

Endringer i regnskapslov og regnskapsstandarder – del I

Denne artikkelen utgjør den første av to artikler som omhandler endringer i regnskapslov og regnskapsstandarder i 2021 og 2022. Den neste artikkelen omhandler endrede notekrav. Artiklene vil bare kort omtale endringer i rskl. § 3-3b om redegjørelse om foretaksstyring og § 3-3c om redegjørelse om samfunnsansvar.



Professor
Tonny Stenheim
Universitetet i Sørøst-Norge



Universitetslektor
Marianne Berggaard Breili
Universitetet i Sørøst-Norge

Regnskapsloven ble endret i 2021 for å gjennomføre regnskapsdirektivet fra 2013 (med tilhørende endringsdirektiv fra 2014 om rapportering av ikke-finansiell informasjon). De norske regnskapsstandardene endres for å sikre at disse er i samsvar med de endringene som ble gjennomført i regnskapsloven. De første endringene ble vedtatt i januar 2022 og ble gjort for å få notekravene som følger av NRS 8 *God regnskaps-skikk for små foretak*, i samsvar med de som følger av loven. De neste endringene i regnskapsstandardene forventes vedtatt i desember 2022.

De endringene som kom i regnskapsloven i 2021 har en lang forhistorie som strekker seg tilbake til et regnskapsdirektiv fra 2013 (og endringsdirektiv fra 2014) og til to lovutredninger, NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, som ble avgitt av et regnskapsfaglig ekspertutvalg nedsatt av regjeringen i 2014. Den etterfølgende politiske behandlingen av forslagene ble langdryg og kom i form

av to proposisjoner som ble forelagt Stortinget i henholdsvis 2017 og 2021. Først i 2021 fikk vi vite at lovutvalgets hovedforslag om å tilpasse regnskapsloven til IFRS for SMEs ikke ble støttet av myndighetene. Som en del av historien må det også nevnes at Finansdepartementet har bedt Norsk Regnskapsstiftelse om å nedsette en arbeidsgruppe som skal utrede organiseringen av regnskapsstandardsettingen i Norge. Denne arbeidsgruppen skal avgi sin rapport før jul 2022. Hvilken ramme og hvilket innhold regnskapsloven skal ha fremover, er avklart ved stortingsbehandlingen av proposisjonen fra 2021, men hvem som skal sørge for regnskapsstandardsetting fremover og hvilken retning den skal ta, er ikke klart per nå.

Ny definisjon og endring av regnskapsplikt

Vesentlig opplysning (§ 1-10)

Rskl. § 1-10 angir nå en definisjon av hva som anses som vesentlig opplysning. Bestemmelsen er en implementering av artikkel 2 nr. 16 i regnskapsdirektivet. I loven lyder definisjonen som følger:

«En opplysning er vesentlig dersom utelatelse eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på

grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.»

Det at loven nå angir en definisjon av hva som er å anse som vesentlig opplysning, vil neppe få noen stor betydning for vurdering av hva som er vesentlig og uvesentlig opplysning ved avleggelse av regnskapet. Definisjonen synes i det alt vesentlige å være sammenfallende med hvordan begrepet har vært forstått som del av god regnskaps-skikk. Presiseringen av at enkeltposters vesentlighet skal ses i sammenheng med andre tilsvarende poster, vil trolig heller ikke få noen reell innvirkning på hvordan vesentlighet blir forstått.

Vesentlighet kan betraktes som en toleransegrense for utelatelser eller feil i regnskapet som kan ha betydning for regnskapsbrukernes beslutninger. Det eksisterer ingen eksplisitt eller allmenn grense for hva som er å anse som vesentlig opplysning, hverken vurdert kvantitativt eller kvalitativt. I praksis må derfor hvert enkelt tilfelle bedømmes skjønnsmessig.

Vurdering av hva som er vesentlige og uvesentlige opplysninger, har betydning for hvilke vurderingsregler som får anvendelse, spesifikasjonsgraden i oppstillingsplanene, omfanget av noteopp-



Regnskapsloven ble endret i 2021 og de de norske regnskapsstandardene endres for å sikre at disse er i samsvar med de endringene som ble gjennomført i regnskapsloven.

lysninger og om datterselskap konsolideres eller ikke. Det kan hevdes at et mer allment vesentlighetsprinsipp kan leses ut av loven og god regnskapsskikk. Lovutvalget foreslo å ta inn et vesentlighetsprinsipp (NOU 2015: 10 side 98-100) med utgangspunkt i regnskapsdirektivet. I direktivet artikkel 6 nr. 1 bokstav j er prinsippet formulert slik:

«(...) kravene fastsatt i dette direktiv med hensyn til innregning, måling, presentasjon, offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig.»¹

Forslaget om å ta inn et eksplisitt vesentlighetsprinsipp ble ikke fulgt opp av Finansdepartementet.

Konsernregnskapsplikt (§ 3-2 femte ledd)

Et morselskap kan unnlate å utarbeide konsernregnskap hvis samtlige av selskapets datterselskaper både hver for seg og samlet er av uvesentlig betydning, eller samtlige av foretakets datterselskaper kan utelates fra konsolidering etter § 3-8. Det nye i bestemmelsen er at det, sammenlignet med tidligere, er flere forhold som kan gjøre at morselskapet ikke får konsernregnskapsplikt. Disse forholdene er beskrevet i § 3-8 om konsolideringsutelatelse.

Konsolideringsutelatelse (§ 3-8)

Et datterselskap kan utelates fra konsolidering hvis det er særlig vanskelig og uforholdsmessig kostbart å hente inn informasjon om datterselskapet innen en rimelig frist, eller det foreligger alvorlige og langvarige begrensninger som i vesentlig grad er til hinder for morselskapets utøvelse av sine rettigheter. Det er tvilsomt om det foreligger kontroll når morselskapet erfarer alvorlige og langvarige begrensninger i utøvelse av sine rettigheter, jf. hørings-

utkast på endret NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap punkt 5.

Det presiseres fra departementets side at det å utelate datterselskaper fra konsolidering på grunnlag av at det er vanskelig og uforholdsmessig kostbart å hente inn informasjon innen rimelig frist, kun får anvendelse i ytterst sjeldne tilfeller (Prop. 66 LS (2020–2021) side 31), og at det forventes at dette unntaket dermed får liten praktisk betydning.

Redegjørelse om foretaksstyring (§ 3-3b)

Foretak notert på regulert marked er pålagt å avgi redegjørelse om foretaksstyring enten som en del av årsberetningen eller i et offentlig dokument som det er henvist til i årsberetningen. Kravene i regnskapsdirektivet artikkel 20 og 29 som gjelder slik redegjørelse er i all hovedsak gjennomført i lovparagrafen slik den forelå før endringen i 2021, med unntak av nye krav som følger av artikkel 20 og 29 i direktivet. Disse er gjennomført i et nytt punkt 9 i annet ledd hvor det følger at foretakene

¹ I den norske oversettelsen av direktivet brukes ordet «offentliggjøring». I den engelske versjonen av direktivet brukes ordet «disclosure». Den norske oversettelsen er uheldig ettersom «disclosure» trolig bør forstås som «noteopplysninger».

plikter å gi en beskrivelse av foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold med hensyn til blant annet alder, kjønn og utdannings- og yrkesbakgrunn for sammensetning av styre, ledelses- og kontrollorganer og deres eventuelle underutvalg. Mål for retningslinjene, hvordan de har blitt gjennomført og virkningen av dem i rapporteringsperioden skal det opplyses om. Dersom foretaket ikke har slike retningslinjer, skal dette begrunnes.

Redegjørelse om samfunnsansvar i (§ 3-3c)

Foretak som er klassifisert som store foretak etter rskl. § 1-5, er pålagt å avgi redegjørelse om samfunnsansvar. På samme måte som redegjørelse om foretaksstyring kan redegjørelsen om samfunnsansvar enten være en del av årsberetningen eller i et offentlig dokument som det er henvist til i årsberetningen. Kravene i artikkel 19a og 29a i endringsdirektivet til regnskapsdirektivet var i stor grad gjennomført allerede før endringene i 2021 ettersom lovparagrafen i sin tid ble utformet for å ivareta forventede direktivkrav om rapportering av ikke-finansiell informasjon. På det tidspunktet som lovparagrafen ble utformet, forelå det et høringsutkast på et endringsdirektiv om ikke-finansiell rapportering som senere ble endelig i 2014. I prosessen frem til endelig versjon av endringsdirektivet ble det gjort en del justeringer av direktivteksten.

Lovutvalget avdekket at en del elementer i de aktuelle bestemmelsene i endringsdirektivet (artikkel 19a og 29a) ikke var gjennomført i norsk rett eller ikke kom tydelig nok frem av lovparagrafen, noe som gjorde det nødvendig å foreta en del justeringer. Dette gjelder både krav om annen forklarende og beskrivende informasjon som ikke er inkludert i regnskapsloven § 3-3 c slik bestemmelsen lød frem til 2021, samt en mulighet for foretakene til i unntakstilfeller å utelate informasjon som kan være til skade for foretakets konkurransemessige situasjon. I proposisjonen fra Finansdepartementet følger det at det skal legges en høy terskel til grunn for anvendelse av unn-

taksbestemmelsen (Prop. 66 LS (2020–2021) punkt 3.7.5).

EU vedtar i disse dager et nytt direktiv om bærekraftsinformasjon (Corporate Sustainability Reporting Directive). Dette direktivet sammen med tilhørende bærekraftstandarder (European Sustainability Reporting Standards) vil i første rekke pålegge store børsnoterte foretak betydelige rapporteringsplikter om bærekraft. Etter hvert vil virkeområdet utvides. Det vil derfor om kort tid bli nødvendig med nye endringer av rskl. § 3-3c.

Endring i vurderingsregler

De endringene som er foreslått når det gjelder vurderingsreglene, omfatter endringer i tre lovparagrafer. Endringer i lovparagrafen som definerer anskaffelseskost i rskl. § 5-4 og endringer i lovparagrafene for forskning og utvikling i rskl. § 5-6 og goodwill i rskl. § 5-7. Noen av disse endringene er materielle, andre er i mindre grad materielle og atter andre er uten materiell betydning.

Distribusjonsutgifter (§ 5-4)

Rskl. § 5-4 om anskaffelseskost har fått et tillegg hvor det fremkommer at distribusjonsutgifter ikke inngår i anskaffelseskost ved tilvirkning. Denne endringen representerer en presisering og i liten grad en realitetsendring ettersom det neppe har vært praksis å ta med distribusjonsutgifter i anskaffelseskost etter god regnskapsskikk. I Prop. 66 LS (2020-2021) punkt 3.3.2.5 vises det til den danske årsregnskapsloven som inneholder en presisering av hva som skal forstås som distribusjonsutgifter: «Utgifter med henblikk på salg, herunder salgsfremmende tiltak, ordremottak og forsendelse til kunden». Presiseringen i rskl. § 5-4 tilsier at utgifter til flytting av varer slik at disse kommer nærmere kunder, skal anses som utgifter til salgsfremmende tiltak og dermed ikke skal tas med som del av anskaffelseskost på varene. Det samme gjelder for eksempel salg av typen «klikk og hent» hvor utgifter til frakt av varene til utsalgssted må anses som utgifter til forsendelse av varene til kunder og dermed ikke kan anses som

utgifter som tas med som en del av anskaffelseskost. I høringsutkast til NRS 1 Varer punkt 3.1 er det foreslått endringer som gjør at standarden blir i samsvar med rskl. § 5-4.

Forskning og utvikling (§ 5-6)

Rskl. § 5-6 er blant de spesielle vurderingsreglene i regnskapsloven. Lovparagrafen gav frem til endringen i 2021 de regnskapspliktige adgang til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling som ellers skulle ha vært balanseført etter sammenstillingsprinsippet (og det som ellers fulgte av god regnskapsskikk på området).

I rskl. § 5-6 er det foretatt tre endringer. For det første følger det nå eksplisitt av loven at det ikke lenger er adgang til å balanseføre utgifter til egen forskning. For det annet er det lagt inn en presisering om at balanseførte utviklingsutgifter skal vurderes etter vurderingsreglene for anleggsmidler i rskl. § 5-3. Denne endringen innebærer ingen realitetsendring. For det tredje er det tatt inn en bestemmelse som angir en maksimal avskrivningstid for balanseførte utviklingsutgifter når økonomisk levetid ikke kan anslås pålitelig. Vi skal se nærmere på hver av disse endringene under.

Utgifter til egen forskning kan ikke balanseføres

Den første endringen er i liten grad materiell. Av gjeldende NRS 19 Immaterielle eiendeler punkt 2.2.3 følger det at utgifter til egen forskning normalt ikke gir opphav til en immateriell eiendel som kan balanseføres. I høringsutkastet til endret NRS 19 er dette tatt ut. I praksis har balanseføring av utgifter til egen forskning svært sjelden forekommet. I den grad det er balanseførte utgifter til egen forskning ved ikrafttreddelsen av endringen i rskl. § 5-6, må disse utgiftene fraregnes eiendelene i balansen. Virkningen av prinsippendringen føres mot annen egenkapital (og eventuelt utsatt skatt) 1. januar 2022 dersom den regnskapspliktige har et regnskapsår som følger kalenderåret, jf. rskl. § 4-3 annet ledd og NRS 5 punkt 5. Små foretak kan derimot velge å

resultatføre denne virkningen, jf. rskl. § 4-3 tredje ledd.

Derimot skal kjøpt forskning, for eksempel i form av et kjøpt igangværende forskningsprosjekt eller et kjøpt forskningsresultat, balanseføres dersom vilkårene for balanseføring er oppfylt. Forskningsprosjektet eller forskningsresultatet kan enten være kjøpt separat eller overtatt som del av et virksomhetskjøp. Dersom kjøpet omfatter et igangværende forskningsprosjekt, vil den regnskapsmessige behandlingen av etterfølgende utgifter som påløper for å ferdigstille prosjektet, være bestemt av om utgiftene er å regne som utgifter til egen forskning eller utgifter til egen utvikling. Dersom de er utgifter til egen forskning, skal disse kostnadsføres, jf. § 5-6, men dersom de er utgifter til egen utvikling, kan den regnskapspliktige velge å kostnadsføre disse selv om vilkårene for balanseføring er oppfylt, jf. § 5-6. Avskrivning av balanseførte utgifter til forskning eller utvikling begynner først når forsknings- eller utviklingsprosjektet er fullført og sammenstilling mot tilhørende inn-tekter blir nødvendig etter sammenstillingsprinsippet, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 3.

Maksimal avskrivningstid dersom levetiden ikke kan anslås pålitelig

Den andre endringen i rskl. § 5-6 er derimot av mer materiell karakter. Der heter det at balanseførte utviklingsutgifter ikke kan avskrives over mer enn ti år dersom den økonomiske levetiden ikke kan anslås pålitelig. Her er det flere forhold som bør kommenteres nærmere i fortsettelsen.

Hva omfattes av balanseførte utviklingsutgifter?

Det første er hva som omfattes av balanseførte utviklingsutgifter. En ordrett tolkning av bestemmelsen tilsier at både balanseførte utgifter til egen utvikling og kjøpt utvikling skal omfattes av bestemmelsen. Regnskapsdirektivet eller forarbeidene til lovbestemmelsen, dvs. NOU 2015: 10 eller Prop. 66 LS (2020-2021), tyder heller ikke på at ordlyden skal forstås annerledes. Det at utfordringene med å anslå levetiden

pålitelig kan være store også når den regnskapspliktige har kjøpt et igangværende utviklingsprosjekt, taler også for en ordrett tolkning av bestemmelsen. Det som derimot fremstår som underlig er at våre naboland, Sverige og Danmark, har tolket den underliggende direktivbestemmelsen forskjellig. I Sverige er direktivbestemmelsen gjennomført slik i loven at kun balanseførte utgifter til egen utvikling er omfattet, jf. redovisningslagen kapittel 4 § 4. I Danmark trekkes det ikke opp noe skille mellom utgifter til egen utvikling og utgifter til kjøpt utvikling i denne sammenhengen, noe som tyder på at både egen utvikling og kjøpt utvikling er omfattet, jf. årsregnskabsloven § 43 stk. 3. I høringsutkastet til endret NRS 19 Immaterielle eiendeler punkt 2.4 er § 5-6 tolket slik at både balanseført egen utvikling og balanseført kjøpt utvikling er omfattet.

Omfattes også balanseført forskning?

Et spørsmål som naturlig melder seg, er om lovbestemmelsen om maksimal avskrivningstid også kan tolkes utvidende til å gjelde balanseført kjøpt forskning. Det er ikke mulig å finne klar støtte for en slik tolkning i regnskapsdirektivet eller i forarbeidene til bestemmelsen, men det er likevel mye som taler for en slik utvidende tolkning. Utfordringer med å anslå levetiden pålitelig er vel så stor for kjøpt forskning som den er for egen eller kjøpt utvikling. I høringsutkastet til endret NRS 19 punkt 2.4 er det foreslått at regelen om maksimal levetid når levetiden ikke kan anslås pålitelig, tolkes utvidende til også å omfatte balanseført kjøpt forskning.

Hva ligger i at levetiden kan anslås pålitelig?

Bestemmelsen sier ikke at estimatet på levetiden skal være pålitelig, men at levetiden skal kunne anslås pålitelig. I regnskapsdirektivet heter det at levetiden «kan anslås på en pålitelig måte». Det er følgelig krav om at estimeringsmetoden for levetiden er pålitelig, dvs. at prosessen som leder frem til estimatet for levetiden er pålitelig, ikke nødvendigvis at selve levetiden er pålitelig. I praksis vil det derimot være vanskelig å skille mellom en pålitelig estimerings-

prosess og et pålitelig estimat som kommer ut av estimeringsprosessen. Trolig må kravet om å kunne anslås pålitelig tolkes slik at det stilles krav om å kunne dokumentere forutsetninger og vurderinger for estimeringen, dvs. at estimeringen er noe mer enn en kvalifisert gjetning om levetiden. I høringsutkastet til endret NRS 19 punkt 2.4 er det pekt på forhold som kan ha betydning for å kunne anslå levetiden pålitelig. Her nevnes forhold som påvirker usikkerheten i fremtidige kontantstrømmer til utviklingsprosjektet² som forhold som kan ha betydning for om levetiden kan anslås pålitelig. Mer konkret vil usikkerhet om tilbud, etterspørsel og marked for de varer og tjenester som utvikles, usikkerhet om juridiske, regulatoriske og kontraktmessige betingelser og usikkerhet om foretakets evne til å realisere potensialet i utviklingsprosjektet, være forhold som har betydning for om levetiden kan anslås pålitelig eller ikke.

Endring av avskrivningstid

Dersom en kommer frem til at levetiden ikke kan anslås pålitelig, må avskrivningstiden maksimalt settes til ti år. Vurderingen gjøres på ikrafttredelsestidspunktet for bestemmelsen 1. juli 2021, jf. forskrift om overgangsregler § 1.³ Det betyr at dersom regnskapsåret følger kalenderåret, vil maksimal avskrivningstid være 9,5 år vurdert 1. januar 2022. Endringen må behandles som endring i regnskapsestimat og ikke som endring i regnskapsprinsipp. Selv om det er en endring i en vurderingsregel som gjør at avskrivningstiden må endres, er det egenskaper ved estimatet, her estimatet for levetiden, som gjør at avskrivningstiden må endres. Endring i avskrivningsplan kan enten gjennomføres etter knekkpunktmetoden eller reverseringsmetoden, jf. NRS 5 punkt 4. Dersom balanseført utvikling har en gjenværende levetid som er ti år eller kortere på ikrafttredelsestidspunktet, er det ikke nødvendig å foreta endring av avskrivningstiden. Derimot synes det

² Ettersom lovbestemmelsen tolkes utvidende i utkast til endret NRS 19, vil dette også gjelde for forskningsprosjekter som er balanseført.

³ Forskrift om overgangsregler til lov 30. april 2021 nr. 26 om endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring).

ikke å være grunnlag for å kunne velge en lengre avskrivningstid med utgangspunkt i bestemmelsen om maksimal avskrivningstid. Dersom gjenværende levetid er fem år, kan ikke denne nå plutselig økes til ti år fordi levetiden ikke lenger oppfyller kravet om å kunne anslås pålitelig. En forlengelse av levetiden forutsetter at den økonomiske levetiden faktisk er lengre enn først antatt.

Kan avskrivningstiden settes kortere enn maksimal avskrivningstid?

Et spørsmål som også melder seg dersom den økonomiske levetiden ikke kan anslås pålitelig, er om den regnskapspliktige da kan velge en avskrivningstid som er kortere enn ti år eller om det må legges til grunn ti år som avskrivningstid.

Bestemmelsen i § 5-6 representerer en uheldig gjennomføring av regnskapsdirektivet. I direktivet artikkel 12 nr. 11 heter det at medlemsstaten (i dette tilfellet: Norge) skal fastsette en avskrivningstid som legges til grunn når levetiden ikke kan anslås pålitelig. Det heter videre at den avskrivningstiden som medlemstaten fastsetter, maksimalt skal være ti år og ikke kortere enn fem år. I stedet har Norge valgt å gjennomføre denne medlemsstatsoppsjonen som en foretaksoppsjon hvor de regnskapspliktige selv kan velge en levetid på ti år eller kortere. Dersom vi ser til våre naboland, har Danmark valgt å fastsette at avskrivningstiden skal være ti år i slike tilfeller, jf. årsregnskabsloven § 43 stk. 3, mens Sverige har valgt å fastsette at avskrivningstiden skal være fem år i slike tilfeller, jf. redovisningslagen kapittel 4 § 4.

Ut fra direktivbestemmelsen kan ikke levetiden settes kortere enn fem år. Selv om dette ikke er omtalt i forarbeidene, vil det være nærliggende å legge til grunn at det ikke er anledning til å velge en avskrivningstid under fem år dersom levetiden ikke kan anslås pålitelig. Dersom det legges til grunn et allment forsiktighetsprinsipp, bør det trolig velges en kortere levetid ned mot direktivets minste avskrivningstid på fem år enn en levetid opp mot direkti-

vets og lovbestemmelsens lengste avskrivningstid på ti år i de tilfeller hvor levetiden ikke kan anslås pålitelig.

Goodwill (§ 5-7)

Rskl. § 5-7 er som rskl. § 5-6 en av de spesielle vurderingsreglene i regnskapsloven. Bestemmelsen var frem til 2021 kun en regel for måling av kjøpt goodwill. Etter endringene i 2021 er det lagt inn en presisering om at goodwill skal vurderes etter vurderingsregelen for anleggsmidler i rskl. § 5-3. Denne presiseringen har ingen materiell betydning ettersom dette allerede fulgte av lovens system. Derimot er det tatt inn en bestemmelse som har en parallell til rskl. § 5-7 om forskning og utvikling. Dersom levetiden for goodwill ikke kan anslås pålitelig, skal goodwill avskrives over maksimalt ti år. I siste punktum av lovparagrafen er det lagt inn en presisering som sier at nedskrivning av goodwill ikke skal reverseres. Denne siste endringen har liten materiell betydning ettersom det allerede følger av gjeldende NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler punkt 7 at nedskrivning av goodwill ikke kan reverseres.

Maksimal avskrivningstid dersom levetiden ikke kan anslås pålitelig

Som nevnt over, har bestemmelsen om maksimal avskrivningstid for goodwill når levetiden ikke kan anslås pålitelig, en parallell i rskl. § 5-6. Begge bestemmelsene om maksimal avskrivningstid har sitt utgangspunkt i artikkel 12 nr. 11 i regnskapsdirektivet, og måten direktivkravet er gjennomført på er uheldig ettersom medlemsstatsoppsjonen i direktivet er gjennomført i loven som om det hadde vært en foretaksoppsjon.

Den usikkerheten som er ved estimering av levetiden i goodwill, er normalt stor og vel så stor som for forskning og utvikling. Det er også årsaken til at IASB i 2004 valgte å erstatte en plikt til å avskrive goodwill over maksimalt 20 år (jf. IAS 22 Business Combinations)⁴ med en plikt til å teste goodwill for verdifall årlig eller oftere ved indikatorutslag (jf. IAS 36 Verdifall på eiendeler). I høringsutkastet til

endret NRS 19 er det pekt på forhold som kan ha betydning for å kunne anslå levetiden pålitelig for goodwill. Disse er identiske med de forholdene som er pekt på når det gjelder levetiden for balanseførte utviklingsutgifter. Spørsmålet som strengt tatt melder seg når det gjelder goodwill, er om det kan oppdrives situasjoner hvor levetiden for goodwill kan anslås pålitelig. Det kan muligens pekes på to situasjoner. Den ene er i det tilfellet hvor hele eller store deler av goodwill utgjør såkalt teknisk goodwill. Denne goodwillen oppstår fordi utsatt skatt ikke måles til virkelig verdi (nåverdi), men til nominell verdi i merverdianalysen ved oppkjøpet. Reverseringen av forskjellen mellom utsatt skatt målt til nominell verdi og nåverdi, kan brukes som utgangspunkt for å anslå levetiden på teknisk goodwill. Det andre tilfellet er der hvor goodwill er knyttet til en immateriell eiendel (for eksempel en rettighet) hvor levetiden på denne immaterielle eiendelen (rettigheten) kan anslås pålitelig. Men spørsmålet som da bør stilles, er om ikke den immaterielle eiendelen i stedet burde vært innregnet separat fra goodwill og avskrevet for seg?

Begrunne levetid over fem år

Det er fortsatt et krav om å gi begrunnelse i note dersom avskrivningstiden for goodwill er over fem år, jf. rskl. §§ 7-14 tredje ledd og 7-39 tredje ledd. Spørsmålet er om det er mulig å begrunne en levetid som ikke kan anslås pålitelig? Trolig vil kravet om å kunne begrunne levetiden, kunne føre til at avskrivningstiden settes til fem år i de tilfeller hvor levetiden ikke kan anslås pålitelig. Det kan ellers bemerkes at rskl. §§ 7-14 tredje ledd og 7-39 tredje ledd burde vært endret i samsvar med endringen som kom i regnskapsdirektivet. I henhold til direktivets artikkel 12 nr. 11 skal det gis en begrunnelse for avskrivningstiden på goodwill. Denne begrunnelsen skal gis også når avskrivningstiden er fem år eller kortere.

⁴ IAS 22 ble erstattet av IFRS 3 i 2004.

Endring i oppstillingsplaner

Ved lovendringene i 2021 ble det også foretatt justeringer i lovens bestemmelser om oppstillingsplaner. Disse endringene er på samme måte som øvrige endringer i loven, begrunnet i behov for å tilpasse loven til regnskapsdirektivet.

Resultatregnskapet

Ekstraordinære poster er fjernet fra rskl. §§ 6-1 og 6-1a, men det kan fortsatt være nødvendig å skille ut såkalte særlige poster, jf. NRS 5 punkt 3. Særlige poster er begrunnet i rskl. § 6-3 første ledd hvor det heter at det i resultatregnskap og balanse skal foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelse av poster når den regnskapspliktiges forhold tilsier det. Særlige poster ifølge NRS 5 er poster som er vesentlige, uvanlige og/eller uregelmessige. Det vil derimot fortsatt være krav om å opplyse om ekstraordinære poster i noter, jf. rskl. §§ 7-24 og 7-41.

Små foretak har hatt adgang til å føre virkningen av prinsippendringer og korrigering av vesentlige feil i tidligere årsregnskap som ekstraordinære poster. Disse kan fortsatt resultatføre virkningen, men posten må i så fall spesifiseres på annen måte, for eksempel da som særlig post. Virkningen kan føres som inntekts- eller kostnadspost med benevnelsen «Virkning av prinsippendring» eller «Virkning av feil i tidligere årsregnskap» under for eksempel driftsposter. Ettersom det i rskl. § 6-3 første ledd nå følger krav om at det skal tilføyes delsummer dersom den regnskapspliktiges forhold tilsier det, kan

det være aktuelt å ha delsummer som viser driftsresultat før og etter prinsippendring/feil i tidligere årsregnskap.

Balansen

I balansen er benevnelsen «Forskning og utvikling» endret til «Utvikling», jf. § 6-2 første ledd A. I. nr. 1. Denne endringen er gjort selv om det fortsatt vil være tilfeller der forskning blir balanseført også etter at det i rskl. § 5-6 ble innført forbud mot balanseføring av utgifter til egen forskning. Forskning vil fortsatt kunne balanseføres dersom det er kjøpt et forskningsprosjekt eller et forskningsresultat som oppfyller vilkårene for balanseføring. Benevnelsen på postene må gjenspeile hva postene representerer, dvs. at dersom post I nr. 1 inneholder (vesentlig) kjøpt forskning, må benevnelsen endres slik at den gjenspeiler dette. Et alternativ er å spesifisere på egen linje, jf. § 6-3 første ledd om oppdeling og/eller tilføyelse av poster.

I avsnittet om resultatregnskapet ble det nevnt dette med tilføyelse av delsummer når den regnskapspliktiges forhold tilsier det. Slike delsummer kan også være aktuelle for balansen.

Endring i notekrav

Reduksjonen i notekrav for små foretak er blant de vesentligste endringene i 2021. Reduksjonen i disse notekravene sammen med innføringen av noen nye notekrav for regnskapspliktige som ikke er små foretak, omtales i neste artikkel.

Oppsummering

Det har gått mange år siden regnskapslovutvalget avgav sine innstillinger i 2015 og 2016, og det var stor spenning til oppfølgingen av regnskapslovutvalgets forslag til ny regnskapslov. I 2021 ble det klart at lovutvalgets hovedforslag om en ny lov tilpasset IFRS for SMEs ikke ville få støtte. I stedet ble det foreslått og vedtatt mindre endringer for å tilpasse endringene til regnskapsdirektivet. I den samme perioden som man ventet på en avklaring av lovforslaget, var regnskapsstandardsettingen i praksis innstilt. Den eneste aktiviteten av betydning ut over fastsetting av en ny standard for delårsregnskap (NRS 11) har vært å utarbeide forslag til endringer i standardene for å tilpasse disse til endringene i regnskapsloven. Disse endringsforslagene er nå ute på høring med høringsfrist 8. desember.

Finansdepartementet har bedt Norsk Regnskapsstiftelse om å nedsette en arbeidsgruppe som skal utrede organiseringen av regnskapsstandardsettingen i Norge. Denne arbeidsgruppen skal avgi sin rapport før jul 2022. Det blir spennende å se hvilke forslag arbeidsgruppen kommer med og den videre oppfølgingen forslaget får av Finansdepartementet.

Bakgrunnen for endringer i lov og standarder

Forslag om ny lov

I september 2014 satte Finansdepartementet ned et lovutvalg som skulle utrede en rekke forhold knyttet til norsk regnskapsregulering. Blant annet ble utvalget bedt om å foreslå gjennomføring av regnskapsdirektivet fra 2013 (2013/34/EU) og endringsdirektivet til regnskapsdirektivet om ikke-finansiell rapportering fra 2014 (2014/95/EU). Lovutvalget ble også bedt om å utrede endringer i loven ut over de som var nødvendige etter direktivet, om loven i større grad skulle tilpasses internasjonale regnskapsstandarder og om god regnskaps-skikk skulle erstattes av et annet grunnlag for standardsettingen. Under ledelse av professor Erlend Kvaal¹ ble det skrevet to offentlige utredninger, NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, som foreslo en ny regnskapslov tilpasset den internasjonale regnskapsstandard IFRS for SMEs. Sentralt i forslaget lå også betydelige forenklinger for små foretak, deriblant bortfall av plikt til å utarbeide årsberetning og særlige forenklinger for foretak som faller utenfor regnskapsdirektivets virkeområde. I tillegg ble det foreslått å erstatte den rettslige standarden god regnskapsskikk med regnskapsstandarder med forskrifts status. Disse standardene skulle fastsettes av en standardsetter med styremedlemmer oppnevnt av Finansdepartementet.

Norsk Regnskapsstiftelse og IFRS for SMEs

Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) publiserte i 2014 et høringsutkast på en ny norsk standard basert på IFRS for SMEs. Bakgrunnen for dette høringsutkastet var en strategiendring som NRS foretok i 2012, hvor det i stedet for utvikling av enkeltstandarder delvis basert på IFRS med forenklinger (NRS' strategi 2008 punkt 31) skulle utvikles en felles standard basert på IFRS for SMEs. Denne felles standarden ble utviklet innenfor de ram-

mene som regnskapsloven hadde på det tidspunktet. Etter at lovutvalget avgav NOU 2015: 10, begynte NRS å endre høringsutkastet fra 2014 i samsvar med forventet ny regnskapslov. Blant annet foreslo lovutvalget at de særnorske prinsippene som finnes i regnskapslovens kapittel 4, skulle fjernes og at regnskapsloven kun skulle inneholde et sett av alminnelige prinsipper tilsvarende de som fulgte av regnskapsdirektivet. Arbeidet med å endre høringsutkastet ble imidlertid stanset i 2018 på grunn av manglende avklaring på om forslaget om å tilpasse loven til IFRS for SMEs, ville få politisk støtte eller ikke.

Behandling av lovutvalgets forslag

Behandlingen av sentrale deler av lovforslaget tok lang tid. Fra lovutvalget avgav NOU 2015: 10 med forslag om regnskapslov til dette forslaget fikk sin endelige avklaring, tok det hele seks år. Det kan være flere årsaker til at dette tok så lang tid. Finansdepartementet hadde flere offentlige utredninger til behandling som ble avlevert omtrent samtidig eller kort tid etter regnskapslovutvalgets utredning, for eksempel utredninger fra aksjelovutvalget, verdipapirutvalget, revisjons- og regnskapsførerutvalget og stiftelsesutvalget. Finansdepartementet har også i flere år manglet sentrale fagpersoner på regnskapsområdet, noe som kan forklare hvorfor regnskapslovutvalgets forslag først ble behandlet mange år etter at innstillingen kom. En annen grunn kan naturligvis være at det var vanskelig å ta stilling til enkelte deler av lovforslaget pga. blandedt mottakelse i høringsrunden.

Det at lovforslaget ikke ble behandlet av Finansdepartementet tidligere, var uheldig av flere grunner. For det første førte det til at regnskapsdirektivet ikke ble gjennomført i norsk lov før i 2021 (hele seks år etter at fristen for å gjennomføre regnskapsdirektivet hadde passert for EU-stater). Dette førte til at de regnskapspliktige i Norge hadde

andre plikter og rettigheter enn regnskapspliktige i andre land i EU. En uavklart lovgivning fikk også den konsekvensen at arbeidet med norske regnskapsstandarder ble innstilt.²

Lovutvalgets forslag ble som nevnt behandlet i to proposisjoner: Prop. 160 LS (2016-2017) og Prop. 66 LS (2020-2021). Den første proposisjonen tok ikke stilling til lovutvalgets forslag om å tilpasse regnskapsloven til IFRS for SMEs, men behandlet i stedet enkelte forenklingforslag fra lovutvalget som blant annet resulterte i regelen om begrenset regnskapsplikt i rskl. § 3-2b og bortfall av plikt til å utarbeide årsberetning, jf. rskl. § 3-1 annet ledd annet punktum.³ De øvrige forslagene til lovutvalget fikk sin avklaring i Prop. 66 LS (2020-2021). Endringer ut over nødvendige endringer for å gjennomføre regnskapsdirektivet, ble ikke støttet av Finansdepartementet.⁴ På side 19 i proposisjonen heter det: «Slike endringer bør etter departementets syn bare gjennomføres dersom det kan påvises at nytten for regnskapsbrukerne er større enn merkostnadene for de regnskapspliktige». Det synes derfor rimelig klart at det neppe kommer store endringer i regnskapsloven med det første. Unntaket må være endringer som gjelder økte krav til ikke-finansiell rapportering/bærekraftsrapportering.

² Fra 2018 til 2021 var det i realiteten ingen standardsettende aktivitet i Norsk Regnskapsstiftelse. I 2021 har det vært noe aktivitet ved at det er foretatt nødvendige endringer for å tilpasse regnskapsstandardene til loven. Det er også utviklet en ny standard NRS 11 Delårsregnskap, som blant annet er ment for foretak notert på Euronext Growth.

³ Det var også enkelte andre forslag som ble behandlet, blant annet noen aksjerettslige lempinger – bortfall av krav om åpningsbalanse og i visse tilfeller bortfall av krav om mellombalanse.

⁴ Disse endringene er dels begrunnet i tilpasning til regnskapsdirektivet foreslått av lovutvalget og dels i tilpasning til regnskapsdirektivet foreslått av Finanstilsynet etter oppdrag fra Finansdepartementet. I brev av 18. desember 2018 ble Finanstilsynet bedt om å komme med forslag til minimumsendringer i regnskapsloven for å bringe denne i samsvar med direktivet. En arbeidsgruppe ble nedsatt og forslag ble sendt til departementet på hvilke endringer som minimum måtte gjennomføres for å gjøre loven direktivkompatibel. En av forfatterne til denne artikkelen, Tonny Stenheim, gav innspill til denne arbeidsgruppen.

¹ En av forfatterne av denne artikkelen, Tonny Stenheim, var en av sekretærene i regnskapslovutvalget.