

Ny regnskapslov – flere endringsforslag på høring

I denne artikkelen omtales sentrale deler av forslagene i delutredning II om ny regnskapslov (NOU 2016:11). Utredningen er nå på høring. Lovforslagene kan nok generelt hevdes å være lite kontroversielle, men det er likevel noen forslag som etter mitt syn bør debatteres godt før en beslutter den endelige ordlyden i lovteksten.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
EY

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft. Hun er Executive Director og leder for fagavdeling regnskap i EY.

Utbytteneutralitet

Med utbytteneutralitet menes at utbyttegrunnlaget skal være tilnærmet likt enten regnskapet avlegges etter IFRS eller etter GRS. Under dagens lovgivning har reglene om fond for urealiserte gevinster (FUG) vært etablert for å ivareta dette behovet. I et nytt regnskapsregime, der en ønsker å bygge på IFRS for SMEs med økt innslag av måling til virkelig verdi, har lovutvalget tatt til orde for at regler for å sikre utbytteneutralitet ikke lenger er nødvendige. Utvalget har derfor lagt til grunn at det ikke skal innføres utbyttebegrensningsregler ut over det som kreves av regnskapsdirektivet. FUG som sådan er følgelig foreslått fjernet, og erstattet med noen få bestemmelser om utbyttebegrensninger som følger av det nye regnskapsdirektivet. Dette betyr i så fall at urealisert verdistigning som ikke er bundet etter regnskapsdirektivet, kan deles ut som utbytte. Utdelingsbegrensningene etter regnskapsdirektivet gjelder bare foretak i kategori 1 (foretak med begrenset ansvar, eksempelvis AS, ASA og ANS med deltakere med begrenset ansvar) og innebærer at verdiregulering av anleggsmidler og balanseførte egne utviklingsutgifter er bundet (og følgelig ikke

kan deles ut som utbytte). Det kan nevnes at IFRS for SMEs ikke åpner for balanseføring av utviklingsutgifter, så om dette blir en aktuell problemstilling, avhenger av om ny norsk regnskapsstandard åpner for avvik fra IFRS for SMEs på dette punktet.

En eventuell regnskapsført urealisert verdistigning på pengeposter i utenlandsk valuta, finansielle eiendeler og forpliktelser, investeringseiendom og biologiske eiendeler vil ikke være bundet og kan følgelig deles ut.

For investeringer som regnskapsføres ved bruk av egenkapitalmetoden, har en i dag regulert adgangen til å dele ut utbytte fra inntektsførte resultatandeler gjennom fond for vurderingsforskjeller (FFV). Utvalget har foreslått å videreføre denne utbyttebegrensningsbestemmelsen, men den begrenses til aksjeselskaper (AS og ASA) og kun for investeringer i aksjer. Utvalget foreslår at navnet på fondet endres til fond for måling etter egenkapitalmetoden.

Gjennomgående utbytte

Spørsmålet om det også i fremtiden vil være åpning for gjennomgående utbytte i konsern har vært en sentral del av denne utredningen. Lovutvalget har sett hen til reguleringen i Danmark og Sverige, i tillegg til den reguleringen som følger av regnskapsdirektivet. I Sverige er det åpnet for gjennomgående utbytte bare i de tilfellene der kostmetoden anvendes for investering i datterforetak, mens det i Danmark kun er åpning for gjennomgående utbytte når egenkapitalmetoden anvendes for investeringer i datterselskaper. Ulik tolkning av direktivbestemmelser ser ut til å være lagt til grunn i de to landene, herunder tolkningen av en EU-dom som svenskene har bygget vurderingen av kostmetoden og åpningen for gjennomgående utbytte, på.

Utvalget foreslår en videreføring i adgangen til gjennomgående utbytte, men bare under gitte betingelser. Det vil etter forslaget bare gjelde ved aksjeinvestering i datterselskaper, men da både ved bruk av kost-

Regnskap

metoden og egenkapitalmetoden. I de tilfellene der egenkapitalmetoden benyttes, har lovutvalget foreslått en innstramning tilsvarende den danske tolkningen av direktivet. Det betyr at avsetningen til fond for måling etter egenkapitalmetoden (tidligere kalt fond for vurderingsforskjeller), bare kan reduseres med foreslått utbytte fra datterselskap i de tilfellene der datterselskapet har vedtatt utbyttet for morselskapet avlegger sitt årsregnskap. Dette betyr altså at ved bruk av egenkapitalmetoden må datterforetaket vedta sitt årsregnskap før morselskapet gjør det, for at morselskapet skal kunne ta hensyn til utbyttet i utbyttegrunnlaget.

For investeringer i tilknyttet selskap vil det etter forslaget ikke være muligheter for gjennomgående utbytte. Det samme gjelder for mindre aksjeinvesteringer.

Valuta

Til tross for at regnskapsdirektivet ikke krever regulering av regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta, har utvalget foreslått å regulere dette i loven, under henvisning til at det er «hensiktsmessig» å gjøre det.

I årsregnskapet (selskapsregnskapet) skal regnskapsvalutaen settes til enten funksjonell valuta eller norske kroner. Utvalget har dermed valgt å foreslå en løsning som avviker fra IFRS og IFRS for SMEs, og grunngir dette med at et krav om bruk av funksjonell valuta for alle norske foretak kan være krevende. Utvalget viser til at de har fått i mandat å se til at den offentlige reguleringen av hvordan private innretter regnskapene sine, skal gjøres så enkel og lite byrdefull som mulig, og ønsker derfor ikke å kreve bruk av funksjonell valuta for regnskapsvaluta. Utvalget påpeker for øvrig at et krav om at regnskapet utarbeides i funksjonell valuta, ville gitt det mest informative regnskapet, men at de altså av forenklingshensyn foreslår videreføring av dagens regulering der foretakene kan velge mellom norske kroner og funksjonell valuta.

For konsernregnskap benyttes ikke begrepet regnskapsvaluta, men en foreslår regulering av hvilken valuta konsernregnskapet skal «utarbeides i». Konsernregnskapet skal utarbeides i morselskapets funksjonelle valuta eller norske kroner.

I motsetning til IFRS og IFRS for SMEs, vil det etter forslaget ikke være anledning til fritt å velge hvilken valuta regnskapet skal presenteres i – presentasjonsvalutaen skal være lik regnskapsvalutaen. Dette

gjelder både årsregnskapet og konsernregnskapet. Det betyr altså at valg av regnskapsvaluta (eller – for konsernregnskapet – hvilken valuta det «utarbeides i») binder selskapet når regnskapet skal presenteres. Et foretak som har euro som funksjonell valuta, men som har valgt NOK som regnskapsvaluta, plikter da å presentere regnskapet i NOK. Argumentasjonen for å regulere presentasjonsvaluta fremstår som vag og lite overbevisende, og det er vanskelig å se gode grunner for at en her skal avvike fra IFRS for SMEs i en fremtidig regulering for ikke-børsnoterte foretak.

Avvikende regnskapsår

Dagens regnskapslov inneholder sterke begrensninger med hensyn til valg av regnskapsår som ikke følger kalenderåret. Utvalget har foreslått en oppmyking av disse bestemmelsene, og legger opp til at de regnskapspliktige skal kunne velge det regnskapsåret som passer dem best. Det er dog lagt en begrensning ved at balansedagen må være den siste dagen i måneden, og det vil dermed være 12 ulike aktuelle balansedager.

Ved endring av regnskapsåret plikter den regnskapspliktige å sende melding til Regnskapsregisteret. Som det fremgår av omtalen i avsnittet om innsending lenger ned, har utvalget foreslått å knytte innsendingsfristen direkte opp mot balansedagen. Begrunnelsen for å innføre en slik meldeplikt, er at registeret har behov for informasjon om regnskapsår for å kunne håndheve innsendingsfristen. Ønsker en å endre regnskapsåret allerede i inneværende periode, må en imidlertid søke om tillatelse fra Regnskapsregisteret. Det er videre lagt opp til en begrensning ved at endring av regnskapsår ikke skal kunne skje oftere enn hvert tredje år uten tillatelse fra Regnskapsregisteret.

Innsendingsfrist

Innsendingsfristen skal etter forslaget følge av balansedagen (og ikke tidspunkt for fastsetting av regnskapet, slik som i dag), og settes til seks måneder etter balansedagen. I dag er kravet at regnskapet sendes inn senest én måned etter avholdt generalforsamling, dvs. senest i slutten av juli. Forslaget innebærer at innsendingsfristen i praksis fremskyndes med én måned sammenlignet med dagens regler. Det er verdt å notere seg at med økt mulighet for valg av avvikende regnskapsår, innebærer forslaget at det vil være 12 ulike innsendingsfrister i løpet av året.

Regnskapsreguleringen for små foretak i kategori 2 – «skatteregnskap»

I delutredning I ble det foreslått at regnskapspliktige i kategori 2 (næringsdrivende som ikke er omfattet av regnskapsdirektivet, eksempelvis statsforetak, enkeltmannsforetak, stiftelser, enkelte ansvarlige selskaper, samvirkeforetak og økonomiske foreninger, NUF-er mv.) som er små foretak, skulle kunne utarbeide årsregnskapet etter regler om forenklet regnskapsplikt.

Utvalget har nå lagt til grunn at det skal utarbeides en regnskapsstandard og at den skal åpne for bruk av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse, eller at den regnskapspliktige benytter resultat- og balanseoppstillingen i næringsoppgave 1 i stedet for et slikt sammendrag. Løsningen innebærer at en i praksis avlegger et «rent» skatteregnskap. Visse tilleggsplysninger skal kreves, men da etter (enda) enklere regler enn for små foretak for øvrig. Opplysninger om salgsinntekter, balansesum og antall årsverk, opplysning om at regnskapsrapporteringen er satt opp i samsvar med bestemmelsen om begrenset regnskapsplikt, og usikkerhet om fortsatt drift, er oppgitt å være åpenbare kandidater for noteopplysningskrav.

Også foretak som regnskapsmessig anses som små foretak, kan representere store verdier. Det er derfor foreslått innført et minoritetsvern i form av en bestemmelse om at dersom én eier eller ett medlem krever det, så skal årsregnskapet utarbeides etter reglene for full regnskapsplikt. Minoritetsvernet er utvidet til å omfatte også styremedlemmer, og begrunnelsen for dette er forvaltnings- og erstatningsansvaret som påligger styret.

Kravene til åpnings- og mellombalanse

Kravet til utarbeidelse av åpningsbalanser ved stiftelser, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap, er foreslått fjernet. Utvalget opplyser at de vurderer nytten av disse kravene som små, og at informasjonen fremgår av andre kilder.

Kravet til mellombalanse ved fusjon og fisjon er foreslått videreført for allmennaksjeselskaper. Begrunnelsen er angitt å være at regnskapsdirektivet ikke gir rom for store endringer i dette kravet. En har likevel funnet åpning for å foreslå et unntak for fusjoner. Det innebærer at dersom samtlige aksjeeiere som deltar i fusjonen, samtykker til dette, så vil det være åpning for å unnlate å utarbeide mellombalanse.

Årsberetningen og ikke-finansiell informasjon

Allerede i delutredning I foreslo lovutvalget at det ikke skal være plikt til å avgi årsberetning for små foretak. Dette forslaget ble supplert med et forslag om å kreve opplysninger om usikkerhet ved fortsatt drift i tilleggsopplysninger til noter.

For regnskapspliktige som ikke er små, vil forslaget i del II av utredningen innebære at en plikter å gi opplysninger om følgende forhold:

1. En generell redegjørelse for virksomheten, herunder i) opplysninger om arten av virksomhet og hvor den drives, inkludert opplysninger om filialer, ii) en rettvise oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet, og iii) opplysninger om eventuell usikkerhet om fortsatt drift.
2. Særskilte foretaksspesifikke opplysninger, blant annet foretakets fremtidsutsikter, forsknings- og utviklingsaktiviteter, finansiell risiko og bruk av sikringsvurdering, arbeidsmiljø, likestilling, diskriminering og forurensning av det ytre miljø mv.
3. En redegjørelse for foretaksstyring. Dette kravet vil etter forslaget bare gjelde for børsnoterte foretak. Deler av bestemmelsen er en videreføring av kravene i dagens regnskapslov, § 3–3a. Det er i tillegg lagt inn et nytt krav om likestilling og mangfold i foretakets organer.
4. Opplysninger om aksjeeierforhold. Dette kravet vil etter forslaget bare gjelde for børsnoterte foretak og er identisk med dagens § 5–8a i verdipapirhandelloven (foreslås flyttet til regnskapsloven).
5. «Annen forklarende og beskrivende informasjon». Formålet med bestemmelsen er å gi informasjon som er nødvendig for forståelsen av foretakets utvikling, stilling, prestasjon, og konsekvensene av dets virksomhet, herunder opplysninger i spørsmål som gjelder miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon. Dette kravet vil etter forslaget bare gjelde foretak som både tilfredsstillende definisjonen til stort foretak og foretak av allmenn interesse, og som har over 500 årsverk i regnskapsåret.

Det er få materielle endringer i kravene til å gi en generell redegjørelse for virksomheten i årsberetningen, sammenlignet med dagens regler. Når det gjelder opplysninger om fortsatt drift, er det foreslått en endring ved

at det ikke lenger vil være plikt til positivt å bekrefte at forutsetningen om fortsatt drift er til stede. Det er videre lagt opp til at alle regnskapspliktige som plikter å avgi årsberetning, må gi opplysninger om hvorvidt det er besluttet eller iverksatt tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet. I dag er dette kravet begrenset til aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. En annen materiell endring i årsberetningskravene, er at utvalget foreslår å fjerne kravet om å opplyse om disponeringen av resultatet. Det følger av at utvalget i delutredning I foreslo plikt til å presentere disponeringen i tilknytning til resultatregnskapet.

Utvalgets flertall ønsker å videreføre særskilte foretaksspesifikke opplysninger som likestilling, arbeidsmiljø, mv. for alle som plikter å avgi årsberetning. I lovforslaget er ellers kravet om å omtale hvordan en har prestert sammenlignet med tidligere publiserte/oppgitte prestasjonsmål foreslått fjernet, mens øvrige krav på dette området er foreslått videreført.

Annet

Flere andre forhold har vært utredet i denne delen av lovarbeidet. Det kan nevnes at spørsmålet om det skal være plikt til å avlegge delårsregnskap har vært drøftet og en har konkludert med at det ikke skal innføres et slikt krav. Regnskapsplikten for filialer er foreslått videreført, og det er foreslått en adgang til å avlegge regnskap og årsberetning på annet språk enn norsk, dog begrenset til andre skandinaviske språk og engelsk. En har også omtalt spørsmålet om norsk deltakelse i internasjonal regnskapsutvikling, og etter mitt syn helt riktig konkludert med at Norge bør

delta, herunder bidra med finansiering av både IFRS Foundation og EFRAG.

Avsluttende kommentarer

Lovforslagene i delutredning II kan nok generelt hevdes å være lite kontroversielle, men det er likevel noen forslag som etter mitt syn bør debatteres godt før en beslutter den endelige ordlyden i lovt teksten. Et eksempel er forslaget om å avvike fra IFRS for SMEs i valutaspørsmålet. Om forenklingshensynet skal veie tyngst, eller om en målsetting om å legge til grunn IFRS for SMEs uten avvik så langt mulig, skal vektlegges, bør diskuteres. Et annet eksempel er den foreslåtte løsningen for gjennomgående utbytte – den forventes også å føre til interessante diskusjoner i perioden fremover.

Det er så langt ikke gitt noen klare signaler med hensyn til ikrafttredelsesdato for ny regnskapslov. Lovforslaget i delutredning I ble sendt ut på høring i 2015, mens innholdet i delutredning II ble sendt på høring i høst, med høringsfrist 17. november 2016. Begge delutredningene skal gjennom behandling hos Finansdepartementet, og det er mye som tyder på at det kommer en felles proposisjon for begge delutredningene. Tidspunkt for ikrafttredelse avhenger av hvor rask denne prosessen blir. Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) arbeider for tiden med utkast til nye regnskapsstandarder som skal tilpasses den nye regnskapsloven. Disse regnskapsstandardene skal etter planen tre i kraft samtidig som ny regnskapslov. Både arbeidet med proposisjonen og utvikling av nye regnskapsstandarder forventes å ta noe tid. Undertegnede anser derfor sannsynligheten for ikrafttredelse av ny regnskapslov før 2019 som svært lav.

Salg av revisjonsportefølje

Salg av deler av revisjonsportefølje
på ca. 1 mill med hovedsakelig klienter
i Oslo og omegn til salgs.

Ta kontakt på telefon 930 83 196