

Denne fil er hentet fra Handelshøyskolen BIs åpne institusjonelle arkiv BI Brage
<http://brage.bibsys.no/bi>

Forslaget til ny regnskapslov

Tonny Stenheim
Handelshøyskolen BI

Britt Torunn Hove
Direktoratet for økonomistyring

Dette er siste forfatterversjon av artikkelen etter fagfelleevaluering, før publisering i

Revisjon og Regnskap, 85(2015)6:24-40

Tidsskriftets forlag, *Revisorforeningen*, tillater at siste forfatterversjon legges i
åpent publiseringsarkiv ved den institusjon forfatteren tilhører.

<https://www.revisorforeningen.no/>

Regnskap

Statsautorisert revisor

[Britt Torunn Hove](#)

Senior Manager BDO

Førsteamanuensis

[Tonny Stenheim](#)

Handelshøyskolen BI, Institutt for bedriftsøkonomiske fag

Forslaget til ny regnskapslov

Artikkelen presenterer regnskapslovutvalget delutredning til ny regnskapslov som ble avlagt 26. juni. Delutredning II skal avlegges innen 24. juni 2016.

Denne delutredningen skal bl.a. omhandle presentasjon av ikke-finansielle forhold (herunder årsberetning), valuta og språk i årsregnskapet, adgang til avvikende regnskapsår, regler om delårsregnskap, offentlighet og innsendingsplikt, utbytteneøytralitet mellom regnskapsspråk m.m. Bestemmelsene (elle gjelder det ikke alle?) innenfor disse områdene i gjeldende lov er derfor foreløpig videreført.

Viktige punkter i forslaget

Forslag til ny regnskapslov har en annen innretning enn gjeldende lov. Lovforslaget representerer en «mager» lov som implementerer direktivbestemmelsene og som utgangspunkt ikke inneholder materielle bestemmelser utover det som kreves av direktivet. Utfyllende bestemmelser gis i rettslig bindende regnskapsstandarder.

Bereder grunnen for IFRS for SMEs

Lovforslaget bereder grunnen for at det kan fastsettes en norsk regnskapsstandard som tilsvarer den internasjonale regnskapsstandarden for små og mellomstore foretak, IFRS for SMEs. Det ligger i dette blant annet at lovforslaget åpner for større adgang til bruk av virkelig verdi enn det som følger av gjeldende regnskapslov. Det legges også opp til at regnskapsreguleringen kan være mer differensiert enn det som følger av gjeldende lov. Det legges blant annet opp til forenklingsregler for små aksjeselskaper innenfor direktivets rammer. Utvalget legger til grunn at en regnskapsstandard for små foretak skal baseres på regnskapsstandarden for foretak med alminnelig regnskapsplikt, og slår fast at de aller fleste av forenklingsreglene i gjeldende regnskapslov og NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak* kan videreføres også etter direktivet. I tillegg kan det være rom for enkelte ytterligere forenklinger. For andre små foretak enn aksjeselskap er det foreslått en begrenset regnskapsplikt med mulighet til å benytte skattemessige periodiserings- og vurderingsregler. Små foretak, inklusiv aksjeselskaper, er også unntatt fra å utarbeide årsberetning, men det må opplyses om eventuell usikkerhet ved fortsatt drift i note. For ikke-økonomiske foreninger, alminnelige stiftelser og borettslag legger loven til rette for en regnskapsstandard fullt ut tilpasset formålet med regnskapet til disse regnskapspliktige, gjennom at standardsetter kan gjøre unntak fra bestemmelsene i loven.

Lovforslaget innebærer ikke noen reduksjon av antall tilgjengelige regnskapsspråk, men innfører begrensninger i adgangen til å benytte forenklet IFRS.

Grunnleggende regnskapsprinsipper

I gjeldende lov har de grunnleggende regnskapsprinsippene spilt en sentral rolle. Disse videreføres ikke i sin nåværende form. I stedet foreslås det et sett av alminnelige prinsipper som implementerer de prinsippene som følger av direktivet. De alminnelige prinsippene omfatter blant annet et forsiktighetsprinsipp, et periodiseringsprinsipp, fortsatt drift-forutsetningen og et prinsipp om substans foran form. Transaksjonsprinsippet og de resultatorienterte prinsippene, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet, videreføres ikke.

Forskyvning fra lov til regnskapsstandarder

Lovforslaget vil innebære en forskyvning av tyngdepunktet i regnskapsreguleringen fra lov til regnskapsstandarder. Standardsetteren som skal fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder, må i større grad enn hva tilfellet er i dag være under statlig kontroll. Med utgangspunkt i den gode erfaringen en har med Norsk RegnskapsStiftelse, foreslår utvalget at en ny standardsetter opprettes med utgangspunkt i stiftelsen, men slik at departementet i større grad enn i dag får innflytelse over oppnevningen av medlemmer til standardsetterens styre.

Det blir spennende å se hvordan utvalgets forslag blir mottatt i høringsrunden og den etterfølgende departementale og politiske behandlingen.

Bakgrunn

Utvalget ble i mandatet for arbeidet bedt om å vurdere hvordan regnskapslovgivningen bør tilpasses EUs regnskapsdirektiv 2013/34/EU som også gjelder innen EØS (heretter kalt direktivet). Direktivet erstatter de tidligere fjerde og syvende selskapsdirektivene som er implementert i gjeldende regnskapslov. Det er mange likhetstrekk mellom de tidligere direktivene og det nye direktivet, og i seg selv hadde ikke ikrafttredelse av nytt direktiv behøvd å bety store endringer i regnskapslovgivningen. Det foreslås likevel en helt ny lov. Dette har sammenheng med at mandatet også ber utvalget vurdere endringer utover det som er nødvendig for å gjennomføre direktivet, og sier at det da skal legges til grunn at regnskapslovgivningen skal bidra til at norske regnskapspliktige viser reelle perioderesultater og stilling etter sunne bedriftsøkonomiske prinsipper, samtidig som reguleringen skal gjøres så enkel og lite byrdefull som mulig.

Fem overordnede prioriteringer

En tydelig og lojal implementering av direktivet

Utvalget skisserer noen overordnede prioriteringer som har vært lagt til grunn for utredningsarbeidet i tillegg til de som følger direkte av mandatet. Hovedprioritering nr. 1 har vært at forslaget til regnskapslov skal være en tydelig og lojal implementering av direktivet, og det er lagt opp til at direktivgjennomføringen i sin helhet skal skje gjennom lovbestemmelser.

Regnskapskrav som ikke følger av direktivet gis i hovedsak i regnskapsstandard, ikke i lov

Hovedprioritering nr. 2 har vært at regnskapskrav som ikke følger av direktivet, i hovedsak gis i regnskapsstandard, ikke i lov. Siktemålet med dette er å sikre maksimal dynamikk i fremtidig regnskapsutvikling. Det er likevel lagt til grunn at ny regnskapslov, som gjeldende lov, skal kunne inneholde krav om noteopplysninger som går ut over direktivets minstekrav. Dette gjelder i noen nærmere angitte tilfeller som omtales senere i artikkelen.

Skal legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis

Hovedprioritering nr. 3 har vært at lovgivningen skal legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis. Med det menes at norsk regnskapsregulering må tilpasses den utviklingen av regnskapspraksis som koordineres gjennom arbeidet i International Accounting Standards Board (IASB), i første rekke IFRS for SMEs.¹ En internasjonalisering av norsk regnskapspraksis er en logisk konsekvens av en stadig tettere integrering mellom norsk og utenlandsk næringsliv og representerer en fortsettelse av den utviklingen innenfor god regnskapskikk som har funnet sted under gjeldende regnskapslov. Internasjonalt sammenlignbare regnskaper er av stor betydning for alle foretak som er eksponert for internasjonal konkurranse eller som samhandler med utenlandske foretak.

Regnskapspliktige med ulike kjennetegn skal kunne følge regnskapsregulering med ulikt innhold

Hovedprioritering nr. 4 gjelder differensiering, i betydningen at regnskapspliktige med ulike kjennetegn skal kunne følge regnskapsregulering med ulikt innhold. Differensiering skal i hovedsak gjøres i regnskapsstandarder, fordi dette gir best dynamikk i reguleringen. Loven må legge til rette for differensiering, bl.a. gjennom en fornuftig inndeling og klassifisering av de regnskapspliktige. Noe differensiering i form av enklere regler for små foretak, bl.a. i forbindelse med noteopplysninger, er obligatorisk etter direktivet, og vil i samsvar med hovedprioritering nr. 1 og 2 fremkomme i loven.

Logisk og tydelig forbindelse mellom ulike regnskapspråk

Differensiering gjennom regnskapsstandard vil lede til at norsk regnskapsregulering vil omfatte flere «språk». Hovedprioritering nr. 5 har vært at forbindelsen mellom de ulike språkene må være logisk og tydelig. Det ligger en betydelig samfunnsøkonomisk besparelse i å få et mest mulig helhetlig system for regnskapsreguleringen.

Fire kategorier regnskapspliktige

Foretak omfattet av direktivet

De regnskapspliktige deles i fire kategorier som er underlagt ulik type regulering. Kategori 1 består av foretak som omfattes av direktivet. Dette er a) aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, b) ansvarlig selskap, kommandittselskap og partrederi som har deltakere med begrenset ansvar, samt c) SE-selskaper etter lov om europeiske selskaper og d) SCE-foretak etter lov om europeiske samvirkeforetak.

Foretak ikke omfattet av direktivet

Kategori 2 er andre næringsdrivende foretak, dvs. foretak som ikke er omfattet av direktivet, med begrenset eller ubegrenset ansvar. Kategori 2-foretakene omfatter statsforetak, selskaper etter selskapsloven som har deltakere med ubegrenset ansvar, samvirkeforetak og økonomiske foreninger, næringsdrivende stiftelser, enkeltpersonforetak, boligbyggelag og 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.

Finansielle foretak

Kategori 3 består av finansielle foretak. Kategori 4 omfatter ikke-næringsdrivende juridiske personer, slik som ikke-økonomiske foreninger, alminnelige stiftelser og borettslag mv.

For kategori 1-foretakene må lovens regler og regulering i regnskapsstandard være tilpasset reguleringen i direktivet.

¹ International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (SMEs).

For kategori 2-foretakene som ikke er omfattet av direktivet, står lovgiver og standardsetter friere mht. inndeling i størrelsesklasser og innhold i de bestemmelsene som skal gjelde. Reguleringen for disse foretakene er en kombinasjon av fritak fra regnskapsplikt, begrenset regnskapsplikt og full regnskapsplikt.

Indre selskap er ikke lenger regnskapspliktige. Mindre, ansvarlige selskaper og enkeltpersonforetak fritas som i dag fra regnskapsplikt, men etter litt andre kriterier. Fritaket gjelder foretak som ikke har hatt salgsinntekter over 40 millioner kroner, eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et antall ansatte som tilsvarer mer enn 20 årsverk. Regnskapsplikten inntreer hvis minst én av terskelverdiene er overskredet. Fritaksgrensen på to millioner kroner i salgsinntekt for samvirkeforetak mv. i gjeldende lov, videreføres ikke. I stedet innføres en begrenset regnskapsplikt for alle kategori 2-foretak som omfattes av definisjonen for små foretak, dersom det åpnes for dette i regnskapsstandard. En slik begrenset regnskapsplikt innebærer at den regnskapspliktige unntas fra plikten til å utarbeide årsregnskap etter regnskapsmessige innregnings- og måleregler, men i stedet kan sette opp et nærmere angitt sammendrag av informasjon fra næringsoppgaven bygget på skattemessig tidfesting av inntekter og utgifter og måling av eiendeler og forpliktelser. Dette representerer et betydelig forenklingsforslag.

For kategori 3-foretakene videreføres ordningen i gjeldende lov med hjemmel for departementet til å gi bestemmelser som utfyller eller fraviker bestemmelsene i loven.

Juridiske personer som ikke driver næringsvirksomhet.

Kategori 4 omfatter juridiske personer som ikke driver næringsvirksomhet. Dette er ikke-økonomiske foreninger, alminnelige stiftelser og borettslag. Det betyr at regnskapslovens alminnelige bestemmelser om innregning, måling, oppstillingsplaner og noter ikke nødvendigvis passer. Loven inneholder en hjemmel til å fravike regnskapslovens alminnelige bestemmelser i regnskapsstandarder for disse virksomhetene. Denne rommer også mulighet for å fastsette andre kriterier for å definere klassen små regnskapspliktige enn de som følger av loven for de andre kategoriene. Grensen for fritak fra regnskapsplikt i gjeldende regnskapslov videreføres, det vil si at ikke-økonomiske foreninger har regnskapsplikt dersom de har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk.

Inndeling av de regnskapspliktige i klasser etter størrelse

Loven inneholder foretaksklassene små foretak, foretak med alminnelig regnskapsplikt, store foretak og foretak av allmenn interesse.

Små foretak

Terskelverdiene for små foretak i gjeldende regnskapslov foreslås videreført. Disse er salgsinntekt på 70 millioner kroner, balansesum på 35 millioner kroner og antall årsverk på 50.² Terskelverdiene for store foretak er salgsinntekter på 300 millioner kroner, balansesum på 150 millioner kroner og antall årsverk på 250. Bestemmelsen i gjeldende lov om at allmennaksjeselskaper er store foretak, videreføres ikke. Dette har sammenheng med at utvalget ikke ser behov for å pålegge allmennaksjeselskaper som er under størrelsesgrensene for store foretak, utvidede notekrav. Foretak av allmenn interesse er foretak med aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner notert på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked, finansforetak og andre regnskapspliktige dersom dette fastsettes i forskrift fra departementet. Foretak med alminnelig regnskapsplikt er

² Dette er et område der utvalget ikke har valgt å benytte de mulighetene direktivet gir. Artikkel 2 nr. 2 annet ledd gir medlemsstatene anledning til å heve terskelverdiene for salgsinntekt og balansesum til henholdsvis seks mill. euro (47,1 mill. kroner) og 12 mill. euro (94,1 mill. kroner). Dette er omtalt på følgende måte i utredningen: «Utvalget viser til at gjeldende terskelverdier i § 1-6 ligger om lag midt i det tillatte intervallet og foreslår at gjeldende terskelverdier videreføres.»

foretak som verken er små foretak, store foretak eller foretak av allmenn interesse. Terskelverdiene får anvendelse på de regnskapspliktige i kategori 1, kategori 2 og eventuelt kategori 3 (dersom departementet gjennom forskrift bestemmer det), mens det som nevnt over åpnes for at standardsetter kan fastsette andre egnede kriterier for kategori 4.

Mikroforetak

Loven inneholder ikke foretaksklassen mikroforetak, som direktivet åpner for. Dette skyldes hovedsakelig at det etter utvalgets oppfatning ligger få reelle forenklingsmuligheter i direktivet knyttet til denne foretaksklassen.

Små konsern

Loven definerer konsernklassen små konsern. Her er terskelverdiene de samme som for små foretak. I tillegg har den en bestemmelse som gjør at vurderingen av om terskelverdiene er overskredet, kan gjøres uten at foretaket må foreta en «prøvekonsolidering», og høyere terskelverdier (salgsinntekt på 84 millioner kroner og balansesum på 42 millioner kroner) gjelder i så fall. Det foreslås ikke innført noen klasse for mellomstore konsern. Dette skyldes at utvalget ikke foreslår å bruke direktivets mulighet til å unnta mellomstore konsern fra konsernregnskapsplikten. Kun små konsern er unntatt fra konsernregnskapsplikt.

Foretak uten inntekter av betydning

Det fremgår av loven at for foretak som ikke har salgsinntekter³ av betydning, skal inntekter fra andre kilder anses som salgsinntekt ved vurdering av om terskelverdiene er overskredet. Et eksempel på slikt foretak kan være et foretak som ikke har annen aktivitet enn å eie aksjer i andre foretak, eller som har ubetydelige salgsinntekter i tillegg til slik hovedaktivitet.

Lovforslaget inneholder som gjeldende lov, bestemmelser om overgang mellom størrelsesklasser. Ordlyden er noe justert for å sikre entydighet og samsvar med direktivet. Fokus er på forholdene på balansedagen og de to foregående balansedager.

Årsregnskap og regnskapsspråk

Begrepet årsregnskap brukes i gjeldende lov som samlebetegnelse på et morforetaks selskapsregnskap og konsernregnskap. Direktivet bruker begrepet årsregnskap for det som i gjeldende lov benevnes selskapsregnskap. I lovforslaget tilpasses begrepsbruken til direktivets terminologi, ved at begrepet årsregnskap erstatter begrepet selskapsregnskap, og slik at konsernregnskapet ikke er en del av årsregnskapet. Lovforslaget er videre strukturert slik at alle bestemmelser om konsernregnskapet er samlet i et eget kapittel, som kun foretak som har konsernregnskapsplikt behøver å forholde seg til. Se nærmere omtale av reguleringen av konsernregnskap senere i artikkelen.

Det følger av § 2-1 at regnskapspliktige for hvert regnskapsår skal utarbeide årsregnskap i samsvar med bestemmelser i loven.

Rettet mot foretak med alminnelig regnskapsplikt

Lovforslaget er som gjeldende lov, utformet slik at det retter seg mot foretak med alminnelig regnskapsplikt, jf. beskrivelsen over av hvilke foretak dette er (tidligere ofte benevnt «øvrige foretak»). Dette skyldes utformingen

³ Salgsinntekt er definert på denne måten i § 5-4: «Salgsinntekt er det beløp som fremkommer ved salg av varer og tjenester, med fradrag for salgsrabatter, merverdiavgift og andre avgifter direkte knyttet til salget.»

av direktivet og utvalgets prioriteringer omtalt over. Direktivets bestemmelser om innregning og måling er de samme for alle foretaksklasser.

Kan velge full IFRS

Full IFRS er pliktig i de børsnoterte foretakenes konsernregnskaper etter forordning nr. 1606/2002 EF, og utvalget mener at foretak med alminnelig regnskapsplikt skal ha anledning til å velge dette regnskapspråket. De mener også at det er et klart behov for et eget regnskapspråk for foretak med alminnelig regnskapsplikt, med enklere regler enn de som følger av full IFRS. Som en følge av dette, kan foretak med alminnelig regnskapsplikt etter lovforslaget velge mellom de to regnskapspråkene norsk lov og norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs og full IFRS. Det er imidlertid ikke adgang til å kombinere løsninger fra full IFRS med regnskapsreglene i norske regnskapsstandarder basert på IFRS for SMEs. Det er fremdeles adgang til å bruke forenklet IFRS, men kun for morforetak, datterforetak, tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet som inngår i konsernregnskap som utarbeides etter IFRS, og kun i disse foretakenes årsregnskap. Denne begrensningen i bruken av forenklet IFRS har bakgrunn i det som oppfattes som hovedformålet med forenklet IFRS, nemlig å legge til rette for kostnadseffektiv rapportering i konsern som utarbeider regnskap etter IFRS. Det er også innført et minoritetsvern, etter inspirasjon fra Storbritannia. Aksjeeiere som representerer minst ti prosent av aksjekapitalen, kan kreve at årsregnskapet ikke utarbeides etter forenklet IFRS. Dette har sammenheng med de reduserte opplysningskravene som gjelder for forenklet IFRS, og som det legges opp til videreføring av gjennom regnskapsstandard. I dag følger reguleringen av forenklet IFRS i forskrift.

Ikke egne bestemmelser om små foretak

Lovforslaget inneholder ikke egne bestemmelser om små foretak, noe som har sammenheng med utvalgets hovedprioritering om at differensiering i hovedsak skal skje i regnskapsstandard. Se nærmere om små foretak under.

Lovforslaget åpner for at det kan utarbeides regnskapsstandarder som fraviker bestemmelsene i loven for regnskapspliktige under kategori 4.

Regnskapspråket norsk lov og norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs

Lovbestemmelsene er i stor grad minimumsregulering etter direktivet, der medlemsstatsoppsjoner er brukt for å gi standardsetter rom for å gi nærmere regulering i regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs for foretak med alminnelig regnskapsplikt og enklere regler for små foretak. Etter utvalgets oppfatning kan det likevel være behov for å foreta noen nasjonale tilpasninger i den norske regnskapsstandard. Nasjonale tilpasninger må reflektere en fornuftig avveining mellom på den ene side målsettingen om en så enkel regnskapsregulering som mulig, og på den annen side målsettingen om et informativt regnskap som på en god måte ivaretar brukernes informasjonsbehov. Utredningen beskriver at følgende kriterier må være oppfylt for at det skal kunne åpnes for annen regulering i regnskapsstandard for foretak med alminnelig regnskapsplikt enn det som følger av IFRS for SMEs:

1. Standardens regnskapsmessige løsninger må være innenfor det som er tillatt etter regnskapsloven og direktivet.
2. Standarden kan tillate regnskapsmessige løsninger fra full IFRS. Dette må begrunnes i et ønske om å åpne for et så informativt regnskap som mulig. Adgang til å balanseføre utgifter til egen utvikling som oppfyller visse kriterier, og adgang til å balanseføre renter ved egentilvirkning av kvalifiserende eiendeler er to eksempler der utvalget ser at det kan være aktuelt for standardsetter å vurdere om den norske regnskapsstandard skal ha adgang for den regnskapspliktige til å velge

løsninger etter full IFRS. Argumenter mot slike valgalternativer vil være redusert sammenlignbarhet innenfor gruppen foretak med alminnelig regnskapsplikt og et mer komplisert regelverk.

3. Det skal for reglene om innregning og måling kunne gjøres forenklinger i standarden sammenlignet med reguleringen i IFRS for SMEs, i den utstrekning standardsetter dokumenterer at reduserte kostnader for regnskapsprodusentene overstiger redusert nytte for regnskapsbrukerne. Utvalget ser for eksempel at enkelte av kravene i IFRS for SMEs om å foreta måling til virkelig verdi, dersom virkelig verdi kan måles på en pålitelig måte uten urimelige kostnader eller anstrengelser, kan være krevende. Utvalget antar at et valg mellom måling til kost og virkelig verdi uten å måtte forholde seg strengt til kriteriet om «urimelige kostnader eller anstrengelser» som gjelder etter IFRS for SMEs, er forenklinger standardsetter kan ønske å vurdere. Forenklinger av denne typen kan være aktuelt for ikke-børsnoterte aksjer, biologiske eiendeler og investeringseiendom.
4. Standardsetter skal kunne gjøre forenklinger i opplysningskrav uten dokumentasjon av effekten på kostnad-nytte.
5. Det skal kunne gjøres endringer sammenlignet med IFRS for SMEs for å få sammenheng med annet regelverk. Regnskapsreglene skal i utgangspunktet baseres på regnskapsfaglige vurderinger, men i noen tilfeller kan de ha konsekvenser for hvordan annen regulering virker, som standardsetter må ta med i betraktning. Et eksempel på dette fra gjeldende regnskapsregulering, er tilpasning av regnskapsreglene for å muliggjøre gjennomstrømming av utbytte og konsernbidrag.

Regnskapsspråket norsk lov og norsk regnskapsstandard for små foretak

Som nevnt over, er lovbestemmelsene i stor grad minimumsregulering etter direktivet, der medlemsstatsoppsjoner er brukt for å gi standardsetter rom for å gi nærmere regulering i regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs for foretak med alminnelig regnskapsplikt og enklere regler for små foretak. For små foretak i kategori 1 har det vært en målsetting for utvalget at enklere regler skal være tillatt innenfor det som er forsvarlig ut fra regnskapsbrukernes informasjonsbehov, og det som er tillatt etter direktivet. Utvalgets hovedprioriteringer innebærer at loven, med unntak av noter, ikke inneholder særskilte regler for små foretak. Differensiering skal skje gjennom regnskapsstandard, og reglene for små foretak skal ha reguleringen for foretak med alminnelig regnskapsplikt som utgangspunkt.

Gjeldende regnskapslov og NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* legger til grunn at små foretak kan anvende reglene for små foretak delvis eller fullt ut. Vurderingen av om små foretak skal være forpliktet til å følge en pakke av forenklete regler som er tilpasset dem, eller om de som i dag skal kunne velge enkeltløsninger som gjelder for foretak med alminnelig regnskapsplikt, overlates til standardsetter.

Ikke mulig å anvende skattelovens bestemmelser i årsregnskapet

Utvalget har vurdert om det generelt er mulig etter direktivet å anvende skattelovens bestemmelser i årsregnskapet for små foretak. Utvalget konkluderer med at dette ikke er mulig. Det vil imidlertid være en naturlig oppgave for standardsetter å vurdere om regnskapsregler på enkeltområder av forenklingshensyn kan være identiske med skattereglene. Utvalget har foretatt en gjennomgang av de forenklingsreglene som i dag følger av loven og NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* og konkluderer med at det med svært få unntak vil være mulig å videreføre disse i regnskapsstandard. Det pekes også på noen få områder der ytterligere forenklinger kan vurderes av standardsetter.

Unntas for plikten til å utarbeide årsberetning

Små foretak unntas fra plikten til å utarbeide årsberetning. Direktivets mulighet for såkalt forenklet balanseoppstilling og forenklet resultatoppstilling benyttes ikke. For noteopplysninger har utvalget i svært begrenset grad foreslått bruk av direktivets mulighet til å kreve opplysninger utover krav i direktivet. Imidlertid er det innført krav om noteopplysninger i en situasjon med usikkerhet omkring fortsatt drift, gjennom bruk av regulert overstyring.⁴ Se mer om dette i omtalen av noteopplysninger senere i artikkelen.

Rettslig bindende regnskapsstandarder som erstatning for god regnskapsskikk

Utvalget foreslår ikke å videreføre god regnskapsskikk som rettslig standard. Prinsippet om god regnskapsskikk ble introdusert i aksje- og regnskapslovgivningen på 1970-tallet og har hatt som formål å gi rom for dynamisk regnskapsregulering i hovedsak gjennom regnskapsstandarder. Rammene for regnskapsreguleringen har fulgt av regnskapsloven, mens detaljreguleringen har skjedd gjennom regnskapsstandarder som har blitt tilpasset og endret ved behov. På de områdene hvor det foreligger regnskapsstandarder, har innholdet i god regnskapsskikk i stor grad vært bestemt av de løsningene som har vært nedfelt i disse standardene. På områder hvor det ikke foreligger standard eller annen autorativ uttalelse, har den gode praksis, dvs. den gode skikk, vært styrende for hva som er å anse som god regnskapsskikk. I slike tilfeller vil den regnskapspliktige selv i større grad bære ansvaret med å vurdere kvalitetskriteriet «god» og aksept- og utbredelseskriteriet «skikk».

Begrunnelse for annerledes tenking

Utvalget har det syn at god regnskapsskikk har fungert godt som rettslig standard. Regnskapsloven har dannet en ytre ramme, mens detaljreguleringen har fulgt av hva som til enhver tid var å anse som god regnskapsskikk på de enkelte områder. Utvalget har imidlertid kommet frem til at det vil være hensiktsmessig å tenke annerledes når det gjelder den fremtidige regelutviklingen på detaljnivå enn det som følger av en rettslig standard om god regnskapsskikk. Det presenteres tre argumenter for dette.

Forståelse av god regnskapsskikk har endret seg

For det første har forståelsen av god regnskapsskikk endret seg over tid fra å representere en avveining av et kvalitetskriterium «god» og et aksept- og utbredelseskriterium «skikk» til i stedet å få et innhold som ligger tett på internasjonalt aksepterte regnskapsmessige løsninger. Dette er en utvikling som utvalget støtter, jf. utvalgets hovedprioritering nr. 3.

God regnskapsskikk kan være en uegnet hjemmel

For det annet mener utvalget at god regnskapsskikk kan være en uegnet hjemmel for å utvikle differensierte regnskapskrav. Etter utvalgets syn vil ikke bestrebelsene på å finne frem til egnede differensieringsløsninger følge av avveiningen mellom «god» og «skikk», men heller ved en nytte-kostnadsavveining. Det vises også til at differensiering i regelverket har blitt drevet frem vel så mye av politiske prioriteringer som av regnskapsmessige vurderinger.

⁴ Det følger av artikkel 4 nr. 4 at når anvendelse av en bestemmelse i direktivet i unntakstilfeller er uforenlig med plikten til at årsregnskapet skal gi et pålitelig bilde av foretakets forhold, skal bestemmelsen fravikes. Medlemsstatene har anledning til å angi unntakstilfellene nærmere og fastsette de særlige reglene som skal få anvendelse i disse tilfellene.

Uklarhet rundt rettslig status

For det tredje er det en grunnleggende uklarhet rundt den rettslige statusen til regnskapsstandarder som er ment å gi uttrykk for god regnskapsskikk. Gjeldende regnskapsstandarders rettskraft er ikke tydelig definert. Selv om norske regnskapsstandarder i all hovedsak tolkes som uttrykk for god regnskapsskikk, vil det fortsatt foreligge usikkerhet med hensyn til hvilken vekt en regnskapsmessig løsning i en regnskapsstandard vil ha i det konkrete tilfellet.

Sikrer større klarhet

For å sikre større klarhet i hjemmelsgrunnlaget for utvikling av norsk regnskapsregulering, går utvalget inn for at det gis hjemmel til å gi rettslig bindende regnskapsstandarder. Dette vil avklare rettstilstanden for regnskapsprodusenter og representanter for regnskapsprofesjonen som anvender standardene som grunnlag for utarbeidelse av regnskaper. Standarder som fastsettes med denne hjemmelen vil ha tilnærmet samme rettslige status som IFRS-standarder som i dag er inntatt i forskrift til regnskapsloven. Det at den rettslige standarden god regnskapsskikk nå fjernes til fordel for en hjemmel for fastsetting av rettslig bindende regnskapsstandarder, medfører ikke at den kvalitativt gode skikk mister sin funksjon. Det vil fortsatt være behov for den gode skikk ved tolkning og implementering av regnskapsmessige løsninger i regnskapsstandarder og på de områdene hvor det ikke foreligger en regnskapsstandard eller annen autorativ uttalelse.

Organisering av regnskapsstandardsetter

Utvalget hadde også som en del av sitt mandat å evaluere virksomheten i Norsk RegnskapsStiftelse. Det er utvalgets syn at Norsk RegnskapsStiftelse har ivaretatt sine oppgaver på en god måte og at Stiftelsen har lyktes i å mobilisere det norske regnskapsmiljøet til å fremme norsk regnskapsutvikling gjennom frivillig innsats. Utvalget peker imidlertid på enkelte forhold ved Stiftelsens forvaltning og utgivelse av regnskapsstandarder hvor det bør foretas forbedringer.

Må i større grad være underlagt statlig myndighet og ansvar

De forslagene som utvalget har når det gjelder fremtidig organisering av norsk regnskapsstandardsetter må ses i sammenheng med de øvrige forslagene som er fremført av utvalget. Utvalgets hovedprioritering har vært å implementere direktivet i ny lov og i liten grad ta med materielle regler utover de som følger av direktivet. Dette gjør at detaljregler i enda større grad enn det som er tilfellet i gjeldende lov vil følge av regnskapsstandarder. Konsekvensen er at den relative betydningen av regnskapsstandardene blir større enn under gjeldende lov. Som omtalt over, foreslår utvalget at regnskapsstandardene skal være rettslig bindende og at prinsippet om god regnskapsskikk ikke lenger skal være hjemmel for regnskapsstandarder. I stedet foreslås det en eksplisitt hjemmel til et standardsettende organ til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder. Dette trekker i retning av at standardsettingen i større grad enn tidligere må være underlagt statlig myndighet og ansvar. Samtidig vektlegger utvalget viktigheten av å ta vare på kompetansen og dynamikken i standardsettingsarbeidet som har skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse. Med utgangspunkt i dette mener utvalget at det beste vil være å opprette et ekspertorgan underlagt departementet, men som samtidig har stor grad av uavhengighet, som nytt organ for fastsetting av rettslig bindende regnskapsstandarder.

Ulike modeller

Det ble vurdert ulike modeller for organisering av arbeidet med regnskapsstandarder, deriblant en direktoratmodell med opprettelse av et særskilt statlig organ underlagt Finansdepartementet med delegert myndighet til å fastsette regnskapsstandarder. Denne ble imidlertid raskt forkastet til fordel for en modell som innebærer en videreføring av Norsk RegnskapsStiftelse med visse organisatoriske endringer som gir staten en overordnet kontroll med fastsettelsen av bindende regnskapsstandarder. Dette vil medføre at det nye

standardsettende organet bygger på en struktur som har fungert, og at den delen av Norsk RegnskapsStiftelses virksomhet som ikke innebærer vedtak av regnskapsstandarder, kan videreføres uendret.

Medlemmer oppnevnes av Finansdepartementet

Helt konkret foreslås det at medlemmene til styret (parallell til nåværende Stiftelsesstyret) i det standardsettende organet oppnevnes av Finansdepartementet. Utvalget foreslår at departementet oppnevner medlemmer til styret etter et system som fortsatt sikrer innflytelse fra de opprinnelige stifterne. Oppnevningskriteriet skal være regnskapsfaglig kompetanse, og regelverket om oppnevning til offentlige råd og utvalg skal gjelde for styret. Det legges for øvrig opp til at det operative arbeidet med regnskapsstandarder mv. skal ligge i enheter som organisasjonsmessig er plassert under styret. Den formelle kompetansen til å fastsette rettslig bindende regnskapsstandarder skal ligge hos styret. Det skal ikke kunne instrueres av departementet når det gjelder vedtaket om å fastsette en standard eller ikke. Det er likevel tenkt at departementet skal kunne gi overordnede signaler om prioriteringer og strategi, for eksempel i tildelingsbrev.

En hybrid

Ulempen med den foreslåtte modellen er at den representerer en hybrid av privat og statlig organisering som er ukjent i Norge. Dette kan representere en risiko for å gjøre feil. En slik risiko er ikke til stede hvis det velges en mer velkjent direktoratmodell. Utvalgets foreslåtte modell forutsetter en formell aksept av stifterne av Norsk RegnskapsStiftelse og en reell aksept i regnskapsmiljøet for å virke etter hensikten. En aktiv deltakelse fra regnskapsmiljøet i privat sektor anses som en nødvendig betingelse for godt standardsettingsarbeid. For øvrig understrekes det at fremtidig standardsetting vil forutsette statlig finansiering. Dette gjelder uavhengig av hvilken modell som velges.

Alminnelige prinsipper

De grunnleggende regnskapsprinsippene som gjeldende regnskapslov inneholder, og som mange av oss er svært glade i, videreføres ikke i sin nåværende form i forslaget til ny lov. Bakgrunnen for dette er at utvalget prioriterer at norsk regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis. Særlig sammenstillingsprinsippet har på enkelte områder stått i veien for en harmonisering av norsk god regnskapsskikk med internasjonale regnskapsstandarder, eller skapt tvil om en slik harmonisering er mulig. Det legges heller ikke opp til noen videreføring av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsstandard. I stedet inneholder lovforslaget et eget kapittel med overskriften alminnelige prinsipper, som er en implementering av direktivets artikkel 6 med overskriften «generelle prinsipper for finansiell rapportering». Disse vil gjelde innregning og måling i årsregnskapet og konsernregnskapet for alle foretak i kategori 1, for foretak i kategori 2 som ikke enten er fritatt fra regnskapsplikt eller har begrenset regnskapsplikt (små foretak dersom dette følger av regnskapsstandard, jf. omtale over) samt for foretak i kategori 4 med mindre annet følger av regnskapsstandard. Mens grunnleggende prinsipper er skrevet med henblikk på at de kan danne basis for å finne regnskapsmessige løsninger for ulike forhold, er alminnelige prinsipper ikke ment å gi føringer for løsning av spørsmål som ikke er uttrykkelig regulert i loven. De alminnelige prinsippene skal etter utredningen primært utgjøre en yttergrense for lovlig regnskapspraksis, og må utfylles gjennom regnskapsstandarder.

Av gjeldende lovs grunnleggende regnskapsprinsipper videreføres forsiktighetsprinsippet, kongruensprinsippet, prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse samt forutsetningen om fortsatt drift, enkelte av dem med visse endringer.

Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er formulert som at innregning og måling skal foretas i samsvar med forsiktighetsprinsippet. Av utredningen fremgår det at det er den til enhver tid rådende internasjonale forståelse av direktivets forsiktighetsprinsipp som vil gjelde også for innholdet av forsiktighetsprinsippet i norsk lovgivning.

Den forståelsen av forsiktighetsprinsippet som kommer til uttrykk i IFRS for SMEs punkt. 2.9, trekkes frem som en god beskrivelse av den oppfatningen av forsiktighetsprinsippet som i dag gjelder blant regnskapskyndige:

«Den usikkerheten som nødvendigvis omgir mange hendelser og omstendigheter kommer til uttrykk ved å opplyse om deres art og omfang og ved å utøve forsiktighet ved utarbeidingen av finansregnskapet. Forsiktighet er å utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes. Utøvelse av forsiktighet rettfærdiggjør imidlertid ikke en bevisst undervurdering av eiendeler eller inntekter, eller en bevisst overvurdering av forpliktelser eller kostnader. Kort sagt, forsiktighet rettfærdiggjør ikke skjevheter.»

Kongruensprinsippet

Kongruensprinsippet har fått en ordlyd som ligger nærmere ordlyden i direktivet, uten at dette innebærer noen realitetsendring. Gjennom regulert overstyring videreføres regelen om at virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen. For å legge til rette for at små foretak fremdeles skal kunne resultatføre virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap, åpner lovbestemmelsen for unntak gjennom regnskapsstandard.

Ensartet og konsistent prinsippanvendelse

Prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse i årsregnskapet er videreført uten endring. Dette innebærer at ordet ensartet har en tverrsnittdimensjon (i betydningen ensartet for like forhold på et gitt tidspunkt), mens ordet konsistent har en tidsdimensjon (fastholdelse av samme prinsipp over tid). Dette innebærer også at det er den samme adgangen til å endre regnskapsprinsipp som etter gjeldende regnskapslov.

Fortsatt drift

Bestemmelsen om fortsatt drift er utformet med en ordlyd som ligger tettere opp til ordlyden i direktivet. Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre oppløsning er besluttet. At et foretak er besluttet oppløst, vil være et ubestridt faktum, ikke noe det må foretas vanskelige skjønnsmessige vurderinger for å komme frem til. Når et foretak er besluttet oppløst, er det lite hensiktsmessig å kreve at forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn, dersom et årsregnskap må avlegges i avviklingsperioden. Direktivet har et ubetinget fortsatt drift-prinsipp, slik at utvalgets forslag til bestemmelse innebærer regulert overstyring. Dersom oppløsning er besluttet, skal eiendeler og forpliktelser vurderes til verdien ved oppløsning. «Verdien ved oppløsning» skal ikke bety noe annet enn «virkelig verdi ved avvikling», som er det begrepet som brukes i gjeldende regnskapslov.

De nye prinsippene som inngår i lovforslaget, er prinsipper om periodisering, krav om enkeltvurdering, forbud mot motregning, substans foran form og vesentlighet.

Periodiseringsprinsippet

Periodiseringsprinsippet foreslås formulert som at beløp som innregnes i resultatregnskap og balanse, skal være periodisert. Motstykket til periodiseringsprinsippet er kontantprinsippet. Det betyr at prinsippet ikke angir hvilken form for periodisering det er snakk om. Periodisering innenfor bestemmelsen kan være resultatorientert eller balanseorientert, eller sågar anta en annen form. Bestemmelsen betyr for eksempel at dersom foretaket betaler husleie for siste kvartal 2015 i 2016, så skal husleien for siste kvartal 2015 innregnes som husleiekostnad i resultatregnskapet for 2015 med tilhørende balanseføring som påløpt kostnad.

Krav om enkeltvurdering

Krav om enkeltvurdering er foreslått med følgende ordlyd: «De enkelte eiendeler og forpliktelser skal innregnes og måles særskilt.» Direktivet fordrer at det lovfestes et krav om enkeltvurdering av eiendeler og forpliktelser. Det er imidlertid ikke entydig hva som er de enkelte eiendeler og forpliktelser, for aggregeringsnivået kan avhenge av type virksomhet og regnskapsmessig sammenheng. Det tydeligste eksempelet på variasjon i

aggregeringsnivå som skyldes regnskapsmessig sammenheng, gjelder avskrivning og nedskrivning av anleggsmidler. Avskrivning av anleggsmidler er en systematisk periodisering av anskaffelseskost over anleggsmidlets levetid. Siden forskjellige bestanddeler av et anleggsmiddel kan ha ulik fysisk levetid og derfor må skiftes ut med ulike tidsintervaller, kan periodiseringen av anskaffelseskost bli mer presis ved en dekomponering av anleggsmiddelet for avskrivningsformål. Slik dekomponering er obligatorisk etter IFRS for SMEs kapittel 17 og har etter hvert også fått innpass i norsk praksis, jf. NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsmessig*, punkt 2.3.

Nedskrivning av anleggsmidler blir aktuelt dersom et investeringsprosjekt går dårligere enn planlagt. Den regnskapspliktige må da gjøre en økonomisk vurdering av om virkelig verdi av det som prosjektet kan innbringe (ved bruk eller salg) er lavere enn balanseført verdi, jf. gjeldende regnskapslov § 5-3 tredje ledd og NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler*. Ved nedskrivningsvurderingen bestemmes vurderingsenheten etter egne kriterier som kan innebære et høyere aggregeringsnivå enn ved andre regnskapsmessige vurderinger, jf. NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, punkt 4.1.

Et lovfestet enkeltvurderingskrav gir dermed ikke noen presis anvisning på hvilket aggregeringsnivå den regnskapspliktige skal bruke for ulike forhold. Forståelsen av et lovfestet enkeltvurderingskrav blir dermed at vurderingsenheten skal fastsettes i samsvar med de løsningene som er nedfelt i gjeldende regnskapsstandarder.

Forbud mot motregning

Forbud mot motregning er formulert som at eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader skal presenteres brutto, med mindre annet følger av regnskapsstandard. Det er lagt til grunn at direktivets motregningsforbud ikke dreier seg om innregning, kun presentasjon. Gjennom adgangen til nettoføring dersom dette følger av regnskapsstandard, legges det til rette for videreføring av dagens presentasjon innenfor flere områder, for eksempel pensjon.

Substans foran form

Prinsippet om substans foran form har fått følgende ordlyd: «Ved innregning, måling og presentasjon av poster i årsregnskapet skal det tas tilbørlig hensyn til det reelle innholdet i en transaksjon eller en disposisjon.» Prinsippet om substans foran form har til nå vært ansett som en egenskap som er omfattet av kravet om god regnskapsmessig. I henhold til det nye direktivet forutsettes det imidlertid implementert som en egen bestemmelse. Det finnes en adgang for medlemstatene til å unnta grupper av regnskapspliktige fra dette kravet, men det er ikke foreslått benyttet, da det ikke er problemfritt å anvende en slik unntaksbestemmelse. Det forventes at regnskapspliktige med omfattende virksomhet og kompleks organisering i større grad tar hensyn til prinsippet om substans foran form enn regnskapspliktige med mindre og enklere virksomhet, og derfor er det ikke lovfestet noe unntak fra prinsippet med tanke på små foretak. Utvalget gir uttrykk for at prinsippet om substans foran form bør utvikles i lys av utviklingen innenfor EU og den klargjøringen av begrepet som eventuelt vil skje der, men legger samtidig til grunn at gjeldende norsk praksis om substans foran form som det har vært alminnelig enighet om i det norske regnskapsmiljøet, i utgangspunktet kan videreføres under direktivet.

Vesentlighet

Prinsippet om vesentlighet er lovfestet gjennom en bestemmelse som innebærer at bestemmelsene om innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger og konsernregnskap kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig. Regnskapslovutvalget 1990 ga uttrykk for at vesentlighetsprinsippet gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering. En bestemmelse om vesentlighetsprinsippet er likevel inkludert i lovforslaget da krav om dette følger av direktivet. Vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, der mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold der mangler kan forekomme. Forhold som ikke er vesentlige er uvesentlige; det finnes altså ingen mellomkategori. I utredningen sies det at denne beskrivelsen fra IFRS for SMEs punkt 2.6 gir noe rettleiding for hva som ligger i begrepet:

«Informasjon er vesentlig – og har derfor relevans – dersom utelatelse av den eller en feilaktig opplysning kan påvirke økonomiske beslutninger som brukere tar på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av størrelsen på posten eller feilen vurdert ut fra de særlige omstendighetene rundt utelatelsen eller den feilaktige opplysningen (...)».

Måling til anskaffelseskost i samsvar med historisk kost-prinsippet

Direktivets alminnelige prinsipp om at poster som innregnes i årsregnskapet, skal måles på grunnlag av prinsippet om anskaffelseskost eller tilvirkningskost, er implementert som en hovedregel for måling til anskaffelseskost i samsvar med historisk kost-prinsippet i lovforslagets kapittel om innregning og måling. Gjeldende regnskapslov har også bestemmelser som forbindes med historisk kost, men det er ikke like tydelig som i direktivet at en har en hovedregel om historisk kost som alltid gjelder med mindre unntaksregler kommer til anvendelse.

Rettvisende bilde

Til slutt foreslår utvalget en bestemmelse om rettvisende bilde som en del av kapittelet om alminnelige prinsipper. Bestemmelsen om rettvisende bilde er en videreføring av samme bestemmelse i gjeldende lov, men er nå tatt inn blant de alminnelige prinsippene. Krav om rettvisende bilde er et overstyringskriterium som medfører at den regnskapspliktige i særlige unntakstilfeller kan fravike bestemmelser i loven. Et slikt fravik skal begrunnes i note.

Bestemmelser om innregning og måling

Forslaget til lovbestemmelser om innregning og måling er i stor grad minimumsregulering etter direktivet på de stedene der medlemsstatsoppsjoner er brukt for å gi standardsetter rom for å gi nærmere regulering i regnskapsstandard. Medlemsstatsoppsjonene er brukt for å muliggjøre utarbeidelse av regnskapsstandard i samsvar med IFRS for SMEs for foretak med alminnelig regnskapsplikt (eventuelt med nasjonale tilpasninger, se omtale over) og enklere regler for små foretak.

Større adgang til bruk av virkelige verdier

Lovforslaget innebærer en videreføring av innregning og måling etter den modifiserte historisk kost-modellen som nåværende regnskapslov er bygget på, men det åpnes for større adgang til måling til virkelig verdi. Dette gjelder i første rekke for finansielle eiendeler og forpliktelser etter direktivet. Slik bestemmelsen er formulert, åpnes det for at regnskapsstandard kan kreve måling til virkelig verdi og forby måling til virkelig verdi. I tillegg åpnes det for at finansielle eiendeler og forpliktelser kan innregnes, måles og opplyses om etter reglene i IFRS i stedet for etter lovens egen bestemmelse om finansielle eiendeler og forpliktelser, dersom dette følger av regnskapsstandard. Det er etter lovforslaget ikke adgang til å vurdere kun enkelte finansielle eiendeler eller forpliktelser til virkelig verdi etter IFRS. Dersom bestemmelsen benyttes, gjelder den alle finansielle eiendeler og forpliktelser. Tilsvarende regulering gjelder i Danmark, men den er motsatt i Storbritannia. Det åpnes dessuten for at andre eiendeler enn finansielle eiendeler kan måles til virkelig verdi og at anleggsmidler kan måles til verdiregulert beløp, dersom dette følger av regnskapsstandard. Etter IFRS for SMEs måles investeringseiendom⁵

⁵ Investeringseiendom er definert på denne måten i IFRS for SMEs nr. 16.2:

«Investeringseiendom er eiendom (tomt, bygning eller en del av en bygning, eller begge deler) som innehas av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale for å opptjene leieinntekter eller for å oppnå verdistigning på kapital, eller begge deler, heller enn for:

- (a) bruk i produksjon, levering av varer eller tjenester, eller for administrative formål,

og biologiske eiendeler⁶ i foretak med landbruksvirksomhet⁷ til virkelig verdi, dersom virkelig verdi kan måles på en pålitelig måte uten urimelige kostnader eller anstrengelser. IFRS for SMEs tillater i dag ikke verdireguleringsmodellen for eiendom, anlegg og utstyr, men IASB publiserte 21. mai at denne blir tillatt.

Loven inneholder en definisjon av virkelig verdi som gjelder når eiendeler og forpliktelser måles til virkelig verdi, og en bestemmelse som regulerer hvordan endringer i virkelig verdi skal innregnes. Hovedregelen er at endringer i virkelig verdi innregnes i resultatregnskapet.

Verdisikring

Det er tatt inn en bestemmelse om verdisikring som sier at balanseført verdi av sikringsobjektet ved verdisikring justeres for verdiendring knyttet til sikret risiko. I samme bestemmelse sies det at regnskapsstandard kan tillate eller kreve sikringsvurdering. Denne følger ikke av krav i direktivet, men har bakgrunn i at utvalget var usikre på om den generelle hjemmelen til å utgi bindende regnskapsstandarder i lovforslaget § 1-3 annet ledd ville være vid nok til å romme regler om kontantstrømsikring og sikring av nettoinvestering i utenlandsk enhet. Lovforslaget § 1-3 annet ledd sier at standarder kan utfylle eller presisere bestemmelser i loven, men kun fravike bestemmelser i loven, dersom dette følger av den enkelte lovbestemmelsen. Den reguleringen av kontantstrømsikring som følger av IFRS for SMEs kan for eksempel hevdes å avvike fra både laveste verdis prinsipp og fra prinsippet om enkeltvurdering.

Investering i tilknyttet foretak og datterforetak

Gjeldende lovbestemmelse om måling av investering i tilknyttet foretak og datterforetak i årsregnskapet etter kostmetoden eller egenkapitalmetoden, er videreført. Adgangen til måling av deltakelse i felleskontrollert virksomhet til annet enn kostmetoden i årsregnskapet er derimot ikke videreført.

Viderefører måleprinsipp

Hovedregelen i gjeldende lov om klassifisering av eiendeler er videreført, slik at anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk, mens andre eiendeler er omløpsmidler. Gjeldende lovs regler om måling av omløpsmidler og anleggsmidler etter historisk kost-prinsippet er også i stor grad videreført, slik at for omløpsmidler gjelder laveste verdis prinsipp og for anleggsmidler laveste verdis prinsipp med betinget nedskrivningsplikt (nedskrivning ved verdifall som forventes å være varige).

Ubetinget nedskrivningsplikt for finansielle anleggsmidler

For finansielle anleggsmidler er imidlertid nedskrivningsplikten gjort ubetinget, med mindre annet følger av regnskapsstandard. For å få bedre samsvar mellom bruken av lovens begrep «virkelig verdi» og «fair value» i direktivet og IFRS / IFRS for SMEs er henvisningen til virkelig verdi tatt ut av lovens nedskrivningsbestemmelse, uten at en med det tilsikter en endring i hvordan nedskrivning skal foretas. For anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid, er begrepet «fornuftig» tatt ut av lovbestemmelsen. Kravet om fornuftig avskrivningsplan var utledet av sammenstillingsprinsippet i gjeldende lov, som ikke er videreført. Det stilles nå kun krav om planmessige avskrivninger over økonomisk levetid. Bestemmelsen setter dessuten et tak på avskrivningsperioden for goodwill og balanseførte utviklingsutgifter i de tilfellene der økonomisk levetid ikke kan anslås på en pålitelig måte. Slike eiendeler skal avskrives over beste estimat på økonomisk levetid, maksimalt ti år. Det er også tatt inn

eller

(b) salg som en del av ordinær virksomhet.»

⁶ Biologiske eiendeler beskrives som levende dyr eller levende planter.

⁷ Landbruksvirksomhet er et foretaks forvaltning av den biologiske omdanningen av biologiske eiendeler som er beregnet på salg, til landbruksprodukter eller nye biologiske eiendeler. Eksempler på landbruksvirksomhet er jordbruk, skogbruk og havbruk.

i lovbestemmelsen at nedskrivning på goodwill ikke skal reverseres. Sistnevnte fremgår allerede av NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*, og representerer derfor ingen endring av praksis.

Anskaffelseskost

Bestemmelsen om anskaffelseskost er tilpasset direktivet, slik at den nå sier at anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter direkte og indirekte tilvirkningsutgifter. Indirekte tilvirkningsutgifter behøver imidlertid ikke inngå i anskaffelseskost ved tilvirkning, dersom dette følger av regnskapsstandard, noe som blant annet åpner for at små foretak kan få en enklere regel enn foretak med alminnelig regnskapsplikt. Det åpnes for innregning i balansen av finansieringsutgifter på kapital som er knyttet til tilvirkning av eiendeler (både omløpsmidler og anleggsmidler), dersom dette følger av regnskapsstandard.

Tilordning av anskaffelseskost

Regelen om tilordning av anskaffelseskost sier at varer og ombyttbare finansielle eiendeler kan tilordnes anskaffelseskost ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. Kravet i dagens lov om at ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost, er altså ikke videreført.

Forskning

Utviklingsutgifter kan innregnes i balansen, dersom dette følger av regnskapsstandard. Adgangen til balanseføring av utgifter til forskning, er ikke videreført.

Gjeld

Regelen i dagens lov om at bestemmelsene i vurderingskapittelet gjelder analogt for gjeld, er ikke foreslått videreført. For forpliktelser som på balansedagen er sannsynlige eller sikre, men som har usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp, lovfestes et krav om avsetning til beste estimat for det beløpet som er nødvendig for å oppfylle forpliktelsen. I tillegg kan regnskapsstandard åpne for avsetning for utgifter som på balansedagen anses som sannsynlige eller sikre, men hvor oppgjørsbeløp eller oppgjørstidspunkt er usikre. Adgangen til avsetning for utgifter muliggjør bl.a. videreføring av en del av de forenklingsregler som i dag gjelder for små foretak etter NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*, dersom standardsetter skulle finne dette ønskelig. Det er også tatt inn en bestemmelse i loven om såkalt differanse ved låneopptak, tidligere ofte omtalt som kapitalrabatt. Når beløpet som skal tilbakebetales på et lån, er større enn det mottatte beløp, kan differansen innregnes som eiendel i balansen, dersom dette følger av regnskapsstandard. Det kan oppfattes som en enklere løsning å balanseføre og avskrive en slik differanse mellom lånets pålydende og mottatt beløp ved låneopptak enn å regnskapsføre lånet til amortisert kost etter en effektiv rente-metode. Behandling av lån på ordinære vilkår til amortisert kost etter effektiv rente-metoden følger av IFRS for SMEs, men den enklere løsningen som direktivet åpner for kan for eksempel være aktuell for små foretak.

Regnskapsoppstillinger

Årsregnskapet skal inneholde balanse, resultatregnskap og noteopplysninger. Kravet om kontantstrømoppstilling som pliktig del av årsregnskapet er ikke videreført i lovforslaget, men vil kunne følge av krav i regnskapsstandard for foretak som ikke er små. Også krav om andre regnskapsoppstillinger, som for eksempel egenkapitaloppstilling og separat oppstilling av utvidet resultat, vil kunne følge av krav i regnskapsstandard for foretak som ikke er små. For små foretak muliggjør ikke direktivet at det stilles krav om ytterligere regnskapsoppstillinger.

Balanse etter kontoform og etter likviditet

Valg mellom oppstilling av balansen etter såkalt kontoform og etter likviditet (dersom dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger) videreføres. Det er tatt inn linjer i balanseoppstillingen utover de som gjelder i dag for å oppfylle krav i direktivet. Samtidig er det tatt ut linjer fra dagens balanseoppstilling, som ikke følger av krav i direktivet. For eksempel er det ikke lenger krav om at egenkapitalen skal vises fordelt på innskutt og opptjent egenkapital.

Resultatregnskap etter art eller funksjon

Valg mellom oppstilling av resultatregnskapet etter art eller funksjon videreføres. Det er tatt inn linjer i resultatoppstillingene utover de som gjelder i dag for å oppfylle krav i direktivet. Samtidig er det tatt ut linjer fra dagens resultatoppstillinger, som ikke følger av krav i direktivet, blant annet driftsresultat. Etter forslaget skal det opplyses om disponering av årsresultatet i tilknytning til resultatregnskapet eller på annen måte. Selve oppstillingsplanene for balansen og resultatregnskapet skal ikke kunne endres, med mindre endringen foretas for å gi et rettviseende bilde. Et skifte fra et artsinndelt til et funksjonsinndelt resultatregnskap krever altså at funksjonsinndeling gir et mer rettviseende bilde av resultatet enn artsinndeling.

Ytterligere oppdeling

Bestemmelsene om ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster i balanseoppstillingen og resultatoppstillingen når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, er videreført, samtidig som tilføyelse av delsummer skal være tillatt. Regnskapspliktige som ønsker det, vil følgelig fremdeles kunne vise delsummen driftsresultat. Bestemmelsen om at poster skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap er videreført, men den begrenses til poster med arabertall. Bestemmelsen om sammenligningstall er videreført, og i tillegg åpnes det for at regnskapsstandard kan kreve sammenligningstall for andre regnskapsoppstillinger enn balansen og resultatregnskapet.

Noteopplysninger

De fleste notebestemmelsene inngår i et eget kapittel i loven. Når det gjelder notekrav for konsernregnskapet, er imidlertid disse tatt inn i et eget kapittel om konsernregnskapet. Notekapittelet er inndelt i fire avsnitt. Første avsnitt inneholder de notebestemmelsene som gjelder for alle regnskapspliktige uavhengig av hvilken klasse den regnskapspliktige tilhører. Annen avsnitt inneholder de notebestemmelsene som kun gjelder små foretak. Tredje avsnitt inneholder tilleggskrav for regnskapspliktige som ikke er små foretak, mens fjerde avsnitt inneholder tilleggskravene som gjelder for store foretak og foretak av allmenn interesse.

Tre unntak fra hovedprioriteringen

Utvalget har som utgangspunkt at kun de notekravene som er pliktige etter direktivet tas inn i loven. Utvalget gjør imidlertid tre unntak fra denne hovedprioriteringen.

Begrenset regnskapsfaglig innhold

Det første unntaket gjelder notekrav som har et begrenset regnskapsfaglig innhold, men som har særlig betydning for sentrale brukergrupper som for eksempel investorer og kreditorer. Eksempler på slike notekrav er opplysninger om antall aksjer og aksjeeiere, ytelser til ledende personer, lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, transaksjoner med nærstående parter og opplysninger om godtgjørelse til revisor. Her foreslår utvalget notekrav som går utover direktivet, riktignok begrenset til regnskapspliktige som ikke er små foretak.

Allmenne hensyn

Det andre unntaket fra hovedprioriteringen gjelder noteopplysninger som kan begrunnes i allmenne hensyn, herunder opplysninger som trengs som grunnlag for utarbeidelse og analyse av nasjonal statistikk. Dette gjelder krav om å spesifisere driftskostnader etter art dersom det er valgt en funksjonsinndelt resultatoppstilling, og krav om opplysninger om utgifter til forskning og utvikling. Her foreslår utvalget notekrav som går utover direktivet, riktignok begrenset til regnskapspliktige som ikke er små foretak.

Visse notekrav for små foretak

Det tredje unntaket fra hovedprioriteringen gjelder visse notekrav for små foretak. Direktivet legger opp til betydelige forenklinger i notekrav for små foretak. Det er imidlertid adgang for medlemsstaten til å ta inn visse notekrav utover direktivets minstekrav, jf. artikkel 16 nr. 2 i direktivet. Utvalget har lagt stor vekt på forenklingshensynet for gruppen små foretak. Terskelen for å kreve ytterligere notekrav for denne klassen av regnskapspliktige er satt høyere enn for andre størrelsesklasser av regnskapspliktige. Som følge av dette, har utvalget som utgangspunkt lagt seg på de minimumskravene som følger av direktivet, og ikke foreslått å benytte medlemsstatsoppsjonen i artikkel 16 nr. 2 med unntak for to notekrav. Det ene av disse er et krav om å opplyse om navn og forretningskontor på morforetaket til den regnskapspliktige, som antas å være en lite byrdefull opplysningsplikt. Denne informasjonen er viktig som grunnlag for utarbeidelse av offentlig statistikk. Det andre unntaket gjelder opplysninger om transaksjoner med visse nærstående som vurderes å være særlig betydningsfulle opplysninger for sentrale brukergrupper som investorer og kreditorer og for arbeidet med å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Usikkerhet ved fortsatt drift

I tillegg til disse to, som er basert på anvendelse av en medlemsstatsoppsjon, har utvalget formulert ytterligere ett notekrav for små foretak som går utover direktivet, og det gjelder opplysninger om usikkerheten ved fortsatt drift i de tilfellene hvor det foreligger slik usikkerhet. Notekravet må ses i sammenheng med at utvalget foreslår å unnta små foretak fra plikt til å utarbeide årsberetning, noe som vil ha som konsekvens at små foretak fritas fra å gi opplysninger om fortsatt drift. Utvalget mener imidlertid at det er nødvendig at små foretak opplyser om eventuell usikkerhet ved fortsatt drift. En slik bestemmelse er i strid med direktivets ramme for noteopplysninger for små foretak og gjennomføres i norsk lov ved bruk av regulert overstyring med hjemmel i artikkel 4 nr. 4 som sier at en direktivbestemmelse kan fravikes i unntakstilfeller for å gi et rettviseende bilde. Etter utvalgets syn vil et regnskap som er utarbeidet etter fortsatt drift-forutsetningen når forutsetningen er usikker, ikke gi et rettviseende bilde med mindre det opplyses om usikkerheten.

Mer standardisering av noter

Utvalget mener at noen noteopplysninger bør standardiseres i større grad enn hva tilfellet er i dag. Dette vil gjøre det enklere å legge til rette for digital rapportering av noteopplysninger som i neste omgang vil bedre tilgjengeligheten for brukerne, herunder forenkle Statistisk sentralbyrås bruk av slik informasjon i nasjonal statistikk og analyser. Standardisering av noteopplysninger som er egnet for det, må etter utvalgets syn kunne iverksettes ved en god kommunikasjon mellom standardsetter og berørte myndigheter.

Konsernregnskap

Utvalget har foreslått å samle bestemmelsene for konsernregnskap, konserndannelse og regnskapsføring av tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet i konsern i et eget konsernkapittel. Etter utvalgets forslag utgjør ikke konsernregnskapet lenger en del av årsregnskapet. Det gjør det nødvendig å ha en egen bestemmelse om konsernregnskapsplikt. Selve kontrolldefinisjonen er regulert i en egen lovbestemmelse som angir kriterier for det som gjerne omtales som juridisk kontroll. I tillegg gis det adgang for standardsetter til å fastsette ytterligere kriterier for kontroll i regnskapsstandard.

Unntak fra konsernregnskapsplikt

Utvalget foreslår en rekke bestemmelser som gitt nærmere vilkår, gir unntak fra konsernregnskapsplikt. Det gis unntak for morforetak i små konsern. Dette er en videreføring av unntaket i gjeldende lov. Nytt i utvalgets forslag er at kriteriene for om et konsern er lite eller ikke, kan vurderes uten at det er nødvendig å foreta «prøvekonsolidering». Morforetak i underkonsern er unntatt fra konsernregnskapsplikt etter nærmere vilkår. Slik unntaksbestemmelsen er formulert i ny lov, utnytter den det rommet for unntak fra konsernregnskapsplikt som direktivet gir når det gjelder morforetak i underkonsern. Unntak fra konsernregnskapsplikt gis også dersom samtlige datterforetak både hver for seg og samlet er uvesentlige eller dersom samtlige datterforetak utelates fra konsolidering etter bestemmelsen om konsolideringsutelatelse.

Datterforetak – unntak fra konsolidering

Et datterforetak kan utelates fra konsolidering i de tilfellene hvor det er særlig vanskelig og uforholdsmessig kostbart å hente inn informasjon om datterforetaket, det foreligger alvorlige og langvarige begrensninger som i vesentlig grad hindrer morforetakets utøvelse av sine rettigheter, eller investeringen i datterforetaket er midlertidig og aksjene eller andelene holdes i påvente av salg. De angitte tilfellene for konsolideringsutelatelse følger av direktivet.

Prinsipper for konsernregnskap

Konsernregnskapet er underlagt de samme lovbestemmelsene om innregning og måling, presentasjon og noter som årsregnskapet. I kapittelet som regulerer konsernregnskap mv. følger det i tillegg noen regler som kun gjelder for konsernregnskapet. Prinsippene for utarbeidelse av konsernregnskapet følger av en egen bestemmelse om konsernregnskapets innhold. Her angis det at konsernregnskapet skal vise morforetaket og datterforetakene som en økonomisk enhet, noe som også følger av gjeldende lov. Konsernregnskapet skal i utgangspunktet ha samme balansedag som morforetakets årsregnskap, men det er adgang til forskjellig balansedag dersom de fleste eller mest betydningsfulle foretakene som konsolideres har en annen balansedag enn morforetaket. I så fall skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap for morforetaket. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet kan være forskjellig fra prinsippanvendelsen i morforetakets årsregnskap. Hvis årsregnskapet ikke er avlagt etter de samme prinsippene som i konsernregnskapet, skal det for konsolideringsformål omarbeides i samsvar med de prinsippene som ligger til grunn for konsernregnskapet, på samme måte som etter gjeldende lov. Regnskapsvalutaen for konsernregnskapet vil i utgangspunktet være den samme som for årsregnskapet, men regnskapsvalutaen i konsernregnskapet kan være funksjonell valuta selv om årsregnskapets regnskapsvaluta er norske kroner.

Særlige innregnings- og måleregler for konsernregnskapet

I et eget avsnitt i lovens kapittel om konsernregnskap mv. følger det særlige innregnings- og måleregler for konsernregnskapet. Her er det en egen bestemmelse om konserndannelse og egne bestemmelser om regnskapsføring av investering i tilknyttet foretak og deltakelse i felleskontrollert virksomhet og utsatt skatt. Investering i tilknyttet foretak skal regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet med mindre investeringen er uvesentlig, mens deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføres etter metoden for delvis konsolidering, med mindre annet følger av regnskapsstandard. Adgangen til å regnskapsføre deltakelse i felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden, foreslås ikke videreført i ny lov.

I avsnittet om noter mv. følger det notebestemmelser som kun gjelder for konsernregnskapet. Disse notebestemmelsene ivaretar direktivets minimumskrav når det gjelder noter.