

Høringskommentarer til regnskapslovutredningens del II

I alt ble det avgitt femti høringsvar til andre del av regnskapslovutredningen (delutredning II). Denne artikkelen oppsummerer høringskommentarene til sentrale deler av dette forslaget.



Statsautorisert revisor
Signe Haakanes
Den norske Revisorforening



Statsautorisert revisor
Erik Avlesen-Østli
Den norske Revisorforening

Regnskapslovutvalgets arbeid med å utrede regnskapsloven består av to delutredninger. I den første delutredningen, NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt*, var hovedformålet å implementere det nye regnskapsdirektivet fra 2013 i norsk lov. Høringskommentarene til delutredning I er omtalt av Anne-Cathrine Bernhoft i Revisjon og Regnskap nr. 1/2016.

I NOU 2016: 11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*, som er temaet for denne artikkelen, vurderer utvalget flere konkrete spørsmål fra mandatet. Videre omhandler den enkelte temaer som ble utsatt fra i delutredning I. Utvalgets forslag i delutredning II er omtalt i to artikler i Revisjon og Regnskap nr. 6/2016 Britt Torunn Hove og Tonny Stenheim side 26 og Anne-Cathrine Bernhoft side 23. I denne artikkelen fokuserer vi på høringskommentarene.

Årsberetning

Flertallet av høringsinstansene som uttaler seg, støtter mindretallets forslag om at bare store foretak bør omfattes av kravet til å gi informasjon i årsberetningen om arbeidsmiljø, likestilling, diskriminering og foru-

rensing av det ytre miljøet. Det foreligger et høringsnotat fra Barne- og likestillingsdepartementet fra oktober 2015 som foreslår å oppheve opplysningspliktene om likestilling og diskriminering i gjeldende §§ 3–3 og 3–3a i regnskapsloven. Dette ble utvalget kjent med så sent at det ikke ble tatt hensyn til i utredningen, men vi forutsetter at Finansdepartementet tar det i betraktning når proposisjonen skrives.

Forslaget om å oppheve kravet til årsberetning for små foretak støttes av flertallet av høringsinstansene som uttaler seg. LO er derimot uenig i forslaget, og mener kravet til årsberetning for små foretak bør beholdes. Lotteri- og stiftelsestilsynet mener kravet til årsberetning bør beholdes for små stiftelser. PwC støtter forslaget om å oppheve årsberetningskravet for små foretak, men anser at noteinformasjon om arten av et foretaks virksomhet og hvor denne drives også bør gis av små foretak. Vi mener imidlertid at regnskapsdirektivet kan være til hinder for en slik løsning som PwC her foreslår, siden direktivet begrenser hvilke noteopplysninger som kan pålegges små foretak. Revisorforeningen mener derimot at dette årsberetningskravet bør oppheves også for foretak som ikke er små. Det følger av IFRS for SMEs nr. 3.24 at det skal gis *noteopplysninger* om juridisk form, hvilket land selskapet er registrert i, selskapets registrerte adresse og virksomhetens art, og det bør da ikke være et årsberetningskrav i tillegg.

PwC og Revisorforeningen tar opp spørsmålet om det er Norsk RegnskapsStiftelse eller andre som bør være standardsettende organ ved eventuell videreføring av en egen regnskapsstandard for årsberetningen.

Fortsatt drift

Virke, PwC og Revisorforeningen støtter at det foreligger et informasjonskrav ved usikkerhet om fortsatt drift. For foretak som ikke er små, har utvalget foreslått at opplysningene skal gis i årsberetningen. På grunn av viktigheten av informasjonen mener PwC at opplysningene både bør gis i årsberetningen og i notene. Revisorforeningen mener også at opplysningene bør gis i notene, jf. notekravet i IFRS for SMEs nr. 3.9, men ser ikke nødvendigheten av at det i tillegg gis opplysninger i årsberetningen. Både PwC og Revisorforeningen mener ordlyden i opplysningskravet bør samordnes med IFRS for SMEs nr. 3.9. Revisorforeningen tar til orde for at det ikke bør være plikt til å opplyse om besluttede eller iverksatte tiltak ved usikkerhet om fortsatt drift, og viser til at IFRS for SMEs ikke inneholder et slikt krav. PwC støtter derimot utvalgets forslag om å videreføre dette kravet for foretak som ikke er små.

Samfunnsansvar

Mange av høringsinstansene er opptatt av punktet om rapportering av samfunnsansvar (annen forklarende og beskrivende informasjon). 15 høringsinstanser uttaler seg utelukkende om dette punktet, blant annet noen av medlemmene i Initiativ for Etisk Handel (IEH).

Utvalgets forslag reduserer hvem som har krav til rapportering sammenlignet med i dag, og viderefører ikke fullt ut nåværende regler i regnskapsloven § 3–3 c. Flere av høringsinstansene gir uttrykk for at rapporteringen av samfunnsansvar har en viktig funksjon, og bør styrkes i ny lov, ikke svekkes. KLP Kapitalforvaltning

mener at alle allmennaksjeskaper bør omfattes av kravet.

Revisorforeningen mener det er nødvendig at brukernes behov for denne typen opplysninger utredes nærmere, og at det bør legges til rette for fremtidig utvikling på området. Forslagene burde vært gjenstand for en bredere drøfting, og Revisorforeningen ber departementet arbeide videre med dette.

Høringsinstansene mener at lovbestemmelsen bør hete noe annet enn «annen forklarende og beskrivende informasjon». Forslaget fra medlemmer i IEH-fellesskapet er at den enten skal inneholde begrepet samfunnsansvar (som i nåværende bestemmelse) eller menneskerettigheter, miljø og korrupsjon. Andre forslag er ekstra-finansiell informasjon og pre-finansiell informasjon.

Flere av høringsinstansene mener kravene til rapporteringens innhold ikke bør legges på et minimumsnivå (definert i direktivet artikkel 19a). Det beste fra regnskapsloven § 3–3 c bør videreføres og det bør være en klar henvisning til forventningen om å gjøre aktsomhetsvurderinger. Blant annet nevnes gjeldende krav til rapportering av mål og resultater, hvordan selskapet forholder seg til sine interessenter og hvordan selskapet integrerer hensynet til samfunnsansvar i sin daglige drift. Det gis også enkelte kommentarer til oversettelsen av direktivkravet. Enkelte høringsinstanser påpeker at det er en delvis overlapp mellom § 9–2, § 9–3 og § 9–6 i lovforslaget, som departementet bør se nærmere på.

Flere høringsinstanser tar til orde for at det fortsatt bør henvises til GRI (Global Reporting Initiative). Folketrygdfondet mener selskaper som rapporterer i henhold til GRI tilfredsstiller rapporteringsplikten av samfunnsansvar etter artikkel 19a i direktivet, og GRI har i sitt høringssvar en link til et dokument hvor de sammenholder «GRI G4 Guidelines» og kravet i EU-direktivet.

Klima- og miljødepartementet mener at det bør arbeides for bedre og mer sammenlignbar rapportering på området, og at det bør vurderes nærmere hvilke retningslinjer og/eller standarder som skal legges til grunn og hvordan dette best skal sikres.

Veiledning knyttet til direktivbestemmelsen er under utvikling på EU-nivå. Handelshøyskolen BI tar imidlertid til orde for

at kravet til rapportering om samfunnsansvar i større grad bør baseres på kunnskap som er utarbeidet i samarbeid mellom ulike interessenter, investorer, analytikere og bedrifter, for eksempel Oslo Børs' veiledning om samfunnsansvar.

Noen av høringsinstansene ber om at departementet undersøker mulighetene for en uavhengig verifisering av rapporteringen.

Det er også flere av høringsinstansene som mener at vesentlighetsprinsippet bør ligge til grunn for rapporteringen for å sikre at selskapene beskriver arbeidet på disse områdene, det som er mest vesentlig for virksomheten og virksomhetens interessenter.

Delegering av signatur på deler av informasjonen i årsberetningen

Utvalget konkluderer ikke på om signatur på deler av årsberetningen bør kunne delegeres til ledelsen, men ber om kommentarer fra høringsinstansene på dette. Energi Norge og Folketrygdfondet er positive til en slik oppmykning av styrets ansvar for deler av årsberetningen. Videre er BDO positive til økt valgfrihet. Deloitte, EY, Finans Norge, Klima- og miljødepartementet, LO, Posten Norge, PwC og Revisorforeningen er derimot usikre på om dette er et egnet virkemiddel for å løse utfordringen med lite informative årsberetninger.

Enkelte undersøkelser i andre land kan tyde på at beskrivelsene blir mer utfyllende, og ikke så preget av standardformuleringer om deler av årsberetningen delegeres til daglig leder, mens andre undersøkelser kan tyde på at det ikke er slik. Den begrensede støtten i høringsrunden til en delegeringsadgang, tilsier at spørsmålet bør utredes nærmere før eventuelle endringer gjennomføres.

Regnskapsår

Høringsinstansenes innspill er i hovedsak knyttet til forslaget om oppmykningen av adgangen til avvikende regnskapsår.

Avvikende regnskapsår

Dagens regnskapslov inneholder begrensninger på valg av regnskapsår som ikke følger kalenderåret. Regnskapslovutvalgets flertall har foreslått en oppmykning av disse bestemmelsene ved at regnskapspliktige skal kunne velge det regnskapsåret som passer dem best, likevel slik at balanse dagen alltid må være den siste dagen i

måneden. Brønnøysundregistrene, Næringslivsorganisasjonene og høringsinstansene innen regnskaps- og revisjonsbransjen støtter flertallets forslag. Regnskap Norge bemerker at oppnåelse av de positive effektene som forslaget etterstreber, avhenger av eksterne forhold, slik som rapporteringskrav fra Skatteetaten og Statistisk sentralbyrå. Virke ber departementet foreta en nærmere vurdering av hvordan det kan kompenseres for ulempene (statistikk, analyse og sammenligningsgrunnlag) som følger av en mer liberal regulering av regnskapsåret. Finans Norge bemerker at større adgang til å velge et annet regnskapsår enn kalenderåret må vurderes opp mot bankenes og andre regnskapsbrukeres behov for sammenlignbar informasjon, men gir ikke uttrykk for at de er imot forslaget. Agder Energi, Energi Norge, Finanstilsynet, LO og Norsk Øko-Forum støtter ikke forslaget.

Finanstilsynet benytter regnskapsinformasjon fra bankenes kunder i sin vurdering av bankenes soliditet, og ønsker i den forbindelse en felles referanseperiode (kalenderåret). Dersom forslaget om liberalisering av regnskapsåret vedtas, mener Finanstilsynet at det bør inntas et særskilt krav om at regnskapsåret skal følge kalenderåret i respektive årsregnskapsforskrifter som gjelder for finansforetak.

Før nødvendig systemstøtte er på plass, mener Skattedirektoratet at det ikke må åpnes opp for fritt valg av regnskapsår. I Sverige ble det åpnet for avvikende regnskapsår for noen år siden. Skattedirektoratet mener at tilsvarende tekniske løsninger som det svenske Skatteverket har innført, må være en forutsetning for å innføre en ordning med fritt valg av regnskapsår. En slik løsning kan tidligst håndteres i 2022. Skattedirektoratet påpeker også en del andre forhold som de mener må håndteres eller vurderes nærmere, og gir uttrykk for at etaten vil trenge tid til å kartlegge konsekvensene. Statistisk sentralbyrå mener også at det er en viktig forutsetning at Skattedirektoratet og Regnskapsregisteret har på plass IT-systemer som kan følge opp flere innsendingsfrister. Den tekniske tilretteleggingen av tolv innsendingsfrister hos Brønnøysundregistrene vil først være mulig når Regnskapsregisteret er over på ny registerplattform i 2021.

Enkelte av høringsinstansene som ikke støtter forslaget, begrunner dette med at forslaget vil føre til mindre sammenlignbare regnskaper. Begrunnelsen for å velge

et regnskapsår som er mest hensiktsmessig ut fra selskapets virksomhet, er imidlertid å gi bedre regnskapsrapportering. Et regnskapsår tilpasset selskapets virksomhet, vil gi et bedre sammenligningsgrunnlag ved at det gir et bedre bilde av virksomheten og den finansielle stillingen. Forutsatt at det foretas fornuftige vurderinger ved valg av regnskapsår, vil dette føre til mer sammenlignbare regnskaper.

Valuta og språk

Utvalget foreslår at spørsmålet om valuta reguleres i regnskapsloven. Deloitte, PwC og Virke støtter forslaget, mens NHO og Revisorforeningen mener at spørsmålet om valuta er bedre egnet for regulering i regnskapsstandard.

Regnskapsvaluta

Regnskapsvalutaen er den valutaen årsregnskapet (selskapsregnskapet) måles i. Utvalget foreslår at den regnskapspliktige kan velge norske kroner eller funksjonell valuta som regnskapsvaluta. IFRS for SMEs (og full IFRS) krever at årsregnskapet skal måles i den funksjonelle valutaen. Videreføringen av dagens bestemmelse (rskl. § 3–4) er delvis begrunnet med forenklingshensynet, fordi utvalget mener at fastsettelse av funksjonell valuta kan være krevende.

Utvalgets forslag støttes av Agder Energi, Energi Norge og Norsk Øko-Forum siden øvrig myndighetsrapportering skjer i norske kroner slik at et krav om funksjonell valuta vil medføre økte kostnader for regnskapsprodusentene. Forslaget støttes også av Virke som mener at en valgdgang vil begrense eventuelle tvilstilfeller. Virke mener også, som utvalget, at det kan være vanskelig å fastsette den funksjonelle valutaen.

Forslaget blir imidlertid møtt med motbør fra revisjonsbransjen. BDO, Deloitte, EY og PwC mener at reguleringen i Norge bør være på linje med IFRS for SMEs og full IFRS. Det erkjennes at fastsettelse av funksjonell valuta i enkelte tilfeller kan være krevende, men det settes spørsmålstegn ved hvor stor denne utfordringen faktisk er i praksis. De fleste regnskapspliktige innenfor målgruppen for lovforslaget (ikke-børsnoterte foretak) har trolig norske kroner som funksjonell valuta. Et annet argument mot forslaget er at et årsregnskap som måles i norske kroner, når den funksjonelle valutaen er en annen valuta, vil gi misvisende resultatmåling.

NHO og Revisorforeningen etterlyser en mer grundig kostnad/nytte-vurdering av konsekvensene av at dagens valgdgang videreføres. Forslaget skaper et avvik mot internasjonale regler og fører til mer omfattende regulering. Eksempelvis gjelder dette regulering av når det er anledning til å endre mellom norske kroner og funksjonell valuta, samt hvordan dette skal gjøres. BDO anfører også at overgangssituasjonene blir kompliserte, samt at valg av en annen valuta enn funksjonell valuta skaper utfordringer knyttet til sikring.

Valuta i konsernregnskapet

Etter IFRS for SMEs og full IFRS måles alle enheter i konsernregnskapet i henhold til funksjonell valuta og omregnes til konsernets presentasjonsvaluta etter dagskursmetoden. Etter utvalgets forslag skal konsernregnskapet utarbeides i norske kroner eller morforetakets funksjonelle valuta. Forslaget støttes ikke av flere av høringsinstansene i revisjonsbransjen (EY, PwC og Revisorforeningen). Disse høringsinstansene opplever den foreslåtte lovbestemmelsen om valuta for utarbeiding av konsernregnskapet som uklar, og kan heller ikke se noen god begrunnelse for avvik fra løsningene i IFRS for SMEs og full IFRS.

Presentasjonsvaluta

Utvalget foreslår at årsregnskapet skal presenteres i regnskapsvalutaen, mens konsernregnskapet skal presenteres i den valutaen det er utarbeidet i. Etter lovforslaget er dermed presentasjonsvalutaen gitt. Forslaget innebærer dermed en binding av valg av presentasjonsvaluta som avviker fra valgfriheten i IFRS for SMEs og full IFRS.

Et klart flertall av høringsinstansene som har uttalt seg om dette, støtter ikke forslaget (BDO, Deloitte, EY, PwC og Revisorforeningen). Den klare oppfatningen er at det bør være fritt valg av presentasjonsvaluta, både i årsregnskapet og i konsernregnskapet.

Dersom Finansdepartementet opprettholder utvalgets forslag, anfører PwC subsidiært at et morforetak bør kunne velge en presentasjonsvaluta som en vesentlig del av konsernets virksomhet anvender som funksjonell valuta.

Norsk Øko-Forum er eneste høringsinstans som ikke støtter utvalgets forslag. Dette er begrunnet ut fra et kontrollformål ved at risikoen for skattemessige feil vil

øke, særlig dersom regnskapsvalutaen ikke er norske kroner.

Språk

Utvalget foreslår å lovregulere at norsk, svensk, dansk eller engelsk skal være tillatte språk i regnskapsdokumentene. Alle høringsinstanser med kommentarer til forslaget har gitt sin tilslutning (BDO, Deloitte, Energi Norge, EY, Norsk Øko-Forum, NHO, PwC, Revisorforeningen, Skattedirektoratet og Virke).

Offentlighet og innsending

Innsendingsfrist

BDO, Deloitte, EY og Statistisk sentralbyrå støtter forslaget om en innsendingsfrist på seks måneder etter balansedagen. Revisorforeningen mener forslaget om utvidet adgang til avvikende regnskapsår er en viktig forutsetning for at innstramming av innsendingsfristen ikke skal medføre unødige kapasitetsutfordringer for de som skal sende inn regnskapene og for Regnskapsregisteret. Med mulighet for elektronisk signering og innsending av årsregnskapet mv., har heller ikke Regnskap Norge særlige innvendinger mot forslaget.

Utvalget foreslår at forsinkelsesgebyr påløper fra og med innsendingsfristen. Regnskap Norge støtter innskjerpingen av gebyrfristen bare dersom Regnskapsregisteret får en lovpålagt plikt til å sende varsel til den regnskapspliktige, samt dennes regnskapsfører, straks fristen for innsending er utløpt eller straks etter mottak av et årsregnskap som på grunn av feil eller mangler ikke kan godkjennes. Regnskap Norge tar også opp at gebyrene rammer de minste foretakene relativt sett hardest, og foreslår at systemet for fastsettelsen av størrelsen på gebyret utredes nærmere. Videre foreslår Regnskap Norge at gebyrene faktureres løpende, for eksempel månedlig.

Tre høringsinstanser ønsker en lengre innsendingsfrist enn det utvalget foreslår. PwC foreslår at innsendingsfristen settes en hel eller en halv måned senere enn fristen for fastsetting av regnskapsdokumentene (generalforsamlingens godkjenning). Virke mener dagens innsendingsfrist på syv måneder bør videreføres, mens Bedriftsforbundet foreslår å gjeninnføre den utvidede fristen for elektronisk innlevering på åtte måneder.

Skattedirektoratet mener at dersom forslag til avvikende regnskapsår blir vedtatt, bør fristen for innsending av regnskapsdoku-

mentene være lik fristen for innsending av skattemeldingen. Skattedirektoratet begrunner dette med at sammenfallende frister vil tilrettelegge for at det på et senere tidspunkt kan foretas en samordnet innsending av regnskapsdokumentene og skattemeldingen. Det fremgår ikke av Skattedirektoratets høringskommentar om de ser for seg at fristen for innsending av regnskapsdokumentene kortes ned til fem måneder eller at fristen for skattemeldingen økes til seks måneder.

Signatur

Høringsinstansene støtter for det meste utvalgets forslag når det gjelder signering. Det vil si elektronisk signatur, signering i filial uten særskilt styre og oppmykning av kravet til signatur fra samtlige styremedlemmer i spesielle situasjoner.

Virke og NHO mener det bør vurderes en ytterligere forenkling ved at bestemmelsen knyttet til signering bør utformes slik at kravet til signering er oppfylt dersom 2/3 av styrets medlemmer har signert. Finans Norge mener at hvis ett styremedlem ikke har anledning til å signere årsberetningen, bør det være krav om at det skal redegjøres for hvorfor dette ikke er mulig.

Virke ber imidlertid departementet vurdere om det skal stilles krav til obligatorisk bruk av elektronisk signatur for å stimulere til økt grad av digitalisering gjennom hele regnskapsprosessen. Revisorforeningen mener at det ikke er et berettiget behov for å presisere et krav om betryggende metode for å autentisere de som signerer ved elektronisk signatur, men ikke på papir. Det vises i den sammenheng til drøftelser i aksjelovutredningen (NOU 2016: 22 pkt. 5.5.4, pkt. 8.2.5.3 og 8.2.7.3).

Når det gjelder signatur på filialregnskapsdokumentene, mener Revisorforeningen at bestemmelsen heller bør utformes slik at det i utgangspunktet er styret i hovedforetaket som skal undertegne, men at dette kan fravikes.

Regnskapslovens bestemmelser om IFRS-forordningen

Denne delen av lovutredningen omhandler plikten og adgangen til å avlegge et regnskap etter full IFRS og forenklet IFRS. Forslagene som ble presentert i delutredning I, opprettholdes i delutredning II, bortsett fra en omformulering av minoritetsvernet vedrørende forenklet IFRS.

Essensen av utvalgets forslag er opprettholdt i delutredning II og høringskommentarene til forslaget faller utenfor temaet i denne artikkelen.

Regnskapspliktige som ikke er omfattet av direktivet

Begrenset regnskapsplikt

Begrenset regnskapsplikt gjelder for næringsdrivende foretak som ikke er omfattet av direktivet (foretak i kategori 2) og som inngår i klassen små foretak. Forslaget om begrenset regnskapsplikt innebærer at det kan avlegges et årsregnskap som består av et sammendrag av skattemessig resultatregnskap og balanse, og forenklete noter sammenlignet med små foretak. I tillegg skal det åpnes for at næringsoppgave 1 eller tilsvarende fremtidig skattemelding kan benyttes som årsregnskap, i stedet for et sammendrag av disse opplysningene.

Deloitte og Virke støtter forslaget fullt ut. EY støtter forslaget, men bemerker at anledningen til å benytte næringsoppgave 1 ikke vil være aktuell i praksis, siden næringsoppgave 1 bare kan benyttes av foretak som ikke har regnskapsplikt.

Bedriftsforbundet støtter forslaget forutsatt at differensieringen for små selskap endres. Det henvises til Regelrådets uttalelse om at terskelverdiene for små foretak er høye og forbundet ber Finansdepartementet vurdere om det er grunnlag for ytterligere differensiering eller forenklinger for de minste foretakene.

PwC bemerker at enkelte foretak kan ha store inntekter og/eller kostnader som ikke inngår i skattemessig resultat, og at et årsregnskap som kun består av skattemessige inntekter og kostnader, blir misvisende og for lite informativt for en ekstern regnskapsbruker. PwC anfører at en løsning kan være at næringsoppgave 1 omarbeides slik at også ikke-skattepliktige poster fremgår av årsregnskapet. Revisorforeningen kan ikke se at utvalget har drøftet om et sammendrag basert på skattemessige verdier vil bety at inntekter og kostnader som ikke er skattemessige inntekter og kostnader ikke vil bli reflektert i årsregnskapet. Dersom de ikke-skattemessige postene likevel må innarbeides, er Revisorforeningen usikre på om forslaget innebærer en reell forenkling.

Næringsdrivende stiftelser inngår i kategori 2. Lotteri- og Stiftelsestilsynet er skep-

tiske til at årsregnskapet for stiftelser skal kunne avlegges etter reglene om begrenset skatteplikt, siden dette vil medføre at det må foretas en mer detaljert gjennomgang fra tilsynets side for å kunne ha en formening om årsregnskapet og stiftelsens finansielle situasjon.

Økokrim mener at det ikke bør overlates til en privat aktør å definere innholdet i den begrensede regnskapsplikten.

Utvalget foreslår at vedtak om å utarbeide årsregnskap etter reglene om begrenset regnskapsplikt må fattes enstemmig i den regnskapspliktiges styre. En eier, ett medlem eller ett styremedlem kan kreve at årsregnskapet utarbeides etter reglene om full regnskapsplikt. EY er enig i at det bør være et minoritetsvern, men er bekymret for at forenklingen i enkelte tilfeller kan bli uthulet. Eksempelvis ved at ett enkelt medlem i et samvirkeforetak kan kreve at årsregnskapet ikke avlegges etter reglene om begrenset regnskapsplikt. EY oppfordrer derfor Finansdepartementet til å se nærmere på utformingen av minoritetsvernet. Revisorforeningen mener også at minoritetsvernet går for langt, og foreslår at det begrenses til situasjoner hvor minst 10 % av eierne krever at årsregnskapet ikke avlegges etter reglene om begrenset regnskapsplikt. Deloitte savner en klargjøring av hvordan bestemmelsen skal forstås for et nystiftet selskap.

Lotteri- og stiftelsestilsynet bemerker at stiftelser ikke har eiere og at styret er deres øverste organ. En stiftelse vil derfor ikke ha eiere som kan kreve årsregnskapet avlagt etter reglene om full regnskapsplikt. Revisorforeningen bemerker til kravet om enstemmig styrevedtak at det er få foretak i kategori 2 som har krav til å ha et styre. Finansdepartementet bør derfor se nærmere på ordlyden i bestemmelsen.

Eierseksjonssameier og borettslag

I delutredning I foreslo utvalget at eierseksjonssameier ikke lenger skulle ha regnskapsplikt, men går tilbake på dette forslaget i delutredning II. Kommunaldepartementet har regulering av eierseksjonssameier til behandling, og regnskapslovutvalget vurderte derfor ikke hvilke regnskapsregler som skal gjelde for eierseksjonssameier. Dette gjelder også spørsmålet om grenser for regnskapsplikt og om regnskapsreglene bør være like for eierseksjonssameier og borettslag.

I delutredning I foreslo utvalget at det skulle utarbeides en egen regnskapsstandard for borettslag. Føringer for innholdet i en slik standard angis i delutredning II. Forslaget går ut på at innholdet i gjeldende forskrift om årsregnskap og årsberetning for borettslag i hovedsak videreføres, men utvalget ber standardsetter vurdere endringer på enkelte punkter.

En høringsinstans har kommentarer til denne delen av forslaget. NBBL mener at regnskapsplikt for eierseksjonssameier bør reguleres i regnskapsloven, ikke i eierseksjonsloven. Videre mener NBBL at innholdet i regnskapsplikten bør være lik for borettslag og eierseksjonssameier. NBBL kommenterer også at særlige utfordringer i kombinerte sameier (sameier som består av både bolig- og næringsseksjoner) tilsier at disse skal ha full regnskapsplikt. NBBL foreslår også at borettslag og eierseksjonssameier med færre enn ni enheter unntas fra regnskapsplikt.

Regnskapsplikt filialer

Flere høringsinstanser støtter utvalgets forslag om å videreføre regnskapsplikten for filialer. Det påpekes at ut fra konkurransemessige hensyn bør de samme informasjonskravene gjelde for norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) med begrenset ansvar som for norske aksjeselskaper.

Revisorforeningen foreslår derimot å fjerne regnskapsplikten, og heller innføre krav om rapportering direkte til skattemyndighetene, med regulering i skattelovgivningen istedenfor i regnskapsloven. Bakgrunnen for dette er at dersom det utenlandske foretaket har oppfylt sin plikt til å sende inn regnskapsdokumentene til Regnskapsregisteret, er ikke filialregnskapet offentlig tilgjengelig. Revisorforeningen er enig med de andre høringsinstansene i at de samme informasjonskravene bør gjelde om foretaket er utenlandsk eller norsk, men gitt at filialregnskapene som hovedregel ikke er offentlig tilgjengelig, er det mer logisk at rapporteringsplikten følger av skattelovgivningen.

Utbytteneutralitet

Målet om utbytteneutralitet innebærer at utbyttegrunnlaget skal være tilnærmet likt uavhengig av om årsregnskapet avlegges etter IFRS/forenklet IFRS eller etter regnskapsloven og norsk regnskapsstandard. Forskjellig utbyttegrunnlag oppstår som følge av ulike innregnings- og måleregler i

de respektive regnskapspråkene. Utvalget legger til rette for utvidet måling til virkelig verdi og mener derfor at det ikke lenger er behov for et system som sikrer utbytteneutralitet. Utbytteneutralitet er i dag forsøkt ivaretatt gjennom fond for urealiserte gevinster. Dette foreslås ikke videreført og kapittel 11 i lovutredningen omhandler dermed i realiteten spørsmålet om kapitalbinding.

Etter regnskapsdirektivet er følgende bundet egenkapital¹ og inngår følgelig ikke i utbyttegrunnlaget:

- Investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden (fond for måling etter egenkapitalmetoden)
- Anleggsmidler som regnskapsføres etter verdireguleringsmodellen (fond for verdiregulering), og
- Balanseførte utviklingsutgifter (ikke krav om et eget fond).

Utvalget foreslår at det ikke skal være andre begrensninger til å dele ut urealisert verdistigning, enn det som følger av direktivet. Utvalgets forslag innebærer blant annet at urealisert verdistigning på ikke-børsnoterte aksjer, investeringseiendom og biologiske eiendeler inngår i utbyttegrunnlaget. Dette begrunner utvalget delvis med at strengere regler om kapitalbinding kan være konkurransehennende, og henviser i den forbindelse til Sverige og Danmark. Deloitte mener at utvalget burde sett hen til flere land i denne vurderingen, eksempelvis Storbritannia, som etter det Deloitte forstår, har regler som hindrer utdeling av konserninterne gevinster som oppstår i forbindelse med konserninterne omorganiseringer.

Direktivet krever også et fond for virkelig verdi. Utvalget foreslår å kalle dette for fond for ikke-resultatførte verdiendringer og legger opp til at verdiendringer på sikringsinstrument ved kontantstrømsikring og endringer i virkelig verdi på pengeposter som utgjør en del av en nettoinvestering i et utenlandsk foretak, skal inngå i dette fondet. Fondet er ikke bundet egenkapital og inngår dermed i utbyttegrunnlaget.

Finans Norge, NHO, PwC, Regnskap Norge og Virke støtter utvalgets forslag fullt ut.

Revisorforeningen støtter utvalgets forslag, men mener det bør legges opp til en evaluering av hvordan bestemmelsene har fungert etter at de har virket i noe tid. Agder Energi og Energi Norge støtter også forslaget, bortsett fra at de mener at verdiendringer på sikringsinstrument ved kontantstrømsikring ikke skal inngå i utbyttegrunnlaget siden dette vil gi en uforutsigbarhet i utbyttegrunnlaget.

Når det gjelder fond for verdiregulering, mener Deloitte at det samtidig med lovens ikrafttredelse bør gis tilstrekkelig veiledning til hvordan lovens ordlyd skal fortolkes og anvendes i praksis. Revisorforeningen mener at fond for verdiregulering i direktivet tilsvarer verdireguleringsreserven i full IFRS og IFRS for SMEs, og angir at dette har vært utvalgets intensjon. Utvalget har imidlertid ikke vært tydelig på dette i utredningen og Revisorforeningen anbefaler derfor at Finansdepartementet er tydelige på forståelsen i proposisjonen og at lovforslaget klargjøres.

Revisorforeningen støtter for øvrig utvalgets forslag om at departementet kan gi regler om beregning av fondene i forskrift.

LO støtter ikke utvalgets forslag og mener at det bør utarbeides regler som hindrer utdeling av utbytte som er basert på urealisert verdistigning. EY gir ikke umiddelbart sin tilslutning til utvalgets forslag. EY er usikre på om en ordning som åpner for utdeling av urealisert verdistigning som reflekterer estimerte og høyst usikre størrelser, er en god løsning, og peker på at særlig kreditorvernet bør vurderes nærmere før det åpnes opp for utvalgets forslag. Norsk Øko-Forum peker også på forholdet til kreditorinteressene og mener at utvalgets forslag i så måte vil være uheldig siden en avsetning til et bundet fond gir mindre rom for skjønsmessige vurderinger.

Gjennomgående utbytte og konsernbidrag

Gjennomgående utbytte dreier seg om situasjoner hvor et utbytte kanaliseres gjennom flere ledd innad i et konsern innenfor samme regnskapsår. Dette er en løsning som er tillatt innenfor gjeldende regler, men som ikke like enkelt lar seg gjennomføre etter full IFRS og IFRS for

¹ Utvalgets vurdering er at dette gjelder alle foretak i kategori 1 (se lovforslaget § 1-2 første ledd nr. 1), med unntak av fond for måling etter egenkapitalmetoden som kun gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som eier aksjer. Denne begrensningen kan unngås når aksjeinvesteringen er i et datterforetak (se omtalen av gjennomgående utbytte). Utvalget foreslår at det ikke skal være utdelingsbegrensninger for foretak i kategori 2 (se lovforslaget § 1-2 første ledd nr. 2).

SMEs. Etter de internasjonale reglene kreves det at utbyttet er vedtatt før balansedagen i giverselskapet for at det kan inntektsføres hos mottaker, og dermed inngå i mottakers utbyttegrunnlag etter aksjelovene.

Utvalget ønsker å videreføre dagens adgang til gjennomgående utbytte, men foreslår at adgangen begrenses sammenlignet med gjeldende regler. Muligheten for gjennomgående utbytte skal gjelde ved bruk av både egenkapitalmetoden og kostmetoden, men det foreslås at det kun skal være mulig ved investeringer i datterforetak. Bortsett fra muligens LO (se nedenfor), støtter alle høringsinstansene som uttaler seg at muligheten for gjennomgående utbytte videreføres. Coop, Finans Norge, KPMG, NHO, Regnskap Norge og Virke støtter utvalgets forslag fullt ut.

Utvalget foreslår å regulere muligheten for gjennomgående utbytte ved regnskapsføring etter egenkapitalmetoden i aksjelovene, mens regnskapsføring etter kostmetoden overlates til standardsetter. Det siste på grunn av hindringer i kapitaldirektivet som gjelder for allmennaksjeselskaper. Deloitte og Revisorforeningen mener at utvalget burde tatt konsekvensen av at kapitaldirektivet gjelder for allmennaksjeselskaper og foreslått at muligheten for gjennomgående utbytte for aksjeselskaper ble regulert i aksjeloven. EY er heller ikke overbevist om at utvalgets tilnærming er hensiktsmessig, og oppfordrer Finansdepartementet til å se nærmere på mulighetene for å regulere adgangen til gjennomgående utbytte gjennom selskapsretten fullt ut. Virke anbefaler også at Finansdepartementet i det videre arbeidet legger vekt på at regulering som har et selskapsrettslig siktemål, bør gjenfinnes i selskapsretten. KPMG har ikke avgitt høringssvar til forslaget om gjennomgående utbytte i forbindelse med regnskapslovhøringen, men i sitt høringssvar til aksjelovhøringen (NOU 2016: 22) fremgår det at KPMG støtter at gjennomgående utbytte reguleres i aksjeloven også ved kostmetoden. KPMG foreslår i sitt høringssvar konkrete endringer i aksjeloven § 8–1 som blant annet omfatter dette forholdet.

Utvalget har vurdert at direktivet ikke åpner for gjennomgående utbytte fra tilknyttede foretak som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden. PwC uttaler eksplisitt at de støtter denne tolkningen av direktivet. Agder Energi og Energi Norge støtter videreføring av muligheten for gjennom-

gående utbytte, men støtter ikke at den begrenses utover det som følger av direktivet. Agder Energi og Energi Norge mener dermed at muligheten for gjennomgående utbytte også bør gjelde for andre investeringer enn investeringer i datterforetak, som regnskapsføres etter kostmetoden. PwC mener at en innstramning av regelverket vil være uheldig og at dette ikke bør gjennomføres med mindre direktivet krever det. PwC støtter ikke at anledning til gjennomgående utbytte fra tilknyttet foretak som regnskapsføres etter kostmetoden, blir avskåret. PwC mener det ikke er et argument for å avskjære denne muligheten, at kapitaldirektivet stenger for gjennomgående utbytte fra tilknyttede foretak som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden. Energi Norge savner for øvrig omtale av adgangen til gjennomgående utbytte ved investeringer i felleskontrollert virksomhet.

Det kan være utfordrende å tolke LOs overordnede holdning til spørsmålet om gjennomgående utbytte, men kommenterer at konsernkontroll tilsier at det bør settes strenge krav før det innføres særregler for gjennomgående utbytte. LO mener at det som et minstekrav bør undersøkes om Tyskland, England og Frankrike har særregler på området. Antakeligvis kan det trekkes den slutning at LO mener det kan åpnes for gjennomgående utbytte dersom flere EU-land enn Sverige og Danmark har slike regler.

Når en investering i et datterforetak regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, er det klart angitt i utredningen at et gjennomgående utbytte forutsetter at datterforetaket har vedtatt utbyttet før morforetaket vedtar sitt årsregnskap. EY savner en drøfting av hvordan direktivteksten skal forstås på dette punktet, samt om det er tilstrekkelig at morforetaket kontrollerer utbyttebeslutningen. PwC uttaler at de ikke støtter utvalgets forslag om at utbyttet må være vedtatt før morforetakets årsregnskap vedtas. PwC mener at det sentrale må være at morforetaket kontrollerer utbyttebeslutningen og er ikke enig i utvalgets tolkning av direktivet på dette punktet.

Antakeligvis mener utvalget at utbyttet må være vedtatt før morforetaket vedtar sitt årsregnskap også når investeringen regnskapsføres etter kostmetoden. EY og PwC støtter i så fall ikke et slikt krav. Siden utredningen ikke er klar på dette punktet, mener Deloitte og Revisorforeningen at dette bør klargjøres, dersom forslaget blir vedtatt.

Åpningsbalanser og mellombalanser

Et flertall i regnskapslovutvalget og et samlet aksjelovutvalg (NOU 2016: 22) foreslår å fjerne kravet til åpningsbalanser. Dette støttes av et flertall av høringsinstansene², blant annet næringslivsorganisasjoner, advokatfirmaer, Finans Norge og høringsinstanser i regnskaps- og revisjonsbransjen. LO, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og Statistisk Sentralbyrå støtter derimot mindretallets forslag om å beholde kravet til åpningsbalanser.

Formålet med aksjelovens krav til utarbeidelse av åpningsbalanser er at åpningsbalansen skal gi nyttig informasjon til stiftere og aksjeeiere når de skal ta stilling til stiftelse, fusjon, fisjon eller omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Ingen av høringsinstansene som går inn for å beholde kravet til åpningsbalanser, begrunner dette med aksjerettslige hensyn. Det begrunnes med skattekontrollhensyn og Statistisk sentralbyrås behov for å sikre sammenlignbarhet mellom regnskapsperiodene ved fusjon og fisjon.

Dette tilsier etter vårt syn at kravet til åpningsbalanser bør fjernes fra aksjelovene. I den grad skattemyndighetene ikke får tilstrekkelig informasjon gjennom obligatoriske opplysninger i selvangivelse og årsregnskap, bør det heller innføres utvidet informasjonsplikt i forbindelse med levering av skattemeldingen, som er direkte målrettet mot det skattemyndighetene ønsker å kontrollere. De regnskapspliktige kan dermed i større grad bygge på informasjon som allerede er tilgjengelig gjennom at transaksjonen er gjennomført og bokført når rapporteringen skjer.

Ingen høringsinstanser har innvendinger til forslagene som gjelder mellombalanser.

Norsk deltakelse i internasjonal regnskapsutvikling

NHO, Finans Norge, Skattedirektoratet, næringslivsorganisasjonene og høringsinstansene innen regnskaps- og revisjonsbransjen som uttaler seg, er enige med utvalget i at Norge bør delta i internasjonal regnskapsutvikling, herunder bidra med finansiering av både IFRS Foundation og EFRAG. EY, PwC og Revisorforeningen mener finansieringen av EFRAG fullt ut bør skje med statlige midler.

² På dette punktet har vi sett på høringsinnspillene både til delutredning II fra regnskapslovutvalget (NOU 2016: 11) og til aksjelovutredningen (NOU 2016: 22).