til grunn, synes det ikke hensiktsmessig å benytte begrepet arabertall i § 7–21.

Kredittilsynet viser videre til at utvalget foreslår å fjerne kravet i § 7–21 annet ledd om å gi opplysninger om pantsatte eiendeler, da dette ikke følger av direktivet. Det forhold at IAS 32 inneholder et slikt krav, tilsier etter Kredittilsynets vurdering at lovkravet bør opprettholdes. Informasjon om omfanget av pantsatte eiendeler er etter Kredittilsynets vurdering viktig informasjon som regnskapsbrukerne vil ha interesse for.

Når det gjelder kravet i fjerde ledd om at store foretak skal gi informasjon om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlig rente, så vil Kredittilsynet komme tilbake med en nærmere vurdering i forhold til foretak under tilsyn som følger reglene for store foretak.

Departementets vurdering

Departementet støtter Kredittilsynets vurdering om at informasjon om omfanget av pantsatte eiendeler er viktig informasjon som regnskapsbrukerne vil ha interesse for, samt departementets utgangspunkt om at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres dersom disse ikke er i strid med tilsvarende notekrav i IFRS, tilsier at lovbestemmelsen videreføres. Departementet foreslår derfor å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–22 Mellomværende med foretak i samme konsern mv.

Gjeldende bestemmelse lyder:

«For hver post under fordringer, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld skal det angis det samlede beløp som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet. § 6–6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende.

Det skal opplyses om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern.»

Utvalgets forslag

Utvalget opplyser at utgangspunkt for bestemmelsen er fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 9 D II nr. 3 og C nr. 7 om spesifisering av balansen. Kravet er knyttet til oppstillingsplanen og må derfor etter utvalgets vurdering opprettholdes. Utvalget viser til utredningens kapittel 14 for nærmere om direktivenes krav og utvalgets standpunkter.

Utvalget viser til at også bestemmelsens annet ledd har utgangspunkt i direktivkrav. Utvalget anser ikke at lovbestemmelsens annet ledd er i konflikt med krav etter IAS/IFRS.

Gjeldende ordlyd i § 7–22 kan etter utvalgets mening opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–23 Skattekostnad

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om beregning av skattekostnad og utsatt skatt eller utsatt skattefordel.»

Utvalgets forslag

Lovbestemmelsens innhold er ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–23 kan etter utvalgets mening opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–24 Ekstraordinære inntekter og kostnader

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om størrelsen og arten av ekstraordinære inntekter og kostnader.»

Utvalgets forslag

I henhold til IAS 8.11 skal det opplyses om art og størrelse for hver enkelt ekstraordinær post. Slik tilleggsopplysning kan unnlates når den i stedet er gitt i resultatregnskapet. Krav etter regnskapsloven går derved ikke lenger enn IAS/IFRS men det uttrykkes eksplisitt at informasjonen i stedet kan gis direkte i resultatregnskapet. IASB foreslår i forslag til revidert IAS 1.78–79 å fjerne adgangen til å presentere poster som ekstraordinære.

Gjeldende § 7–24 gjennomfører krav etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 29 nr. 2.

Utvalget anser at gjeldende bestemmelse kan opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–28 Garantiforpliktelser

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om summen av garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført. Det skal opplyses særskilt dersom slike garantiforpliktelser er sikret ved pant.»

Utvalgets forslag

Lovbestemmelsens innhold er ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–28 kan opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–29 Andre forpliktelser

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om andre forpliktelser enn nevnt i § 7–28 som ikke er regnskapsført. Det

skal opplyses særskilt dersom slike forpliktelser er sikret ved pant.»

Utvalgets forslag

Lovbestemmelsens innhold er ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7–29 kan opprettholdes.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–30 Antall ansatte

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at flere høringsinstanser har oppfordret til at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven istedenfor ansatte, da et stort antall næringsvirksomheter er basert på sesonghjelp og deltidsansatte. Antall årsverk i regnskapsåret vil etter utvalgets oppfatning ofte gi større informasjonsverdi enn gjennomsnittlig antall ansatte og være et mer entydig begrep. Det vises til drøftelser av gjennomsnittlig antall ansatte og antall årsverk i pkt. 4.3 om regnskapsplikt.

Utvalgets flertall foreslår følgende endring av § 7–30:

Første ledd skal lyde:

«Det skal opplyses om det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret angitt i årsverk.»

Medlemmet Voldnes foreslår at det skal opplyses om gjennomsnittlig antall ansatte og antall årsverk i regnskapsåret. Dette vil etter Voldnes' syn imøtekomme både behovet for informasjon om bransjer som i stor grad er sesongpregede og bransjer som benytter deltidsansatte.

Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke uttalt seg om dette forslaget.

Departementets vurdering

Departementet har tidligere uttalt seg om begrepet årsverk og ansatte i forbindelse med terskelverdier for små foretak. Departementet la da til grunn at ansatte er å forstå som årsverk. Etter departementets oppfatning synes det hensiktsmessig at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven istedenfor ansatte. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om at det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret angis i årsverk, jf. lovforslag § 7–30.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 7–30 første ledd.

§ 7–33 Betingede utfall

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Det skal opplyses om forhold ved regnskapsårets slutt med betinget utfall.»

Utvalgets forslag

Utvalget opplyser at det ikke er nødvendig etter fjerde og syvende selskapsrettsdirektiv å kreve opplysninger om betingede utfall. Bestemmelsen bør etter utvalgets oppfatning utgå. Noteopplysningskrav følger av god regnskapsskikk, og utvalget mener disse bør videreutvikles i samsvar med IAS/IFRS.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet kan ikke se at lovkravet på noen måte er problematisk i forhold til IAS/IFRS, og foreslår derfor at lovkravet videreføres. Informasjonsverdien kan være vesentlig.

Skattedirektoratet er enig at kravet følger av god regnskapsskikk, men frykter at regnskapsavleggerne lettere vil overse dette, dersom kravet ikke er spesifikt nevnt. Dette er etter Skattedirektoratets syn ofte forhold man ikke ønsker å opplyse om. Skattedirektoratet finner ikke kravet ressurskrevende og viser til utvalgets argumentasjon om at det gjelder få.

Departementets vurdering

Departementets generelle utgangspunkt om at lovens utforming av noteopplysningskrav videreføres når lovbestemmelsen ikke er i konflikt med IAS/IFRS, tilsier at lovbestemmelsen videreføres. Departementet foreslår å videreføre lovbestemmelsen.

§ 7–34 Utvinning av petroleum, kraftproduksjon mv.

Gjeldende bestemmelse lyder:

«Regnskapspliktig som har betydelig virksomhet innen utvinning av petroleum, kraftproduksjon eller gruvedrift, skal gi opplysning om antatte reserver og gjenværende utvinnings- eller utnyttelsesperiode, konsesjonsperiode og andre økonomiske betingelser. Det skal opplyses særskilt om framtidige utgifter til disponering og opprydding.»

Utvalgets forslag

Utvalget viser til at det ikke er nødvendig etter fjerde og syvende selskapsrettsdirektiv å kreve opplysninger om utvinning av petroleum og kraftproduksjon mv. Utvalget opplyser at slik opplysningskrav heller ikke foreligger etter IAS/IFRS.

Utvalget viser til at i merknader til bestemmelsen (Ot.prp. nr. 42 (1997–98), kapittel 15) uttrykkes følgende:

«Det er ikke stilt særskilte krav etter regnskapslovgivningen eller selskapsdirektivene om å gi slike noteopplysninger. Utvalget påpeker at verdien av slike foretak avhenger av naturbestemte forhold, samt av juridiske og økonomiske rammebetingelser knyttet til ressursene, og mener at det derfor bør være en særskilt opplysningsplikt om disse forholdene. Utvalget uttaler videre at enkelte opplysninger som kreves i en slik note ikke er egnet for revisjon, og at slike opplysninger alternativt bør kunne gis i årsberetningen. Kredittilsynet og Norsk RegnskapsStiftelse mener opplysningene heller bør kreves i årsberetningen. Departementet er enig i utvalgets begrunnelse, og mener opplysningene bør gis i note.

Skattedirektoratet støtter en notebestemmelse for utvinning av petroleum mv.

Et mindretall i utvalget, Oljeindustriens Landsforening, NSRF, Oslo Børs og Gruppen av store industriforetak mener notekravet bør utgå. Oljeindustriens Landsforening uttaler:

‘Det er ikke tilsvarende krav i IAS, US GAAP (unntatt antatte reserver) eller EU-direktivene. Det er uheldig at selskaper som opererer på norsk sokkel skal bli pålagt flere informasjonskrav enn det tilsvarende selskap må gjøre i andre land. Selskapene i oljeindustrien er internasjonalt orienterte og norske særkrav til opplysninger vil lett kunne føre til misforståelser og representerer etter OLFs mening en unødvendig merkostnad for selskapene.’

Departementet viser til at petroleumsvirksomhet er av særlig betydning i Norge, og mener dette taler for at det skal gis noteopplysninger om slik virksomhet. Videre vil opplysningene som skal gis etter den foreslåtte bestemmelsen normalt være av stor betydning for å bedømme stilling og resultat i de aktuelle foretakene.»

IAS-foretak vil ikke ha krav om slike opplysninger i sitt konsernregnskap. Dette forhold sammenholdt med utvalgets målsetting om ikke å gi krav om noteopplysninger som er strengere enn krav etter IAS/IFRS, tilsier etter utvalgets oppfatning at noteopplysningskravet bør utgå. Utvalget viser til at området skiller seg ut fra øvrige bestemmelser, i og med at IASB ikke har standarder mv. som dekker denne typen virksomhet særskilt. Det kunne derfor etter utvalgets mening være hensiktsmessig å gjøre et unntak fra målsettingen på dette området. Utvalget har likevel valgt å foreslå kravet fjernet. Utvalget begrunner dette primært med at IASB har startet opp arbeidet med standardsetting på området («extractive industries»), opprettholdes noteopplysningskravet kan dette komme i konflikt med senere regler fra IASB. Videre anser utvalget at det uavhengig av område vil være urimelig å pålegge foretak som er utenfor børs et notekrav som går utover kravene som gjelder for børsnoterte foretaks konsernregnskap.

Utvalget er enig at noteopplysningskravet er av verdi for brukere, men anser at manglende direktivkrav, manglende krav fra IASB og derved fravær av slikt krav for børsnoterte foretaks konsernregnskap, veier tyngst i avgjørelsen om lovfesting. Utvalget foreslår at lovbestemmelsen utgår.

Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet er av den oppfatning at notekravet er så viktig for brukerne at bestemmelsen bør stå inn-til IASB kommer med en standard på området.

Departementets vurdering

Departementet støtter sluttet seg til Kredittilsynets syn på dette punkt og foreslår å videreføre lovbestemmelsen. Dette sammen med departementets syn om at krav om noteopplysninger videreføres dersom disse ikke er i strid med IFRS, tilsier at kravene videreføres i loven. Departementet foreslår derfor at lovbestemmelsen videreføres.

4 Erfaringer med regnskapsloven – behov for endringer

4.1 Kartlegging av erfaringer

Bakgrunnen for utredningsarbeidet er Stortingets vedtak 19. juni 1998 om at regnskapsloven skulle evalueres etter tre regnskapsår, og den internasjonale utvikling på regnskapsområdet som har funnet sted i denne perioden.

I utvalgets mandat punkt 3 heter det:

«Utvalget skal på hensiktsmessig måte kartlegge erfaringene med anvendelsen av den nye regnskapsloven. Utvalget bør vurdere nærmere de deler av regnskapslovgivningen der kartleggingen viser at det er grunn til en ny gjennomgang av reglene.

Henvendelser til Finansdepartementet om erfaringer med anvendelsen av regnskapsloven viser at utvalget bl.a. bør vurdere:

- større og mer presise krav til informasjon om lederlønnninger i årsregnskapet og årsberetningen på bakgrunn av forslag i dokument 8:136 (2001–2002) fra stortingsrepresentantene Jens Stoltenberg og Kristin Halvorsen om tiltak for å oppnå større åpenhet og bevissthet om lederlønnninger,
- kriteriene og terskelverdiene i regnskapsloven § 1–5 for å angi store foretak og § 1–6 for å angi små foretak. Inndelingen gir grunnlag for mer omfattende plikter for store foretak og enklere regler for små foretak enn det som gjelder for foretak som verken defineres som store eller små («normale» foretak),
- ytterligere forenklinger for små og «normale» foretak der dette anses forsvarlig og hensiktsmessig,
- beløpsgrenser og andre terskelverdier for regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd,
- begrenset regnskapsplikt for autoriserte regnskapsførere og ev. andre tilsynspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5 som drives i en foretaksform som ellers ville gi begrenset regnskapsplikt (særlig mindre enkeltmannsforetak eller samvirkelag),
- regnskapsplikt og innsendingsplikt for indre selskaper, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 4,
- kravene til miljøinformasjon i årsberetningen og årsregnskapet,

- behovet for særskilte regnskapsregler for regnskapspliktige foretak uten økonomisk formål, og
- reglene om bruk av egenkapitalmetoden og bruttometoden herunder innretningen av systemet med et fond for vurderingsforskjeller, jf. regnskapsloven §§ 5–17, 5–18 og 9–3 sjette ledd og aksjeloven og allmennaksjeloven § 3–3. Utvalget bør vurdere om det bør være forbud, plikt eller adgang til å bruke egenkapitalmetoden/bruttometoden for små, «normale» og/eller store foretak og i hhv. selskaps- og konsernregnskapet. Det vises til vurderingen av egenkapitalmetoden i Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) kapittel 4, der det legges opp til en endelig vurdering i forbindelse med evalueringen av regnskapsloven.»

Utvalget arrangerte 8. oktober 2002 høring om erfaringer med regnskapsloven. Utvalget ga i brev til inviterte organisasjoner uttrykk for at det ønsker tilbakemelding på konkrete erfaringer som organisasjonene har registrert, samt at organisasjonene gjerne kommenterer enkelte problemstillinger utarbeidet av utvalget som ses på som spesielt relevante.

Inviterte høringsinstanser var:

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
 Næringslivets Hovedorganisasjon
 Landsorganisasjonen i Norge
 Norsk Bedriftsforbund
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
 Landslaget for Regskapskonsulenter
 Den norske Revisorforening
 Revisjonsfirmaene Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Nøraudit og Deloitte Touche
 GRIP – stiftelsen for bærekraftig produksjon og forbruk
 ENOVA SF
 Miljøverndepartementet
 Justisdepartementet
 Nærings- og handelsdepartementet
 Kultur- og kirkedepartementet
 Skattedirektoratet
 Kredittilsynet
 Statistisk sentralbyrå
 Oslo Børs
 Regnskapsregisteret

Finansnæringens Hovedorganisasjon
 Sparebankforeningen
 Norges Handelshøyskole
 Handelshøyskolen BI
 Høgskolen i Agder
 Høgskolen i Bodø
 Rederiforbundet
 Advokatforeningen
 Norsk RegnskapsStiftelse
 Finansanalytikerforeningen

Følgende organisasjoner deltok på den muntlige høringen 8. oktober:

Den norske Revisorforening
 GRIP – stiftelsen for bærekraftig produksjon og forbruk
 Finansnæringens Hovedorganisasjon
 Landslaget for Regskapskonsulenter
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
 Norsk Bedriftsforbund
 Norsk RegnskapsStiftelse
 Norske Finansanalytikerforening
 Nærings- og handelsdepartementet
 Næringslivets Hovedorganisasjon
 ProSus
 Regnskapsregisteret
 Statistisk sentralbyrå

I tillegg ga følgende organisasjoner, som ikke deltok på den muntlige høringen, en skriftlig redegjørelse til utvalget:

ENOVA SF
 Miljøverndepartementet
 Oslo Børs
 Oslo politidistrikt
 Skattedirektoratet
 ØKOKRIM

I kartleggingen av erfaringer med regnskapsloven har utvalget basert seg på innspill fra utvalgsmedlemmene og innspill fra interesseorganisasjoner og myndighetsorganer i den nevnte høringen. Kartleggingen viste at regnskapsloven i hovedsak oppfattes å ha fungert tilfredsstillende. Utvalget har likevel foreslått en del endringer ut fra erfaringer med gjeldende lov og andre synspunkter fra kartleggingen.

Departementet vurderer disse forslagene i dette kapittelet. Det utelukker ikke at enkelte forslag som særlig er begrunnet med tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder også har blitt tatt opp i kartleggingen av erfaringer. Disse forslagene er likevel behandlet i kapittel 3.

Kartleggingen av erfaringer mer regnskapsloven viste at det var behov for å vurdere:

Forenklinger for små foretak, regnskapsplikt, regnskapsåret, krav til norsk språk, regnskapspliktige uten økonomisk formål, opplysninger om ytelser til ledende personer, og offentlighet og innsending av regnskap.

4.2 Forenklinger for små foretak

4.2.1 Gjeldende rett

Følgende bestemmelser i regnskapsloven gir små foretak anledning til å føre årsregnskap etter forenklete regler (jf. også utredningen pkt. 7.2):

- Små foretak kan unnlate å utarbeide kontantstrømoppstilling (§ 3–2 annet ledd).
- Små foretak kan unnlate å utarbeide konsernregnskap (§ 3–2 fjerde ledd).
- Små foretak har forenklete krav til opplysninger i årsberetningen (§ 3–3 tiende ledd). Departementet fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) forslag om en egen bestemmelse om årsberetningens innhold for små foretak (ny § 3–3).
- Små foretak kan gjøre unntak fra prinsippet om at inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet) og prinsippet om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet), når dette er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak (§ 4–1 annet ledd).
- Små foretak kan resultatføre virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap (§ 4–3 tredje ledd).
- Små foretak kan unnlate å medta faste tilvirkningskostnader ved beregning av anskaffelseskost (§ 5–4 annet ledd annet punktum).
- Små foretak kan tilordne ombyttbare finansielle eiendeler anskaffelseskost etter FIFO-metoden (§ 5–5 første ledd tredje punktum).
- Små foretak kan vurdere alle markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter laveste verdis prinsipp (§ 5–8 annet ledd).
- Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret. Premien skal i tilfelle anses som pensjonskostnad (§ 5–10).
- Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler (§ 5–11).
- Små foretak kan inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført (§ 5–12).
- Ved fusjon mellom små foretak kan eiendeler og gjeld i de fusjonerende foretakene videreføres til balanseførte verdier (§ 5–16).

- Små foretak kan unnlate å omarbeide sammenligningstall (§ 6–6 annet ledd).
- Det gjelder egne forenklede krav til noteopplysninger for små foretak (§ 7–1 og kapittel 7 del II – §§ 7–35 til 7–45).

Norsk RegnskapsStiftelse har fastsatt en egen regnskapsstandard for små foretak, NRS 8. Utvalget uttaler at:

«Henvisningen til god regnskapskikk for små foretak oppfattes i praksis å være et krav om at avvik fra grunnleggende regnskapsprinsipper i samsvar med § 4–1 må framgå av NRS 8.»

Små foretak er definert i regnskapsloven § 1–6 ut fra om den regnskapspliktige overskrider to av tre terskelverdier for henholdsvis salgsinntekt (40 millioner kroner), balansesum (20 millioner kroner) og antall ansatte (50). Departementet fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) forslag om å øke terskelverdiene og presisere anvendelsen av bestemmelsen, jf. omtalen i proposisjonen pkt. 7.5.

4.2.2 EØS-rett

EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver tillater forenklinger etter to sett av terskelverdier. For selskaper under de høye terskelverdiene i fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 27, kan det fastsettes en forenklet oppstillingsplan for resultatregnskapet (artikkel 27), modifikasjoner i plikten til å offentliggjøre regnskapene og unntak fra morselskapers plikt til å utarbeide konsernregnskap (syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 6). For selskaper under de lavere terskelverdiene i fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 11, kan det i tillegg fastsettes en forenklet oppstillingsplan for balansen (artikkel 11), at enkelte noteopplysninger kan unnlates (bestemmelser i artikkel 15, 18, 29, 42 og 43) og fritak fra å utarbeide årsberetning (artikkel 46 nr. 3). Terskelverdiene etter artikkel 11 og 27 er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 7.2.

Utvalget omtaler EØS-reglene om forenklede noteopplysninger i utredningen pkt. 7.3.3, der det bl.a. står:

«Det er adgang for medlemsstatene til å unnta henholdsvis små foretak (artikkel 11-foretak) og små og mellomstore foretak (artikkel 27-foretak) fra flere av notekravene i direktivet.

Fjerde direktivs krav til noteopplysninger er delvis samlet i artikkel 43, og dels regulert i tilknytning til oppstillingsplanene og vurderingsreglene. Differensieringsreglene omfatter noteopplysninger både i den første og den andre gruppen, jf. artikkel 44. Dette innebærer at man

kan unnlate å kreve at foretakene skal gi opplysninger om:

- konvertible lån og visse finansielle instrumenter (artikkel 43 nr. 1 (5)),
- spesifisert under hver post, den del av gjelden som forfaller etter mer enn fem år eller er pantesikret (artikkel 43 nr. 1 (6)),
- det samlede beløp for forpliktelser som ikke er ført opp i balansen, forutsatt at disse er av betydning (artikkel 43 nr. 1 (7))
- nettomsetningen fordelt på virksomhetstyper og geografiske områder (artikkel 43 nr. 1 (8)),
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret (artikkel 43 nr. 1 (9)),
- skattemotiverte verdsettelsener (artikkel 43 nr. 1 (10)),
- differansen mellom betalbar og utsatt skatt (artikkel 43 nr. 1 (11)),
- utgifter til ledende personer (artikkel 43 nr. 1 (12))
- forskjellige bevegelser for postene under anleggsmidler (artikkel 15 nr. 3 bokstav a)
- betydelige tidsavgrensede inntekter/kostnader (artikkel 18 og 21)
- ekstraordinære inntekter eller kostnader (artikkel 29 nr. 2)
- avsetninger av betydning (artikkel 42 annet ledd)»

4.2.3 Utvalgets forslag

Generelt om forenklinger for små foretak

Utvalget uttaler i utredningen pkt. 7.5 at det legger spesiell vekt på:

«å gjøre reglene enklere og mindre kostnadskreven for regnskapsprodusentene. Samtidig må reglene være forsvarlige ut fra at regnskapsreglene skal ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet. Informasjonsbehovene varierer mellom brukergruppene. Kravene til regnskapsføringen bør stå i rimelig forhold både til kostnadene ved å skaffe informasjonen og til brukergruppens behov for informasjon.»

Om kostnader og nytte uttaler utvalget videre (utredningen pkt. 7.5.1):

«Formålet med forenklinger for små foretak er å redusere disse foretakenes ressursbruk til utarbeidelse av årsregnskap. Det er således en målsetting at forenklinger tillates innenfor det som er forsvarlig ut fra brukernes informasjonsbehov. Ved en kostnad/nytte vurdering må de kostnader som påløper og de ressurser som kreves ved utarbeidelse av årsregnskapet, vurderes opp mot nytteverdien av relevant regnskapsinformasjon til brukerne. Ved utforming

av lovverket generelt, er det en målsetting å oppnå forenklinger for små foretak. Regnskapsloven er en av få lover som næringsdrivende i alle bransjer må forholde seg til, og er således særlig betydningsfull i forhold til målsettingen om forenklinger for små foretak.

Små foretak vil normalt relativt sett ha større kostnader ved regnskapsproduksjon i forhold til nytteverdien for brukerne enn det øvrige foretak har. Dette tilsier at hensynet til regnskapsprodusentenes kostnader må tillegges mer vekt ved vurdering av regnskapsregler for små foretak.

I kapittel 9 er det listet opp sentrale brukergrupper. Brukergruppene av små foretaks regnskapsinformasjon er noe annerledes sammensatt enn for øvrige foretak, og brukernes informasjonsbehov kan være av en annen karakter enn for øvrige foretak. Eierne har ofte direkte innsyn i virksomheten i små foretak i motsetning til i større foretak. Styrene består i større grad av arbeidende styremedlemmer. Eierne og ledelsens behov for informasjon i regnskapet kan også være mindre enn for andre foretak som følge av at små foretak ofte er mindre komplekse og mer oversiktlig enn øvrige foretak, slik at behovet for å systematisere informasjon, slik det for eksempel gjøres i regnskapet, er mindre for denne brukergruppen. På den annen side er det mange av de mindre foretakene som setter bort regnskapsutarbeidelsen til andre. Disse eierne kan dermed få et større behov som regnskapsbruker.

Det er imidlertid også på mange områder samsvarende behov enten foretaket er lite eller stort. Et eksempel er kreditorene. Blant kreditorene er kredittinstitusjonene en viktig regnskapsbrukergruppe for mange små foretak. Disse institusjonene er blant de brukerne som benytter regnskapsinformasjonen til systematisk og årlig analyse som grunnlag for risikoklassifisering og løpende kredittvurdering av engasjement. Potensielle investorer, er et annet eksempel på en gruppe som vil ha behov for at relevant og pålitelig regnskapsinformasjon er tilgjengelig også for små foretak. Imidlertid omsettes eierandelene i små foretak sjeldnere enn i store foretak. Potensielle investorer har derfor relativt mindre behov for regnskapsinformasjon fra små foretak.

Etter utvalgets vurdering er det ikke et realistisk alternativ at alle regnskapspliktige skal følge samme regler så lenge de børsnoterte foretakene skal følge IAS/IFRS-reglene. Små foretak utgjør imidlertid over 90 pst. av norske foretak. De samme reglene, reglene for små foretak, gjelder dermed for de fleste norske foretak.

Det vises til at FNH mener at god regnskapsinformasjon fra små foretak er viktig for finansinstitusjonenes kredittgivning, og det for-

enklede krav i regnskapsloven bidrar til å svekke kvaliteten på små foretaks regnskaper. Utvalget legger ved på at forenklede regler i loven ikke er til hinder for at finansinstitusjonene selv kan kreve bestemt informasjon i forbindelse med kredittgivning, eller kan kreve at regnskapet avlegges etter reglene for øvrige foretak.

Utvalget anser generelt at det bør fastsettes forenklingsregler i samsvar med adgangen etter direktivet. Utvalget anser videre at det også på områder som ikke er regulert i direktivet bør kunne vurderes forenklingsregler.

FNH har gitt uttrykk for at finansnæringen ser behov for krav om at følgende forenklinger for små foretak opphører slik at det blir krav om at små foretak skal følge hovedreglene på disse områdene:

- små foretak kan unnlate å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser
- små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler
- små foretak kan legge laveste verdis prinsipp til grunn for markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Ut fra en avveining av kostnad/nytte, og at flertallet av mottatte innspill er imot slike innskjerper av regnskapspliktens innhold for små foretak, finner utvalget at disse forenklingene for små foretak bør videreføres.»

Et mindretall i utvalget (medlemmene Tjølset, Møller Faaberg, Schwencke og Opsahl) anser at regnskapsloven er bygget opp i strid med et prinsipielt utgangspunkt om at krav overfor næringsdrivende skal baseres på de mange små og mellomstore foretakene. Mindretallet nevner følgende mulige lovteknikker for å ta hensyn til dette:

- «– Egen regnskapslov for SMB'ene (jf. lovene for hhv. aksje- og allmennaksjeselskaper).
- Egen del av regnskapsloven for SMB'ene, jf. «trappetrinn»-løsningen i den danske loven.
- Starte hver av bestemmelsene, hvor det skal være forskjell, med kravene til de små for så å legge til det mer som behøves for de større på en klart atskilt måte, for eksempel med ulike skrifttyper eller lignende.»

Under henvisning til at regnskapsstandarden for små foretak gir god veiledning og arbeidet med en utredning av næringslovgivningen for små og mellomstore bedrifter for å styrke innovasjon og nyskaping (jf. Innst. S. nr. 325 – 2000–2001 pkt. 23.2.16), fremmer ikke mindretallet konkrete forslag til lovendringer.

Forenklinger ved overgang fra å anvende forenklingsreglene for små foretak

Utvalget anser at det er behov for å tillate visse forenklinger ved overgang fra å anvende forenklingsreglene for små foretak til å anvende regnskapslovens hovedregler. Utvalget foreslår at departementet i forskrift skal kunne fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak. Utvalget foreslår videre forskriftsbestemmelser som tillater følgende forenklinger ved overgangen:

- unnlatt balanseføring i inngående balanse av leieavtaler som ikke tidligere er balanseført,
- unnlate sammenligningstall til kontantstrømmoppstillingen og
- unnlate å omarbeide sammenligningstall.

Grunnleggende regnskapsprinsipper og regnskapsstandarder for små foretak

Utvalget viser til at mottatte innspill til evalueringen framhever fordelene med en egen regnskapsstandard (NRS 8) for små foretak. Utvalget anser at det er viktig at standardsetter fortsatt gir arbeidet med god regnskapsskikk for små foretak høy prioritet for at NRS 8 også i fortsettelsen skal fungere som et viktig virkemiddel for å gjøre regnskapsreglene tilgjengelige og enkle å forstå for brukerne.

Utvalget foreslår ikke noe generelt unntak fra *transaksjonsprinsippet* når det er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Utvalget foreslår konkrete unntak for fisjoner i tillegg til det gjeldende unntaket for fusjoner.

Utvalget foreslår å videreføre gjeldende adgang for små foretak til å fravike *opptjeningsprinsippet* og *sammenstillingsprinsippet* når det er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Tilsvarende foreslås når det gjelder adgang til utsatt resultatføring av virkningen av *endring av regnskapsestimat*.

Utvalget foreslår å presisere et særskilt unntak for små foretak fra det grunnleggende prinsippet om at ved *sikring* skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.

Utvalget gir uttrykk for at hensynene som taler for forslaget om adgang til forskjellig *prinsippavendelse* i konsernregnskapet og selskapsregnskapet har særlig vekt for små foretak.

Vurderingsregler for små foretak

Utvalget har vurdert muligheten for ytterligere forenklinger innen rammen av EØS-reglene etter regnskapsdirektivene, og uttaler (utredningen pkt. 7.5.4):

«Utvalget har foretatt en gjennomgang av fjerde direktiv for å se om ytterligere forenklinger er mulig når det gjelder vurderingsreglene. Det foreslås nedenfor et unntak for fisjon. Så vidt utvalget har kunnet bringe på det rene er mulighetene til forenklinger for øvrig uttømmende benyttet. Det er derfor ikke foreslått ytterligere forenklinger.»

Utvalget viser til at flere instanser som har gitt innspill til evaluering har uttalt et ønske om at små foretak kan regnskapsføre alle fisjoner til kontinuitet (videreføre balanseførte verdier i de fisjonerte enhetene), og uttaler (utredningen pkt. 7.5.4):

«Hensynet til forenklinger for små foretak, taler for at små foretak alltid skal kunne velge kontinuitet ved fisjon. Utvalget ser ikke at det er andre særlige grunner som gjør at et unntak fra transaksjonsprinsippet ikke bør gis i dette tilfellet.

Utvalget foreslår at et unntak fra transaksjonsprinsippet for fisjon av små foretak lovfestes. Det vises til utvalgets utkast til endringer i regnskapsloven § 5–16 om at eiendeler og gjeld i fisjonerte foretak kan videreføres til balanseførte verdier.»

Utvalget foreslår videre gjennomgående adgang for små foretak til ikke å følge nye IFRS-tilpassede vurderingsregler som etter utvalgets forslag er pliktige for øvrige foretak. Dette gjelder adgang til å

- kostnadsføre utgifter til egen produktutvikling (regnskapsloven endret § 5–6),
- unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning (endret § 5–13),
- vurdere finansielle instrumenter og varederivater etter generelle vurderingsregler (endret § 5–8) og
- klassifisere første års avdrag på langsiktig gjeld som langsiktig gjeld (endret § 5–1).

Resultatregnskap og balanse for små foretak

Utvalget viser til at forslagene om adgang til funksjonsinndelt oppstilling av resultatregnskapet og adgang til å stille opp balansen etter likviditet, også vil gjelde for små foretak.

Noteopplysninger for små foretak

Utvalget viser til at følgende notekrav for små foretak i regnskapsloven ikke følger av krav etter EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver (utredningen pkt. 7.5.5):

- «§ 7–36 sjette ledd om at morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opply-

se om transaksjoner med og mellom datterselskaper og interngevinst på disse.

- § 7–36 åttende ledd om at det skal opplyses om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern.
- § 7–39 første og annet ledd: Dersom lånekostnader er balanseført har fjerde direktiv krav til at beløpet spesifiseres i note. For øvrig krever ikke direktivet at små foretak skal gi noteopplysninger om anskaffelseskost, tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret, avskrivninger, nedskrivninger og reverseering av nedskrivninger samlet og i regnskapsåret og endringer i avskrivningsplan for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.
- § 7–39 tredje, fjerde og femte ledd: Direktivet krever at avskrivningsplan for goodwill og balanseført forskning og utvikling opplyses og begrunnes. Opplysningskravene i § 7–39 tredje, fjerde og femte ledd om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan for immaterielle eiendeler, opplysninger knyttet til forskning og utvikling og goodwill er mer omfattende.
- § 7–40 fjerde ledd om at det skal opplyses hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger som nevnt i § 6–2D I nr. 3.
- § 7–41 om at det skal opplyses om størrelsen og arten av ekstraordinære inntekter og kostnader.
- § 7–42 første ledd annet punktum om at det skal opplyses om alle rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkår som gjelder for retten.
- § 7–42 annet ledd om at aksjeselskap skal opplyse om selskapets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler og at opplysning om aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene kan utelates.
- § 7–42 tredje ledd om at det skal opplyses om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og driftsforsamlingen.
- § 7–43 om at det skal opplyses om det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret.
- § 7–44: Opplysningskrav for ytelser til ledende personer.»

forenklede regler, må foretakene følge tilhørende notekrav.

Utvalget viser til at et flertall av instansene som har gitt innspill i evalueringen har uttrykt ønske om ytterligere forenklinger for små foretak, men at enkelte også har uttrykt ønske om å videreføre omfanget av notekravene på dagens nivå. Det vises særskilt til at Finansnæringens Hovedorganisasjon har gitt uttrykk for at også små foretak bør gi opplysninger om aksjer og andeler i andre selskaper etter regnskapsloven § 7–18 og om betingede utfall etter § 7–33 (gjelder ikke for små foretak etter gjeldende regler).

Flertallet i utvalget uttaler etter dette:

«Utvalgets flertall er av den oppfatning at det i forhold til små foretak bør gjøres så omfattende forenklinger i notekravene som mulig. Alle endringer og unntak som tillates i forhold til våre EØS-forpliktelser bør derfor foretas, med mindre det er av stor betydning for regnskapsbrukerne at kravet til noteopplysninger består.»

Flertallet viser til det overordnede kravet i regnskapsloven § 7–1 om å gi opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig.

Utvalgets flertall foreslår ytterligere forenklinger i notekravene i § 7–36 om konsern, tilknyttet selskap mv. Flertallet foreslår å oppheve § 7–36 åttende ledd om at det skal opplyses om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern. Flertallet viser til at opplysningene vil omfattes av det generelle kravet til opplysninger om garantier og sikkerhetsstillelse i § 7–40. Utvalgets flertall anser det i seg selv som en forenkling at bestemmelser som knytter seg til det samme forhold slås sammen til en bestemmelse.

Etter gjeldende bestemmelse i § 7–40 annet ledd skal det opplyses hvor stor del av den regnskapspliktiges gjeld som er sikret ved pant eller lignende sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler. Utvalgets flertall foreslår forenklede krav til spesifisering og opplysninger om pantstillelser i § 7–40 annet ledd. Etter forslaget skal det opplyses hvor stor del av den regnskapspliktiges eiendeler som er stilt som pant eller lignende sikkerhet og balanseført verdi av de pantsatte eiendeler.

Utvalgets flertall foreslår videre endringer i § 7–39 om anleggsmidler. Etter gjeldende § 7–39 første og annet ledd skal det for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler opplyses om anskaffelseskost med spesifisering av balanseførte lånekostnader knyttet til egentilvirkede anleggsmidler. Det skal

videre opplyses om tilgang, avgang, avskrivninger, nedskrivninger, reversering av nedskrivninger og endringer i avskrivningsplanen. Utvalgets flertall viser til forslag til endring av § 7–12 første ledd nr. 1 om at opplysningskravet begrenses til innværende regnskapsårs balanseførte lånekostnader, og foreslår en tilsvarende endring i § 7–39.

Utvalgets flertall legger til grunn at små foretak kan unntas fra kravene i fjerde selskapsrettsdirektiv som er gjennomført i § 7–39 første og annet ledd. Utvalget mener at informasjonsverdien i notekravet i § 7–39 er diskutabel, og at betenkelighetene ved å unnta små foretak fra disse kravene er mindre. Imidlertid mener utvalget at dette kan stille seg annerledes for immaterielle verdier. Utvalget foreslår at notekravene videreføres kun i forhold til immaterielle verdier.

Etter § 7–39 tredje, fjerde og femte ledd skal det opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan for immaterielle eiendeler. Det skal også opplyses om utgifter som har gått med til forskning og utvikling i regnskapsåret. Videre skal det opplyses om forventet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer samlede utgifter, og arten av forskning og utvikling skal angis. Etter § 7–39 er det også et krav om spesifikasjon av goodwill for hvert enkelt virksomhetskjøp. Avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år, skal begrunnes. Utvalget legger til grunn at opplysningskravene i § 7–39 tredje, fjerde og femte ledd er mer omfattende enn de krav som stilles i fjerde selskapsrettsdirektiv. Etter utvalgets oppfatning vil det innebære en forenkling for et flertall av de små foretakene om opplysningskravene begrenses til minimumskravene i direktivene. På denne bakgrunn foreslår utvalget å erstatte bestemmelsene i tredje, fjerde og femte ledd med et krav om å opplyse og begrunne avskrivningsplan for goodwill og balanseført forskning og utvikling dersom avskrivningsplanen er lengre enn fem år.

Utvalgets flertall foreslår videre endringer i § 7–42 om opplysninger om aksjeeiere. Etter § 7–42 første ledd tredje punktum skal det opplyses om alle rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkår som gjelder for retten. I annet ledd bestemmes det at aksjeselskap skal opplyse om selskapets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler, men at opplysning om aksjeeier som eier under 1 prosent av aksjene kan utelates. Videre skal det etter tredje ledd opplyses om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsfor-samling.

Utvalgets flertall legger til grunn at opplysnin-

gene som omfattes av bestemmelsens annet og tredje ledd fremgår av selskapets aksjeeierbok som er offentlig tilgjengelig. Utvalgets flertall mener at kravet etter første ledd annet punktum er sjeldent forekommende for små foretak. Utvalgets flertall foreslår at kravene i § 7–42 første ledd annet punktum, annet og tredje ledd oppheves.

Utvalgets flertall foreslår endringer i § 7–43 om antall ansatte. Utvalgets flertall legger til grunn at kravet om antall ansatte i regnskapsåret bør videreføres, men med tilsvarende endring som for øvrige foretak i § 7–30. Det foreslås en bestemmelse om at foretaket skal opplyse om det gjennomsnittlige antallet ansatte i regnskapsåret angitt i årsverk.

Utvalgets flertall fremmer også forslag om endring av § 7–44 om ytelser til ledende personer mv. Utvalget legger til grunn at forenklingshensyn taler for unntak fra kravet om å opplyse om lederlønninger. Samtidig peker utvalget på at opplysninger om lederlønninger kan ha sentral informasjonsverdi for brukerne av regnskapet. Flertallet er imidlertid av den oppfatning at informasjonens nytteverdi som beslutningsgrunnlag for regnskapsbrukerne er generelt mindre for små foretak enn for øvrige foretak. Flertallet mener forenklingshensyn bør tillegges vekt, og foreslår at § 7–44 oppheves.

Andre endringer i notekrav

Utvalget legger til grunn at dersom små foretak velger å benytte seg av mer kompliserte regler for regnskapsføring enn det som følger av forenkling-reglene for små foretak, har utvalget lagt til grunn at små foretak på samme måte som øvrige må gi tilhørende opplysninger i noter på disse områdene. Utvalget fremmer ut fra dette enkelte forslag til nye notekrav for små foretak. Utvalget har i tillegg vurdert om endringer i notekrav for øvrige foretak som kun innebærer klargjøring og presisering bør gjøres tilsvarende for små foretak.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om eventuell *forskjellig prinsippanvendelse* i konsern- og selskapsregnskapet. Utvalget viser til forslag i utredningens kapittel 15 om endring av § 7–2 første ledd tredje punktum om forskjellig prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Utvalget foreslår at § 7–35 første ledd første og tredje punktum endres tilsvarende som § 7–2 første ledd første og tredje punktum.

Videre foreslår utvalget et *unntak fra det grunnleggende prinsippet om sikring*, jf. § 4–1 nr. 5, slik at små foretak kan unnlate å ta hensyn til sikring. Utvalget foreslår derfor at § 7–35 første ledd fjerde punktum endres til: «Det skal gis opplysninger om og begrunnelse for *eventuell* sikring, jf. § 4–1

Utvalget foreslår tilsvarende opplysninger som for øvrige foretak om *majoritetside foretaks bestemte innflytelse*. Etter forslaget skal det opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det ikke foreligger bestemmende innflytelse, jf. § 7–36. Kravet er aktuelt for små foretak som frivillig velger å utarbeide konsernregnskap.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om virkelig verdi av finansielle instrumenter (§ 7–37) og om finansielle derivater (§ 7–37a).

Opplysningskravene er aktuelle for små foretak som velger å anvende reglene som foreslått i § 5–8 om vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om virkelig verdi av investeringseiendommer og biologiske eiendeler. Bestemmelsene er aktuell for små foretak som i henhold til utvalgets forslag velger å vurdere investeringseiendommer og biologiske eiendeler til virkelig verdi.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om spesifisering av poster i resultatregnskapet. Bestemmelsen er aktuell for små foretak som velger å spesifisere driftskostnadene etter funksjon og ikke etter art i resultatregnskapet.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om spesifisering av fordringer som forfaller senere enn ett år. Bestemmelsen er aktuell for små foretak i forhold til spesifisering av fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt.

Utvalget foreslår tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om egne aksjer. Bestemmelsen vil gi små foretak en adgang til å velge om beholdning av egne aksjer til pålydende skal vises under selskapskapital i balansen eller spesifiseres i note.

Utvalget foreslår å videreføre bestemmelsen i § 7–36 sjette ledd om at morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opplyse om transaksjoner med og mellom datterselskaper og interne gevinst på disse. Notekravene for små foretak i denne bestemmelsen er ikke pliktige etter regnskapsdirektivene.

Mindretallets forslag

Et mindretall i utvalget (medlemmene Fallmyr, Knudsen og Voldnes) går inn for å beholde enkelte av de gjeldende notekravene for små foretak selv om direktivene ikke pålegger medlemsstatene å

kreve opplysninger av slike foretak. Disse medlemmene legger vekt på at regnskapsloven bør fastsette notekrav også for små foretak som må anses som et minimum for et fullstendig finansregnskap for slike foretak. Disse medlemmene anser at de gjeldende notekravene i regnskapsloven §§ 7–36 åttende ledd (sikkerhetsstillelse for foretak i samme konsern), 7–39 (anleggsmidler), 7–40 annet ledd (hvor stor del av gjelden som har sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler) og 7–42 annet og tredje ledd (opplysninger om aksjeeiere) er slike opplysninger. Mindretallet går derfor mot flertallets forslag om å oppheve eller begrense spesifikasjoner i disse bestemmelsene.

Mindretallet foreslår en endring av § 7–42 annet ledd slik at aksjeselskap skal opplyse om selskaps 10 største aksjonærer og deres eierandeler, men at opplysning om aksjeeiere som eier under 5 prosent av aksjene kan utelates.

Et annet mindretall (medlemmet Voldnes) foreslår i utredningen kapittel 10.3 at foretakene ikke skal kunne vurdere investeringseiendommer og biologiske eiendeler til virkelig verdi i selskapsregnskapet og at konsernregnskapspliktige skal ha plikt til å følge IAS-forordningen. Derfor blir flertallets forslag til noteopplysninger i nye §§ 7–37b og 7–37c overflødig etter mindretallets forslag.

Dette mindretallet foreslår at § 7–43 endres slik at det skal opplyses om både antall ansatte og årsverk.

Dette mindretallet foreslår videre at gjeldende noteopplysning i § 7–44 om lønn og ytelser til ledende ansatte skal opprettholdes. Det vises til utredningen kapittel 17.

Mindretallet foreslår en videreføring av gjeldende bestemmelse når det gjelder årsberetningen for små foretak. Dette er omtalt i utredningen avsnitt 16.7.9.

4.2.4 Høringsinstansenes merknader

Generelt om forenklinger for små foretak

Flere høringsinstanser støtter linjen til utvalgets flertall om å beholde gjeldende forenklinger for små foretak og å foreta nye forenklinger innen rammen av EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver etter at det er foretatt en vurdering av kostnader og nytte av de aktuelle forenklingmulighetene. Dette gjelder *Den norske Revisorforening, Norsk RegnskapsStiftelse, Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Nærings- og handelsdepartementet*.

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler :

«NHO støtter utvalgets målsetting om å foreslå forenklinger innenfor det som er forsvarlig ut fra brukernes informasjonsbehov, og det som er

tillatt innenfor EU-direktivene. NHO støtter derfor den foreslåtte videreføringen av forenklingene for små foretak, samt de ytterligere forslag om forenklingene i notekravene. NHO vil påpeke behovet for at det særlig i forhold til små foretak er behov for å vurdere kostnadene ved regnskapsproduksjonen for små foretak opp mot nytten samfunnet eller andre interessenter kan ha av informasjonen. NHO vil særlig fremheve at store kreditorer regelmessig vil ha sine egne krav til regnskapsinformasjon, uavhengig av innholdet i årsregnskapsloven, og at hensynene til disse kreditorene (regelmessig banker og andre finansinstitusjoner) ikke kan tillegges avgjørende vekt når man vurderer forsvarligheten/behovet for ytterligere forenklinger for denne gruppen foretak. De «uprioriterte» kreditors behov vil etter NHOs oppfatning i tilstrekkelig grad være ivaretatt også etter de foreslåtte endringer. De problemer uprioriterte fordringshavere regelmessig har i en betalingsmisligholdssituasjon i forhold til små foretak, vil ikke repareres gjennom ikke å foreta forenklinger, eller å innøtekomme de forslag mindretallet har om skjerping av reglene for små foretak..»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Handel- og servicenæringens hovedorganisasjon og Oljeindustriens Landsforening mener det bør være en målsetting at byrder som pålegges små foretak begrenses mest mulig innenfor en ramme basert på en kost/nytte-vurdering. *Skattedirektoratet* tar det samme utgangspunkt men peker på at det er vanskelig å forsvare bruk av vesentlig mer ressurser for den regnskapspliktige når brukerne av regnskapet kan skaffe informasjon fra andre kilder. *Konkurransetilsynet* viser til at en forenkling av regnskapsreglene for små foretak kan bidra til å redusere etableringshindringer.

Sparebankforeningen stiller seg i det vesentlige positiv til utvalgets forslag til forenklingsregler men peker også på betydningen av at foretakene har tillit i finansieringsmarkedet. Foreningen uttaler:

«Små foretak utgjør hovedtyngden av norsk næringsliv, og er avgjørende for å oppnå vekst i økonomien. Det er derfor viktig at disse foretakene ikke pålegges unødige høye kostnader ved utarbeidelse av sine regnskaper som svekker lønnsomheten og følgelig vekstevnen. Samtidig er det viktig at også små foretak produserer regnskaper som gir tilfredsstillende informasjon om sin finansielle stilling. Sparebankforeningen vil understreke at også små foretak er avhengige av tillitt i markedene for egen- og fremmedkapital, og at for store lettelser i de regnskapsmessige rapporteringskravene, vil kunne medføre at finansieringskilder vegrer

seg for å yte nødvendig kapital. Sparebankforeningen er i det alt vesentlige positive til de forenklingsregler som utvalget foreslår i forhold til små foretak. Foreningen mener likevel utvalget går for langt ved forslaget til enkelte reduserte notekrav for små foretak.»

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) er enig i at regelverket bør åpne for forenklinger for små foretak. Etter FNHs syn har man allerede etter gjeldende regler gått for langt i å tillate forenklinger i regnskapene for små foretak, noe FNH mener er spesielt uheldig i forbindelse med kredittvurderinger. FNH uttaler:

«Formålet med forenklinger for små foretak er å redusere disse foretakenes utgifter til utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning. FNH deler oppfatningen om at små foretak ikke bør pålegges unødige ressursbruk på dette området. Utvalget viser til at ved en kostnad-/nyttevurdering må de kostnader som påløper og de ressurser som kreves ved utarbeidelse av årsregnskapet, vurderes opp mot nytteverdien av relevant regnskapsinformasjon til brukerne. FNH vil her understreke at både nytteverdien for regnskapsbrukerne, som i hovedsak er finansbedrifter og andre kreditorer, og de små foretakene må tas med i vurderingen. Videre må også samfunnsmessige gevinster hensyntas.

FNH vil peke på at i den grad finansbedrifter opplever at de ikke har tilgang til relevant og pålitelig regnskapsinformasjon vil de kunne velge å avstå fra å innvilge kreditt. En konsekvens av for omfattende forenklinger i kravene til regnskapsopplysninger fra små foretak er følgelig at finansbedriftene vil kunne redusere sine kreditteksponeringer mot disse foretakene. Dette kan bety at lønnsomme investeringer ikke blir gjennomført. Samtidig må det påregnes at svak kvalitet på regnskapsinformasjonen fra små foretak vil føre til at det ytes kreditt til ulønnsomme investeringer. Begge konsekvenser vil være uheldige både ut fra et forretningsmessig og et samfunnsmessig synspunkt. Vi vil også nevne at mye av den informasjonen som de små foretakene i dag kan unnlate å gi er informasjon som de selv trenger for egen drift og innsikt i virksomheten.

Utvalget legger vekt på at forenklete regler i loven ikke er til hinder for at finansinstitusjonene selv kan kreve bestemt informasjon i forbindelse med kredittgivning, eller kan kreve at regnskapet avlegges etter reglene for øvrige foretak. Dette er i og for seg riktig. I tilfeller hvor informasjonen i de lovpålagte regnskapene er ufullstendig vil finansbedriftene søke å innhente relevante tilleggsopplysninger direkte fra foretakene. Finansnæringens erfaring er imidlertid at denne informasjonen ofte er vanskelig tilgjengelig og ikke kvalitetssikret slik revidert in-

formasjon vil være. Den løsning utvalget nevner vil følgelig ikke være et fullgodt alternativ. Videre vil vi påpeke at i en sterk konkurranse mellom finansbedrifter kan reduserte krav om regnskapsopplysninger utenom det offisielle regnskapet lett bli en konkurranseparameter for etakene imellom. FNH vurderer dette som en uheldig virkning av regnskapslovens bestemmelser».

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet er i utgangspunktet av den formening at dersom det skal gjennomføres forenklingsregler for små foretak må disse være basert på en kost/nytte betraktning og at forenklingene innebærer en reell forenkling. Hvorvidt en forenkling kan vurderes som reell må ses i sammenheng med om foretaket uansett må oppgi nevnte informasjon i andre sammenhenger og hvorvidt nevnte informasjon faktisk foreligger tilgjengelig i foretaket eller må fremskaffes. Det vil for eksempel ikke være en reell forenkling dersom banker og andre kreditorer stiller krav om et eget og mer utfyllende regnskap i tilfeller hvor offisielt regnskap er satt opp etter gjeldende regnskapsregler for små foretak, men hvor regnskapet etter kreditorenes mening ikke gir god nok informasjon. Videre bør det vurderes hvorvidt det bør være hvilke eiendeler foretaket besitter og hvilke disposisjoner foretaket foretar som burde betinge forenklingen og ikke hvorvidt foretaket er definert som små foretak. Dette vil for eksempel være tilfelle for finansielle instrumenter, aksjebasert avlønning mv.»

Handelshøyskolen BI peker på at en omfattende valgfrihet for små foretak kan være betenkelig. De uttaler:

«Vi er enig i at små foretak må ha forenklingsregler sammenliknet med øvrige foretak og IAS-foretak, men som utvalget påpeker medfører den omfattende valgadgangen at sammenliknbarheten svekkes. Sammenliknet med dagens situasjon vil forslagene i utredningen redusere nytteverdien av regnskapene til små foretak ytterligere, siden valgfriheten gjøres gjeldende på flere områder. Med en omfattende valgadgang blir antall måter å kombinere regnskapsprinsipper på meget stort. (...) En så stor variasjon er etter vår oppfatning meget uheldig. Man bør derfor vurdere å snevre inn valgadgangen, slik at små foretak som velger forenklingsreglene i det minste må følge ensartede verddivurderingsregler og periodiseringsprinsipper. En innsnevring vil medføre at små foretak blir tvunget til å rapportere f. eks. variabel tilvirkningskost i stedet for (full) tilvirkningskost, selv om sistnevnte alternativ regnskapsteoretisk sett er ett bedre

alternativ. Men hensynet til sammenliknbarhet på tvers av selskaper veier etter vår oppfatning tyngre enn de argumenter som taler for valgfrihet (jf. utredningen kap. 7.5.9) og at selskaper fritt skal kunne velge gode periodiseringsregler på enkelte områder (dvs. hovedregelen) og mindre gode på andre områder (dvs. forenklingsregelen). Med den valgadgang som ligger i forslaget blir det tilnærmet umulig å f. eks. foreta en pålitelig rangering av små foretak etter lønnsomhet. Noen selskaper kan velge prinsipper som fører til lave resultater, mens andre selskaper kan velge prinsipper som fører til høye resultater. Regnskapsbrukeren har imidlertid få eller ingen muligheter til avdekke motivasjonen bak de valg som er foretatt. I tillegg vil det være meget tidkrevende, i praksis kanskje umulig, å gjennomgå notene for å kartlegge hvilke prinsipper som er benyttet og selv beregne hva virkningen av et annet prinsipp vil innebære.»

Nærings- og handelsdepartementet støtter utvalgets forslag med hensyn til omfanget av valgadgangen.

Forenklinger ved overgang fra å anvende forenklingsreglene for små foretak

Næringslivets Hovedorganisasjon og *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* stiller seg positive til utvalgets forslag til forenkling ved overgang fra å anvende forenklingsreglene for små foretak.

Grunnleggende regnskapsprinsipper og regnskapsstandarder for små foretak

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om at små foretak kan regnskapsføre alle fisjoner til kontinuitet.

Norsk Øko-forum uttaler:

«Utvalgets forslag om å lovfeste adgang til bruk av kontinuitet for fisjon av små foretak antas å lette arbeidet både for de regnskapspliktige og for skattemyndighetene. Begrunnelsen for ikke å foreslå en tilsvarende forenkling ved konserninterne overføringer er at aksjeloven § 3–9 uansett krever virkelig verdi, og det derfor ikke blir noen reell forenkling. Etter vår oppfatning kunne det med fordel vært vurdert å henvise til de selskapsrettslige reglene i regnskapsloven, slik at små foretak i regnskapsføringen gis adgang til å følge reglene i aksjeloven § 3–9.

For øvrig har vi ingen kommentarer til utvalgets forslag som gjelder spesielt for små foretak».

Om endring av regnskapsprinsipper og korrigering av feil uttaler *Finansnæringsens Hovedorganisasjon*:

«I henhold til § 4–3 annet ledd skal virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen. Små foretak kan etter tredje ledd velge å resultatføre både virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap. Denne valgmuligheten er etter FNHs syn lite vel begrunnet og bør oppheves».

Handelshøyskolen BI uttaler:

«Utvalget foreslår at små foretak bør ha adgang til å følge sammenstillingsprinsippet selv om det kommer i konflikt med balansedefinisjonene i IAS/IFRS. Dette forslaget er vi uenige i. Norsk regnskapslovgivning må etter vår oppfatning bygge på ett felles fundament, og dette fundamentet må være IAS/IFRS pga. IAS-forordningen. Konsekvensen blir at man i kap. 4 må søke å unngå bestemmelser som gjør at forståelsen av hva eiendeler og gjeld er, vil avhenge av om selskapet følger reglene for små foretak eller ei. Kriteriene som må være oppfylt for at man skal kunne anse noe som en eiendel eller en gjeld må altså være de samme for alle foretak. Forenklingsregler kan så komme inn i etterkant og frita små foretak fra (a) å måtte vurdere om noe tilfredsstiller kravene til eiendeler eller gjeld eller (b) å balanseføre enkelte eiendeler eller gjeldsposter».

Vurderingsregler for små foretak

Kredittilsynet uttaler:

«Generelt er Kredittilsynet for regnskapsmessig likebehandling av finansielle instrumenter uavhengig av foretakets størrelse, og mener at spesielt på dette området bør risikoen være bestemmende for vurderingene knyttet til regnskapsføringen. Dette innebærer at også små foretak bør måle finansielle instrumenter til virkelig verdi. Kredittilsynet mener dette ikke er mer komplisert og byrdefullt enn dagens vurderingsregler, da foretaket uansett må frambringe virkelig verdi for andre formål. I den grad små foretak går inn i et byrdefullt område som for eksempel derivater, bør samme regler anvendes som for øvrige foretak. Målinger foretas i stor grad via meglere, slik at det skulle ikke være uoverkommelige problemer knyttet til målingen».

I forhold til utvalgets forslag om klassifisering av første års avdrag på langsiktig gjeld uttaler Kredittilsynet:

«Utvalget foreslår endring i § 5–1 slik at gjeld skal klassifiseres som kortsiktig gjeld, dersom gjelden forfaller til betaling innen 12 måneder.

Utvalgets forslag er begrunnet i tilpasning til IAS 1.

For små foretak foreslår utvalget imidlertid en valgdgang slik at første års avdrag på langsiktig gjeld alternativt kan klassifiseres som langsiktig gjeld, jf forelag til § 5–1 tredje ledd. Forslaget synes ikke å være nærmere begrunnet. Kredittilsynet kan ikke se at utvalgets forslag om valgdgang for små foretak innebærer noen reell forenkling, og mener derfor at valgdgangen i foreslått § 5–1 tredje ledd ikke bør gjøres gjeldende».

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) mener at små foretak i større grad bør pålegges å følge regnskapslovens hovedregler for verdivurdering. FNH uttaler:

«Vi deler utvalgets oppfatning om at det bør foreligge noen forenklinger for små foretak, og har derfor foretatt en prioritering av hvilke forenklete vurderingsregler som har de største negative konsekvenser for långivers beslutningsgrunnlag. FNH anser det som spesielt viktig at følgende forenklete vurderingsregler for små foretak blir opphevet:

- Små foretak kan unnlate å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser
- Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler
- Små foretak kan velge å vurdere alle finansielle instrumenter og varebaserte kontrakter med finansielt oppgjør etter de generelle vurderingsreglene for omløpsmidler

Pensjonsforpliktelser

Fremtidige pensjonsforpliktelser skal etter hovedregelen balanseføres uavhengig av finansieringsmåte. Små foretak kan i henhold til regnskapsloven unnlate å balanseføre påløpte pensjonsforpliktelser for forsikrede (fondsbaserte) pensjonsordninger. Etter regnskapsloven skal følgelig små foretak balanseføre usikrede ordninger. Det følger imidlertid av NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak at de små foretakene også kan unnlate å balanseføre forpliktelser knyttet til AFP-ordninger. Denne standarden krever i likhet med regnskapsloven balanseføring av andre usikrede pensjonsordninger. Små foretak er videre unntatt fra kravet om at det skal opplyses om beregning av pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser i noter til årsregnskapet.

I mange små foretak ligger det betydelige skjulte fremtidige pensjonsforpliktelser. Disse forpliktelsene vil ha stor betydning for foretakenes reelle stilling. Det vil derfor være svært vesentlig for finansbedrifter og andre kreditorer at de små foretakene gir kor-

rekt informasjon om inngåtte pensjonsforpliktelser. Også for foretakene selv vil det være viktig å ha god oversikt over egne pensjonsforpliktelser. For finansbedriftene vil det sentrale være å ha tilgang til en god balansespesifikasjon. Slik spesifisering kan gis enten i balansen eller i noter til årsregnskapet. Innføring av krav om at små foretak skal opplyse om pensjonsforpliktelser i noter kan følgelig være et alternativ til å kreve balanseføring.

Leieavtaler

Hovedregelen når det gjelder leieavtaler er at eiendeler og forpliktelser skal balanseføres, mens avskrivninger og renter skal resultatføres. Små foretak er gitt anledning til å kostnadsføre leieavtaler løpende uavhengig av om de klassifiseres som en finansiering eller en leie.

Nytteverdien for kreditorene av at små foretak balansefører leieavtaler vil i første rekke være knyttet til at de vil få bedre oversikt over disse foretakenes totale driftsmidler, det vil si til balanserelaterte forhold. Dette er et meget viktig punkt for långivere. Det vises til at finansielle leieavtaler ofte kan være kostbare og således vil kunne binde opp betydelige kontantstrømmer.

Finansielle instrumenter

Utvalget foreslår at bestemmelsen om finansielle instrumenter i § 5–8 endres slik at også visse finansielle eiendeler utenfor handelsporteføljene skal vurderes til virkelig verdi, under forutsetning av at virkelig verdi kan måles pålitelig. Etter forslaget vil små foretak fortsatt kunne vurdere alle finansielle instrumenter og varebaserte kontrakter med finansielt oppgjør etter de generelle vurderingsreglene for omløpsmidler. FNH kan ikke se at det foreligger noen god begrunnelse for at små foretak skal ha valgfrihet på dette området. Vi mener at lovens hovedregel for verddivurdering av finansielle instrumenter og varederivater bør gjøres obligatorisk også for de små foretakene. Det vises til at bruk av virkelig verdi ved vurdering av finansielle eiendeler vil føre til økt oppmerksomhet omkring korrekt verddivurdering i de små foretakene og til at man unngår skjulte mindreverdi på balansen. I forbindelse med kredittvurderinger av mindre foretak vil nytten av at finansielle eiendeler er vurdert til virkelig verdi være betydelig, forutsatt at virkelig verdi kan måles pålitelig».

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler:

«vi [er] tilfreds med at små foretak, uten hinder av pliktregelen for øvrige foretak, fortsatt gis anledning til å vurdere finansielle eiendeler (ie finansielle instrumenter og varederivater, jf § 5–8) etter generelle vurderingsregler».

Skattedirektoratet har følgende bemerkninger til § 5–6 om forskning og utvikling:

Hovedregelen som følger av de grunnleggende regnskapsprinsipper, er at utviklingsutgifter skal balanseføres. Utvalget foreslår at små selskap skal kunne kostnadsføre utgifter til egen produktutvikling i stedet for balanseføring. Dette begrunnes kun utfra forenklingshensyn. Skattedirektoratet stiller seg tvilende til om dette unntaket reelt vil være en forenkling for de små. I de fleste tilfeller vil man skattemessig måtte aktivere kostnadene jf skatteloven §14–4 sjette ledd, og en midlertidig forskjell oppstår. Vår erfaring er som nevnt at behandlingen av slike forskjeller skaper problem for mange små selskap. For skatteetaten som bruker av regnskapet er det av interesse å få kunnskap om hvorvidt selskapet har FoU aktiviteter, og om riktig avgrensning av aktiveringsplikt er gjort skattemessig. Uten balanseføring vil dette ikke komme frem uten eventuell nærmere kontroll ned på bilagsnivå. Man vil ikke få noe varsel som tilsier at problemstillingen eksisterer ved utvelgelsen av kontrollobjekt. Dette problemet er forsterket gjennom flertallets ønske om å oppheve noteopplysningsplikten for FoU (§ 7–39)».

Resultatregnskap og balanse for små foretak

Nærings- og handelsdepartementet støtter utvalgets forslag om at adgangen til funksjonsinndelt oppstilling av resultatregnskapet og adgang til å stille opp balansen etter likviditet også skal gjelde for små foretak.

Noteopplysninger for små foretak

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) mener at forslaget til noteforenklinger for små foretak gjenspeiler en balansert avveining mellom kost/nytte. NARF stiller spørsmål ved om også små aksjeselskap bør opplyse om sine aksjeeiere, jf. § 7–42 annet ledd. NARF uttaler:

«Når NARF likevel finner det forsvarlig at notekravet [om at det skal opplyses om aksjeeiere] kan utgå, er det nettopp med begrunnelse i at opplysningene er relativt lett tilgjengelig for øvrig, jf aksjeeierboken. Vår prinsipielle oppfatning er således at det bør være unødvendig å dobbeltrapportere i regnskapet. Dessuten vil

det tilføyes at aksjeeiersammensetningen nødvendigvis ikke er statisk, slik at en regnskapsinteressent likevel vil måtte søke informasjon i aksjeeierboken for å være sikker på å få oppdaterte data. For dette forholdet antas det f.eks. for långivere og lign. å være vel så verdifullt å vite sammensetningen på eventuelt lånetidspunkt som på siste balansedag, slik at informasjonsinnhenting om status quo i stor grad vil bli gjort uansett.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) slutter seg til forslaget fra utvalgets flertall om å oppheve krav til angivelse av største aksjonærer og angivelse av aksjeeier av daglig leder mv. NHO er også enig i at notekravet om ytelser til ledende personer bør oppheves. NHO uttaler:

«Verken når det gjelder forslaget om å fjerne kravet til angivelse av største aksjonærer med videre (7–42 3. ledd) eller angivelse av aksjeeier av daglig leder med videre (7–42.2. ledd) gjør det seg gjeldende tungtveiende hensyn som begrunner at disse selskapene – som er små, ikke henvender seg til allmennheten eller noen markedsplass med videre, skal måtte rapportere slike opplysninger også i årsregnskapet når de allerede er tilgjengelige i aksjeeierboken og i rapportering til relevante myndigheter. I tillegg nevner vi det kommende aksjonærregisteret som kilde til denne type informasjon. (...) Vi støtter også forslaget om å fjerne notekravet i § 7–44 for små foretak, og viser til utvalgets begrunnelse.»

Nærings- og handelsdepartementet støtter utvalgets forslag om å fastholde kun et minimum av krav til noteopplysninger for små foretak. De notekravene som står igjen, synes etter departementets oppfatning ikke å utgjøre noen stor belastning for små foretak generelt.

Skattedirektoratet slutter seg ikke til flertallets forslag om forenkling av notekrav. Skattedirektoratet uttaler:

«Skattedirektoratet har gått inn for forenklinger for små foretak. Dette utfra kost/nytte. Vi mener likevel at de fleste av de forenklingene som foreslås i notekravene, ikke vil medføre vesentlige ressursinnsparinger for de små selskapene. I den grad notene er aktuelle for foretakene, vil fremskaffelsen av opplysningene i liten grad være ressurskrevende, samtidig som de kan gi verdifull informasjon ved vurdering av om foretakene har innlevert korrekte opplysninger ved ligningen. Vi støtter derfor ikke de forenklingene som er foreslått i innstillingen hva angår notene. Vi mener dagens unntak strekker seg langt nok.»

Statistisk sentralbyrå (SSB) er enig med utvalgets mindretall i at gjeldende notekrav i hovedsak bør videreføres. SSB uttaler:

«SSB vil som bruker av regnskapsinformasjon understreke betydningen av informasjon som ligger i notekravene, også for små foretak. Som et eksempel kan nevnes kravet i § 7–42 tredje ledd om at aksjeselskap skal opplyse om selskapets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler og at opplysning om eierandel under 1 prosent av aksjene kan utelates. For SSB er det svært viktig at nettopp slike opplysninger finnes i notene. Informasjon om eierforhold er av grunnleggende betydning både for sektor- og næringskoding og for å kunne skille mellom norskeid og utenlandseid enhet, for finansielle sektorbalanser, registrering av konsernknytninger med videre. Utvalgets mindretall vil i hovedsak opprettholde de nåværende notekravene til små foretak, og på bakgrunn av det ovenstående støtter SSB mindretallets syn (kapittel 7.5.10 i utredningen).»

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) er av den oppfatning at flere av de gjeldende notekravene for små foretak bør beholdes selv om medlemsstatene ikke er forpliktet til å kreve opplysningene av slike foretak. FNH uttaler:

«FNH legger vekt på at regnskapsloven bør fastsette notekrav også for små foretak som må anses som et minimum for et fullstendig finansregnskap for slike foretak. Vi anser at de gjeldende notekravene i regnskapsloven §§ 7–36 åttende ledd (sikkerhetsstillelse for foretak i samme konsern), 7–39 (anleggsmidler), 7–40 annet ledd (hvor stor del av gjelden som har sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler) og 7–42 annet og tredje ledd (opplysninger om aksjeeiere) er slike opplysninger. FNH er således uenig i flertallets forslag om å oppheve eller begrense spesifikasjoner i disse bestemmelsene.»

Sparebankforeningen, Finansnæringens Hovedorganisasjon og Skattedirektoratet har merknader til forslaget om endring i notekravene i § 7–39 om anleggsmidler. Disse går mot forslaget om at det ikke skal kreves opplysninger om varige driftsmidler. Sparebankforeningen uttaler:

«Sparebankforeningen mener at første og annet ledd bør beholdes, også for varige driftsmidler. Bankene har pant i varige driftsmidler, og informasjonen som følger av første og annet ledd er helt sentral i forhold til bankenes oppfølging av pantet.»

Skattedirektoratet støtter mindretallet i at noteplikten for forsknings- og utviklingsaktiviteter bør opprettholdes. Direktoratet viser til at riktigt gren-

sedragning for skattemessig aktiveringsplikt vedrørende utgifter knyttet til slike aktiviteter er et sentralt kontrollpunkt ved ligningsbehandlingen. Skattedirektoratet uttaler:

«Flertallets argumentasjon om at mange ikke har FoU-aktiviteter, synes vi ikke er viktig, da disse da heller ikke trenger å ta hensyn til notekravet. Flertallet viser til at den generelle opplysningsplikten i § 7–1 vil dekke behovet for opplysninger. Vår erfaring tilsier at de fleste selskap legger en meget høy vesentlighet til grunn før de tar hensyn til § 7–1.»

Finansnæringens Hovedorganisasjon mener at gjeldende § 7–39 bør videreføres, men slik at fjerde ledd om forsknings- og utviklingsaktiviteter forenkles i samsvar med det som er foreslått for øvrige foretak.

Finansnæringens Hovedorganisasjon og *Sparebankforeningen* går mot utvalgets forslag om forenklede krav til spesifisering og opplysning om pantstillelser i § 7–40 annet ledd. Disse støtter ikke utvalgets forslag om at kravet til opplysninger om forpliktelser til fordel for foretak i samme konsern skal omfattes av det generelle kravet til opplysninger om garantier og sikkerhetsstillelse i § 7–40. *Sparebankforeningen* uttaler:

«Foreningen mener at det vil være mest ryddig at det gjøres et skille mellom informasjon om mellomværende med foretak i samme konsern og tilsvarende forpliktelser utenfor konsernet. Vi kan ikke se at en slik oppsplitting vil medføre økt byrde for regnskapsprodusenten.»

Den norske Revisorforening, *Sparebankforeningen*, *Finansnæringens Hovedorganisasjon*, *Kredittilsynet* og *Skattedirektoratet* slutter seg ikke til utvalgets forslag om å oppheve notekravene i §§ 7–42 annet og tredje ledd om store aksjeeiere og aksjeriet av ledende personer. *Revisorforeningen* uttaler:

«Når selskapene er pålagt å føre en aksjeeierbok, kan det neppe være særlig kostnadskrevende å ta disse opplysningene inn i note til regnskapet. DnR er her uenig i utvalgets vurdering av kostnadene for produsentene ved å inkludere disse opplysningene i forhold til brukernes (hovedsaklig kreditorenes) nytte av å ha disse opplysningene i regnskapet.»

Sparebankforeningen uttaler:

«Etter foreningens oppfatning er både annet og tredje ledd viktige fordi de begge bidrar med viktig grunnleggende informasjon om den mulighet et foretak har til å bedre sin egenkapitalposisjon. Det er en realitet at en stor andel av

små foretak har lav egenkapitalandel. Etter vår oppfatning vil det medføre ubetydelig arbeid for foretaket å fremskaffe slik informasjon samtidig som den er viktig for enhver kreditor.»

Sparebankforeningen, *Finansnæringens Hovedorganisasjon* og *Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag om opprettholdelse av opplysningskravet om aksjeeiere, med de justeringer som foreslått av mindretallet vedrørende kravet til det antall aksjonærer som skal oppgis.

Den norske Revisorforening og *Skattedirektoratet* er uenig i utvalgets forslag om at § 7–44 om ytelser til ledende personer skal fjernes. *Revisorforeningen* uttaler:

«Dette er en viktig note i forbindelse med analyse av små selskapers regnskap, fordi ytelser til ledende personer her ikke nødvendigvis samsvarer med ytet arbeidsinnsats. Dette er også en opplysning det rent praktisk er enkelt å gi. Vi har dessuten tradisjon for åpenhet på dette området, på samme måte som i våre naboland Danmark og Sverige. DnR mener derfor at kostnadene for produsentene ved å inkludere disse opplysningene er mindre enn brukernes nytte av at disse opplysningene fortsatt fremgår av noter til regnskapet.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Flertallet viser til forenklingshensynet ved sin argumentasjon for fjerning av kravet. Vi kan ikke se at notekravet er ressurskrevende. Etter vårt syn vil et krav om slike opplysninger gi beslutninger om aktuelle ytelser notoritet. Dette vil kunne ha betydning i vurdering av skatteplikt. Likeledes antas slike opplysninger å være av verdi ved kredittvurderinger.»

4.2.5 Departementets vurdering

Generelt om forenklinger for små foretak

Departementet legger til grunn at reglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevende for den regnskapspliktige, men at reglene samtidig må ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering i utredningen avsnitt 7.5.1 om at regnskapspliktens innhold ikke bør innskjerpes for små foretak.

Forenklinger ved overgang fra å anvende forenklingsreglene for små foretak

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om forenklinger for overgang fra de forenklede reglene for små foretak til regnskapslovens hovedregler.

Departementet foreslår at bestemmelser om dette skal kunne gis i forskrift. Departementet foreslår adgang for departementet til å fastsette regler om regnskapsføring ved overgang fra gruppen små foretak, jf. forslag til § 1–6 nytt sjette ledd. Departementet slutter seg til utvalgets forslag til hovedprinsipper for forenkling, jf. utredningen avsnitt 7.5.2.

Grunnleggende regnskapsprinsipper og regnskapsstandarder for små foretak

Departementet slutter seg til utvalgets konklusjon om ikke å foreslå et generelt unntak fra transaksjonsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Det foreslås unntak fra transaksjonsprinsippet ved fisjon av små foretak. Det vises til omtalen av forslaget i avsnitt 3.6.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om adgangen for små foretak til å fravike oppføringsprinsippet og sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Departementet er også enig i utvalgets vurdering om videreføring av adgang til utsatt resultatføring av virkningen av endring av regnskaps-estimat.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at små foretak unntas fra bestemmelsen i § 4–1 første ledd nr. 5 om at gevinst og tap resultatføres i samme periode ved sikring. Departementet er enig med utvalget i at kravene til regnskapsføring av sikring sjelden vil være aktuelle for små foretak, og at vurderingen av om kravene til sikring er tilstede er komplisert. Ut fra forenklingshensyn mener departementet i likhet med utvalget at adgangen til å unnlate å ta hensyn til sikring bør lovfestes.

I avsnitt 3.2 foreslås det at det ikke lenger skal være krav om ensartet prinsippanvendelse mellom konsernregnskap og selskapsregnskap. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at hensynet til forenklinger for små foretak taler for at disse bør ha rett til å fravike prinsippet om ensartet prinsippanvendelse uansett hva som bestemmes for øvrige foretak. Departementet ser ikke gode grunner for at loven skal pålegge små foretak en plikt til ensartet prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap.

Vurderingsregler for små foretak

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at gjeldende forenklinger videreføres ved at små foretak kan

- unnlate å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser,
- unnlate å balanseføre leieavtaler,

- legge laveste verdis prinsipp til grunn for markedsbaserte finansielle omløpsmidler

I avsnitt 3.3 foreslår departementet å videreføre bestemmelsen i § 5–1 om klassifisering av eiendeler i omløps- og anleggsmidler. Det er da unødvendig å følge opp utvalgets forslag om at små foretak kan unnlate å klassifisere første års avdrag på langsiktig gjeld som kortsiktig gjeld. For en nærmere vurdering av klassifiseringsreglene vises det til avsnitt 3.3.7.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at små foretak fortsatt skal kunne kostnadsføre utgifter til egen produktutvikling. Departementet går i avsnitt 3.3.6 imot utvalgets forslag til endring av § 5–6. Små foretak vil dermed fortsatt ha adgang til å kostnadsføre utgifter til produktutvikling i medhold av gjeldende § 5–6. Det foreslås dermed ingen endring av bestemmelsen.

Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om at finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes etter generelle vurderingsregler, jf. utvalgets forslag til endring av § 5–8. I avsnitt 3.3.2 går departementet inn for at flere av bestemmelsene i § 5–8 videreføres, herunder vurderingsregelen for små foretak i annet ledd. Departementet foreslår at gjeldende bestemmelse for små foretak i § 5–8 annet ledd videreføres.

Resultatregnskap og balanse for små foretak

I avsnitt 3.7 foreslår departementet at foretak kan velge mellom en arts- og funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Det foreslås videre enkelte endringer i gjeldende oppstillingsplaner. Disse bestemmelsene vil også gjelde for små foretak. Departementet viser til nærmere omtale av forslagene i avsnitt 3.7.

Noteopplysninger for små foretak

Departementet anser at utgangspunktet til utvalgets flertall om å fjerne alle notekrav for små foretak som ikke er pliktige etter EUs regnskapsdirektiver, ikke er en forsvarlig tilnærming til notekrav for små foretak. En reell avveining av kostnader og nytte må, slik mindretallet påpeker, ta utgangspunkt i opplysninger som må kreves som et minimum for et fullstendig finansregnskap for små foretak. Departementet har merket seg Skattedirektoratets erfaring med at foretakene legger en svært høy terskel til grunn for å gi noteopplysninger etter det generelle opplysningskravet i regnskapsloven § 7–1. Departementet anser at gjeldende nivå på opplysningskravene for små foretak angir en rime-

lig balanse mellom kostnader og nytte. Etter departementets vurdering er det her tatt tilbørlig hensyn til de minste regnskapspliktige. For flere av de større bedriftene blant de små foretakene, vil noteopplysninger etter det minimum loven angir lett kunne ligge under det minimum som bør kreves av et fullstendig regnskap. En forsvarlig og lojal anvendelse av det generelle notekravet i § 7–1 vil da være nødvendig. EUs regnskapsdirektiver omfatter etter departementets vurdering ikke et fullstendig sett notekrav som er egnet for å vurdere minstekrav for små foretak.

Departementet slutter seg i hovedsak til mindretallets vurdering og forslag i 4.2.3. Departementet viser også til at en rekke av høringsinstansene stiller seg kritisk til forslaget om forenkling av notekrav for små foretak.

Departementet støtter utvalgets utgangspunkt om at små foretak som frivillig anvender mer avanserte regnskapsløsninger etter de øvrige reglene i regnskapsloven, også må gi slike tilhørende noteopplysninger som er nødvendig for en forsvarlig føring av årsregnskapet. Dette gjelder for øvrig også enkelte av de gjeldende notekravene for små foretak som kun er aktuelle for små foretak som frivillig velger en regnskapsløsning, for eksempel å avgi konsernregnskap.

Departementet går etter dette mot flertallets forslag om omfattende ytterligere begrensninger av spesifikasjoner i noter. Departementet foreslår at gjeldende notekrav opprettholdes i regnskapsloven §§ 7–36 åttende ledd (sikkerhetsstillelse i samme konsern), 7–39 (anleggsmidler), 7–40 annet ledd (hvor stor del av gjelden som har sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler) og 7–42 annet ledd (opplysninger om aksjeeiere).

Departementet anser likevel at det vil være forsvarlig med visse ytterligere forenklinger. Det foreslås å oppheve kravet om at det skal opplyses om rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i vilkår som gjelder for retten. Departementet er enig med utvalget i at det ikke foreligger tungtveiende grunner for å opprettholde kravet da slike rettigheter sjelden forekommer hos små foretak. Departementet foreslår et forenklet og mer overordnet krav ved at aksjeselskap skal opplyse om selskapets 10 i stedet for 20 største aksjeeiere og deres eierandeler. Det foreslås at terskelen for å utelate eiere heves fra aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene til de som eier 5 prosent av aksjene.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at kravet i § 7–43 om å opplyse om antall ansatte bør videreføres, men med tilsvarende endring som for øvrige foretak slik at antall ansatte skal angis i årsverk.

Departementet foreslår på samme måte å videreføre kravet i § 7–44 til å gi opplysninger om ytelser til ledende personer. Som utvalget har pekt på kan slike opplysninger ha sentral informasjonsverdi for brukerne av regnskapet. Noen av høringsinstansene har også pekt på at det ikke er ressurskrevende for den regnskapspliktige å gi disse opplysningene. Departementet legger også vekt på verdien av åpenhet om ytelser til ledende personer.

Departementet foreslår, i samsvar med utvalgets forslag, å presisere et tilsvarende krav som for øvrige foretak om å opplyse om anvendte prinsipper for inntektsføring.

Det foreslås tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Notekravet er obligatorisk også for små foretak etter EUs regnskapsdirektiver. Det vil bare være aktuelt for små foretak som frivillig utarbeider konsernregnskap.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om § 7–36 nytt femte ledd om at små foretak som velger å utarbeide konsernregnskap skal opplyse om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse. Tilsvarende bestemmelse er foreslått for øvrige foretak i § 7–15 nytt femte ledd.

Utvalgets forslag til bestemmelser i §§ 7–37 og 7–37 a om henholdsvis virkelig verdi av finansielle instrumenter og finansielle derivater ble fremmet i Ot. prp. nr. 15 (2003–2004), og trådte i kraft 1. januar 2004. Det foreslås samme justeringer her som i de tilsvarende notebestemmelsene for øvrige foretak.

Utvalgets forslag til notekrav om henholdsvis virkelig verdi av investeringseiendommer og biologiske eiendeler er uaktuelle etter forslaget i proposisjonen her. Det vises til avsnitt 3.3.3, hvor departementet konkluderer med at det ikke skal åpnes for vurdering til virkelig verdi for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om spesifikasjon av driftskostnader etter art i note for de tilfeller hvor driftskostnadene ikke er spesifisert etter art i resultatregnskapet. Det vises til kapittel 3.7 om bakgrunnen for forslaget. Av hensyn til statistikkgrunnlaget, foreslås det krav om å spesifisere de totale driftskostnadene etter art.

Departementet følger ikke opp utvalgets forslag om å unnlate spesifikasjon av fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt dersom det er gitt opplysninger om det i balansen, jf. § 7–40 første ledd. Presiseringen er unødvendig i

tilegg til § 7–1 tredje ledd om at opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å vurdere stilling og resultat.

Departementet slutter seg til forslaget om endring av § 7–42 første ledd nytt tredje punktum slik at små foretak gis adgang til å velge om beholdning av egne aksjer til pålydende verdi skal vises på egen linje under selskapskapital i balansen, spesifiseres i note eller i en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen. Det vises til omtale i punkt 3.7 om forslag til endring av § 6–2 for øvrige foretak.

Departementet foreslår en bestemmelse om at også små foretak skal gi opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter. Departementet legger vekt på at slik informasjon er vesentlig også fra små foretak som driver forsknings- og utviklingsaktiviteter. Som omtalt under pkt 3.8.2 foreslås det at dette kravet knyttes til årsberetningens innhold i § 3–3. Dette vil også gjelde for små foretak.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 1–6 nytt sjettede ledd, § 7–35 endret første ledd, § 7–36 nytt femte ledd, justert § 7–37, justert § 7–37 a, § 7–38 nye annet og tredje ledd, § 7–42 endret første og annet ledd og endret § 7–43.

4.3 Regnskapsplikt

4.3.1 Gjeldende rett

Regnskapspliktige etter regnskapsloven er etter § 1–2:

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 har mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og færre enn fem ansatte 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 for kredittinstitusjoner, forsikringselskaper og verdipapirhandel mv. § 1,
6. verdipapirfond,
7. samvirkelag som har salgsinntekter over to millioner kroner,
8. boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd,

9. økonomiske foreninger,
10. andre foreninger som har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte,
11. enhver som driver enkeltmannsforetak og som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte,
12. 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,
13. andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven.

Ved ikrafttredelse av lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (ny stiftelseslov) vil regnskapsplikten for stiftelser også framgå av denne bestemmelsen, jf. ny stiftelseslov § 62 punkt 9 om endringer i andre lover.

Tilsynspliktige foretak etter Kredittilsynsloven, jf. § 1–2 første ledd nr. 5 omfatter både foretak som er eksplisitt listet opp i Kredittilsynsloven § 1 nr. 1 til 15 og foretak som er underlagt tilsyn etter bestemmelser i særskilt lov, jf. nr. 16:

1. Forretningsbanker.
2. Sparebanker.
3. Skadeforsikringsselskaper, herunder utenlandske skadeforsikringsselskapers generalagent (hovedagent) i Norge.
4. Livsforsikringsselskaper, herunder utenlandske livsforsikringsselskapers generalagent (hovedagent) i Norge.
5. Filial av kredittinstitusjon som nevnt i § 1–4 første ledd nr. 4 og nr. 5 i lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, for såvidt gjelder virksomhet som drives her i riket.
6. Finansieringsforetak, jf. lov av 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner § 3–1.
7. Enhver som etter § 4–1 i lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner har plikt til å melde fra til Kredittilsynet om organisert eller ervervsmessig formidling av lån.
8. Foretak som går inn under § 1–3 første ledd nr. 1–6 i lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner eller som Kongen etter § 1–3 annet ledd unntar fra noen av lovens bestemmelser, når det bestemmes at Kredittilsynet skal føre tilsyn med virksomheten.
9. Revisor og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisjonsloven.
10. Børser og autoriserte markedsplasser.
11. Verdipapirregistre.

12. Sjøtrygdslag, jf. lov av 3. juli 1953 nr. 2.
13. Utenlandske finansinstitusjoners representasjonskontorer i Norge.
14. Verdipapirforetak og andre foretak som driver virksomhet i forbindelse med verdipapirhandel, samt med overholdelsen av bestemmelser om verdipapirhandel gitt i eller i medhold av lov.
15. Private, kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser og pensjonsfond samt Norges Banks pensjonskasse.

Andre foretak så langt det bestemmes i eller i medhold av særskilt lov, blant annet forvaltningsselskap for verdipapirfond, eiendomsmeglerforetak, inkasforetak, autoriserte regnskapsførere.

Utvalget viser til at regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. § 1–2 første ledd nr. 13, som følge av særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov omfatter følgende lover og forskrifter:

- Lov 23. mai 1980 nr. 11 om stiftelser m.m.
- Lov 29. november 1991 nr. 78 om Statens Bankinvestingsfond
- Lov 19. juni 1992 nr. 59 om bygdeallmenninger
- Lov 3. juli 1992 nr. 97 om Statens nærings- og distriktsutviklingsfond
- Lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv.
- Lov 28. juni 1996 nr. 54 om studentsamskipnader
- Lov 9. mai 1997 nr. 26 om Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland
- Lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner (eierseksjonsloven)
- Lov 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag
- Lov 4. februar 1960 nr. 2 om borettslag
- Lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper
- Lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven)
- Forskrift 17. desember 2002 nr. 1711 til lov om folkehøgskoler
- Forskrift 21. desember 2000 nr. 1366 om lotteritilsynet og lotteriregisteret m.m.
- Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven)
- Lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)
- Forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 til domstoloven kapittel 11 (Advokatforskriften)»

4.3.2 EØS-rett

Fjerde selskapsrettsdirektiv omfatter aksjeselskaper og selskaper med ubegrenset ansvar dersom alle selskapsdeltakerne selv har begrenset ansvar. I Norge har dette først og fremst praktisk betydning for partrederier, ansvarlig selskaper og komman-

dittselskaper, hvor komplementaren ofte er et aksjeselskap. Syvende selskapsrettsdirektiv om konsernregnskaper gjelder konserner hvor mor- eller datterselskap er aksjeselskap.

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 57 kan det gis adgang til at selskaper som inngår i et konsern med morselskap i et medlemsland, kan unnlate å utarbeide selskapsregnskap. Slik unnlatelse forutsetter bl.a. at alle aksjonærer i selskapet hvert år sier seg enig i dette og at morselskapet garanterer for datterselskapets forpliktelser.

For den gruppen regnskapspliktige som omfattes av fjerde selskapsrettsdirektiv, gjelder det regler for årsregnskap, årsberetning og offentliggjøring, samt revisjon.

4.3.3 Lovutvalgets forslag

Kriterier for regnskapsplikt

Foretaksform er hovedkriterium for regnskapsplikt etter gjeldende rett. Ved den muntlige høringen påpekte Statistisk Sentralbyrå at alle enheter med økonomisk betydning bør ha regnskapsplikt etter regnskapsloven. Statistisk Sentralbyrå nevnte noen få eksempler på enheter som ikke er omfattet av gjeldende lov, enkelte statlige virksomheter innen finansnæringen mv. Utvalget viser imidlertid til at det for øvrig ikke har fremkommet noe gjennom erfaring med gjeldende lov og i høringsinnspill som taler mot å videreføre foretaksform som hovedkriterium for regnskapsplikt. Utvalget kan heller ikke se at kriterium for regnskapsplikten kan løses mer hensiktsmessig på noen annen måte, og foreslår ikke endringer i dette utgangspunktet.

Fra hovedkriteriet regnskapsplikt etter foretaksform inneholder gjeldende regler tilføyelser og unntak på tvers av foretaksform. Erfaringene med gjeldende regler og mottatte innspill fra Regnskapsregisteret gir uttrykk for at gjeldende regler til dels fremstår som uoversiktlige. Utvalget er enig i dette synet, og viser til at flere forhold reduserer oversiktligheten, blant annet:

- Unntak i form av terskelverdier basert på kriterier som avviker både når det gjelder hvilke kriterier som legges til grunn (for eksempel i enkelte tilfeller salgsinntekt, i andre tilfeller eien delenes verdi) og kriterienes størrelse (ulike beløp).
- Selv om regnskapsplikt ikke følger av foretaksform, kan foretaket likevel bli regnskapspliktig som følge av at det er under tilsyn av Kredittilsynet (§ 1–2 første ledd nr. 5) eller at regnskapsplikten har hjemmel i særlov (§ 1–2 første ledd nr. 13). Regnskapsloven har således heller

ikke en uttømmende opplisting av regnskapspliktige.

Utvalget viser også til at Regnskapsregisteret i sine kommentarer påpeker problemstillinger knyttet til regnskapspliktens omfang i forhold til behovet for å ha kriterier for regnskapsplikt som er kontrollerbart for et edb-basert system, uten at det i tillegg må foretas manuelle vurderinger for å avgjøre om regnskapsplikt foreligger. Bestemmelser som omfatter terskelverdier (salgsinntekt, eiendeler, antall ansatte), kan være problematiske. Det samme er bestemmelsene som gjør at foretak etter gjeldende regler kan ha regnskapsplikt på tre forskjellige grunnlag, etter foretaksform, fordi foretaket er underlagt tilsyn av Kredittilsynet eller etter særlov. Dette vanskeliggjør Regnskapsregisterets mulighet til å håndheve reglene, og medfører etter Regnskapsregisteret visse negative konsekvenser slik de er utformet i dag.

Utvalget mener det er en målsetting at det er enkelt å avgjøre om regnskapsplikt foreligger, og entydige kriterier bør derfor tilstrebes. På den annen side tilsier erfaringene med gjeldende lov og mottatte innspill at det også er forhold som må tillegges vekt som begrenser mulighetene for enkle og entydige regler. Det må dermed foretas en avveining av de ulike hensynene:

- Brukernes informasjonsbehov taler for en årsregnskapsplikt ut fra brukernes nytteverdi.
- Regnskapsprodusentenes kostnader kan tale for en reduksjon av omfanget i årsregnskapsplikten, med eventuelle unntaksordninger eller med bruk av terskelverdier.
- Oversiktighet i regelverket kan tale for en årsregnskapsplikt som er mest mulig entydig, uten unntak og tillegg på tvers av foretaksform, og mest mulig samordning og entydighet ved bruk av eventuelle terskelverdier.

Selv om oversiktighet er en viktig målsetting, kan ikke utvalget se at det er mulig å gjøre reglene særlig mer entydige/oversiktlige på grunn av de øvrige hensynene som må tas. Der erfaringer og innspill gir uttrykk for at reglene ikke har fungert har utvalget vurdert behov for endringer enten i forhold til det materielle innholdet i bestemmelsene, eller den lovtekniske løsningen eller begge deler. Nedenfor foretas en gjennomgang av utvalgets vurderinger og forslag.

Lovstruktur og tilgjengelighet

En rekke foretak har regnskapsplikt gjennom særlov, dermed er det for mange brukere av regn-

skapsloven vanskelig å få oversikt over hvem som har regnskapsplikt. Problemstillingen gjør seg gjeldende når det er foretak som er under grensene for regnskapsplikt etter foretaksform, og dermed tilsynelatende ikke har regnskapsplikt, men som likevel har regnskapsplikt etter særlov. Et eksempel er små enkeltmannsforetak (under terskelverdiene i nr. 11) som Kredittilsynet fører tilsyn med, for eksempel eiendomsmeglerforetak, revisorer og autoriserte regnskapsførere. Et annet eksempel er en forening eller et enkeltmannsforetak som er underlagt reglene i lotteriloven.

Det at foretaksform er valgt som hovedkriterium for regnskapsplikt, innebærer dessuten at ved opprettelse av særlovsselskaper må også regnskapsplikten reguleres i lov. Den følger ikke av en generell regnskapsplikt som automatisk inntreffer for nye foretaksformer. Det må derfor medtas i bestemmelser i særlov og/eller regnskapsloven, dersom et særlovsselskap skal ha regnskapsplikt etter regnskapsloven. Eksempler på slike virksomheter er bankenes sikringsfond, statlige låneinstitutter, Folketrygdfondet og Statens Pensjonskasse.

I forhold til Statistisk Sentralbyrås høringskommentar vedrørende regnskapsplikt etter regnskapsloven for statlige virksomheter skilt ut som egne rettssubjekter, anses denne vurdering å falle utenfor utvalgets mandat, og utvalget har derfor ikke vurdert dette nærmere.

For mange regnskapsprodusenter og brukere kan regnskapsloven fremstå som en særlov, sammenlignet med «særloven» som gjelder for deres virksomhet. Dermed blir bestemmelsene om regnskapsplikt mer tilgjengelige ved å stå i deres særlov sammen med øvrige bestemmelser som gjelder for deres virksomhet. Etter utvalgets oppfatning taler dette mot å samle alle bestemmelsene om regnskapsplikt kun i regnskapsloven. En slik løsning ville dessuten gjøre at regnskapsloven måtte inneholde en rekke nyanser som er spesielle for de enkelte gruppene. Dette ville forringe den generelle oversiktligheten i regnskapsloven.

For brukere av regnskapsloven kan hensynet til tilgjengelighet tale for at alle bestemmelsene om regnskapsplikt fastsettes direkte i regnskapsloven. En fullstendig opplisting av alle regnskapspliktige i regnskapsloven vil medføre en mer voluminøs bestemmelse om regnskapsplikt. Utvalget mener at fordelene med å få en samlet oversikt oppveier mulige ulemper med en omfangsrik bestemmelse. Utvalget mener videre at nyanser med hensyn til innskrenkninger og utvidelser i regnskapsplikten bør fremgå av regnskapsloven, det vil si slik at det indikeres, men uten at hver enkelt av reglene gjengis direkte i regnskapsloven.

Ut fra denne vurderingen foreslår utvalget at regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 13 erstattes av et nytt ledd i § 1–2 hvor det gis en spesifikk opplisting av særlovene som hjemler regnskapsplikt etter regnskapsloven, og hvor det presiseres at tillegg til og unntak fra reglene i regnskapsloven kan følge av bestemmelser i særlovgivningen.

Terskelverdier – Beløpsmessig grense

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv kan det ikke gjøres unntak fra årsregnskapsplikt for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, partrederier, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper hvor alle selskapsdeltakerne selv er selskap med begrenset ansvar. For alle andre kan det fastsettes terskelverdier for når regnskapsplikten inntreffer, uavhengig av EØS-retten. Av hensyn til oversiktlige og entydige regler er det ønskelig at kriterier og grenser er de samme uavhengig av foretaksform. Andre hensyn, for eksempel forskjeller i ansvarsforhold, gjør imidlertid at utvalget ikke kan gå inn for en slik forenkling.

I gjeldende lov er beløpsgrenser i form av salgsinntekt og verdi av eiendeler fastsatt uten en regel om justering for å ta høyde for endringer i pengeverdi. Utvalget går inn for at det innføres slike bestemmelser.

For små foretak har utvalget foreslått en regulering av terskelverdiene hvert femte år slik at tidspunktene for regulering samsvarer med regulering av beløpsgrensene i direktivene. Om forslaget om å innføre en regel om justering av pengeverdi uttaler utvalget følgende:

«Utvalget finner det hensiktsmessig at beløpsgrensene for inntreden av regnskapsplikt reguleres på samme tidspunkt, det vil si hvert femte år. Det legges til grunn at de nye terskelverdiene som fastsettes etter regulering avrundes til nærmeste hele million. Første regulering må foretas ut fra endringen i pengeverdi fra gjeldende regnskapslov ble foreslått. Regulering av beløpsmessige grenser hvert femte år innebærer at regnskapsloven må endres med samme tidsintervall, det vil si hvert femte år. Utvalget har vurdert om bestemmelsene om beløpsmessige grenser derfor bør flyttes fra loven til en forskrift. Hensynet til tilgjengelighet for brukerne av regnskapsloven tilsier imidlertid at de beløpsmessige grensene bør stå i loven. Det kan også være behov for andre lovendringer på samme tidspunkt, slik at merkostnaden ved å måtte foreta lovendringer ikke nødvendigvis vil være stor. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsene om justering av de beløpsmessige

grensene beholdes i loven, med regulering av grensene hvert femte år samtidig med at grensene for små foretak reguleres. Det overlates til Finansdepartementet å utforme bestemmelsene, herunder å foreta de konkrete beregningene.

Ved justeringer av de beløpsmessige grensene kan det være tvil om de opprinnelige eller økte beløpene kan legges til grunn også når kriteriene for foregående år skal vurderes, det vil si for årene før justeringen foretas. Som det fremgår av avsnittet om inntreden og avhør nedenfor er det først når man overskrider grensene på balansedagen i to påfølgende regnskapsår, at regnskapsplikten inntreffer (i år 2). Utvalget legger til grunn at for regnskapsår som avsluttes etter at endringene er trådt i kraft skal de nye terskelverdiene anvendes når kriteriene for foregående år skal vurderes.»

Utvalget foreslår etter dette pengeverdijustering av beløpsmessige grenser. Denne justeringen foreslås samordnet med tilsvarende pengeverdijustering av terskelverdiene for små foretak.

Terskelverdier for eiendelenes verdi

Bestemmelsene om unntak fra regnskapsplikt ut fra sum eiendeler er uttrykt som sum av eiendelenes verdi. Hvilken type verdi som skal legges til grunn fremgår imidlertid ikke av ordlyden. Utvalget viser til at Finansdepartementet i brev av 8. juli 1999 til Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske Komité har lagt til grunn at foreninger som ikke tidligere har hatt regnskapsplikt, må foreta en beregning av eiendelenes verdi i henhold til verdivurderingsreglene i regnskapsloven for å avgjøre om foreningen er regnskapspliktig. Det fremgår av brevet fra Finansdepartementet at alle eiendeler som kan føres opp i balansen etter regnskapslovens vurderingsregler, skal tas med i vurderingen.

Utvalget finner det hensiktsmessig å legge Finansdepartementets uttalelse til grunn også i det videre. I § 2 i forskrift av 16. desember 1998 om overgangsregler til lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) er det gitt overgangsregler for fastsettelse av balanseverdier i inngående balanse pr. 1. januar 1999 for regnskapspliktige som ikke tidligere har hatt regnskapsplikt. Utvalget legger til grunn at bestemmelsene i forskriftens § 2 også kan benyttes ved beregningen av eiendelenes verdi for å avgjøre hvorvidt det er regnskapsplikt.

Denne forskriften er imidlertid en forskrift om overgangsregler ved overgang til regnskapsloven i 1999. Det vil være behov for å ha en permanent bestemmelse om hva som skal legges til grunn for be-

regning av eiendelenes verdi. Som følge av dette, samt av hensyn til tilgjengelighet for brukerne av bestemmelsene, foreslår utvalget nye forskriftsbestemmelser med hjemmel i regnskapsloven § 1–2 som viderefører de nevnte bestemmelsene i overgangsforskriften.

Terskelverdi for antall ansatte

I flere av bestemmelsene i gjeldende lov er ansatte brukt som et kriterium for terskelverdier. I forhold til grensene for små foretak har Finansdepartementet, ut fra en fortolkning av regnskapsbestemmelsene i EØS-avtalen, uttalt at det er antall årsverk som skal legges til grunn, da det gir en bedre beskrivelse av foretakets økonomiske omfang. Tidligere forståelse av begrepet var gjennomsnittlig antall ansatte gjennom året. Flere høringsinstanser har oppfordret til at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven istedenfor ansatte, da et stort antall næringsvirksomheter er basert på sesonghjelp og deltidsansatte. Gjennom andre innspill er det imidlertid gitt uttrykk for at det ikke er ønskelig med endringer av lovbestemmelsene.

Utvalget foreslår at antall ansatte i gjeldende regelverk erstattes med antall årsverk og uttaler blant annet:

«Antall ansatte har betydning for antall mulige interessenter i brukergruppen ansatte. Hensynet til de ansatte som regnskapsbruker kan derfor trekke i retning av at terskelverdien fortsatt skal knyttes til antall ansatte.
[...]

Årsverk er et objektivt og entydig begrep i forhold til størrelse. Utvalgets flertall mener at virksomheter av samme økonomiske omfang bør ha tilsvarende regler og like rammebetingelser for regnskapsplikt uavhengig av om virksomheten bruker heltidsansatte eller har en stor andel av deltidsansatte og/eller sesonghjelp.»

Terskelverdier for foreninger

Gjeldende regnskapslov knytter som nevnt regnskapsplikt til foretaksform. Når det gjelder foreninger er det imidlertid foretatt et skille i loven mellom økonomiske foreninger og andre foreninger, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 9 og 10.

Regnskapsregisteret uttalte ved høringen at etter deres syn er økonomiske foreninger et vagt begrep, og at det derfor er uklart hvem som egentlig faller inn under bestemmelsen i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 9.

Hensynet til lettere tilgjengelige regler kan således tale for en full regnskapsplikt for alle forenin-

ger. Andre hensyn kan imidlertid tale for en differensiering. Utvalget har derfor vurdert de ulike reelle hensynene som gjør seg gjeldende, og uttaler blant annet:

«Ut fra en kostnad/nytte vurdering har utvalget kommet til at samlet sett tilsier ikke mottatte innspill en endring av grensen på 2 millioner for samvirkeforetak. Utvalget støtter derfor samvirkelovutvalgets forslag til lovendring på dette punktet.»

Basert på denne vurderingen foreslår utvalget at terskelverdien for salgsinntekter på 2 millioner kroner, som gjelder for samvirkelag etter gjeldende regnskapslov, skal gjelde for samvirkeforetak og økonomiske foreninger. Endringen av betegnelse fra samvirkelag til samvirkeforetak er i samsvar med forslag til lov om samvirkeforetak i NOU 2002:6. Departementet anser i likhet med utvalget at betegnelsen er hensiktsmessig selv om det foreløpig ikke foreligger noen lov om samvirkeforetak.

Nærmere om ikke-økonomiske foreninger

Medlemmene i ikke-økonomiske foreninger har på samme måte som økonomiske foreninger ikke krav til innbetaling av kapital og står ikke ansvarlig for foreningens forpliktelser. Et kjennetegn ved mange ikke-økonomiske foreninger er imidlertid at de ivaretar samfunnsmessige, kulturelle og sosiale oppgaver som kanskje ellers ikke ville vært gjennomført. Det er dermed ønskelig å legge forholdene til rette for at aktivitetene opprettholdes, og en målsetting om reduserte kostnader til regnskapsproduksjon bør derfor tillegges mer vekt enn for øvrig.

Ved endring av lotteriloven ble det som nevnt ansett nødvendig å innføre årsregnskapsplikt for organisasjoner med lotterivirksomhet av kontrollensyn, uavhengig av organisasjonens størrelse. Dette medfører som Regnskapsregisteret påpeker at mange ikke-økonomiske foreninger under grensene allikevel blir regnskapspliktige i henhold til lotteriloven. Utvalget legger imidlertid vekt på at det også finnes mange ikke-økonomiske foreninger uten lotterivirksomhet. Reelle hensyn taler således for at terskelverdier opprettholdes for ikke-økonomiske foreninger. Utvalget foreslår at terskelverdiene videreføres på samme nivå (eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk).

Terskelverdier for enkeltmannsforetak

Etter gjeldende regnskapslov § 1–2 nr. 11 er enkeltmannsforetak som ikke har eiendeler med verdi

over 20 millioner og ikke har flere enn 20 ansatte unntatt fra regnskapsplikt.

Om terskelverdier for enkeltmannsforetak uttaler utvalget at:

Med unntak av NARF er det ingen av høringsinstansene som har foreslått en endring av terskelverdiene. NARF foreslår at grensen for sum eiendeler bør reduseres fra 20 millioner kroner til 10 millioner kroner. Ingen representanter for brukergruppene som skal ta økonomiske beslutninger på grunnlag av regnskapet har gitt uttrykk for at terskelverdien knyttet til eiendels verdi skal reduseres for enkeltmannsforetak. Utvalget har lagt vekt på dette forhold. For øvrig har utvalget vektlagt at mange enkeltmannsforetak velger å utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven selv om de er under regnskapslovens terskelverdier for regnskapsplikt. Etter dette finner ikke utvalget grunn til å utvide regnskapsplikten for enkeltmannsforetak med de ekstrakostnader som en full regnskapsplikt vil bety.»

Utvalget foreslår videre at terskelverdiene, justert for pengeverdiendringer, videreføres på samme nivå som i dag.

Inntreden og opphør av regnskapsplikt

I gjeldende regnskapslov er det fastsatt størrelseskriterier for når regnskapsplikten inntreffer og bortfaller, uten en overgangsperiode fra grensene overskrides eller underskrides til regnskapsplikten inntreffer eller opphører. Gjeldende regler medfører at det kan være foretak som blir regnskapspliktig bare for ett enkelt år med unormalt høy verdi av eiendeler eller unormalt høye salgsinntekter, for deretter å unntas fra regnskapsplikt igjen fra og med året etter. Motsatt kan regnskapsplikten bortfalle for ett enkelt år, for deretter å gjenoppstå året etter. Hensynet til forutberegnelighet og stabilitet for regnskapsprodusentene taler derfor for å innføre en overgangsperiode fra grensene overskrides eller underskrides, til regnskapsplikten inntreffer eller bortfaller. Utvalget viser til at reglene kan utformes tilsvarende som ved overgangen fra små til øvrige foretak. Det foreslås at det er først når man overskrider grensene på balansedagen i to påfølgende regnskapsår, at regnskapsplikten inntreffer (år 2). Ved motsatt utvikling vil regnskapsplikten opphøre det andre året (år 2) dersom foretaket i to etterfølgende år er under terskelverdiene på balansedagen.

Regnskapspliktige under tilsyn av Kredittilsynet

Utvalget er blitt bedt om å vurdere begrenset regnskapsplikt for autoriserte regnskapsførere og eventuelt andre tilsynspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5 som drives i en foretaksform som ellers ville gi begrenset regnskapsplikt (særlig mindre enkeltmannsforetak eller samvirkelag). For slike tilsynspliktige, blant annet eiendomsmeglere og inkassoforetak, fremhever utvalget tillitsforholdet i forholdet mellom kunder og den tilsynspliktige, fordi disse i forbindelse med virksomheten oppbevarer betrodde midler som tilhører kundene. Særlige hensyn gjør seg således gjeldende som tilsier at de tilsynspliktige bør ha årsregnskapsplikt uavhengig av størrelse. Utvalget foreslår derfor å opprettholde regnskapsplikten for disse gruppene.

Regnskapsplikt for advokater

Utvalget mener at advokatene burde være likestilt med dem som er underlagt tilsyn fra Kredittilsynet. Bakgrunnen for dette er at advokatene også disponerer betrodde midler. Utvalget støtter derfor Justisdepartementets forslag av 28. mars 2003 om at advokater skal være regnskapspliktige i henhold til gjeldende regnskapslov.

Regnskapsplikt for indre selskaper

Regnskapsplikt for indre selskap er tatt opp i henvendelser til Finansdepartementet. Det er satt spørsmålsteget ved at et selskap som ikke skal oppetre utad skal ha regnskapsplikt, tatt i betraktning at det indre selskapets virksomhet skal inngå i hovedmannens regnskap.

Indre selskap er et selskap som ikke fremstår som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 2–1 (1) c. Dette betyr at det indre selskap er en selskapsform som gjelder mellom partene, som ofte benevnes hovedmannen og stille deltaker(e) i det indre selskap. Definisjonen på stille deltaker er iflg. selskapsloven § 1–2 (1)d:

«deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum»

Det vil alltid bare være hovedmannen som representerer selskapet utad, både i forhold til kreditorer, ansatte, som merverdiavgiftspliktig osv. Det har vært reist spørsmål ved indre selskapers regnskapsplikt, fordi øvrig lovgivning har som utgangspunkt at deltakelsen ikke skal fremtre utad.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

Ot.prp. 42 nr. (1997–1998) uttales det:

Departementet er enig i at bestemmelser om utdeling av overskudd, lån til deltakere mv. kan gi tilstrekkelig behov for regnskapsplikt ved siden av hensynene til selskapets kreditorer, ansatte mv. I tråd med Norges Skatterevisorerers Landsforenings høringsuttalelse mener departementet at regnskapsplikten bl.a. ut fra slike forhold også bør omfatte indre selskaper etter selskapsloven og partrederier etter sjøloven.»

Med mindre de tilfredsstillende unntakene i bestemmelsen, har indre selskap årsregnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 nr 4. Indre selskap er etter gjeldende regler fritatt fra innsendelsesplikt til Regnskapsregisteret. De er imidlertid ikke unntatt fra offentlighetsplikten, jf. regnskapsloven § 8–1 første ledd. Dette betyr at enhver har rett til å be om å få regnskapet utlevert.

Utvalget uttaler videre om indre selskap:

Årsregnskapsplikt for hovedmannen reguleres av regnskapsloven, eventuelt gjennom særlovgivning. Hovedmannen er som regel et aksjeselskap, og således årsregnskapspliktig. Det er hovedmannen som blant annet er arbeidsgiver, merverdiavgiftpliktig, avtalepart og medkontrahent ovenfor tredjemann. Avtalene mellom hovedmann og stille deltaker kan ha mange former, men det er en fellesnevner at kunde, ansatt osv. ikke behøver å ha kunnskap om det indre selskap. Hovedmannen kan i så måte ikke sammenlignes med for eksempel en kommisjonær. Hovedmannens regnskapsføring må utledes av de generelle prinsipper som regnskapsloven angir. Regnskapsføring av indre selskap som tilknyttet selskap eller deltakelse i felles kontrollert virksomhet ansees ikke å være aktuelt, da definisjonene av betydelig innflytelse eller felles kontroll som regel ikke vil være anvendbare på forholdet mellom hovedmannen og indre selskap. Selv om avtaler mellom hovedmann og stille deltaker kan ha mange former, er det utvalgets oppfatning at slike avtaler innebærer at alle poster må regnskapsføres hos hovedmannen. Det vil med andre ord si at inntekter og kostnader, eiendeler og gjeld knyttet til det indre selskap skal medtas fullt ut hos hovedmannen. Regnskapsføring hos hovedmannen skal dermed reflektere hele aktiviteten i det indre selskap. Dette, samt forutsetningen om at det indre selskap ikke skal opptre utad, taler for å fjerne årsregnskapsplikten for indre selskap.

Indre selskap er skattepliktige som følge av at de driver økonomisk virksomhet (næringsvirksomhet), og har dermed bokføringsplikt som følge av plikt til å levere næringsoppgave. Hensynet til kontrollinteressene antas dermed tilstrekkelig ivarettatt gjennom bokføringsplik-

ten, samt plikten til å reflektere hele det indre selskaps aktivitet i regnskapet til hovedmannen.»

Utvalgets flertall foreslår på denne bakgrunn at årsregnskapsplikten for indre selskaper oppheves.

Utenlandske foretak med virksomhet på norsk kontinentalsokkel som har årsregnskapsplikt

Regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 12 regulerer regnskapsplikt for utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning.

Det kan gis forskrift som unntar regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 12 fra regnskapsplikt, jf. § 10–1 tredje ledd. I forskrift av 16. desember 1998 om årsregnskap for utenlandske foretak som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, eller foretak som driver midlertidig virksomhet på land, er det gjort unntak fra plikten til å utarbeide årsregnskap og årsberetning når salgsinntektene er mindre enn 5 millioner. I tillegg kan Sentralskattekontoret for utenlandssaker gjøre ytterligere unntak ved enkeltvedtak. Slike enkeltvedtak er hittil ikke gitt.

Bestemmelsen i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 12 medfører at utenlandske foretak med virksomhet på norsk kontinentalsokkel en eller flere begrensede perioder av året blir fullt ut regnskapspliktige dersom virksomheten på kontinentalsokkelen er fullt ut skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning. Den norske Revisorforening har tatt opp at det svært ofte ikke er mulig å utarbeide et fullstendig årsregnskap for denne virksomheten på norsk kontinentalsokkel. Den norske Revisorforening ser derfor behov for at denne type virksomhet unntas fra årsregnskapsplikt. Spørsmålet er også tatt opp av Norsk RegnskapsStiftelse, som mener at regnskapsplikten skyldes ønske fra skattemyndighetene om at de pålegges revisjonsplikt, og at krav om revisjonsplikt bør kunne løses på andre måter.

Utvalget uttaler følgende om spørsmålet om regnskapsplikt:

Normalt har de utenlandske foretakene virksomhet på norsk kontinentalsokkel periodevis i løpet av året, med mindre virksomheten på norsk kontinentalsokkel vedrører petroleumsutvinning og rørledningstransport. På grunn av at det er virksomhet i Norge i en eller flere begrensede perioder av året, kan det være tilfeldig om det er virksomhet i Norge på balansedagen. Dersom det ikke er virksomhet i Norge på ba-

lansedagen, eksisterer det heller ingen balanse for virksomheten i Norge på balansedagen. Videre fremgår ofte virksomheten på norsk kontinentalsokkel av et prosjekt- eller avdelingsregnskap, uten at dette inneholder en fullstendig balanse. Årsregnskapsplikten synes av disse grunner ikke å være overholdt i praksis, i mange tilfeller blir det ikke avlagt noe årsregnskap for disse virksomhetene.

Som følge av første og ellefte selskapsdirektiv er filialregnskapene unntatt fra offentlighet og innsendelsesplikt dersom selskapet er hjemmehørende i et land innenfor EØS-området. Tilgang til informasjonen i årsregnskapene dersom det utenlandske foretaket er hjemmehørende i EØS-området er således begrenset til brukergrupper som allikevel kan kreve å få tilgang til informasjonen i årsregnskapene. Skattemyndighetene er en gruppe som kan kreve slik informasjon, og regnskapsplikten er begrunnet med skattekontrollhensyn og skattemyndighetenes informasjonsbehov.

Skattemyndighetenes behov for årsregnskapsplikt er særlig begrunnet i behov for revisjonsplikt. Som følge av at revisjonsplikt i henhold til revisorloven er i utgangspunktet knyttet opp til årsregnskapsplikt, må det være krav om årsregnskap for at virksomheten også skal være revisjonspliktig. I den grad regnskapsloven ikke kan følges i praksis, som illustrert ovenfor, tilsier dette at det er behov for endringer av reglene. Revisjonsplikt kan kreves ved at det innføres en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge en revisjonsplikt knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene. Sentralskattekontoret for utenlandssaker har utarbeidet et eget lignings-skjema, RF-1045 Extract of accounts/Regnskapsutdrag, som innleveres for denne type virksomhet i tillegg til RF-1167 Næringsoppgave 2. Dette ligningsskjemaet attesteres av revisor.»

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at årsregnskapsplikten for utenlandske foretaks virksomhet på norsk kontinentalsokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, oppheves. Det foreslås isteden innført en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge revisjonsplikt for denne virksomheten knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene.

Mindretallsinnstilling

Utvalgets mindretall (medlemmet Voldnes) mener at bestemmelser knyttet til når regnskapsplikt inntreffer og begrenses fortsatt skal være knyttet til antall ansatte i betydning antall personer tilknyttet virksomheten. Dette lå til grunn for at antall ansatte

ble introdusert som terskelverdi i regnskapsloven. Mindretallet legger også til grunn denne fortolkningen av regnskapsbestemmelsene i EØS-avtalen.

Mindretallet viser til at Finansdepartementets fortolkning av ansatte som årsverk kun innebærer en begrensning av regnskapsplikten for små foretak, mens en generell endring til årsverk i loven kan føre til bortfall av regnskapsplikt for foretak. En slik endring er etter mindretallets oppfatning ikke tilstrekkelig konsekvensutredet, ved at det ikke er beregnet hvor mange foretak som vil bli unntatt fra regnskapsplikt etter utvalgsløstallets forslag sammenlignet med gjeldende regler.

Statistisk materiale viser at kvinneandelen blant ansatte er høy i bransjer med stort antall deltidsansatte. Mindretallet frykter at endringen til årsverk vil medføre at et betydelig antall kvinnearbeidsplasser blir unntatt fra regnskapsplikt og dermed blir underlagt mindre strenge regler.

I forhold til ensartet begrepsbruk mener mindretallet at antall ansatte brukt i annen relevant regulering, som aksjelov og annen selskapslovgivning, tilsier en videreføring av gjeldende begrepsbruk også i regnskapsloven.

Mindretallet foreslår derfor at ansatte, i betydningen personer tilknyttet virksomheten, beholdes i lovbestemmelsen som terskelverdi for når regnskapsplikt inntreffer.

Videre mener mindretallet at bortfall av regnskapsplikt for indre selskap vil være uheldig. Den uensartede praksisen av regnskapsføring hos hovedmannen tilsier at fullstendigheten av virksomheten blir vanskelig å kontrollere dersom regnskapsplikten bortfaller. Hvis regnskapsplikten bortfaller, forsvinner også revisjonsplikten.

Videre tilsier allmenne interesser åpenhet rundt eierinteresser inklusive åpenhet om fordeling av verdiskapningen i selskapsstrukturer. Dette lå til grunn i Ot.prp. 42 (1997–1998) da indre selskap hadde både registreringsplikt, regnskapsplikt og innsendingsplikt. Til tross for at dette har selskapsrettslige konsekvenser, foreslår mindretallet at regnskapsplikten for indre selskap opprettholdes og at registrerings- og innsendingsplikt til Foretaksregisteret gjeninnføres, slik intensjonen var med regnskapsloven av 1998, jf. kapittel 18.

Mindretallet foreslår en videreføring av gjeldende regel med regnskapsplikt for indre selskap.

4.3.4 Høringsinstansenes merknader

Lovstruktur og tilgjengelighet

Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening støtter utvalgets forslag om å gi en spesifikk oppstilling av

særlovene som hjemler regnskapsplikt etter regnskapsloven, og hvor det presiseres at tillegg til og unntak fra reglene i regnskapsloven kan følge av bestemmelser i særlovgivningen. Det samme gjør *Skattedirektoratet*, *Toll- og avgiftsdirektoratet* og *Statistisk Sentralbyrå*.

Terskelverdier – Beløpsmessig grense

Skattedirektoratet og *Norsk Øko-forum* støtter utvalgets forslag om å foreta en pengeverdijustering av beløpsmessige grenser og forslaget om at terskelverdiene avrundes.

Terskelverdi for antall ansatte

Både *Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon*, *Den norske Revisorforening*, *Norske Autoriserte Regnskapsføreres Forening*, *Kredittilsynet* og *Skattedirektoratet* støtter utvalgets forslag om å erstatte antall ansatte med antall årsverk.

LO går mot forslaget, og viser til at antall ansatte er brukt i annen relevant lovgivning, blant annet i EU, Sverige og Danmark.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler følgende om forslaget:

«Når det gjelder spørsmålet om det er antall ansatte eller antall årsverk som skal legges til grunn for å avgjøre om et lite foretak er regnskapspliktig etter regnskapsloven eller ikke, mener vi det bør være virksomhetens økonomiske aktivitet og verdiskapning som skal være avgjørende. Bakgrunnen for dette er at virksomheter med samme økonomiske omfang, bør ha like rammebetingelser ved vurdering om de faller unn under loven om regnskapsplikt eller ikke. Slik loven er i dag, hvor antall ansatt er et viktig kriterium ved vurdering om virksomheten er regnskapspliktig etter regnskapsloven eller ikke, vil to virksomheter av samme økonomiske verdi, kunne bli vurdert ulikt p.g.a. ansatte, deltidsansatte etc.»

Terskelverdier for økonomiske foreninger

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at de ikke har innvendinger mot at terskelverdien for samvirkeforetak også gjøres gjeldende for økonomiske foreninger.

Terskelverdier for ikke-økonomiske foreninger

Skattedirektoratet er av den oppfatning at inntekter også for ikke-økonomiske foreninger og stiftelser er et relevant kriterium for å vurdere om regn-

sksplikt bør foreligge. Mange organisasjoner er av stor betydning i samfunnet, og regnskapsplikt ville gi økt mulighet for å fange opp om det foreligger skatteplikt.

Terskelverdier for enkeltmannsforetak

Skattedirektoratet uttaler at:

«For enkeltmannsforetak er ikke omsetning, verken etter dagens lov eller utvalgets forslag noe kriterium for å vurdere regnskapsplikt, slik det for eksempel er ved vurdering av små selskap. Dette kan medføre at enkeltmannsforetak med til dels meget høy aktivitet likevel ikke har regnskapsplikt, og dermed heller ikke revisjonsplikt, så lenge foretaket ikke er kapital- eller personalintensivt. Vi finner en samordning med grensen for unntaket fra revisjonsplikt på 5 millioner i driftsinntekter som et naturlig kriterium, sammen med antall årsverk og sum eiendeler.»

Inntreden og opphør av regnskapsplikt

Nærings- og handelsdepartementet støtter utvalgets forslag om å innføre regler om inntreden og opphør av regnskapsplikt. Forslaget støttes også av *Norske Autoriserte Regnskapsføreres Forening*, som anser slike regler som hensiktsmessig. Også *Toll- og avgiftsdirektoratet* finner forslaget fornuftig.

Regnskapspliktige under tilsyn av Kredittilsynet

Toll- og avgiftsdirektoratet og *Skattedirektoratet* støtter utvalgets forslag om å ikke foreta endringer i dagens regelverk på dette punkt.

Regnskapsplikt for indre selskaper

Den norske Revisorforening støtter forslaget om å oppheve regnskapsplikten for indre selskap. Det gjør også *Kredittilsynet*, som uttaler:

«Det er ikke klare regler når det gjelder regnskapsføringen i hovedmannens regnskap. Utvalget mener at hovedmannens regnskapsføring må utledes av de generelle prinsipper som regnskapsloven angir. Videre mener utvalget at selskapsavtalen innebærer at alle poster må regnskapsføres hos hovedmannen, slik at inntekter og kostnader, eiendeler og gjeld knyttet til det indre selskapet skal medtas fullt ut hos hovedmannen. Dette innebærer at regnskapsføringen hos hovedmannen skal reflektere hele aktiviteten i det indre selskapet. Det foreligger ikke klare regler på området og praksis synes å være uensartet, både med hensyn til konsolide-

ring og klassifisering (i hovedmannens regnskap føres stille interessentinnskudd i enkelte tilfeller som egenkapital under «innskutt egenkapital», i andre tilfeller som «annen egenkapital» og i en del tilfeller føres dette som gjeld).

Kredittilsynet er enig i at årsregnskapsplikten for indre selskaper oppheves ut fra hensikten med et indre selskap. Samtidig mener Kredittilsynet at praksis på området tilsier at det må gis føringer på regnskapsføringen i hovedmannens regnskap, enten i form av lovregulering eller i form av en regnskapsstandard på området.»

Skattedirektoratet er uenig i utvalgets forslag om oppheving av regnskapsplikten, og uttaler:

«Utvalgets flertall foreslår å oppheve full regnskapsplikt for indre selskap. Innstillingen påpeker at de indre selskapene vil ha bokføringsplikt, og at dette bør dekke kontrollinstansenes behov. Skattedirektoratet er ikke enig i at kun bokføringsplikt er tilstrekkelig. Vår erfaring er at det er en svært uensartet praksis i regnskapsføringen hos hovedmannen, og at postene som vedrører det indre selskap kan være lite tilgjengelige. Kontroll- og ligningstekniske hensyn tilsier derfor at indre selskap bør ha lovfestet regnskapsplikt, på lik linje med andre deltakerlignede selskap. Erfaring tilsier et ekstra behov for informasjon vedrørende indre selskap da opprettelsen av slike selskaper ofte har klare skattemotiver. Et fritak fra full regnskapsplikt vil også påvirke revisjonsplikten, noe vi finner uheldig.»

Også *Norsk Øko-forum* er uenig med utvalget, og gir denne begrunnelsen for sitt syn:

«Det er uheldig dersom utvalgets flertall får gjennomslag for å oppheve regnskapsplikten, og dermed revisjonsplikten, for indre selskap. Vår erfaring er at det er svært uensartet praksis i regnskapsføringen hos hovedmannen og at postene som vedrører det indre selskapet kan være lite tilgjengelige. Kontroll- og ligningstekniske hensyn tilsier derfor at indre selskap har lovfestet regnskapsplikt på lik linje med andre deltakerlignede selskaper.

Utvalget påpeker at ved en eventuell opphevelse av regnskapsplikten, vil de indre selskap som driver næringsvirksomhet ha bokføringsplikt. Vi antar at dette innebærer at indre selskap i tilfelle skal innrette seg etter gjeldende bokføringsregler. Ved å legge utvalgets forutsetning om at forslag til bokføringslov bli vedtatt, vil alle indre selskaper blant annet måtte bokføre alle transaksjoner, utarbeide pliktig regnskapsrapportering, samt ajourføre, dokumentere og oppbevare regnskapsopplysningene i henhold til bestemmelsene i bokføringsloven.

Kontrollmyndighetenes behov antas til en viss grad å kunne ivaretas dersom bokføringsplikten betyr at de indre selskapene skal bokføre sine inntekter og kostnader samt andre transaksjoner løpende, for eksempel i form av andel av andel inntekt ved fakturering fra hovedmann med tilhørende dokumentasjon i form av faktura med angivelse av andelen til det indre selskapet. For å kunne vurdere kontrollmyndighetenes behov i forhold til kun bokføringsplikt, må således rekkevidden av bokføringsplikten avklares.»

LO går også imot flertallets forslag på dette punkt.

Utenlandske foretak med virksomhet på norsk kontinentalsokkel som har årsregnskapsplikt

Skattedirektoratet har forelagt saken for *Sentralskattekontoret for utenlandssaker*, og slutter seg til kontorets uttalelse. Sentralskattekontoret går mot utvalgets forslag, og viser til at:

«Det er i NOU 2003:23 side 9 foreslått å oppheve årsregnskapsplikten for utenlandske foretaks virksomhet på norsk kontinentalsokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker anser en gjennomføring av et slikt forslag som svært uheldig.

Vi har sett en bedret regnskapskvalitet hos selskapene på norsk kontinentalsokkel som i ny regnskapslov ble pålagt årsregnskapsplikt, og vi mener at det er grunn til å forvente en ytterligere forbedring ved at en opprettholder årsregnskapsplikten for disse selskapene.

Det vil være et tilbakeskritt å oppheve årsregnskapsplikten og få en situasjonen tilnærmet lik den som var før regnskapsloven av 17. juli 1998.

Det er grunn til å understreke at selv om selskapene er på norsk kontinentalsokkel i forbindelse med utførelse av kontrakter av til dels kort varighet, dreier det seg likevel om store beløp. For inntektsåret 2002 har de 20 største utenlandske selskapene på norsk sokkel alene rapportert en skattepliktig omsetning på til sammen 6 milliarder norske kroner. I tillegg kommer den del av kontraktene som er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. Her har vi ikke nøyaktig oversikt, men erfaring tilsier at også den delen utgjør et betydelig beløp. Det er også mange utenlandske selskaper som har sin virksomhet i Norge utelukkende knyttet til kontrakter som kun er skattepliktige etter norsk internrett, så som arbeidsutleie. Aktiviteten knyttet til slike kontrakter er i mange tilfeller betydelig.

Til å avgjøre spørsmålet om det utøves virksomhet i Norge foreligger det lang ligningspraksis og også rettspraksis. Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett favner vidt, og vi oppfatter situasjonen i dag som rimelig avklart og kan ikke slutte oss til Regnskapsregisterets anførsel om at dette spørsmålet er spesielt uklart.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker anser årsregnskapsplikt som viktig for å få et korrekt skatteregnskap å legge til grunn for ligning av virksomheten. Dette må også ses i sammenheng med skattelovens § 14–4 (2) om tidfesting for regnskapspliktige: «Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Spesielt for større selskap er det viktig med regnskapslovens rammeverk for årsregnskap som supplement til skattelovens regler for å sikre en mest mulig riktig tidfesting av kostnader og inntekter.

Som et moment for å oppheve årsregnskapsplikten er det anført at det svært ofte ikke er mulig å utarbeide et fullstendig årsregnskap for denne gruppen. Vi er ikke enige i denne påstanden. Både for utenlandsk virksomhet på norsk kontinentalsokkel, så vel som for ordinær norsk virksomhet, vil deler av reglene om årsregnskap være irrelevante alt etter virksomhetens faktiske innhold. Det er ikke dermed slik at det ikke er mulig å utarbeide et fullstendig årsregnskap for virksomheten.

Etter vår mening vil bruk av regnskapslovens regler om utarbeiding av årsregnskap og årsberetning bidra til at både nødvendige og relevante regnskapsdata og informasjon vedrørende virksomhet på norsk sokkel blir produsert innenfor et mest mulig kjent og beskrevet konseptuelt rammeverk.

Det er pekt på at virksomheten på norsk sokkel ofte foregår periodevis og at det ved årets slutt gjerne ikke foreligger virksomhet på norsk kontinentalsokkel. Etter vår oppfatning vil ikke en slik situasjon skape problem mht å overholde årsregnskapsplikten da balansen settes til null hvis selskapet ved årets slutt ikke har eiendeler eller gjeld i tilknytning til norsk virksomhet.

Det er videre anført at virksomheten på norsk kontinentalsokkel ofte fremgår av prosjekt- eller avdelingsregnskap, uten at dette inneholder en fullstendig balanse. Vår erfaring er at slike interne prosjektrengsrap, uten føring av tilhørende balanse, normalt bryter med grunnleggende skatte- og regnskapsrettslige regler og at de følgelig som oftest ikke er brukbare for fastsetting av skattepliktig inntekt på norsk kontinentalsokkel. Etter vårt syn er det svært uhel-

dig at NOU»en, uten motforestillinger, trekker frem bruk av slike regnskap som grunn for å fjerne årsregnskapsplikten. Spesielt for større virksomheter er det en håpløs oppgave å omforme slike prosjekt regnskap til å bli i samsvar med skatte- og regnskapsrettslige regler.

Selskapene har som nevnt i NOU»en mulighet å søke Sentralskattekontoret for utenlandssaker om unntak forplikten til å utarbeide årsregnskap. Det har kun kommet et fåtall søknader, og det er hittil ikke innvilget unntak for noen av de virksomheter som har søkt. Dette skyldes at søkerne har vært større virksomheter eller virksomheter en av andre grunner ikke har villet innvilge unntak for.

Det relativt beskjedne omfanget av søknader om unntak viser at behovet, fra virksomhetenes side, for å endre dagens regler om årsregnskapsplikt ikke kan være særlig påtrengende. For de som har søkt om unntak, og som følgelig må antas å ønske en endring av gjeldende regler om årsregnskapsplikt, er det foretatt en konkret vurdering som har endt med at unntak ikke er innvilget.

På bakgrunn av ovenstående, er det Sentralskattekontoret for utenlandssakers ønske og anbefaling, at årsregnskapsplikten for utenlandsk virksomhet på norsk kontinentalsokkel beholdes slik den er i dag. Skulle det likevel bli vedtatt at årsregnskapsplikten skal falle bort, vil dette innebære at selskapene i stedet får plikt til å føre et regnskap i henhold til skattelovens regler med tidfesting etter hovedregelen i skatteloven § 14–2. Vi kan ikke se at et slikt regnskap vil innebære vesentlige besparelser for selskapene i forhold til vanlig årsregnskapsplikt.

Utvalget legger opp til at det innføres en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge en revisjonsplikt knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene. Etter Sentralskattekontoret for utenlandssaker sitt syn må en slik revisjonsplikt følge av terskelverdier i henhold til lovgivning, og ikke etter et pålegg. Det vil i praksis være vanskelig å få gitt et slikt pålegg innen den tid som skal tilfor at revisjonen skal la seg gjennomføre for det aktuelle inntektsåret. I tillegg antas en individuell saksbehandling av eventuelle pålegg om revisjonsplikt å bli ressurskrevende for alle parter.»

Statistisk sentralbyrå viser til sitt brev til Finansdepartementet 15. november 2002 vedrørende regnskapsplikten for utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge, og uttaler:

«SSB understreker i forbindelse med denne høringen behovet for at filialer av utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge fortsatt skal ha regnskapsplikt. For å sikre SSB tilgang

til data gjennom bruk av administrative registre er det viktig at innsendingsplikten til Regnskapsregisteret i Brønnøysund opprettholdes.

Generelt er det for SSB ønskelig at flest mulig næringsdrivende foretak følger regnskapslovens regler, uavhengig av hvordan virksomheten er organisert.»

4.3.5 Departementets vurdering

Lovstruktur og tilgjengelighet

Hovedkriteriet for regnskapsplikt etter regnskapsloven er foretaksform. Årsregnskapsplikten følger av loven § 1–2, som lister opp de foretak som har regnskapsplikt. Regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 13 angir at regnskapsplikt etter regnskapsloven også kan være fastsatt i særlover. Som angitt i pkt. 4.3.1 er det fastsatt regnskapsplikt etter regnskapsloven i eller i medhold av en rekke loven, blant annet for studentsamskipnader, helseforetak og lotterivirksomhet.

Utvalget legger vekt på hensynet til tilgjengelighet og foreslår å fastsette i regnskapsloven § 1–2 en samlet oversikt over alle virksomheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven eller særlovgivningen.

Departementet legger vekt på at en slik bestemmelse om regnskapsplikt vil bli stor og uoversiktlig, at endringer i særlovgivningen i slike tilfeller vil medføre at også regnskapsloven må endres og at regnskapsplikt etter særlovgivningen antas å være tilgjengelig og oversiktlig for de aktuelle særregulerte foretakene. Departementet foreslår derfor ikke å gjenta i regnskapsloven § 1–2 om regnskapsplikt alle foretak som har regnskapsplikt etter bestemmelser i annen lovgivning.

Terskelverdier – Beløpsmessig grense mv.

Departementet mener at terskelverdiene i regnskapsloven § 1–2 nr. 4 (ansvarlig selskap, nr. 7 (samvirkeforetak), nr. 10 (ikke-økonomiske foreninger) og nr. 11 (enkeltmannsforetak) bør vurderes separat og konkret i forhold til terskelverdiene som definerer små foretak. Ved endringer i terskelverdiene for små foretak etter EØS-reglene, kan det etter forholdene være grunn til samtidig å vurdere justering av terskelverdiene for regnskapsplikt etter § 1–2.

Departementet foreslår i likhet med utvalget adgang til å gi forskrifter om beregning av eiendelens verdi som grunnlag for terskelverdiene for foreninger og enkeltmannsforetak. Det foreslås videre tilsvarende adgang til å gi forskrifter om beregning av salgsinntekt og antall ansatte som grunnlag for

terskelverdiene for ansvarlige selskap og samvirkeforetak. Forskriftene skal bidra til sikker identifisering av regnskapsplikt både for de aktuelle regnskapspliktige og for Regnskapsregisteret. Hensynet til enkel og om mulig automatisk identifisering av regnskapsplikt i Regnskapsregisteret, tilsier at forskriftene bør angi at salgsinntektenes og eiendelenes verdi og antall ansatte fastsettes til beløp/antall registrert av andre forvaltningsorganer, blant annet skatteetaten, trygdeetaten og arbeidsmarkedsstaten. Se her også forslag omtalt i pkt. 4.8.5 om opplysningsplikt for andre forvaltningsorganer til Regnskapsregisteret.

Terskelverdi for antall ansatte

Utvalget foreslår å erstatte antall ansatte med antall årsverk i de bestemmelse i gjeldende lov som inneholder kriterier knyttet til antall ansatte. Departementet foreslår å følge utvalgets forslag på dette punkt ut fra at virksomhetens økonomiske aktivitet best gjenspeiles i antall årsverk.

Økonomiske foreninger

Etter gjeldende rett har samvirkeforetak med salgsinntekter på mer enn 2 millioner kroner regnskapsplikt. Økonomiske foreninger har regnskapsplikt uansett størrelse. Økonomiske foreninger driver økonomisk virksomhet på lik linje med andre foretak som for eksempel ansvarlige selskaper eller aksjeselskaper, det er kun organiseringen som skiller.

I NOU 2002:6 om ny lov om samvirkeforetak er det foretatt en nærmere vurdering av om det er hensiktsmessig å skille mellom samvirkeforetak og økonomiske foreninger. Utredningen konkluderer med at det ikke bør legges opp til et slikt skille, og lovforslaget omfatter både økonomiske foreninger og samvirkeforetak. Begrepet «samvirkeforetak» brukes som fellesbetegnelse for alle sammenslutninger som faller inn under loven. I utredningen foreslås også en samordning av regnskapsplikt, og det foreslås at samvirkeforetak (selskaper og økonomiske foreninger) skal ha regnskapsplikt dersom foretaket har salgsinntekter på mer enn to millioner kroner. Beløpsgrensen foreslås altså videreført, men slik at den utvides til å gjelde andre samvirkeforetak. Utvalget støtter forslaget, men foreslår å presisere at bestemmelsen omfatter alle økonomiske foreninger.

Departementet anser at det vil være forsvarlig å utvide terskelen på 2 millioner kroner i salgsinntekt til økonomiske foreninger. I lys av forslag til ny lov om samvirkeforetak bør regnskapsplikten for sam-

virkelag og økonomiske foreninger samordnes og begrepet «samvirkeforetak» innarbeides. Departementet foreslår at samvirkeforetak og økonomiske foreninger er regnskapspliktige dersom de i løpet av regnskapsåret har hatt salgsinntekter over to millioner kroner.

Ikke-økonomiske foreninger

Et kjennetegn ved ikke-økonomiske foreninger er at de ivaretar samfunnsmessige, kulturelle og sosiale oppgaver som kanskje ellers ikke ville vært gjennomført. Virksomheten har ikke et økonomisk formål. En rekke ulike aktiviteter og virksomhet er organisert i foreninger. Se noe nærmere om dette i pkt. 4.6 om regnskapspliktige uten økonomisk formål. På samme måte som for økonomiske foreninger stilles det ikke krav til innbetaling av kapital og medlemmene står ikke ansvarlig for foreningens forpliktelser.

Utvalget viser til at innføringen av lotteriloven medførte at ikke-økonomiske foreninger som driver lotterivirksomhet blir regnskapspliktige, uavhengig av foreningens størrelse. Likevel er det mange ikke-økonomiske foreninger uten lotterivirksomhet. Utvalget foreslår derfor å opprettholde beløpsgrensene for ikke-økonomiske foreninger.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger på dette punkt, og foreslår å videreføre regnskapsplikt for store ikke-økonomiske foreninger som har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte.

Terskelverdier for enkeltpersonsforetak

Gjeldende regnskapslov innebærer at enkeltpersonsforetak som ikke har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner og ikke har flere enn 20 ansatte er unntatt fra regnskapsplikt.

Det er kun Skattedirektoratet som i høringsrunden har hatt ønske om å endre terskelverdiene for enkeltpersonsforetak, slik at også omsetning tas med som vilkår når regnskapsplikten vurderes. Departementet viser til at det ikke er andre høringsinstanser som har kommet med merknader på dette punkt, heller ikke andre representanter for brukergruppene. Departementet foreslår derfor ikke endring på dette punkt.

Inntreden og opphør av regnskapsplikt

Det følger av gjeldende rett at det for enkelte grupper foretak er fastsatt størrelseskriterier for når regnskapsplikt inntreder. Det finnes imidlertid ikke overgangsbestemmelser fra grensene overskrides

eller underskrides til regnskapsplikten inntreder eller opphører. Dette kan medføre at foretak bare blir regnskapspliktige for ett år av gangen, eller slipper regnskapsplikt for ett år for så å være regnskapspliktig igjen året etter.

Departementet anser at det er behov for å sikre mer kontinuerlig regnskapsplikt for foretak på grensen av terskelverdiene, enten det gjelder inntreden eller opphør av regnskapsplikt. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å innføre overgangsregler for slike tilfeller.

Departementet viser til at det i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) ble foreslått tilsvarende bestemmelser i forhold til inntreden og opphør og adgangen til å benytte forenklingsreglene for små foretak. Lovregler i samsvar med forslaget ble vedtatt 29. november 2004. Departementet foreslår å utforme regelverket på tilsvarende måte her.

I forhold til nyetablerte foretak viser utvalget til at en utsettelse av regnskapsplikt kan ha uheldige virkninger i forhold til illojale tilpasninger, og foreslår at nyetablerte foretak ikke skal omfattes av disse reglene. Departementet slutter seg til dette. Det foreslås at foretak som har drevet virksomhet i mer enn et år er regnskapspliktig først når vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte er oppfylt to år på rad. Departementet foreslår videre at foretak som har hatt regnskapsplikt, men som et enkelt år ikke oppfyller vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte, er regnskapspliktig inntil forholdet gjentar seg to år på rad.

Regnskapspliktige under tilsyn av Kredittilsynet

Utvalget ble bedt om å vurdere begrenset regnskapsplikt for foretak som er under tilsyn av Kredittilsynet, men som drives i en foretaksform som ellers ville gitt begrenset regnskapsplikt. Slike tilsynspliktige kan være eiendomsmeglere, inkassovirksomhet og autoriserte regnskapsførere.

Foretak som er under tilsyn av Kredittilsynet oppbevarer ofte betrodde midler som tilhører kundene, slik at tillitsforholdet til kundene er svært viktig. Slike tilsynspliktige bør derfor ha årsregnskapsplikt uavhengig av størrelse. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å opprettholde regnskapsplikten for disse.

Regnskapsplikt for indre selskap

Indre selskap er et selskap som ikke fremstår som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 2–1. Indre selskap er altså en selskapsform som gjelder mellom partene, som kalles hovedmann og stille deltaker(e). En stille deltaker er i følge selskapslo-

ven § 1–2 en deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum. Etter dette vil det alltid være hovedmannen som representerer selskapet utad, både i forhold til kreditorer, ansatte osv.

Hovedmannens regnskapsplikt reguleres av regnskapsloven på vanlig måte. Det indre selskapet har regnskapsplikt etter § 1–2 første ledd nr. 4 med mindre selskapet oppfyller noen av unntaksbestemmelsene etter loven. Indre selskap er i medhold av forskrift 16. desember 1998 nr. 1234 fritatt fra plikten til å sende inn regnskapet til Regnskapsregisteret.

Departementet viser til at Skattedirektoratet har påpekt at regnskapsplikt for indre selskap blant annet er viktig i forhold til ligningstekniske og kontrollmessige hensyn. Selv om postene for indre selskap skal fremgå av hovedmannens regnskap, har det erfaringsmessig vist seg at det er svært ulik praksis med hensyn til i hvilken grad regnskapsføringen hos hovedmannen reflekterer hele aktiviteten i det indre selskap. Dette gjør at virksomheten blir vanskelig å kontrollere dersom regnskapsplikten bortfaller. Selv om det indre selskap ikke skal opptre utad, mener departementet at rimelige kontroll- og informasjonshensyn tilsier at det er riktig å opprettholde kravet om regnskapsplikt for indre selskap.

Departementet foreslår derfor å opprettholde regnskapsplikten for indre selskap.

Utenlandske foretak med virksomhet på norsk kontinentalsokkel som har årsregnskapsplikt

I henhold til gjeldende rett er utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge regnskapspliktige. Utvalget foreslår at årsregnskapsplikten for utenlandske foretaks virksomhet på norsk kontinentalsokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, oppheves, og at det innføres en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge revisjonsplikt for denne virksomheten knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker, med støtte fra Skattedirektoratet, uttaler at forslaget må anses svært uheldig. Sentralskattekontoret viser blant annet til at det i de senere år har vært en bedret regnskapskvalitet hos selskapene på norsk sokkel, og at dette sannsynligvis vil bedres ytterligere dersom regnskapsplikt opprettholdes. Sentralskattekontoret viser videre til at innholdet i begrepet «utøver eller deltar i virksomhet her i riket» er av-

klart i rettspraksis og ligningspraksis, og at årsregnskapsplikt er viktig for å få et korrekt skatteregnskap som grunnlag for ligning av virksomheten. Sentralskattekontoret viser også til at skattelovens regler om tidfesting for regnskapspliktige viser til regnskapsloven. Reglene om årsregnskap er viktig som supplement til skatteloven for å sikre en mest mulig riktig tidfesting av kostnader og inntekter.

Departementet legger avgjørende vekt på de forhold Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Skattedirektoratet har påpekt, og foreslår å opprettholde regnskapsplikt for utenlandske selskaper med virksomhet på norsk sokkel.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret §§ 1–1 første ledd, 1–2 første ledd og nytt annet ledd og del V (ny stiftelseslov) endret § 62 nr. 9.

4.4 Regnskapsåret

4.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 1–7 første ledd er regnskapsåret kalenderåret. I særlige tilfeller kan departementet ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra denne bestemmelsen.

Etter annet ledd kan den regnskapspliktiges første regnskapsår være kortere eller lengre enn kalenderåret. Regnskapsåret kan likevel ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder.

Ved oppløsning slutter regnskapsåret på oppløsningstidspunktet, jf. tredje ledd.

4.4.2 EØS-rett

Fjerde selskapsrettsdirektiv regulerer ikke regnskapsperiodens lengde eller regnskapsåret.

Syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 27 omhandler balansedagen for konsernregnskapet. Etter nr. 1 skal konsernregnskapet settes opp på samme dag som morselskapets årsregnskap. Etter nr. 2 kan medlemsstatene tillate eller kreve at konsernregnskapet gjøres opp på en annen dag for å ta hensyn til balansedagen for de mest betydningsfulle selskapene i konsernet. Etter nr. 3 skal konsolidering skje på grunnlag av et delårsregnskap som er satt opp på balansedagen for konsernet, dersom datterselskapets regnskap avsluttes mer enn tre måneder før balansedagen for konsernet.

4.4.3 Lovutvalgets forslag

Lovutvalget har vurdert om det i større grad bør åpnes for å anvende avvikende regnskapsår. Utvalget uttaler:

«Kontaktkomiteen for regnskapsdirektivene har kommet til at tidspunkt for regnskapsårets slutt kan reguleres av nasjonal lovgivning i medlemslandene. Utvalget har dermed lagt til grunn i avsnitt 2.4.2.2 at § 1–7 kan gjøres gjeldende også for IAS-foretakenes konsernregnskaper.

I henhold til regnskapsloven skal regnskapsåret som hovedregel følge kalenderåret og avsluttes per 31. desember. IAS regulerer ikke tidspunkt for regnskapsårets slutt, men har enkelte bestemmelser om regnskapsårets lengde. Det er derfor også vurdert om det er behov for en endring av regnskapsloven som følge av en tilpasning til IAS («moderniseringslinjen»).

IAS 1 åpner for at regnskapsåret i unntakstilfeller kan være kortere eller lengre enn et år. I Norge er unntakstilfellene konkretisert. Det første regnskapsåret kan være inntil 18 måneder. Etter forskrift av 19. juli 1999 nr. 816 om avvikende regnskapsår for filial og datterselskap av utenlandsk foretak som anvender avvikende regnskapsår kan omleggingsår også være inntil 18 måneder. Videre tillater IAS 1.51 at man av praktiske årsaker rapporterer en periode på for eksempel 52 uker (og ikke dekker et helt år).

Gjeldende regnskapslovs krav om regnskapsåret er ikke til hinder for at foretakene kan følge IAS/IFRS. IAS/IFRS kan tenkes å tillate ytterligere unntakstilfeller enn de som er tillatt i henhold til gjeldende lov, og IAS/IFRS stiller ikke krav til at regnskapsåret skal avsluttes 31. desember. NARF har uttrykt ønske om at det ikke skal være krav om at regnskapsåret skal følge kalenderåret. Finansdepartementet har gitt forskrift som tillater filialer og datterselskap av utenlandsk foretak som anvender avvikende regnskapsår også å benytte et regnskapsår som avviker fra kalenderåret. Finansdepartementet har imidlertid også mottatt søknader fra andre regnskapspliktige om å benytte avvikende regnskapsår. Disse er blitt avslått.

Dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, kan et annet avslutningstidspunkt gi mer informative årsregnskaper. For enkelte selskaper kan omfanget av poster som må estimeres og som må være gjenstand for skjønnsmessig vurdering være større enn dersom regnskapene var avsluttet på et annet tidspunkt. Disse forholdene taler for at et annet regnskapsavslutnings-tidspunkt i noen tilfeller kan være mer formålstjenelig ut fra selskapets virksomhetssyklus. Dersom det er lavt aktivitetsnivå i perioder i løpet av kalenderåret, kan det dessuten være kostnadseffektivt at administrative oppgaver slik som regnskapsavslutningsarbeid legges til slike perioder.

Kravet om å følge kalenderåret begrunnes særlig ut fra skattekontrollhensyn. Det vises til NOU 1995:30 avsnitt 10.1.1 hvor det fremgår:

«Fra kontrollsynspunkt kan det være en fordel at samtlige skattytere foretar regnskapsavslutning på samme tidspunkt. Dette forenkler arbeidet med avstemminger, og det blir enklere å innhente informasjon fra eksterne kilder.»

Etter utvalgets syn bør utgangspunktet fortsatt være at regnskapsåret skal følge kalenderåret, men adgang til å velge avvikende regnskapsår bør utvides dersom brukerhensyn tilsier det. Utvalget foreslår at foretakene skal kunne velge avvikende regnskapsår dersom dette øker regnskapenes informasjonsverdi for brukerne. Eksempelvis kan informasjonsverdien øke dersom omfanget av poster som må estimeres og skjønnsmessig fastsettes kan reduseres ved valg av avvikende regnskapsår. Selv om det kan være kostnadseffektivt at regnskapsavslutningsarbeid legges til perioder med lavt aktivitetsnivå, vil utvalgets forslag ikke åpne for at regnskapsprodusentene kan velge avvikende regnskapsår ut fra denne begrunnelsen.»

Utvalget foreslår at § 1–7 første ledd tilføyes en bestemmelse om at et regnskapsår som ikke er kalenderåret kan følges dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Utvalget foreslår videre at unntaket for datterselskaper av utenlandske foretak til å velge avvikende regnskapsår flyttes fra gjeldende forskrift til regnskapsloven. Forskriftsadgang til å gi andre unntak videreføres.

4.4.4 Høringsinstansenes merknader

Lotteritilsynet støtter en endring av § 1–7 om avvikende regnskapsår, og uttaler:

«Vi har ved innføringa av rekneskapsplikt etter rekneskapslova for lotteriverdige organisasjonar fått svært mange henvendingar p.g.a novrande reglar i rekneskapslova om avvikande rekneskapsår. Mange av dei lotterverdige organisasjonane brukar eit anna rekneskapsår enn kalendaråret og ein del av disse vil kunne komme inn under den føreslegne endringa. Dette er imidlertid ikkje alle og Lotteritilsynet meiner at eit unntak til å fylgje kalendaråret for dei som er rekneskapspliktige etter ny § 1–2 pkt 6 bør vurderast.»

Toll- og avgiftsdirektoratet støtter ikke forslaget om endring av § 1–7, og viser til at forslaget kan føre til periodiseringsproblemer i ulike kontrollsammenhenger. Med utgangspunkt i tollvesenets arbeid med kredittvurdering av foretak tilsier dette at regnskapsåret i størst mulig utstrekning bør følge kalenderåret. Direktoratet viser videre til at regnskap mellom foretak vil bli mer sammenlignbare og man hindrer at foretak som gjennom året har hatt

en sterk svingning i soliditeten velger å avgi regnskap på et tidspunkt der denne er høyest.

Skattedirektoratet uttaler følgende om forslaget:

«Skattedirektoratet har i sin vurdering lagt vekt på at den vesentligste delen av aktiviteten finner sted innenfor en periode på inntil 6 måneder. Eksempel på dette er vinteraktiviteter som drift av skitrekk. Vi har forståelse for at enkelte foretak p.g.a. sesongsvingninger og lignende, vil ønske et annet regnskapsår som kan gi et mer informativt årsregnskap. Utfra kontrollmessige hensyn stiller Skattedirektoratet seg likevel negativ til en ytterligere adgang til avvikende regnskapsår.

Det skattemessige inntektsåret følger regnskapsåret, en endring av regnskapsåret vil derfor også påvirke perioden for det skattemessige inntektsår, og har derfor stor betydning for skatteetaten.

Det legges ned et betydelig arbeid innen skatteetaten for effektivt å utnytte elektroniske tredjemannsopplysninger ved ligningen. For å effektivt kunne innhente slike opplysninger elektronisk, er det utvilsomt en fordel at regnskapspliktige skatteyttere har en felles dato for regnskapsavslutning. Dette muliggjør at dataene kan innhentes elektronisk fra avgiverne (VPS, banker m.v.) på en felles dato. Et økt antall skatteyttere med avvikende regnskapsår, vil derfor redusere kontrollverdien av slike opplysninger vesentlig.

For skatteyttere med avvikende regnskapsår og dermed skattemessig inntektsår, vil likevel fristen for innlevering av selvangivelse først være ved den ordinære frist for selvangivelse innlevering. Dette kan medføre en vesentlig utsettelse av endelig skatteoppgjør for disse selskapene. For skatteetaten kan dette være uheldig for kontrollarbeid og ved inndrivning av eventuell restskatt.

Innberetning av arbeidsgiveravgift følger kalenderåret. Avvikende regnskapsår medfører derfor et betydelig merarbeid for selskapene med å avstemme avgiftsgrunnlaget mellom regnskapsår og kalenderår, og for skatteetaten ved kontroll av avstemningene. De samme utfordringer har man for de som leverer årsoppgave for merverdiavgift, eller som har et avvikende regnskapsår som ikke avsluttes i en måned som også avslutter en merverdiavgiftstermin.

Etter Skattedirektoratets vurdering bør avvikende regnskapsår kun tillates ved forskrift, hvor det klart fremgår hvilke kriterier som skal legges til grunn, jf. ovenfor, eventuelt ved enkeltvedtak. Dersom selskapene selv, uten nærmere regler, skal avgjøre om de har sesongpreget aktivitet, frykter Skattedirektoratet en uensartet praksis og utvanning av lovens intensjon.»

4.4.5 Departementets vurdering

Etter gjeldende rett kan departementet gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret er kalenderåret. Denne hjemmelen er delegert til Skattedirektoratet, og unntak kan gis etter søknad. Praksis i forhold til slike søknader er at avvikende regnskapsår bare gis til foretak med sesongmessig virksomhet og der regnskapsavslutning 31. desember derfor ville gi vesentlig dårligere informasjon.

Utalgets forslag innebærer at det åpnes for avvikende regnskapsår for foretak med sesongmessig virksomhet dersom dette øker årsregnskapets informasjonsverdi. Utvalget foreslår dermed å lovfeste en adgang til å anvende avvikende regnskapsår i samsvar med Skattedirektoratets dispensasjonspraksis. Det foreslås at avvikende regnskapsår kun kan benyttes dersom foretaket har sesongmessig virksomhet som gjør at avvikende regnskapsår øker årsregnskapets informasjonsverdi. Forslaget innebærer derfor ingen åpning for at alle foretak kan benytte avvikende regnskapsår. Slik forslaget er utformet er det relativt få foretak som vil få mulighet til å benytte avvikende regnskapsår. Departementet påpeker at utgangspunktet fremdeles vil være at regnskapsåret følger kalenderåret.

Utvalget foreslår videre å flytte unntaket for datterselskaper av utenlandske foretak fra gjeldende forskrift til regnskapsloven. Departementet slutter seg til utvalgets forslag.

Departementet foreslår etter dette at avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Regnskapspliktig som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 1–7.

4.5 Krav til norsk språk

4.5.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven § 3–4 første ledd skal årsregnskapet føres på norsk med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Årsberetningen skal være på norsk.

4.5.2 EØS-rett

EØS-reglene regulerer ikke språk i årsregnskap og årsberetning. EU-kommisjonen har foreslått et nytt «transparency»-direktiv, som også regulerer språk i års- og delårsrapporter for noterte foretak. Forslaget vil, dersom det blir vedtatt, blant annet legge

visse begrensninger på norske myndigheters mulighet til å stille krav om norsk språk for noterte foretaks årsregnskap og årsberetning.

4.5.3 Lovutvalgets forslag

Om kravet til språk uttaler utvalget følgende:

«IAS/IFRS regulerer ikke språk. Strømme ASA har uttrykt ønske om adgang til kun å sende engelsk versjon av regnskapet til alle aksjonærer, selv om årsregnskap og årsberetning i norsk oversettelse skal sendes til Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Krav om å sende årsregnskap og årsberetning til aksjonærene følger imidlertid av selskapslovgivningen, og ligger således utenfor utvalgets mandat å vurdere.

Forslaget til nytt «transparency»-direktiv vil som nevnt i avsnitt 5.2.2, hvis det blir vedtatt, blant annet legge visse begrensninger på norske myndigheters mulighet til å stille krav om norsk språk for noterte foretaks årsregnskap og årsberetning. I henhold til gjeldende lov kan departementet ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra regnskapslovens bestemmelse om at årsregnskapet skal være på norsk.»

Utvalgets flertall foreslår at bestemmelsen om at årsberetningen skal være på norsk endres. Det foreslås en forskriftsadgang for unntak fra krav om norsk språk i årsberetningen, slik at dersom det er behov for endringer som følge av «transparency»-direktivet, kan slike bestemmelser gis i forskrift.

Et mindretall (medlemmet Voldnes) er av den oppfatning at årsberetningen skal avlegges på norsk, uten at det åpnes for alternativt språk. Foretak kan i tillegg velge å oversette årsberetningen til andre språk dersom det er ønske om det. Mindretallet foreslår en videreføring av gjeldende regel, men i et eget ledd i § 3–4 slik at bestemmelsene om språk også skal gjelde for foretak som følger IFRS-forordningen.

4.5.4 Høringsinstansenes merknader

Utvalgets forslag om å endre bestemmelsen om at årsberetningen skal være på norsk, samt å innføre en forskriftsadgang for unntak støttes av *Finansnæringens Hovedorganisasjon*, *Handels- og servicenæringens Hovedorganisasjon*, *Rederiforbundet*, *Den norske Revisorforening*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* og *Skattedirektoratet*.

Landsorganisasjonen i Norge støtter mindretallets forslag om at det ikke bør åpnes for alternativt språk.

4.5.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at forslaget har fått bred støtte i høringen og slutter seg til utvalgets vurdering. Departementet foreslår at årsregnskap og årsberetning som utgangspunkt skal være på norsk. Etter forslaget skal departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kunne bestemme at årsregnskapet eller årsberetningen kan være på et annet språk.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3–4 nytt tredje ledd.

4.6 Regnskapspliktige uten økonomisk formål

4.6.1 Gjeldende rett

Det er ikke gitt særskilte regnskapsregler for regnskapspliktige uten økonomisk formål, ideelle organisasjoner mv., i regnskapsloven.

Etter regnskapsloven § 10–1 tredje ledd kan departementet gi forskrift som utfyller eller fraviker lovbestemmelsene i kapittel 3 til 7 for regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5 (finansinstitusjoner mv.), 6 (verdipapirfond), 7 (samvirkelag), 8 (boligbyggelag mv., borettslag og eierseksjonssameier), 10 (andre foreninger), 11 (enkeltpersonforetak) eller 12 (utenlandsk foretak).

4.6.2 EØS-rett

EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver fastsetter krav til regnskapsregulering av aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, kommandittselskaper og ansvarlige selskaper der deltakerne har begrenset ansvar. EØS-reglene hindrer ikke fastsettelse av avvikende regnskapsregler for andre foretak. Det er ikke gitt slike forskrifter for foretak uten økonomisk formål.

4.6.3 Lovutvalgets forslag

Regnskapspliktens omfang

Utvalget har vurdert regnskapspliktens omfang for visse foretak som typisk ikke har økonomisk formål med virksomheten. Utvalget konkluderer her med at erfaringene med gjeldende regler og mottatte innspill ikke har gitt grunnlag for å foreta endringer i terskelverdiene knyttet til regnskapsplikten for ikke-økonomiske foreninger og stiftelser. Dette innebærer at ikke-økonomiske foreninger er regnskapspliktige først når virksomheten har forholdsvis stort omfang etter nærmere definerte terskelverdier (se nærmere pkt. 4.3).

Etter lotteriloven er i utgangspunktet alle lotteriverdige organisasjoner fullt regnskapspliktige. Dette er en bestemmelse som kan være aktuell for mange ikke-økonomiske foreninger og som i praksis utvider regnskapspliktens omfang betydelig i forhold til det som framgår direkte av regnskapsloven. Lotteriverdige organisasjoner kan imidlertid søke om dispensasjon for kravet om regnskapsplikt dersom inntektene fra lotterivirksomheten ikke overstiger 100 000 kroner.

Regnskapsplikten for stiftelser er ikke begrenset, men gjelder for alle stiftelser uansett størrelse. Utvalget har vurdert det slik at erfaring og mottatte innspill ikke tilsier noen forandring på dette punkt.

Vurdering av behov for særskilte regler

Innspillene fra høringsinstansene og erfaringene med regnskapsloven viser etter utvalgets vurdering at regnskapslovens hovedregler ikke har fungert fullt ut tilfredsstillende for virksomheter uten økonomisk formål. Utvalget opplyser at avlagte årsregnskaper viser at regnskapsprodusentene på enkelte områder har funnet det nødvendig å gjøre en del praktiske tilpasninger, hvor regnskapslovens bestemmelser ikke alltid synes å være fullstendig fulgt opp. Utvalget mener dette tilsier at behovet for særskilte regnskapsregler og/eller særskilte fortolkninger for organisasjoner bør utredes nærmere. Etter utvalgets oppfatning kan det være behov for å gjøre unntak fra eller presiseringer for enkelte deler av grunnleggende prinsipper, vurderingsregler, oppstillingsplan mv. for organisasjoner uten økonomisk vinning som formål.

Regnskapspliktige som kan omfattes av utvalgets forslag

Utvalgets forslag til særregler omfatter regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål. Utvalget angir den nærmere avgrensningen av hvilke regnskapspliktige som faller inn under særreglene. Dette vil til dels måtte gjøres ut fra skjønnspregede vurderinger. Utvalget anser derfor at det vil være hensiktsmessig om framtidige regnskapsstandarter for denne gruppen av regnskapspliktige blant annet søker å gi veiledning om avgrensningen, gjerne med praktiske eksempler på typetilfeller der avgrensningen kan være vanskelig.

Under henvisning til EØS-reglene etter EUs regnskapsdirektiver foreslår utvalget at forenklinger og unntak for organisasjoner uten økonomisk formål skal gjelde for alle regnskapspliktige, med unntak av regnskapspliktige etter regnskapslovens § 1–2 første ledd nummer 1 (aksjeselskaper), 2 (all-

mennaksjeselskaper) og 4 (ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og partrederier).

Oppstillingsplan

Utvalgets mottatte innspill og erfaring gir inntrykk av at både regnskapsbrukerne og regnskapsprodusentene ønsker en mulighet for å avgi et aktivitetsbasert resultatregnskap, hvor inndelingen følger funksjon snarere enn art. Statistisk sentralbyrå (SSB) har ved flere anledninger fremhevet at en artsinndelt oppstilling av resultatregnskapet er nødvendig for å fremskaffe tilfredsstillende statistiske opplysninger og grunnlag for nasjonalregnskapene. På bakgrunn av mottatte innspill vurderer utvalget det slik at mye taler for at en aktivitetsbasert oppstillingsplan bør være tillatt for resultatregnskapet.

Utvalget har ikke funnet at hensynet til sammenlignbarhet vil veie så tungt, og legger derfor opp til at organisasjonene skal kunne velge mellom en artsinndelt og en funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapene. En rekke organisasjoner er underlagt krav om aktivitetsbasert, dvs. funksjonsinndelt, resultatregnskap av innsamlingskontrollen og andre lignende kontrollinstanser, og det kan derfor antas at de fleste regnskapspliktige organisasjoner vil velge denne formen for resultatregnskap. I praksis kan det derfor antas at sammenlignbarheten på dette punkt blir relativt god, selv om loven ikke pålegger én obligatorisk oppstillingsplan.

Konsernregnskap

Utvalget har kommet til at det ikke er behov for en strammere praksis hvor fortolkningen av bestemmende innflytelse omfatter konstellasjoner utenom de «ordinære» konsernforhold, dvs. når en organisasjon har hel- eller deleide datterselskaper og hvor konsernregnskapsplikten gjelder fullt ut på samme måte som for andre regnskapspliktige. Utvalget ser heller ikke gode grunner for å pålegge konsernregnskapsplikt for horisontale konsern (at to eller flere selskaper har felles ledelse i henhold til avtale eller vedtektsbestemmelse) for organisasjoner uten økonomisk formål.

Utarbeidelse av konsernregnskap for regnskapspliktige uten økonomisk formål, kan by på spesielle problemstillinger knyttet til harmonisering av regnskapsprinsipper. Utvalgets forslag til unntak for regnskapspliktige uten økonomisk formål, kan innebære flere forskjeller i prinsippanvendelse som igjen kan vanskeliggjøre harmonisering av prinsipper i forbindelse med konsernregnskapene. Selve oppstillingsplanen kan også innebære en

utfordring, siden det ikke er opplagt at alle enheter som skal konsolideres har lagt til grunn den samme oppstillingsplanen. Etter utvalgets oppfatning vil dette innebære at det er særlig behov for konkret veiledning gjennom god regnskapsskikk når det gjelder utarbeidelse av konsernregnskap for regnskapspliktige uten økonomisk formål.

Grunnleggende regnskapsprinsipper

Flere av de problemstillinger som er notert gjennom erfaring med gjeldende regnskapslov og motatte innspill, knytter seg til de grunnleggende prinsipper som er fastsatt i regnskapsloven og hvordan disse skal og kan forstås for organisasjoner. Utvalget har i denne sammenheng vurdert transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet.

Utvalget uttaler følgende om opptjeningstidspunkt og sammenstilling og forholdet til presentasjon i resultatregnskapet og balansen (utredningen pkt. 8.9.7):

«Opptjeningstidspunkt og sammenstilling

I organisasjoner uten økonomisk formål kan det være vanskelig å avgjøre når en inntekt er opptjent. I organisasjoner vil det ofte være en sammenheng mellom inntekter fra arrangement, innsamling, bistandsprosjekter, medlemsservice, gaver, tilskudd e.l. og de etterfølgende aktivitetene som gjennomføres.

I mange tilfeller kan inntekten ikke anses opptjent før den aktivitet som inntekten skal dekke helt eller delvis er gjennomført. Dette kan sees på som en motsatt sammenstilling (matching) ved at inntekten periodiseres til den perioden aktiviteten pågår, dvs. i den perioden kostnadene påløper.

I andre tilfeller kan inntekten være opptjent, men samtidig er det oppstått en forpliktelse til å gjennomføre de etterfølgende aktivitetene. Regnskapsmessig vil det måtte vurderes om det i slike tilfeller er mest riktig å presentere resultateffekten som en utsatt inntekt eller en kostnadsavsetning. I forhold til et mer balanseorientert syn må det vurderes om det foreligger en forpliktelse som tilfredsstiller kriteriene for balanseføring som forpliktelse.

Den praktiske utfordring ligger ofte i det faktum at det er av interesse for bidragsytere å kunne finne igjen de tilskudd/gaver og lignende som er ytt som inntekt i det år ytelsen er gitt. Samtidig er det vesentlig at inntekter og kostnader sammenstilles på en mest mulig riktig måte. En praktisk løsning, som verken representerer noe unntak fra grunnleggende prinsipper eller en spesiell fortolkning, kan være en brutto-presentasjon av innsamlede midler, hvor nettoinntekter gir et uttrykk for opptjent inntekt i

perioden. En slik spesiell presentasjonsmåte vil både gi opplysning om de midler som er innsamlet/mottatt i perioden og om hvor mye som anses henholdsvis opptjent i denne eller først i senere perioder. Utvalget foreslår på denne bakgrunn en mulighet for å gjøre unntak fra oppstillingsplanene, med den begrensning som ligger i at unntakene må være i samsvar med god regnskapsskikk for organisasjoner uten økonomisk formål.»

Utvalget uttaler om tidspunkt for inntektsføring (utredningen pkt 8.9.7):

«Organisasjoner mottar ofte gaver av ulike karakter. I utgangspunktet skal gavene verdsettes til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet og regnskapsføring skal skje på det tidspunkt hvor den inntekt gaven representerer må anses opptjent. Fra praksis er det registrert flere tilfeller hvor organisasjoner har valgt å inntektsføre gavene først når de er realisert, dvs. omgjort til penger. Denne fremgangsmåten kan knyttes både til at det er vanskelig å verdsette gaver før en slik realisasjon er gjennomført og også i forhold til om gavens verdi kan anses fullt ut opptjent før en realisasjon har bevist både verdi og opptjening. I et balanseorientert perspektiv kan det stilles spørsmål ved om eiendelen som gaven representerer kan verdsettes på en slik pålitelig måte, herunder at den representerer framtidige økonomiske fordeler, at balanseføring kan gjennomføres.

Etter utvalgets oppfatning kan praksis med inntektsføring først ved gjennomført realisasjon (omgjøring til likvider) i visse tilfeller være forsvarelig ut fra en kostnad/nyttevurdering. En absolutt forutsetning er at det gis utfyllende opplysninger, slik at regnskapsbrukerne får en helt klar forståelse av hvordan den praktiske regnskapsføringen foregår og kommer til uttrykk i årsregnskapene. Utvalget har ikke gjennomført en nærmere drøftelse og avgrensning, herunder angivelse av vilkår og krav til tilleggsopplysninger, da dette ligger utenfor det som er mulig innenfor den tidsramme utvalget har til disposisjon. Slike detaljerte drøftelser og vurderinger hører etter utvalgets oppfatning hjemme i en regnskapsstandard og utvalget oppfordrer standardsetter til å vurdere disse spørsmålene nærmere.»

Utvalget uttaler om virkelig verdi (utredningen pkt 8.9.7):

«I mange tilfeller er det knyttet vilkår og restriksjoner til gaver, hvilket kan komplisere vurderingen av virkelig verdi. Virkelig verdi må fortolkes i lys av den økonomiske realitet, hvor nettopp vilkår og restriksjoner kan ha vesentlig innvirkning. Det kan bety at en verdsettelse til et tenkt realisasjonsvederlag (markedsverdi) i

spesielle tilfeller kan gi misvisende regnskapsinformasjon. Etter utvalgets oppfatning er det behov for nærmere veiledning knyttet til forståelsen av virkelig verdi for organisasjoner uten økonomisk formål. Her bør etter utvalgets oppfatning god regnskapsskikk for denne gruppen regnskapspliktige kunne spille en vesentlig rolle.»

Utvalget uttaler om manglende balanseføring av eiendeler (utredningen pkt 8.9.7):

«Fra praksis er det registrert at ikke alle regnskapspliktige organisasjoner uten økonomisk formål har forholdt seg fullt ut til overgangsreglene når det gjelder balanseføring av eiendeler som ikke tidligere var balanseført. Til dels dreier dette seg om et spørsmål om fortolkningen av virkelig verdi. Restriksjoner, for eksempel knyttet til bruk av eiendeler, kan ha vesentlig innvirkning på hvordan virkelig verdi skal settes. Som nevnt ovenfor under drøftelsen av gaver og virkelig verdi, er det etter utvalgets oppfatning behov for nærmere veiledning knyttet til forståelsen av virkelig verdi for organisasjoner uten økonomisk formål. Terskelverdiene for regnskapsplikt er blant annet knyttet til sum eiendeler. Regnskapsmessig verdi på eiendelene kan derfor ha direkte betydning for om organisasjonen er regnskapspliktig, i tillegg til at dette har betydning som grunnlag for å vurdere hvilke midler organisasjonen disponerer. God regnskapsskikk for denne gruppen regnskapspliktige bør her etter utvalgets oppfatning kunne spille en vesentlig rolle.»

Utvalget uttaler om frivillig arbeid – gaver i form av tjenester (utredningen pkt 8.9.7):

«Frivillig arbeid i foreninger og stiftelser kan ha en mangeartet karakter, alt fra ytelse av profesjonelle tjenester, som regnskapsføring, advokatbistand, snekkerarbeid o.l., til kakebaking og kjøring til og fra sportsarrangement. Frivillig arbeid kan også ha form av at ansatte i foreningen eller stiftelsen tar ut redusert lønn i forhold til lønnsnivået i markedet generelt for tilsvarende tjenester. Teoretisk kan det argumenteres med at slike gaver bør regnskapsføres på linje med materielle gaver, med virkelig verdi beregnet på transaksjonstidspunktet og med regnskapsføring i den periode inntekten er opptjent. Frivillig arbeid vil imidlertid ikke oppfylle vilkårene til oppføring som en eiendel, verken ut fra kravet til sannsynlighet for framtidige økonomiske fordeler eller kravet til pålitelig måling av eiendelsposten. Regnskapsføring av frivillig arbeid er ikke gjennomført i praksis og utvalget ser ikke behov for å drøfte dette nærmere eller for å foreslå noen endringer i gjeldende praksis. Noteopplysninger om omfang av frivillig arbeid kan gi nyttig informasjon til regnskapsbruker-

ne, men utvalget har ut fra et kostnad/nytteperspektiv ikke funnet grunn til å foreslå dette som krav til tilleggsopplysninger.»

Utvalget uttaler om sammenstilling av inntekter og kostnader (utredningen pkt 8.9.7):

«Sammenstillingsprinsippet oppfattes i en del tilfeller som vanskelig i praksis for organisasjoner uten økonomisk formål. Det vil ofte ikke være noen direkte sammenheng mellom inntektsstrømmer og forbruk av kostnader. Aktivitetene, som krever bruk av ressurser (driftskostnader), må i stor utstrekning avpasses etter driftsinntektene. Alternativt kan samordning skje gjennom at inntektene fra medlemmene fastsettes slik at de dekker de aktiviteter som planlegges i neste medlemsperiode og eventuelle underskudd fra tidligere års drift.

Når inntektene i hovedsak består av tilskudd, medlemsinntekter, gaver, innsamlede midler ol., vil det kunne være vanskelig å knytte kostnadene til tilhørende inntekter. I stedet kostnadsføres utgifter i takt med de aktiviteter som gjennomføres. I praksis forekommer det at kostnader vedrørende framtidige regnskapsperioder blir ført. Dette begrunnes blant annet med at midler må «bindes opp» regnskapsmessig allerede før aktiviteten er gjennomført. På denne måten viser praksis eksempler på sammenblanding av resultatføring og resultatdisponering, hvor kostnadsførte poster kan inneholde elementer som faktisk er en resultatdisponering. Utvalget har ikke funnet grunn til å drøfte disse praktiske problemstillingene nærmere, men vil peke på at definisjon av gjeld vil være et vurderingstema i denne sammenheng. Dersom ikke kriteriene for balanseføring av en gjeldspost er oppfylt, vil den regnskapsmessige behandlingen måtte skje i form av resultatdisponering hvor midler kan bindes i form av fond og lignende under egenkapitalen. De praktiske problemstillingene tyder på at det kan være behov for nærmere veiledning i god regnskapskikk.»

Utvalget foreslår etter dette blant annet med bakgrunn i sin vurdering av spørsmålene knyttet til tidspunkt for inntektsføring av gaver og verdsettelse av gaver, at det kan gjøres unntak fra transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet for organisasjoner uten økonomisk formål, forutsatt at unntakene er i samsvar med god regnskapskikk for denne gruppen av regnskapspliktige.

Tilleggsopplysninger i noter og årsberetning

Utvalget foreslår ikke særskilte opplysningskrav i noter eller årsberetning for regnskapspliktige uten økonomisk formål.

Oppsummering av utvalgets forslag

Utvalget foreslår at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene for resultatregnskapet og balansen i §§ 6–1, 6–1a og 6–2, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

Regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4–1 første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapskikk for slike regnskapspliktige.

Dette gjelder ikke for regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 1, 2 og 4.

4.6.4 Høringsinstansenes merknader

Innsamlingskontrollen opplyser at de i lang tid har vært av den oppfatning at virksomheten til organisasjoner uten økonomisk formål bør presenteres på en annen måte enn gjennom et tradisjonelt resultatregnskap, og har på denne bakgrunn utarbeidet (allerede i 1993) egne Retningslinjer for regnskap hvor grunnlaget for presentasjonen var organisasjonenes funksjoner/aktiviteter.

Begrunnelsen bak regelverket har vært behovet for informasjon til brukerne av regnskapene og da særlig allmennheten i form av givere.

Innsamlingskontrollen er tilfreds med at utvalget foreslår at det åpnes for at virksomheter med ikke-økonomisk formål kan avlegge et aktivitetsbasert resultatregnskap, og at Statistisk Sentralbyrås behov for informasjon ikke vil være noe avgjørende hinder i denne sammenheng. Etter *Innsamlingskontrollen*'s syn taler gode grunner for at avleggelsen av et aktivitetsregnskap bør gjøres obligatorisk.

I tilknytning til utvalgets behandling av reglene om konsernregnskap, bemerker *Innsamlingskontrollen* at krav om konsernregnskap kan komplisere presentasjonsformen. Etter *Innsamlingskontrollen*'s syn bør konsernregnskap for virksomheter uten økonomisk formål forutsette at datterselskap har vesentlig betydning for organisasjonens egentlige virksomhet.

Innsamlingskontrollen mener at unntak, modifikasjoner og tillegg for regnskapspliktige uten økonomisk formål baseres på en forskriftshjemmel i loven, og ikke på unntak i samsvar med god regnskapsskikk.

Justisdepartementet viser til at det:

«I forslaget § 4–1 tredje ledd og § 6–3 tredje ledd opereres det med formuleringen «regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål». Når det gjelder stiftelser, opererer

gjeldende stiftelseslov, samt ny stiftelseslov blant annet med et skille mellom «næringsdrivende stiftelser» og «alminnelige stiftelser». I skatteloven § 2–32 opereres det videre med begrepet «erverv til formål». Vi ber om at man ved den nærmere avgrensning av «stiftelser som ikke har økonomisk vinning» ser dette i sammenheng med de øvrige bestemmelser med tanke på en mulig samordning.»

Statistisk sentralbyrå (SSB) ser at det kan være hensiktsmessig å la ideelle organisasjoner fravike prinsippene for transaksjoner, opptjening og sammenstilling, samt oppstillingsplanen for resultatregnskapet, og støtter opp om at det bør utvikles en egen regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Gjeldende regnskapslov er etter SSBs oppfatning godt egnet når virksomheten har økonomisk formål, det vil si for virksomhet med fokus på inntjening. Derimot er ikke regnskapsloven like godt egnet når den regnskapspliktige er en organisasjon uten økonomisk formål.

SSB ser det som sterkt ønskelig at en slik regnskapsstandard utarbeides, og i den forbindelse ber SSB om at følgende forhold blir ivaretatt under et eventuelt endret regnskapsregime:

- «For SSB er det helt vesentlig at offentlige og andre tilskudd må spesifiseres og bruttoføres selv om dette i noen grad fraviker sammenstillingsprinsippet. Av hensyn til sektorgrupperingen og nasjonalregnskapet er dette viktig for å se hvilken del av de ikke-økonomiske virksomhetene som er finansiert ved tilskudd, gaver og andre bidrag. For organisasjoner som lever av tilskudd er det vesentlig å få frem dette i regnskapet, samt fordelingen av disse midlene. Det er økende behov for slik informasjon blant annet på grunn av privatiseringen av offentlige virksomheter.
- Det kan videre være et problem med periodisering dersom midler ikke blir inntektsført før den aktuelle aktiviteten settes i gang, og at det derfor oppstår avvik mellom ytet og mottatte midler. En slik asymmetri i regnskapet for de som avgir og de som mottar skaper problemer i avstemmingen av nasjonalregnskapet.
- For statistikkformål er det videre nødvendig at resultatregnskapet gir en inndeling etter art, jf. høring 8. oktober 2002 og vårt brev av 4. desember 2002. Dette er for øvrig i tråd med oppstillingsplanen som SSB ønsker seg også for virksomheter med økonomisk formål.»

SSB viser til at utvalget påpeker at en kan innhente de nødvendige opplysninger ved bruk av noter. SSB mener generelt at noter er lite egnet til statistikkformål, og det må derfor stilles strenge krav til utforming og registrering av notene. SSB opplyser at de tidligere har forsøkt å utarbeide regnskapsstatistikk for ideelle organisasjoner på grunnlag av aktivitetsbaserte regnskaper, og det viste seg å være store forskjeller i måten resultatregnskapene og balansene var satt opp på. Dette gjorde det vanskelig å komme frem til sammenlignbare tall på tvers av de ulike organisasjonene, og at aktivitetsbaserte regnskaper etter SSBs syn ikke er et godt utgangspunkt for statistikk.

Kristen-Norge Innkjøpsfellesskap viser til at regnskapsloven av 1998 har hatt positiv innvirkning for avleggelse av årsregnskap og valg av prinsipper for bokføring for enheter uten økonomisk formål. Kristen-Norge Innkjøpsfellesskap ser behovet for å få en annen oppstillingsplan for resultatregnskapet enn dagens artsinndelte. Dette vil etter deres syn gi bedre informasjon til regnskapsbruker, selv om det kan medføre varierende praksis for oppsett av resultatregnskap og at dette igjen kan reduserer muligheten for sammenligning av de enkelte organisasjoner. Kristen-Norge Innkjøpsfellesskap legger til at en ser det som viktig at i de tilfeller aktivitetsbasert/funksjonsinndelt oppstillingsplan benyttes, så må det stilles krav om at gjeldende artsinndelte oppstillingsplan gis som tilleggsopplysning i noter til regnskapet.

Det er etter *Kristen-Norge Innkjøpsfellesskaps* syn et klart misforhold mellom kostnad/ressursbruk ved å sette opp konsernregnskap i organisasjoner og regnskapslesernes nytteverdi av en konsernoppstilling. I organisasjoner/foreninger er det kun medlemmer. Det er behov for informasjon når det gjelder hvorvidt organisasjonen lykkes med å oppfylle sitt formål og hvor effektivt midlene blir benyttet. Denne informasjonen kommer etter Kristen-Norge Innkjøpsfellesskaps syn ikke fram i en konsernoppstilling, men må gis i noteopplysninger til hvert enkelt regnskap og årsberetningen. Kristen-Norge Innkjøpsfellesskap mener derfor det må være unntak for organisasjoner til å utarbeide konsernregnskap.

Den norske Revisorforeningen støtter utvalgets forslag, og understreker viktigheten av at standardsetter raskt kommer med en regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål, slik at den rettslige standarden god regnskaps-skikk for slike regnskapspliktige får et innhold.

Norsk Øko-forum ser at det kan være behov for forenklinger for foreninger og stiftelser uten økonomisk formål. Norsk Øko-forum gir videre uttrykk for følgende:

«Som utvalget påpeker vil mange ikke-økonomiske foreninger kunne ha en finansierende sidevirksomhet som anses skattepliktig. Foreningen som sådan anses som ikke-økonomisk, og vi antar derfor at de forenklete regnskapsreglene kan benyttes for hele virksomheten. Utvalgets forslag til forenklete regnskapsregler synes ikke å være helt i samsvar med skattereglene, og for den skattepliktige delen må det derfor foretas en tallmessig omarbeidelse i samsvar med skattereglene. Etter vår oppfatning er det en fordel at dette kommenteres i en eventuell regnskapsstandard.»

Norsk RegnskapsStiftelse støtter utvalgets forslag og viser til sitt ansvar som standardsetter også vil omfatte regnskapspliktige uten økonomisk formål. Norsk RegnskapsStiftelse tar sikte på å utarbeide en egen regnskapsstandard for slike regnskapspliktige.

Lotteritilsynet støtter de forenklinger som er foreslått i lovutvalgets oppsummering i punkt 8.10. Lotteritilsynet ser dessuten behovet for å utvikle standard for god rekneskapsskikk for disse som svært viktig.

4.6.5 Departementets vurdering

Utvalget viser til at flere instanser har, fra og med høring om regnskapslovutvalgets innstilling i NOU 1995:30 og videre framover, bedt om forenklinger og unntak for ikke-økonomiske foreninger og stiftelser. Særlig har det vært lagt vekt på at man ønsker at den hjemmel som ligger for å gi regler som utfyller eller fraviker loven, skal benyttes. Dette kom også fram ved utvalgets muntlige høring 8. oktober 2002. De høringsinstanser som har uttalt seg i saken, gir i hovedsak støtte til utvalgets forslag, både når det gjelder spørsmål om oppstillingsplan og avvik fra de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling.

Departementet har merket seg dette og viser til at ved utforming av gjeldende regnskapslov har det vært et siktemål at reglene skal gi best mulig informasjon om selskapets inntjening. Departementet erkjenner, som også utvalget påpeker, at dette er godt egnet når virksomheten har et økonomisk formål, med fokus på nettopp inntjening, men organisasjoner – regnskapspliktige uten økonomisk vinning til formål – kjennetegnes imidlertid av at det ikke er inntjening som er hovedformålet.

Departementet legger videre til grunn at organisasjoner vil ha en noe annerledes sammensetning av brukergruppene sammenlignet med andre regnskapspliktige. Organisasjoner har ikke eiere/investorer, dette er dermed ikke en relevant brukergrup-

pe. For foreninger er medlemmer en sentral brukergruppe. Organisasjoner har ofte også bidragsyttere (offentlige og private) og bidragsmottakere som sentrale brukergrupper. Kunder i tradisjonell forstand er ikke en relevant brukergruppe for organisasjoner. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering i spørsmålet om regnskapspliktens omfang.

Brukergruppenes informasjonsbehov og regnskapspliktige uten økonomisk formål som regnskapsprodusenter er etter departementets oppfatning sentrale temaer ved vurdering av regnskapsreglene, herunder behov for unntak/forenklinger og/eller spesielle fortolkninger for regnskapspliktige organisasjoner.

Oppstillingsplanene, med ønske om mulighet for aktivitetsbasert resultatregnskap, er nevnt av flere instanser. Statistisk sentralbyrå ga imidlertid uttrykk for at det er meget viktig at en obligatorisk artsinndelt oppstillingsplan beholdes også for disse regnskapspliktige. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene i §§ 6–1, 6–1a og 6–2, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Bestemmelsene gjelder etter forslaget i første rekke for foreninger og stiftelser uten økonomisk vinning som formål. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 6–3 nytt tredje ledd.

Departementet legger til grunn at dersom informasjonen til statistikkformål ikke framgår direkte av regnskapsoppstillingene, kan det finnes alternative måter å oppfylle dette på. Departementet legger i denne forbindelse stor vekt på at det ikke er ønskelig å øke de totale byrdene for dem som omfattes av rapporteringsplikten. Departementet viser til at utvalget på flere områder ser behov for veiledning i god regnskapsskikk i en egen standard for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Dette vil etter departementets oppfatning også gjelde her, og standardsetter bes spesielt å merke seg denne problemstillingen ved utviklingen av en egen regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål.

Når det gjelder konsernregnskap har utvalget kommet til at det ikke er behov for en strammere praksis hvor fortolkningen av bestemmende innflytelse omfatter konstellasjoner utenom de «ordinære» konsernforhold, dvs. når en organisasjon har hel- eller deleide datterselskaper og hvor konsernregnskapsplikten gjelder fullt ut på samme måte som for andre regnskapspliktige. Utvalget ser heller ikke gode grunner for å pålegge konsernregnskapsplikt for horisontale konsern (at to eller flere selskaper har felles ledelse i henhold til avtale eller

vedtektsbestemmelse) for organisasjoner uten økonomisk formål. Departementet slutter seg til dette.

Departementet viser til utvalgets drøftelse av fravik fra de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4–1 første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Etter forslaget gjelder ikke dette for regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 1, 2 og 4. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 4–1 nytt tredje ledd.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets vurdering ikke særskilte krav til tilleggsopplysninger i noter eller årsberetning for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Det anses mest hensiktsmessig at veiledning gis gjennom utvikling av god regnskapsskikk.

Departementets utgangspunkt er at regnskapslovens alminnelige bestemmelser legges til grunn, med innarbeiding av unntak og forenklinger i de berørte paragrafer. Unntak og forenklinger gis med forutsetning av nærmere utdyping og avgrensning i god regnskapsskikk. Lovbestemmelsene suppleres av god regnskapsskikk for denne kategorien regnskapspliktige. Departementet viser til at utvalget på flere områder ser behov for veiledning i god regnskapsskikk i en egen standard for regnskapspliktige uten økonomisk formål. En slik standard er en forutsetning for å gi de foreslåtte unntak et reelt og konkret innhold. Standardsetter oppfordres derfor å gi utvikling av en egen regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål høy prioritet. Krav fra bevilgende myndigheter, Innsamlingskontrollen eller Lotteritilsynet bør kunne bidra til å sikre grunnlag for at en slik standard må aksepteres som uttrykk for god regnskapsskikk.

4.7 Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer

4.7.1 Gjeldende rett

Opplysningskrav vedrørende ytelser, lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer følger av regnskapsloven §§ 7–44 og 7–45 for små foretak og §§ 7–31 og 7–32 for øvrige foretak. I tillegg til nevnte bestemmelser har regnskapsloven også bestemmelser som regulerer krav til opplysninger om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike som eies av daglig leder, ledende ansatte (store

foretak) og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen, jf. regnskapsloven § 7–42 tredje ledd for små foretak og § 7–26 tredje og fjerde ledd for øvrige foretak. For store foretak skal det i tillegg gis opplysninger om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike som eies av nevnte personers nærstående, jf. regnskapsloven § 7–26 fjerde ledd.

De detaljerte krav til ytelser til ledende personer og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen i selskapet reguleres i regnskapsloven § 7–31:

«§ 7–31. Ytelser til ledende personer m.v.

Det skal opplyses om de samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på revisjon og andre tjenester.

Det skal opplyses om arten og omfanget av forpliktelser til å gi daglig leder eller leder av styret særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret.

Det skal gis opplysninger om den regnskapspliktiges forpliktelser knyttet til tegningsrett, opsjoner og tilsvarende rettigheter som gir ansatte eller tillitsvalgte rett til tegning, kjøp eller salg av aksjer eller grunnfondsbevis.

Store foretak skal gi opplysninger som nevnt i annet ledd spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte.»

Videre reguleres krav til opplysninger om lån og sikkerhetsstillelse til ledende ansatte, medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen samt aksjeeiere i regnskapsloven § 7–32:

«§ 7–32. Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v.

Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen. Store foretak skal gi slike opplysninger spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte.

Det skal opplyses om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. I aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplysningene også omfatte lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for nærstående til aksjeeiere, og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om hvilke

vilkår som gjelder for slike lån eller sikkerhetsstillelser. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn 5 prosent av egenkapitalen etter balansen, skal spesifiseres. Som nærstående etter denne paragraf regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i nr. 1,
4. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt i nr. 2,
5. foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. 1 til 4, har slik bestemmende innflytelse som nevnt i § 1–3 annet ledd.»

Regnskapsloven § 7–26 om krav til opplysninger om aksjer eller andeler i selskapet, samt rettigheter til slike som eies av daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamling lyder som følger:

«§ 7–26. Antall aksjer, aksjeeiere m.v.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om aksjekapitalen og aksjenes pålydende fordelt på hver aksjeklasse. Det skal opplyses om vedtektsbestemmelser om stemmerett. Det skal opplyses om alle rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkår som gjelder for retten.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om selskapets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler. Opplysning om aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene kan utelates.

Det skal opplyses om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

Store foretak skal gi opplysninger som nevnt i tredje ledd spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og deres personlig nærstående samt de enkelte ledende ansatte og deres personlig nærstående. Som personlig nærstående regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til en person som nevnt i nr. 1 som vedkommende bor sammen med, og
3. foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. 1 og 2 har slik bestem-

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

mende innflytelse som nevnt i § 1–3 annet ledd.»

Det er ikke stilt ytterligere krav til informasjon om ytelser, lån eller sikkerhetsstillelse til ledende personer gjennom regnskapsstandarter eller regnskapssirkulærer fra Oslo Børs.

4.7.2 EØS-rett

Krav til informasjon om ytelser til ledende personer følger av fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 43 (1) nr. 12 og 13. Etter artikkel 43 (1) nr. 12 skal det opplyses om

«..honorarer som i regnskapsåret er tilstått medlemmene av administrasjons-, ledelses- eller kontrollorganer for deres verv og alle forpliktelser som er oppstått eller inngått om alderspensjon for tidligere medlemmer av slike organer, med samlet angivelse for hver kategori»

Små foretak (slik de er definert i artikkel 11 i direktivet) kan unntas fra dette kravet. I tillegg gir direktivet i artikkel 43 (3) det enkelte medlemsland mulighet til å unnta fra kravet i artikkel 43 (1) nr. 12 for enkelte tilfeller:

«Medlemsstatene kan unnlate å kreve at det gis opplysninger som nevnt i nr. 1 post 12, når slike opplysninger gir kjennskap til et bestemt medlems forhold.»

Krav til informasjon vedrørende lån og sikkerhetsstillelser følger av artikkel 43 (1) nr. 13:

«forskudd og kreditter som er gitt til medlemmer av administrasjons-, ledelses- eller kontrollorganer, med angivelse av rentesats, hovedvilkår og eventuelt tilbakebetalte beløp samt forpliktelser inngått på deres vegne i form av en eller annen garanti, med samlet angivelse for hver kategori.»

EU-kommisjonen fastsatte 6. oktober 2004 en rekommendasjon om etablering av et passende regime for godtgjøring av ledere i noterte selskaper (Commission Recommendation of 6 October 2004 on fostering an appropriate regime for the remuneration of directors of listed companies). Rekommendasjonen har sin bakgrunn i Kommisjonens handlingsplan på selskapsrettens område av 21. mai 2003 (COM (2003) 284 final). Formålet med rekommendasjonen er først og fremst å etablere prosedyrer som sikrer selskapets aksjonærer innsyn i og innflytelse over selskapets lederlønnspolitikk. Rekommendasjonen omfatter bare børsnoterte selskaper, men kan også anvendes på andre selskaper. Hovedpunktene i rekommendasjonen er:

- Selskapet skal offentliggjøre en redegjørelse for selskapets lederlønnspolitikk for det kommende regnskapsåret, som skal inntas i enten i egen rapport, i årsberetningen eller i noter til årsregnskapet. Redegjørelsen skal også inneholde en beskrivelse av hvordan selskapets lederlønnspolitikk ble gjennomført i det foregående året.
- Generalforsamlingen skal holde avstemming over denne redegjørelsen. Denne avstemmingen kan være rådgivende. For så vidt gjelder opsjonsordninger er generalforsamlingens godkjenning påkrevet.
- Nærmere spesifiserte opplysninger om ytelser fordelt på hver enkelt ledende person i selskapet skal fremgå av årsregnskapet, eventuelt i noter, eller i redegjørelsen for selskapets lederlønnspolitikk.

I kapittel II i anbefalingen fastsettes krav til redegjørelsen om skal gis for selskapets lederlønnspolitikk. Kapittelet lyder som følger:

«3. DISCLOSURE OF THE DIRECTORS' REMUNERATION POLICY

3.1. Each listed company should disclose a statement of the remuneration policy of the company («the remuneration statement»). It should be part of a self-standing remuneration report and/or be included in the annual accounts and annual report or in the notes to the annual accounts of the company. The remuneration statement should also be posted on the listed company's website.

3.2. The remuneration statement should mainly focus on the company's policy on directors' remuneration for the following financial year and, if appropriate, the subsequent years. It should also contain an overview of the manner in which the remuneration policy has been implemented in the previous financial year. Particular emphasis should be put on any significant changes in the listed company's remuneration policy compared to the previous financial year.

3.3. The remuneration statement should include at least the following information:

- a) explanation of the relative importance of the variable and non-variable components of directors' remuneration;
- b) sufficient information on the performance criteria on which any entitlement to share options, shares or variable components of remuneration is based;
- c) sufficient information on the linkage between remuneration and performance;
- d) the main parameters and rationale for any annual bonus scheme and any other non-cash benefits;
- e) description of the main characteristics of

supplementary pension or early retirement schemes for directors.

The disclosure of that information in the remuneration statement should nevertheless not entail the disclosure of information of a commercially-sensitive nature.

3.4. The remuneration statement should also summarise and explain the listed company's policy with regard to the terms of the contracts of executive directors. This should include, inter alia, information on the duration of contracts with executive directors, the applicable notice periods and details of provisions for termination payments and other payments linked to early termination under contracts for executive directors.

3.5. The information concerning the preparatory and decision-making process used for determining the listed company's remuneration policy for directors should also be disclosed. This should include information about, if applicable, the mandate and composition of a remuneration committee, the names of external consultants whose services have been used in determination of the remuneration policy and the role of the shareholders' annual general meeting»

Kravene til informasjon om de individuelle ytelsene til ledende personer fremgår av rekommendasjonen kapittel III og lyder:

«5. DISCLOSURE OF THE REMUNERATION OF INDIVIDUAL DIRECTORS

5.1. The total remuneration and other benefits granted to individual directors over the relevant financial year should be disclosed in detail in the annual accounts or in the notes to the annual accounts or, where applicable, in the remuneration report.

5.2. The annual accounts or the notes to the annual accounts or, where applicable, the remuneration report should show at least the information listed in points 5.3 to 5.6 for each person who has served as a director of the listed company for the relevant financial year at any time during that year.

5.3. Concerning the remuneration and/or emoluments, the following information should be presented:

- a) the total amount of salary paid or due to the director for the services performed under the relevant financial year, including where appropriate the attendance fees fixed by the annual general shareholders meeting;
- b) the remuneration and advantages received from any undertaking belonging to the same group;
- c) remuneration paid in the form of profit sharing and/or bonus payments and the rea-

sons why such bonus payments and/or profit sharing were granted;

- d) where legally allowed, any material or significant additional remuneration paid to directors for special services outside the scope of the usual functions of a director;
- e) the compensation paid to or receivable by each former executive director in connection with the termination of his activities during that financial year;
- f) total estimated value of non-cash benefits considered as remuneration other than those covered in points (a) to (e).

5.4. Concerning shares and/or rights to acquire share options and/or all other share-incentive schemes, the following information should be presented:

- a) the number of share options offered or shares granted by the company during the relevant financial year and their conditions of application;
- b) the number of share options exercised during the relevant financial year and for each of them the number of shares involved and the exercise price or the value of the interest in the share incentive scheme at the end of the financial year;
- c) the number of share options unexercised at the end of the financial year; their exercise price, the exercise date and the main conditions for the exercise of the rights;
- d) any change in the terms and conditions of existing share options during the financial year.

5.5. Concerning supplementary pension schemes, the following information should be presented

- a) when the pension scheme is a defined-benefit scheme, changes in the director's accrued benefits under that scheme during the relevant financial year;
- b) when the scheme is a defined-contribution scheme, details of the contributions paid or payable by the listed company in respect of that director during the relevant financial year.

5.6. If allowed by national law or by the Articles of Association of the listed company, those amounts should be shown, which the company or any subsidiary or company included in the company's consolidated annual accounts, has paid for loans, advance payments and guarantees to each person who has served as a director at any time during the relevant financial year, including the amount outstanding and the interest rate.»

4.7.3 Lovutvalgets forslag

Etter mandatet skulle lovutvalget kartlegge erfaringene med anvendelsen av den nye regnskapsloven herunder gjeldende krav til å gi opplysninger vedrørende godtgjørelse til ledende ansatte. Utvalget fikk også i oppdrag å vurdere behovet for større og mer presise krav til informasjon om lederlønninger i årsregnskapet og årsberetningen på bakgrunn av forslag i dokument 8:136 (2001–2002) fra stortingsrepresentantene Stoltenberg og Halvorsen. Dokumentet omfatter forslag til tiltak for å oppnå større åpenhet og bevissthet om lederlønninger.

Utvalget viser i sin utredning til at Norge har gjennomført nødvendige bestemmelser for å oppfylle EUs gjeldende selskapsrettsdirektivs krav til informasjon på dette området. Utvalgets hovedinntrykk er at de fleste aktørene er tilfreds med dagens krav til opplysninger om lederlønninger. Utvalget viser til at i den grad regnskapene ikke gir tilfredsstillende informasjon om dette, antas dette å skyldes manglende etterlevelse av gjeldende regler, og ikke mangelfullt regelverk.

Forslag om ytterligere spesifikasjonskrav

I den muntlige høringen uttrykte imidlertid LO ønske om at utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse spesifiseres for daglig leder og hvert enkelt styremedlem. Når det gjelder lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse er det allerede i dag krav om at slik informasjon skal gis på individuelt nivå for daglig leder. I tillegg skal særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet, samt avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende spesifiseres for daglig leder og leder av styret. For store foretak skal slik godtgjørelse også spesifiseres for de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte. Utvalget uttaler følgende om forslaget:

«Et krav om ytterligere opplysninger på individnivå må veies opp i mot personvern hensyn for den enkelte, i tillegg til rent konkurransemessige hensyn for foretakene. I henhold til artikkel 43 (1) nr. 12 i fjerde selskapsrettsdirektiv, er det kun krav om at godtgjørelse skal spesifiseres med totalt beløp innenfor kategoriene «administrative, managerial and supervisory bodies». Det er ikke krav om at godtgjørelsen skal spesifiseres for enkeltindivider. Utvalgets flertall finner det ikke riktig å foreslå ytterligere innskjerpede regler i Norge sammenlignet med direktivet, utover det som allerede fremgår av gjeldende regelverk.»

LO foreslo også at det bør inntas en bestemmelse i regnskapsloven som innebærer at det i note til konsernregnskapet skal opplyses om konsernets utgifter til honorar og godtgjørelse til hvert enkelt medlem av styrene i mor- og datterselskaper. Gjeldende bestemmelser i regnskapsloven innebærer at det i note til konsernregnskapet skal opplyses om ytelser til ledende personer i konsernet, herunder ytelser som disse personene har mottatt fra andre selskaper i konsernet enn morselskapet. Med hensyn til dette forslaget uttaler utvalget at:

«For konsern av en viss størrelse kan et krav om å liste opp alle medlemmer av styrene i morselskapet og samtlige datterselskaper og tilhørende ytelser, medføre at et betydelig omfang av informasjon må innhentes, kvalitetssikres og inntas i note til konsernregnskapet. Informasjonen vil i utgangspunktet fremgå av det enkelte datterselskaps selskapsregnskap når det gjelder norske selskaper, og antakeligvis også i selskapsregnskapene til datterselskaper lokalisert i andre EU-land. Det kan stilles spørsmål til om det er hensiktsmessig, og i enkelte tilfeller også om det er praktisk mulig, med en slik opplysning av informasjon. Det kan også stilles spørsmål ved de fleste regnskapsbrukernes nytteverdi av en slik sammenstilling av informasjon i note til konsernregnskapet. Det antas at regnskapsbrukere normalt vil være opptatt av nivået på ytelser til ledende personer i konsernet som sådan, og ikke i de enkelte datterselskapene. En samlet vurdering tilsier at merarbeidet og kostnadene med å innhente og utarbeide informasjon i henhold til et slikt krav, langt overstiger nytteverdien av denne informasjonen. Utvalgets flertall finner derfor ikke å ville foreslå en slik bestemmelse.»

I dokument 8:136 foreslås det å innføre krav om at det skal opplyses om eventuelle andre ansatte som har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder. Utvalget viser til gjeldende bestemmelser i regnskapsloven §§ 7–31 og 7–32 som regulerer krav til opplysninger som skal gis vedrørende ytelser til daglig leder, leder av styret, medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen samt ledende ansatte. Hvilke ledende ansatte eller tillitsvalgte det skal gis opplysninger for, varierer noe for de enkelte ytelsene. Krav om opplysninger knytter seg imidlertid kun til den enkeltes stilling, og derigjennom antatte mulighet til å oppnå innflytelse på viktige beslutninger i selskapet, og ikke til størrelsen på ytelsene.

Om forslaget uttaler utvalget:

«Det antas at regnskapsbrukerne har behov for utvidet informasjon om ytelsene til de som har

mulighet til å ha innflytelse over selskapet, sammenlignet med tilsvarende informasjon for øvrige ansatte i foretaket. Dette forhold er også reflektert i gjeldende bestemmelser. Utvalgets flertall stiller imidlertid spørsmål ved nytteverdien av utvidet informasjon om ytelser til enkeltpersoner eller grupper av personer som mottar ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder. Utvalget antar at dette blant annet vil kunne gjelde ansatte som besitter spesialkompetanse som foretakene er villig til å betale en relativt høy pris for, utenlandske statsborgere som arbeider i Norge under såkalt «nettolønnsordninger», samt for bedrifter med virksomhet i land hvor lønnsnivået ligger over det norske. Lederlønningene i norske selskaper antas å være relativt lave i forhold til andre land det kan være naturlige å sammenligne seg med, som for eksempel Storbritannia. Den samlede ytelsen til ledere av et foretaks utenlandske virksomheten kan dermed tjene mer enn daglig leder i den norske delen av foretaket. I større foretak, spesielt i såkalte kunnskapsbedrifter og i foretak med omfattende utenlandsk virksomhet, kan omfanget av personer som har ytelser på linje med eller høyere enn daglig leder være betydelig.»

Utvalget uttaler videre at:

«Utvalget ser at denne typen opplysninger kan være av betydning i forhold til mekanismer for lønnsdannelse i foretakene, men utvalgsflertallet stiller spørsmål ved nytteverdien av denne typen informasjon i forbindelse med regnskapsavleggelsen. Krav til opplysninger som har andre formål enn å gi regnskapsbrukerne et bedre grunnlag for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, bør etter utvalgsflertallets mening som et utgangspunkt reguleres i andre bestemmelser enn krav til noteopplysninger i regnskapsloven.»

Forslag om krav til opplysninger om selskapets holdning for godtgjørelse til ledende personer

I dokument 8:136 foreslås utvidede krav til informasjon i årsberetningen som innebærer at selskapene skal opplyse om gjeldende holdning til avlønning av ledende ansatte. De fleste foretak forholder seg til et marked for ledere, hvor tilbud og etterspørsel etter ønsket kompetanse og erfaring i stor grad bestemmer vilkårene. Konkurransedyktige vilkår sammenliknet med ledere i tilsvarende foretak, vil normalt være en viktig forutsetning for å få ansatt ønskede personer. Utvalget uttaler at de er usikre på om et krav om å gi opplysninger om gjeldende holdning til avlønning vil gi informasjon utover opplysninger om at foretakene tilbyr konkurransedyk-

tige betingelser. Slik informasjon i form av standardfraser vil i liten grad ha verdi for regnskapsbrukerne.

Utvalget viser imidlertid til at Näringslivets börskommitté i Sverige har utarbeidet en anbefaling for noterte selskaper som innebærer at det skal gis en beskrivelse av de prinsipper som gjelder for fastsettelse av godtgjørelse til ledende personer. Utvalget viser også til at Storbritannia har innført skjerpede krav til rapportering av lederlønn og godtgjørelse med virkning for årsregnskapet for 2002 gjennom «The Directors' Remuneration Report Regulations 2002». Det skal blant annet gis en «Statement of company's policy on directors' remuneration», herunder en detaljert beskrivelse av ordninger for prestasjonsbaserte opsjons- og incentivordninger. Videre har EU-kommisjonen i sin oppfølging av Wintergruppens anbefalinger¹ fremhevet at det bør være krav til at det skal gis en redegjørelse for selskapets politikk for godtgjørelser til ledende personer i årsregnskapet. I Norge har Den norske Revisorforening (DnR), gjennom en artikkel i Revisjon og Regnskap 2/2003, anbefalt å endre aksjelovgivningen slik at den inneholder krav om at selskapets politikk for belønning av ledende ansatte og styret skal behandles hvert år på generalforsamlingen. Forslaget fra DnR innholder ikke krav om å gi opplysninger om utvikling i ytelsene, eller å innta slik informasjon i årsberetningen.

Basert på dette foreslår utvalget at det i regnskapsloven inntas en bestemmelse om at det skal gis opplysninger om selskapets gjeldende politikk til avlønning av ledende personer. I denne sammenheng foreslås det at den aktuelle personkretsen avgrenses til daglig leder. Utvalget foreslår at kravet ikke gjøres gjeldende for alle foretak, men avgrenses til foretak med noterte verdipapirer og allmennaksjeselskap.

I tillegg foreslås det i dokument 8:136 at det skal gis informasjon om forventet utvikling i ytelsene til ledende ansatte i kommende år. I denne sammenheng viser utvalget til at:

«I den grad avlønningen er basert på oppnåelse av visse måltall, vil dette innebære at selskapet vil måtte opplyse om forventet utvikling i de underliggende måltall som danner grunnlag for avlønningen. Dette kan gi uheldige konsekvenser, spesielt for de børsnoterte selskapene som etter gjeldende regelverk vil ha en plikt til å korrigere informasjon om forventet størrelse på ytelsene dersom endringer i forhold som tidligere er offentliggjort, herunder de underliggen-

¹ Fremgår i rapporten «A Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe»

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

de måltall, «må antas å være av ikke uvesentlig betydning for kursen på selskapets aksjer».

Utvalget finner derfor ikke å ville foreslå en slik endring.

Forslag om krav til prognose for omfang av ytelse til daglig leder

I dokument 8:136 foreslås at det skal fastsettes krav om at delårsrapporten for børsnoterte foretak skal inneholde en prognose på omfanget av ytelser til daglig leder for inneværende regnskapsår. Krav til utarbeidelse av delårsrapporter følger ikke av regnskapsloven, men er for visse foretaksgrupper regulert gjennom forskrift, jf. for eksempel børsforskriften § 6–1 annet ledd. Forslaget i dokument 8:136 innebærer en endring i børsforskriften § 6–5, som regulerer krav til tilleggsopplysninger i delårsrapporter for børsnoterte foretak. Det ligger utenfor utvalgets mandat å foreslå endringer i børsforskriften og utvalget følger derfor ikke opp dette forslaget. Utvalget har likevel knyttet enkelte kommentarer til forslaget:

«Prognoser, budsjetter, fremtidsutsikter m.v. anses ikke som opplysninger iht. børsloven § 5–7 og børsforskriften § 5–2 første ledd, og omfattes derfor normalt ikke av de noterte selskapenes informasjonsplikt. I den grad de noterte selskapene likevel gir slik informasjon til markedet, er det viktig at informasjonen er pålitelig og etterprøvbar, blant annet ved at det gis nødvendige opplysninger om hvilke forutsetninger som ligger til grunn for prognosene. Selskapene må selv ta stilling til hvorvidt de mener at det er hensiktsmessig å offentliggjøre denne typen informasjon, herunder hvorvidt den informasjon som gis er relevant, pålitelig og etterprøvbar.

Hvis selskapene velger å gi slik informasjon til markedet, kan imidlertid informasjonsplikten etter børsforskriften § 5–2 første ledd utløses ved senere endringer i de forhold det er informert om.»

Utvalget viser videre til at forslaget for noterte selskaper hvor daglig leders lønn er basert på oppnåelse av gitte resultattall, innebærer at noterte selskaper pålegges en plikt til å gi prognoser som går utover gjeldende regelverk i børslov og børsforskrift. For å gi pålitelig og etterprøvbar informasjon må nødvendige forutsetninger opplyses om, herunder prognoser for de underliggende resultattall. Videre vil gjeldende regelverk innebære en plikt til å korrigere slike opplysninger i den grad de opplysninger som er gitt til markedet ikke lenger er korrekte.

Forslag om utarbeidelse av regnskapsstandard om opplysningskrav for godtgjørelse til ledende personer

LO har foreslått at det utarbeides en regnskapsstandard som angir hvilken informasjon som skal gis om blant annet bonusordninger, opsjoner samt informasjon om lån til ledende ansatte. Dette for å motvirke uensartet praksis på området. Utvalget viser i sin utredning til at EU-kommisjonen på kort sikt har vedtatt å utarbeide en anbefaling vedrørende godtgjørelse til ledende personer. Utvalget opplyser at EU-kommisjonen har indikert at anbefalingen også vil omfatte krav til informasjon som skal gis om godtgjørelsene og at anbefalingen skal omfatte noterte foretak. I den grad anbefalingene ikke blir fulgt, vil EU-kommisjonen vurdere behov for lovregulering av forholdet. Utvalget antar at standardsettende organ vil vurdere behovet for å utarbeide en norsk standard eller anbefaling basert på EU-kommisjonens anbefaling når denne foreligger, samt at det i denne forbindelse vurderes hvilke selskaper som bør omfattes av en eventuell anbefaling eller standard.

Krav om negativ bekreftelse

LO uttrykte i utvalgets muntlige høring at det bør informeres om alle pålagte informasjonskrav, også slik at det skal gis negativ bekreftelse dersom godtgjørelser e.l. ikke er gitt eller ordningen ikke finnes. Et slikt system er ikke innført for andre opplysningskrav i regnskapsloven. Utvalget viser til at det som utgangspunkt må antas at den regnskapspliktige har vurdert alle notekravene og gitt fullstendig informasjon om de forhold som skal opplyses om. Erfaring har imidlertid vist at denne typen opplysninger i enkelte tilfeller, bevisst eller ubevisst, har vært utelatt i notene. Det antas at et spesifikt krav om å bekrefte at ytelser som ikke er opplyst om ikke forekommer, i tillegg til å ha en disiplinerende effekt, også vil skape større fokus rundt hvorvidt opplysningene i notene er fullstendige i forhold til de krav som stilles. Utvalget foreslår derfor å innføre et slikt krav for opplysninger om godtgjørelse til ledende personer. Forslaget innebærer at det for hver kategori av ytelser eller avtaler som omfattes av regnskapsloven § 7–31 første ledd første punktum og annet ledd, skal gis en negativ bekreftelse for hver av de aktuelle kategorier ledende personer dersom foretaket ikke har hatt slike utgifter eller inngått nevnte avtaler.

Gruppen store foretak

Utvalget foreslår at store foretak bortfaller som egen gruppe i regnskapsloven. Følgende vurdering ligger til grunn for forslaget:

«Finansdepartementets adgang til å gi forskrifter om foretak med særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning har som nevnt ikke vært benyttet. Det kan være foretak med betydelig allmenn interesse som verken er børsnoterte eller allmennaksjeselskaper. Det har imidlertid ikke kommet innspill som tilsier at det er behov for å fastsette slike forskrifter. Der det er behov for mer omfattende opplysninger for enkelte typer foretak og/eller bransjer, anser utvalget at dette kan løses på en hensiktsmessig måte gjennom utviklingen av god regnskapsskikk. Det vises videre til at foretakene, som foreslått i kapittel 2, kan velge en full IAS/IFRS-rapportering for sine konsernregnskaper, og dermed ha en tilsvarende regnskapsrapportering som børsnoterte foretak. Utvalget finner derfor at det ikke er behov for å videreføre bestemmelsen i regnskapsloven § 1–5 første ledd nr. 3.

Et foretak, som etter størrelse omfattes av kategorien små foretak, kan være av særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning for et lokalsamfunn. Utvalget ser imidlertid ikke tilstrekkelige grunner til å pålegge slike foretak, i lov eller forskrift, ekstra byrder sammenlignet med andre små foretak. Det foreslås derfor at disse skal kunne bruke forenklingsreglene for små foretak fullt ut. Krav fra brukergruppene kan imidlertid medføre at foretaket må følge andre og strengere regnskapsregler eller foretaket kan velge strengere regler.

En viktig forskjell mellom allmennaksjeselskapene (ASA) og aksjeselskapene (AS) er at ASA kan henvende seg til en ikke navngitt gruppe for å hente inn kapital. Aksjene i ASA må registreres i verdipapirsentralen og aksjene er i utgangspunktet fritt omsettelig (det kan fastsettes i vedtektene at det er nødvendig med samtykke fra styret). Det gjelder videre noe strengere krav for ASA blant annet i forbindelse med tingsinnskudd, fisjon, fusjon, krav til minstekapital og antall styremedlemmer og daglig ledelse. ASA blir i enkelte sammenhenger benyttet som foretaksform for å øke tilliten utad gjennom de noe strengere krav ASA innebærer sammenlignet med AS.

ASA som ikke er børsnoterte kan også velge en IAS/IFRS-rapportering i konsernregnskapet. De vil dermed kunne ha en tilsvarende regnskapsrapportering som børsnoterte foretak. Dette kan være hensiktsmessig for eksempel i forbindelse med en planlagt børsnotering. Om-

fanget av ASA er imidlertid ikke så stort. Det er under 700 ASA i Norge (mars 2003), inkludert børsnoterte selskaper. Utvalget ser derfor ikke grunn til å opprettholde en egen gruppe store foretak for ASA.

Selv om det ikke er hensiktsmessig å ha en egen gruppe store foretak, bør valget av allmennaksjeselskapsformen ha konsekvenser i forhold til anledning til å velge regnskapslovens forenklingsregler. ASA kan lett omdannes til AS, og dermed få anledning til å bruke de forenklete reglene i regnskapsloven. Utvalget foreslår derfor at ASA skal omfattes av gruppen øvrige foretak uansett størrelse. Det at et datterselskap er ASA medfører imidlertid ikke, etter utvalgets syn, at unntak fra konsernregnskapsplikten for små konsern bortfaller for allmennaksjeselskapets morselskap.»

Utvalget foreslår på denne bakgrunn at regnskapslovens bestemmelse om store foretak bortfaller. Det foreslås videre at ASA aldri kan være i gruppen små foretak, ved at det tilføyes i § 1–6 at allmennaksjeselskaper ikke regnes som små foretak.

Utvalget har imidlertid vurdert om noen av kravene til opplysninger om godtgjørelse til ledende personer bør gjøres gjeldende for børsnoterte foretaks selskapsregnskap eller for øvrige foretak. Både regnskapsloven §§ 7–31 og 7–32 omfatter bestemmelser som medfører krav til tilleggsopplysninger for de foretak som i dag ligger innenfor gruppen store foretak som definert i regnskapsloven § 1–5. Dette gjelder krav om å gi opplysninger om arten og omfanget av særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende. Videre er det krav om at lån eller sikkerhetsstillelser skal spesifiseres på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte.

I utgangspunktet har fjerde selskapsrettsdirektiv ingen krav til at godtgjørelser og lån eller sikkerhetsstillelser skal gis på individuelt nivå. Harmoniseringshensyn skulle derfor tilsi at det ikke er ønskelig å videreføre slike tilleggskrav for norske foretak, med ytterligere krav om spesifisering for gruppen store foretak. Utvalget ser imidlertid at den internasjonale utviklingen går i retning av at det skal gis mer opplysninger om ledende personers ytelser. Fastsettelse av ytelser til ledende ansatte og tilhørende opplysninger om slike ytelser er tema i en rekke av de corporate governance-anbefalingene som foreligger. Utvalget finner det derfor ikke riktig å foreslå å redusere omfanget av opplysninger

om ytelser til ledende personer som skal gis for de foretak som er omfattet av den nåværende gruppen store foretak. Som nevnt foreslås gruppen store foretak opphevet som egen gruppe regnskapspliktige etter regnskapsloven. Når det gjelder gruppen regnskapspliktige som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning, er det pt ikke gitt nærmere bestemmelser om hvilke foretak som skal omfattes av denne bestemmelsen, og det anses ikke hensiktsmessig å gi særregler for denne gruppen. Det foreslås derfor at kravet videreføres for de to øverste klasser av foretak som etter gjeldende lovgivning er omfattet av gruppen store foretak. Dette innebærer i praksis at kravet videreføres for alle foretak som i dag er omfattet av bestemmelsen.

Særlige presiseringer

Utvalget har også sett grunn til å presisere enkelte bestemmelser i regnskapsloven hvor gjeldende forståelse eller praksis kan være noe uklar eller uensartet. Forslagene er som følger:

- Både regnskapsloven §§ 7–31 og 7–32 regulerer krav til opplysninger om ytelser, lån og sikkerhetsstillelse som skal gis for gruppen ledende personer. I de tilfeller hvor virksomheten er organisert i et konsernforhold, legges til grunn at det i konsernregnskapet er snakk om opplysninger om ledende personer i konsernet. Dette innebærer at det er konsernledelsen, i motsetning til morselskapets ledelse, som vil være omfattet av de aktuelle notekravene i regnskapsloven.
- Regnskapslovens bestemmelser om noteopplysninger gjelder tilsvarende for konsernregnskapet. Dette innebærer at i den grad ledende personer i konsernet i tillegg mottar konsulentonorar eller lignende fra noen av datterselskaperne, skal dette opplyses om i noter til konsernregnskapet.
- Regnskapsloven § 7–31 første ledd regulerer krav om å gi opplysninger om utgifter til pensjonsforpliktelser til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamling. Utvalget finner grunn til å påpeke at det er den regnskapsmessige kostnad som skal medtas i de samlede ytelsene, og ikke årets premiebetaling.

Mindretallsinnstilling

Et mindretall bestående av medlemmet Voldnes foreslår at utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser m.v. skal gis for den enkelte ledende person i foretaket og ikke samlet for alle ledende personer slik gjel-

dende regler er. Mindretallet er av den oppfatning at gjeldende notekrav om lønn og ytelser til ledende personer ikke i tilstrekkelig grad dekker informasjonsbehovet. I tillegg viser undersøkelser at praksis for presentasjon av informasjon i henhold til gjeldende regler er uensartet. Formålet med notekravene er å sørge for at det gis relevant informasjon om hvordan foretakets verdiskapning fordeles.

På konsernnivå finnes i henhold til gjeldende regler ikke noe eksplisitt krav til samlet informasjon om lønn og godtgjørelser til ledende personer. Dette gjenspeiles i en uensartet praksis som mindretallet mener krever en lovendring. I henhold til gjeldende regler er det et omfattende arbeid å finne fram til hvilke personer som innehar flere verv i et stort konsern. Andre oppdrag som konsulentoppdrag, framkommer ikke. Mindretallet foreslår et nytt femte ledd som imøtekommer behovet for åpenhet om hvilke ledende personer som har mer enn ett verv eller oppdrag innad i et konsern og hvor i konsernet. Forslaget vil imøtekomme behovet for åpenhet og vil bidra til å etablere en ensartet praksis på området. Fordi omfanget av informasjonen i store konsern kan bli omfattende foreslår mindretallet at det skal opplyses om ledende personene og styremedlemmer i mor og datterselskaper som har mer enn ett verv eller oppdrag i konsernet og hvor i konsernet.

Mindretallet mener videre at det generelt bør informeres om alle lovpålagte informasjonskrav, inklusive negativ bekreftelse dersom godtgjørelsen ikke er gitt eller at ordningen ikke finnes.

4.7.4 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene er delt i synet på utvalgets forslag. *Den norske Revisorforening, Finansnæringens Hovedorganisasjon* og *Skattedirektoratet* støtter forslaget.

Næringslivets Hovedorganisasjon støtter også forslaget, og uttaler:

«NHO støtter utvalgets forslag. NHO vil bemerke at man i det eksisterende regelverk allerede lenge har hatt lovpålegg om åpenhet om slike forhold, som først nå blir aktuelle i de fleste andre europeiske land. Ytterligere åpenhet om slike forhold kan vise seg å være nødvendig for tillit i markedet for enkelte selskaper, først og fremst de børsnoterte. Slik ytterligere merofentlighet bør imidlertid følge av eventuelle standarder knyttet til markedet gjennom Corporate Governance koder/anbefalinger. NHO mener at dette er et område hvor ytterligere «regulering» bør skje gjennom selvregulering og anbefalinger, fremfor lovpålegg. Dette vil også sik-

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

re en best mulig tilpasning til tilsvarende regulering i øvrige EU-land.»

Kredittilsynet uttaler følgende om forslaget:

«Utvalget har avvist et forslag om at det skal gis opplysninger om lønn og annen godtgjørelse spesifisert for hvert enkelt styremedlem. Utvalget begrunner sitt standpunkt med at krav om ytterligere opplysninger på individnivå må veies opp mot personvern hensyn og konkurransemessige hensyn. Kredittilsynet er ikke uten videre enig i utvalgets syn på dette området og mener det bør vurderes å følge opp de signaler som er kommet fra EU-Kommisjonen. Winter-rapporten, som Kommisjonen i all hovedsak slutter seg til, anbefaler at det bør gis detaljerte opplysninger i årsoppgjøret om lønns- og kompensasjonsordningene til de enkelte personene i ledelsen, både «executive directors» og «non-executive or supervisory directors». I hvilken grad dette skal lovreguleres eller en uten lovregulering kan få til en allmenn akseptert hovedmodell der slike opplysninger inngår må vurderes nærmere.

Også når det gjelder utvalgets forslag om at ASA og børsnoterte selskap skal redegjøre for selskapets gjeldende politikk for om avlønning til ledende personer, velger utvalget ikke å vektlegge signalene fra Kommisjonen, ved at man begrenser ledende personer til å kun omfatte daglig leder. Kredittilsynet er av den formening at disse signalene vedrørende Corporate Governance bør følges opp. Hvorvidt en oppfølging innebærer at dette behandles som en del av selskapets informasjon i tilknytning til Corporate Governance eller om dette bør reguleres direkte i regnskapsloven bør vurderes ytterligere.

Et av målene med Kommisjonens oppfølging av Winter rapporten, er å øke tilliten til selskaper og markeder. Kredittilsynet er av den oppfatning at åpenhet rundt forhold som blant annet lønn og annen godtgjørelse til ledelsen er et av virkemidlene for å oppnå dette, jf høring fra Justisdepartementet vedrørende krav om at allmennaksjeselskap skal fastsette retningslinjer for selskapets lederlønnspolitik av 27. oktober 2003.»

Statistisk sentralbyrå vurderer utvalgets forslag ut fra hensyn til statistikkføring, og uttaler:

«Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer er benyttet som statistikkgrunnlag for lønnsstatistikk utarbeidet av SSB. SSB ønsker derfor at plikten til å opplyse om lønn og godtgjørelse til ledende personer opprettholdes i minst samme omfang som i dag, og inngår som en del av de obligatoriske noteopplysningene. SSB har for øvrig mottatt Justisdepartementets høringsnotat vedrørende krav om

at allmennaksjeselskaper skal fastsette retningslinjer for selskapets lederlønnspolitik, og saken er til behandling i SSB.»

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund støtter flertallets forslag, med unntak av punktet om styremedlemmers engasjement innenfor et konsern. På dette punkt støtter YS mindretallets forslag, og viser til at en slik oversikt vil gi en mer fylldiggjørende oversikt over styringen av konsernet.

Norges Bank har følgende merknad:

«Norges Bank mener det bør inntas ytterligere krav til noteopplysninger om lønn og godtgjørelse til ledende ansatte og styret. Vi mener slike opplysninger bør gis i henhold til EU-kommisjonens forslag til oppfølging av Winter-rapporten (se Kredittilsynets høringsuttalelse). Dette er viktig for at eiere og andre interessenter i selskapet skal ha mulighet til å vurdere resultatene i selskapet i forhold til ledelsens godtgjørelse. Presseoppslag internasjonalt og i Norge rundt disse forholdene illustrerer i seg selv behovet for større transparens i selskapenes belønning til styre og ledende ansatte.»

Nærings- og handelsdepartementet støtter utvalgets forslag om å beholde opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer i notekrav. Både *Norges Kommunerevisorforbund* og *Likestilingsombudet* støtter mindretallets forslag. Det gjør også *Landsorganisasjonen i Norge*, som uttaler:

«LO mener flertallets forslag ikke er tilstrekkelig for å endre dagens dårlige praksis. LO støtter mindretallet som foreslår en mer presis lovregulering for å unngå at regelverket kan mistolkes. LOs forslag blir enda mer aktuelt etter at Justisdepartementet har fremmet forslag om mer offentlighet rundt lederlønnfastsetting. Denne informasjonen blir offentlig enten gjennom noter til regnskapet eller i årsberetningen.

LO vil advare mot at slik informasjon kan gis i separat rapport siden det ikke er knyttet noe ansvar til slik informasjon fra selskapet. Mindretallet ved LOs utvalgsmedlem, har foreslått at lønn og godtgjørelser til ledende ansatte skal spesifiseres på det enkelte medlem i note til årsregnskapet (§ 7–31). Dette er en utvidelse av informasjonen i forhold til gjeldende regler. Videre foreslår LO at det i note skal gis opplysninger om ledende personer som har mer enn ett verv eller oppdrag i konsernet og hvor i konsernet. Videre at alle selskaper skal redegjøre for selskapets gjeldende politikk og avlønning til ledende ansatte, samt forventet utvikling av disse. Dette er også foreslått som noteopplysning av utvalgets flertall men bare for de børsnoterte selskapene, mens LO foreslår at det skal gjelde alle selskaper og at opplysningene skal presenteres i årsberetningen (3–3).

LO foreslår også en såkalt negativ bekreftelse, som betyr at det skal opplyses dersom det i selskapet ikke finnes ordninger som det er pålagt å opplyse om i henhold til § 7–31.»

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon støtter ikke utvalgets forslag.

4.7.5 Departementets vurdering

Opplysninger om ytelser i regnskapsåret til ledende personer

Rekommandasjonen om etablering av et passende regime for lederlønninger for børsnoterte foretak som ble vedtatt av EU-kommisjonen 6. oktober 2004 gir anbefalinger om opplysninger som skal gis om godtgjørelser og andre ytelser til ledelsen i foretaket. Etter anbefalingen skal opplysningene gis i årsregnskapet, noter til årsregnskapet eller i en egen godtgjøringsrapport. Anbefalingen gjelder børsnoterte foretak. Opplysningskravene omfatter foretakets ledere i administrasjonen, samt medlemmer i styre, kontrollkomité og andre ledelsesorganer (for eksempel godtgjøringskomité, revisjonskomité og valgkomité). Rekommandasjonen punkt 5 fastsetter kravene som stilles til individuelle opplysninger om lønninger og andre godtgjørelser.

Sammenlignet med gjeldende opplysningskrav om ytelser til ledende personer, er anbefalingen fra Kommisjonen mer detaljert i sine krav til informasjon. Dette gjelder særlig informasjon knyttet til aksjer, opsjoner og opsjonsprogrammer (punkt 5.4 i anbefalingen), samt pensjonsforpliktelser relatert til enkeltpersoner omfattet av opplysningskravene (punkt 5.5). Anbefalingen er imidlertid også mer detaljert i forhold til opplysningskravene knyttet til godtgjørelser. I tillegg innebærer anbefalingen at kravene skal spesifiseres for hver enkelt ledende ansatt og hvert enkelt medlem av styret, kontrollkomité og andre ledelsesorganer.

Departementet legger vekt på at det i den senere tid har vært økt fokus på informasjon om lederlønninger i børsnoterte foretak. Departementet anser at anbefalingen er en viktig oppfølging av Winter-gruppens rapport om modernisering av selskapslovgivningen i EU². Rapporten vurderer blant annet regnskapsretten. Opplysningskravene vil sikre generalforsamlingen innsyn i selskapets lederlønnspolitikk og individuelle fastsettelse av ytelser til ledende personer, noe som er viktig for selskapets aksjonærer. Et slikt opplysningskrav vil imidlertid også gi investorer og andre bedre innsyn i foretaket.

Rekommandasjonen åpner for at opplysninger om ytelser til de individuelle personer i ledelsen (rekommandasjonen punkt 5) kan fremgå enten av årsregnskapet, i noter til årsregnskapet eller i en egen rapport om godtgjørelser. Gjeldende krav til opplysninger om lederlønninger er som nevnt fastsatt i notekrav i regnskapsloven. Departementet anser det hensiktsmessig å videreføre dette, og utvide notekravene etter regnskapsloven i samsvar med det som følger av anbefalingen fra Kommisjonen.

Kommisjonen rekommandasjon omfatter bare børsnoterte foretak. Departementet foreslår imidlertid at tilsvarende krav til opplysninger som stilles i rekommandasjonen stilles til børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap. Harmoniseringshensyn kan tale for at rekommandasjonen kun gjøres gjeldende for børsnoterte foretak. Departementet legger imidlertid vekt på at utviklingen går i retning av skjerpede krav til opplysninger om ledende personers godtgjørelser og andre fordeler. Fastsettelse av godtgjørelser til ledende ansatte og opplysninger om dette er tema i en rekke av de corporate governance-anbefalingene som foreligger. Departementet slutter seg derfor til utvalgets vurdering av det ikke er riktig å lempe på omfanget av informasjonsplikten med hensyn til slike opplysninger for de foretak som er omfattet av opplysningsplikten etter gjeldende rett. På denne bakgrunn foreslår departementet å gjøre rekommandasjonen gjeldende for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper.

Rekommandasjonen omfatter ikke medlemmer av bedriftsforsamlingen. Departementet foreslår likevel å inkludere medlemmer i bedriftsforsamlingen i persongruppen som omfattes av forslaget om ytterligere opplysningskrav. Bedriftsforsamlingen er omfattet av dagens opplysningskrav for store foretak, og departementet anser at dette bør videreføres. Etter gjeldende rett er det imidlertid ikke krav om at opplysninger om godtgjørelse etc. spesifiseres for det enkelte medlem av bedriftsforsamlingen. Departementet ser ikke behov for å innføre krav om informasjon om ytelser til de individuelle medlemmene av dette organet, og foreslår derfor at opplysningene ikke skal spesifiseres på de enkelte medlemmene i bedriftsforsamlingen.

Forslaget om å gjøre rekommandasjonens krav til opplysninger om de individuelle godtgjørelsene og andre fordeler som gis til ledende ansatte og medlemmer av styret og kontrollkomité gjeldende for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper, innebærer at det stilles mer detaljerte krav til opplysninger om ytelser til ledende personer enn det som følger av gjeldende rett. Det gjør det hensiktsmessig å skille ut kravene til disse foretakene i en

² Jf. rapporten «A Modern regulatory framework for Company Law in Europe».

egen bestemmelse. Forslaget til ny § 7–31b er ment å gjennomføre punkt 5 i rekommandasjonen. Av hensyn til å sikre ensartet gjennomføring av kravene i rekommandasjonen foreslås hele punkt 5 inn tatt som lovtekst. Dette vil sikre et sikkert grunnlag for opplysningspliktene som en ikke tilsvarende kan oppnå gjennom selvregulering blant foretakene eller anbefalinger.

I forslaget til ny § 7–31b fjerde ledd reguleres krav til opplysninger om ledende personers innehav av aksjer eller andeler i selskapet og rettigheter til disse. Bestemmelsen i § 7–26 regulerer også notekrav om antall aksjer eller andeler i foretaket og rettigheter til slike. § 7–26 tredje og fjerde ledd regulerer imidlertid innehav av slike aksjer eller andeler og rettigheter til slike uavhengig av hvordan disse er ervervet, og ivaretar derfor til dels andre formål enn det forslaget til § 7–31b skal ivareta. Departementet anser derfor at bestemmelsen i § 7–26 bør opprettholdes slik den står.

Forslaget til ny § 7–31b omfatter også krav til opplysninger om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser til ledende personer. Dette er etter gjeldende rett regulert i § 7–32. Bestemmelsen i § 7–32 første ledd annet punktum om krav til spesifiserte opplysninger for de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte for store foretak foreslås tatt ut, ettersom børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap foreslås regulert i en egen bestemmelse. Kravene som stilles i § 7–32 annet ledd gjelder for øvrig uansett også for børsnoterte selskap og allmennaksjeselskap.

LO uttrykte i den muntlige høringen et ønske om at utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse skulle spesifiseres for daglig leder og hvert enkelt styremedlem. Dette forslaget gjaldt generelt for alle regnskapspliktige foretak. Utvalget viste til at dette måtte vurderes opp mot personvern hensyn for den enkelte, i tillegg til rent konkurransemessige hensyn for foretakene. Ettersom det ikke er stilt slike spesifikasjonskrav til enkeltindivider i fjerde selskapsrettsdirektiv, kom utvalget til at det ikke var riktig å foreslå ytterligere innskjerpede regler i Norge sammenlignet med direktivet, utover det som allerede fremgår av gjeldende regelverk.

De hensyn som taler en innskjerping av opplysningskravene til børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap har etter departementets vurdering ikke tilsvarende vekt for andre foretak. Departementet slutter seg etter en avveining av nytte og kostnader til utvalgets vurdering på dette punkt.

LO foreslo videre at det bør inntas en bestemmelse i regnskapsloven om at det i note til konsernregnskapet skal opplyses om konsernets utgifter til

honorarer og godtgjørelse til hvert enkelt medlem av styrene i mor- og datterselskaper. Utvalget stiller spørsmål ved både om det er hensiktsmessig og om det er praktisk mulig med en slik opplisting av informasjon. Videre stilles spørsmål ved nytteverdien av slik informasjon i regnskapet. Departementet vurderer det slik at merarbeidet og kostnadene foretakene påføres ved at det stilles slike opplysningskrav er større enn det som må antas å være nytteverdien, og foreslår derfor ikke en slik bestemmelse. Forslaget om å gjennomføre Kommisjonens rekommandasjon innebærer for øvrig at det foreslås at det for ledende ansatte og medlemmer i styret, bedriftsforsamling og kontrollkomité skal gis opplysninger om lønn og andre ytelser disse har mottatt fra selskap i samme konsern.

I dokument 8:136 foreslås det å innføre krav om at det skal opplyses om eventuelle andre ansatte som har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder. Utvalget skiller i sin vurdering mellom utvidet informasjon om ytelsene til de som har mulighet til å ha innflytelse over selskapet og øvrige ansatte, og viser til at dette forhold også er reflektert i gjeldende bestemmelser. Departementet legger vekt på tilliten til foretaket og til styringen av foretaket. Det tilsier et særlig behov for åpenhet om lederes ytelser for å sikre at slike forhold som kan ha betydning for styringen av foretaket er kjent for dets interessenter. Dette har ikke vekt for andre ansatte. Departementet anser ikke at årsregnskapet bør anvendes for å avdekke lønnsforskjeller, herunder om visse ansatte tjener mer enn daglig leder. Som utvalget påpeker må dette antas å være utslag av konkurranse om etterspurt kompetanse hos de aktuelle ansatte. Hensynet til god foretaksstyring taler ikke med vekt for spesifiserte opplysninger om godtgjørelse av særlig høy-lønnede ansatte. Departementet går ikke inn for slike opplysningskrav i årsregnskapet.

Etter forslag fra LO går utvalget inn for at det innføres et krav om negativ bekreftelse med hensyn til opplysninger om godtgjørelse til ledende personer. Forslaget innebærer at det for hver kategori av ytelser eller avtaler som omfattes av regnskapsloven § 7–31 første ledd første punktum og annet ledd skal gis en negativ bekreftelse for hver av de aktuelle kategorier ledende personer dersom foretaket ikke har hatt slike utgifter eller inngått nevnte avtaler. Utvalget viser til at et slikt krav vil ha en disiplinerende effekt og skape større fokus rundt hvorvidt opplysningene i notene er fullstendige i forhold til de krav som stilles. Forslaget omfatter ikke små foretak.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår at det innføres et slikt krav om ne-

gativ bekreftelse. Departementet anser det imidlertid hensiktsmessig at et slikt krav innføres for alle opplysninger som skal gis etter forslaget § 7–31 første og annet ledd slik bestemmelsen nå lyder etter forslaget. Det foreslås tilsvarende krav for opplysninger etter forslaget til ny § 7–31b. Et slikt krav vil øke foretakenes bevissthet rundt denne typen informasjon, og vil forhindre at slik informasjon utelates i notene. Departementet anser videre at et slikt krav ikke vil kreve uforholdsmessig mye ressurser i de enkelte foretak sammenlignet med de fordelene et slikt krav vil gi.

Opplysninger om ytelser til ledende personer i framtidige perioder – retningslinjer for selskapets lederlønnspolitik

I dokument 8:136 foreslås utvidede krav om å opplyse i årsberetningen om gjeldende holdning til avlønning av ledende ansatte. Utvalget sluttet seg delvis til dette forslaget, og foreslo å ta inn en bestemmelse om dette i § 7–31. Utvalget foreslo imidlertid at personkretsen som skulle omfattes av slik informasjon skulle avgrenses til daglig leder, samt bare gjøres gjeldende for selskap med noterte verdipapirer og allmennaksjeselskap.

Justisdepartementet sendte 24. oktober 2003 ut et høringsnotat der det foreslås krav om at styret i allmennaksjeselskaper skal foreslå retningslinjer for fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til daglig leder og andre ledende ansatte, som skal godkjennes på generalforsamlingen hvert år. Det foreslås videre at allmennaksjeselskaper skal pålegges å gi opplysninger om slike retningslinjer enten i årsberetningen, i noter til årsregnskapet eller i en egen rapport om ytelser til ledende personer. Det er i høringsnotatet ikke tatt stilling til den nærmere utformingen av opplysningskravet, men Justisdepartementet ber høringsinstansene uttale seg om dette. Høringsforslagene er basert på rapporten «A modern Regulatory Framework for Company Law in Europe» avgitt av EU-kommisjonens ekspertgruppe i 2002 (Winter-rapporten). Denne rapporten er som nevnt bakgrunnen for Kommisjonens nå fastsatte rekommandasjon.

Ettersom Justisdepartementet har satt i gang et arbeid med å vurdere oppfølging av rekommandasjonen når det gjelder godkjenning av retningslinjer for lederlønnspolitik (rekommandasjonen punkt 4), anser Finansdepartementet at de tilhørende opplysningskravene om politikk for ytelser til ledende personer i rekommandasjonen punkt 3 bør behandles i oppfølgingen av Justisdepartementets forslag. Forslaget i dokument 8:136 og vurderingen av oppfølging av anbefalingen fra Kommisjonen

henger sammen, og hvorvidt slike krav skal stilles, og i hvilken form og for hvilke selskap det eventuelt skal stilles krav om opplysninger om lederlønnspolitik vil mer hensiktsmessig vurderes i forbindelse med denne høringen. Det fremmes derfor ikke forslag til oppfølging av rekommandasjonen punkt 3 og punktet om informasjon i årsberetningen om selskapets holdning til avlønning av ledende ansatte i dokument 8:136. Justisdepartementet legger opp til å fremme lovforslag med oppfølging av rekommandasjonen våren 2005.

I dokument 8:136 foreslås videre at det skal fastsettes krav om at delårsrapporten for børsnoterte foretak skal inneholde en prognose på omfanget av ytelser til daglig leder for inneværende regnskapsår.

Etter departementets vurdering vil forslaget gi en rekke uheldige konsekvenser som avgjørende taler mot et slikt opplysningskrav. For det første vil dette kunne avsløre selskapets resultatforventning eller kursforventning. Videre vil forslaget kunne avsløre forretningshemmeligheter, samt at det vil være uheldig ved bytte av daglig leder eller før lønnsforhandlinger med daglig leder. Departementet foreslår derfor å ikke følge opp forslaget til prognose for omfang av ytelser til daglig leder.

Gruppen store foretak

Utvalget foreslår i sin utredning at gruppen store foretak faller bort som egen gruppe, men slik at de særskilte kravene som stilles til børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap i §§ 7–31 og 7–32 videreføres.

Departementet anser det hensiktsmessig å beholde definisjonen «store foretak». Det vises til at departementet under punktet «Opplysninger til ledende personer» ovenfor foreslår å opprettholde gjeldende opplysningskrav og i tillegg innføre detaljerte krav til opplysninger om ytelser til ledende personer i store foretak.

Departementet foreslår å presisere at andre enn børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper bare regnes som store foretak dersom det er gitt forskrift om det. Den gjeldende bestemmelsen i § 1–5 har vært ansett som noe uklar på dette punktet. Departementet mener det bør beholdes en mulighet til å gi slike forskrifter. Det legges imidlertid ikke konkret opp til å fastsette slike forskrifter.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets vurdering om at valg av allmennaksjeselskap som selskapsform bør ha konsekvenser for anledningen til å velge regnskapslovens forenklingsregler, og at allmennaksjeselskaper derfor bør omfattes av gruppen øvrige foretak uansett størrelse. Departemen-

tet foreslår derfor å tilføye dette i regnskapsloven § 1–6, samt å oppheve § 1–5.

Særlig om opplysninger i konsernregnskapet

Mindretallet foreslår et nytt femte ledd i § 7–31 om at det skal opplyses om hvilke ledende personer og styremedlemmer i mor- og datterselskaper som har flere verv eller oppdrag i konsernet og hvor i konsernet de eventuelt har slike verv.

Departementet finner ikke å kunne foreslå et slik opplysningskrav. Departementet viser til at et slikt krav vil kunne medføre store kostnader og merarbeid for konsernet, og at dette ikke oppveies av nytten ved slik informasjon.

Departementets forslag

Departementet foreslår at allmennaksjeselskap og børsnoterte selskap skal opplyse om samlet godtgjørelse og andre fordeler gitt til ledende ansatte og til medlemmer av henholdsvis styret, bedriftsforsamlingen, kontrollkomiteen og andre valgte selskapsorganer. Opplysningene skal videre gis spesifisert for de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmer av selskapsorgan som nevnt med unntak av bedriftsforsamlingen, og skal omfatte alle slike personer som har hatt ansettelsesforhold eller verv for selskapet i løpet av regnskapsåret. Opplysninger om godtgjørelse skal minst omfatte:

- den totale lønn vedkommende har mottatt eller opptjent for tjenester ytt i løpet av regnskapsåret, herunder eventuelle møtehonorar vedtatt av generalforsamlingen,
- lønn og andre ytelser vedkommende har mottatt fra selskap i samme konsern,
- godtgjørelse i form av overskuddsdeling eller bonusutbetalinger og grunnen til at slike ytelser er gitt,
- betydelig eller vesentlig tilleggsgodtgjørelse for spesielle tjenester utenfor de normale funksjoner for en leder,
- vederlag betalt eller skyldig personer som nevnt i første ledd i forbindelse med avslutning av ansettelsesforholdet eller vervet, og
- beregnet verdi av totale fordeler i annet enn kontanter som anses som godtgjørelse.

Departementet foreslår også at det skal gis opplysninger om aksjer, opsjonsrettigheter og opsjonsprogrammer som minst skal omfatte:

- antall aksjeopsjoner tilbudt eller aksjer gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse,
- antall aksjeopsjoner som er innløst i løpet av regnskapsåret. For hver av disse skal det opply-

ses om antall aksjer involvert og om innløsningskurs eller verdien av rettighetene i aksjeincentivordningen ved regnskapsårets slutt,

- antall aksjeopsjoner som ikke er innløst ved regnskapsårets slutt, innløsningskurs, forfallstidspunkt og hovedbetingelsene for utøvelse av rettighetene,
- betingelser for eksisterende aksjeopsjoner i løpet av regnskapsåret.

Videre foreslår departementet at det skal gis opplysninger om pensjonsordninger. Dersom pensjonsordningen er en ytelsesbasert ordning, foreslås at opplysningene skal omfatte endringer i vedkommendes opptjente rettigheter under ordningen i løpet av regnskapsåret. Har selskapet en pensjonsordning som er innskuddsbasert, foreslår departementet at det skal gis opplysninger om foretakets innskudd som i løpet av regnskapsåret er betalt eller skyldig for hver enkelt person som nevnt i første ledd.

Videre foreslår videre at det skal opplyses om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser selskapet eller andre selskap i konsernet har gitt til personer som omfattet av første ledd annet punktum, herunder hvilke vilkår som gjelder, avdragsplan, utestående beløp og rentesatsen.

Når en eller flere av opplysningene som nevnt i bestemmelsen her ikke gis fordi personer som nevnt i første ledd ikke har mottatt godtgjørelsen eller fordelen, foreslår departementet at det skal bekreftes særskilt at opplysningene er utelatt av denne årsak. Det vises til forslag til § 7–31b.

Tilsvarende krav om negativ bekreftelse foreslås også for opplysninger etter § 7–31. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i § 7–31.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) §§ 1–5, 1–6, 7–31, 7–31a og 7–31b.

4.8 Offentlighet og innsending av regnskap

4.8.1 Gjeldende rett

Offentlighet og innsendingsplikt til Regnskapsregisteret for årsregnskapet og årsberetningen

Etter regnskapsloven § 8–1 første ledd er årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsbetningen offentlige dokumenter. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av dokumentene hos den regnskapspliktige eller hos regnskapsregisteret. Fra 1. januar 2004 er regnskaper til filialer av utenlandske

foretak på visse vilkår ikke offentlige, jf. § 8–1 annet ledd.

Etter § 8–2 første ledd skal regnskapspliktige sende ett eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. I medhold av § 8–2 fjerde ledd har departementet gitt visse regnskapspliktige fritak fra innsendingsplikten.

Regnskapspliktige som faller inn under definisjonen av små foretak i § 1–6 er fritatt fra innsendingsplikten, med mindre foretaket:

- driver utvinning eller rørledningstransport av petroleum etter tillatelse gitt med hjemmel i lov.
- er under tilsyn av Kredittilsynet, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5.
- har regnskapslikt etter særlovgivning, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 13. Eksempler på foretak som faller inn under denne gruppen er apoteker og lotteriverdige organisasjoner.

Indre selskap, jf. selskapsloven § 1–2 første ledd c, er fritatt fra innsendingsplikten.

Innsendingsfrist og gebyr/sanksjoner ved for sen innsending til Regnskapsregisteret

Innsendingsfristen er senest én måned etter at årsregnskapet er fastsatt, jf. § 8–2. Hvis årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning ikke er avsendt Regnskapsregisteret før 1. august i året etter regnskapsåret skal den regnskapspliktige betale forsinkelsesgebyr etter regler fastsatt av departementet, jf. § 8–3. Etter forskrift 16. desember 1998 nr. 1234 § 2–1 skal forsinkelsesgebyret fastsettes til ett eller flere rettsgebyr (R)³ etter følgende satser:

- ett R pr. uke de første åtte uker,
- to R pr. uke de neste ti uker,
- deretter tre R pr. uke.

Gebyr ilegges inntil årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er mottatt av Regnskapsregisteret. Hvis dokumentene har mangler som gjør at de ikke kan godkjennes som årsregnskap m.v., ilegges gebyr til manglene er rettet opp.

Dersom påløpt forsinkelsesgebyr ikke betales innen tre uker etter påkrav fra Regnskapsregisteret, svarer etter § 8–3 annet ledd den regnskapspliktiges styremedlemmer solidarisk for påløpt og framtidig gebyr. Har ikke den regnskapspliktige styre, svarer deltakerne eller medlemmene og daglig leder solidarisk for gebyr.

Regnskapsregisteret kan etter § 8–3 tredje ledd helt eller delvis ettergi forsinkelsesgebyret, der-

som det blir gjort sannsynlig at innsendingsplikten ikke er overholdt som følge av forhold utenfor den regnskapspliktiges kontroll eller dersom særlige rimelighetsgrunner tilsier det, for eksempel på grunn av en særlig vanskelig sosial eller økonomisk situasjon. Regnskapsregisterets vedtak i sak om ettergivelse av forsinkelsesgebyr kan påklages til Kredittilsynet.

Ilagt forsinkelsesgebyr er etter § 8–3 fjerde ledd tvangsgrunnlag for utlegg.

Etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 16–15 første ledd nr. 5 kan aksjeselskap og allmennaksjeselskap tvangsavvikles dersom årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen ikke er innsendt til Regnskapsregisteret innen seks måneder etter fristen i regnskapsloven § 8–2, eller når Regnskapsregisteret ved fristens utløp ikke kan godkjenne det innsendte materialet.

Kompetansen til å tvangsavvikle er tillagt tingretten. Avvikling skjer etter reglene i konkursloven og dekningsloven.

Innsyn i årsregnskap m.v.

Etter § 8–1 tredje ledd kan departementet gi nærmere regler om hvordan innholdet av dokumentene skal gjøres tilgjengelige, og kan fastsette bestemmelser om betaling av gebyr. Dersom det begjæres innsyn hos den regnskapspliktige skal, etter § 8–1 tredje ledd, gebyret ikke overstige den regnskapspliktiges kostnader ved innsynet.

Nærmere regler er gitt i forskrift 16. desember 1998 nr. 1234. Etter § 3–2 kan regnskapspliktige som utleverer årsregnskap mv. i form av papirkopier eller elektronisk overføring til andre enn offentlige myndigheter, kreve et gebyr fra mottaker. Gebyret kan ikke overstige den regnskapspliktiges kostnader ved utleveringen. Når det gjelder opplysninger som utleveres fra Regnskapsregisteret, er det gitt myndighet til registerfører å fastsette gebyrene, men de skal godkjennes av departementet, jf. § 3–1.

4.8.2. EØS-rett

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 47, jf. første selskapsrettsdirektiv artikkel 3, skal medlemsstatene opprette et register som selskapene bl.a. skal innsende årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til. Registeret skal oversende fullstendig eller delvis kopi av dokumentene ved skriftlig henvendelse om dette. Videre skal dokumentene:

«offentliggjøres i det nasjonale lysingsblad som medlemsstaten bestemmer, enten ved fullsten-

³ Ett R utgjør for tiden kr 845 (sist endret med virkning fra og med 1. juli 2004)

dig eller delvis gjengivelse eller som en henvisning til at dokumentet (...) er innført i registret.»

Medlemsstatene kan tillate at årsberetningen ikke offentliggjøres på denne måten. I så fall skal den stilles til rådighet for offentligheten på selskaps forretningskontor i vedkommende medlemsstat. Et eksemplar av hele årsberetningen eller deler av den skal utleveres gratis på forespørsel. Det er fastsatt i det vesentlige sammenfallende bestemmelser om offentliggjøring av konsernregnskapet i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 38.

Det skal fastsettes passende sanksjoner for brudd på reglene om offentlighet for årsregnskapet, jf. direktiv 68/151/EØF (første selskapsrettsdirektiv) artikkel 6.

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 58, som ble revidert med syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 44, kan det gjøres unntak fra reglene om offentliggjøring for resultatregnskapet for morselskap i konsern som offentliggjør et konsernregnskap.

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 47 nr. 2 og 3 gis det for enkelte foretak adgang til å foreta en begrenset offentliggjøring. For selskaper som omfattes av artikkel 11 (små selskaper) er det tilstrekkelig å offentliggjøre en forenklet balanse og noteopplysninger, jf. artikkel 47 nr. 2. Dessuten kan medlemsstatene frita slike selskaper fra plikten til å offentliggjøre resultatregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen. For selskaper som omfattes av artikkel 27 («mellomstore» selskaper) er det tilstrekkelig å offentliggjøre et særskilt sammendrag av balansen og visse noteopplysninger. Resultatregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen må offentliggjøres i sin helhet.

Medlemsstatene avgjør hvordan offentliggjøringen skal skje (artikkel 1). Medlemsstaten kan også regulere krav til språk (artikkel 4).

4.8.3 Lovutvalgets forslag

Offentlighet og innsendingsplikt

Utvalget foreslår at innsendingsplikten bør utvides til å gjelde alle regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd (årsregnskapspliktige). Dette vil si at innsendingsplikten også vil påhvile små foretak som i dag er unntatt fra innsendingsplikten ved forskrift. Utvalget uttaler (utredningen pkt. 18.5.1):

«Så lenge det allerede foreligger regnskapsplikt, er det lave kostnader forbundet med å sende inn årsregnskapet m.v. til Regnskapsregisteret. Det avgjørende har således vært hen-

synet til regnskapsbrukerne, og den økte tilgjengeligheten som innsendingsplikten medfører for dem.»

Om den nærmere vurdering som utvalget har foretatt heter det:

«... en utvidet innsendingsplikt [vil] være et effektivt kontrollmiddel, og derigjennom også virkemiddel, for å påse at regnskapsplikten faktisk overholdes (og som er den grunnleggende forutsetningen for å imøtekomme hensynet til regnskapsinteressentene)... Videre vil det for øvrig vises til at en uforbeholden innsendingsplikt også kan ha positive effekter i arbeidet mot økonomisk kriminalitet. Foruten den synligheten det innebærer, kan for eksempel manglende innsending være et signal om at alt ikke er som det bør være hos den angjeldende enheten.

I den utstrekning årsregnskapet inneholder informasjon som den regnskapspliktige likevel må innrapportere i andre sammenhenger, vil det også være en bedre ressursanvendelse for denne så langt opplysningene bare må gis én gang (jf. samordning av oppgaveplikter/registreopplysninger).

Når det gjelder den regnskapspliktiges kostnader i forbindelse med oppfyllelse av innsendingsplikten, består dette i å fylle ut blanketten «Vedlegg til årsregnskap» og underskrive den. Underskrift skal gis av den som faktisk sender inn årsregnskapet, slik at det ikke stilles krav til hvem som kan underskrive. Blanketten, sammen med de innsendingspliktige regnskapsdokumentene, sendes deretter til Regnskapsregisteret. Fra og med 2002 (årsregnskapet for 2001) har dette også kunnet skje elektronisk. Det er med andre ord ingen særlig merbyrde knyttet til innsendingsplikten som sådan. Byrden knytter seg i stedet til selve regnskapsplikten, der kostnad/nytte betraktningen er gjenspeilet i regnskapsloven § 1–2 som definerer hvilke foretak som skal være regnskapspliktige (jf. også avsnitt 5.1 om regnskapsplikt). Dette er med andre ord irrelevant hva gjelder vurderingen av innsendingsplikten, fordi kostnadene knyttet til regnskapsplikten foreligger uansett.

Det er vanskelig å innhente sikre tall for hvor mange nye innsendingspliktige som vil omfattes dersom plikten utvides til å gjelde alle. Ut fra terskelverdiene for regnskapsplikt, sammenholdt med at det gjeldende innsendelsesfritaket for små foretak ikke gjelder aksjeselskap eller andre foretak som har innsendingsplikt via særlov, er det dog grunn til å tro at antallet er begrenset.

På bakgrunn av ovenstående er det utvalgets mening at innsendingsplikten bør utvides til å gjelde alle regnskapspliktige.»

I forlengelsen av forslaget om utvidelse av innsendingsplikten foreslår utvalget også å fjerne hjemmelen i § 8-2 tredje ledd første punktum til å gi unntak i forskrift, fordi denne hjemmelen ikke lenger vil ha noe formål.

Utvalget foreslår også å endre § 8-1 første ledd, slik at den regnskapspliktige ikke lenger skal pålegges å måtte gi innsyn i regnskapet hos seg selv. Interesserte som vil gjøre seg kjent med innholdet i dokumentene må dermed henvende seg til Regnskapsregisteret. Utvalget begrunner dette forslaget slik:

«... så lenge den regnskapspliktige har innsendingsplikt, ser for øvrig utvalget heller ingen grunn til at enheten også skal bli pålagt å måtte gi innsyn i regnskapet hos seg selv.»

Indre selskap

Utvalget har vurdert om indre selskaper bør ha plikt til å sende årsregnskap mv. til Regnskapsregisteret. Et indre selskap er i selskapsloven § 1-2 (1) (c) definert som «selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann». Det indre selskap beror på en selskapsavtale mellom partene, men selve selskapsforholdet vil ikke fremtre utad.

Utvalgets flertall foreslår i utredningen pkt. 5.1.5 å unnta indre selskaper fra regnskapsplikt. Følgelig vil det heller ikke være noen offentlighetsplikt.

Utvalgets flertall mener imidlertid at indre selskaper bør unntas fra innsendingsplikten selv om de skulle fortsette å ha regnskapsplikt som i dag. Utvalgets flertall utaler om dette:

«Begrunnelsen er å finne i selskapets «skjulte» karakter. Dersom indre selskap skulle bli pålagt innsendingsplikt til Regnskapsregisteret, ville det etter flertallets oppfatning innebære en synliggjøring av det indre selskapet som undergraver de hensyn som er lagt til grunn for berettigelsen av selskapsformen, herunder slik at det kan oppstå en faktisk motstrid med det hovedkriterium som oppstilles i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c.»

Flertallet legger til at dersom det som følge av regnskapsplikt må opprettholdes et eksplisitt unntak fra innsendingsplikten for indre selskaper, bør dette i så fall gis direkte i loven.

Utvalgets mindretall (medlemmet Voldnes) viser til sitt mindretallsforslag vedrørende regnskapsplikten for indre selskap, jf. utredningen pkt. 5.1.6. Mindretallet mener at indre selskapers regnskap også skal være innsendingspliktige til Regnskapsregisteret for å sikre allmennheten tilgjengelighet til avlagte regnskaper.

Filialer av utenlandske foretak

Utvalget har i pkt. 18.5.1 pekt på motstrid mellom EØS-reglene og regnskapsloven angående offentliggjøring av regnskap som er utarbeidet for det utenlandske foretaks filial i Norge. Det vises til forslag i Ot.prp. nr. 15 (2003–2004) om begrenset offentlighet for slike filialregnskaper. Lovendringer i samsvar med forslaget trådte i kraft 1. januar 2004, jf. særlig regnskapsloven § 8-1 annet ledd.

Forsinkelsesgebyr

Utvalget går inn for at strukturen i gebyrordningen opprettholdes som i dag. Det vil si at ilagt gebyr øker i takt med fristoversittelsens lengde. Utvalget foreslår at forsinkelsesgebyr ikke skal kunne løpe i mer enn 26 uker.

Etter utvalgets mening (utredningen pkt 18.5.2) vil et slikt forslag

«... ivareta den uttalte målsetningen om en fornuftig balanse mellom forseelsens og sanksjonens art, samtidig som det ikke kommer til nevneverdig forringelse av ordningens funksjon som «tvangsmiddel» for innsending.

Når det gjelder å fastsette maksimalgrensen, anses det som hensiktsmessig å se hen til tidspunktet for igangsetting av tvangsavviklingsprosedyrer som følge av manglende innsending fra aksjeselskap/allmennaksjeselskap. Dette skjer 6 måneder etter innsendingsfristens utløp. På denne bakgrunn foreslår utvalget at maksimalgrensen for gebyrberegning settes til 26 uker».

Etter dagens satser tilsvarer det et maksimalgebyr på 43 940⁴ kroner per manglende innsending for det enkelte regnskapsår.

Utvalget går ikke inn for å gradere gebyrbeløpet ut fra foretaksstørrelse eller – form. Utvalget foreslår heller ikke noen differensiert maksimalgrense. Det vises til at de fleste enhetene som i dag ikke overholder innsendingsfristen, ifølge Regnskapsregisteret er små foretak.

Solidaransvar for forsinkelsesgebyr

Utvalget foreslår at formuleringen «og framtidig gebyr» i regnskapsloven § 8-3 annet ledd blir fjernet. Styremedlemmenes ansvar vil dermed omfatte «påløpt gebyr». Utvalget viser til en uttalelse fra Regnskapsregisteret om at forsinkelsesgebyret etter dagens praksis ikke innkreves før det har stanset å

⁴ Beregning: (1 R x 8 uker) + (2 R x 10 uker) + (3 R x (26–10–8) uker), og der 1 R = 845 kroner.

påløpe, og at formuleringen «og framtidig gebyr» dermed foreslås strøket. Utvalget slutter seg til Regnskapsregisterets vurdering, og foreslår at styremedlemmenes ansvar begrenses til «påløpt gebyr».

Utvalget foreslår å presisere at en solidarskyldners ansvar er begrenset til gebyr som er påløpt fram til det tidspunktet vedkommende fratrer sitt verv. Utvalget uttaler om dette (utredningen pkt. 18.5.2):

«Den som fratrer sitt verv vil ikke lenger ha noe med enheten å gjøre, og derav heller ikke ha noen formell påvirkningsmulighet i forhold til å få regnskapet ferdigstilt og innsendt til Regnskapsregisteret. Etter utvalgets syn vil det følgelig være urimelig om gebyrberegningen skal fortsette å løpe også etter at fratredeisen har skjedd, og vedkommende ikke lenger er i reell posisjon til å se til at innsendingsplikten blir oppfylt. Utvalget er inneforstått med at standpunktet kan motivere til «illojale» fratredeiser kun i den hensikt å slippe gebyr. Dette må imidlertid tillegges mindre vekt enn hensynet til å ivareta interessene og rettssikkerheten til de styremedlemmer m.v. som har alle gode hensikter om å oppfylle regnskaps- og innsendingsplikten, men som for eksempel ikke får gjennomslag – enten hos styret for øvrig eller administrasjonen. Det tilføyes dessuten at fratredeisinstrumentet i seg selv er et viktig og nødvendig virkemiddel for enhver som har legitim grunn til å ta det i bruk, og at det vil være ubetimelig å påføre vedkommende utgifter som er utenfor dennes kontroll å påvirke».

Utvalget foreslår at Regnskapsregisteret skal kunne fritta den enkelte solidarskyldner fra ansvaret hvis særlige omstendigheter tilsier at vedkomme ikke bør avkreves forsinkelsesgebyr. Utvalget legger til grunn at ordningen kun skal komme til anvendelse unntaksvis når særlige hensyn gjør seg gjeldende. Et slikt vedtak må anses som et enkeltvedtak, og kan påklages etter reglene i forvaltningsloven. Utvalget har vurdert om fritaksordningen av hensyn til medskyldnerne bør være betinget av deres aksept. Utvalget har valgt å ikke foreslå regler om dette, da det normalt vil være lite å hente fra vedkomme skyldner samt at et slikt regelverk vil medføre et uforholdsmessig mer-byråkrati.

Regnskapspliktige med avvikende regnskapsår

Utvalget foreslår i utredningen pkt 5.2.5 å åpne for adgang til å anvende annet regnskapsår enn kalenderåret dersom dette på grunn av sesongmessige svingninger øker årsregnskapets informasjonsverdi. Utvalget mener det er behov for spesielle regler

for beregning av forsinkelsesgebyr, og foreslår i § 8–3 første ledd nytt annet punktum at gebyrberegningen skal starte syv måneder etter regnskapsårets slutt. Dette vil gi samme realitet som 1. august-fristen har for foretak som følger kalenderår som regnskapsår.

Tvangsavvikling som sanksjon ved for sen/ manglende innsendelse til Regnskapsregisteret

Etter innspill fra Regnskapsregisteret, har utvalget vurdert om det bør innføres tvangsavviklingsregler også for andre innsendingspliktige enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Utvalget konkluderer med at reglene om tvangsavvikling ikke bør utvides, og uttaler i denne forbindelse (utredningen pkt 18.5.3):

«Innledningsvis vil utvalget vise til at de regnskapspliktige som gruppe er svært uensartet og sammensatt (...) Ikke bare har de innsendingspliktige ulike eier- og ansvarsforhold, men de har også ulike formål for sin eksistens. Mens aksjeselskap m.v. i det normale driver med økonomisk vinning for øyet, har for eksempel stiftelser og de fleste foreninger typisk et ikke-økonomisk formål for sin virksomhet. På denne bakgrunn ser utvalget det som u hensiktsmessig, og dessuten også som høyst tvilsomt om det er rettslig mulig, å gi tvangsavviklingsregler for gruppen innsendingspliktige i sin alminnelighet.

For at utvalget i det hele tatt skal finne det aktuelt å utrede rettsgrunnlaget for å kunne gi slike regler, herunder se på differensiering mellom de ulike gruppene av regnskapspliktige, må det imidlertid tas stilling til om tvangsavvikling er en egnet og rimelig sanksjon i forhold til det pliktbruddet som manglende innsending til Regnskapsregisteret er. Som det også er lagt til grunn i avsnitt 18.5.2 om forsinkelsesgebyrets størrelse, har utvalget som et overordnet prinsipp at eventuelle sanksjoner må stå i forhold til forseelsens art. I denne forbindelse vil det anføres at tvangsavvikling er en særdeles alvorlig og streng reaksjonsform. Ikke bare har det økonomiske og andre konsekvenser for eierne m.v. selv, men tvangsavviklingen vil for eksempel også ramme «uskyldige» ansatte ved tap av arbeidsplass og -inntekt. Ringvirkningene kan således være uoverskuelige.

Ut fra en avveining mellom de ulike hensynene, forseelsens art og sanksjonens alvorlighetsgrad, mener utvalget at det ikke kan forsvares å utvide reglene om tvangsavvikling utover det som finnes for aksje- og allmennaksjeselskaper i dag. Dette synet gjelder generelt, men i forsterket grad ved utvalgets forslag i avsnitt 18.5.1 om å gjøre innsendingsplikten ubetinget

for alle regnskapspliktige. En samtidig generell regel om tvangsavvikling vil i så fall også omfatte ethvert lite foretak, hvilket relativt sett må sies å framstå som enda mindre tjenlig og anskuelig enn i det øvrige.»

Utvalget viser også til at departementet la tilsvarende betraktninger til grunn i forbindelse med behandlingen av gjeldende regnskapslov, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 12.6.5.

Anmerkning i Enhetsregisteret

Utvalget foreslår en tilføyelse i enhetsregisterloven § 6 første ledd ny bokstav m) slik at Regnskapsregisteret skal sørge for at regnskapspliktige som ikke har innsendt regnskapet innen utløpet av maksimalgrensen på 26 uker (jf. utvalgets forslag i utredningen pkt 18.5.2) får slik anmerkning registrert ved sin oppføring i Enhetsregisteret. Anmerkningen skal være offentlig og skal bli stående inntil innsendingsplikten er oppfylt.

Klageadgang

Utvalget er av den oppfatning at Regnskapsregisterets vedtak om å nekte godkjenning av innsendte dokumenter er å anse som enkeltvedtak som kan påklages etter forvaltningsloven § 28 første ledd. For å fjerne usikkerhet om spørsmålet mener utvalget at klageretten bør fremgå av lovgivning, og foreslår en tilføyelse i regnskapsloven § 8–2.

4.8.4 Høringsinstansenes merknader

Generelt

Brønnøysundregistrene, Kredittilsynet, Lotteritilsynet, Oljeindustriens Landsforening, Politidirektoratet, Skattedirektoratet, Statistisk sentralbyrå og Toll- og avgiftsdirektoratet har kommentert utredningen pkt. 18 i sine høringsuttalelser. *Oljeindustriens Landsforening* og *Kredittilsynet* har gitt tilslutning til lovutvalgets flertallsforslag i pkt. 18 og slutter seg i hovedsak til begrunnelsene som utvalget har gitt for de enkelte forslag.

Offentlighet og innsendingsplikt

Brønnøysundregistrene, Politidirektoratet, Skattedirektoratet, Statistisk sentralbyrå og Toll- og avgiftsdirektoratet støtter utvalgets forslag om at innsendingsplikten utvides til å omfatte alle regnskapspliktige. Ingen høringsinstanser går imot utvalgets forslag på dette punktet.

Skattedirektoratet går imot flertallets forslag om å unnta indre selskaper fra regnskapsplikt og innsendingsplikt. Direktoratet uttaler:

«Erfaringer med denne type selskaper tilsier at vi ønsker at slike selskap ikke bør gis mindre plikter vedrørende innsyn enn andre foretak. De bør derfor registreres i Regnskapsregisteret og ha innsendingsplikt.»

Brønnøysundregistrene går mot utvalgets forslag om at den regnskapspliktige ikke lenger skal pålegges å måtte gi innsyn i regnskapet selv. *Brønnøysundregistrene* uttaler:

«Utvalgets forslag kan resultere i at det i visse tilfeller vil ta regnskapsbrukerne lengre tid å få tilgang til regnskapsinformasjon. Dette har sammenheng med at månedsfristen i regnskapsloven § 8–2 første ledd første punktum ofte ikke overholdes. Slik forslaget lyder vil en regnskapspliktig som fastsetter årsregnskapet i februar kunne «unnta» det fra offentlighetens innsyn i flere måneder gjennom å utsette innsendelsen til Regnskapsregisteret til slutten av juli måned. For å unngå dette foreslår vi at offentligheten gis innsynsrett i regnskapet hos den regnskapspliktige fra det er fastsatt og frem til innsendingsplikten er oppfylt.»

Forsinkelsesgebyr

Kredittilsynet støtter utvalgets forslag om å innføre en grense for når gebyret skal slutte å løpe. *Tilsynet* uttaler:

«Lovutvalget viser til opplysning fra Regnskapsregisteret om at de fleste enhetene som i dag ikke overholder innsendingsfristen er små foretak. Dette forhold er også Kredittilsynets erfaring. De foretak som ikke oppfyller innsendingsplikten er ofte små foretak med liten administrasjon som kan være sårbare overfor offentlige krav. Dette kan f.eks. være foretak med én eier eller familieselskaper. Når forholdet har vist seg å være slik, bør det ved regelverket som fastsetter gebyrets størrelse ses hen til at det ikke rammer slike foretak og dets solidarisk ansvarlige for gebyret urimelig hardt.»

Kredittilsynet slutter seg til utvalgets forslag til endringer i bestemmelsene om solidaransvar.

Brønnøysundregistrene påpeker konsekvenser for Regnskapsregisteret av forslaget om at gebyrberegningen skal starte syv måneder etter regnskapsårets slutt for regnskapspliktige med avviken- de regnskapsår. *Brønnøysundregistrene* uttaler:

«Utvalget foreslår at en viss utvidelse i adgangen til å benytte avvikende regnskapsår. I tilknytning til dette forslår de at starttidspunktet for ileggelse av forsinkelsesgebyr skal være 7 måneder etter regnskapsårets utløp uavhengig av om den regnskapspliktige følger kalenderåret eller ikke.

En slik omlegging vil få store konsekvenser for Regnskapsregisteret, både økonomisk og personellmessig. Vi vil blant annet måtte foreta omfattende endringer i vårt datasystem som følge av at det vil bli mange nye starttidspunkt for gebyrpåløpning med påfølgende oppfølging av enhetene og solidariskydne. For AS og ASA som ikke sender inn regnskapene, vil det også bli andre datoer for kunngjøring av manglende regnskap og varsel til tingretten. [...]

Selv om det skulle bli en litt videre adgang til å benytte annet regnskapsår enn kalenderåret, antar vi at gruppen fortsatt vil være liten. Tidligere var det enklere å benytte avvikende regnskapsår ved at de regnskapspliktige selv kunne vedta dette. Likevel var det få som benyttet seg av det. I tillegg har Regnskapsregisteret verken nå eller tidligere opplevd disse innsendingspliktige som noen problemgruppe. Vi ser det derfor som lite hensiktsmessig og uforholdsmessig ressurskrevende å endre datasystemet for å takle de tilfellene. Vi anmoder departementet om ikke å foreslå en endring av gebyrpåløpning for regnskapspliktige med avvikende regnskapsår.»

Brønnøysundregistrene viser ellers til at forsinkelsesgebyr idag benyttes overfor aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, og at utvalgets forslag om å utvide innsendingsplikten vil føre til at virkemiddelet må benyttes overfor andre organisasjonsformer. *Brønnøysundregistrene* poengterer at en effektiv bruk av sanksjonsmidler forutsetter at det med sikkerhet kan fastslås om en enhet har regnskaps- og innsendingsplikt. Departementet bes derfor om å utforme et forslag til hjemmel i regnskapsloven § 8–1 slik at Regnskapsregisteret kan innhente informasjon fra andre offentlige instanser. *Brønnøysundregistrene* uttaler:

«De som har regnskapsplikt som følge av at terskelverdien når det gjelder ansatte, eiendeler eller salgsinntekt er overskredet vil også i fremtiden kunne la være å oppfylle innsendingsplikten uten å risikere sanksjoner. Skal denne gruppen av regnskapspliktige følges opp, må Regnskapsregisteret kunne innhente opplysninger om terskelverdien for det enkelte kriterium er overskredet fra offentlige etater som Skattedirektoratet, Rikstrygdeverket og Statistisk sentralbyrå. Tilsvarende gjelder i forhold til de som har regnskapsplikt som følge av virksomhetens art eller fordi en er underlagt et tilsynsorgan. I relasjon til disse har Regnskapsregisteret behov for kunne innhente opplysninger om for eksempel hvem som driver advokatvirksomhet, apotek, står registrert i Lotteritilsynet eller er underlagt tilsyn av Kredittilsynet. Vi ber derfor departementet om å innta en hjemmel i regn-

skapsloven § 8–1 for Regnskapsregisteret til å innhente slik informasjon.»

Tvangsavvikling som sanksjon ved for sen/ manglende innsendelse til Regnskapsregisteret

Kredittilsynet sier seg enig med utvalget at gode grunner kan tilsi at reglene om tvangsavvikling ikke bør anvendes på små foretak. Imidlertid legger tilsynet til at:

«... hovedparten av de foretak som i dag tvangsavvikles grunnet manglende innsending av regnskaper er foretak hvor de ansvarlige har trukket seg ut av foretaket, slik at foretaket driver videre uten noen form for ansvarlig styring. Dette er selskaper som er oppgitt av de ansvarlige, ofte på grunn av at de ikke klarer å oppfylle sine økonomiske forpliktelser. Bestemmelsen om tvangsavvikling har på denne bakgrunn fungert som en effektiv måte å få sanert selskaper uten virksomhet og uten ansvarlige. Det finnes også eksempler på foretak som har et eller flere ansvarlige styremedlemmer, men som likevel ikke makter å overholde innsendingsplikten. Mange av de sistnevnte oppfatter det som en lettelse at foretaket blir tvangsavviklet, da svaret på denne måten begrenses. Kredittilsynet konklusjon er at det også finnes gode grunner som taler for en lovbestemmelse om tvangsavvikling av «små foretak» som ikke overholder innsendingsplikten til Regnskapsregisteret. En tvangsavviklingsadgang for «små foretak» bør vurderes nærmere.»

Brønnøysundregistrene er kritisk til utvalgets forslag om at Regnskapsregisteret skal sørge for at regnskapspliktige som ikke har innsendt regnskapet innen grensen på 26 uker får anmerkning om dette registrert i Enhetsregisteret. *Brønnøysundregistrene* fastholder at manglende oppfyllelse av innsendingsplikten forutsetter at registeret kan identifisere de regnskapspliktige. Per i dag gis det en anmerkning i Enhetsregisteret om det siste årsregnskapet som er innsendt og godtatt. Etter *Brønnøysundregistrenes* oppfatning er dette en hensiktsmessig ordning som tjener det samme formål, og en tilføyelse av ny bokstav m) i enhetsregisterloven § 6 er derfor ikke nødvendig.

Klagebehandling

Kredittilsynet slutter seg til utvalgets forslag om at Regnskapsregisterets avgjørelse om ikke å godkjenne årsregnskap m.v. skal anses som enkeltvedtak etter forvaltningsloven. Tilsynet er av den oppfatning at avgjørelsen må kunne anses som enkeltvedtak uten at dette går frem av loven, men at det

kan være hensiktsmessig med en presisering i loven.

4.8.5 Departementets vurdering

Offentlighet og innsending

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at en utvidet innsendingsplikt vil være et effektivt kontrollmiddel for å påse at regnskapsplikten faktisk overholdes. Videre er det en fordel at allmennheten gis likt innsyn i og tilgang til regnskapsdokumentene. Departementet er også enig med utvalget i at en utvidelse av innsendingsplikten ikke vil påføre regnskapspliktige økte byrder av betydning, da det er selve regnskapsplikten som er byrdefull og ikke innsendingsplikten. Departementet legger ut fra dette opp til å oppheve de unntakene fra innsendingsplikten som er fastsatt i forskrift 16. desember 1998 nr. 1234.

Departementet mener likevel at det kan være behov for å beholde adgangen etter regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd for departementet til å fastsette forskrift om å unnta visse regnskapspliktige fra innsendingsplikten selv om normalordningen skal være at innsendingsplikten følger regnskapsplikten. Departementet viser til forslaget i avsnitt 4.3 om at indre selskaper fortsatt skal ha regnskapsplikt. Departementet vil, dersom forslaget blir vedtatt, vurdere nærmere om indre selskaper fortsatt bør være unntatt fra innsendingsplikten, jf. argumenter som er gjengitt fra utvalgets vurdering i avsnitt 4.8.3.

Departementet slutter seg til Brønnøysundregistrenes vurdering om at den regnskapspliktige rent faktisk kan unnta regnskapsdokumentene fra innsyn gjennom å utsette innsendelsen til 1. august. Departementet foreslår, i tråd med utvalgets forslag, å presisere at regnskapspliktige etter innsending kan henvise til innsyn hos Regnskapsregisteret. Departementet støtter ikke utvalgets forslag om å oppheve adgangen for enhver til å kreve innsyn i regnskapsdokumentene hos den regnskapspliktige.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 8-1 tredje ledd nytt tredje punktum.

Forsinkelsesgebyr

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør innføres en grense for når forsinkelsesgebyret skal slutte å løpe. Departementet legger til grunn at en slik ordning vil gi en fornuftig balanse, samtidig som ordningen fortsatt vil ha funksjon som et pressmiddel for innsending. Departementet legger vekt på at erfaringer ved Regnskapsregistre-

ret viser at det uansett størrelsen på fastsatt gebyr nesten ikke kommer inn regnskaper senere enn 26 uker etter at forsinkelsesgebyret begynte å løpe. Departementet foreslår etter dette at forsinkelsesgebyret maksimalt beregnes for 26 uker.

Departementet er enig med utvalget i at det ikke er hensiktsmessig å gradere gebyrbeløpet ut fra foretakets størrelse eller form. Det fremmes heller ikke forslag om differensiert maksimalgrense. Departementet legger vekt på at de fleste enhetene som ikke overholder innsendingsfristen er små foretak.

Med bakgrunn i at gebyret først innkreves når det har sluttet å påløpe, foreslår departementet at ansvaret for fremtidig forsinkelsesgebyr ikke videreføres.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at gebyrberegningen for den enkelte solidar-skyldner bør stanse fra det tidspunktet vedkommende fratrer. Departementet er enig med utvalget i at det kan virke urimelig om gebyrberegningen skal fortsette å løpe også etter at vedkommende ikke lenger er i reell posisjon til å se til at innsendingsplikten blir oppfylt.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at ansvaret for solidarisk ansvarlig styremedlem mv. for forsinkelsesgebyr begrenses til gebyr som er påløpt på det tidspunktet vedkommende fratrer sitt verv.

Departementet mener i likhet med utvalget at Regnskapsregisteret bør ha en mulighet til å innvilge individuelle fritak fra styremedlemmenes solidaransvar for forsinkelsesgebyr. Evalueringen har avdekket et behov for slike individuelle fritak der særlige omstendigheter hos den aktuelle solidar-skyldner tilsier at vedkommende ikke bør avkreves forsinkelsesgebyr; omstendigheter som ikke tilsier at gebyret som sådan blir ettergitt. Eksempelvis kan det tenkes at vedkommende er i en spesielt vanskelig situasjon på grunn av sykdom, sosiale eller økonomiske forhold. Individuelle fritak skal etter forslaget kunne gjøres i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr (dersom særlige rimelighetsgrunner tilsier det).

Det foreslås at Regnskapsregisteret skal kunne fritta den enkelte solidar-skyldner fra solidaransvaret i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr.

Departementet legger til grunn at vedtak i sak om ettergivelse eller individuelt fritak fra ansvaret for forsinkelsesgebyr vil være et forvaltningsvedtak med klagerett etter reglene i forvaltningsloven. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det ikke er hensiktsmessig å gjøre fritaksordningen avhengig av aksept fra de øvrige solidar-skyldnerne, jf. utvalgets begrunnelse i pkt. 18.5.2.

Departementet følger ikke opp utvalgets forslag om at forsinkelsesgebyr starter å løpe 7 måneder etter regnskapsårets utløp for regnskapspliktige med avvikende regnskapsår. Departementet legger vekt på synspunktene fra Brønnøysundregistrene om at en slik regelendring forutsetter ressurskrevende endringer i bl.a. registrenes datasystemer. Departementet legger til grunn at omfattende tilpasninger vil bli nødvendig som følge av at det blir mange nye starttidspunkt for gebyrpåløpning med påfølgende oppfølging av enheter og solidarskyldnere. Departementet forventer ikke at antallet regnskapspliktige som anvender avvikende regnskapsår vil øke til en stor andel av de regnskapspliktige som følge av endringer i regelverket som foreslås i pkt. 4.4. Departementet mener at en tilpasning til utvalgets forslag vil kreve uforholdsmessig store ressurser.

For at det likevel ikke skal gå alt for lang tid før forsinkelsesgebyr begynner å løpe, foreslår departementet at gebyrberegningen starter 1. august for foretak med balansedag fra 1. juli til 31. desember mens gebyrberegningen skal starte 1. februar for foretak med årsavslutning fra 1. januar til 30. juni. Brønnøysundregistrene har opplyst at de kan håndtere to statiske tidspunkter for gebyrberegning.

Departementet foreslår at innsendingsplikten til Regnskapsregisteret er 1. februar i året etter regnskapsåret for regnskapspliktig med regnskapsår som avsluttes fra 1. januar til 30. juni. For regnskapspliktig med regnskapsår som avsluttes fra 1. juli til 31. desember, skal gebyret fortsatt begynne å løpe 1. august året etter.

Departementet er enig med Brønnøysundregistrene i at en effektiv bruk av forsinkelsesgebyr forutsetter at Regnskapsregisteret har tilstrekkelige virkemidler for å fastslå om enheter har regnskaps- og innsendingsplikt, og at det i denne sammenheng kan være nødvendig å innhente opplysninger fra andre offentlige etater mv. Betydningen av dette vil øke desto mer ved utvidelse av innsendingsplikten. Departementet ser at det kan være en praktisk mulighet å innhente opplysninger om for eksempel virksomhetens salgsinntekt fra Skattedirektoratet eller oversikt over antall ansatte fra Arbeidsgiver/arbeidstakerregisteret. Denne type opplysninger kan ha avgjørende betydning for om terskelverdier for regnskapsplikt er overskredet. Per i dag er det begrensninger i de aktuelle etaters opplysningsplikt som gjør at Regnskapsregisteret ikke kan innhente slike opplysninger tilstrekkelig effektivt. Videre legger departementet til grunn at Regnskapsregisteret kan ha behov for å innhente opplysninger om foretak som har regnskapsplikt som følge av virksomhetens art – eksempelvis advokatvirk-

somhet, apotek – eller fordi det er en type foretak som er underlagt tilsynsorgan, blant annet Lotteritilsynet og Kredittilsynet. Departementet viser også til forslaget i pkt 4.3.5 om adgang til å presisere terskelverdier for regnskapsplikt i forskrift slik at de kan identifiseres automatisk av Regnskapsregisteret på bakgrunn av opplysninger fra andre etater.

Departementet foreslår at departementet gis adgang til i forskrift å bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regnskapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt overfor selskaper etter selskapsloven, samvirkeforetak, økonomiske foreninger, andre foreninger og enkeltpersonsforetak.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 8–3 første ledd første og tredje punktum, annet ledd første og nytt tredje punktum og tredje ledd nytt annet punktum og ny § 9–3.

Tvangsavvikling ved for sen/manglende innsending til Regnskapsregisteret

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av og konklusjon om at reglene om tvangsavvikling ikke bør utvides til å omfatte andre organisasjonsformer enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

Anmerkning i Enhetsregisteret

Departementet er enig med Brønnøysundregistrene i at en regel om anmerkning i Enhetsregisteret ved manglende innsending forutsetter at de innsendingspliktige kan identifiseres sikkert. Videre er departementet av den oppfatning at de hensyn som kan begrunne utvalgets forslag er ivaretatt også med dagens ordning. I dag anmerkes det i Enhetsregisteret om Regnskapsregisteret har mottatt og godkjent årsregnskap for det respektive år. Anmerkningen foretas med hjemmel i enhetsregisterloven § 6 annet ledd. Hvis innsendingsplikten ikke oppfylles vil dette fremgå ved at anmerkningen knytter seg til årsregnskap fra et tidligere regnskapsår. Denne ordningen fungerer etter departementets oppfatning effektivt og er tilstrekkelig til å ivareta de hensyn som utvalget har pekt på. Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om anmerkning i Enhetsregisteret ved manglende innsending.

Klageadgang

Departementet mener det er unødvendig å presisere særskilt i regnskapsloven at en avgjørelse om å nekte registrering av innsendte dokumenter skal regnes som enkeltvedtak. Departementet legger til

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover
(evaluering av regnskapsloven)

grunn at nektingsvedtak som beskrevet i utredningen pkt. 18.5.4 oppfyller kriteriene for å bli ansett som enkeltvedtak etter forvaltningsloven.

5 Organisering av standardsettende organ

5.1 Standardsetting i Norsk RegnskapsStiftelse

Etter regnskapsloven § 4–6 skal registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap foretas i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk skal ligge til grunn for all regnskapsføring etter norsk rett. Innholdet i fastsatte regnskapsstandarder har i praksis hatt stor betydning for normen god regnskapsskikk.

Standardsetting i Norge har siden 1989 skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). Bak NRS står Den norske Revisorforening (DnR), Handelshøyskolen BI, Norges Handelshøyskole (NHH), Norske Finansanalytikeres Forening (NFF), Norske Siviløkonomers Forening (NSF), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Oslo Børs.

NRS er organisert i et styre med et overordnet ansvar for organisering og finansiering, og et fagorgan som er det standardsettende organ. Det er etablert en egen arbeidsgruppe for regnskapsstandarder for små foretak. Det engasjeres i tillegg personer med spesiell regnskapsfaglig kompetanse ved utarbeidelse av høringsutkast.

NRS har som formål å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, samt å fortolke og avgi prinsipielle uttalelser i tilknytning til regnskapsstandardene. Med «norske regnskapsstandarder» menes endelige og foreløpige standarder utgitt av NRS. NRS har utgitt 12 endelige og 11 foreløpige regnskapsstandarder. Over tid har standardenes utforming og faglige innhold utviklet seg i retning av tilsvarende IAS-standarder. Eksisterende standarder representerer derfor ulike generasjoner med forskjellige format og varierende tilpasning til IAS krav.

Standardsettingen skjer ved at det utarbeides et diskusjonsnotat eller utkast til en foreløpig regnskapsstandard. En foreløpig regnskapsstandard fastsettes på grunnlag av et høringsutkast og motatte høringskommentarer. En endelig regnskapsstandard fastsettes på grunnlag av en foreløpig standard, når det er vunnet praktiske erfaringer med anvendelse av den og når NRS anser den for å samsvare med lovens krav til god regnskapsskikk. Den differensieringen som gjøres mellom foreløpige og endelige standarder henger sammen med drøftelsen i lovforarbeidene til gjeldende lov om

hva som er etablert god regnskapsskikk og hva som må vinnes av praktiske erfaringer før lovens krav til god regnskapsskikk kan regnes som tilfredsstillt.

5.2 Standardsetting i enkelte andre land

Nedenfor beskrives utarbeidelse av regnskapsstandarder og organisering av standardsetter i enkelte land som det kan være naturlig for Norge å sammenligne seg med. Felles for disse landene er at de, som Norge, er i ferd med å diskutere hvordan standardsettingen vil måtte endres som følge av IAS-forordningen. Beskrivelsen baserer seg i hovedsak på organiseringen slik den foreligger i mai 2003.

5.2.1 Danmark

Regnskapsstandarder i Danmark (benevnt «regnskabsvejledninger») har vært utarbeidet av Regnskabsteknisk Udvalg i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) med en etterfølgende godkjenning av Regnskabspanelet. Regnskabsteknisk Udvalg består av medlemmer av FSR. Regnskabspanelet består av representanter fra ulike interessegrupper til regnskapet som industrien, analytikere, børsen, undervisningsinstitusjoner, revisorer og offentlige myndigheter.

I følge den nye årsregnskapsloven fra 2001 skal loven utfylles og suppleres med regnskapsstandarder. På denne bakgrunn har Dansk Industri, Københavns Fondsbørs og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) utarbeidet et forslag til etablering av en uavhengig standardutstedende organisasjon. Det foreslås at organisasjonen etableres med utgangspunkt i det nåværende Regnskabspanel. Regnskabspanelet må i tilfelle inngå avtale med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om utgivelse av regnskapsstandarder.

Regnskabspanelet foreslås i fremtiden å bestå av 10 medlemmer (3 regnskapsprodusenter, 3 brukere, 1 fra universitet/handelshøyskole og 3 revisorer). Panelet skal ut over å utarbeide regnskapsstandarder kommentere diskusjonsnotater og ut-

kast til internasjonale standarder samt kommenterte forslag til endringer av EF-direktiver. Det er viktig for komiteens arbeid at det sikres en løpende, konstruktiv dialog med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet og Fondsbørsen. Dette kan bl.a. skje ved at disse har observatørstatus i Regnskabspanelet.

Det nye danske standardsetteren er foreløpig ikke etablert. Det er opplyst at dette i hovedsak skyldes problemer med finansieringen.

5.2.2 Sverige

Sverige har to organisasjoner som utvikler regnskapsnormer for de regnskapspliktige, det private Redovisningsrådet og den statlige Bokføringsnämnden.

Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden (BFN) er et offentlig myndighetsorgan, og er av svensk lovgivning utpekt som ansvarlig for utvikling av god regnskapsskikk («god redovisningssed») i Sverige (Bokföringslagen 1999:1078, 8 Kap 1 §). BFN har i sin årsrapport for 2002 beskrevet virksomheten slik:

«BFN är en myndighet under regeringen (Finansdepartementet) med egen instruktion (SFS 1988:1118) och eget anslag. BFN har enligt instruktionen till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning.

Detta sker bl.a. genom att nämnden utarbetar allmänna råd inom sitt ansvarsområde.

BFN är statens expertorgan på redovisningsområdet. Nämnden och dess kansli biträder Regeringskansliet i redovisningsfrågor, deltar i utredningar inom kommittéväsendet samt yttrar sig över författningsförslag. En annan viktig uppgift för nämnden är att avge yttranden till domstolar om vad god redovisningssed innebär i olika hänseenden.»

BFN samarbeider med andre normgivende organer på regnskapsområdet som Redovisningsrådet. BFN har et særskilt ansvar for årsregnskap i unoterte foretak og utgir rekommendationer (standarder) som skal anvendes av andre kategorier av regnskapspliktige enn de børsnoterte foretak. Standardene for unoterte foretak vil normalt være lik de for noterte foretak, men med muligheten til enkelte forenklinger. Fra 2005 vil Bokföringsnämndens standarder baseres på IAS/IFRS.

Redovisningsrådet

Redovisningsrådet ble dannet høsten 1989 gjennom etableringen av Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Stiftere var staten gjennom Bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR og Sveriges Industriförbund. I 1998 overtok den nåværende Föreningen för utvecklande av god redovisningssed stiftelsens oppgaver, og de økonomiske ressursene ble vesentlig forsterket. Bokföringsnämnden gikk ut av organisasjonen, mens Stockholms Fondsbörs kom inn. Rådets «rekommendationer» skal følge IAS og avvik skal bare skje dersom svensk lov hindrer samsvær. Om IAS har valgmuligheter, vil normalt ett av disse bli innarbeidet i den svenske standard av hensyn til sammenlignbarhet.

«Rekommendationene» er i første rekke rettet mot foretak hvor aksjene omsettes i et offentlig marked og andre foretak av stor allmenn interesse. Men det er uttalt at de samme vurderingsregler bør anvendes av alle regnskapspliktige. Etter noteringsavtalen med Stockholms Fondsbörs kan de noterte foretak ikke fravike standardene uten særskilt begrunnelse.

Fra 2005 vil Redovisningsrådets standarder bli erstattet av IAS/IFRS.

5.2.3 Storbritannia

Accounting Standards Board (ASB) ble etablert i 1990 for å utgi regnskapsstandarder (Financial Reporting Standards – FRS) med referanse til Companies Act 1985. ASB har ti styremedlemmer, hvorav to er på full tid. Disse representerer flere ulike brukergrupper. Styremedlemmene utnevnes av en komité bestående av leder og nestleder og tre andre medlemmer fra Financial Reporting Council (FRC).

FRS gjelder for alle som avlegger årsregnskap, men det er utarbeidet en egen standard for små foretak. En egen gruppe under ASB er etablert for å lage forslag til standard for små foretak.

Financial Reporting Council (FRC) er en «konsernspiss» med ASB og Financial Reporting Review Panel (FRRP) som underordnede organisasjoner. FRRP er et kontrollorgan for bruk av standardene, jf. beskrivelse i kapittel 3. Selv om FRC er «konsernspiss», er ASB og FRRP uavhengige av FRC og hverandre i utøving av sine oppgaver. Oppnevning og finansiering av FRC, ASB og FRRP skjer i fellesskap av revisorprofesjonen (Consultative Committee of Accountancy Bodies), City (London Stock Exchange sammen med banker og investorer) og regjeringen ved Department of Trade and Industry.

5.3 Utvalgets forslag

Utvalget går ikke inn for at fastsetting av norske regnskapsstandarder i framtiden overlates til et offentlig organ. Det legges vekt på gode erfaringer med Norsk RegnskapsStiftelse. Erfaringer under endrede rammer der børsnoterte foretak ikke lenger skal følge standardene i konsernregnskapet, tilsier imidlertid en ny vurdering etter «for eksempel tre regnskapsår».

Utvalget har vurdert om nye rammer som nevnt tilsier en annen sammensetning av det standardsettende organ for å sikre at standardene fortsatt anerkjennes som god regnskapsskikk. Utvalget mener det må legges vekt på representativ deltakelse fra sentrale interessegrupper (de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak) samt regnskapsfaglig kompetanse. Utvalget mener at det framover kan være et større behov for at Finansdepartementet, som ansvarlig departement for regnskapslovgivningen, har en observatør i det standardsettende organet.

Utvalget anser at en forsvarlig og åpen prosess i standardsettingen må være nødvendig og tilstrekkelig for å konstatere en slik aksept av standardene at de må anses som uttrykk for god regnskapskikk. Utvalget mener at det ved norske regnskapsstandarder som er basert på en internasjonal regnskapsstandard er tilstrekkelig med en forenklet prosess, i og med at praksis er sikret gjennom pliktig anvendelse i konsernregnskapet til børsnoterte foretak.

Utvalget legger vekt på at gode standarder er i regnskapsbrukernes (gode regnskaper) og de regnskapspliktiges (lavere kapitalkostnader) interesse. Samtidig mener utvalget at det «også er et offentlig ansvar å legge forholdene til rette for en mest mulig korrekt regnskapsavleggelse». Utvalget anser «at det vil være rimelig med en deling av finansieringen av standardsetterens virksomhet mellom det offentlige, næringslivet og de stiftende organisasjoner». Utvalget anser videre at det vil «være hensiktsmessig at standardsetter for å få offentlig støtte, må framlegge en årsplan for virksomheten for den kommende periode. Fagdepartementet vil kunne knytte betingelser til støtten blant annet gjennom godkjenning av årsplanen».

5.4 Høringsinstansenes merknader

Det er bred støtte blant høringsinstansene for utvalgets vurdering av at et privat organ fastsetter norske regnskapsstandarder i framtiden.

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH), LO, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) og Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) mener derimot at det standardsettende organ bør ha en offentlig forankring, eller i det minste deltakelse. FNH ser det imidlertid ikke som en målsetting at standardene er underlagt politisk styring, men at det offentlige bør delta i utviklingen av standardsettingen på linje med andre grupper som har en sentral rolle innen finansiell rapportering.

FNH ser det som hensiktsmessig at det standardsettende organ gis en noe bredere sammensetning enn den gjeldende ordning for standardsetting er gitt. Deltakelse i det faglige arbeid bør derfor omfatte regnskapsbrukere (kapitalmarked og kreditorer), regnskapspliktige, revisorbransjen, det akademiske miljø og det offentlige. Dette støttes av flere høringsinstanser.

Sparebankforeningen mener at det standardsettende organ bør endres til å bli en ordning styrt av offentlige myndigheter. De mener at det bør foreligge særdeles sterke grunner for at et standardsettende organ, som vil ha betydelig autoritet både i forhold til å bestemme regnskapspraksis og ikke minst i forhold til domstolene, og som er nært knyttet til lov og forskrifter, ikke skal være styrt av offentlige myndigheter. Videre at ordningen bør finansieres av det offentlige og at det offentlige bør stå for oppnevningen av medlemmene.

Uansett organisering av det standardsettende organ, enten det er fortsatt privat ordning eller med offentlig forankring, mener foreningen at det bør settes sammen fra en bredere krets enn det gjør i dag. Det synes naturlig at regnskapsbrukere (kreditorer og kapitalmarked), regnskapspliktige og det offentlige også er representert i organet.

De fleste høringsinstanser støtter utvalgets forslag om finansieringsdelingen og finner det naturlig at det offentlige sammen med de andre bidragsyterne vil ha innflytelse på organiseringen (herunder prioritering av arbeidsoppgaver) og sammensetning av standardsetter.

Kredittilsynet er enig i utvalgets overordnede konklusjoner og den oppfatning at norske regnskapsstandarder i fremtiden må være basert på tilhørende IAS/IFRS. Etter Kredittilsynets oppfatning vil standardsetters oppgaver vesentlig måtte endres i tråd med den endring som foretas i regnskapsreguleringen:

«Alle børsnoterte foretaks konsernregnskaper (forordningsforetakene) vil måtte avlegges i tråd med IAS/IFRS (samt underliggende tolkninger fra IFRIC) slik at standardsetters fokus

vil måtte være de foretak som ikke følger IAS-forordningen (moderniseringsforetakene). I praksis betyr dette små foretak, ikke børsnoterte foretak og selskapsregnskapene til de børsnoterte foretakene.

Det bør fra standardsetters side utarbeides et sett standarder som ivaretar de behov små og mellomstore foretak vil ha i forbindelse med den nye loven og forskriften som vil bestå av oversatte IAS/IFRSer for forordningsforetakene. Med nevnte forskrift som basis, bør det utarbeides et fullverdig sett av standarder for moderniseringsforetakene.

Hvorvidt dette lar seg gjøre innen lovens ikrafttreden er usikkert. Dersom man allerede nå kan se at 2005 ikke holder som tidspunkt for det nye standardsettet, er det et spørsmål om det må utarbeides en overgangsregel slik at loven lar seg anvende for moderniseringsforetakene med evt. en oppdatering av GRS slik den foreligger i dag eller (med unntak av de små foretakene) gjennom bruk av IAS/IFRS i norsk oversettelse. Eventuelt kan det være hensiktsmessig å referere direkte i lov eller samleforskrift til tilhørende relevant IAS/IFRS, dersom god regnskapsskikk på området ikke er i tråd med IAS/IFRS. Videre er det Kredittilsynets oppfatning at standardsetter bør forplikte seg til å utarbeide et fullt standardsett innen et rimelig tidspunkt, for eksempel 2007. Dette bør, også i lys av en eventuell offentlig finansiering, være en norsk standardsetters hovedprioritet de kommende årene.»

Kredittilsynet er enig i utvalgets konklusjon om at tiden fra høringsutkast til ferdig standard kan reduseres gjennom at den prosess som standarden er underlagt oppfattes som representativ og offentlig.

De er enige med utvalget i at det standardsettende organ bør fortsette å drives i privat regi, men at det offentlige må delfinansiere organet da det kreves at standardene er vederlagsfrie og offentlig tilgjengelige.

Når det gjelder sammensetning av det standardsettende organet er de enige i utvalgets forslag. *Kredittilsynet* støtter *Finansnæringens Hovedorganisasjon* og *Sparebankforeningen* i at representasjon av regnskapsbrukere bør omfatte kapitalmarked og kreditorer. Kredittilsynet mener at et forhold som ikke synes kommentert av utvalget er prosessen knyttet til oppnevning av medlemmer i det standardsettende organet. Det forhold at sammensetningen av det standardsettende organet endres, tilsier i det minste at det fra myndighetenes side gis enkelte føringer på hvilke interesser som bør være representert i organet.

Når det gjelder den offentlige deltakelse uttaler Kredittilsynet at de i dag møter som observatør i

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) og er fornøyd med ordningen. Kredittilsynet er av den oppfatning at kravet til fremtidig koordinering og informasjon mellom standardsetter og Finansdepartementet ikke nødvendigvis betinger deltagelse fra departementets side i det standardsettende organ. *Skattedirektoratet* mener at Kredittilsynets observatørplass bør bli omgjort til at de blir fullverdige medlem av det standardsettende organ.

NRS ser for seg at NRS også i fremtiden skal spille en sentral rolle i utviklingen av god regnskapskikk i Norge. De ser det som meget viktig at det opprettholdes et engasjert, sterkt fagmiljø i Norge også etter innføringen av IAS/IFRS for børsnoterte selskaper. NRS kommenterer:

«Innenfor utviklingen av IAS/IFRS ser NRS for seg å kunne spille en rolle på føringer og proaktive innspill til IFRS og ved veiledning på særlige spørsmål.

Når det gjelder standardsetting for øvrige foretak, små foretak, organisasjoner uten økonomisk vinning som formål samt for selskapsregnskapet vil NRS kunne påta seg ansvaret for dette.

Rolle og fokus i NRS vil endres og dette endrede fokus vil kunne kreve endret/utvidet sammensetning av NRSs styre og fagorgan. Deltakende organisasjoner bør vurderes utvidet med mulig offentlig deltagelse samt med andre naturlige interessenter. Samtidig er det avgjørende at en god finansiering av NRS kommer på plass og vi ser for oss en deling mellom det offentlige, næringsliv og stiftende organisasjoner.»

5.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger.

Departementet legger vekt på at et fortsatt aktivt og kompetent standardsettende organ vil være av stor betydning for å sikre faste rammer for god regnskapsrapportering. Samtidig endres rammene for standardsetting vesentlig når børsnoterte foretak fra 2005 skal utarbeide konsernregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene IFRS og ikke etter norske regnskapsstandarder. Funksjonen til den norske standardsetteren blir da i mer utpreget grad å ivareta samfunnets interesse i faste rammer for regnskapsrapportering. Det må antas å bidra til lavere transaksjonskostnader for næringslivet og vanskeliggjøre gjennomføringen av økonomisk kriminalitet. En norsk standardsetter forutsettes videre i proposisjonen her å fastsette regnskapsstandarder for foretak uten økonomisk

formål (se pkt. 4.6). Slike standarder kan bidra til å sikre kontroll med bruk av bevilgede og innsamlede midler. Standardsetteren bør også bidra med innspill (i høringer m.v.) til utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder i the International Accounting Standards Board (IASB).

Departementet legger til grunn at det er hensiktsmessig at den norske standardsetteren kan ta del i arbeidet med å utvikle forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Dette kan f.eks. gjøres ved at den norske standardsetteren fastsetter regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS og at disse stadfestes ved forskrifter i medhold av regnskapsloven. Dette vil tilsvare IFRS-forordningens system for godkjenning av regnskapsstandarder fastsatt av IASB. En annen mulighet kan være å fastsette hovedprinsippene og minstekrav til opplysninger i forskriftene og at den norske standardsetteren utfyller disse med regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS, uten at disse stadfestes som forskrifter. I så fall må forskriftene angi at grunnlaget for slike standarder er et krav om god regnskapsskikk. En slik løsning vil tillempe regnskapslovens system. Det kan også tenkes kombinasjoner av de to skisserte metoder.

Som nevnt i pkt. 3.1.5 kan det bli aktuelt å basere forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder på slike forenklede standarder utarbeidet av IASB, «SME-IFRS». Selv om forskriftene baseres på «SME-IFRS», kan det vise seg å være ønskelig med enkelte tilpasninger i de norske forskriftene. Også her vil en norsk standardsetter med et kompetent regnskapsfaglig miljø kunne yte verdifulle bidrag og påvirke regnskapsløsningene.

Departementet deler utvalgets vurdering av hva som bør kreves av en forsvarlig prosess for fastset-

ting av regnskapsstandarder. Det må legges vekt på representativ deltakelse fra sentrale interessegrupper (de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak) samt regnskapsfaglig kompetanse. Ut fra de beskrevne endringer i rammene for et standardsettende organ, kan det framover videre være en samlet fordel at Finansdepartementet har en observatør i det standardsettende organet.

Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å overføre ansvaret for standardsetting til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ. Departementet anser også at det er rimelig at regnskapsbransjen og næringslivet gjennom sine organisasjoner tar et ansvar for utviklingen av regnskapsstandarder gjennom aktive bidrag til det standardsettende organet. Det er etter departementets syn en styrke ved standardsettingen i Norge at bidragsyterne til Norsk RegnskapsStiftelse har vist en slik vilje. Fortsatt standardsetting i et frittstående organ legger etter departements syn best til rette for slike aktive bidrag.

Departementet viser til utvalgets vurdering av at endrede rammer for standardsetting sammen med at forsvarlige rammer for utarbeidelse av årsregnskap også er et offentlig ansvar, tilsier offentlige bidrag til det standardsettende organet. Slike bidrag vil kreve en konkret budsjettprioritering.

Departementet vil evaluere forholdet for standardsetting og forskrift når reglene har virket i noe tid.

6 Selskapsrettslige tilpasninger og tilpasninger til offentlig rapportering

6.1 Selskapsrettslige tilpasninger

6.1.1 Gjeldende rett

Bestemmelser om selskapskapitalen er gitt i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 3. Kapittel 3 del I angir hva som er selskapets bundne egenkapital; § 3–1 aksjekapital, § 3–2 overkursfond og § 3–3 fond for verdiforskjeller. Del II angir krav til egenkapitalen. Etter § 3–4 skal selskapet til enhver tid ha en egenkapital som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. Del II gjelder utdelinger fra selskapet. Etter § 3–6 første ledd kan utdeling fra selskapet bare skje etter reglene om utbytte (kapittel 8 del I), kapitalnedsetting (kapittel 12), fusjon (kapittel 13) eller fisjon (kapittel 14) av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning (kapittel 16). Utdeling av konsernbidrag følger tilsvarende bestemmelser om utdeling som utbytte, jf. § 3–9 tredje ledd og kapittel 8 del I.

De endringer i regnskapsloven som foreslås her vil innvirke på bestemmelsene om fri og bundet egenkapital, som blant annet har betydning for utdelingsadgangen. Det vises særlig til § 8–1 om hva som kan deles ut som utbytte. «Annen egenkapital» i § 8–1 første ledd refererer til regnskapsmessig egenkapital som ikke inngår i aksjekapital, overkursfond eller fond for verdiforskjeller, jf. regnskapsloven § 6–2 første ledd C II nr. 3.

6.1.2 EØS-rett

Etter EØS-reglene etter direktiv 78/660/EØF (fjerde selskapsrettsdirektiv) artikkel 33 kan medlemsstatene tillate *oppskrivning* av anleggsmidler. I så fall skal differansen mellom oppskrevet verdi og verdien vurdert etter de alminnelige vurderingsreglene i artikkel 32 (anskaffelseskost) avsettes til et eget «fond for verdsettingsdifferanser» som ikke kan deles ut til eierne.

Fjerde selskapsrettsdirektiv (som endret ved direktiv 2001/65/EF) artikkel 42a til 42c gir bestemmelser om vurdering av *finansielle instrumenter til virkelig verdi*. Det vises til forslag til gjennomføring av direktiv 2001/65/EF i Ot.prp. nr. 15 (2003–2004). Ved vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi skal etter artikkel 42 c endringer i vir-

kelig verdi resultatføres. I visse angitte tilfeller skal imidlertid slike endringer føres direkte mot egenkapitalen og inkluderes i et fond for virkelig verdi. Det er ikke gitt bestemmelser om at dette fondet må være bundet egenkapital. Etter artikkel 42 e og 42 f kan medlemsstatene tillate eller kreve vurdering til virkelig verdi av andre eiendeler. Det er ikke gitt bestemmelser om avsetning til fond i disse bestemmelsene.

Etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 59 kan medlemsstatene kreve eller tillate at investeringer i datterselskap og tilknyttet selskap samt deltakelse i felleskontrollert virksomhet vurderes etter *egenkapitalmetoden* (se pkt. 3.3.2). Ved vurdering etter egenkapitalmetoden krever artikkel 59 nr. 6 bokstav b at når inntektsført resultatandel fra investeringen/deltakelsen «er høyere enn beløpet for allerede mottatt eller forfalt utbytte, skal differansen føres til en reserve som ikke kan utbetales til eierne».

6.1.3 Utvalgets forslag

Urealiserte gevinster

Utvalget har vurdert behovet for og fremmet forslag om at visse urealiserte gevinster ikke skal inngå i fri egenkapital, jf. utredningen pkt. 21.6 og utvalgets lovforslag del IV (aksjeloven) og V (allmennaksjeloven).

Utvalget (flertallet) foreslår at urealiserte gevinster som oppstår ved vurdering av eiendeler til virkelig verdi (markedsverdi eller en tilnærming til markedsverdi) skal være bundet egenkapital. Etter forslaget skal likevel urealiserte gevinster som oppstår ved vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi være fri egenkapital. Forslaget innebærer binding av urealiserte gevinster som oppstår ved vurdering til virkelig verdi av investeringseiendommer – investering i fast eiendom som er kapitalplassering (IAS 40) – og biologiske eiendeler – landbruk (IAS 41). Et mindretall (medlemmene Fallmyr og Voldnes) går inn for at alle urealiserte gevinster skal være bundet egenkapital, inkludert urealiserte gevinster på markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter § 5–8 i regnskapsloven som ikke bindes etter gjeldende rett. Utvalget går ikke inn

for oppskrivningsadgang for anleggsmidler i samsvar med IAS 16 og IAS 38, og har ut fra det ikke vurdert binding av urealiserte gevinster knyttet til oppskrivning.

Fond for vurderingsforskjeller

Utvalget foreslår videre at bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller i regnskapsloven § 5–17 tredje ledd nr. 4 flyttes til aksjeloven og allmenaksjeloven § 3 – 3. Bestemmelsen gjelder selskapsrettslig binding av inntektsført, ikke utdelt overskudd i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet som er vurdert etter egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet.

Bestemmelsen er selskapsrettslig begrunnet, men i og med at kravet om fond for vurderingsforskjeller fremkommer av regnskapsloven betyr dette at også regnskapspliktige som ikke er aksjeselskaper må beregne fond for vurderingsforskjeller ved anvendelse av egenkapitalmetoden. For denne typen foretak vil ikke fondet være bundet, og har således ingen betydning i forhold til disponering mv. Ved å flytte bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller fra regnskapsloven til aksjelovene, kan foretak som ikke er aksjeselskap unngå å beregne fond for vurderingsforskjeller.

Ved å flytte bestemmelsen unngår man at bestemmelsen omfatter regnskapspliktige som ikke er aksjeselskaper. Fondsavsetning for andre foretak enn aksjeselskaper fører ikke til at egenkapitalelementer bindes og har således ikke noe reelt formål, men innebærer et betydelig merarbeid.

Direktivkravet er ikke til hinder for en slik løsning.

6.1.4 Høringsinstansenes merknader

Urealiserte gevinster

Høringsmerknadene til utvalgets forslag om selskapsrettslig binding av urealiserte gevinster spriker. På den ene siden går særlig *Næringslivets Hovedorganisasjon* inn for at ingen urealiserte gevinster bindes, og at dette ikke i noe fall bør omfatte urealiserte gevinster på markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter regnskapsloven § 5–8 som ikke er bundet etter gjeldende regler. De uttaler:

«NHO vil påpeke at det er en klar forutsetning for å kunne foreta målinger til virkelig verdi i henhold til IAS regelverket, at denne kan måles pålitelig. Kan slik pålitelig måling ikke skje, foreligger det ikke regnskapsmessig adgang til bruk av virkelig verdi i stedet for historisk kostpris. Selskapenes regnskaper er utgangspunkt

for en rekke disposisjoner, både fra/av selskapene selv og fra /av andre selskapsinteressenter, som alle bygger på forutsetningen om «riktige» regnskaper hos selskapet. NHO kan ikke se at det gjør seg gjeldende andre eller mer tungtveiende hensyn i forhold til egenkapitaltransaksjoner enn i forhold til andre transaksjoner, gitt at kriteriene for pålitelig måling foreligger. Det er derfor ikke grunn til binding selskapsrettslig heller.»

På den andre siden går bl.a. *Finansnæringens Hovedorganisasjon* inn for at alle urealiserte gevinster bindes. De uttaler:

«FNH finner her ikke grunn til å slutte seg til utvalgsflertallets syn. Vi mener at inntektsføring av urealisert gevinst på finansielle eiendeler utenom handelsporteføljen ikke bør inngå i utbyttegrunnlaget, men avsettes til et bundet fond. Finansielle eiendeler utenom handelsporteføljen vil blant annet omfatte eiendeler som ikke omsettes i et aktivt og likvid marked. Når det ikke finnes et velfungerende marked, er det ut fra hensynet til målingens pålitelighet og instrumentets pålitelighet, behov for selskapsrettslig nøytralisering av den inntektsførte urealiserte gevinst fratrullet skatt.»

Fond for vurderingsforskjeller

Ingen høringsinstanser har merknader til utvalgets forslag.

6.1.5 Departementets vurdering

Innledning

De regnskapsmessige vurderingsreglene påvirker årsresultatet og egenkapitalen. Disse størrelsene i selskapsregnskapet danner grunnlag for beregning av fri og bundet egenkapital for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. beskrivelsen i pkt. 6.1.1.

I Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) har departementet foreslått adgang til å anvende de internasjonale regnskapsstandardene IFRS i samsvar med forordning (EF) nr. 1606/2002 (IFRS-forordningen) i konsern- og selskapsregnskapet (for børsnoterte foretak er anvendelsen i konsernregnskapet pliktig). I proposisjonen her foreslås det videre en generell adgang til å fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av disse internasjonale regnskapsstandardene i konsern- og selskapsregnskapet. Det vises til omtalen i pkt. 3.1.5.

Anvendelse av IFRS innebærer utvidet plikt eller adgang, til regnskapsmessig vurdering av visse eiendeler og gjeldsposter til virkelig verdi i forhold til det som følger av regnskapsloven, og til en form

for oppskrivning av anleggsmidler kalt verdiregulering. Det foreslås ikke tilsvarende utvidet adgang til regnskapsføring som nevnt i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. Forslag om nøytralisering av konsekvenser for fri og bundet egenkapital av å anvende oppskrivning (verdiregulering) og virkelig verdi vurdering i samsvar med IFRS vurderes under punktet «fond for urealiserte gevinster» nedenfor.

Både regnskapsloven og IFRS tillater vurdering av investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet (joint ventures) etter den såkalte egenkapitalmetoden eller (for felleskontrollert virksomhet) den beslektede bruttometoden. Metodene innebærer inntektsføring både av utdelt og ikke utdelt andel av resultatet i det selskapet investeringen gjelder. Forslag om justeringer i det tilknyttede kravet om avsetning til et bundet fond for vurderingsforskjeller vurderes under punktet «fond for vurderingsforskjeller» nedenfor.

Etter IFRS (IAS 21) skal årsregnskapet føres i foretakets funksjonelle valuta. Det foreslås i proposisjonen her en tilsvarende adgang etter regnskapsloven, jf. pkt. 3.4.6. Føring av selskapsregnskapet i en annen valuta enn norske kroner kan ha konsekvenser for fri og bundet egenkapital. Dette omtaler under punktet «fremmed valuta» nedenfor.

Fond for urealiserte gevinster

Departementet viser til utvalgsmajoritetens vurdering av at urealiserte gevinster knyttet til annet enn finansielle instrumenter bør være bundet egenkapital. Flertallet går inn for at urealiserte gevinster knyttet til finansielle instrumenter bør være fri egenkapital. Utvalgets forslag knytter seg til forslagene om å åpne for vurdering av finansielle instrumenter, investeringseiendommer og biologiske eiendeler (landbruk, havbruk og skogbruk) til virkelig verdi i samsvar med IFRS. Utvalget foreslår ikke oppskrivningsadgang i samsvar med adgangen til verdiregulering av anleggsmidler etter IFRS. I proposisjonen her foreslås det tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område etter en annen modell enn den som er foreslått av utvalget. Modellen innebærer en adgang til å følge forenklede IFRS etter egne forskrifter, mens det ikke åpnes for utvidet anvendelse av virkelig verdi eller oppskrivning i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven (se pkt. 3.1.5). Departementet mener at en naturlig konsekvens av dette bør være at urealiserte gevinster knyttet til utvidet anvendelse av virkelig verdi og oppskrivning etter IFRS skal være bundet egenkapital. Dette inkluderer vurdering til virkelig verdi av

andre finansielle instrumenter enn markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter regnskapsloven § 5–8. Departementet legger vekt på at utbyttegrunnlag bør være tilnærmet likt i selskaper som fører årsregnskap i samsvar med IFRS og de som følger regnskapsloven og norsk god regnskaps-skikk. Departementet legger også vekt på de forhold utvalget mener taler for at urealiserte gevinster skal være bundet egenkapital.

Innen IFRS-forordningens område er det begrenset adgang til å fastsette særskilte regnskapsregler, inkludert spesifisering av bundne fond. IFRS-forordningen omfatter imidlertid ikke selskapsrettslige regler om fri og bundet egenkapital. Departementet anser at dette forholdet gjør det nødvendig å fastsette bestemmelser om avsetning til bundne fond i aksjelovgivningen og ikke i regnskapsloven. Hensynet til spesifisering i balansen ivaretas likevel også innen IFRS ved kravet etter IAS 1 om at fond skal spesifiseres i balansen under egenkapital.

Departementet foreslår etter dette krav om at aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det etter forslaget sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost hensyntatt effekten av utsatt skatt. Dette skal gjelde tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte dersom det ved verdiregulering (oppskrivning) eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.

Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter etter forslaget ikke differanser som nevnt knyttet til vurdering av:

- finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5–8,
- pengeposter i utenlandsk valuta,
- eiendeler som nevnt i § 8–1 første ledd nr. 2 eller
- andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

Fondet skal kunne løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.

Det foreslås videre at departementet skal kunne gi forskrifter om beregning av differansen som nevnt over.

Departementet foreslår videre en adgang for departementet til å fastsette forskrifter om at en annen verdi enn balanseført verdi av tingsuttak kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger. Forslaget må ses i sammenheng med og for-

utsetter vedtakelse av Justisdepartementets forslag i Ot.prp. nr. 29 (2004–2005) om endringer i forsikringsavtaleloven mv. om at balanseført verdi av tingsuttak legges til grunn i forhold til beløpssmessige utdelingsbegrensninger i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det er en fare for at hensikten med det forslaget ikke vil bli tilstrekkelig ivaretatt med tingsuttak av eiendeler som vurderes til virkelig verdi ved anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i selskapsregnskapet og som gir bidrag til fond for urealiserte gevinster.

Det vises til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven) ny § 3–3 a, § 3–6 tredje ledd nytt annet punktum og merknadene til bestemmelsene i kapittel 9.

Fond for vurderingsforskjeller

Det vises til forslaget i pkt. 3.3.4 om adgang men ikke plikt til å vurdere investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Avsetning av ikke utdelt resultatandel fra slike investeringer til et bundet fond er nødvendig etter EØS-reglene etter regnskapsdirektivene og er fastsatt i regnskapsloven § 5–17 tredje ledd nr. 4, jf. også § 6–2 C II nr. 1. Som utvalget påpeker, har reglene om avsetning til fondet i enkelte henseender vært uklare og kompliserte å forholde seg til. Det vises også til Ot.prp. nr. 13 (2000–2001) kapittel 4 der det legges opp til en endelig vurdering om anvendelse av egenkapitalmetoden og fond for vurderingsforskjeller i forbindelse med evalueringen av regnskapsloven. Etter utvalgets analyse er det særlig egenkapitaltransaksjoner og transaksjoner mellom morselskap og datterselskap der det oppstår internegevinst som skaper problemer. Utvalget har utformet et forslag til løsning som høringsinstansene ikke har hatt merknader til. På samme måte som for fond for urealiserte gevinster, bør kravet til avsetning til fond for vurderingsforskjeller fastsettes i aksjelovgivningen.

Departementet foreslår etter dette å overføre kravene til avsetning til fond for vurderingsforskjeller til bestemmelser i aksjeloven og allmennaksjeloven om at fond for vurderingsforskjeller er bundet egenkapital. Etter forslaget skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden kan etter

forslaget unnlates avsatt til fond for vurderingsforskjeller. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.

Det vises til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven) endret § 3–3.

Fremmed valuta

Det vises til forslag i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 3.4.6. om at departementet i forskrift kan gi regler om beregning av fri og bundet egenkapital når årsregnskapet er ført i en annen valuta enn norske kroner, jf. lovforslaget del V (aksjeloven) og del VI (allmennaksjeloven). En slik bestemmelse vil være nødvendig og tilstrekkelig også i forhold til selskaper som fører årsregnskap i annen valuta enn norske kroner etter bestemmelser foreslått i proposisjonen her.

6.2 Tilpasninger til offentlig rapportering

6.2.1 Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk

Som omtalt under avsnitt 3.7. kan regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen ikke pålegges å følge oppstillingsplanene etter regnskapsloven. Standardisert regnskapsinformasjon er et sentralt grunnlag for utarbeiding av offisiell statistikk, bl.a. nasjonalregnskapet. Standardiserte krav til spesifikasjon av resultatregnskap og balanse legger til rette for effektiv utnyttelse av regnskapsdata fra et stort antall regnskapspliktige. Det er en forutsetning for elektronisk håndtering av årsregnskaper som er innsendt til Regnskapsregisteret. For de regnskapspliktige, norske næringsdrivende, innebærer denne utnyttelsen av regnskapsdata til statistikkproduksjon en klar lettelse av rapporteringsbyrdene. Slike data er nødvendige for å utarbeide sentral nasjonal statistikk. Alternativet er å pålegge de næringsdrivende særskilt innrapportering av regnskapsdata til statistikkmyndighetene. Det er nødvendig å sikre slik standardisert regnskapsinformasjon også for de regnskapspliktige som etter IFRS-forordningen ikke kan pålegges å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven i selskapsregnskapet. Departementet legger vekt på at dette behovet dekkes uten unødige byrder for de aktuelle regnskapspliktige. Det viktigste tiltaket etter forslaget her er i så måte å gjennomføre at oppstillingsplanene etter regnskapsloven oppfyller de krav som stilles etter IFRS. Det er således ingen

hinder for de regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen fra å benytte oppstillingsplanene i regnskapsloven. For disse er det ikke nødvendig med særskilt statistikkrapportering av regnskapsinformasjon. For de som likevel benytter muligheten etter IFRS-forordningen til å stille opp resultatregnskapet og balansen på en annen måte må det innhentes standardisert regnskapsinformasjon til statistikkproduksjon. Departementet anser at den minst byrdefulle løsningen da vil være et krav om å utarbeide en egen resultat- og balanseoppstilling i samsvar med oppstillingsplanene i regnskapsloven som skal sendes til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet.

På den måten vil en unngå å etablere et system med separat rapportering til statistikkmyndighetene og andre instanser. Etter departementets oppfatning vil en plikt til å utarbeide egen resultat- og balanseoppstilling være mindre byrdefullt for de regnskapspliktige ved at resultat- og balanseoppstillingen skal sendes inn til Regnskapsregisteret på lik linje med årsregnskapet, slik at de regnskapspliktige ikke behøver å forholde seg til andre offentlige organer.

Plikten til å utarbeide egen resultat- og balanseoppstilling til statistikk- og kontrollformål vil bare være aktuell for regnskapspliktige som velger å utarbeide selskapsregnskap etter IFRS-forordningen. Departementet mener det er grunn til å anta at få regnskapspliktige vil benytte denne adgangen framfor den foreslåtte adgangen til å utarbeide selskapsregnskap etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandards, jf. pkt. 3.1.5. For disse gjelder ikke begrensningene etter IFRS-forordningen, og det vil være et krav om at de følger oppstillingsplanene i regnskapsloven. Videre antar departementet at muligheten etter forslaget om å slippe statistikkrapportering ved å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven, vil være et klart insentiv til å følge disse oppstillingsplanene. Departementet antar derfor at det foreslåtte kravet om resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk vil være aktuelt kun for et helt begrenset antall regnskapspliktige.

Departementet anser at standardiserte oppstillinger av resultatregnskapet og balansen også kan være nyttig for kontrollmyndigheter, og foreslår derfor at de foreslåtte oppstillingene også skal være tilgjengelige for slike myndigheter. Disse oppstillingene kan imidlertid ikke være allment tilgjengelig. Det vil bryte med EØS-reglene etter IFRS-forordningene. Departementet har vurdert om oppstillingene bør revisorbekreftes, men har kommet til at nytten ved det ikke kan forsvare kostnadene for de regnskapspliktige. Revisorbekreftelse er ikke påkrevet av statistikkhensyn og kontrollmyndighe-

tene vil ha et revidert årsregnskap å forholde seg til.

Departementet foreslår etter dette at regnskapspliktige som i henhold til regnskapsloven § 3–9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandards fastsatt i medhold av § 3–9 annet ledd skal utarbeide egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifikasjon av driftskostnadene i samsvar med § 7–8 b. Dette kravet skal ikke gjelde dersom den regnskapspliktige i selskapsregnskapet har stilt opp resultatregnskapet og balansen i samsvar med bestemmelsene i kapittel 6 og i tilfelle i samsvar med § 7–8 b.

Det foreslås at bestemmelsene om innsendingsplikt i § 8–2 første ledd, forsinkelsesgebyr i § 8–3 og innkreving av forsinkelsesgebyr i § 8–4 skal gjelde tilsvarende for resultat- og balanseoppstillingen.

Videre foreslår departementet en bestemmelse om at Regnskapsregisteret ikke kan gjøre innholdet kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) ny § 9–2.

6.2.2 Fremmed valuta

I avsnitt 3.4 slutter departementet seg til utvalgets forslag om at funksjonell valuta skal kunne benyttes som regnskapsvaluta. Noen av høringsinstansene har pekt på at en annen valuta enn norske kroner kan svekke årsregnskapet som grunnlag for kontroll og statistikk. For den nærmere vurdering som ligger til grunn for departementets forslag vises det til avsnitt 3.4.6.

6.2.3 Avvikende regnskapsår

I avsnitt 4.4 slutter departementet seg til utvalgets forslag om å tilføye en bestemmelse i regnskapsloven § 1–7 om at annet regnskapsår enn kalenderåret kan benyttes dersom det, på grunn av sesongmessig virksomhet, øker årsregnskapets informasjonsverdi. Departementet slutter seg også til utvalgets forslag om at bestemmelsene om at datterselskap av utenlandsk foretak kan velge avvikende regnskapsår, flyttes fra forskrift til regnskapsloven § 1–7.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse pekt på at avvikende regnskapsår kun bør tillates ved forskrift, hvor det klart framgår hvilke kriterier som skal legges til grunn. Skattedirektoratet begrunner dette blant annet i kontrollhensyn. Departementets avveining av de ulike momentene framgår av avsnitt 4.4.5.

7 Overgangsregler og ikrafttredelse

7.1 Overgangsregler

Departementet foreslår overgangsbestemmelser om forenklet omregning ved endring av regnskapsvaluta og om adgang til å gi forskrifter om regnskapsføringer ved overgang fra gruppen små foretak. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1–6 sjette ledd og § 3–4 første ledd tredje punktum.

Det foreslås også en overgangsordning for forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Det vises til omtalen i pkt. 3.1.5 og til lovforslaget del V nr. 2 første ledd.

Departementet foreslår at departementet skal kunne fastsette andre overgangsbestemmelser. Det vises til lovforslaget del V nr. 2 annet ledd.

7.2 Ikrafttredelse

Departementet legger opp til at bestemmelsene i loven settes i kraft raskt, i hovedsak med virkning fra 1. januar 2005.

Overgangsordningen om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder kan ikke tre i kraft uten at det er gjennomført skattemessige tilpasninger. Departementet tar sikte på å foreslå endringer i skattelovgivningen slik at lovregler kan tre i kraft med virkning for inntektsåret 2005. Vurderingen her er den samme som for anvendelse av fullstendig IFRS etter IFRS-forordningen. Det vises til omtalen av dette i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004) pkt. 3.4.6 (s. 24–26).

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene som fremmes i proposisjonen her antas ikke å medføre økte kostnader av betydning eller økte administrative byrder for de regnskapspliktige eller for det offentlige.

Forslagene til innretning av regnskapsreguleringen presentert i pkt. 3.1 inkluderer adgang til forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene IFRS. Etter departementets vurdering legger forslaget til rette for vesentlige besparelser for selskaper i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med fullstendig IFRS etter EØS-reglene om dette (se omtalen av IFRS-forordningen i pkt. 2.1.1 og i Ot.prp. nr. 89 (2003–2004)).

De grunnleggende regnskapsprinsipper videreføres etter departementets forslag, og vil ikke innebære økte kostnader eller administrative byrder. Etter forslaget kan små foretak fravike det grunnleggende prinsippet om sikring. Denne forenklingen vil kunne gi besparelser for enkelte små foretak.

Forslag til endringer i vurderingsreglene vil etter departementets vurdering ikke innebære økte kostnader eller administrative byrder for de regnskapspliktige. Forslaget om å gjøre permanent den gjeldende overgangsordningen om at det ikke er plikt til å anvende egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet, gir besparelser i forhold til å videreføre slik plikt.

Forslagene om adgang til å regnskapsføre i fremmed valuta og en noe utvidet adgang til å ha et avvikende regnskapsår, antas å gi en viss svekkelse av årsregnskapet som kontrollgrunnlag for skattemyndighetene og andre kontrollmyndigheter. Det vises til avveiningen av dette i pkt. 3.4 og 4.4.

Forslagene om endringer som gjelder konsernregnskap, fusjon og fisjon (se omtalen i pkt. 3.5 og 3.6) antas ikke å medføre vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser. Forslaget om adgang for små foretak til å videreføre balanseførte verdier i fisjonerte selskaper (pkt. 4.2) innebærer en forenkling som antas å gi besparelser og lette de administrative byrdene for små foretak som fisjonerer.

Departementet foreslår at det gis valg mellom en arts- og funksjonsinndeling i oppstillingsplanene i samsvar med en slik adgang etter IFRS og EUs regnskapsdirektiver. Adgangen medfører ikke økonomiske eller administrative konsekvenser.

Krav til noteopplysninger endres ikke vesentlig, og vil etter departementets oppfatning ikke medføre økonomiske eller administrative konsekvenser for de regnskapspliktige eller for det offentlige. Det foreslås nye og mer omfattende opplysningskrav for allmennaksjeselskaper og børsnoterte foretak om ytelser til ledende personer. For disse foretakene medfører forslaget en økt administrativ byrde.

For foretak som utarbeider selskapsregnskap i samsvar med IFRS-forordningen, og som benytter adgangen etter denne til ikke å følge kravene til oppstilling av resultatregnskapet og balansen i regnskapsloven kapittel 6, foreslås det krav om særskilt regnskapsrapportering til Statistisk sentralbyrå. Tilleggsrapporteringen kan unngås ved å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven, noe IFRS ikke er til hinder for. Ut fra dette medfører ikke kravet økonomiske eller administrative konsekvenser for de regnskapspliktige. Håndteringen av tilleggsrapportene vil medføre administrative konsekvenser for Regnskapsregisteret. Merkostnader forutsettes dekket innenfor gjeldende budsjettammer. For statistikk- og kontrollmyndighetene legger tilleggsrapporteringen til rette for fortsatt standardisert håndtering av regnskapsinformasjon.

Forslagene om offentlighet og innsending av regnskap (se pkt. 4.8) legger til rette for enkel håndtering av regnskapsdokumenter i Regnskapsregisteret. Forslagene medfører etter departementets vurdering ikke vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslagene fremmet i kapittel 6 om selskapsrettslige tilpasninger er aktuelle for foretak som velger å følge internasjonale regnskapsstandarter eller å anvende egenkapitalmetoden/bruttometoden. Forslagene medfører på den måten ikke økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslagene i kapittel 7 om overgangsregler fremmes for å gi administrative lettelser.

9 Merknader til de enkelte bestemmelser

9.1 Til lovforslaget del I (regnskapsloven)

Til § 1–1 (endring)

Bestemmelsen er endret ved lov 15. juni 2004 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) og lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Endringene trer i kraft 1. januar 2005. Forslaget her bygger på bestemmelsen slik den lyder etter disse endringene, og er en teknisk tilpasning til disse endringene og forslaget her til endring av § 1–2.

Til § 1–2 (endring)

Bestemmelsen er endret ved lov 15. juni 2004 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) og lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Endringene trer i kraft 1. januar 2005. Forslaget her bygger på bestemmelsen slik den lyder etter disse endringene.

I *første ledd nr. 7* foreslås å samle samvirkelag og økonomiske foreninger. Det foreslås å opprettholde grensen på salgsinntekt over to millioner kroner før regnskapsplikt inntre for samvirkelag og at denne grensen også skal gjelde for økonomiske foreninger. Basert på forslaget til ny lov om samvirkeforetak foreslås å endre «samvirkelag» til «samvirkeforetak». Forslaget til lov om samvirkeforetak er ennå ikke vedtatt, og inntil dette skjer antar departementet at NOU 2002:6 kan legges til grunn for hvordan samvirkeforetak skal forstås.

Forslaget er omtalt i pkt. 4.3.5.

Til § 1–3 annet ledd (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.5.1.

Til § 1–5 (endring)

Forslaget til endring av *første ledd nr. 3* presiserer at andre enn børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper bare regnes som store foretak dersom det er gitt forskrift om det. Den gjeldende bestemmelsen har vært ansett som noe uklar på dette punktet. Departementet mener det bør beholdes en mulighet til å gi slike forskrifter, bl.a. under henvis-

ning til forslaget til ny § 7–31b om opplysninger om ytelse til ledende personer i store foretak. Det legges imidlertid ikke konkret opp til å fastsette slike forskrifter.

Til § 1–6 sjette ledd (ny)

Forslaget er omtalt i pkt. 4.2.5

Til § 1–7 (endring)

Adgangen etter *annet ledd* til å ha et kortere eller lengre første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår, skal forstås slik at det også omfatter adgang til å ha et kortere eller lengre første regnskapsår etter å ha gått over fra å anvende avvikende regnskapsår til å anvende kalenderåret.

Forslaget er omtalt i pkt. 4.4.5.

Til § 3–2 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 3–3 og § 3–3a

§ 3–3 er endret og § 3–3a tilføyet ved lov 10. desember 2004. Endringen trer i kraft 1. januar 2005. Forslaget her bygger på bestemmelsene slik de lyder etter disse endringene.

Forslaget er omtalt i pkt. 3.8.2.

Til § 3–4 (endring)

Forslag til endring av første og annet ledd er omtalt i pkt 3.4.6

I henhold til IAS 21.21 skal transaksjoner i utenlandsk valuta omregnes til funksjonell valuta ut fra kursen på transaksjonstidspunktet. Samtidig åpner IAS 21.22 for en viss forenkling ved at det i stedet kan benyttes en gjennomsnittlig kurs for en viss periode, for eksempel en uke eller en måned, for å omregne transaksjoner som har skjedd i denne perioden. Forutsetningen er at valutakursen ikke har endret seg mye i perioden. Departementet legger til grunn at slik begrenset bruk av gjennomsnittskurs kan gjøres innen rammen av transaksjonsprin-

sippet, jf. § 4–1 nr. 1, og god regnskapsskikk. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig med en særskilt henvisning til bestemmelsen om god regnskapsskikk i § 4–6.

Det foreslås ikke endringer i § 5–9 om vurdering av pengeposter i utenlandsk valuta. Utenlandsk valuta etter denne bestemmelsen må forstås som andre valutaer enn regnskapsvalutaen. Dette inkluderer en eventuell annen presentasjonsvaluta etter annet ledd. Imidlertid kan det ikke utelukkes at god regnskapsskikk kan tilsi andre løsninger. Departementet antar at § 5–9 gir rom for slike eventuelle unntak i samsvar med god regnskapsskikk. Forslaget til ny § 7–2a forutsetter krav om å opplyse eventuell omregningskurs til presentasjonsvaluta.

Til § 3–6 annet og tredje ledd (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.5.4.

Til § 3–7 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.5.2.

Til § 3–8 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.5.3.

Til § 3–9 (endring)

Forslaget til nytt *femte ledd* er omtalt i pkt. 3.1.5, jf. også pkt. 5.5. Forslaget bygger på at det fastsettes forskrifter om forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene IFRS tilpasset andre enn noterte foretak. Informasjonshensynt veier annerledes for slike foretak som ikke finansierer virksomheten ved å henvende seg til allmennheten gjennom en børs eller regulert marked. Dette inkluderer datterselskaper i børsnoterte konserner. Det er forutsatt at forslaget skal gi adgang til å fastsette, når den foreligger, en versjon av IFRS tilpasset mindre foretak som standardsetteren IASB nå arbeider med å utvikle (kalt SME-IFRS). Forslaget skal imidlertid også gi adgang til eventuelt å utvikle og fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS etter en annen fremgangsmåte dersom det skulle vise seg nødvendig eller mer hensiktsmessig. Det vises til omtale i pkt. 5.5 om aktuelle fremgangsmåter basert på standarder utviklet av norsk standardsetter.

Det kan bli aktuelt for EU-kommisjonen å vedta kommende SME-IFRS i medhold av forordning (EF) nr. 1606/2002 (IFRS-forordningen) som er gjennomført ved § 3–9 *første ledd*, jf. *annet ledd* om

adgang til å fastsette de enkelte vedtatte internasjonale regnskapsstandardene som forskrift. Departementet legger til grunn at disse standardene i så fall fastsettes som forskrifter i medhold av *annet ledd* i stedet for etter det foreslåtte *femte ledd*. Begge bestemmelsene er imidlertid nødvendige for å ta høyde for hvordan den beskrevne internasjonale utviklingen vil bli.

Til § 4–1 (endring)

Forslaget til *nytt tredje ledd* er omtalt i pkt. 4.6.5.

Til § 5–4 (endring)

Forslaget til *nytt tredje ledd* om kostnadsføring av finansieringsutgifter når de påløper innebærer en forenkling og et begrenset unntak fra sammenstillingsprinsippet. Samme regnskapsføring tillates etter IFRS.

Forslaget er omtalt i pkt. 3.3.1.

Til § 5–8 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.3.2.

Til § 5–14 (endring)

Forslaget er omtalt i avsnitt 3.6.6.

Til § 5–16 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.6.6.

Til § 5–17 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.3.4.

Til § 5–18 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.3.5.

Til § 5–19 (endring)

Forslaget er omtalt i avsnitt 3.6.4.

Til § 6–1 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 6–1 a (ny)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 6–2 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 6–3 (endring)

Forslaget til *endret første og annet ledd* er omtalt i pkt. 3.7.4.

Forslaget til *nytt tredje ledd* er omtalt i pkt. 4.6.5.

Til § 6–5 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 7–2 (endring)

Forslaget til *endret første ledd første punktum* er omtalt i pkt. 3.8.2.

Forslaget til *endret første ledd tredje punktum* er omtalt i pkt. 3.5.4.

Til ny § 7–2a

Forslaget er omtalt i pkt. 3.4.6.

Til § 7–8 b (ny)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.6.

Bestemmelsen fastsetter hvordan driftskostnadene skal spesifiseres etter art i noter. Noteopplysningene skal leveres på standardisert skjema utarbeidet av myndighetene og skal følge årsregnskapet.

Til §§ 7–12, 7–13 og 7–14

Det er foretatt en teknisk justering av bestemmelsene ved å ta ut henvisningen til poster «innledet med arabertall».

Til § 7–15 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.5.1.

Til § 7–17 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.3.2.

Endringer i tredje ledd er en justering av en feilformulering.

Til §§ 7–19 og 7–21 (endring)

Det er foretatt en teknisk justering av bestemmelsene ved å ta ut henvisningen til poster «innledet med arabertall».

Til § 7–25 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 7–27 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.7.4.

Til § 7–30 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.8.2.

Til § 7–31

§ 7–31 første ledd bestemmer at det skal gis opplysninger om utgifter til pensjonsforpliktelser til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftssamlingen. Departementet påpeker at det er den regnskapsmessige kostnaden som det skal opplyses om, ikke årets premiebetaling.

Det følger av regnskapsloven § 3–2 tredje ledd at for morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Årsregnskapet skal blant annet inneholde noteopplysninger, jf. § 3–2 første ledd. Dette innebærer at det i konsernregnskapet skal gis noteopplysninger som nevnt i §§ 7–31.

Til § 7–31 a (ny)

Utvalget har ikke foreslått endringer i kravet til opplysninger om godtgjøring til revisor. I høringen uttalte Kredittilsynet bl.a. følgende om dette:

«Etter regnskapsloven § 7–31 første ledd annet punktum skal det opplyses om samlet godtgjøring til revisor, fordelt på revisjon og rådgivning/andre tjenester. Denne informasjonen legges blant annet til grunn av Kredittilsynet ved vurdering av revisors uavhengighet i relasjon til honorarstørrelse, jf. revisorloven § 4–6. I henhold til del A pkt. 5 nr. 3 i EU-rekommandasjon 2002/590/EF av 16. mai 2002 om grunnleggende prinsipper for revisors uavhengighet, bør revisors samlede inntekter fra en klient offentliggjøres og deles i fire kategorier:

- Lovpålagte revisjonstjenester
- Andre attestasjonstjenester
- Skatterådgivning
- Andre tjenester utenfor revisjonen

Det følger videre av pkt 5 nr. 3 at honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen ytterligere bør deles opp hvis de inneholder vesentlig forskjellige poster. Underkategoriene bør som et minimum opplyse om honorarer for finansiell informasjonsteknologi, intern revisjon, vurdering samt tjenester i forbindelse med rettstvister og rekruttering. For hver post i underkate-

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

gorien bør tilsvarende tall for foregående regnskapsperiode angis. Denne inndelingen i underkategorier foreslås ikke implementert i noten da dette er uforenlig med revisorloven.

Ved lovpålagt revisjon av konsoliderte regnskaper bør honorarer som mottas i denne forbindelse offentliggjøres på samme måte. Spesifikasjonskravet bør også omfatte foretak som revisor/revisjonsselskapet samarbeider med (advokater, konsulenter mv), jf. revisorforskriften § 4–2.»

Departementet foreslår endringer i opplysningskravene om godtgjøring til revisor og foretak revisor samarbeider med i tråd med Kredittilsynets merknader. Bestemmelsen utvider i tråd med del A pkt. 5 nr. 3 i EU-rekommandasjon 2002/590/EF av 16. mai 2002 om grunnleggende prinsipper for revisors uavhengighet, kravet til å gi opplysninger om godtgjørelse til revisor.

Etter *første punktum* skal det opplyses om hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen. Etter *annet punktum* skal honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen spesifiseres for vesentlige forskjellige tjenester. Etter *tredje punktum* skal opplysningene også omfatte godtgjørelse til foretak som revisor har særskilt samarbeid med. Spesifikasjonskravet omfatter dermed også foretak som revisor/revisjonsselskapet samarbeider med (advokater, konsulenter mv.), jf. revisorloven § 4–7 tredje ledd, revisorforskriften § 4–2.

Til § 7–31 b (ny)

Bestemmelsen gjennomfører Kommisjonens rekommandasjon av 6. oktober 2004 om etablering av et passende regime for lederlønninger i børsnoterte foretak. Forslaget er omtalt i kapittel 4.7.

Til § 7–32 (endring)

Det vises til merknadene til § 7–31. Tilsvarende vil gjelde for § 7–32. Opplysningskravene om ytelser, lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer vil derfor når det gjelder konsernregnskap gjelde opplysninger om konsernledelsen, i motsetning til morselskapets ledelse.

Til § 7–35 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 4.2.5

Bakgrunnen for at ordet «eventuell» er foreslått tilføyd i fjerde punktum er at departementet foreslår unntak for små foretak fra det grunnleggende regnskapsprinsippet om sikring, jf. § 4–1 nr. 5.

Til § 7–35 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 3.4.6.

Til § 7–37 (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 4.2.5

Endringen i annet ledd er en justering av en feilformulering.

Til § 7–37 a (endring)

Forslaget er omtalt i pkt. 4.2.5

Til § 7–38 (endring)

Det vises til merknadene til § 7–8 b.

Til § 8–1 (endring)

Forslaget er omtalt i avsnitt 4.8.5.

Til § 8–3 (endring)

Forslaget er omtalt i avsnitt 4.8.5.

Til § 9–2 (ny)

Forslaget er omtalt i pkt. 6.2.1.

Bestemmelsens *tredje ledd første punktum* viser til at bestemmelsene i § 8–2 første ledd om innsendingsplikt til Regnskapsregisteret, § 8–3 om forsinkelsesgebyr og § 8–4 om innkreving av forsinkelsesgebyr gjelder tilsvarende for resultat- og balanseoppstilling som skal utarbeides etter denne paragraf. Ileggelse av forsinkelsesgebyr skal etter forslaget vurderes selvstendig for resultat- og balanseoppstillingen etter første, jf. annet ledd. Dersom den regnskapspliktige har levert årsregnskap men unnlatt å sende inn resultat- og balanseoppstilling etter tredje ledd vil forsinkelsesgebyr påløpe uavhengig av om årsregnskapet er innsendt.

Til § 9–3 (ny)

Forslaget er omtalt i avsnitt 4.8.5.

Til § 10–1 (endring)

Bestemmelsen er endret ved lov 15. juni 2004 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) og lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Endringene trer i kraft 1. januar 2005. Forslaget her bygger på bestemmelsen slik den lyder etter disse endringene.

Det foreslås en teknisk justering til forslaget om endring av § 1–2.

Til § 10–3 (endring)

Forslaget om opphevelse av *sjette ledd* (overgangsordning for anvendelse av egenkapitalmetoden og bruttometoden) er omtalt i pkt. 3.3.4 og 3.3.5.

Syvende ledd er opphevet ved lov 19. november 2004 om bokføring § 18 nr. 2, uten at nåværende åttende ledd er flyttet opp. Det foreslås derfor at *nåværende åttende ledd* blir nytt sjette ledd.

9.2 Til lovforslaget del II (sparebankloven)

Etter lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker (sparebankloven) § 7 skal en sparebank ha et forstanderskap, en kontrollkomité og et styre. Loven § 8 gir nærmere regler om hvem som kan velges til forstanderskapet. Tidligere var det etter § 8 sjette ledd krav om at personer som ble valgt som medlemmer av forstanderskapet måtte ha sitt virke eller være bosatt i den kommunen som vedtektene bestemte. Bestemmelsen ble endret ved lov 25. juni 2004 nr. 43 med virkning fra 1. juli 2004, slik at bostedskravet ble opphevet.

Bostedskravet er også nevnt i § 8 a første ledd, som regulerer hvilke innskytere som kan velge medlemmer av forstanderskapet. Det følger av bestemmelsen at det er innskytere som bor eller har sitt virke, eller for upersonlige innskyteres vedkommende, har sitt sete, i den eller de kommuner vedtektene bestemmer som kan velge medlemmer av forstanderskapet. Etter § 9 første ledd bokstav b skal et medlem av forstanderskapet tre ut når han ikke lenger bor eller har sitt virke i den eller de kommuner som vedtektene bestemmer.

Ved en feil ble ikke disse bestemmelsene endret samtidig med opphevelsen av bostedskravet for medlemmer av forstanderskapet ved lov 25. juni 2004 nr. 43. Departementet foreslår derfor å oppheve disse bestemmelsene.

9.3 Til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven)

Til § 3–3 (endret)

Forslaget er omtalt i pkt. 6.1.5.

Endringene er i innhold og begrunnelse i samsvar med utvalgets forslag. Henvisningen i utvalgets forslag til regnskapsloven §§ 5–17 og 5–18 er

fjernet for å gjøre det klart at avsetningskravet gjelder på samme måte for selskap som fører selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder og anvender egenkapitalmetoden eller bruttometoden etter disse bestemmelsene. Det vises til den nærmere omtalen av utvalgets forslag om fond for vurderingsforskjeller i utredningen pkt. 10.4.4 (s. 194–197).

Til § 3–3 a (ny)

Forslaget er omtalt i pkt. 6.1.5.

Etter bestemmelsen skal urealiserte gevinster settes av til et bundet fond – fond for urealiserte gevinster. Bundne fond kan bl.a. ikke deles ut som utbytte, jf. § 8–1 første ledd nr. 4. Bestemmelsen vil etter forslaget ha betydning for selskaper som fører selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3–9 tredje eller fjerde ledd, etter forslaget til femte ledd, eller etter overgangsordningen etter lovforslaget del V nr. 2. Avsetningskravet vil etter forslaget ikke ha betydning for selskaper som fortsatt fører selskapsregnskap etter de øvrige bestemmelsene i regnskapsloven, jf. omtalen nedenfor av bestemmelsens annet ledd.

Første ledd første og annet punktum krever at urealiserte gevinster ved vurdering av eiendeler og gjeld til virkelig verdi avsettes til et bundet fond. Avsetningskravet er angitt i forhold til balansestørrelsene i samsvar med teknikken for avsetning til fond for vurderingsforskjeller i § 3–3. For eiendeler skal en positiv differanse mellom balanseført verdi (virkelig verdi) og anskaffelseskost avsettes til fondet. Tilsvarende anvendelse på gjeld etter *annet punktum* innebærer at det da er en eventuell negativ differanse som skal settes av.

Etter *første ledd tredje punktum* skal også urealiserte gevinster som oppstår på annen måte enn ved vurdering til virkelig verdi settes av til fondet. Dette gjelder særlig verdiregulering (en form for oppskrivning) av anleggsmidler etter de internasjonale regnskapsstandardene IAS 16 og IAS 38.

Første ledd er utformet for å ta høyde for endringer i internasjonale regnskapsstandarder.

Det kan etter *første ledd* tas hensyn til effekten av utsatt skatt. I motsatt fall ville avsetningskravet innebære en mer omfattende kapitalbinding enn for foretak som ikke vurderer de aktuelle eiendelene eller gjelden til virkelig verdi. Det er ikke plikt til å ta hensyn til effekten av utsatt skatt. Avsetningen vil da normalt bli større men enklere å beregne.

Etter *annet ledd* avgrenses plikten til å sette av til fondet mot urealiserte gevinster knyttet til eiendeler som kan vurderes til virkelig verdi etter regn-

skapsloven § 5–8 (markedsbaserte finansielle om løpsmidler) og § 5–9 (pengeposter i utenlandsk valuta til kursen på balansedagen). Det er videre foreslått unntak for urealiserte gevinster knyttet til immaterielle eiendeler som etter § 8–1 første ledd nr. 2, jf. tredje ledd, ikke inngår i selskapets frie egenkapital. Dette unntaket anses aktuelt særlig ved verdiregulering av balanseført forskning og utvikling i samsvar med IAS 38. Det er også foreslått adgang for departementet til å fastsette ytterligere unntak i forskrift. Det er ikke etter forslaget lagt opp til å vurdere utvidelse av unntaket til f.eks. alle finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi (slik utvalget foreslår). Erfaringene fra bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller viser imidlertid at det kan oppstå kompliserte spørsmål og uforutsette effekter i tilknytning til avsetningskrav. Bestemmelsen legger til rette for å justere slike uforutsette effekter, jf. også den foreslåtte adgangen til å gi forskrifter etter fjerde ledd.

Etter *fjerde ledd* kan departementet gi forskrifter om beregning av differansen etter første ledd. Utvalget påpeker at beregning av avsetning til fondet kan være komplisert og at det derfor anses å være behov for forskrifter om beregningen. Departementet legger opp til at slike forskrifter vurderes i forbindelse med utarbeidelsen av forskrifter i medhold av forslaget til § 3–9 nytt femte ledd. Selskap som følger overgangsordningen for forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter etter lovforslaget del V nr. 2, må i utgangspunktet regne med å forholde seg til avsetningskravet uten utfyllende forskrifter.

Til § 3–6 (endret)

Forslaget bygger på og forutsetter vedtakelse av Justisdepartementets forslag til § 3–6 nytt tredje ledd fremmet i Ot.prp. nr. 29 (2004–2005) om endringer i forsikringsavtaleloven mv. Etter det forslaget skal balanseført verdi av tingsuttak legges til grunn i forhold til beløpsmessig utdelingsbegrensninger i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det er en fare for at hensikten med det forslaget ikke vil bli tilstrekkelig ivaretatt ved tingsuttak av eiendeler som vurderes til virkelig verdi ved anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter (IFRS) i selskapsregnskapet og som gir bidrag til fond for urealiserte gevinster, jf. forslaget i proposisjonen her til aksjeloven og allmennaksjeloven § 3–3 a. Departementet foreslår å føye et annet punktum til det nevnte nye tredje ledd om at departementet kan fastsette forskrift om at en annen verdi enn balans-

eført verdi kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger.

9.4 Til lovforslaget del V – ikraftttredelse og overgangsbestemmelser

Til nr. 2 (overgangsbestemmelser)

Første ledd er omtalt i pkt. 3.1.5, og beskriver en overgangsordning for forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene IFRS slik disse er fastsatt i medhold av § 3–9 annet ledd, inntil mer fullstendige forskrifter om forenklet anvendelse kan fastsettes i medhold av forslaget til § 3–9 nytt femte ledd. Overgangsordningen innebærer adgang til å utarbeide regnskaper etter IFRS med unntak fra kravene i IFRS til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Henvisningen i *annet punktum* til § 3–1 innebærer at bestemmelsene i regnskapsloven om årsregnskap ikke gjelder for foretak som utarbeider regnskap etter forenklete internasjonale regnskapsstandarter i medhold av overgangsbestemmelsen. Etter forslaget skal likevel loven kapittel 6 om oppstilling av resultatregnskapet og balansen mv. samt kapittel 7 om noter til årsregnskapet gjelde. Ved anvendelsen av notekravene i loven kapittel 7 i stedet for notekravene som følger av IFRS, legger departementet til grunn at det er nødvendig å legge særlig vekt på en forsvarlig overholdelse av kravet i § 7–1 om at det i tillegg til opplysninger etter spesifikke notekrav, skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. En forsvarlig anvendelse av regnskapsløsninger etter IFRS som avviker fra regnskapsløsningene etter regnskapsloven, vil normalt fordre at det gis visse noteopplysninger. Forutsetningen om forenklet anvendelse tilsier imidlertid at det ikke skal være et krav å følge alle de ofte detaljerte notekravene etter IFRS. Nivået på opplysningskravene i loven kapittel 7 for øvrig skal i så måte være retningsgivende. I forhold til poster vurdert til virkelig verdi, vises det særskilt til § 7–17 om virkelig verdi av finansielle instrumenter, jf. også utvalgets forslag til nye §§ 7–17a og 7–17b. Overgangsordningen er etter *første punktum* tidsbegrenset til regnskapsåret 2005, men kan etter *tredje punktum* forlenges av departementet.

Departementet kan etter *annet ledd* fastsette andre overgangsbestemmelser.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover
(evaluering av regnskapsloven)

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under
et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om
lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om års-
regnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre
lover (evaluering av regnskapsloven).

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 lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.
(regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.
(regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 første ledd skal lyde:

Loven gjelder regnskapspliktige som nevnt i
§ 1-2 første ledd nr. 1 til 12 som er hjemmehørende
i Norge, samt regnskapspliktige som nevnt i § 1-2
første ledd nr. 13.

§ 1-2 første ledd nr. 4 annet strekpunkt skal lyde:

- 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,

§ 1-2 første ledd nr. 7 skal lyde:

- 7. samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner,

§ 1-2 første ledd nr. 9 oppheves. Nåværende nr. 10 til 14 blir nye 9 til 13, der nr. 9 og 11 skal lyde:

- 9. andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
- 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,

§ 1-2 annet til fjerde ledd skal lyde:

Foretak som er omfattet av første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11 og som har drevet virksomhet i mer enn et år, er regnskapspliktig først når vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte er oppfylt to år på rad.

Foretak som har hatt regnskapsplikt etter første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11 men som ett år ikke oppfyller vilkår om beløpsgrense eller antall ansatte, har fortsatt regnskapsplikt fram til vilkårene ikke er oppfylt to år på rad.

Departementet kan i forskrift gir regler om beregning av salgsinntekter og eiendelenes verdi etter første ledd nr. 4, 7, 9 og 11.

§ 1-3 annet ledd skal lyde:

Regnskapspliktig etter § 1-2 som ikke faller inn under § 1-2 første ledd nr. 11 eller 13, er morselskap hvis vedkommende på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak. En regnskapspliktig skal anses å ha bestemmende innflytelse hvis vedkommende:

1. eier så mange aksjer eller andeler i et annet foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, med mindre det i særlige unntakstilfeller klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, eller
2. har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

§ 1-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Betydelig innflytelse skal normalt anses å foreligge når den regnskapspliktige eier så mange aksjer eller andeler at de representerer minst 20 prosent av stemmene i foretaket.

§ 1-5 nr. 3 skal lyde:

3. andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

§ 1-6 sjette ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak.

§ 1-7 første og annet ledd skal lyde:

Regnskapsåret er kalenderåret. Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Regnskapspliktig som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak, kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket.

Den regnskapspliktiges første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder.

§ 3–2 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen.

§ 3–3 femte ledd nytt annet punktum skal lyde:
Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

Nåværende annet og tredje punktum blir nye tredje og fjerde punktum.

§ 3–3 a annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

§ 3–4 skal lyde:

§ 3–4. Regnskapsvaluta, presentasjonsvaluta og språk

Regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta). Morselskap kan anvende funksjonell valuta i konsernregnskapet og norske kroner i selskapsregnskapet. Ved endring av regnskapsvaluta kan omregning skje til kursen på gjennomføringstidspunktet.

Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller regnskapsvalutaen.

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk. Departementet kan ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk.

§ 3–6 annet og tredje ledd skal lyde:

Selskapsregnskap som ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet, skal for konsolideringsformål omarbeides i samsvar med de prinsipper som er anvendt i konsernregnskapet.

Dersom datterselskap følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Er avviket tre måneder eller mindre, er det tilstrekkelig at datterselskapets årsregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i den mellomliggende perioden.

§ 3–7 nytt femte ledd skal lyde:

Regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, kan ikke anvende unntaksbestemmelsene etter denne paragrafen.

§ 3–8 første ledd skal lyde:

Et datterselskap skal utelates fra konsolideringen etter § 3–2 tredje ledd hvis aksjene eller andelen i datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg.

§ 3–9 nytt femte ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarter etter forskrifter fastsatt i medhold av annet ledd. I forskriftene kan det gjøres unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriften kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i de internasjonale regnskapsstandardene om innregning og måling, og om nødvendig fastsette alternativ regnskapsføring. Unntaket i § 3–1 tredje ledd fra kapittel 6 gjelder ikke. Forskriften kan fastsette at også andre unntak etter § 3–1 tredje ledd ikke skal gjelde.

§ 4–1 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsippet om sikring, jf. første ledd nr. 5.

§ 4–1 tredje ledd skal lyde:

Regnskapspliktig som nevnt i § 1–2 nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskaps-skikk for slike regnskapspliktige.

§ 4–4 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig.

§ 5–4 nytt tredje ledd skal lyde:

Finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper.

§ 5–8 første ledd skal lyde:

Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi dersom de

- 1. er klassifisert som omløpsmiddel,*
- 2. inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg,*
- 3. omsettes på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, og*
- 4. har god eierspredning og likviditet.*

§ 5–14 annet ledd oppheves.

§ 5–15 oppheves.

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

§ 5–16 skal lyde:

§ 5–16. Fusjon og fisjon av små foretak

Ved fusjon mellom *eller fisjon av* små foretak kan eiendeler og gjeld i de fusjonerende *eller fisjonerte* foretakene videreføres til balanseførte verdier.

§ 5–17 første og annet ledd skal lyde:

Investering i tilknyttet selskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden *eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet*. Investering i tilknyttet selskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Egenkapitalmetoden kan likevel ikke anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap.

Investering i datterselskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden *eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet*. Egenkapitalmetoden kan likevel ikke anvendes for midlertidig investering i datterselskap.

§ 5–17 tredje ledd nr. 4 oppheves.

I § 5–18 skal prografoverskriften lyde:

Deltakelse i felleskontrollert virksomhet

§ 5–18 første ledd skal lyde:

Dersom to eller flere deltakere ved avtale i fellesskap kontrollerer en virksomhet (*felleskontrollert virksomhet*), skal deltakelse i virksomheten regnskapsføres etter *generelle vurderingsregler*, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføres etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Midlertidig deltakelse i felleskontrollert virksomhet kan likevel ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

§ 5–18 annet ledd annet punktum oppheves.

§ 5–19 første ledd annet punktum oppheves.

§ 5–20 oppheves.

§ 6–1 skal lyde:

§ 6–1. Resultatregnskap etter art

Resultatregnskapet *etter art* skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Annen driftsinntekt
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler

5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad
10. Driftsresultat
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern
18. Annen finanskostnad
19. Ordinært resultat før skattekostnad
20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. Ekstraordinære poster
23. Skattekostnad på ekstraordinære poster
24. Årsresultat

Salgsinntekt etter første ledd nr. 1 skal ikke omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget. Første ledd nr. 11 og 12 skal spesifisere resultatandel fra investering vurdert etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

Ny § 6–1 a skal lyde:

§ 6–1 a. Resultatregnskap etter funksjon

Resultatregnskapet etter funksjon skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Kostnad solgte varer
3. Brutto resultat
4. Distribusjonskostnader
5. Administrative kostnader
6. Driftsresultat
7. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
8. Inntekt på andre investeringer
9. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
10. Rentekostnad til foretak i samme konsern
11. Annen finansinntekt
12. Annen finanskostnad
13. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
14. Ordinært resultat før skattekostnad
15. Skattekostnad på ordinært resultat
16. Ordinært resultat
17. Ekstraordinære poster
18. Skattekostnad på ekstraordinære poster
19. Årsresultat

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

Salgsinntekt etter første ledd nr. 1 skal ikke omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget. Første ledd nr. 7 og 8 skal spesifisere resultatandel fra investering vurdert etter egenkapitalmetoden eller brutto-metoden.

§ 6–2 første ledd A III nr. 7 og nytt nr. 8 skal lyde:
7. *Obligasjoner*
8. *Andre fordringer*

§ 6–2 første ledd C I nytt nr. 3 skal lyde:
3. *Annen innskutt egenkapital*

§ 6–2 første ledd C II nr. 1 skal lyde:
1. *Fond*

§ 6–2 første ledd C II nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nytt nr. 2.

§ 6–2 første ledd D III nr. 7 oppheves. Nåværende nr. 8 blir nytt nr. 7.

§ 6–2 annet ledd skal lyde:

Beholdning av egne aksjer skal føres opp til pålydende på egen linje under posten selskapskapital eller spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

§ 6–2 nytt fjerde ledd skal lyde:

I stedet for en oppstillingsplan etter første ledd kan den regnskapspliktige inndelegge eiendeler og gjeld etter likviditet dersom opplysningene er spesifisert på tilsvarende måte som etter første ledd, og dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger.

§ 6–3 første, annet og nytt tredje ledd skal lyde:

Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene.

Poster, unntatt poster under egenkapital, skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap.

Regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 9, 10 eller 11, og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan avvike fra oppstillingsplanene i § 6–1, § 6–1 a og § 6–2, dersom dette anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

§ 6–5 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:
I resultatregnskapet vises årsresultat før og etter minoritetsinteresser.

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 7–2 første ledd første punktum skal lyde:

Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring og omregning av utenlandsk valuta.

§ 7–2 første ledd tredje punktum skal lyde:

Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet.

Ny § 7–2 a skal lyde:

§ 7–2 a. Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta

Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal regnskapsvalutaen og omregningskurser opplyses. I selskapsregnskapet skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner.

Ny § 7–8 b skal lyde:

§ 7–8 b. Spesifisering av driftskostnader etter art

Dersom driftskostnadene ikke er spesifisert etter sin art i resultatregnskapet, skal spesifikasjon foretas etter følgende oppstilling:

1. *Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer*
2. *Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler*
3. *Varekostnad*
4. *Lønnskostnad*
5. *Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
6. *Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
7. *Annen driftskostnad*

§ 6–6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende

I § 7–12 skal innledningen til første ledd lyde:

For hver post under varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om:

§ 7–12 første ledd nr. 1 skal lyde:

1. anskaffelseskost med spesifikasjon av balanseførte finansieringsutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler.

§ 7–13 første ledd første punktum skal lyde:

For hver post under varige driftsmidler skal det opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan.

§ 7–14 første ledd skal lyde:

For hver post under immaterielle eiendeler skal økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan opplyses.

§ 7–15 nytt femte ledd skal lyde:

I konsernregnskapet skal det opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. § 1–3 annet ledd nr. 1. Det skal opplyses om de forhold som påviser at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse.

§ 7–17 første ledd første punktum skal lyde:

For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert etter § 5–8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring.

§ 7–17 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7–17 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet er forbigående.

§ 7–19 første ledd første punktum skal lyde:

For hver post under eiendeler skal det opplyses om fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt.

§ 7–25 nytt første ledd skal lyde:

Opptjent egenkapital skal spesifiseres.

Nåværende første ledd blir nytt annet ledd, der nytt tredje punktum skal lyde:

Opplysningene kan i stedet gis i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

§ 7–27 nytt første ledd skal lyde:

Dersom egne aksjer ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen, må spesifikasjon gis i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

Nåværende første ledd blir nytt annet ledd.

§ 7–30 skal lyde:

Det skal opplyses om det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret angitt i årsverk.

§ 7–31 første ledd annet punktum oppheves.

§ 7–31 fjerde ledd skal lyde:

Når en eller flere opplysninger som nevnt i første eller annet ledd ikke gis fordi den regnskapspliktige ikke har hatt utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser eller annen godtgjørelse til daglig leder, medlem av styret eller bedriftsforsamlingen, skal det opplyses særskilt om dette.

Ny § 7–31 a skal lyde:

§ 7–31 a. Godtgjørelse til revisor

Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen. Honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen skal spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester. Opplysningene skal også omfatte godtgjørelse til foretak som revisor har et særskilt samarbeid med.

Ny § 7–31 b skal lyde:

§ 7–31 b. Ytelser til ledende personer i store foretak

Store foretak skal opplyse om samlet godtgjørelse og andre fordeler som er gitt til de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmene av henholdsvis styret, kontrollkomiteen og andre valgte selskapsorganer med unntak av bedriftsforsamlingen.

Det skal videre gis opplysninger for hver person omfattet av første ledd som har hatt ansettelsesforhold eller verv for selskapet i løpet av regnskapsåret spesifisert i samsvar med tredje til sjette ledd.

Opplysninger om godtgjørelse eller honorarer skal minst omfatte:

- 1. den totale lønn vedkommende har mottatt eller opptjent for tjenester ytt i løpet av regnskapsåret, herunder eventuelle møtehonorarer vedtatt av generalforsamlingen,*
- 2. godtgjørelse og fordeler vedkommende har mottatt fra foretak i samme konsern,*
- 3. godtgjørelse i form av overskuddsdeling eller bonusutbetalinger og grunnen til at slike ytelser er gitt,*
- 4. betydelig eller vesentlig tilleggsgodtgjørelse for spesielle tjenester utenfor de normale funksjoner for en leder,*
- 5. betalt eller skyldig vederlag til hver tidligere administrerende direktør og styreleder i regnskapsåret i forbindelse med avslutning av vedkommendes ansettelsesforhold eller verv, og*
- 6. beregnet verdi av totale fordeler i annet enn kontanter som anses som godtgjørelse.*

Opplysninger om aksjer, opsjonsrettigheter og opsjonsprogrammer skal minst omfatte:

- 1. antall aksjeopsjoner som er tilbudt eller aksjer som er gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse,*
- 2. antall aksjeopsjoner som er innløst i løpet av regnskapsåret. For hver av disse skal det opplyses om antall aksjer som er innløst og om innløsningskursen eller verdien av rettighetene i aksjeinsentivordningen ved regnskapsårets slutt,*
- 3. antall aksjeopsjoner som ikke er innløst ved regnskapsårets slutt, innløsningskursen, forfallstidspunktet og hovedbetingelsene for å utøve rettighetene,*

4. *betingelser for eksisterende aksjeopsjoner i løpet av regnskapsåret.*

For ytelsesbaserte pensjonsordninger skal det minst opplyses om endringer i den enkeltes opptjente rettigheter etter ordningen i løpet av regnskapsåret. For innskuddsbaserte pensjonsordninger skal det minst gis opplysninger om innskudd i ordningen som foretaket i løpet av regnskapsåret har betalt eller er blitt skyldig for hver person som er omfattet av første ledd.

Det skal opplyses om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser selskapet eller andre selskap i konsernet har gitt til personer som omfattet av første ledd, herunder hvilke vilkår som gjelder, avdragsplan, utstående beløp og rentesatsen.

Opplysningene etter paragrafen her og i tilfelle også opplysningene etter § 7-31 og § 7-32 første ledd, kan i stedet for i noter gis i en rapport om godtgjørelse til ledende personer. Rapporten skal inngå i årsberetningen.

§ 7-32 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7-35 første ledd skal lyde:

Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder *prinsipper for inntektsføring* og omregning av utenlandsk valuta. Endringer i hvilke prinsipper som anvendes skal begrunnes. *Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes.* Det skal gis opplysninger om og begrunnelse for eventuell sikringsvurdering, jf. § 4-1 nr. 5.

§ 7-35 nytt fjerde ledd skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal regnskapsvalutaen og omregningskurser opplyses. I selskapsregnskapet skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner.

§ 7-36 nytt femte ledd skal lyde:

I konsernregnskapet skal det opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. § 1-3 annet ledd nr. 1.

Nåværende femte til åttende ledd blir nye sjetten niende ledd.

§ 7-37 første ledd første punktum skal lyde:

For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert etter § 5-8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring.

§ 7-37 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7-37 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet er forbigående.

§ 7-37 a første ledd første punktum skal lyde:

Det skal gis opplysninger om egenskaper ved og omfang av finansielle derivater som er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8 første ledd, fordelt på klasser av derivater.

I § 7-38 skal paragrafoverskriften lyde:

§ 7-38. Spesifisering av resultatregnskapet

Nye annet og tredje ledd skal lyde:

Dersom driftskostnadene ikke er spesifisert etter sin art i resultatregnskapet, skal spesifikasjon foretas etter følgende oppstilling:

1. *Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer*
2. *Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler*
3. *Varekostnad*
4. *Lønnskostnad*
5. *Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
6. *Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
7. *Annen driftskostnad*

§ 6-6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende.

§ 7-42 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Dersom egne aksjer ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen, må spesifikasjon gis i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

§ 7-42 annet ledd skal lyde:

Aksjeselskap skal opplyse om selskapets 10 største aksjeeiere og deres eierandeler. Opplysning om aksjeeiere som eier under 5 prosent av aksjene kan utelates.

§ 7-43 skal lyde:

Det skal opplyses om det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret angitt i årsverk.

§ 8-1 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Slik begjæring kan avvises dersom dokumentene er tilgjengelige i Regnskapsregisteret.

§ 8-3 første og annet ledd skal lyde:

Dersom årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning som skal sendes til Regnskapsregisteret ikke er avsendt før 1. august i året etter regnskapsåret, skal den regnskapspliktige betale forsin-

Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

kelsesgebyr inntil innsendingsplikten er oppfylt, men ikke for mer enn 26 uker. Er regnskapsåret avsluttet på en dato fra 1. januar til 30. juni, er innsendingsfristen etter første punktum 1. februar. Forsinkelsesgebyr ved innsendingsplikt etter § 8–2 annet ledd påløper ikke før tidligst en måned etter at det utenlandske foretaket skal offentliggjøre årsregnskapet i henhold til reglene for dette i hjemstaten. Departementet kan i forskrift gi regler om forsinkelsesgebyr.

Dersom påløpt forsinkelsesgebyr ikke betales innen tre uker etter påkrav fra Regnskapsregisteret, svarer den regnskapspliktiges styremedlemmer solidarisk for påløpt gebyr. Har ikke den regnskapspliktige styre, svarer deltakerne eller medlemmene og daglig leder solidarisk for gebyret. Solidarskyldners ansvar etter dette ledd er begrenset til gebyr påløpt fram til vedkommende fratrådte sitt verv.

§ 8–3 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:
Regnskapsregisteret kan helt eller delvis frita personer fra solidaransvar etter annet ledd i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr.

Ny § 9–2 skal lyde:

§ 9–2. Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk

Regnskapspliktig som i henhold til § 3–9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarter fastsatt i medhold av § 3–9 annet ledd, skal utarbeide en egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7–8 b.

Kravet etter første ledd gjelder ikke dersom den regnskapspliktige i selskapsregnskapet har stilt opp resultatregnskapet og balansen i samsvar med bestemmelsene i kapittel 6 og i tilfelle i samsvar med § 7–8 b.

Bestemmelsene i § 8–2 første ledd, § 8–3 og § 8–4 gjelder tilsvarende for resultat- og balanseoppstilling som skal utarbeides etter denne paragraf. Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.

Ny § 9–3 skal lyde:

§ 9–3. Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret

Departementet kan ved forskrift bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regnskapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt etter § 1–2 første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11 og annet til fjerde ledd. Forskriftene kan fastsette at opplysningene skal gis uten hinder av taushetsplikt.

§ 10–1 tredje ledd blir nytt første ledd som skal lyde:

For regnskapspliktig som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 5 til 11 eller 13, kan departementet gi forskrift som utfyller eller fraviker kapittel 3 til 7 og som unntar regnskapspliktig som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 13 fra regnskapsplikt.

§ 10–3 sjette ledd oppheves. Nåværende åttende ledd blir nytt sjette ledd.

II

I lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker gjøres følgende endringer:

§ 8 a første ledd første punktum skal lyde:

De innskytere som har og i de siste seks måneder har hatt et innskudd i banken på minst 500 kroner, velger hvert år så mange medlemmer av forstandskapet og varamedlemmer som vedtektene bestemmer.

§ 9 første ledd bokstav b oppheves.

Nåværende § 9 første ledd bokstav c blir ny bokstav b.

III

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

§ 3–3 skal lyde:

§ 3–3. Fond for vurderingsforskjeller

Selskapet skal ha et fond for vurderingsforskjeller. Dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kan selskapet unnlate å avsette til fondet. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.

Ny § 3–3 a skal lyde:

§ 3–3 a. Fond for urealiserte gevinster

Selskapet skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost under hensyn til effekten av utsatt skatt. Dette gjelder tilsvarende ved

vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte som etter annet punktum dersom det ved verdiregulering eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.

Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter ikke differanser etter første ledd knyttet til vurdering av:

- 1. finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5–8,*
- 2. pengeposter i utenlandsk valuta,*
- 3. eiendeler som nevnt i § 8–1 første ledd nr. 2,*
- 4. andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.*

Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.

Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av differansen etter første ledd.

§ 3–6 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette om at en annen verdi kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger.

IV

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

§ 3–3 skal lyde:

§ 3–3. Fond for vurderingsforskjeller

Selskapet skal ha et fond for vurderingsforskjeller. Dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kan selskapet unnlate å avsette til fondet. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.

Ny § 3–3 a skal lyde:

§ 3–3 a. Fond for urealiserte gevinster

Selskapet skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe

av eiendeler og deres anskaffelseskost under hensyn til effekten av utsatt skatt. Dette gjelder tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte som etter annet punktum dersom det ved verdiregulering eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.

Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter ikke differanser etter første ledd knyttet til vurdering av:

- 1. finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5–8,*
- 2. pengeposter i utenlandsk valuta,*
- 3. eiendeler som nevnt i § 8–1 første ledd nr. 2,*
- 4. andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.*

Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.

Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av differansen etter første ledd.

§ 3–6 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde

Departementet kan i forskrift fastsette at en annen verdi kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger.

V

1. Ikrafttredelse

Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte bestemmelsene i loven kan settes i kraft til ulik tid. Kongen kan i forskrift fastsette virknings tidspunkt for bestemmelsene i loven del I.

2. Overgangsbestemmelser

Regnskapspliktig som er datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med regnskapsloven § 3–9 første eller fjerde ledd, kan for regnskapsår som starter i 2005 utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3–9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3–1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Departementet kan i forskrift forlenge overgangsordningen.

Departementet kan fastsette andre overgangsbestemmelser.