

Revisjon og Regnskap

Hvordan ser det ut og hvem påvirkes?

EUs nye AI-regelverk er på vei

Side 22



Hvordan ser det ut og hvem påvirkes?

Kunstig intelligens i klasserommet

Side 17

Sammenhengen mellom skatt og bærekraft

Side 43

Børsnoterte foretaks IFRS-rapportering:

Praksisundersøkelsen 2023 side 48

Virkeområde og rapporteringsplikter:

Nye lovregler om bærekraftsrapportering side 54

eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



5

KOMMENTAREN

Førstereis i arbeidslivet

Henrik Woxholt

6

AKTUELT

14

AVGIFTSADVOKATEN SVARER

Ivan Skjæveland

15

OFTTE STILTE SPØRSMÅL

16

SPØR OM ARBEIDSRETT

Håkon Andreassen
Maja Elgaaen

17

Kunstig intelligens i klasserommet

Lars Erlend Leganger

20

IASB evaluerer IFRS 15

Alvar Strandvold

22

**Hvordan ser det ut og hvem påvirkes?
EUs nye AI-regelverk er på vei**

Trygve M. Gravdahl
Henrik Holen

26

**Skatt og merverdiavgift – del II:
Rammebetingelsene for Havvind
må klargjøres**

Espen Qvist
Simen Horne Stokka

30

Høyesterettsdom om styreansvar
og foreldelse:

**Parallell foreldelse kan
føre til store tap**

Einar Heiberg
Øyvind Bakkeby Øverli

32

**ESRS vedtatt – likestillings-
rapportering**

Kjersti Okstad Kirkeby
Carl-Emil Akselberg
Sissel Riise

35

**Innfører global minimums-
beskatning i Norge**

Lene Lodde

43

**Sammenhengen mellom
skatt og bærekraft**

Ingvar Gjedrem

48

**Børsnoterte foretaks IFRS-rapportering:
Praksisundersøkelsen 2023**

Steinar S. Kvitte
Karoline Thu
Sindre T. Eltarvåg
Jørgen M. Eriksen

54

**Virkeområde og rapporteringsplikter:
Nye lovregler om
bærekraftsrapportering**

Espen Knudsen
Sissel Riise

62

Ny standard for god regnskaps-
føringsskikk del II:

**Mer frihet under ansvar
i oppdragsutførelsen**

Jan Terje Kaaby

69

Omsetning i Norge eller til Norge?

**Oy-dommen – også
anvendbar for tjenester**

Jim Krüger Olsen

72

**Opprinnelseskonvensjonen
og forenkling av opprinnelses-
reglene**

Kjetil Øpstad
Helene Øien Hval

74

INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT

Adrian Dobloug Høidahl
Synne Hurum Austmo

NR. 6/2023
93. årgang

Utgitt av

DnR Kompetanse AS (Revisorforeningen)
Postboks 2914 Solli, 0230 Oslo
Tlf.: 23 36 52 00
Revisorforeningen.no

Redaktør

Alf Asklund
alf.asklund@revisorforeningen.no

Abonnement

Årsabonnement: kr 690,-
Bankkonto: 1503.01.29781

Abonnementet anses løpende til oppsigelse.
Oppsigelse for kommende års abonnement
må skje innen utgangen av desember.

Utgivelse

Utkommer med 8 nummer pr. år og gjøres
tilgjengelig for alle medlemmer i Den norske
Revisorforening.

For spørsmål vedr. abonnement, kontakt
forlags- og kurskoordinator Ingela Skogli,
forlag@revisorforeningen.no

Abonnenter

ca. 6100

Foto

Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon

Aksell AS
ISSN 2703-9722

Annonser

Forespørsler rettes til Ellen Graham
på telefon 23 36 52 00 eller
e-post forlag@revisorforeningen.no



Revisjon og Regnskap



Revisjon og Regnskap har åtte utgaver i året, og målgruppen er revisorer, studenter og lærere innen regnskap og revisjon, regnskapskontorer, regnskapsførere, advokater, regnskaps- og økonomiavdelinger og offentlige myndigheter. Alle medlemmer og praksismedlemmer i Revisorforeningen har tilgang til Revisjon og Regnskap som en del av medlemskapet.

TOPBOARD
875 x 200 pixler

BOARD
300 x 200 pixler

DIGITAL ANNONSERING REVISJON OG REGNSKAP 2023

Format og priser

- 875 x 200 pixler (Topboard): kr 10 000
- 300 x 600 pixler (Skyskraper): kr 7500
- 300 x 200 pixler (Board): kr 4500

Prisene er eks. mva. og gjelder pr. måned fra bestilling.

Rabatter

- 10 % rabatt ved bestilling av 2 måneder
- 20 % rabatt ved bestilling av 6 måneder
- 30 % rabatt ved bestilling av 12 måneder

Annonsbestilling

Ellen Graham

Telefon: 23 36 52 00 / e-post: forlag@revisorforeningen.no

SKYSKRAPER
300 x 600 pixler

[Klikk her for mer informasjon](#)

Førstereis i arbeidslivet

August er måneden mange unge tar steget ut i arbeidslivet for første gang. Med fersk kunnskap, deltidsjobber, verv og frivillig arbeid i sekken skal de nå møte kollegaer og kunder og starte jobben som revisor.



Statsautorisert revisor
Henrik Woxholt
Styreleder i Revisorforeningen

Det er en spennende tid hvor du møter mange nye mennesker, det er mange nye inntrykk, fortsatt mye å lære, samtidig som du skal sette kunnskapen du har tilegnet deg gjennom studiene ut i livet. De første dagene, ukene og månedene er læringskurven bratt. Som revisor blir du fortere voksen enn i resten av arbeidslivet. Det tar ikke lang tid fra du kommer inn døren før du skal ut igjen til en kunde. Du blir kjent med kollegaer, kunder, bransjer og selvfølgelig faget, og læringskurven stopper ikke etter noen måneder eller et år, som revisor lærer du mye gjennom hele karrieren, det er en kontinuerlig prosess.

Arbeidsgivers ansvar

Det ligger også et stort ansvar på oss som arbeidsgivere i disse dager. Hvordan vi tar de imot, hvilke oppgaver de tildeles og hvordan vi tilrettelegger for å skape trygghet rundt egen kunnskap og rolle. Det er viktig at vi legger til rette for trivsel og læring. De nyutdannede kommer inn med skyhøye forventninger og de har vært på bedriftspresentasjoner hvor vi har snakket så varmt om arbeidsplassen og oppgavene. Det er nå vi må levere. I tillegg vet vi at det sosiale og balansen mellom jobb og privatliv er ekstremt viktig også for de unge. Dette behovet og ønsket er også med på å drive utviklingen i yrket og vi ser stadig på løsninger som gjør det mulig å få spredd arbeidsmengden jevnere utover året, tilrettelegge for en hybrid arbeidshverdag for de som ønsker det og ikke minst effektivisere flere av arbeidsoppgavene ved bruk av teknologi. Jeg er opptatt av at vi fortsetter å tilpasse arbeidshverdagen til den enkeltes livssituasjon, ønsker og behov, og stadig

videreutvikler og utfordrer oss selv slik at vi gir muligheter til de som ønsker seg en karriere innen revisjon.

Nye rapporteringskrav for bærekraft – CSRD

Bærekraft er og blir mer og mer viktig for oss revisorer. Finansdepartementet har nå sendt NOU 2023: 15 Bærekraftsrapportering – gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering på høring. Revisorforeningen og flere av revisjons-selskapene har avgitt høringssvar og det er min forståelse at det er stor enighet i bransjen om viktige spørsmål.

Finansdepartementet opplyser å ta sikte på å legge frem en proposisjon for Stortinget i tide til at de nye reglene kan innføres i Norge i samme takt som i EU, slik at de nye rapporteringskravene vil kunne begynne å gjelde for de største børsnoterte foretakene fra og med regnskapsåret 2024, med rapportering i 2025.

Målet med CSRD er å øke transparens, standardisering og kvalitet i bærekraftsrapporteringen, og med det legge til rette for omstilling til en mer bærekraftig økonomi, i tråd med EUs handlingsplan «Europas grønne giv» og FNs bærekraftsmål.

Kompetanseheving på bærekraft

For sjetten år på rad har Deloitte gjennomgått års- og bærekraftsrapporter for Norges største virksomheter. Årets analyse viser en positiv utvikling, og tyder på at bærekraftsrapportering blir et stadig mer strukturert og prioritert område for mange, men dersom virksomhetene skal møte de kommende kravene til bærekraftsrapportering, må imidlertid kvaliteten og omfanget på rapporteringen heves. Et annet moment fra analysen jeg bet meg merke i, er at kun 56 % av virksomhetene har fått sin bærekraftsin-

formasjon attestert av revisor eller annen alternativ tilbyder. Jeg håper at vi allerede for 2023-rapporteringen ser en betydelig økning, da dette bidrar til kvalitetsheving og er en viktig forberedelse til CSRD-rapporteringen.

Ansvar for bærekraft sitter hos selskapene, men hvilken kompetanse har disse på bærekrafttemaer? Mange norske foretak har en stor jobb foran seg, da direktivet innebærer omfattende rapporteringskrav. Behovet for økt kompetanse er stort, ikke bare for virksomhetene, men også for oss revisorer. Gjennom Revisorforeningen har over 600 deltakere så langt deltatt på [Akademiet for Bærekraftsrapportering](#) og fått innføring i de nye rapporteringsstandardene for bærekraft. 12. september er det oppstart for kull nummer tre med nye 350 deltakere. Akademiet er en nyttig møteplass for alle med interesse for rapportering av bærekraft, både blant brukere og produsenter hvor det legges til rette for erfaringsutveksling og deling av beste praksis. Gledelig er det derfor at en stadig større andel av deltakerne kommer fra andre deler av næringslivet enn revisjonsbransjen. Etter tre kull vil omtrent like mange av de som har gjennomført akademiet ha kommet fra andre bransjer enn revisjonsbransjen.

En ny begynnelse

Høstmånedene går av erfaring fort. Det er mye som skjer og det er mye som skal på plass. Prosesser og rutiner, internkontroll, forberedelser til årsoppgjøret, er bare noe av hva vi revisorer jobber med nå. Som førstereis i arbeidslivet må du bare henge med. Det er dette du har ventet på og studert til, og endelig skal du få være med å påvirke, ta beslutninger og ta del i norsk næringsliv.

Lykke til!

TIPS
OSS!

Støtter din revisjonsvirksomhet et godt formål – innen idrett, kultur eller veldedighet – eller har virksomheten eller en ansatt gjort noe annet som er verdt en notis i Revisjon og Regnskap? Send et par ord og gjerne et bilde til redaktør Alf Asklund (aa@revisorforeningen.no).



Revisorforeningen mener

Ønsker ikke endringer i rentebegrensingsregelen

Revisorforeningen mener forslaget om at det skal beregnes et renteelement på alle balanseførte leieavtaler for rentebegrensingsregelen ikke bør gjennomføres. Rentebegrensingsregelen er allerede svært komplisert og arbeidskrevende for selskapene. Forslaget i høringen vil innebære en ytterligere komplisering som etter vår mening ikke kan forsvares.

Finansdepartementets forslag om innstramming i rentebegrensingsreglene som er sendt på høring, innebærer at det skal beregnes en rente på finansielle leasingavtaler etter NRS 14 *Leieavtaler for rentebegrensingsregelen*. Dette gjelder også når leasingleien skattemessig utgiftsføres som leie.

Les mer på revisorforeningen.no

Foreslår ti tiltak for enklere moms

Moms er et problemområde for alle virksomheter, men ikke alle besparelser fra enklere regler kan beregnes i penger. NHO, Regnskap Norge og Revisorforeningen har i felleskap spilt inn ti forslag som vil gjøre hverdagen enklere for næringslivet.

Les mer på revisorforeningen.no

Standard for revisjon av små/ikke-komplekse foretak snart en realitet

Arbeidet med en egen revisjonsstandard for less complex entities (SMB-virksomheter) i IAASB, som ledes av Kai Morten Hagen, IAASB styremedlem og fagdirektør i Revisorforeningen, nærmer seg nå fastsettelse. I august hadde arbeidsgruppen møte i Oslo for å gjøre de siste forberedelse til IAASB-styremøtet i september (18.-21. september) hvor standarden skal opp til godkjenning.

Det antas at standarden vil bli publisert innen utgangen av 2023. Revisorforeningen vil starte arbeidet med oversettelse og ulike aktiviteter for å legge til rette for en god implementering. Dette inkluderer diskusjon med Finanstilsynet om hvilke foretak revisjonsstandard kan anvendes for.

Mer informasjon om standarden, lenke til styremøtet) og utkastet til standard som skal opp til godkjenning, finner du [her](#).



Arbeidsgruppen som utarbeider standarden for revisjon av «less complex entities» møttes i Oslo for å gjøre de siste forberedelsene til IAASB-styremøtet i september.

Endrer innsendingsmetode for Skattemeldinger i 2024

Fra 2024 vil det være obligatorisk for alle selskaper å sende inn skattemeldingen for inntektsåret 2023 ved hjelp av et regnskaps- eller årsoppgjørprogram. Dette gjelder også ansvarlige selskaper som må sende inn selskapsoppgave.

Les mer på revisorforeningen.no

KPMG etablerer eget AI-senter

Det nye AI-senteret skal blant annet sikre norske kunder det nyeste fra KPMGs alliansepartnere som Microsoft, ServiceNow, IBM og Google. I tillegg vil senteret være tett koblet til KPMGs globale AI-nettverk som allerede har opparbeidet mye erfaring fra ulike sektorer og forretningsfunksjoner.

Det skal gi et nettverk av erfaring, kompetanse og teknologi som skal sikre norske virksomheter et konkurransefortrinn, samtidig som man reduserer risiko.

Les mer på kpmg.no

Rune Skjelvan er ny toppsjef i KPMG

Rune Skjelvan ble i sommer ny administrerende direktør og senior partner i KPMG. Den nye toppsjefen har vært i KPMG siden år 2000, og har de siste 13 årene ledet KPMGs rådgivningsgren, KPMG Advisory. Han etterfølger Lars Inge Pettersen, som har vært administrerende direktør i KPMG siden oktober 2019.

Les mer på kpmg.no



ESA mener de nye innleiereglene bryter med EØS-retten

I et brev til Arbeids- og inkluderingsdepartementet ber EFTAs overvåkingsorgan, ESA, Norge følge EØS-regler som gjelder for innleie av arbeidskraft.

Les mer på revisorforeningen.no

Åpenhetsloven – tilsyn med redegjørelsene

Alle virksomheter som er omfattet av åpenhetsloven, hadde frist til 30. juni til å publisere redegjørelsene på sine nettsider. Til høsten starter Forbrukertilsynet opp med kontroller av redegjørelsesplikten.

For foretak som er forsinket med redegjørelsen, er det verdt å merke seg at det er bedre å avgi en redegjørelse på det som er gjort til nå og hva som er planlagt, enn å vente slik at redegjørelsen blir mer fullstendig.

Les mer på revisorforeningen.no

LUNCH



Medlemsfordeler

Som medlem i Revisorforeningen har du og ditt firma tilgang til en rekke fordeler.

Medlemsfordeler for deg personlig

[JBF Bank og forsikring](#)

[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing

Helseforsikring – [Storebrand](#)

[Faglig informasjon – nettsiden, nyhetsbrev](#), veiledninger mv.

[Veiledningstjenesten](#) – alle fagområder på nett, svar innen 1–2 arbeidsdager

[Revisjon og Regnskap](#)

[Brilleland](#) – gunstige rabatter

[Akademika.no](#) – opptil 15 % rabatt

Rabatt på kurs

ReKomp [kursabonnement](#)

Medlemsfordeler for firmaet

Tjenestepensjon – [Storebrand](#)

Kollektivt ansvarsforsikring – [Tryg](#) ([Profesjonsansvarsforsikring](#))

[Kontakt Howden](#) for tilbud

Helseforsikring – [Storebrand](#)

[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing

Digitale verktøy – [24SevenOffice](#),

[Simpløyer](#), [Bisnode](#) SmartCheck,

[Purehelp](#) Pro, [Styreplan](#) for Revisor,

[Proff Forvalt](#)

Telefoni og bredbånd – [Telenor](#) og [Phonero](#)

Nettside/sosiale medier – bransjeløsning fra [ldium](#)

[ReKomp](#) kursabonnement

Drift av virksomhet

[Etablering og drift](#) av virksomhet

[Godkjenning/autorisasjon](#)

Tilsyn og kontroll

[Profilering](#) av egen virksomhet

Revisor i [profesjonelle vanskeligheter](#)



JBF Ung – forsikringspakke for deg under 36 år



BF Ung er en meget gunstig forsikringspakke, både når det gjelder pris og innhold, for alle medlemmer i Revisorforeningen som er under 36 år.

Pakken inneholder innboforsikring, reiseforsikring, ulykkesforsikring og verdigjenstandsforsikring. Pris: fra 130 kr pr. måned.

Studentforsikring – tilleggsforsikring for deg som studerer

Studentforsikring er en valgfri tilleggsdekning i JBF Ung som passer perfekt enten du skal studere i Norge, eller i utlandet.

Studentforsikringen dekker:

- Erstatning ved studieavbrudd på grunn av sykdom eller ulykke
- Hjemtransport fra studiestedet for studenten, eller transport fra Norge til studiestedet for studentens nærmeste familie
- Sykdomsforsikring for studenter i utlandet
- ID-forsikring

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Har vi korrekte opplysninger om deg?

For at vi skal kunne yte våre medlemmer best mulig service, er det viktig at vi til enhver tid har registrert korrekte kontaktopplysninger. Alle påloggede medlemmer kan selv sjekke hvilke opplysninger vi har registrert under «Min side» på [revisorforeningen.no](#).

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Praksiskrav for godkjenning som regnskapsfører

Finansdepartementet har gjort en endring i regnskapsførerforskriften. Endringen er en utvidelse av overgangsregelen om praksiskrav for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører

Den innebærer at personer som søker om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører senest 1. januar 2025 ikke trenger å oppfylle kravet til at minst ett år av praksisen skal være opparbeidet etter fullført utdanning, forutsatt av praksisen ikke er eldre enn fem år.

Les mer på revisorforeningen.no

Aksjebytte og utflyttingsskatt

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, BFU 6/2023, var konklusjonen at en utflyttet skattyter kunne gjennomføre et skattefritt aksjebytte etter skatteloven § 11-11 fjerde ledd uten at det medførte at den beregnede utflyttingsskatten måtte betales.

Les mer på revisorforeningen.no

Ræder og Bing Hodneland slår seg sammen



På bildet: Managing partner Tone Kaarbø i Ræder og managing partner Alf Kåre Knudsen i Bing Hodneland.

Advokatfirmaene Ræder og Bing Hodneland slår seg sammen og får en omsetning på godt over 250 millioner. Det nye selskapet vil hete Ræder Bing, skal fortsette sin drift i Ræders lokaler i Bjørvika og får rundt 110 medarbeidere.

Euronext Growth og små foretak – høring fra Oslo Børs

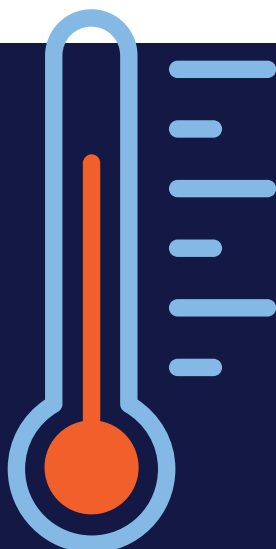
Oslo Børs foreslår å endre retningslinjene for Euronext Growth Oslo, slik at regnskapsreglene for små foretak ikke kan benyttes lenger i forbindelse med søknad om opptak til handel og løpende rapportering.

Les mer på revisorforeningen.no.

ChatGPT for bedriftsmarkedet

I slutten av august lanserte selskapet OpenAI, som står bak den generative språkmodellen ChatGPT, en ny versjon av modellen tilpasset større bedrifter. PwC og Klarna er blant de første brukerne av produktet rettet mot større bedrifter, skriver digi.no.

Les mer på digi.no



Bisnode – termperaturmåler

www.bisnode.no

	Siste måned	Nest siste måned	Endring	Sml. med 1 år tilbake	Endring
Konkurs	465	496	-6,3 %	393	18,3 %
Tvangsavvikling	169	513	-67,1 %	459	-63,2 %
Nyregistreringer	22 242	19 517	14,0 %	22 112	0,6 %
Antall anmerkninger	1 903 906	1 897 328	0,3 %	1 867 957	1,9 %
- Personer m/anmerkninger	250 307	250 696	-0,2 %	250 073	0,1 %
- Foretak m/anmerkninger	66 168	64 705	2,3 %	62 385	6,1 %

Siste måned = 1.8-11.9. Nest siste måned 10.5-19.6 1 år tilbake = 1.8.2022- 11.9.2022

Vil tillate innleie til kortvarige arrangementer

Innstramningen i reglene for innleie av arbeidstakere har ført til at det ikke er anledning til å leie inn arbeidstakere til arbeid av midlertidig karakter.

Arbeids- og inkluderingsdepartementet foreslår at innleie fra bemanningsbyrå likevel skal tillates til arrangementer for enkelte arbeidstakere.

Les mer på revisorforeningen.no

Avklaringer om ansatteopsjoner i selskaper i oppstarts- og vekstfasen

Skattedirektoratet har i en uttalelse kommet med flere avklaringer om reglene for ansatteopsjoner i selskaper i oppstarts- og vekstfasen som ble innført fra 2022.

Les mer på revisorforeningen.no

Vil avvikle brukthandelloven

Det er sendt på høring et forslag om å avvikle brukthandelloven. Alternativt foreslås det å innsnevre lovens virkeområde til enkelte varegrupper.

Bakgrunnen for dette er at loven ikke er et treffsikkert virkemiddel for å forebygge heleri, at den pålegger næringslivet uforholdsmessig store administrative byrder og at den praktiseres vilkårlig og er til hinder for utviklingen av nye sirkulære, grønne forretningsmodeller.

Dagens regelverk for brukthandel stiller også en rekke krav til butikker som selger brukt. Samtidig omfattes ikke digitale markeds plasser som FINN og Facebook av brukthandelsregelverket.

Les mer på revisorforeningen.no

Ikke generelt krav om revisjonsoppgave direkte fra banken

Finanstilsynet uttrykker at det ikke er et generelt krav om at revisor ved revisjon av årsregnskapet skal innhente revisjonsoppgave direkte fra banken. Revisor må vurdere i det enkelte tilfellet hvor sterkt bevis som er nødvendig, og bevis direkte fra banken er sterkere enn indirekte via kunden.

Les mer på revisorforeningen.no

Forlenger strømstøtteordningen for frivillige organisasjoner

Tilskuddsordningen for frivillige organisasjoner som følge av de ekstraordinære strømprisene er forlenget til og med desember 2023.

Les mer på regjeringen.no

Norge taper teknologi-konkurransen

Norge taper konkurransen om de klosteste hodene, vi er dårlige på bruk av muliggjørende teknologier, og vi utdanner færre med spisskompetanse innen teknologi enn andre land. Det viser Abelia Omstillingsbarometer 2023, som måler Norges evne til omstilling sammenlignet med 21 andre innovative økonomier.

Les mer på abelia.no

Krav til minst 40 prosent kjønnsbalanse i styret

Regjeringen foreslår at mellomstore og store selskaper skal ha minst 40 prosent kjønnsbalanse i styret. I første omgang gjelder det selskaper med mer enn 100 millioner kroner i samlede drifts- og finansinntekter.

Reglene innføres allerede neste år og vil omfatte om lag 8000 selskaper. Deretter vil reglene utvides årlig frem til 2028 og vil gjelde om lag 20 000 selskaper.

Les mer på revisorforeningen.no

Elektronisk signering av justeringsavtaler

Etter forskrift til merverdiavgiftsloven § 9-3-3 første ledd skal overføring av justeringsplikt dokumenteres med en «skriftlig, underskrevet avtale».

Skattedirektoratet har vurdert og kommet til at avansert elektronisk signatur oppfyller kravet til skriftlig signatur i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 ved overføring av justeringsplikt.

[Les mer](#)

Krav om statsborgerskap i ledelser og styret i selskaper er fjernet

Fra 1. juli ble kravet til statsborgerskap for daglige ledere, styremedlemmer eller medlemmer av bedriftsforsamlingen som er bosatt utenfor Norge, fjernet.

Les mer på revisorforeningen.no

Kommunikasjons- og markedsrådgiver til Revisorforeningen

Camilla Hersvik er ansatt i en nyopprettet stilling som kommunikasjons- og markedsrådgiver i Revisorforeningen. Camilla er fra Son i



Akershus og har tilbrakt de siste årene i Australia. Med seg hjem har hun både mastergrad i markedsføring fra Griffith University, Gold Coast, samt arbeidserfaring som markedskoordinator.

I Revisorforeningen skal hun fokusere på faglig og relevant kommunikasjon og dialog gjennom hele medlemsreisen. Det vil innebære å utvikle og drive digital kommunikasjon mot nye og eksisterende medlemmer. Målet er både å rekruttere flere til å bli medlem og tydeliggjøre verdien av medlemskapet for eksisterende medlemmer – få flere medlemmer til å bli kjent med og ta i bruk medlemsfordelene.

DnR-konferansen

– rikets tilstand, revisors rolle og omdømme

Rikets tilstand, revisors rolle og omdømme var hovedtemaene på plenumsseansen på årets DnR-konferanse (4. og 5. september) på Gardermoen. Konferansen hadde i år rekordoppslutning, med nær 550 deltakere. Neste års konferanse finner sted onsdag 4. og torsdag 5. september på samme sted.

Alle foto fra konferansen: Sverre Christian Jarild

Konferansen åpnet med at analytiker Marte Herje Strømme i Prognosesenteret ga forsamlingen en grundig analyse av norsk og internasjonal økonomi.

Hun fortalte at det for 2023 er ventet en vekst på 1,3 prosent her hjemme. Det er ventet at husholdningene vil holde igjen, og at vi får høyere ledighet og reallønnsnedgang også i år.

Strømme mente det ligger an til en rentetopp på 4,25 prosent, som definitivt vil virke innstrammende på både husholdninger og næringsliv. Spenningen ligger i om husholdningene vil stramme inn mer enn Norges Bank legger til grunn.

Tror på myk landing

Usolgte boliger er indikator for utviklingen i boligprisene. Antall usolgte boliger er nå 24 prosent høyere enn normalt for årstiden. Det er også svært få nye boliger som igangsettes.

Strømme mente det er sannsynlig med en myk landing, men minnet samtidig om at risikofaktorene definitivt fortsatt er til stede.

Revisors bidrag til tillits-samfunnet i en tid preget av uro

Revisors bidrag til tillitssamfunnet var temaet i en paneldebatt med deltakerne

Anne Merethe Bellamy (avdelingsdirektør i Finanstilsynet), Nina Schanke Funenmark (skattedirektør) og Karen Kvalvåg (adm. direktør i Revisorforeningen). Diskusjonen ble ledet av markeds- og kommunikasjonsdirektør Øystein Ingdahl fra Deloitte.

Tom Notland vant en reMarkable

På konferansen fikk vi også vite resultatet av trekningen blant dem som hadde levert sin egen signaturhistorie i forbindelse med omdømmekampanjen. Den heldige vinneren ble Tom Notland – statsautorisert revisor i PwC – som vant en reMarkable. En reMarkable er enkelt sagt et veldig tynt lesebrett som det også er mulig å tegne/skrive på med samme «følelse» som å skrive på papir.



Atle Vårøvik – både viste og skapte entusiasme på Plenum II der temaet var Motets kraft. Den tidligere skøyteleperen var den som bøsten 1996 tok initiativet til å etablere stiftelsen MOT.



Første tema handlet om hvem som egentlig forvalter sannheten og om kontrollatene merker uroen, i en tid med internasjonal uro, usikkerhet og falske nyheter. Både Schanke Funnemark og Bellamy kunne bekrefte at det merkes. – I Skatteetaten merker vi situasjonen godt, sa Schanke Funnemark. Når økonomien blir strammere, blir også kreativiteten høyere, la hun til. – Vi merker det særlig på utviklingen i inkassosaker, men også ved at flere nå ber om avtaler for nedbetaling av lånene sine, sa Anne Merethe Bellamy.

Revisors rolle – verdien av tillit

Det var bred enighet om at revisor har en viktig rolle for å opprettholde tilliten i samfunnet.

– Verdien av tillit er viktigere enn noen sinne. Det er samfunnskritisk at vi kan ha tillit til informasjonen vi får, sa Karen Kvalevåg. Revisjon bidrar til det. Revisjon er en helhet, en kritisk og uavhengig gjennomgang som også innbefatter at vi er fysisk ute hos selskapene. Det er noe fundamentalt annet enn hovedsakelig maskinell kontroll, selv om verdien av det heller ikke skal underkjennes. I dag er de aller fleste aksjeselskapene i Norge unntatt revisjon. Det



Rekordstor deltakelse på årets DnR-konferanse.

representerer en risiko som må håndteres. Det er ikke primært en utfordring for revisjonsbransjen, men for samfunnet, understreket hun.

Revisorene får stor jobb med bærekraftsrapporteringen

Anne Merethe Bellamy sa at det ikke er mulig å tenke seg et samfunn uten revisjon, at Finanstilsynet ikke vil motsette seg lavere grenser for revisjonsplikt, men at revisjon for de store virksomhetene må prioriteres. I Finanstilsynet er vi ikke bekymret for

revisjonsplikten slik den er nå, sa Bellamy. Revisorene har allerede mange oppgaver, og får nå også en stor jobb med bærekraftsrapportering, slo hun fast.

Lavere grense for revisjonsplikt er ønskelig

Når vi kobler oss på det digitale økosystemet i bedriftene, regnskapssystemene, blir kontrollen også bedre, sa Schanke Funnemark. Vi får en kvalitets sikring som gjør det lettere å fastsette riktig skatt og merverdiavgift, sa hun,



Revisorforeningens kommunikasjons- og strategidirektør Catbrine Torp fortalte om bakgrunn og målsetninger med omdømmekampanjen.



Analytiker Marte Herje Strømme i Prognosesenteret åpnet DnR-konferansens med en analyse av den økonomiske situasjonen i verden og Norge.

men understreket likevel at Skatteetaten mener revisjon er viktig, og at lavere grenser for revisjonsplikt er ønskelig. I dette spørsmålet har vi vært på linje med Revisorforeningen, sa hun, men sa samtidig at Skatteetaten bygger sitt risikobilde på vesentlig mer enn revisjon.

Hvordan gjøre yrket mer attraktivt?

Paneldeltakerne ble avslutningsvis utfordret på hva som skal til for å gjøre revisoryrket mer attraktivt

– Forståelse for trendene, teknologi og mennesker henger sammen. Unge er også opptatt av verdier. Leverer man på dette, er mulighetene gode, var rådet til Schancke Funnemark.

— Fokuser på rollen og samfunnsoppdraget. Dette er en viktig jobb – dere må

ha fugleperspektiv, dybde og fagkompetanse, var rådet fra Bellamy.

– Vi har 11 prosent vekst i antall ansatte i bransjen fra 2021 til 2022, så vi har kanskje allerede delvis lyktes, sa Karen Kvalevåg, som fikk siste ord i debatten.

Revisorforeningens omdømmekampanje

Revisorforeningens kommunikasjons- og strategidirektør Cathrine Torp og foreningens rådgivere i Sannum & Bergestuen tok forsamlingen gjennom bransjens omdømmekampanje, som nå er inne i det andre året i et treårig planlagt løp.

Cathrine Torp fortalte om bakgrunn og målsetninger med omdømmekampanjen og at dette var noe som startet som en rekrutteringskampanje, men ble en omdømmekampanje.

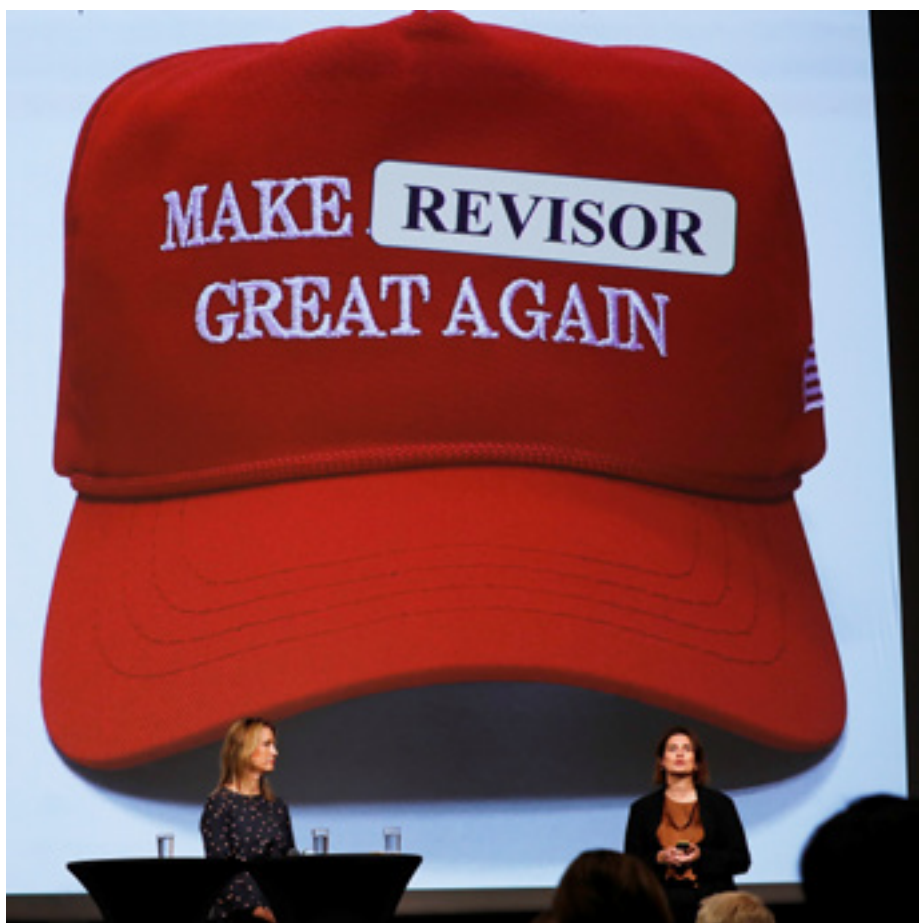
– Kampanjens mål er å bedre kunnskapen og inntrykket folk har om yrket. Det er en tung jobb, som ikke er gjort i en fei. Det er et langsiktig prosjekt som krever involvering fra oss alle. Derfor er det viktig å få med dere som jobber i revisjon til å fortelle hvorfor jobben vi gjør er så viktig, sa Torp.

Make revisor great again

Vi er nå inne i den fjerde kampanjerunden, betalt PR og organisk. Hovedstøtet er nå i E24-universet, og målgruppen er unge, og voksne, som kan påvirke og fremsnakke revisoryrket for barna sine. Vi vil også benytte Snapchat, som har vist seg effektivt mot unge målgrupper i tidligere kampanjerunder, sa hun.

Vi har også utviklet en egen strategisk fortelling. Denne vil bli delt med dere, og skal være en hjelp til å formidle et felles budskap om yrket og yrkets betydning når dere skal formulere stillingsannonser, presentasjoner, skrive på web og i sosiale medier. Eller når dere gjør rekrutteringsstunt eller deltar i private sosiale settinger.

Strategisk fortelling er også filmatisert. Filmen blir tilgjengeliggjort for alle med det første. Torp oppfordret alle til å bruke den i alle settinger der det er naturlig.



Eva Sannum og Maria Nakken fra Sannum & Bergestuen i aksjon – foran et litt humoristisk kampanjebilde.



God stemning på kveldens festarrangement med Jon Niklas Rønning Trio.

Avgiftsadvokaten svarer

Ivan Skjæveland er advokat og partner i Deloitte Advokatfirma og er spesialist på avgiftsrett. Han har prosedert en rekke skatte- og avgiftssaker for domstolene, og har møterett for Høyesterett. Han er også en ofte benyttet foreleser innenfor sitt spesialområde, og vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til avgift. Ev. spørsmål kan sendes: iskjæveland@deloitte.no

Spalten er utarbeidet av:



Advokat
Ivan Skjæveland
Deloitte Advokatfirma

Annulering av leieavtale og fradragsrett

Spørsmål: Vi er i ferd med avslutte et stort oppussingsprosjekt for en av våre leietakere og har fradragsført flere millioner kroner i den forbindelse. Leietakeren har imidlertid gått på en økonomisk smell, og vil ikke være i stand til å betale den avtalte husleien. Vi ser oss derfor tjent med å inngå en avtale om å annullere leieavtalen. Vil en slik annullering av leieavtalen ha betydning for fradragsretten vår?

Svar: Når et utleieforhold opphører, og lokalene blir stående tomme, har det i utgangspunktet ingen betydning for tidligere fradragsført mva på lokalene.

Rent logisk er ikke det opplagt, siden det ikke kan gjøres mva fradrag på kostnader knyttet til tomme lokaler. I så måte kan det være naturlig å anse en slik endring som en justeringsutløsende hendelse. Heldigvis er det ikke slik, denne vurderingen utsettes til neste leietaker er på plass. Hvis neste leietaker ikke er en avgiftspliktig leietaker, blir det justeringsplikt. Hvis neste leietaker er avgiftspliktig, oppstår ingen justeringsplikt, og utleier kan da også kreve tilbakegående mva-oppgjør for den perioden lokalene har stått tomme.

Annulering før leietaker overtar

I deres tilfelle forstår jeg det slik at dere er i ferd med å annullere leieavtalen før leietaker formelt har overtatt lokalene. Her er det svært viktig å få med seg at dette bedømmes på en annen måte enn det beskrevne utgangspunktet for tomme arealer. Når leieavtalen annulleres før overtakelse, har avgiftsmyndig-



hetene vunnet frem med at fradragsført mva knyttet til oppussingen må tilbakeføres i sin helhet. Fradraget er altså betinget av at leietaker overtar lokalene.

Skjæringstidspunktet – at leietaker har overtatt lokalene

I deres tilfelle kan det avgiftsmessig være svært lønnsomt å sørge for at slik overtakelse finner sted før leieavtalen annulleres. Passeres denne grensen vil fradragsført mva være i behold. Det foreligger ingen krav til at utleieperioden har vært av en viss varighet, skjæringstidspunktet er at leietaker har overtatt lokalene som leietaker. Det betyr også at det ikke har betydning om leietaker rent faktisk har flyttet inn. Det har heller ikke betydning at leietaker ikke er i stand til å betale husleien fra

overtakelse og frem til annulleringen av leieavtalen.

Hvis husleie ikke betales av leietaker

Jeg tar med at hvis overtakelse har funnet sted, og det løper husleie på utleieforholdet, må utleier betale mva til staten, selv om husleien ikke blir betalt av leietaker. Betalt mva til staten kan eventuelt reverseres når og hvis fordringen mot leietaker går endelig tapt, for eksempel ved en konkurs.

Hvis mva-fradraget skulle ryke, kan fradrag likevel gjøres hvis ny avgiftspliktig leietaker signeres innenfor lovens seks måneders frist, som vi ikke omtaler nærmere her.

Ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt

Likvidasjonsutbytte og selskapsaksjonærer

Kategori: skatt, foretaksrett

Spørsmål:

AS A og AS B eier 50 % hver av AS C. AS C består av en bankkonto på ti millioner kroner etter at selskapet har realisert sin eneste eiendel som var aksjene i AS X.

AS A og AS B ønsker å ta ut midlene fra selskapet, og vurderer fire alternativer:

- 1. Utbytte på ti millioner kroner
- 2. Avvikling av AS C

- 3. Innløsning av enkeltaksjer med utbetaling av ti millioner kroner til aksjonærene (kapitalnedsettelse)
 - 4. Nedsettelse av pålydende på aksjene
- Hva er de skattemessige konsekvensene av alternativene?

Svar:

1. Utbytte

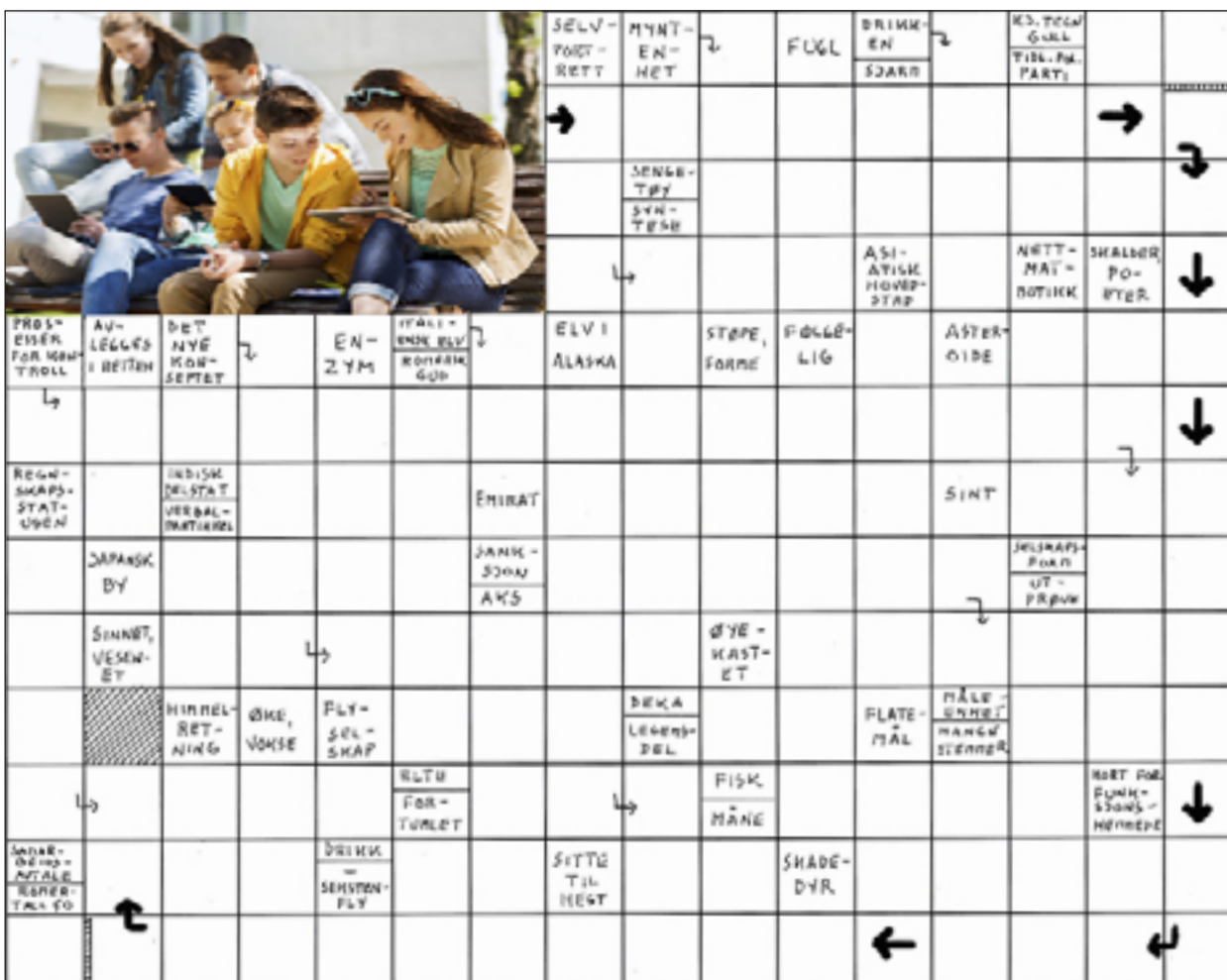
Tre prosent av utbytte som er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, anses som skattepliktig inntekt.

Fra dette er det unntak når selskapet eier mer enn 90 % av aksjene og har

tilsvarende del av stemmene, jf. [skatte-loven § 2-38 sjette ledd](#), men det kommer ikke til anvendelse her fordi AS A og AS B eier 50 % av AS C hver.

2. Avvikling

Avvikling innebærer realisasjon av aksjene. Aksjene er i fritaksmetoden og gevinsten er skattefri, jf. skatteloven § 2-38 (2) bokstav a. Det beregnes ikke tre prosent inntektsføring på utdelinger etter aksjeloven § 16-9 i forbindelse med likvidasjon. At utdelingen i forbindelse med avviklingen ofte betegnes som et likvidasjonsutbytte har ikke betydning.



Kryssordforfatter: Rolf Bangsøid

Svar på kryssordet finner du på side 19

Vær imidlertid oppmerksom på at ordnært utbytte som utdeles under avviklingen, dvs. utbytte som utdeles før utløpet av kreditorfristen, omfattes av regelen om tre prosent inntektsføring.

3. Innløsning av aksjer

En partiell likvidasjon der aksjeeierne innløser deler av sine aksjer uten at eierforholdene endres, vil også anses som et utbytte skattemessig og bli gjenstand for «3 %-beskatning». Utbetalinger til aksjonærene som går ut over tilbakebe-

taling av innbetalt aksjekapital og overkurs, anses som en utdeling av utbytte, jf. Finansdepartementets uttalelse 26. april 2004 (Utv. 2004 side 630).

Innløsning av aksjer uten at innløsningen skjer forholdsmessig for samtlige aksjonærer, anses imidlertid som en ordinær realisasjon for de aksjonærene som innløser sine aksjer, se Finansdepartementets uttalelse 10. mars 2006 (Utv. 2006 side 748). Dette gjelder også

for de aksjonærene som ikke får forrykket sin eierposisjon ved innløsningen.

4. Kapitalnedsettelse ved nedsettelse av pålydende

Nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene behandles som en utbytteutdeling. Den delen av utbetalingen som anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs er imidlertid skattefri og dermed unntatt fra «3 %-beskatning».

Spør om arbeidsrett

Håkon Andreassen vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til arbeidsrett. Bidraget i denne utgaven av tidsskriftet er skrevet i samarbeid med kollega advokatfullmektig Maja Elgaaen. Andreassen er advokat og partner i Advokatfirmaet Helmr. Han rådgir norske og utenlandske virksomheter, offentlige organer og kommuner, arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjoner, på individuell og kollektiv arbeidsrett, og prosederer saker for alminnelige domstoler og Arbeidsretten. Han er ofte benyttet som foreleser. Ev. spørsmål kan sendes: hakon.andreassen@helmr.no

Spalten er utarbeidet av:



Håkon Andreassen og Maja Elgaaen

Utsettelse av ferien på grunn av sykdom

Spørsmål: Jeg har en medarbeider som nettopp har hatt tre uker ferie i juli, men som ble syk to uker midt i ferien. Han gikk til fastlegen første sykedag, og ble sykemeldt i to uker. I én av ukene var han 100 prosent sykemeldt, mens han i den andre uken var 50 prosent sykemeldt. Vedkommende snakker om at han vil utsette ferien. Har han faktisk krav på dette?

Svar: Ferieloven har siden 1. juli 2014 fastslått at den som blir helt arbeidsufør i løpet av ferien kan kreve at et tilsvarende antall virkedager ferie utsettes og gis som ny ferie senere i ferieåret, allerede fra første sykedag. Med helt arbeidsufør menes at man må ha vært 100 prosent sykemeldt. Dette betyr at medarbeideren din kun kan utsette ferien for den delen av ferien han var 100 prosent sykemeldt. Dermed kan han få utsatt og få ny ferie i fem dager. Han får imidlertid ingen kompensierende feriedager for den uken han var 50 prosent sykemeldt.

For at vedkommende skal få utsatt ferien krever ferieloven at han fremlegger legeerklæring som viser at han har vært syk,

og at han aktivt fremsetter krav om utsettelse og ny ferie «uten ugrunnet opphold» etter at han begynner å jobbe igjen. Selv om ikke loven har en tydelig frist, bør arbeidstakeren gjøre dette så fort som mulig. Melder han fra om dette for sent, kan retten til utsatt ferie bortfalle. Arbeidsgiver har ikke en selvstendig plikt til å sørge for at arbeidstaker får utsatt ferien, og det er altså arbeidstaker selv som må følge opp dette.

Tidspunkt for utsatt ferie

En arbeidstaker som på grunn av sykdom utsetter ferie som var planlagt i hovedferieperioden (1. juni til 30. september) kan ikke kreve å få avviklet utsatt ferie til et senere tidspunkt i hovedferieperioden. Ettersom medarbeideren din hadde ferie i juli, kan han med andre ord ikke kreve å få avviklet den siste ferieuken innen september. Det er da ferielovens øvrige regler for fastsettelse av ferie som gjelder, og det er opp til arbeidsgiver å bestemme når ferien skal avvikles. Medarbeideren din kan selvsagt komme med



ønsker om tidspunktet for ferieavvikling, men til syvende og sist er det du som arbeidsgiver som bestemmer dette.

Sykepenger og feriepenger?

Når ferien blir utsatt på grunn av sykdom, vil arbeidstaker ha krav på sykepenger på samme måte som om vedkommende skulle blitt syk utenfor ferien. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at man ikke har rett til sykepenger dersom man skulle velge ikke å avvikle ferien på nytt.

Selv om ikke loven krever det, kan det være en god idé å orientere arbeidstakeren om at feriepenger allerede er utbetalt, og at han ikke har krav på nye feriepenger ved utsatt ferieavvikling.

Teknologi og digitalisering

I denne spalten vil Lars Erlend Leganger og noen av hans kollegaer skrive om aktuelle temaer innen teknologi/digitalisering som direkte eller indirekte også vil påvirke revisors hverdag. Lars Erlend er AI-ekspert og direktør i PwC. Han har en PhD i teoretisk fysikk fra NTNU.

Kunstig intelligens i klasserommet

Denne artikkelen ser på hvordan ChatGPT og annen GenAI blir brukt i lærings- og eksamenssituasjoner, og hva dette kan bety for hvordan vi lærer – og eksaminerer – i fremtiden. Neste gang det gjennomføres fagfornyelse og kunnskapsløft i den norske skolen kan det fort være AI-drevne digitale læringsprodukter, og ikke fysiske lærebøker og statisk digitalt innhold, som er de sentrale læremidlene.



PhD
Lars Erlend Leganger
Direktør i PwC

Våren 2023 tok den norske skolen i bruk de siste nye læreplanene i en lenge planlagt fagfornyelse. Omtrent samtidig ble norske elever, lærere, og studenter truffet av en mer kaotisk og uventet fornyelse, da generativ kunstig intelligens (GenAI), med tekstgeneratoren ChatGPT i spissen, ble allemannseie. Oppfinnsomme studenter og lærere oppdaget med skrekkblandet fryd at AI-løsninger kunne være kraftige verktøy ikke bare i læringsprosessen, men også på eksamen. Går tiden med hjemmeeksamen og “alle hjelpemidler tillatt” mot slutten? Er egentlig bruken av GenAI på eksamen et problem?

ChatGPT er god på det den har sett før – og den har sett det meste

Generativ kunstig intelligens er maskinlæringsmodeller som kan produsere nytt innhold – som tekst, bilder, kode, lyd – basert på mønstre de har (maskin)lært fra store datasett. Den nyeste kommersielt tilgjengelige versjonen av ChatGPT bygger på fjerde versjon av språkmodellen GPT, trent opp på enorme mengder innsamlet tekstdata. Nøyaktig hva data-

grunnlaget for GPT versjon 4 er, holdes hemmelig av eierne, de en gang så idealistiske og åpne OpenAI, men tidligere versjoner av GPT-modellen var trent opp på enorme mengder automatisk innsamlede nettsider, som Reddit og Wikipedia, samt en stor mengde bøker.¹

Det er fremdeles langt igjen fra ChatGPT til generell menneskelignende intelligens, men på enkelte oppgaver presterer ChatGPT helt på høyden med mennesker. Dette inkluderer blant annet idémyldring, disposisjoner og utkast, sammendrag, omskrivning, og til en viss grad anvendelse av kjente metoder på nye problemstillinger. Med treningsdata som omfatter mye av det som kan oppdrives av verdens bøker og nettsider, inkludert hele Wikipedia, gjør dette ChatGPT godt skodd til å utføre mange store og små tekstbaserte aktiviteter knyttet til læring, undervisning, og vurdering av læringsutbytte.

AI på eksamen

I Norge har mediene rapportert om eksamensoppgaver besvart med hjelp av AI,² og eksamensoppgaver rettet ved hjelp av AI.³ Bruken varierer fra kvali-

tetsheving, med AI som et av flere støtteverktøy i eksamensarbeidet (f.eks. til research og språkvask), til studenter som gjør kort prosess og mater ChatGPT direkte med eksamensspørsmål og bruker svarene blindt uten videre egeninnsats.⁴ I systematiske tester av GPT-4 presterer modellen i 90-persentilen på standardiserte eksamener i et bredt spekter av kategorier, fra jus, til kunsthistorie, til sommelier/vinkunnskap.⁵

Certified Public Accountant AI

På eksamener i revisjon og regnskap så det først ut som ChatGPT kom til kort. I januar gjorde ChatGPT-3.⁵ det merkbart dårligere enn mennesker på et bredt utvalg av oppgaver,⁶ og i begynnelsen av mai kunne Accounting Today rapportere at ChatGPT-3.5 var sjanseløs på Certified Public Accountant (CPA)-eksamen.⁷ Men ut-av-boksen bruk av ChatGPT er én ting – mye av disruptjonspotensialet i denne typen modeller er at avanserte brukere kan, med relativt liten innsats, gjøre model-

1 Se <https://arxiv.org/pdf/2005.14165.pdf>, tabell 2.2.

2 <https://www.vg.no/nyheter/i/Kn1O7M/student-skrev-eksamen-med-ai-fikk-a-paa-hovedoppgave>

3 <https://www.vg.no/nyheter/i/P4X2qJ/brukte-ai-til-aasensurere-50-bacheloroppgaver>

4 <https://www.studvest.no/spurte-chatgpt-fikk-c-pa-eksamen/>

5 Se <https://cdn.openai.com/papers/gpt-4.pdf>, tabell 1.

6 https://www.researchgate.net/publication/370211135_The_ChatGPT_Artificial_Intelligence_Chatbot_How_Well_Does_It_Answer_Accounting_Assessment_Questions

7 <https://www.accountingtoday.com/news/we-ran-the-cpa-exam-through-chatgpt-and-it-failed-miserably>

lene signifikant bedre på spesifikke problemstillinger. I mai rapporterte Eulerich et. al. at en forsterket utgave av ChatGPT-4, som hadde fått se noen øvingsoppgaver og var utvidet med tilgang på kalkulator (språkmodeller er notorisk dårlige i matematikk), hadde en treffrate på multiple choice-oppgaver som tilsa at den ville bestått ikke bare en



På lengre sikt er det sannsynlig at effektiv og trygg bruk av GenAI-verktøy går fra å være potensielt uønsket, i alle fall for hjemmeleker og -eksamener, til å bli en sentral del av undervisningen i mange fag.

CPA-eksamen, men også Certified Management Accountant (CMA), Certified Internal Auditor (CIA), og den amerikanske skatteetatens enrolled agent (EA)-eksamen.⁸

Hva gjorde matematikklærerne da kalkulatoren kom?

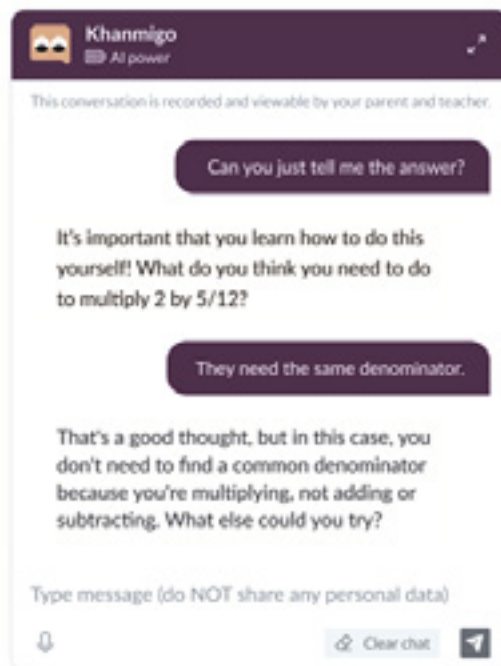
At en AI kan bestå eksamen, betyr ikke nødvendigvis at den faktisk mestrer faget som blir eksaminert. Det er ikke alt som er like enkelt å eksaminere på en skalerbar måte, og menneskelige CPA-kandidater vil (forhåpentligvis) ha fått med seg flere ferdigheter enn å løse multiple choice-oppgaver. Samtidig kan det være svært ressurskrevende og lite skalerbart å gå i dybden på hver enkelt kandidats forståelse. Grep som gjør eksamineringen mer standardisert og effektiv, har lett for også å gjøre den mer overfladisk og håndterbar for AI. Dette er ingen ny problemstilling – det er en evig debatt i skolen hvorvidt fokus på resultatene av standardiserte tester forleder lærere til å ned-

prioritere vanskelig målbar dybdeinnsikt til fordel for enklere målbar overflatekunnskap (“teaching for the test”).

Som eksaminator er det forskjellige måter å møte denne utviklingen på. På den ene siden kan en gjøre grep som gjør det vanskeligere for eksamenskandidater å bruke bredt tilgjengelige GenAI-verktøy. Et enkelt og brutalt effektivt tiltak er å gå helt bort fra hjemmeeksamener og alle-hjelpemidler-tillatt-eksamener, og i stedet gjøre all vurdering av læringsutbytte muntlig eller skriftlig i eksamenslokaler, med vaktthold som sikrer at GenAI og andre uønskede hjelpemidler ikke brukes. Det er slik det gjøres i dag for delvis å vurdere matematikk-elevens regneferdigheter uten kalkulator, eller norsk-elevens sidemålsferdigheter uten tilgang på automatiske oversettelsesverktøy.

Samtidig er hjemmeeksamener kanskje den eksamensformen som best etterligner hvordan kunnskap brukes i den virkelige verden – det er sjelden en ingeniør avkreves muntlig svar på stående fot på om brua vil holde, eller at en viktig juridisk betenkning skal utarbeides på et par timer, uten tilgang på eksterne hjelpemidler. Som alternativ til å avskaffe hjemmeeksamener helt foreslår NTNU at bekymrede faglærere f.eks. benytter bilder, lyd, og figurer i oppgavene og/eller besvarelsene – formater som standard ChatGPT takler dårlig.⁹ På samme vis har Universitetet i Agder identifisert 15 områder der ChatGPT (slik den forelå i februar 2023) kommer til kort, som spørsmål om samtiden, korrekte sitater og kildehenvisninger, og å skille mellom relevant og irrelevant informasjon.¹⁰ Håpet er at kløktig utformede eksamensoppgaver skal gjøre det så tungvint å benytte GenAI-verktøy at det er enklere for kandidatene å gjøre som før og lære seg tingene selv. I praksis risikerer en å havne i en situasjon der en tester at kandidaten enten 1) har opp-

nådd læringsmålene og svarer på oppgaven med egen kunnskap, eller 2) har tilgang på og mestrer å bruke mer avanserte GenAI-verktøy som håndterer oppgavens snubletråder, det være seg egenutviklede, som ovennevnte Eulerich et. al. på CPA-eksamen, eller skreddersydde betalte løsninger, som Harvey AI for jus.¹¹ Så er spørsmålet om det er så farlig om det er 1) eller 2) (eller begge), så lenge kandidaten får jobben gjort?



Khanmigo gir en-til-en undervisning i matematikk (utklipp fra <https://openai.com/customer-stories/khan-academy>)

Etablerte aktører må integrere AI i produktene og tjenestene sine

Generativ AI påvirker læring og undervisning også når verktøyene ikke er tilgjengelige på eksamen. Studenter og lærere kan mate læreplaner og temaer rett inn i ChatGPT og få et bredt spekter av AI-genererte læringsressurser tilbake, fra leseplaner, kontrollspørsmål for å teste forståelse, repetisjonsoppgaver, og oppsummeringer, til kreative “energizers” og forslag til hvordan en kan tenke utenfor boksen for å gjøre en undervisnings-

8 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4452175

9 <https://i.ntnu.no/wiki/-/wiki/Norsk/Eksamen+og+kunstig+intelligens+-+for+fag%C3%A6rar>

10 <https://www.uia.no/nyheter/15-ting-chatgpt-ikke-klarar>

11 Se Revisjon og Regnskap Nr. 4 2023: Harvey AI bringer teknologien bak ChatGPT til advokatbransjen https://www.revregn.no/journal/2023/4/m-569/Harvey_AI_bringer_%C2%ADteknologien_bak_ChatGPT_til_advokatbransjen



Curipod-generert undervisningsmateriale (generert fra forfatteren som bruker).

økt mer engasjerende for elevene. Utfordrere i læringsmiddelbransjen som er fremme i skoa på teknologi, har allerede lansert de første digitale produktene med generativ AI integrert: Khan Academys Khanmigo gir AI-drevet entil-en undervisning, med oppmuntrende råd og dialogbasert hjelp steg for steg på veien til riktig svar¹² (figur 1). Norske Curipod kan generere forslag til fulle undervisningsopplegg ut fra stikkord,

12 <https://www.khanacademy.org/khan-labs>

med elevaktiviteter ferdig integrert¹⁵ (figur 2).

På lengre sikt er det sannsynlig at effektiv og trygg bruk av GenAI-verktøy går fra å være potensielt uønsket, i alle fall for hjemmelekser og -eksamener, til å bli en sentral del av undervisningen i mange fag, på samme måte som riktig bruk av kalkulator har blitt en integrert del av matematikkundervisningen. En sentral

15 <https://curipod.com/ai>

nøkkelferdighet her er evnen til å kvalitetssikre leveransene fra GenAI-løsnin- gene, uten at dette tar like lang tid som å gjøre alt selv.¹⁴ Hvordan undervisning i bruk av AI løses i praksis, gjenstår å se. Teknologen Ben Thompson ser for seg en fremtid der elever bruker spesialut- viklede skole-AI-verktøy overvåket og kontrollert av læreren, der læreren kan løpende vurdere og gi råd til bruk og mestring av verktøyet, og til og med få AI-en til å levere bevisst gale svar, for å teste om elevene fanger det opp i sine kvalitetssikringsprosesser.¹⁵ Det er all grunn til å tro at evnen til å benytte AI på en effektiv og trygg måte vil være ettertraktet i fremtidens arbeidsmar- ked.

Neste gang det gjennomføres fagforny- else og kunnskapsløft i den norske skolen kan det fort være AI-drevne digitale læringsprodukter, og ikke fysiske lærebøker og statisk digitalt innhold, som er de sentrale læremid- lene. Etablerte aktører som ikke er rigget for å integrere generativ AI i produktene og tjenestene sine, er i ferd med å få det travelt – i læremiddelbran- sjen og i andre bransjer.

14 Et eksempel på hvor galt det kan gå når en ikke har kritisk tilnærming til ChatGPT-resultater: <https://www.forbes.com/sites/mattnovak/2023/05/27/lawyer-uses-chatgpt-in-federal-court-and-it-goes-horribly-wrong/>
15 <https://stratichery.com/2022/ai-homework/>

Løsning til kryssord på side 15



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 Alvar Strandvold, senior manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY.

IASB evaluerer IFRS 15

IASB har igangsatt en evaluering av IFRS 15 Driftsinntekter fra kontrakter med kunder. I den forbindelse har IASB publisert et dokument hvor de blant annet gjør rede for områder ved standarden som har vist seg særlig krevende i praksis.



Siviløkonom og statsautorisert revisor
Alvar Strandvold
Senior Manager EY

«Post-implementation review» – en oversikt over prosessen

I henhold til IASBs prosesshåndbok («Due Process Handbook») skal det gjøres en gjennomgang av standarden etter implementering («Post-Implementation Review» eller «PIR») for å vurdere hvorvidt formålene med standardsettingen er oppfylt, om informasjonen som gis etter standarden er nyttig for brukerne av regnskapet, om kostnadene ved å anvende standarden er som forventet, og om prinsippene i standarden kan anvendes konsistent.

IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* trådte i kraft for regnskapsår som begynte 1. januar 2018 eller senere. PIR av IFRS 15 ble igangsatt av IASB i andre halvdel av 2022. I første del av prosjektet har IASB gjennomført uformell informasjonsinnhenting fra ulike interessenter for å identifisere de områdene ved standarden som har vist seg å være mest krevende i praksis. Basert på dette arbeidet publiserte IASB i slutten av juni et informasjonsinnhentingsdokument («Request for Information», heretter omtalt som «dokumentet») hvor det etterspør tilbakemeldinger fra interes-

senter om konkrete temaer IASB har identifisert for nærmere gjennomgang og eventuelle andre forhold interessentene mener er relevante. Fristen for å svare IASB er satt til 27. oktober i år.

Etter å ha mottatt og gjennomgått tilbakemeldinger vil IASB publisere en rapport hvor det redegjøres for funnene, samt eventuelle punkter for videre oppfølging. Erfaringer fra tidligere PIR-er tilsier at det neppe kan forventes store endringer i IFRS 15 som et resultat av denne prosessen, men det gjenstår å se.

Hvilke områder har IASB rettet fokus mot?

IASB har i informasjonsinnhentingsdokumentet trukket frem ti ulike temaer, nærmere bestemt om standarden som helhet fungerer som tilsiktet, identifisering av leveringsforpliktelser, fastsettelse av transaksjonsprisen, fastsettelse av tidspunktet for inntektsføring, prinsipal-agent-vurdering, lisensinntekter, opplysninger, kravene til førstegangsanvendelse, interaksjonen med andre standarder og graden av konvergens mot den tilsvarende amerikanske standarden (ASC 606, *Revenue from Contracts with Customers*). I tillegg har IASB tatt med et åpent spørsmål, hvor innsendere kan peke på andre sider ved IFRS 15 IASB bør se nærmere på.

Under flere av temaene har IASB lagt inn det de kaller «spotlights», hvor de belyser konkrete områder som har vist seg særlig krevende, eller hvor det er observert uensartet praksis. I det følgende redegjøres det nærmere for enkelte av de belyste områdene.

Vederlag betalt til kunder

Transaksjonsprisen er iht. IFRS 15 det vederlaget som et foretak forventer å være berettiget til i bytte mot overføring av avtalte varer eller tjenester til en kunde. Standarden angir at eventuelt vederlag som skal betales til en kunde skal redusere transaksjonsprisen, så fremt det ikke er en betaling for en bestemt vare eller tjeneste som kunden overfører til selskapet. Det kan være situasjoner hvor selskap A kjøper noe av selskap B, og betaler for det, men hvor B samtidig også betaler noe til A. Vurderingen er om Bs betaling til A er betaling for en bestemt, vare eller tjeneste (og i så fall skal det regnskapsføres som et vanlig kjøp, uavhengig av at selskap A også er en kunde) eller om det ikke er det (og i så fall skal det redusere inntekten). Slike vederlag kan ta mange ulike former, som eksempelvis rabatter som betales ut, verdikuponger, prisgarantier med potensiell tilbakebetaling til kunder eller markedsføringsstøtte til kunder.

IASB har viet Spotlight 3 i dokumentet til vederlag til kunder, og har særlig trukket frem betalinger som agenter gjør til slutt kunder, f.eks. en drosjefor-midlingstjeneste som tilbyr verdikupon-ger til slutt kunder, selv om ikke formid-lingstjenesten i seg selv kontrollerer selve drosjeturen. IASB har mottatt tilbakemelding som kan tilsi at det er uensartet praksis ved at enkelte selska-per behandler slike betalinger som mar-kedsføringskostnader (ikke driftsinntektsreduksjon), mens andre behandler dem som vederlag betalt til kunder (som reduserer driftsinntektene).

Selskaper som har et betydelig omfang av vederlag betalt til kunder, kan i enkelte perioder, eller basert på enkelte måle-grunnlag, som eksempelvis over et helt kundeforhold, og ikke bare en enkelt kundekontrakt, få netto negative driftsinntekter. Hvorvidt et selskap skal, eller kan, reklassifisere negative driftsinntekter, fremgår ikke av IFRS 15, ei heller hvilket grunnlag dette eventuelt skal gjøres på. IASB ber derfor om innspill om hvor utbredt denne problemstillingen er, og hvilken praksis som i dag anvendes.

Kontroll over varer eller tjenester

IFRS 15 har en kontrollbasert tilnær-ming til inntektsføring, slik at inntekter skal innregnes når, eller etter hvert som, kontrollen over en vare eller tjeneste overføres til en kunde. Med kontroll menes i IFRS 15 muligheten til å styre bruken av og få så godt som alle gjenvæ-rende fordeler ved eiendelen, samt å kunne hindre at andre styrer bruken av og får fordelene ved en eiendel. Overfø-ringen av kontroll står også sentralt i vurderingen av om et selskap er prinsi-pal eller agent i en kundekontrakt – et selskap er prinsippal hvis det kontrollerer varen eller tjenesten før den overføres til kunde, hvis ikke er det agent.

For å gi veiledning i denne vurderingen har IASB inkludert tre indikatorer på om et selskap er en agent eller prinsippal. Disse er imidlertid ment å supplere kon-trollvurderingen, ikke erstatte den. Vur-deringen av om et selskap er prinsippal eller agent krever i mange tilfeller

utstrakt bruk av skjønn, og ble blant annet omhandlet i en agendabeslutning fra IFRIC, tolkningsorganet for IFRS-regnskapsstandarder, publisert i mai 2022.

I Spotlight 5 fremkommer det at enkelte selskaper mener kontrollvurderingen, særlig i samspill med indikatorene, er krevende, og at flere utelukkende vurde-rer indikatorene fremfor å se hen til selve kontrolldefinisjonen. Dette kan i ytterste konsekvens føre til feil konklusjon på prinsippal-agent-vurderingen, med den konsekvens at selskapet pre-senterer inntektene feil (brutto i stedet for netto, eller omvendt).

Fastsettelse av transaksjons- prisen

Med innføringen av IFRS 15 ble det også etablert en ny tilnærming til å vurdere når, og hvordan, et selskap skal innregne driftsinntekter. Standarden definerer tre ulike situasjoner hvor et selskap skal innregne inntekter over tid, altså etter hvert som kontrollen over varen eller tjenesten overføres til en kunde: 1) kun-den mottar og forbruker samtidig forde-lene ved varen eller tjenesten som leve-res, 2) selskapets ytelse skaper eller forbedrer en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert som den skapes eller 3) selskapets ytelse skaper en eiendel uten alternativ bruk for selskapet, i kombinasjon med at selskapet har en håndhevbar rett til betaling for ytelser utført til dato. I alle andre tilfeller skal et selskap innregne inntekten på ett tids-punkt.

I Spotlight 4 fremkommer det at selska-per stort sett har overvunnet de utford-ringene som knyttet seg til disse vurde-ringene, trolig godt hjulpet av at IFRIC i flere agendabeslutninger har tatt stilling til spørsmål om selskaper har oppfylt vilkårene for inntektsføring over tid. Samtidig fremhever IASB at vurderin-gen av det tredje tilfellet over fortsatt er krevende i en del tilfeller.

Det er særlig vurderingen av om et sel-skap til enhver tid under hele kontrak-tens varighet har håndhevbar rett til

betaling for ytelser utført til dato som har vist seg å være krevende i praksis. IASB viser særlig til eksempler fra pro-gramvarebransjen, spillbransjen og entreprenørbransjen. Vurderingen kan dog også være krevende i andre bransjer, som illustrert gjennom Finanstilsynets kontroll av Nekar ASAs årsregnskap for 2017 og halvårsrapport for 2018, hvor det springende punktet var om selskapet hadde håndhevbar rett til betaling på tross av en plikt til å gjen-nomføre dekningsalg.

Interaksjonen med andre standarder

I de innledende bestemmelsene i IFRS 15 har IASB avgrenset standardens vir-keområde mot andre standarder, og regulert regnskapsføringen av kontrak-ter som delvis er innenfor virkeområdet for IFRS 15 og delvis innenfor virkeom-rådet for enkelte andre standarder. Likevel er det flere eksempler på at sam-spillet mellom IFRS 15 og andre stan-darder fremstår uklart.

Spotlight 9.1-9.4 beskriver at det særlig er interaksjonen med henholdsvis IFRS 3 *Virksomhets sammenslutninger*, IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, IFRS 16 *Leieavtaler* og IFRS 10 *Konsernregnskap* som kan være krevende i enkelte tilfeller. Når det gjel-der IFRS 3, er det først og fremst målin-gen av kontraktseideler og -forpliktelse (enkelt sagt opptjent, ikke-fakturert inntekt og forskuddsbetalinger fra kunde) som skaper utfordringer, fordi IFRS 3 krever at disse måles til virkelig verdi på overtagelsestidspunktet i en virksomhets sammenslutning, mens målingen under IFRS 15 bygger på transaksjonsprisen. Mens den ameri-kanske standardsetteren, FASB, har behandlet problemet ved å vedta en pre-sisering om at ASC 606 (altså inntekts-føringsstandard) skal benyttes ved målingen av slike eiendeler, har IASB så langt ikke foretatt seg noe.

IFRS 15 har også flere ulike interaksjo-ner med IFRS 9, blant annet ved vurde-ringen av om det er en prisreduksjon når selger aksepterer et lavere vederlag iht. IFRS 15, eller et tap ved nedskrivning av

en fordring eller kontraktseiendel iht. IFRS 9. I dokumentet vises det også til regnskapsføringen av enkelte forpliktelser som oppstår ved regnskapsføring iht. IFRS 15, eksempelvis forpliktelsen ved salg av gavekort som enten kan byttes i selskapets egne varer eller tjenester eller tredjeparters varer eller tjenester, og om disse er finansielle forpliktelser som definert i IAS 32 *Finansielle instrumenter – presentasjon*.

Utfordringene knyttet til IFRS 16 er ikke nærmere beskrevet. Det er derimot interaksjonen mellom IFRS 15 og IFRS 10. Problemstillingen IASB trekker frem, er salg av eiendeler gjennom salg av aksjene i et selskap hvis eneste funksjon er å eie denne eiendelen (såkalte «corporate wrappers»). Utfordringen med slike transaksjoner er at salget av f.eks. et bygg som er regnskapsført som varelager

hos selger, normalt vil være innenfor virkeområdet for IFRS 15, mens salget av aksjer i et datterselskap er innenfor virkeområdet for IFRS 10. Denne problemstillingen ble diskutert i 2019 og 2020 av IFRIC, som sendte saken videre til IASB fordi de mente standardsetting var nødvendig. IASB har så langt ikke foretatt seg noe endelig, og forklarer i dokumentet at det heller ikke på kort sikt planlegger å foreta seg noe, fordi det mener problemstillingen har begrenset omfang og at eventuell standardsetting vil berøre flere standarder. Problemstillingen er imidlertid utbredt i enkelte bransjer, blant annet i eiendomsbransjen, også her i Norge. Denne problemstillingen er for øvrig også relevant for de salg-og-tilbakeleie-transaksjoner under IFRS 16 hvor det er aksjene i et selskap som selges, men det er eiendelen i selskapet som leies tilbake.

Oppsummerende kommentarer

Det er i skrivende stund uklart om, og eventuelt i hvor stor grad, IASB vil gjøre endringer i IFRS 15 for å ta hensyn til problemstillingene de selv trekker frem, samt eventuelle andre innspill. Informasjonsinnhentingsdokumentet er uansett interessant lesning, fordi det peker på områder hvor IASB selv anerkjenner at standarden er krevende å anvende eller at praksis kan være uensartet. Alle interessenter oppfordres til å sende inn høringsvar til IASB i den grad man er kjent med problematiske sider ved standarden eller områder hvor det er uensartet praksis.

Hvordan ser det ut og hvem påvirkes?

EUs nye AI-regelverk er på vei

AI-forordningen, et felleseuropeisk regelverk for kunstig intelligens, er forventet å tre i kraft i 2024. Forordningen vil ha stor innvirkning på Europa, Norge og ulike bransjer. Formålet er å klassifisere og regulere AI basert på risiko.



Advokat
Trygve M. Gravdahl
Partner Advokatfirmaet Ræder

Et krevende og ambisiøst prosjekt

Helt siden forslaget om et felleseuropeisk regelverk knyttet til kunstig intelligens («AI») ble foreslått av Europakommisjonen i april 2021, gjennom forordning 2021/0106(COD) (heretter «AI-forordningen»), har det vært utførlig diskutert og debattert hva regelverket vil bety for Europa og dets utvikling innenfor AI og teknologi. EU er den første regionen som utarbeider et eget



Advokat
Henrik Holen
Advokatfirmaet Ræder

AI-lovverk og dette er et krevende og ambisiøst prosjekt. Ikke minst skyldes det at teknologien som skal reguleres, allerede i årevis har utviklet seg raskere enn lovgiverne har kunnet følge med, og behovet for et eget regelverk er allerede på overtid.

I sitt arbeid har EU måttet vekte viktige hensyn mot hverandre, særlig behovet for grunnleggende rettigheter og sikkerhet for menneskene i EU, opp mot det å

ikke overregulere og hemme utviklingen av AI-systemer utviklet i Europa, sett opp mot andre land. Sammenliknet med land som allerede var avanserte på AI, hadde europeiske selskaper allerede en lengre vei å gå uten fordyrende og tidskrevende krav fra EU, mente noen.

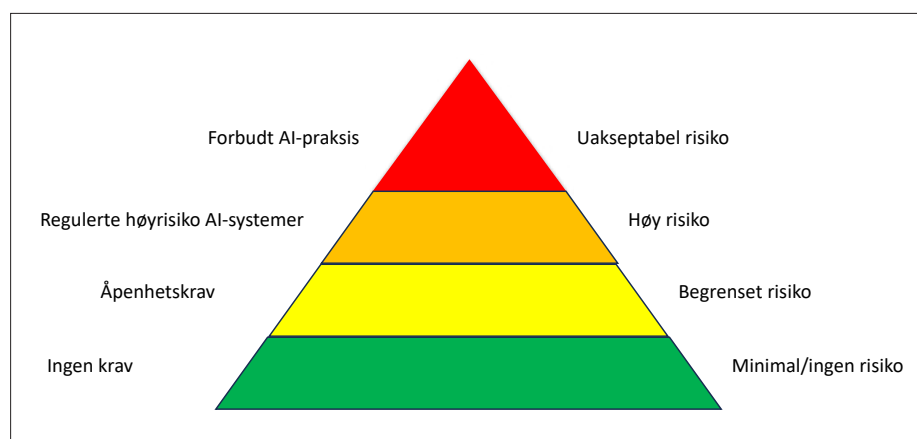
Det hersker liten tvil om at et regelverk som klassifiserer og regulerer bruken og utvikling av AI, vil innføres. Det er heller ikke tvilsomt at et slikt regelverk er nødvendig for, som EU-kommisjonen selv har uttalt, å ivareta personvern og respekt for grunnleggende rettigheter innad i EU. Med utviklingen av avansert teknologi som nå skjer verden over, spør

flere at innføringen av AI-forordningen vil ha like stor innvirkning på bedrifter og enkeltmennesker, som det GDPR hadde i sin tid.

AI forordningen er ikke endelig vedtatt, men vi skal se på AI-forordningens status og antatt betydning for norsk rett, og deretter oppbygningen av og de forskjellige risikoprofilene som AI-forordningen legger opp til.

Oppbygning av regelverket

AI-forordningen har tatt utgangspunkt i en risikobasert tilnærming til regulering av AI. Enkelt sagt – desto større risiko den aktuelle AI-aktivitet representerer, desto strengere krav er det til virksomheten som utfører aktiviteten. Forordningen definerer fire risikonivåer, uakseptabel risiko, høy risiko, begrenset risiko og minimal eller ingen risiko, slik som vist i figuren under. Dokumentasjonskrav, vurderingskrav og transparens tilhører de lavere nivåene av risikopyramiden, mens det høyeste risikonivået er forbeholdt aktivitet som er forbudt og som ikke kan utføres.



Uakseptabel risiko

Det høyeste trinnet i risikopyramiden er forbeholdt aktivitet som anses å utgjøre en uakseptabel risiko. Slik aktivitet er forbudt og har etter AI-forordningen den strengeste sanksjonen, med bot på opptil 40 millioner euro og 7 % av selskaps totale omsetning på verdensbasis. Med andre ord kan det bli snakk om svært store beløp for de multinasjonale tek-gigantene. Maksimumboten for overtredelse av forbudt aktivitet ble også oppjustert fra henholdsvis 30 millioner euro og 6 % av verdensomsetningen i den siste versjonen av AI-forordningen som ble godkjent 14. juni i år. Det sier også noe om EUs fokus på at slik overtredelse skal rammes hardt.

Tilsvarende ble det i den sist godkjente versjonen av AI-forordningen en utvidelse av hva slags aktivitet som skal regnes som uakseptabel, ved at flere typer aktiviteter som på en eller annen måte bevisst diskriminerer eller er

påtrengende, omfattes. Aktivitet som utgjør uakseptabel risiko, vil etter dette blant omfatte følgende:

- Bruk av biometriske identifikasjonssystemer i sanntid i det offentlige rom. Dette vil typisk være bruk av AI for å utføre ansiktsgjenkjenning på mennesker, slik at disse kan identifiseres, eksempelvis i forbindelse med demonstrasjoner eller opptøyer. Det ble diskutert hvordan et slikt forbud ville påvirke Frankrike, som har foreslått en ny lov for bruk av AI for å kunne kontrollere store folkemengder under OL i Paris i 2024. Den foreslåtte loven, som ennå ikke er innført, har imidlertid stadfestet at ingen biometriske data i så fall vil brukes, noe som, avhengig av endelig versjon av AI-forordningen, sannsynlig vil innebære at aktiviteten ikke omfattes av forbudet. Det ovennevnte er imidlertid et godt eksempel på balansen mellom myndighetsutøvelse og ivaretagelse av den enkeltes rettigheter.

- Bruk av biometriske identifikasjonssystemer i etterkant av at hendelsene har skjedd. Pr. nå foreslås det at politimyndigheter skal ha en slik anledning ved undersøkelse av alvorlige forbrytelser og kun når nødvendig autorisasjon er gitt av relevant rettsmyndighet.
- Systemer som bruker underbevisste teknikker eller er bevisst manipulative eller villedende for å endre en persons eller en gruppes oppførsel, ved å redusere muligheten for den personen eller gruppen til å ta en bevisst og informert beslutning. Selv om definisjonen i dette tilfellet blir vanskelig å enes helt om, er tanken klar: Systemer som kun har til mål å endre menneskers tankesett for å påvirke valg og opptreden, utgjør en uakseptabel risiko. Det mest praktiske eksempelet er såkalt «subliminal advertising», eller underbevisst markedsføring, hvor systemets mål er bevisst å påvirke menneskers opptreden gjennom sosiale medier til å opptre på en spesifikk måte, eksempelvis for å påvirke utfallet av et valg eller for å fremme hat mellom grupper av mennesker.

- Systemer som brukes for sosial rangering, hvor mennesker klassifiseres basert på deres sosiale opptreden eller personkarakteristikk.
- Systemer som kategoriserer personer basert på sensitive personopplysninger, som kjønn, hudfarge, religion, og politisk tilhørighet, for å nevne noen.
- Såkalt «predictive policing», som har til hensikt å forebygge kriminalitet ved å analysere blant annet profilering, lokasjon og tidligere utvist kriminell aktivitet.

Listen ovenfor er ikke uttømmende, og listen av aktiviteter og systemer som inngår i uakseptabel-kategorien, har vært utvidet flere ganger. At de oppstilte aktivitetene er uønskede, hersker det liten tvil om. Ettersom teknologien utvider seg videre, vil det også være behov for å inkludere stadig flere aktiviteter på denne listen.

Høyrisiko

For AI-aktivitet som tilhører høyrisikogruppen, vil det gjelde strenge krav til dokumentasjon, transparens og iverksatte sikkerhetsmekanismer for å forhindre at systemene går ut over mennesker. Slike sikkerhetsmekanismer vil blant annet innebære innføring av egne risikosystemer med menneskelig tilsyn ved utforming og implementering av system, dokumentasjonskrav om hvordan systemene fungerer og hvordan AI brukes. Slik dokumentasjon skal kunne gis til relevante myndigheter i kontrolløyemed, og også være tilgjengelig for brukerne av AI-aktiviteten slik at man skal kunne forstå hvordan systemene fungerer.

Også for overtredelse av plikter knyttet til høyrisiko AI-systemer, er det snakk om potensielt store bøter. Hva slags bøter som kan gis, vil avhenge av hvilke plikter som ikke er overholdt, og overtredelse kan gi grunnlag for bot på opp til det største beløpet av 20 millioner euro og 4 % av selskapets totale omsetning på verdensbasis.

Høyrisiko AI-systemer vil blant annet omfatte følgende aktivitet:

- Biometri og biometribaserte systemer.
- Systemer som er sikkerhetskomponenter i aktivitet knyttet til kritisk infrastruktur, slik som forsyning av gass, vann, elektrisitet eller varme.
- Systemer brukt for å evaluere og klassifisere nødannonser fra privatpersoner, som også anses som kritisk aktivitet.
- Systemer i offentlig sektor brukt for å gjennomgå og håndtere sensitive saker, som asylsøknader og migrasjonsspørsmål.
- Også bruk av AI-systemer hvor en bedrift for eksempel bruker AI til å gjennomgå jobbsøknader, og at systemet deretter rangerer kandidater basert på informasjon om dem, kan måtte anses som høyrisiko og med det innebære strenge plikter for bedriften. Et system som dette, som ved første øyekast kan anses problemfritt og befriende i en ansettelsesprosess, men som likevel kan utgjøre et høyrisiko-system som åpner opp døren for millionbøter, gir et bilde av problemstil-

linger som det vil være viktig å ta stilling til fremover. Heldigvis stilles det strenge krav til utviklere av programvare både når det gjelder dokumentasjon og testing av programvare før et program kan gjøres tilgjengelig på EU-markedet.

Begrenset

For systemer som faller inn i begrenset-kategorien, er det krav om åpenhet til AI-systemet. Slike åpenhets- eller transparenskrav vil innebære at brukerne av systemet skal gis informasjon om at systemet bruker AI og på hvilken måte.

For generativ AI, som ofte gjelder grunnmodeller utviklet for å generere bilder, lyd, tekst eller video, vil det gjelde særlige tilleggskrav, som informasjon om hva systemet har «trent på». Eksempelvis vil ChatGPT i større grad måtte gi brukerne informasjon om hva systemet har trent på og hvordan informasjonen som kommer ut, er generert, og for DALL-E, som er en tjeneste hvor man kan få et AI-system til å generere et kunstverk til deg basert på fritekst, og hvor systemet har trent seg på hundrevis av millioner av kunstverk og bilder som er tilgjengelig på internett, vil det sannsynligvis måtte gis informasjon om hvilke kunstverk som er benyttet som treningsgrunnlag og også om eventuelle rettigheter knyttet til disse.

Minimal eller ingen risiko

Systemer som ikke er innenfor kategorien uakseptabel risiko eller høyrisiko og som heller ikke er underlagt transparenskrav, betegnes som systemer med minimal eller ingen risiko. Dette kan være programmer som AI-drevne videospill eller spamfiltre og her stiller ikke AI-forordningen noen krav. Tilbydere av slike systemer oppfordres likevel til frivillig å følge etiske retningslinjer.

For revisjonsselskaper som bruker AI-systemer for gjennomgang av større datasett eller for å ekstrahere spesifikk informasjon fra datasett, eller liknende, er det nok ikke usannsynlig at systemet må klassifiseres i begrenset-kategorien, noe som kan innebære at revisjonssel-

skapet har åpenhetskrav å forholde seg til. Tilsvarende vil være tilfellet for advokatfirmaer som bruker AI-systemer til å gjennomgå kontrakter eller ekstrahere sammendrag fra større dokumentasjonsmapper. I tiden fremover vil også disse systemene bli viktigere i den daglige driften, noe som vil kreve at man holder tritt med utviklingen av både AI-systemer og reguleringen av AI.

Innovasjonsfremming, sanksjonsmyndighet og veien videre

Som nevnt innledningsvis har det vært knyttet usikkerhet til hvordan AI-forordningen vil påvirke innovasjon og utvikling av AI-systemer i EU. I den siste versjonen av AI-forordningen har det også blitt mer fokusert på dette, og det foreslås flere tiltak som er ment å skulle fremme slik utvikling.

Åpen kildekode – ingen krav

Det foreslås for det første at det ikke skal pålegges krav for AI-systemer og komponenter som utvikles med såkalt åpen kildekode, også kjent som «open source»-lisenser. På denne måten gis insentiv til åpen utvikling som også andre utviklere kan benytte seg av. EU-parlamentet har tidligere uttrykt at programvare med åpen kildekode kan bidra med 65–95 milliarder euro på det europeiske markedet og med det kan bidra til betydelige vekstmuligheter.

Regulatoriske sandkasser

For det andre foreslås innført såkalte «regulatory sandboxes», eller regulatoriske sandkasser, som skal være miljøer initiert av offentlige myndigheter, og hvor utviklere av AI kan få hjelp til utvikling og testing av AI-systemer, og hvor det også gis veiledning om forpliktelser og regelverk. De regulatoriske sandkassene er foreslått prioritert for mindre og mellomstore selskaper, og hensikten er i stor grad å fjerne noen av barrierene som disse selskapene ellers vil møte i utviklings- og lanseringsfasen.

Lovgiverarbeidet og foreløpig status

Siden forslaget til AI-forordningen ble fremmet i april 2021, har dets innhold, foruten diskusjon i offentligheten, vært gjenstand for omfattende debatt innad i EU-hierarkiet og dets komiteer og kommisjoner. Mye av det opprinnelige innholdet har også blitt revidert underveis, noe har ført til at det opprinnelige håpet om at AI-forordningen ville innføres i løpet av 2022, ikke gikk i oppfyllelse. Hva kunstig intelligens i det hele tatt skal defineres som, har det vært brukt mye tid på. I 2023 har imidlertid lovgivningsprosessen pågått for fullt, og 14. juni i år stemte Europaparlamentet med overveldende flertall for å gå videre med AI-forordningen. Lovgivningsprosessen fortsetter dermed inn i sluttforhandlinger (såkalte trilogforhandlinger), hvor målet er at Europakommisjonen, Rådet og Europaparlamentet skal komme til enighet om et omforent lovutkast.

Det er ventet at en slik enighet kan foreligge i løpet av 2023, noe som kan innebære at den endelige versjonen av

AI-forordningen trer i kraft fra 2024. Videre er det ventet at AI-forordningen vil innføres med en toårs implementeringsperiode, noe som i praksis innebærer at regelverket vil gjelde fra og håndheves først to år etter ikrafttreden.

Det ovennevnte gjelder AI-forordningens antatte ikrafttredelse for EU-medlemslandene. Det antas også at AI-forordningen vil anses å være EØS-relevant når den endelige versjonen vedtas for EU, noe som betyr at AI-forordningen også blir gjeldende for Norge, om ikke med én gang. Ettersom det her er tale om en forordning, vil i så fall AI-forordningen inntas i norsk rett med likt innhold som for resten av EU-medlemslandene. Akkurat i hvilken form, og når regelverket vil innføres for norsk rett, er på dette tidspunktet ikke mulig å besvare, men det kan forventes at det for norsk rett også vil gjelde et tilnærmet likt regelverk på det tidspunktet hvor AI-forordningen håndheves i EU.

Oppretter et uavhengig organ

I tillegg er det nå foreslått opprettelse av et AI-kontor, som skal være et uavhengig organ innad i Unionen. AI-kontoret skal gi råd, hjelpe og samarbeide med de forskjellige medlemslandene, blant annet på spørsmål om innføringen av AI-forordningen rundt om i Europa. I tillegg skal AI-kontoret ha et overordnet ansvar for å overvåke at AI-forordningen håndheves likt i de forskjellige medlemslandene. Kontoret skal også ha anledning til å mekle ved uenigheter, samt iverksette undersøkelser på eget initiativ. Det er videre foreslått at medlemslandene som innfører AI-forordningen, skal utpeke en nasjonal tilsynsmyndighet som skal føre tilsyn med implementering og bruk av AI-forordningen. Vi antar at en slik tilsynsmyndighet vil samarbeide med et AI-kontor også i Norge.

Nasjonal håndhevingsmyndighet

Foreløpig versjon av AI-forordningen inneholder også en rett for brukere og privatpersoner til å kunne sende inn klage til nasjonal håndhevingsmyndighet i tilfeller der man tror eller er usikker på om en tjeneste eller bedrift bryter med reglene i AI-forordningen.

Når utvikleren befinner seg utenfor EU

Et praktisk viktig punkt knyttet til håndheving av AI-forordningen, gjelder dens betydning for AI som rettes mot eller som kan benyttes innad i EU, men hvor utvikleren eller selskapet befinner seg utenfor EU. Det er spesielt viktig at det er håndhevingsmetoder overfor land som er langt fremme i AI-utviklingen, slik som for eksempel USA og Kina. Dersom AI-forordningen ikke kan håndheves overfor disse, faller mye av poenget med regelverket bort. For AI-systemer som er utviklet i, eller hvor utviklerne er basert i, tredjeland, skal AI-forordningen gjelde tilsvarende. De praktiske håndhevings-spørsmålene knyttet til dette er et eget tema og vil ikke problematiseres ytterligere. Oppsummert vil imidlertid den praktiske betydningen av dette være at alle utviklere av AI, uavhengig av hvor de befinner seg, og forutsatt at deres tjenester er tilgjengelige for brukere av AI innad i Europa, må forholde seg til AI-forordningen og kan risikere strenge og dyre sanksjoner dersom de bryter med AI-forordningens forpliktelser.

Ikke vedtatt i sin endelige form

Avslutningsvis understrekes at AI-forordningen ennå ikke er vedtatt i sin endelige form, og at det vil komme endringer til det foreløpige utkastet. Oppbygningen og mye av det konkrete innholdet vil imidlertid bestå, og det er ikke tvil om at AI-forordningen vil ha stor praktisk betydning for utviklingen av AI i årene som kommer. For revisjons- og regnskapsbransjen må det antas at ny teknologi i stor grad vil bli viktig i det daglige arbeidet fremover, og det kan forventes at måten man arbeider på, og muligens også hele bedriftsmodellen, vil se annerledes ut om fem eller ti år. Heldigvis er menneskelig tilsyn fortsatt helt nødvendig for å sikre at ting gjøres på riktig måte – i hvert fall enn så lenge.

Skatt og merverdiavgift – del II:

Rammebetingelsene for Havvind må klargjøres

I artikkelen ser vi nærmere på status, aktørenes muligheter til å innrette seg etter gjeldende skatte- og avgiftsregler, samt behovet for avklaringer fra myndighetene. I del I av artikkelen, som ble publisert i Revisjon og Regnskap 5-2023, så vi på skatteforhold, mens vi i denne del II tar for oss merverdiavgift.



Advokat
Espen Qvist
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat
Simen Horne Stokka
Direktør Advokatfirmaet PwC

Leveranser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet

Gjeldende avgrensning av geografisk virkeområde

Merverdiavgiftsloven får anvendelse i merverdiavgiftsområdet som omfatter det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Etter hovedregelen vil omsetning av varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift, mens omsetning som skjer utenfor merverdiavgiftsområdet faller utenfor lovens virkeområde og dermed ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Omsetning anses etter hovedregelen å finne sted der det er avtalt kontraktsrettslig levering.

Den geografiske avgrensningen av virkeområdet vil ha reell betydning for omsetning av varer og tjenester som skal avgiftsberegnes basert på hvor det er avtalt fysisk levering. Tjenester som faller inn under sistnevnte kategori, vil være de tjenestene som ikke er definert som fjernleverbare i merverdiavgiftsloven, det vil si de tjenestene som etter praksis

er omtalt som stedbundne tjenester. Med andre ord vil omsetning av både varer og stedbundne tjenester som leveres innenfor merverdiavgiftsområdet, utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift. Fjernleverbare tjenester utløser derimot en plikt til å kreve opp merverdiavgift uavhengig av hvor tjenesten fysisk utføres, så lenge leverandør og/eller kjøper er hjemmehørende i Norge. Følgelig kan tjenester som faktisk utføres utenfor merverdiavgiftsområdet, likevel utløse plikt for enten leverandør eller kunde til å kreve opp norsk merverdiavgift.

Utbygging av havvindanlegg innenfor eller utenfor det norske mva-området

Kaster man et blikk på hvor de foreslåtte feltene for havvindsutbygging skal skje, ser vi blant annet at Sørlege Nordsjø II ligger utenfor territorialgrensen, mens Utsira Nord delvis ligger innenfor og utenfor territorialgrensen. Det siste innebærer at en rekke nye problemstillinger åpner seg sammenliknet med dagens petroleumsvirksomhet som gjennomgående skjer utenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Aktører som anlegger havvindsanlegg utenfor merverdiavgiftsområdet, vil ikke ha plikt til å kreve opp merverdiavgift på leveranser av elektrisk kraft som produseres og leveres på havvindanlegget. Elektrisk kraft som føres i land og først leveres innenfor merverdiavgiftsområdet, vil være fritatt for importmerverdiavgift, men likevel utløse plikt til å kreve opp merverdiavgift ved avtalt leveringssted.

De aktørene som driver havvindanlegg utenfor merverdiavgiftsområdet og omsetter elektrisk kraft utenfor merverdiavgiftsområdet, vil derved ikke ha plikt til å la seg registrere og rapportere merverdiavgift. Leverandører som leverer varer eller utfører stedbundne tjenester på havvindanlegget, vil heller ikke utstede fakturaer med merverdiavgift som følge av at de enten utfører eksport av varer fra det norske merverdiavgiftsområdet eller leverer varer eller stedbundne tjenester utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven. I praksis vil riktignok aktørene ha behov for å være registrert for merverdiavgift for på en effektiv måte å få ført til fradrag inngående merverdiavgift på anskaffelser som de får levert innenfor merverdiavgiftsområdet. Det siste vil ofte skje i praksis og er også grunnen til at dagens aktører innenfor petroleumsindustrien har vært dekket av et omfattende fritaksregelverk for merverdiavgift for

leveranser som skjer innenfor merverdiavgiftsområdet.

Det foreligger imidlertid langvarig administrativ praksis med utgangspunkt i forhenværende forskrift nr. 48 til merverdiavgiftsloven av 1969 om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper, for at aktører som driver virksomhet fra et forretningssted i merverdiavgiftsområdet, har rett til å la seg registrere for merverdiavgift i Norge. Havvindsvirksomheten er underlagt konsesjonskrav og reelt krav om etablering i Norge. Følgelig antar vi at kravet til fast forretningssted i Norge er oppfylt, slik at aktørene også får rett til registrering i merverdiavgiftsregisteret siden salg av elektrisk kraft omfattes av merverdiavgiftsloven.

Utvide det norske mva-området til hele den økonomiske sonen?

Havvindsatsingen har et potensial til å utgjøre Norges neste store industrieventyr. Norges kyststripe utgjør en attraktiv naturressurs som vil være helt avgjørende for en vellykket satsing. I tillegg til havbruksnæringen og petroleumsnæringen, vil satsingen på havvind medføre at en stadig større andel av den totale industriproduksjonen og verdiskapningen i Norge flyttes ut fra fastlandet og utenfor merverdiavgiftsområdet.

Et spørsmål er om dette utgjør noen fare for merverdiavgiftsprovenyet, slik at norske skattemyndigheter bør vurdere å utvide det geografiske virkeområdet for merverdiavgiftsloven til f.eks. å omfatte også den økonomiske sonen? Land som Belgia, Hellas og Sverige har allerede i enkeltsaker utvidet sitt geografiske virkeområde for merverdiavgiftsloven. På inntektskatteområdet finnes det dessuten, som nevnt ovenfor, allerede petroleumsskatteregler og forslag til regler som utvider virkeområdet til også å dekke områder utenfor territorialgrensen.

Gir liten mening

Merverdiavgiften er en forbruksskatt som skal fange opp beskatning av forbruk. Følgelig vil det gi liten mening å

avgiftsbelegge salg av elektrisk kraft utenfor territorialgrensen dersom forbruket av kraft skjer utelukkende innenfor territorialgrensen. Vi ser at flere land og deriblant Norge tar i bruk elektrisk kraft produsert utenfor territorialgrensen, men innenfor den økonomiske sonen, som alternativ energikilde for offshoreinstallasjoner utenfor territorialgrensen. Følgelig vil elektrisk kraft produsert, solgt og forbrukt utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven ikke bli avgiftsbehandlet. Tatt dette i betraktning og det faktum at en større andel av verdiskapningen fremover trolig vil skje utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven, vil hensynet til konkurransenøytralitet tilsi at myndighetene bør vurdere å utvide virkeområdet til merverdiavgiftsloven til å omfatte den økonomiske sonen.

Mva-fradrag for utviklere av havvindprosjekter

Inngående merverdiavgift på utviklingskostnader

Utviklere av nye havvindprosjekter pådrar seg allerede i en oppstartsfasen betydelige kostnader til planlegging, prosjektering, og øvrige innsatsfaktorer. I tillegg påløper det store kostnader i forbindelse med anbuds- og konsesjonsprosesser, og etter hvert selve utbyggingen av vindturbiner og annen infrastruktur.

Både ved kjøp av varer og stedbundne tjenester med levering innenfor det norske merverdiavgiftsområdet pådrar utviklerne seg inngående merverdiavgift på 25 % av anskaffelseskostnadene. Det samme gjelder ved innkjøp av fjernleverbare tjenester, som i utgangspunktet vil være avgiftspliktige såfremt utvikler er en næringsdrivende hjemmehørende i Norge, uavhengig av om selve havvindanlegget utvikles innenfor eller utenfor merverdiavgiftsområdet.

Avgjørende med et forutsigbart regelverk

For å tilrettelegge for nye investeringer i havvind, er det avgjørende at utviklerne

kan forholde seg til et forutsigbart regelverk, som gjør det mulig å unngå at merverdiavgift på nødvendige utviklingskostnader skaper uforholdsmessige ulemper. Etter gjeldende regelverk er det imidlertid flere forhold som innebærer at utviklerne risikerer å bli nektet fradragsrett, eller må vente uforholdsmessig lenge før den inngående avgiften refunderes av myndighetene.

Utfordringer med fradragsretten for inngående merverdiavgift

Utviklerne av nye havvindprosjekter må for det første oppfylle strenge krav til relevans og tilordning for å oppnå fradragsrett etter hovedregelen i mval. § 8-1. Kravet om at en anskaffelse må ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet for å gi fradragsrett, vil i utgangspunktet være oppfylt når hensikten er å benytte anskaffelsen til fremtidig produksjon og salg av energi. I en oppstarts- og utviklingsfase kan det imidlertid skape utfordringer at utviklernes anskaffelser også må kunne anses til bruk i utviklernes egen avgiftspliktige virksomhet for å gi fradragsrett.

Er anskaffelsene til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet?

Et praktisk eksempel på dette er tilfeller hvor det i en tidlig fase av et prosjekt ennå ikke har vært mulig eller oppportunt for utviklerne som eier prosjektet å etablere et eget operatørselskap e.l. som skal drive den fremtidige virksomheten med produksjon og salg av energi. Leve- randøraftalene for ulike anskaffelser før etablering av et operatørselskap vil dermed gjerne være inngått av et eller flere fremtidige eierselskaper. I slike tilfeller kan det være utfordrende å argumentere for at de enkelte eierselskapene foretar anskaffelsene til bruk i sin egen avgiftspliktige virksomhet. Det stilles derfor store krav til at utviklerne allerede i oppstartsfasen av prosjektene tilpasser selskapsstrukturen og den operasjonelle virksomheten på en optimal måte for å kunne oppnå fradragsrett for inngående mva.

Videre kan en utvikler av et nytt havvindprosjekt, som hovedregel ikke registrere virksomheten for merverdiavgift før den genererer avgiftspliktig omsetning, jf. mval. § 2-1. Det er heller ikke opplagt om utviklere av havvindprosjekter som fra tidligere driver en tilgrensende type virksomhet, som f.eks. produksjon av energi innen petroleum- eller vannkraftindustrien, vil ha fradragsrett for anskaffelser som er knyttet til utvikling av havvind som ledd i sin eksisterende mva-registrerte virksomhet.

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Forutsatt at anskaffelsene i en tidlig fase av prosjektene foretas av samme selskap som senere skal drive produksjonen av energi fra havvind (operatørselskap e.l.), åpner avgiftsreglene imidlertid for å fradragsføre inngående mva på historiske anskaffelser etter at salgsvirksomheten kommer i gang. Dette følger av mval. § 8-6 om såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør. I denne forbindelse har skattemyndighetene også bekreftet at flytende vindmølleinstallasjoner vil være å anse som fast eiendom (BFU datert 2. september 2022). Dette er en viktig avklaring som innebærer at utviklerne av havvindprosjekter kan oppnå fradragsrett for mva på historiske anskaffelser for en lengre periode tilbake i tid enn den alminnelige tidsbegrensingen på tre år.

Risikerer et betydelig likviditetstap

Utviklere som ikke har mulighet til å fradragsføre inngående mva før energi-produksjonen begynner å generere avgiftspliktig omsetning, risikerer likevel å pådra seg et betydelig likviditetstap. For at de skal unngå å måtte vente i flere år med å fradragsføre inngående mva på utviklingskostnadene, vil utviklerne som regel være avhengige av godkjent søknad om forhåndsregistrering for merverdiavgift etter mval. § 2-4 (1) bokstav a.

Forhåndsregistrering for å unngå likviditetstap?

Forhåndsregistrering for merverdiavgift i en utviklingsfase krever at virksomheten har foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning. Kravet om betydelige anskaffelser innebærer at selskapet må kunne dokumentere anskaffelser på over kr 250 000 inklusive mva, og byr dermed neppe på utfordringer for en utvikler av et havvindprosjekt.

Kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt

Merverdiavgiftsloven stiller imidlertid krav om at det må være minst fire måneder til registreringsgrensen nås, og i tillegg «overveiende sannsynlig» at virksomheten kommer i gang som forutsatt, for at skattemyndighetene skal innvilge forhåndsregistrering etter nevnte alternativ.

Kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt har i denne sammenhengen blitt tolket strengt i tidligere saker om landbaserte vindkraftprosjekter. I Bremangerlandet Vindpark AS (Rt. 2015 s. 24), la Høyesterett til grunn at virksomheten ikke hadde krav på forhåndsregistrering da utvikler ikke hadde fått tildelt konsesjon, siden konsesjon var en absolutt forutsetning for at virksomheten kunne komme i gang. Det ble imidlertid tatt forbehold for tilfeller hvor alle kvalifiserte søkere får tildelt konsesjon, eller der konsesjonsmyndigheten har gitt uttrykk for at en søker vil få konsesjon.

Det er foreløpig ikke avklart hvordan kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt vil bli praktisert i fremtidige saker om forhåndsregistrering for utviklere av havvind. Etter vår oppfatning må konsesjonsspørsmålet, som et sentralt moment i denne vurderingen, i det minste vurderes i lys av hvordan konsesjonsprosessen er innrettet i praksis (for utviklerne). En utvikler med tidsbegrenset enerett til å gjennomføre konsekvensutredning og søke om konsesjon for vindkraft innenfor et tildelt område, bør etter vårt syn i det minste anses for å

oppfylle kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt. I et slikt tilfelle fremstår det som på det rene at utviklerne vil få konsesjon. I tilfeller hvor det først skjer en prekvalifisering av interesserte tilbydere med enten påfølgende auksjonsrunde eller konkurranse om tildeling av statsstøtte, som f.eks. er aktuelt i forbindelse med utlysningen av Sørlige Nordsjø II og Utsira Nord, hvor det skjer en prekvalifisering av interesserte tilbydere med enten en påfølgende auksjonsrunde eller konkurranse om tildeling, er det imidlertid mer uklart om kravet om overveiende sannsynlighetsovervekt skal anses oppfylt.

Dersom myndighetene virkelig ønsker å tilrettelegge for at Norge skal bli ledende innen havvind, er det imidlertid gode argumenter for at aktørene bør innrømmes mer fleksible muligheter til å forhåndsregistrere virksomheten for merverdiavgift enn det som følger av dagens regelverk. I praksis pådrar utviklerne seg store prosjekteringskostnader mv. i lang tid før det er klart at de vil få tildelt konsesjon for utvikling av et område. Dersom den inngående avgiften på slike kostnader i lengre tid ikke kan fradragsføres av utviklings- eller operatørselskapet, innebærer dette etter vårt syn en betydelig og utilsiktet ulempe for næringen.

Mva-fritak for leverandørindustrien?

Norske og utenlandske selskaper som inngår avtaler om å levere varer eller tjenester til utviklerne av havvinnanlegg innenfor det norske merverdiavgiftsområdet, må i utgangspunktet beregne 25 % mva på sine leveranser. Selv om mottaker av tjenestene (utviklerne) etter omstendighetene kan ha rett til å fradragsføre merverdiavgiften på innkjøpene i sin egen mva-melding, innebærer dette at de må legge ut store beløp i avgift som de må forsøke å få tilbake senere. Som diskutert ovenfor kan dette særlig påføre utviklerne ulemper i en oppstarts- og utviklingsfase. Det forholdet at de foreslåtte feltene for havvindutbygging både ligger innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, gjør også

at de nevnte likviditetseffektene kan slå ulikt ut, avhengig av om prosjektet utvikles rett utenfor eller rett innenfor merverdiavgiftsområdet (med mindre merverdiavgiftsområdet utvides til å omfatte hele den økonomiske sonen).

Fritak for petroleumsindustrien

Leverandører innenfor shipping- og offshoreindustrien er i betydelig grad fritatte fra plikten til å oppkreve merverdiavgift på ulike leveranser av varer og tjenester. I tillegg til de ulike fritakene for skipsindustrien, inneholder merverdiavgiftsloven blant annet fritak for salg og utleie av spesialfartøy til petroleumsvirksomheten, og leveranser av nærmere definerte varer og tjenester til slike fartøyer (§§ 6-9 og 6-30). Mval. § 6-11 inneholder videre egne fritak for omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomheten. Denne bestemmelsen fritar i tillegg en rekke tilknyttede varer og tjenester til bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av både plattformer og rørledninger.

Ingen signaler om fritak for havvindnæringen

Paradoksalt nok har norske myndigheter verken signalisert at det vil bli innført tilsvarende mva-fritak for havvindnæringen, eller foreslått noen utvidelse av de eksisterende fritakene til å omfatte leveranser til havvindinstalla-

sjoner. Etter sin ordlyd omfatter ikke de eksisterende fritakene leveranser til havvindindustrien, og det er derfor behov for endringer av reglene dersom man ønsker å sette havvindnæringen i en like gunstig posisjon. Vi er i denne forbindelse også kjent med at skattemyndighetene, etter henvendelse fra en sentral aktør i bransjen, har uttalt seg konkret om at fritaket for spesialfartøy i mval. § 6-9 (1) bokstav b ikke kan benyttes ved utleie av nærmere definerte spesialfartøy til bruk i offshore vind vedlikeholdsmarkedet.

Hovedbegrunnelsen for fritakene i skips- og offshoreindustrien er at de skal tilgodese en internasjonal næring, der norske virksomheter er særlig utsatt for konkurranse fra utenlandske aktører. Det er imidlertid svært utfordrende å finne gode argumenter mot at dette hensynet tilsvarende ikke gjør seg gjeldende for leverandørindustrien i fremtidige prosjekter innenfor havvindindustrien.

Mindre gunstige regler for fornybarnæringen enn petroleumsindustrien

I tillegg fremstår det som lite gjennomtenkt at merverdiavgiftsreglene setter aktørene i den fornybare næringen, i en dårligere posisjon enn aktørene i den tradisjonelle petroleumsindustrien. Mange av aktørene i bransjen hadde nok forhåpninger om at regjeringens reviderte nasjonalbudsjett for 2023 ville inneholde signaler om mulige utvidelser

av de eksisterende fritakene, for å unngå en negativ forskjellsbehandling av havvindnæringen. Det reviderte budsjettet som ble fremlagt i mai tyder imidlertid på at regjeringen ikke har vært nevneverdig opptatt av å gjøre noe med disse utfordringene. Den generelle henvisningen til at myndighetene ønsker å benytte andre mer målrettede virkemidler for å styrke næringer med behov for støtte i en vekstfase, fremstår etter vårt syn som inkonsekvent, så lenge eksisterende fritak for petroleumsindustrien fortsatt består. Vi stiller også spørsmålsteget ved om det faktisk finnes noen bedre og mer målrettede tiltak enn fritak for merverdiavgift for å avbøte konkret likviditetstap på investeringer i en oppstartsfasen.

I praksis vil også aktørene i havvindnæringen til dels være sammenfallende med aktørene i petroleumsnæringen. Etter vårt syn er det stor risiko for at fraværet av egne mva-fritak for leverandører i havvindnæringen, i kombinasjon med lite forutsigbare regler som sikrer aktørenes fradragsrett og rett til forhåndsregistrering, vil virke hemmende for investeringsviljen og satsingen på nye prosjekter blant disse aktørene.

Høyesterettsdom om styreansvar og foreldelse: Parallel foreldelse kan føre til store tap

En kontraktspart som lider tap, vil som oftest rette erstatningskrav mot selskapet, som sin kontraktspart, og anser krav mot selskapets styre, daglig leder eller aksjonær som subsidiært. Denne tankegangen kan imidlertid føre til at et eventuelt krav bortfaller ved foreldelse.



Selskapsrett Advokat (H)
Einar Heiberg
Partner Advokatfirmaet Bull

Høyesterett avsa tidligere i år dom (HR-2023-585-A)¹ som førte til at krav om personlig ansvar etter aksjeloven var foreldet, til tross for at kontraktsparten til selskapet hadde forventning om oppgjør fra selskapet.

Styreansvar og foreldelse

Styremedlemmer og daglig leder er blant de som på nærmere vilkår har et erstatningsansvar overfor selskapet, aksjonærene og visse andre, eksempelvis kunder eller leverandører. Dette ansvaret er regulert i aksjeloven § 17-1. Bestemmelsen lyder: «Selskapet, aksjeeier eller andre kan kreve at daglig leder, styremedlem, medlem av bedriftsfor-samlingen, gransker eller aksjeeier erstatte skade som de i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende.» Ansvaret er et selvstendig ansvar og må ikke ansees som subsidiært sammenlignet med selskapets ansvar.² Av den grunn kan krav fremmes på dette grunnlaget uavhengig av hvorvidt man også velger å rette krav



Advokatfullmektig
Øyvind Bakkeby Øverli
Advokatfirmaet Bull

mot selskapet. Revisors erstatningsansvar er regulert i revisorloven § 11-1.³

For en kontraktspart med et mangelskrav eller annet misligholdskrav, er det naturlig å rette krav mot selskapet ved reklamasjon og misligholdsbeføyelser. Ofte er det ikke før selskapet selv ikke kan dekke kravet, for eksempel på grunn av konkurs, at en kontraktspart retter kravet mot styremedlemmer eller daglig leder. På det tidspunktet kan det imidlertid være for sent, ettersom kravet kan være foreldet. I henhold til foreldelsesloven § 9 foreldes krav tre år etter den skadelidte «fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige.» Dette er kjent som *kunnskapskravet*.

Paralleldommen⁴

En forbruker fra Hamar engasjerte 8. august 2016 et håndverkerfirma (aksjeselskap) til å utføre byggearbeider på en enebolig. Samme person var daglig leder, styreleder og hovedaksjonær i selskapet. Gjennom 2016 og 2017 opp-

daget og reklamerte forbrukeren på en rekke mangler med arbeidet, noe som endte i en reklamasjonsrapport 10. august 2017. Rapporten beskrev blant annet at «[a]rbeidene som er utført bærer generelt preg av manglende forståelse og kompetanse for faget, slurvete arbeid, dårlig håndverk, manglende ledelse og dårlig kommunikasjon mellom partene». Den videre reklamasjonsprosessen endte til slutt med søksmål mot selskapet. Tingretten dømte selskapet til å betale erstatning. Dommen ble anket til lagmannsretten, men før det forelå en avgjørelse ble selskapet tatt under konkursbehandling og saken ble hevet ved kjennelse 3. september 2020.

Forbruker rettet deretter, 14. oktober 2020, et erstatningskrav etter aksjeloven § 17-1 mot personen som var daglig leder, styreleder og majoritetsaksjonær i selskapet. I den sammenheng oppsto spørsmålet om erstatningskravet var falt bort ved foreldelse etter foreldelsesloven § 9, siden kravet var fremsatt mer enn tre år etter at reklamasjonsrapporten forelå. Tingretten kom til at kravet ikke var foreldet, mens lagmannsretten kom til det motsatte. Høyesterett vurderte flere interessante aspekter ved foreldelsesspørsmålet, som er verdt å se nærmere på.

Nødvendig kunnskap

Foreldelsesfristen begynner å løpe idet skadelidte fikk eller burde skaffet seg

¹ www.domstol.no/no/hoyesterett/avgjorelser/2023/hoyesterett-sivil/HR-2023-585-A/

² HR-1998-18-B.

³ Revisorloven av 20.11.2020 nr. 128 § 11-1 er en videreføring av reglene om erstatningsansvar etter tidligere revisorlov.

⁴ HR-2023-585-A.

«nødvendig kunnskap» om både selve skaden og den ansvarlige. For at det skal foreligge «nødvendig kunnskap» må opplysningene blant annet være så sikre at de gir grunn til å reise erstatnings-søksmål med utsikt til positivt resultat.⁵ Kunnskapskravet gjelder som hovedregel bare faktiske forhold – rettsvillfarelse eller rettsuvitenhet har i utgangspunktet ingen betydning for når foreldelsesfristen begynner å løpe.⁶ Foreldelsesfristen kan avbrytes blant annet ved rettslige skritt mot skyldneren.⁷

Utgangspunktet i denne saken er at ved mottakelse av reklamasjonsrapporten 10. august 2017, fikk forbruker den nødvendige kunnskapen. Er det likevel noe som kan tilsi at kunnskapskravet ikke er oppfylt?

Forbrukerperspektivet generelt

Foreldelsesloven § 9 har ingen særregel om kunnskapskravet når skadelidte er forbruker, men det kan likevel være relevant for kunnskapskravet i noen tilfeller. Høyesterett uttalte at fordringshaverens stilling som forbruker vil kunne ha betydning for den konkrete anvendelsen av kunnskapskravet i den enkelte sak. Det kan særlig være vanskelig for en forbruker å avdekke organisasjonsstrukturen hos motparten, for derved å kunne ta stilling til om det er grunnlag for å rette et erstatningskrav mot ledelsen. I denne saken var det verken anført eller grunnlag for en slik problematikk, ettersom samme person var daglig leder, styreleder og majoritetsaksjonær i selskapet.

I stedet anførte fordringshaveren at det var naturlig for han (og andre forbrukere) å *ba fokus* på mangelskravet mot virksomheten, ikke styreansvaret mot daglig leder. Høyesterett vurderte her om foreldelsesloven åpner for et generelt «grupperperspektiv» for forbrukere. I vurderingen trekkes annen forbruker-vennlig lovgivning inn, blant annet forbrukerkjøpsloven og håndverker-

tjenesteloven, og hvordan foreldelsesloven ble vurdert harmonisert med disse. Høyesterett brukte blant annet det at harmoniseringen av lovgivningen ikke ble gjennomført, kombinert med forarbeidsuttalelser, til å konkludere med at det ikke foreligger et generelt forbrukerperspektiv ved anvendelse av foreldelseslovens regler.⁸ Dette betyr at det er bare forbrukerens konkrete forutsetninger og forhold som kan påvirke kunnskapskravet.

Betydningen av konkurstidpunktet

Videre ble det anført at det for en forbruker med et mangelskrav, er en fjern tanke at selskapet ikke evner å dekke kravet. Følgelig er det ikke før det blir noenlunde klart at selskapet ikke kan gjøre opp for seg, at en forbruker kan forventes å rette oppmerksomheten mot mangelfull selskapsledelse.

Høyesterett anerkjente at mange forbrukere nok vil tenke slik, men at dette ikke er forenlig med foreldelseslovens ordlyd. Lovens § 9 krever bare «nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige», noe Høyesterett mener er oppfylt idet reklamasjonsrapporten forelå.⁹ Det at en forbruker ikke retter fokuset mot styreansvar før på konkurstidpunktet, er dermed uten betydning.

Betydningen av muligheten for retting

I etterkant av reklamasjonsrapporten, helt frem til årsskiftet 2017-2018 var det samtaler om retting mellom forbruker og håndverkerfirmaet. Forbruker anførte at muligheten for retting må utsette starten av foreldelsesfristen til da denne muligheten ikke lenger forelå, og at kravet derfor ble fremmet innen tre-års fristen. Igjen anerkjente Høyesterett at en forbruker neppe vil tenke på styreansvar før det er avklart om mangelen kan rettes, men at anførselen likevel ikke kan føre frem av to grunner. For det første at det er sikker rett at foreldelsesfristen for krav som grunner seg

på mislighold, skal regnes fra den dagen misligholdet skjer, uavhengig av reklamasjonsprosessen.¹⁰ For det andre vises det til at styreansvar er et selvstendig krav og når skadelidte har nødvendig kunnskap knyttet til kravet, vil det ikke være aktuelt å kreve kunnskap om hvorvidt en reklamasjonsprosess ender i retting eller ikke.¹¹ Høyesterett sluttet seg med dette ikke til lagmannsrettens vurdering, som legger vesentlig vekt på forbrukerens dialog med selskapet i sin vurdering om at kravet ikke er foreldet.

Bør forbrukeren gis områdnings- tid?

Til sist vurderte Høyesterett om forbrukeren bør innvilges en viss områdnings- tid. Høyesterett åpner for at det kan være nødvendig med områdnings- tid i slike tilfeller som saken gjelder. Grunnlaget for uttalelsen er at et kontrakts- rettslig mangelsansvar for et foretak ikke er det samme som styreansvar ved mangelfull ledelse av foretakets arbeid knyttet til kontrakten. Det kan derfor være nødvendig for en forbruker å gjøre undersøkelser for å vurdere om det er grunnlag for å knytte forbindelse fra mangelskravet til styreansvar for ledelsen.¹² Ettersom daglig leders rolle og mulige ansvar allerede var kjent for forbrukeren, er det etter Høyesteretts vurdering i dette tilfellet ikke grunnlag for noe ytterligere områdnings- tid etter august 2017. Følgen er at saksanlegget 14. oktober 2020 ble anlagt mer enn tre år senere, og kravet er foreldet etter § 9.

Vær obs på parallell foreldelse

Hovedbudskapet er at krav basert på selskapets ansvar og krav basert på styrets ansvar foreldes parallelt, og at styreansvar ikke på noe vis er et subsidiært ansvar. Tilsvarende betraktninger må være aktuelle dersom det fremsettes krav mot revisor.

¹⁰ HR-2023-585-A avsnitt 55.

¹¹ HR-2023-585-A avsnitt 56.

¹² HR-2023-585-A avsnitt 62.

⁵ HR-2007-1992-A avsnitt 54.

⁶ Bl.a. Rt-1979-492 s. 497-498 og HR-2008-2067-A avsnitt 31.

⁷ Foreldelsesloven § 15.

⁸ HR-2023-585-A avsnitt 47.

⁹ HR-2023-585-A avsnitt 51.

Bærekraftsrevisor informerer

I denne spalten om bærekraftsrapportering – Bærekraftsrevisor informerer – vil vi holde deg oppdatert på den regulatoriske utviklingen, og gi innblikk i aktuelle temaer. Her vil du også bli oppdatert om arbeidet Revisorforeningen gjør innen feltet bærekraftsrapportering og attestasjon av rapporteringen.

ESRS vedtatt – likestillingsrapportering

I denne utgaven av Bærekraftsrevisor informerer omtaler vi den første gruppen av de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) som EU-kommisjonen vedtok i slutten av juli. Vi har også invitert selskapet Equality Check til å dele innsikt i krav, forventninger og erfaringer med likestillingsrapporteringen.



Siviløkonom/MBA finans
Kjersti Okstad Kirkeby
Fagdirektør selskapsrapportering
og bærekraft, Revisorforeningen



Cand.merc.
Carl-Emil Akselberg
Rådgiver bærekraft,
Revisorforeningen



Statsautorisert revisor og
siviløkonom
Sissel Riise
Rådgiver selskapsrapportering og
bærekraft, Revisorforeningen

Det har kommet flere endringer i forhold til tidligere utkast av standardene i den [delegerte rettsakten](#)¹ som inneholder den første gruppen av de [europeiske standardene for bærekraftsrapportering \(ESRS\)](#).²

- Kommisjonen har gitt foretakene mer fleksibilitet til å bestemme nøyaktig hvilken informasjon som er relevant og som det må rapporteres om. Flere av rapporteringskravene blir gjenstand for vesentlighetsvurderingen (dvs. det gir selskapene mulighet til å utelate informasjon hvis den ikke vurderes å være vesentlig), i motsetning til om det er informasjon som er obligatorisk for omfattede foretak å rapportere. Kommisjonen besluttet at alle rapporteringskravene skal være gjenstand for vesentlighetsvurdering, dog med unntak av ESRS 2.
- Hvis foretak vurderer at ESRS E1 *Klimaendringer* ikke er vesentlig, må de

oppgi en detaljert forklaring rundt denne konklusjonen.

- Alle rapporteringspliktige, uavhengig av størrelse, kan velge å ikke rapportere forventede økonomiske påvirkninger knyttet til risikoer fra miljøspørsmål det første rapporteringsåret. I de to påfølgende årene behøver foretakene kun å rapportere kvalitativt rundt disse økonomiske påvirkningene. Kommisjonen hevder også å ha oppnådd en «svært høy grad av samsvar» mellom ESRS og de to [ISSB-standardene](#),³ med sikte på å forhindre at foretak som må rapportere i samsvar med ESRS og som også ønsker å følge ISSB-standardene, må rapportere separat i henhold til ISSB-standardene.

Det er publisert en [Q&A](#)⁴ om vedtaket på kommisjonens nettsider. Den delegerte rettsakten er planlagt behandlet av Parlamentet og Rådet i løpet av august. Hvis det ikke er innsigelser, vil

standardene tre i kraft 1. januar 2024, i henhold til bestemmelsene i CSRD.

Mens vi venter på CSRD og ESRS ...

Mens vi venter på gjennomføringen av de nye lovkravene – CSRD med tilhørende standarder for bærekraftsrapportering (ESRS), vil vi i denne spalten vie plass til de allerede eksisterende kravene til bærekraftsrapportering i Norge. Selv om gjeldende rapporteringskrav innen klima- og miljøområdet frem til i dag har vært mangelfulle, er Norge langt fremme i Europa når det gjelder rapporteringskrav innen sosial bærekraft.

Mange har utarbeidet sin første redegjørelse etter åpenhetsloven denne våren. En redegjørelse som kanskje har fått mindre oppmerksomhet, men som er like viktig og som er obligatorisk for mange av de samme selskapene, er likestillingsredegjørelsen etter aktivitets- og redegjørelsesplikten i likestillingsloven. Som en forberedelse til kommende

1 <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/delegated-acts.html>

2 <https://revisorforeningen.no/om-oss/dnr-mener1/europeiske-standarder-for-barekraftsrapportering-klare/>

3 <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/>

4 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043



Maria Louise Sunda, Gründer og daglig leder i Equality Check.

rapporteringskrav innen sosial bærekraft, og som en øvelse på å rapportere transparent rundt risikoer og tiltak, gjør foretakene klokt i å komme tidlig i gang med likestillingsredegjørelsen for 2023.

Selskapet Equality Check arbeider med datadrevet og evidensbasert tilnærming til likestillingsfeltet. De møter og hjelper mange selskaper med å samle riktige data og å identifisere både synlige og usynlige mønstre i virksomheten når det gjelder likestilling, mangfold og inkludering. Vi har invitert Equality Check til å dele innsikt i krav og forventninger, men også erfaringer med likestillingsrapporteringen, tre år etter at reglene trådte i kraft.

Rapporteringskravene innen likestilling, inkludering og mangfold

«Ny» norsk lovgivning

I 2020 ble Aktivitets- og redegjørelsesplikten (ARP) forsterket. Plikten regulerer hvordan virksomheter skal jobbe systematisk og aktivt for likestilling og mot diskriminering. Alle offentlige virksomheter og alle private virk-

somheter med mer enn 50 ansatte fikk også utvidede krav til hvordan de skal redegjøre for likestillingsarbeidet. I tillegg til en omfattende lønnskartlegging, skal virksomhetene rapportere på parameter som kjønnsfordeling i virksomheten, bruk av midlertidige og deltidsansatte og fordeling av foreldrepermisjon. Videre skal virksomhetene skrive en redegjørelse om hvordan de jobber med bredere mangfold, hvilke risikofaktorer de har identifisert og hva de gjør for å utbedre dette. Rapporteringen skal være offentlig tilgjengelig, enten i årsberetningen eller i et annet offentlig dokument som årsberetningen henviser til. Styret er ansvarlig for rapporteringen.

Betydelig risiko knyttet til manglende rapportering

Likestillings- og diskrimineringsombudet har veilednings- og oppfølgingsfunksjon med hensyn til lovgivningen. De kan gjennomføre oppfølgingsbesøk til virksomheter, og de kan rette en klage til Diskrimineringsnemnda etter diskrimineringsombudsloven § 8 dersom virksomheten ikke overholder sine plikter. I skrivende stund er en stor virksomhet klaget inn til Nemnda for manglende ARP-rapportering. Hvis Nemnda gir medhold i klagen, kan virksomheten få bøter. Et sentralt tilleggsmoment er at all dokumentasjon i offentlige klagesaker er offentlig tilgjengelig, og utgjør en betydelig omdømmerisiko.

Les mer om hvem som må rapportere og hva som skal rapporteres på våre nettsider, <https://info.equalitycheck.com>.⁵

ARP fremdeles ukjent for mange virksomheter

I Equality Check har vi hjulpet mer enn 150 virksomheter med å rapportere på ARP gjennom vårt rapporteringsverktøy, og sitter i dag på den største samlede databasen av ARP-data og rapporter. Vår erfaring er imidlertid at rapporteringsplikten som trådte i kraft i 2020

fremdeles er ukjent for mange. En stor andel virksomheter og styrer er ikke klar over at de omfattes av loven, og at de risikerer både omdømmetap og bøter om de ikke møter rapporteringskravet.

EY6 har undersøkt 50 selskaper på OSEBX, og undersøkelsen viser at omtrent halvparten har offentliggjort likelønnsrapporten, men at bare 20 % har gjort en tilnærmet fullverdig redegjørelse. Likestillings- og diskrimineringsombudet har gjort stikkprøver blant kommuner, statlige selskaper og børsnoterte selskaper og funnet at ingen levde opp til rapporteringskravet.

Som med all annen lovgivning, kan vi forvente at toleransen for manglende rapportering vil være langt lavere fremover. Det er ikke lenger tilstrekkelig å skrive et par setninger i årsberetningen om kjønnsbalanse og likelønn. Ettersom kravet i ARP er omfattende, bør virksomhetene begynne arbeidet i god tid før årsberetningen skal være klar.

Revisors rolle

Ettersom likestillingsredegjørelsen er en del av årsberetningen, har også revisor visse plikter knyttet til rapporteringen. Innholdet i rapporten skal riktignok ikke revideres, men revisor skal gjennomføre følgende handlinger, i tråd med ISA 720:

- Vurdere om årsberetningen inneholder de opplysningene som skal gis i henhold til kravene i likestillingslovens § 26
 - vurdere hvorvidt årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet
 - basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- Dersom det foreligger vesentlig inkonsistens mellom informasjonen i årsberetningen og årsregnskapet, eller revisor mener informasjonen om ARP inne-

⁵ <https://info.equalitycheck.com/nb/resources/guide/aktivitets-og-redegj%C3%B8relsesplikten-for-arbeidsgivere>

⁶ https://www.ey.com/no_no/assurance/praksisundersokelsen/2022/aktivitets-og-redegjorelsesplikten

holder vesentlige feil, skal forholdet diskuteres med ledelsen og det skal konkluderes på om det er behov for å korrigere informasjonen. Konkluderer revisor med at ARP inneholder vesentlige feil, og ledelsen ikke vil korrigere, skal det kommuniseres til styret.

Internasjonal lovgivning på trappene

Norge er ikke alene om å ha krav til like-lønnsrapportering. Storbritannia innførte et lovkrav i 2017, Sverige, Finland og flere andre land har lignende krav, og det er nylig varslet omfattende lovgivning fra EU. Felles for lovgivningen er krav om å offentliggjøre en likelønns-oversikt fordelt på kjønn.

The Pay Transparency Directive.

Tidligere i år vedtok EU-parlamentet *The Pay Transparency Directive*. Alle EU-land må implementere loven innen 2026, og til nå har Norge innført alle slike direktiver. Lovgivningen krever at alle virksomheter med mer enn 100 ansatte offentliggjør likelønnsdata fordelt på kjønn og arbeidskategorier. Videre stilles det krav til virksomheter som har et lønnsgap på over 5 % om å gjøre en utvidet lønnsanalyse og utvikle en likelønns-tiltaksplan i samarbeid med ansattrepresentanter. Dette vil i praksis gjelde de aller fleste selskaper, ettersom majorite-

ten har et lønnsgap på over 5 %. I Norge er det gjennomsnittlige lønnsgapet på 13 % (SSB). Hvis det fremkommer lønnsforskjeller som skyldes kjønnsdiskriminering, skal lønsmottakeren kompenseres for å utjevne lønnsforskjellen. Selskaper som bryter med likelønnsregelen, skal møtes med sanksjoner som for eksempel bøter.

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Et annet sentralt EU-direktiv, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), er også på vei inn i norsk lov. 22. mai 2023 overleverte verdipapirlovutvalget sin utredning om forslag til gjennomføring av direktivet i Norge. Direktivet foreslår innføring av pålagt bærekraftsrapportering i henhold til omfattende rapporteringsstandarder for en bred gruppe foretak. Som bærekraftsrapportering regnes rapportering fra foretak om miljømessige (E), sosiale (S) og styringsmessige (G) forhold. Områdene likestilling, mangfold og inkludering inngår i de sosiale forholdene som foretakene skal rapportere på, og er altså en del av bærekraftsrapporteringen. Rapporteringspliktene etter likestillingsloven strekker seg på flere områder lenger enn CSRD, og et grundig arbeid med likestillingsredegjørelsen vil gi virksomhetene som blir omfattet av CSRD, fortrinn i implementeringen.

Lovgivningen hjelper selskapene i gang:

Vi erfarer at det store flertallet av virksomheter i dag ønsker å gjøre noe med likestilling, inkludering og mangfold, og ser konkurransefortrinn det gir å lykkes med arbeidet. Den viktigste driveren er å vinne kampen om talentene. Mange er også opptatt av omdømmerisiko og finansiell risiko som ligger i å ikke møte samfunnets økende krav.

Imidlertid sliter majoriteten av virksomheter med å vite hvor de skal starte og hva de skal gjøre.

Derfor sier mange selskaper vi snakker med at de setter pris på at ARP gir dem det nødvendige incentivet til å starte med en mer systematisk tilnærming til likestilling og mangfold.

ARP er et første skritt på veien ved å tvinge selskaper til å lage en rapport over status quo. Vi ser at mange selskaper er innstilt på å bruke innsikten til å bli bedre, og vi synes det er oppløftende å se at så mange tar utfordringen seriøst.

Selskaper som rapporterer i henhold til ARP, vil også være klar for å møte de nye og omfattende EU-kravene som kommer.

Fakta om aktivitets- og redegjørelsesplikten (ARP)

1. Hvem skal rapportere?
 - a. Alle offentlige virksomheter
 - b. Alle private virksomheter med ≥ 50 ansatte
 - c. Alle private virksomheter med 20–50 ansatte hvis én av partene krever det
4. Hva skal rapporten inneholde?
 - a. Faktisk tilstand om kjønnslikestilling basert på selskapsdata (kjønnsbalanse totalt, oversikt over lik lønn for arbeid av lik verdi, midlertidig ansatte, deltid og ufrivillig deltid, uttak av foreldrepermisjon)
 - b. En redegjørelse for hvordan arbeidet er systematisert, hvem som deltar i arbeidet, hvilke risikoområder man har, hvilke planer man har, hvilke tiltak man skal iverksette og resultater fra tidligere arbeid. Denne redegjørelsen skal omfatte likestilling utover kjønn.

Hvordan gå fra rapportering til handling?

Spørsmålet er hva selskaper skal gjøre videre etter å ha rapportert i henhold til lovverket, og hvordan de skal bruke innsikten til å bli bedre? Rapportering er et riktig steg på veien, men på ingen måte tilstrekkelig. Virksomheter som ønsker å benytte seg av konkurransefortrinnet som ligger i likestilling og mangfold, og vil styre unna både finansiell risiko og omdømmerisiko, må gjøre mer enn minimumskravet som ligger i loven.

Vi erfarer at manglende data, manglende fagkunnskap og manglende tid er viktige grunner til at selskaper ikke lykkes med likestillingsarbeidet. Det er fremdeles en mytebasert og silodrevet

tilnærming til likestilling og mangfold. Som med alle andre utfordringer er man avhengig av noen grunnleggende premisser for å lykkes:

- Arbeidet må være forankret i toppledelse og en del av strategien
- Man må ha riktige data og tilstrekkelig domenekunnskap for å stille riktig diagnose
- Man må iverksette tiltak som faktisk har en effekt

Fokuset på likestilling har utvidet perspektivet til å dekke mer enn kjønn. Vi hjelper i dag mange bedrifter med hvordan de som arbeidsgiver kan identifisere ulikheter utover kjønn, og forstå hvordan de kan tilrettelegge for inkludering og tilhørighet.

Ved å kombinere riktige data med fagkompetanse kan man identifisere muligheter for å øke selskapets verdiskaping på lengre sikt. Man kan finne hvilke utfordringer som gir størst finansiell risiko eller størst omdømmerisiko, og bruke evidensbaserte løsninger for å redusere risikoen.

Dette vil til slutt gagne bedriftene, deres ansatte og samfunnet som helhet. Selskaper som tar tak i dag, vil ligge milevis foran sine konkurrenter om kort tid. Vi ser allerede resultater hos virksomhetene som begynte i fjor. De som ikke tar tak i dag, løper en høy risiko for å tape konkurransen om talentene og markedet i nær fremtid.

Innfører global minimumsbeskatning i Norge



Advokat
Lene Lodde
Advokatfirmaet Wiersholm

I et høringsnotat foreslås det et regelverk for å implementere deler av OECDs modellregelverk om global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent («Modellreglene») i norsk rett.

Det foreslås at Norge skal innføre skatteinkluderingsregelen som innebærer at morselskap blir skattepliktig for suppleringskatt beregnet for sine underbeskattede konsernheter. I tillegg foreslår Finansdepartementet regler om nasjonal suppleringskatt. Regelverket som foreslås innført i høringsnotatet, vil innebære svært omfattende endringer i beskatningen av foretak som kommer inn under regelverket.

1. Global minimumsbeskatning i Norge

1.1 Høringsnotat om suppleringskatt

6. juni 2023 publiserte Finansdepartementet et høringsnotat om innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2).¹ Regelverket som

foreslås i høringsnotatet tar sikte på å implementere deler av OECDs modellregelverk² om global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent («Modellreglene») i norsk rett.

Reglene om global minimumsbeskatning skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land hvor konsernet er etablert. Dersom et konsern har en effektiv skattesats på mindre enn 15 prosent i en jurisdiksjon, skal det beregnes suppleringskatt («Top-up tax» i Modellreglene). Suppleringskatten beregnes basert på differansen mellom en effektiv skattesats på

15 prosent og den faktiske effektive beskatningen i jurisdiksjonen.

Modellreglene består i utgangspunktet av to regelsett som skal virke sammen for å sikre global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent. Hovedregelen, omtalt som skatteinkluderingsregelen i høringsnotatet («Income Inclusion Rule» i Modellreglene), innebærer enkelt sagt at morselskap blir skattepliktig for suppleringskatt beregnet for deres konsernheter. Den sekundære regelen er omtalt som skattefordelingsregelen i høringsnotatet («Undertaxed Profit Rule» i Modellreglene) og kommer til anvendelse dersom beregnet suppleringskatt for jurisdiksjonen ikke fanges opp av skatteinkluderingsregelen.

Modellreglene åpner også for at land kan velge å innføre kvalifiserte regler om

¹ Høring – Innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar2), datert 6. juni 2023.

² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021, med etterfølgende kommentarer og veiledninger.

nasjonal suppleringskatt. Et land som har innført regler om nasjonal suppleringskatt i tråd med kravene som stilles i Modellreglene, kan beregne og legge suppleringskatt for konsernheter som er lokalisert i jurisdiksjonen, forutsatt at konsernheterne er omfattet av reglene om suppleringskatt. Dette gjelder selv om konsernets morselskap er lokalisert i et annet land. I praksis innebærer det at jurisdiksjonen der den underbeskattede konsernheten er lokalisert, gjennomfører skattleggingen og får provenyet.

Høringsnotatet foreslår regler som skal implementere skatteinkluderingsregelen og reglene om nasjonal suppleringskatt i norsk rett. Det er foreslått at skatteinkluderingsregelen og regelen om nasjonal suppleringskatt skal tre i kraft med virkning fra og med 2024. Finansdepartementet tar sikte på å komme tilbake til forslag om implementering av skattefordelingsregelen på et senere tidspunkt. Høringsnotatet foreslår også regler om blant annet beregning av suppleringskatt og skattyters opplysningsplikt.

En viktig forutsetning for å oppnå formålene med reglene om suppleringskatt er at reglene er like i de landene som implementerer regelverket. De materielle løsningene i Modellreglene ligger fast. Det er derfor ikke rom for endringer i de materielle reglene som foreslås i høringsnotatet. Finansdepartementet ønsker synspunkter på hvordan selve implementeringen av Modellreglene i norsk rett er foreslått gjennomført.⁵ Høringsfristen var 1. august 2023.

Regelverket om global minimumsbeskatning er omfattende. Denne artikkelen vil kun trekke frem enkelte hovedlinjer i lovforslaget.

1.2 Historikk

Økt globalisering og digitalisering utfordrer dagens internasjonale regler for selskapsbeskatning. Det har lenge vært stor oppmerksomhet rundt internasjonale skattetilpasninger, skadelig

skattekonkurransen og rettferdig beskatning av store flernasjonale konsern. Flernasjonale konsern har for eksempel kunnet dra nytte av variasjoner i selskapskattesatsen ved strukturering av konsernets virksomhet. Jurisdiksjoner har blant annet innført internrettslige CFC-regler (Controlled foreign corporation) for å beskytte sitt eget skattefundament. Norge har tilsvarende regler i form av NOKUS-regler (Norskkontrollert utenlandsk selskap). Slike nasjonale regler har imidlertid begrensninger og det har vist seg at internasjonalt samarbeid er nødvendig for å oppnå et regelverk som kan møte dagens globale og digitale marked.

Mellom 2013 og 2015 gjennomførte OECD- og G20-landene det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting). Som ledd i dette ble det enighet om en rekke tiltak som skulle motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. I forlengelsen av BEPS-prosjektet, opprettet OECD og G20-landene i 2016 OECD/G20 Inclusive Framework («Inclusive Framework»). Inclusive Framework er et samarbeidsorgan som i dag har over 140 medlemsland, deriblant Norge.⁴

Inclusive Framework har siden 2016 arbeidet med å reformere internasjonale skatteregler for å sikre stabile langsiktige løsninger på utfordringer knyttet til økt digitalisering av verdensøkonomien. I oktober 2021 ble det oppnådd politisk enighet om sentrale elementer for å kunne innføre en global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent.⁵ Modellreglene om global minimumsbeskatning ble ferdigstilt i desember 2021.⁶ Kommentarene til Modellreglene ble publisert i mars 2022⁷ og det publiseres fortløpende veiledninger (Administrative Gui-

dance) utarbeidet av Inclusive Framework.

Arbeidet i Inclusive Framework består av to deler (pilarer). Den første pilaren, pilar 1, gjelder enkelt sagt fordeling av beskatningsretten til selskapsoverskudd mellom ulike land. Forslaget innebærer blant annet økt beskatningsrett til markedsjurisdiksjonen der kundene og brukerne befinner seg sammenlignet med dagens fordeling av beskatningsrett. Den andre pilaren, pilar 2, handler om å innføre regler som sikrer at store, flernasjonale konserner skattelegges med en effektiv skattesats på 15 prosent i alle jurisdiksjoner der konsernet er etablert. Det er deler av regelverket i pilar 2 som i høringsnotatet foreslås innført i norsk rett.

1.3 Regelverkets formål

Formålet med et internasjonalt regelverk om global effektiv minimumsbeskatning er grovt sett todelt. For det første er det et formål å redusere skattekonkurransen mellom jurisdiksjoner. Flere jurisdiksjoner har redusert sin effektive skattesats den siste tiden for å være konkurransedyktig og tiltrekke seg skatteproveny. En global effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent setter et gulv for skattekonkurransen mellom jurisdiksjoner.

Det andre formålet med regelverket er å hindre overskuddsflytting. Dersom forskjellen i den effektive beskatningen i ulike jurisdiksjoner er høy, vil ulikheten i effektiv skattesats kunne utgjøre et insentiv for flernasjonale konsern til å etablere seg i jurisdiksjonen med lavest effektiv skattesats. Til sammenligning dersom forskjellen i effektiv beskatning i ulike jurisdiksjoner er minimal, vil effektiv skattesats normalt ikke i seg selv utgjøre et insentiv til overskuddsflytting. Gjennom å etablere en global effektiv skattesats på 15 prosent ønsker Inclusive Framework å redusere overskuddsflytting.

³ Høringsbrev, Høring – innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2), datert 6. juni 2023.

⁴ Høringsbrev, Høring – innføring av regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2), datert 6. juni 2023.

⁵ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, datert 8. oktober 2021.

⁶ Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), datert 14. desember 2021.

⁷ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022.

1.4 Hvilke konsernselskaper vil omfattes av reglene om suppleringskatt?

1.4.1 Flernasjonale konsern og rene nasjonale konsern

Reglene om suppleringskatt vil komme til anvendelse for store flernasjonale konsern. I tillegg er det i Norge foreslått at reglene skal gjelde for rene nasjonale konsern, slik at reglene likebehandler grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. Bakgrunnen for å utvide anvendelsesområdet til å inkludere rene nasjonale konsern er å overholde Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Nasjonale konsern omfattes også av EU-direktivet som implementerer reglene om global effektiv minimumsbeskatning i EU.⁸

1.4.2 Konsern, enhet og konsernenhet

Definisjonen av et «konsern» etter reglene om suppleringskatt fremgår av ny forskrift til skatteloven («sktl.») § 20-1-3 (1) a. Et konsern er definert som en gruppe enheter som er knyttet sammen gjennom eierskap eller kontroll slik at de er inkludert i det øverste morselskapets konsernregnskap, eller ville vært inkludert hvis morselskapet hadde utarbeidet konsernregnskap etter et akseptert regnskapsspråk. Enheter som er utelatt fra konsolidering utelukkende på grunn av størrelse, materiell karakter eller fordi det er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg, skal også anses som en del av konsernet. I tillegg skal enheter som ikke er en del av et konsern, men som har ett eller flere faste driftssteder i utlandet, anses som et konsern.

Etter reglene om suppleringskatt omtales enhver juridisk person eller enhver sammenslutning, innretning eller arrangement som utarbeider separat regnskap som en «enhet», jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) b. En enhet som inngår i et konsern og faste driftssteder som tilhører en slik enhet utgjør

en «konsernenhet», jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) c.

1.4.3 Terskelbeløp

Reglene om suppleringskatt kommer til anvendelse for enheter som inngår i et konsern som i henhold til konsernregnskapet til det øverste morselskapet har hatt en årlig samlet inntekt på minst 750 millioner euro i minst to av de siste fire foregående regnskapsårene, jf. ny sktl. § 20-1. Inntekt fra unntatte enheter som vist til nedenfor, skal tas med i beregningen av terskelbeløpet i den utstrekning inntekten inngår i konsolideringen. Regnskapsåret hvor vurderingen av terskelbeløpet foretas, inngår ikke i fireårsperioden. Hensikten med å foreta vurderingen over en fireårsperiode er å gi skattyter stabilitet og forutberegnelighet. Konsernet vil allerede ved starten av regnskapsåret hvor vurderingen foretas vite om konsernet omfattes av regelverket eller ikke. En konsekvens av regelverket er at nyetablerte konsern tidligst vil kunne omfattes av regelverket i år tre. Det er først i år tre at inntektstærskelen kan være nådd i to av de siste fire regnskapsårene.

1.4.4 Unntatte enheter

Enkelte typer enheter er særskilt unntatt fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-2 (1):

- Offentlige enheter
- Internasjonale organisasjoner
- Ideelle organisasjoner
- Pensjonsfond
- Investeringsfond som er øverste morselskap
- Investeringsforetak som investerer i fast eiendom og er øverste morselskap

Enheter som er eid av ett eller flere unntatte enheter, kan også på visse vilkår unntas fra reglene om beregning av effektive skattesatser og suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-2 (2).

1.4.5 Unntak for bagatellmessig inntekt og overskudd

I høringsnotatet foreslås det at den rapporterende konsernenheten kan velge å sette suppleringskatten til null for et regnskapsår i jurisdiksjoner hvor konsernet har en samlet gjennomsnittlig inntekt og et gjennomsnittlig samlet overskudd som relativt sett er bagatellmessig. Unntaket skal sikre at konserner som omfattes av regelverket, ikke behøver å bruke ressurser på å beregne suppleringskatt i jurisdiksjoner hvor skatten uansett ville blitt relativt lavt.

Unntaket kommer til anvendelse når et konserns gjennomsnittlige, totale inntekt i en jurisdiksjon er mindre enn ti millioner euro, og gjennomsnittlig samlet overskudd i jurisdiksjonen er mindre enn én million euro, jf. ny sktl. § 20-44 (1). Dette er terskelbeløp, ikke et bunnfradrag. Gjennomsnittet beregnes basert på det inneværende og de to foregående regnskapsårene for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen. Denne gjennomsnittsberegningen er ment å gi økt stabilitet for konsernet og redusere risikoen for at konsernet faller innenfor og utenfor unntaket fra ett år til et annet.⁹ I høringsnotatet foreslås det beregningsregler som skal benyttes for å fastsette konsernets totale inntekt og samlet overskudd samt for å foreta gjennomsnittsberegningen.

1.5 Beregning av suppleringskatt

1.5.1 Beregning av ordinær suppleringskatt og suppleringskatt etter regler om nasjonal suppleringskatt

Høringsnotatet foreslår regler om beregning av ordinær suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen. I høringsnotatet foreslås det videre at den nasjonale suppleringskatten skal beregnes på samme måte som ordinær suppleringskatt, med unntak av at det ikke skal gjøres fradrag for nasjonal suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-13. Bakgrunnen for dette er nok at det i Modellreglene er lagt til grunn at en

⁸ Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, datert 14. desember 2022.

⁹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022. s. 130.

nasjonal suppleringskatt må beregnes på en måte som tilsvarende beregningen av ordinær suppleringskatt. Videre må den nasjonale suppleringskatten implementeres og administreres slik at den samsvarer med resultatene etter Modellreglene. I OECDs veiledninger om utforming av nasjonal suppleringskatt er det lagt til grunn at landene ved utformingen av regler om nasjonal suppleringskatt kan foreta enkelte tilpasninger for å forenkle rapporteringen.¹⁰ Reglene om nasjonal suppleringskatt kan derfor få noe ulik utforming i ulike land.

Beregning av suppleringskatt for konsernet og fordeling av skatteplikten etter suppleringskattereglene kan foretas i ni steg som beskrevet nedenfor. Etter regelverket skal det foretas beregninger og vurderinger på både konsernnivå, konsernenhetsnivå og jurisdiksjonsnivå (aggregerte tall fra konsernenhetene i en jurisdiksjon). Beregningene skal foretas for hvert regnskapsår. Regelverket er detaljrikt og beskrivelsen nedenfor trekker kun frem enkelte hovedlinjer.

1.5.2 Steg 1 – Identifisere konsernenhetene i jurisdiksjonen

Reglene om global effektiv minimumsbeskatning innebærer at konsern som omfattes av regelverket må beregne effektiv skattesats og eventuelt suppleringskatt for sine konsernenheter i alle jurisdiksjoner hvor konsernet er etablert. Konsernenhetene i en jurisdiksjon må derfor identifiseres.

I den forbindelse er det også nødvendig å vurdere om konsernet har felleskontrollert virksomhet (Joint Ventures) og minoritetseide konsern i jurisdiksjonen da det gjelder særskilte beregningsregler for disse. Videre er det nødvendig å vurdere om konsernet har konsernenheter som er gjenstand for særskilte beregningsregler i jurisdiksjonen. Dette gjelder for eksempel for investeringsenheter, konsernenheter med deltakerfastsetting

og statsløse konsernenheter. Et annet eksempel er faste driftssteder, som anses som konsernenheter etter suppleringskattereglene, jf. ny sktl. 20-23. Det skal beregnes et eget regnskapsmessig resultat for konsernenheter som er faste driftssteder. Her er det relevant å kort vise til at definisjonen av et fast driftssted etter suppleringskattereglene er vid, og omfatter tilfeller som verken anses som fast driftssted etter en skatteavtale eller gir grunnlag for begrenset skatteplikt etter intern skattelovgivning, jf. ny forskrift til sktl. § 20-1-3 (1) bokstav l. Konsernet må derfor foreta en grundig vurdering når det skal identifisere konsernenhetene i de enkelte jurisdiksjonene hvor det driver virksomhet. Særskilte beregningsregler vil ikke bli behandlet nærmere i denne artikkelen.

1.5.3 Steg 2 – Beregning av konsernets resultat på jurisdiksjonsnivå

1.5.3.1 Utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler

En ensartet beregning av effektiv beskatning og suppleringskatt på tvers av jurisdiksjoner krever et harmonisert inntektsgrunnlag og harmoniserte regler for beregning av konsernets skattekostnader. De nasjonale skattesystemene er i liten grad harmoniserte. Regnskapsreglene er derimot i større grad harmoniserte gjennom internasjonale standarder. Inntektsgrunnlaget som benyttes i Modellreglene og i det norske forslaget tar derfor utgangspunkt i regnskapet og regnskapsregler.

Det skal beregnes et justert resultat for hver konsernenhet i jurisdiksjonen for hvert regnskapsår. Fremgangsmåten for å beregne en konsernenhets resultat kan deles i to, jf. ny sktl. § 20-20 (1). Den første delen består i å fastsette et regnskapsmessig resultat som skal være utgangspunktet for beregningen. Det regnskapsmessige utgangspunktet for beregningen av justert resultat er konsernenhetens netto inntekt før konsolideringsjusteringer som skal eliminere konserninterne transaksjoner. Dette «regnskapsmessige resultatet» skal fastsettes i samsvar med det regnskapspråket som er brukt til å

utarbeide det øverste morselskapets konsernregnskap. Den andre delen består i å justere det regnskapsmessige resultatet for ulike forhold som vist til nedenfor. Justeringene bringer det regnskapsmessige resultatet nærmere et skattemessig resultat.

Det endelige resultatet for en konsernenhet etter justeringene betegnes som «justert resultat». Summen av justerte resultater for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen utgjør konsernets justerte resultat for jurisdiksjonen. Begreper justert overskudd eller justert underskudd benyttes for henholdsvis overskudds- eller underskuddstilfeller.

1.5.3.2 Faste justeringer for permanente forskjeller

Den regnskapsmessige behandlingen av en bestemt inntekt eller kostnad mv. kan avvike fra den skattemessige behandlingen, og det regnskapsmessige resultatet for en konsernenhet kan derfor være et annet enn det skattemessige. Noen slike ulikheter vil medføre forskjeller i beregningen av resultatet for konsernenheten som ikke utjevnes over tid, og vil dermed være permanente forskjeller. Det regnskapsmessige utgangspunktet skal derfor justeres for en rekke permanente forskjeller.

Et eksempel på en justering for en permanent forskjell er justering for fritatt utbytte, jf. ny sktl. § 20-21 (1) b. Mottatt utbytte skal som hovedregel ikke inngå i justert resultat. Dette gjelder blant annet ikke utbytte fra porteføljainvesteringer. Porteføljainvesteringer vil etter suppleringskattereglene si utbytte på aksjer mv. der konsernets samlede eierandel er mindre enn ti prosent og eiertiden til konsernenheten som mottar utbytte er mindre enn ett år på utdelingstidspunktet. Her kan kort nevnes at definisjonen av fritatt utbytte etter suppleringskattereglene ikke er helt sammenfallende med vilkårene for at utbytte skal være omfattet av den norske fritaksmetoden. Ulikheten vil for norske konsernenheter kunne medføre at aksjeinntekt som er fritatt etter fritaksmetoden, i noen tilfeller skal regnes med ved beregningen av

¹⁰ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), datert 1. februar 2023, side 99.

justert resultat, mens aksjeinntekt som ikke er fritatt etter fritaksmetoden i noen tilfeller skal holdes utenfor beregningen av justert resultat.

1.5.3.3 Andre justeringer

Andre justeringer av det regnskapsmessige resultatet for konsernenheten skal eller kan foretas ved beregningen av konsernenhetens justerte resultat. Noen av disse justeringene er obligatoriske, mens andre er valgfrie. Et eksempel på en frivillig justering gjelder vederlag i form av aksjer og opsjoner, som er underlagt gunstige skatteregler i mange av landene i Inclusive Framework. Konsernenhetens skattemessige fradrag kan da være større enn den regnskapsmessige kostnaden, og denne forskjellen er en permanent forskjell. Det følger av ny sktl. § 20-21 (2) at rapporterende konsernenhet kan velge at fradrag for kostnader i forbindelse med aksjebasert vederlag for konsernenhetene i en jurisdiksjon skal settes til skattemessig kostnad i stedet for regnskapsmessig kostnad. Valget om å bruke skattemessig kostnad for aksjebasert vederlag gjelder for fem år.

1.5.3.4 Resultat fra internasjonal skipsfartsvirksomhet og tilknyttet virksomhet

I tillegg til å foreta visse justeringer, skal resultat fra internasjonal skipsfart og tilknyttet virksomhet holdes utenfor beregningen av en konsernenhets justerte resultat, dersom konsernenheten dokumenterer at den strategiske eller kommersielle ledelsen av alle de omfattende skipene utøves fra jurisdiksjonen der konsernenheten er lokalisert, jf. ny sktl. § 20-22 (1).

1.5.4 Steg 3 – Beregne skatt for konsernet på jurisdiksjonsnivå

1.5.4.1 Justert skatt

Reglene om global minimumsbeskatning forutsetter videre at konsernets skatt i det enkelte land beregnes. For å kunne gjennomføre denne beregningen må det tas stilling til hvilke skattearter som skal tas med ved beregningen etter

suppleringskattereglene, jf. ny sktl. § 20-30. Kjernen i begrepet er skatter som er ført i konsernenhetens regnskap og som gjelder enhetens inntekt, eller inntekt fra en annen konsernenhet som den har en eierandel i. Når det gjelder norske skatter, vil skatt på inntekt, naturressurser og grunnrente etter skatteloven være omfattet. Det samme gjelder petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven og tonnasjeskatt etter skatteloven. Eieningsskatt og merverdiavgift er eksempler på skatter som ikke vil være omfattet. Suppleringskatt omfattes ikke.

Som for beregning av konsernenhetens justerte resultat er beregningen av justert skatt for konsernenheten todelt. Beregningen tar utgangspunkt i den delen av skattekostnaden i resultatregnskapet som utgjør betalbar skatt, jf. ny sktl. § 20-30. Deretter skal det gjennomføres flere justeringer av det regnskapsmessige utgangspunktet for å komme frem til justert skatt for konsernenheten. Justert skatt skal bare omfatte skatt på inntekt som er tatt med i beregningen av justert resultat. Et eksempel på en justering er derfor at skatt på inntekt som er unntatt fra beregningen av justert resultat, også skal unntas fra beregningen av justert skatt.

I likhet med beregningen av konsernets justerte resultat, skal justert skatt først beregnes for den enkelte konsernenheten. Deretter legges justert skatt for alle konsernenhetene i et land sammen, og summen utgjør konsernets justerte skatt for jurisdiksjonen.

1.5.4.2 Fordeling av skatt mellom visse typer konsernenheter

Ved beregningen av justert skatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen kan det også være nødvendig å fordele skatt mellom ulike konsernenheter. Det vil si at skattekostnader som er ført i regnskapet til en konsernenhet fordeles mellom ulike konsernenheter. Dette gjelder typisk der en konsernenhet er skattepliktig for inntekt som er opptjent av en annen konsernenhet. Et eksempel gjelder beregning av justert skatt for konsernenheter som er NOKUS-selskaper

(CFC-selskaper). Etter NOKUS-reglene skattlegges norske eiere løpende for sin andel av NOKUS-selskapets overskudd eller underskudd uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte. Tilsvarende gjelder etter andre lands CFC-regler. Etter suppleringskattereglene inntatt i ny forskrift til sktl. § 20-34 (3) og (6) skal skatten som er ilagt eieren, medregnes i beregningen av justert skatt for NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten). For passive inntekter (for eksempel renteinntekter) opptjent i NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten) er det satt begrensninger for hvor mye av skatten som kan fordeles til NOKUS/CFC-selskapet (konsernenheten). Resterende skatt som er ilagt eieren for den passive inntekten, fordeles til eieren.

1.5.5 Steg 4 – Beregne effektiv skattesats for jurisdiksjonen

Det skal beregnes en effektiv skattesats for hver jurisdiksjon hvor konsernet er etablert med én eller flere konsernenheter, jf. ny sktl. § 20-40 (1). Effektiv skattesats settes til summen av justerte skatter for konsernenhetene i jurisdiksjonen dividert på samlet overskudd for konsernenhetene i jurisdiksjonen, avrundet til fjerde desimal. Samlet overskudd for en jurisdiksjon utgjør den positive summen av konsernenhetenes justerte overskudd, fratrukket summen av deres justerte underskudd. Det skal ikke beregnes effektiv skattesats for jurisdiksjoner med et samlet underskudd.

Dersom den samlede effektive skattesatsen for jurisdiksjonen er 15 prosent eller høyere, vil konsernet ikke være gjenstand for suppleringskatt i den aktuelle jurisdiksjonen for det aktuelle regnskapsåret. Dersom et konserns samlede effektive skattesats i en jurisdiksjon er lavere enn 15 prosent for et regnskapsår, skal det beregnes en suppleringskatt for konsernenhetene i jurisdiksjonen jf. ny sktl. § 20-41 (1). Det må dermed beregnes en supplerings-skattesats.

1.5.6 Steg 5 – Beregne suppleringskattesatsen

Suppleringskattesatsen utgjør differansen mellom 15 prosent og den effektive skattesatsen for jurisdiksjonen, jf. ny sktl. § 20-41 (2) bokstav a. For eksempel dersom den effektive skattesatsen i jurisdiksjonen er ti prosent, utgjør suppleringskattesatsen fem prosent.

1.5.7 Steg 6 – Beregne det overskytende skattegrunnlaget

Suppleringskatten skal bare ilegges det overskytende skattegrunnlaget for konsernet i jurisdiksjonen («Excess Profit» i Modellreglene). Det neste steget før den samlede suppleringskatten for jurisdiksjonen kan beregnes, er derfor å beregne det overskytende skattegrunnlaget for jurisdiksjonen. Det overskytende skattegrunnlaget utgjør det samlede overskuddet for alle konsernenhetene i jurisdiksjonen, fratrukket et eventuelt substansbasert inntektsfradrag, jf. ny sktl. § 20-41 (1) b.

Det substansbaserte inntektsfradraget beregnes samlet for alle konsernenhetene i den enkelte jurisdiksjonen for hvert regnskapsår, jf. ny sktl. § 20-42 (1). Fradraget består av to komponenter: en prosentandel av konsernenhetenes lønnskostnader og en prosentandel av konsernenhetenes bokførte verdi av fysiske eiendeler (unntatt investeringsenheter), jf. ny sktl. § 20-42 (1). Fradraget for lønnskostnader og bokført verdi av omfattende eiendeler skal settes til fem prosent. I en overgangsfase frem til 2033 skal fradraget være høyere. For regnskapsår som begynner i 2024 skal andelen være 9,8 prosent for lønnskostnader og 7,8 prosent for bokført verdi av fysiske eiendeler, jf. ny forskrift til sktl. § 20-42-1. Prosentandelene vil reduseres gradvis frem til 2033. For regnskapsår som begynner fra og med 2033 vil prosentandelen være fem prosent for både lønnskostnader og fysiske eiendeler.

Det substansbaserte inntektsfradraget reduserer dermed det overskytende skattegrunnlaget som er gjenstand for suppleringskatt. Dersom det substansbaserte inntektsfradraget tilsvarende eller

er høyere enn konsernets samlede overskudd i jurisdiksjonen vil, konsernet ikke ha et overskytende skattegrunnlag i jurisdiksjonen og det kan heller ikke ilegges suppleringskatt for jurisdiksjonen i det aktuelle regnskapsåret. Dette forutsetter at det ikke foreligger etterberegnet suppleringskatt.¹¹

Formålet med det substansbaserte inntektsfradraget er å unnta en fastsatt avkastning fra virksomhetsaktiviteter med substans i jurisdiksjonen fra suppleringskatt. Lønnskostnader og kostnader knyttet til konsernets bokførte verdi av enkelte fysiske eiendeler anvendes for å beregne fradraget. Det antas at disse kostnadene er knyttet til aktiviteter og eiendeler som er mindre mobile og dermed har lav risiko for overskuddsflytting.¹²

Det substansbaserte inntektsfradraget kommer automatisk til anvendelse. Den rapporterende konsernenheten kan imidlertid velge å ikke kreve det substansbaserte inntektsfradraget i en jurisdiksjon for det aktuelle regnskapsåret i informasjonsmeldingen for suppleringskatt. Beregningen av det substansbaserte inntektsfradraget kan være ressurskrevende for konsernet. Dette er bakgrunnen for at konsernet kan velge å ikke benytte seg av det substansbaserte inntektsfradraget.

1.5.8 Steg 7 – Beregne suppleringskatt for jurisdiksjonen

Suppleringskatten for jurisdiksjonen utgjør suppleringskattesatsen (som beregnet under steg 5 ovenfor) multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget (som beregnet i steg 6 ovenfor), tillagt eventuell etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt, jf. ny sktl. § 20-41 (2). Etterberegnet suppleringskatt er regulert i ny sktl. § 20-43. Her nevnes kun at

etterberegnet suppleringskatt kan oppstå når den effektive skattesatsen og suppleringskatten for én eller flere skattleggingsperioder endres.

1.5.9 Steg 8 – Fastsetting av suppleringskatt for den enkelte konsernenhet

For å anvende den nasjonale suppleringskatteregelen, skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen er det nødvendig å fordele suppleringskatten som er beregnet samlet for jurisdiksjonen til de enkelte konsernenhetene i jurisdiksjonen. Konsernets samlede suppleringskatt for jurisdiksjonen skal derfor fordeles til konsernenhetene i jurisdiksjonen. Suppleringskatt skal kun fordeles til konsernenheter med justert overskudd. Konsernenheter med et justert underskudd i skattleggingsperioden skal ikke ilegges suppleringskatt.

Med unntak av etterberegnet suppleringskatt, settes den enkelte konsernenhets suppleringskatt til konsernets samlede suppleringskatt for jurisdiksjonen, multiplisert med konsernenhetens forholdsmessige andel av alt justert overskudd i jurisdiksjonen jf. ny sktl. § 20-41 (3). Med konsernenhetens forholdsmessige andel av alt justert overskudd i jurisdiksjonen, menes den enkelte konsernenhetens justerte overskudd, delt på summen av justert overskudd for alle konsernenheter med justert overskudd i jurisdiksjonen.

1.5.10 Steg 9 – Fordeling av skatteplikt for suppleringskatt

1.5.10.1 Nasjonal suppleringskatt og ordinære regler om suppleringskatt

Reglene om nasjonal suppleringskatt og de ordinære reglene om suppleringskatt (skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen) bestemmer hvilken eller hvilke konsernenheter som skal ilegges suppleringskatten og dermed også hvilken jurisdiksjon som får skatteprovenyet. Disse regelsettene vil kort omtales nedenfor.

¹¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side 120.

¹² Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side 119.

1.5.10.2 Nasjonal suppleringskatt

Modellreglene åpner for at den enkelte jurisdiksjon kan innføre nasjonal suppleringskatt som oppfyller kravene som stilles til en slik skatt i Modellreglene. I Norge foreslås regler om nasjonal suppleringskatt i ny sktl. § 20-13. Regelen kommer til anvendelse for konsernenheter i Norge. Den nasjonale suppleringskatten skal fordeles til konsernenhetene i Norge i henhold til konsernenhetenes forholdsmessige andel av den nasjonale suppleringskatten for regnskapsåret.

Det følger av ny sktl. § 20-41 (2) at suppleringskatten for en enkelt jurisdiksjon etter de ordinære reglene om suppleringskatt utgjør suppleringskattesatsen multiplisert med det overskytende skattegrunnlaget, tillagt etterberegnet suppleringskatt og fratrukket nasjonal suppleringskatt. Dette betyr at nasjonal suppleringskatt har forrang fremfor skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Ved å implementere en nasjonal suppleringskatt sikrer Norge seg retten til å legge suppleringskatt for konsernenheter i Norge når vilkårene for å legge suppleringskatt er oppfylt. Det er derfor grunn til å forvente at land som innfører suppleringskatteregler også vil innføre regler om nasjonal suppleringskatt. Nasjonale regler om suppleringskatt vil i praksis begrense anvendelsen av skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen.

Dersom beregnet suppleringskatt for jurisdiksjonen ikke dekkes gjennom en nasjonal suppleringskatt fordeles skatteplikten etter hovedregelen om skatteinkluderingsregelen og eventuelt den sekundære regelen om skattefordeling.

1.5.10.3 Hovedregelen om skatteinkluderingsregelen

Hovedregelen om skatteinkluderingsregelen innebærer at det øverste morselskapet i konsernet («the Ultimate Parent Entity» i Modellreglene) som direkte eller indirekte har hatt en eierinteresse i en eller flere underbeskattede konsernenheter i løpet av regnskapsåret, blir skattepliktig for sin andel av suppleringskatt bereg-

net for disse underbeskattede konsernenhetene. Regelen er for norske morselskap foreslått i ny sktl. § 20-10. Dersom det øverste morselskapet i konsernet (eller et annet mellomliggende morselskap) ikke er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkluderingsregelen, flyttes skatteplikten ned i konsernstrukturen til det første mellomliggende morselskapet som er omfattet av kvalifiserte regler om skatteinkluderingsregelen («Top-down approach» i Modellreglene). Regelen er for norske mellomliggende morselskap foreslått i ny sktl. § 20-11.

Et deleid morselskap kan også få beskatningsmyndighet for sin andel av suppleringskatten fra sine underbeskattede underenheter, jf. ny sktl. § 20-12. Dette gjelder mellomliggende morselskap som er delvis eid av eiere som ikke er en del av konsernet. Hvis utenforstående eiere har en eierandel på mer enn 20 prosent i det mellomliggende morselskapet, gjelder særskilte regler for skatteplikt. Det mellomliggende morselskapet vil da være skattepliktig for suppleringskatt fra underbeskattede underliggende konsernenheter uavhengig av om morselskapet høyere opp i eierkjeden omfattes av kvalifiserte regler om skatteinkluderingsregelen.

Eier et morselskap en underbeskattet konsernenhet indirekte gjennom et mellomliggende morselskap eller et deleid morselskap som skal svare suppleringskatt etter en kvalifisert regel om skatteinkluderingsregelen, skal morselskapet redusere sin andel av beregnet suppleringskatt tilsvarende den delen av suppleringskatten som skal svares av det mellomliggende morselskapet eller det deleide morselskapet, jf. ny sktl. § 20-15. Regelen hindrer dermed dobbeltbeskatning.

Et morselskaps andel av suppleringskatt fra en underbeskattet konsernenhet, skal baseres på tilordning av regnskapsmessig resultat fra den underbeskattede konsernenheten. Reglene for beregning av et morselskaps andel av suppleringskatten er foreslått inntatt i ny sktl. § 20-14.

1.5.10.4 Sekundær regel om skattefordeling

Skattefordelingsregelen er en sekundær regel som kommer til anvendelse dersom skatteinkluderingsregelen ikke er tilstrekkelig til å oppnå effektiv minimumsbeskatning på 15 prosent for konsernet i en jurisdiksjon. Enkelt sagt innebærer den sekundære regelen om skattefordeling at beskatningsrett til beregnet suppleringskatt fordeles til de øvrige landene der konsernet er etablert og regler om global minimumsbeskatning er innført. Beskatningsretten fordeles etter en fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske driftsmidler. Den sekundære regelen om skattefordeling er som nevnt ikke en del av høringsnotatet.

1.5.10.5 Forenklet beregning

Det er foreslått regler om forenklet beregning av suppleringskatt i en innføringsperiode, jf. ny sktl. § 20-46 («Transitional Safe Harbour Rules» i Modellreglene). Innføringsperioden omfatter alle regnskapsår som begynner senest 31. desember 2026, men som ikke ender etter 30. juni 2028. Reglene om forenklet beregning i innføringsperioden innebærer at suppleringskatten i en jurisdiksjon for et regnskapsår kan settes til null så lenge konsernenhetene i en jurisdiksjon oppfyller vilkårene for forenklet beregning, jf. ny sktl. § 20-46 og ny forskrift til sktl. § 20-46-1. Formålet med reglene er å redusere etterlevingskostnadene til konsernene og å redusere de administrative byrdene for skattemyndighetene i innføringsperioden.

1.6 Opplysningsplikt

1.6.1 Informasjonsmelding, notifikasjon og skattemelding

Forslaget til regler om global effektiv minimumsbeskatning innebærer en omfattende opplysningsplikt for konsernenhetene som omfattes av regelverket. For det første skal det leveres en informasjonsmelding for suppleringskatt («GloBE Information Return» i Modellreglene) med alle opplysninger som er nødvendig for å beregne suppleringskatt for konsernet, jf. ny skatteforvaltningsloven («sktfvl.») § 8-14 (2).

Informasjonsmeldingen for supplerings-skatt er ikke en skattemelding, men skal gi de enkelte jurisdiksjoners skattemyndigheter grunnlag for å kontrollere supplerings-skatteplikten. Av høringsnotatet fremgår det at informasjonsmeldingen for supplerings-skatt skal leveres på engelsk.

Konsernenheten er ikke forpliktet til å levere informasjonsmelding for supplerings-skatt dersom denne er levert av øverste morselskap i konsernet eller en rapporterende konsernenhet, forutsatt at konsernenheten er lokalisert i en jurisdiksjon som Norge har en informasjonsutvekslingsavtale med for den aktuelle skattleggingsperioden, jf. ny sktvl. § 8-14 (3). Det foreligger plikt til å levere notifikasjon til norske skattemyndigheter dersom en annen konsernenhet leverer informasjonsmelding for supplerings-skatt som beskrevet ovenfor, jf. ny sktvl. § 8-14 (4).

Er den norske konsernenheten skattepliktig for supplerings-skatt enten etter de ordinære supplerings-skattereglene eller etter regler om nasjonal supplerings-skatt skal konsernenheten også levere en egen skattemelding for supplerings-skatt med opplysninger om supplerings-skatten som skal betales til Norge, jf. ny sktvl. § 8-14 (1).

1.6.2 Leveringsfrist

Skattleggingsperioden for supplerings-skatt vil være sammenfallende med regnskapsåret som det øverste morselskapet i konsernet har benyttet ved utarbeidelsen av konsernregnskapet, jf. ny skatteforvaltningsforskriften § 8-14-1.

Det er foreslått at fristen for å levere informasjonsmelding for supplerings-skatt, notifikasjon og skattemelding for supplerings-skatt skal være innen 15 måneder fra utløpet av regnskapsåret for det øverste morselskapet i konsernet, jf. ny skatteforvaltningsforskrift § 8-14-2. For å lette rapporteringsbyrden i startfasen, er det foreslått at fristen likevel skal være 18 måneder fra utløpet av det første regnskapsåret konsernet faller innenfor anvendelsesområdet for reglene om sup-

plerings-skatt. Etter dette vil norske skattemyndigheter motta de første informasjonsmeldingene for supplerings-skatt, notifikasjonene og skattemeldingene for supplerings-skatt i innen juni 2026.

1.7 Implementering

Reglene om global effektiv minimumsbeskatning er basert på frivillig implementering. Statene kan selv velge om de ønsker å implementere regelverket. Dersom en jurisdiksjon velger å implementere reglene om global effektiv minimumsbeskatning skal reglene implementeres i overensstemmelse med Modellreglene.¹⁵ Dersom en jurisdiksjon velger å ikke implementere reglene om global effektiv minimumsbeskatning må jurisdiksjonen likevel respektere at andre jurisdiksjoner har implementert regelverket og ilegger supplerings-skatt på inntekt opptjent i deres jurisdiksjon. På denne måten utgjør den tekniske utformingen av Modellreglene et insentiv til å implementere regelverket så snart tilstrekkelig mange jurisdiksjoner implementerer regelverket.

EU har vært en pådriver til rask implementering av regelverket om global effektiv minimumsbeskatning. Etter EU-direktivet¹⁴ vil Income Inclusion Rule ha effekt i EU for regnskapsår som starter fra 31. desember 2023. Undertaxed Profit Rule vil ha effekt i EU for regnskapsår som starter fra 31. desember 2024. Dette tilsier at skatteinkluderingsregelen vil ha effekt i mange land fra 2024, mens den sekundære skattefordelingsregelen ikke innføres før i 2025. Finansdepartementet foreslår at skatteinkluderingsregelen og regelen om nasjonal supplerings-skatt skal tre i kraft med virkning fra og med 2024.

1.8 Økonomiske konsekvenser

OECD anslår at supplerings-skattereglene innebærer en samlet økning i skat-

teinntekter fra selskapsoverskudd på om lag 200 milliarder dollar globalt, noe som tilsvarer om lag ni prosent av globale selskaps-skatteinntekter.¹⁵ En del av de økte skatteinntektene er et resultat av atferdsendringer både fra jurisdiksjoner og skattyterne som omfattes av regelverket.

Det er grunn til å tro at myndighetene i land som innfører supplerings-skattereglene tilpasser seg regelverket ved for eksempel å innføre nasjonal supplerings-skatt. Dersom alle land innfører nasjonal supplerings-skatt, vil ingen land få direkte skatteinntekter fra skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Videre vil konsernenhetene etter hvert stå overfor effektive skattesatser på 15 prosent, sett bort fra det substansbaserte inntektsfradraget som i de fleste tilfeller innebærer en lavere effektiv skattesats enn dette. Disse atferdsendringene reduserer skattekonkurranse og overskuddsflytting i tråd med formålet med supplerings-skattereglene.

1.9 Regelverket er fortsatt under behandling

Regelverket som er foreslått i høringsnotatet, er fortsatt under behandling og utarbeidelse. Inclusive Framework arbeider løpende med å utvikle veiledninger knyttet til utformingen av regelverket om global minimumsbeskatning. 17. juli 2023 publiserte Inclusive Framework en veiledning som er relevant for den videre utformingen av reglene som er foreslått i høringsnotatet.¹⁶ Veiledningen omtaler blant annet temaer som omregning av valuta, nasjonal supplerings-skatt, det substansbaserte inntektsfradraget og forenklet beregning. Finansdepartementet har også mottatt flere hørings svar.

¹⁵ OECD Impact analysis datert 18. januar 2023, Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>. Estimater fra OECDs Impact Assessment er basert på data fra 2018.

¹⁶ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) July 2023, datert 13. juli 2023.

¹³ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition, datert 11. mars 2022, side s. 8.

¹⁴ Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, datert 14. desember 2022.

Sammenhengen mellom skatt og bærekraft



Partner
Ingvar Gjedrem
Advokatfirmaet DLA Piper

Ledere som er opptatt av bærekraft, bør også forsikre seg om at skatteområdet ledes på en ansvarlig måte. Artikkelen begrunner hvorfor ledelsen bør prioritere dette og hva som kreves. De kravene investorer stiller til åpenhet på skatteområdet blir også belyst.

Artikkelen er særlig relevant for styremedlemmer, finansdirektører, skattedirektører, revisjons-, risiko- og bærekraftkomiteer, revisorer og andre som er opptatt av skatt og bærekraft.

Mange norske konsern ønsker å bidra til samfunnet gjennom bærekraftig verdiskapning. Skattens betydning blir likevel ofte oversett. For å ivareta de sosiale forpliktelser som det innebærer å være en bærekraftig virksomhet, bør skatt også med på agendaen. Kun slik kan konsernet oppnå full uttelling for sin satsing på bærekraft.

Bærekraft krever ansvarlig ledelse på skatteområdet

Av EU Taksonomien artikkel 3 følger at en aktivitet for å være bærekraftig, foruten å oppfylle visse miljømessige krav, også må innføre noen minste sikkerhetstiltak «minimum safeguards» på skatteområdet.

Artikkel 18 formulerer kravene til Minimum Safeguards som krav til å implementere bestemte prosedyrer for å etterleve OECD Guidance for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct (OECD MNE Guidelines), UN Guiding Principles on Business and Human Rights, samt andre konkrete konvensjoner.

Formålet bak EU Taksonomiens artikkel 3 og artikkel 18 er å forhindre at grønne investeringer blir ansett som bærekraftige i de tilfellene investeringene har negativ påvirkning på menneskerettig-

heter, korrupsjon, er knyttet til manglende etterlevelse av skatteregler og deres formål, eller hemmer fri konkurranse. Formålet med reguleringen er å forhindre «grønnvasking».

Kravene til minste sikkerhetstiltak

Det rådgivende organet EU Platform on Sustainable Finance, nedsatt av EU-kommisjonen, publiserte “Final Report on Minimum Safeguards”, i oktober 2022.

Rapporten belyser de kravene som stilles til Minimum Safeguards på skatteområdet og tar utgangspunkt i to grunnleggende forventninger som stilles til foretakene i OECD MNE Guidelines, nemlig at:

- I. Foretaket etterlever skattereglene og deres formål (OECD MNE Guidelines XI.1.)
- II. Foretaket anser det viktig å føre tilsyn med at det har styring på skatteområdet og etterlever reglene, har kontrollsystemer som dekker skatt og har strategier som håndterer skatterisiko og sikrer at finansiell, regulatorisk og omdømmerisiko knyttet til skatt blir fullstendig identifisert og vurdert (OECD MNE Guidelines XI.2.).

Basert på disse forventningene konkluderer rapporten med at et foretak bryter med kravene til Minimum Safeguards, dersom det:

- I. Ikke anser det viktig å føre tilsyn med at det har styring på skatteområdet og etterlever reglene eller ikke har adekvate strategier og prosesser for å håndtere skatterisikoen, eller
- II. Foretaket har blitt funnet skyldig i skatteunndragelse («tax evasion»)

Kravene setter en pliktig standard for eierstyring på skatteområdet for selskaper som er direkte omfattet av EU-Taksonomien. For andre etableres en norm for hva det vil si være et ansvarlig selskap på området.

Et krav til internt kontrollrammeverk på skatteområdet

Å ha adekvate strategier og prosesser for å håndtere skatterisikoen vil si å ha et internt kontrollrammeverk som dekker skatt.

Internkontroll er vanligvis definert som «en prosess, utført av en virksomhets styre, ledelse og øvrige ansatte, utformet for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av målsettinger relatert til drift, rapportering og etterlevelse»

OECD MNE Guidelines gir noe veiledning om hva som skal omfattes av kontrollrammeverket. Forhold som spesifikt omtales er at ikke bare skattelovens ordlyd, men også dens formål skal legges til grunn, at foretaket skal bidra med fullstendige opplysninger i skattesaker, samt at internprising må baseres på markedsvilkår. Videre pekes det på OECD/G20-tiltak mot uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting

(«BEPS»). Disse særlige forholdene bør hensyntas ved utformingen av kontrollrammeverket. Utover dette er foretakene henvist til andre kilder for å forstå hvordan kravet til ansvarlig ledelse skal praktiseres.

«OECD Co-operative Tax Compliance - building better tax control frameworks» (2016), («OECD CTC»), gir relevant veiledning.

OECD CTC oppstiller seks punkter som må være på plass. I hovedtrekk er dette:

- Styret er ansvarlig for at det utarbeides en skattestrategi
- Kontrollrammeverket må være gjennomgående, dvs. dekke alle foretakets aktiviteter og tilhørende skatter.
- Styret er ansvarlig for design, implementering og effektiviteten av kontrollrammeverket, og det må settes av tilstrekkelig med ressurser.
- Potensiell risiko for avvik mot forventet standard må identifiseres og håndteres, kontrollprosessen må dokumenteres, og ressurser må allokeres til implementering og evaluering av rammeverket.
- Det må testes at policyer og prosesser overvåkes og oppdateres mv.
- Kontrollrammeverket må være egnet til å gi sikkerhet til selskapets interne og eksterne interessenter om at selskapets skatterapportering er pålitelig.

OECD CTC bygger på rammeverket for internkontroll utviklet av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, («COSO»).¹ COSO-rammeverket er således relevant, og COSO-kuben gir god illustrasjon av hva det vil si at kontrollrammeverket må være gjennomgående.

At kravet er etablert som en standard, må ses i sammenheng med at foretak er svært forskjellige, og at det ikke er formålstjenlig med en fast mal som passer alle. Generelt består et kontrollrammeverk av strategier, policyer, prosessbe-

skrivelser, manualer, kontrollmatriser, ansvarskart, rutinebeskrivelser mv. som alle tjener en funksjon i rammeverket. Ord og uttrykk brukes noe om hverandre, og strukturen kan variere.

Styrets ansvar

Styret har ansvaret for at det etableres et adekvat kontrollregime, samt å sikre at tilstrekkelig med ressurser allokeres til dette. Videre har styret en overordnet tilsynsrolle. Styret er dessuten ansvarlig overfor selskapets eiere og bør hensynta dette ved utformingen av strategien.

Styret bør ta hensyn til at brede investormiljøer forventer ansvarlig eierstyring på skatteområdet, samt sørge for at foretakene åpent deler informasjon for å underbygge dette. Statens pensjonsfond - Utland,² Nordea Asset Management³ og DNB Asset Management⁴ er eksempler, blant mange. «Private equity»-miljøer har vært pådrivere for utviklingen av bærekraftstandarder som også dekker skatt (GRI 207).

Motivet til investorene synes i hovedsak todelt; i) en erkjennelse av at det over tid er gunstig for selskap å operere i et vel fungerende samfunn som er avhengig av skatteinntekter («Social»), og ii) investorene anser at opplysninger om skattepraksis sier noe om selskapets evne til å skape verdier. Opplysningene er dermed sentrale for å fatte kvalifiserte investorb beslutninger.

Skattestrategien

Terminologi

Valg av uttrykk kan være noe tilfeldig, og andre vanlige uttrykk enn skattestrategi (brukt nedenfor) er «Tax Policy», «Tax Code of Conduct» og «Tax risk management strategy/policy». Samtidig antyder «Tax risk management strategy/policy» at kun risikoaspektet dekkes. I det følgende brukes uttrykket skattestrategi.

Formål - anerkjenne styrets ansvar og sette tonen fra toppen

Skattestrategien bestemmer de hovedprinsippene skattefunksjonen skal styre etter på skatteområdet. Styret setter tonen fra toppen og gir føringer om foretakets integritet og etiske verdier. Skattestrategien uttrykker gjerne en forpliktelse om å være en god samfunnsaktør («corporate citizen»).

OECD MNE Guidelines og OECD CTC peker på typisk relevante temaer i en skattestrategi. Videre har en rekke foretak publisert denne, og det synes langt på vei å ha utviklet seg en praksis på området. Forventningene til god eierstyring endres over tid. Skattestrategien bør gjenspeile dette og oppdateres etter behov.

En god skattestrategi vil bidra til å underbygge og støtte foretakets forretningsstrategi og bør forankres i selskapets verdier og operasjonelle mål.

Videre bør skattestrategien harmonere med foretakets bærekraftstrategi og reflektere ESG-prinsippet om dobbelt vesentlighet. Med dobbelt vesentlighet på skatteområdet menes hvordan foretakets skattepraksis påvirker samfunnet, samt i hvilken grad ytre forhold påvirker foretaket.

Med henvisning til Minimum Safeguards på skatteområdet bør styret i skattestrategien klart anerkjenne å være:

- Ansvarlig for styringen på skatteområdet
- Ansvarlig for å ha oversikt over at skattereglene etterlevs
- Ansvarlig for at det etableres et tilstrekkelig kontrollregime («adekvate strategier og prosesser») som håndterer skatterisikoen

Skattestrategien uttrykker også gjerne hvem i organisasjonen som har ansvaret for å utarbeide skattestrategien og å rapportere risiko til styret.

¹ https://en.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission

² [expectations-document--tax-and-transparency--norges-bank-investment-management.pdf \(nbim.no\)](#)

³ [nordea-responsible-investment-policy-2023-may.pdf](#)

⁴ [Tax-expectations.pdf \(dnb-asset-management.s3.amazonaws.com\)](#)

Risikotoleranse

En av de viktigste rollene for styret er å gi uttrykk for hvilken risiko som kan aksepteres på skatteområdet («risikotoleranse»). Dette bidrar til å legge føringer for virksomhetens prioriteringer, og de kontrolltiltak som må innarbeides.

De fleste skattestrategier gir veiledning. Noen sier uttrykkelig at styret ønsker å operere med lav eller moderat skatterisiko, men det er også vanlig at styret mer implisitt gir uttrykk for sin risikotoleranse. Dette ved å peke på ønsket og uønsket adferd, eller ved å vise til konkrete tiltak for å kontrollere risikoen. Å uttrykke et akseptabelt risikonivå klart gjør budskapet tydeligere, men mange synes å avstå fra dette, og det er rom for ulike løsninger.

Ved valg av risikotoleranse kan det være nyttig å være oppmerksom på at skattemyndigheter har et risikobasert fokus, og foretak som opererer med lav risiko får gjennomgående mindre utfordringer med å forklare sine posisjoner. Se eksempelvis OECD: «BEPS Action 13, Country by Country Reporting, Handbook on effective tax risk assessment», kapittel 2, pkt, 11 (2017) og skatteetatens «Transfer Pricing, årsrapport for 2022».

Lovens formål og forholdet til skattemyndighetene

Det er vanlig å innta som et prinsipp i skattestrategien at foretaket ikke bare skal respektere lovteksten, men også skattelovens formål. De fleste selskaper tilkjenner seg dessuten at de ønsker å ha et godt samarbeidsforhold med skattemyndighetene, samt bidra med relevante og fullstendige opplysninger, for å sikre fastsettelse av riktig skatt, slik OECD MNE Guidelines anbefaler.

OECD / G20 BEPS-prosjektet

Mange strategier inneholder referanser til OECD / G20 tiltakene mot uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting («BEPS»).

Et vanlig uttalt prinsipp er at foretaket betaler skatt der verdien skapes, i kom-

binasjon med prinsippene om å ikke operere med kunstige selskapsstrukturer for å spare skatt eller drive skadelig skattepraksis. Et annet vanlig uttrykk er at skatteplanlegging kun utføres dersom det støtter forretningsmessige operasjoner og mål.

OECD MNE Guidelines og BEPS anfører som viktig prinsipp at foretak baserer interne transaksjoner på markedsmessige vilkår, og at foretak ikke uthuler skattefundamentet ved å bruke feilprising. Det er derfor vanlig å vise til at slike transaksjoner skjer til «armlengdes pris» etter retningslinjene i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Enkelte viser også til egen policy for internprising som bør utarbeides.

Prinsippene nevnt ovenfor imøtekommer bærekraftprinsippet om dobbelt vesentlighet, dels ved at skatt er positivt for lokalsamfunnene der verdien skapes, og dels ved at det på sikt er positivt for foretaket å kunne operere i et velfungerende samfunn.

I og med at BEPS-prosjektet lever videre, kan det være fornuftig å referere til de til enhver tid gjeldende tiltakene, dersom man anser at BEPS-anbefalingene skal være retningsgivende.

Lobbyvirksomhet

OECD MNE Guidelines peker på at foretak bør være åpne om lobbyvirksomhet, samt hensynta prinsippene i «Recommendation on Principles for Transparency and Integrity in Lobbying». Det har ikke vært vanlig å innta spesielle kommentarer om lobbyvirksomhet i skattestrategier, men slik aktivitet bør uansett kalibreres mot selskaps skattestrategi.

Åpenhet mot offentligheten

Forventningene fra investorer (og andre) om økt åpenhet har særlig vært knyttet til å publisere skattestrategi samt «land for land»-rapportering og/eller «Tax contribution report», uavhengig av lovplagte krav om slik offentliggjøring.

Skattestrategiene har tradisjonelt i liten grad omtalt dette, men det er i dagens situasjon naturlig at styret legger føringer for hvilke prinsipper som skal følges og hva som eventuelt skal offentliggjøres.

Styrets tilsyn med utarbeidelsen

Styret er ansvarlig, men vil normalt delegerer oppgaven med å utarbeide kontrollrammeverket. I praksis delegeres gjerne oppgaven til konserntoppens finansdirektør («Group CFO») som utarbeider denne med innspill fra skatteavdelingen.

Et konsern trekker ikke alltid i samme retning og kan ha en fragmentert ledelse. Dette kan gi grobunn for bedriftspolitisk dragkamp om roller og innflytelse. Et styre bør være bevisst på slike situasjoner og på egnet vis formalisere ansvaret for å operasjonalisere skattestrategi og kontrollrammeverket, slik at den/de ansvarlige kan iverksette og praktisere dette effektivt.

Risikopolicy, risikomanual mv.

Hovedformålet med kontrollstrukturen er å sikre at foretakets samlede skatterisiko er i samsvar med den toleransegrensen foretaket har satt i sin skattestrategi. Det er derfor viktig at det gis tydelige retningslinjer om hvordan risiko skal forstås, hvor den kan oppstå og hvem som skal ha ansvaret for de ulike typer og grader av risiko. Normalt nedfelles disse prinsippene i en egen policy, manual eller lignende. Foruten å gi bestemte føringer vil dokumentet tjene som veiledning til de som skal håndtere risikoene.

Arbeidet krever en kartlegging av de risikotilfellene virksomheten eksponeres for. Noen typer risiko er av permanent eller generell art mens andre er mer knyttet til spesifikke forhold, slik som eksempelvis en selskapsrettslig restrukturering. Under kartleggingen bør foretaket ha særlig søkelys på de risikokategoriene som er nevnt i Minimum Safeguards, dvs. finansiell-, regulatorisk-, og omdømmerisiko. Det gjøres likevel oppmerksom på at det på skatteområdet er vanlig å operere med ytterligere risikokategorier, slik som transaksjonsrisiko.

Alle typer skatter må tas i betraktning, dvs. selskapsskatt, indirekte skatt, skatt for ansatte og øvrige skatter, samt deres underkategorier av typetilfeller.

Sentralt er at risiko plasseres på det stedet i organisasjonen der den hører hjemme. Det er gjerne vanlig å operere med risikokategoriene lav, medium og høy. Ved klassifiseringen operer de fleste med nærmere beløpsgrenser, supplert med at noen aktiviteter eller hendelser har kvalifiserende risiko, uavhengig av beløp. Videre er det vanlig å se hen til sannsynligheten for feil på området.

Ved vurderingen av hvor beløpsgrensene for lav, medium og høy risiko bør settes, må det tas hensyn til at grensen på skatteområdet normalt ikke kan settes like høyt som finansiell materialitet for konsernet, og som revisjonen av konsernregnskapet innrettes etter.

Risikopolicyen er et svært viktig dokument for å sikre at arbeidsoppgaver og ansvar fordeles riktig i første omgang, samt for etablering av riktige eskaleringsrutiner, og vil hjelpe foretaket å prioritere de viktigste områdene først. Mange foretak bruker visualiseringsverktøy som gjør det lettere å holde oversikt.

Ressursallokering og organisering av skattefunksjonen

Utgangspunkt

Styrets er ansvarlig for å føre tilsyn med at skattefunksjonen har tilstrekkelige ressurser og riktig kompetanse til å utføre sine oppgaver i samsvar med foretakets risikotoleranse. Det er naturlig å analysere behovet for ressurser ut fra type oppgaver skattefunksjonen må løse og omfanget av disse. Det er sentralt at ressurser og kompetanse til enhver tid dekker det løpende behovet, og eventuelt tilpasses endringer. Mangel på riktige ressurser i skattefunksjonen utgjør i seg selv en risiko. Slik risiko er gjerne høyest hos vekstselskaper og selskaper med presset økonomi, samt hos foretak som ikke oppfatter behovet korrekt eller ikke klarer å tilpasse seg endringer.

Konsernets skatteavdeling («Group Tax»)

For konsern med egen skatteavdeling er det vanlig at Group Tax gis ansvaret for oppgaver som er multinasjonale, slik som prinsipper for internprising og andre multinasjonale forhold. Videre gis Group Tax typisk ansvaret for prosesser med kvalifisert risiko, som ved restruktureringer, finansieringsstrukturer, samt skatteplanlegging og andre mer komplekse forhold. Videre vil Group Tax normalt informeres om konsernets globale rettstvister og boketter-syn og være involvert i slike prosesser. Det er viktig å formalisere rutiner som sikrer at Group Tax blir informert og konsultert ved behov.

Minimum Safeguards innebærer også at Group Tax i økt grad involveres i global skatterapporering. Det kan synes å være en tendens til at norske konsern sterkere prioriterer ansvaret for sentralisert kontroll over rapportering som foretas globalt, både med tanke på kvalitet og rettidig levering.

Group Tax har gjerne også ansvaret for å vurdere skattefunksjonens kompetanse og behov, samt vurdere når rådgivere bør konsulteres eller rapportering settes bort. Group Tax får normalt ansvaret for rekruttering og intern opplæring, slik som å sikre at skattefunksjonen er oppdatert om nye regler, men også om de styrende prinsippene i skattestrategien og praktiseringen av denne.

Minimum Safeguards ved bruk av tjenestetilbydere

Mange må bruke ulike tjenestetilbydere i sine skatteprosesser, slik som regnskapsførere, revisorer, advokatfirmaer mv. For et internasjonalt konsern er formålet gjerne å sikre kvalitet på råd og etterlevelse av lokale regler der det opererer. Behovet synes å ha økt etter at flere konsern har strukturert deler av sin finansfunksjon i en tjenestesentral («Shared Service Center»), gjerne i et lavkostland. Slik bruk av tjenesteytere er rasjonelt og ofte nødvendig for å sikre overholdelse av regelverket der foretaket opererer. Samtidig vil det å sette

bort tjenester ikke fritar foretaket fra at prosessen følger adekvat kontrollstruktur, basert på styrets risikotoleranse, og foretaket bør påse at tjenesteleverandøren utfører adekvate aktiviteter og kontroller og dokumenterer dette.

Det er vanskelig å angi om Minimum Safeguards stiller en nedre grense for krav til interne ressurser, og i hovedsak må det være valgfrihet til hvordan arbeidet organiseres og hva som settes bort til eksterne. Intern kompetanse til å se problemstillinger og eventuelt behov for bistand, samt forstå råd og kvalitet på tjenester som mottas, er likevel formålstjenlig.

Foretakets operasjonalisering av skattemessige oppgaver nedfelles gjerne i en policy («Tax Operating Policy/Model»).

Ansvars- og risikokart

For å fordele oppgaver og ansvar er det vanlig å bruke ansvars- og risikokart eller «RACI» matriser: Responsible (ansvarlig for et bidrag), Accountable (ansvarlig overfor interessenter), Consulted (forespurt), Informed (informert).

Se nedenfor en alternativ RACI matrise for noen viktige skatteprosesser under hovedkategorien selskapsskatt.

Prosessbeskrivelser/manualer

Hver skatteprosess bør kartlegges og beskrives i tilstrekkelig grad. Det er da vanlig å beskrive de ulike aktivitetene som inngår i prosessen og hvem som er ansvarlig for de enkelte oppgavene. Videre innebærer prosessen en kartlegging av den risikoen som ligger i den enkelte aktivitet, samt hvor det er nødvendig å etablere en kontroll. I tillegg til å bidra til å redusere feil og identifisere muligheter gjør slike beskrivelser oppgavene mindre personavhengige.

Risiko- og kontrollmatriser

Det er vanlig å opprette risiko- og kontrollmatriser, der risiko samt kontroller beskrives, og som brukes til å dokumen-

RACI Chart: Corporation tax

Tax process	Group tax function	Local tax function/CFO	Group CFO	Board
Setting the framework of the group tax risk management policy.	C	C/I	R	A
Ensuring that the tax risk management policy is carried out in the organization.	R	R/I	A	
Transfer pricing - Managing transfer price risk and ensuring compliance.	C	I	R	A
Withholding taxes	R	R/I	I	
Tax credits and other incentives (R&D and similar).	R	R/I	I	
Tax planning strategy - Setting group strategy	C	I	R	A
Tax planning	R/C	I/C	A	
Corporation tax - Preparation of annual tax returns	A	R	C/I	
Corporation tax - Payment of final assessed charge	A	R	C/I	
Tax audits and disputes	A	R	C/I	
Reorganizations and acquisitions	R	C	A	I

Tax risks identified	Group tax function	Local tax function/CFO	Group CFO	Board
Low tax risk identified	I/C	A/R		
Medium tax risk identified	A/R	R	A	
High risk identified	A/R	R	A	I

The abbreviations R-A-C-I means:

R - Responsibility	Responsible for ensuring that a process is delivered as expected
A- Accountability	Ultimate accountability for the results of a process, but not in depth involvement in the day to day management of the process.
C- Consult	Needs to be consulted as part of the execution and completion of a process, but who is not necessarily directly involved in the process.
I- Inform	Needs to be informed of the progress, steps and/or completion of a process, but does not have direct input into the process.

tere kontrollene. I den grad det er mulig bør kontrollene automatiseres, gjennom tekniske løsninger. Videre skiller det mellom vanlige kontroller og nøkkelkontroller.

Testing og evaluering

Siste ledd i prosessen for å sikre kvalitet i skatteprosessene er at det foretas testing av at kontroller gjennomføres (gjerne av internrevisor), samt at ordningen periodisk evalueres og endres ved behov. Slik testing skal også dokumenteres.

Åpenhet blant norske foretak

Global Reporting Standard (GRI) utarbeider standarder for bærekraftrapportering og hvilken informasjon foretakene bør dele. GRI er også involvert i utviklingen av EUs bærekraftstandarder og publikasjonskrav og har som målsetting at egne standarder skal samsvare med disse, samt prinsipper i OECD MNE Guidelines.

Standarden for skatt (GRI 207) ble innført i 2019. Mange foretak publiserer

informasjon om sin skattepraksis i samsvar med denne. En undersøkelse pr. juni 2022 viste at rundt halvparten av de 25 største selskapene på Oslo Børs hadde publisert sin skattestrategi. Dette var omtrent på nivå med de andre nordiske landene, med unntak for Danmark, der 24 av 25 selskaper hadde publisert.⁵ I august 2023 er antallet i Norge 14 av 25.

Et betydelig antall store investorer har forpliktet seg til å etterleve de prinsippene for bærekraftige investeringer som er fastsatt av organisasjonen Principles for Responsible Investment («PRI»). PRI gir konkret anbefaling om å stemme ut styrerepresentanter eller medlemmer i revisjons- og bærekraftkomiteer der-

som disse ikke tar tilstrekkelig hensyn til at skatt er en del av ESG-kravene.

Videre nevnes at ESG-ratingbyråer undersøker grad av åpenhet på skatteområdet, og at dette kan få betydning for ESG-ratingen av et selskap.

At skatt er relevant illustreres også ved eksempler internasjonalt, der selskapers skattepraksis har blitt klaget inn til OECDs Nasjonalt kontaktpunkt for ansvarlig næringsliv, hvis rolle er å fremme ansvarlig adferd i samsvar med OECDs anbefalinger.

Selv om bærekraftrapportering står høyt på agendaen til norske foretak, synes skatt å ligge etter øvrig bærekraftrapportering. For at foretak skal sikre fullt utbytte av sitt arbeid med ESG og bærekraftrapportering, bør skatt i større grad inkluderes.

Veien videre

Veien videre vil bero på den modenhet foretaket i dag har på sin internkontroll på skatteområdet. Enkelte vet kanskje at nivået er godt nok eller har en klar retning. For andre kan en nærmere kartlegging av dagens status være et neste steg.

Tendensen er klar og går i retning av økte krav til styring og kontroll, samt mer åpenhet. Skatt er inkludert i ESG-standarder, inkludert i ESG-ratingbyråers kriterier og har blitt en del av ESG-økosystemet. En rekke foretak har allerede betydelig modenhet på området, og ESG-ratingbyråer og investormiljøer kalibrerer mot disse. For de som har vært avventende, er det nå på tide å få skattefunksjonen med på ESG-reisen.

⁵ KPMG, The path to tax transparency in the Nordics – A KPMG study and GRI 207 benchmark, June 2022

Børsnoterte foretaks IFRS-rapportering: Praksisundersøkelsen 2023

I årets EY-undersøkelse av regnskapspraksis¹ blant norske børsnoterte selskaper har fokus blitt rettet mot klimareportering, nedskrivninger og fremtidig innføring av nye opplysningskrav om lånevilkår.



Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY



Statsautorisert revisor
Karoline Thu
Manager EY



Statsautorisert revisor
Sindre T. Eltarvåg
Associate Partner EY



Siviløkonom
Jørgen M. Eriksen
Senior EY

Klima i regnskapet 2023

Både i Norge og internasjonalt har det de senere årene blitt satt stadig mer fokus på rapportering av klimarelaterte forhold i regnskapet. For norske selskaper er i så måte NOU 2023:15 *Bærekraftsrapportering* interessant fordi kravene som følger av CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) og de tilhørende rapporteringsstandardene ESRS (European Sustainability Reporting Standards) stiller krav til kobling av bærekraftsinformasjon utenfor regnskapet og informasjonen som gis i finansregnskapet.

Det økte fokuset bidro til at IASB (International Accounting Standards Board) i sin tredje agendakonsultasjon etter spurte innspill om klimarelaterte forhold som eventuelt krever standardsetting, og fikk tilbakemeldinger om at:

- Klimarisiko ofte anses å være mindre relevant for den finansielle rapporteringen.
- Investorer etterspør bedre kvalitativ og kvantitativ informasjon om effekten av klimarisiko på regnskapsførte beløp.

Noen investorer uttrykte altså skepsis til gjeldende praksis, og reiste mer konkret følgende problemstillinger:

- Hvorfor selskaper som forventes å bli påvirket av klimarelatert risiko ikke gir informasjon om effekten av disse i regnskapet?
- Hvorfor selskaper som har forpliktet seg til netto nullutslipp i sin kommunikasjon med markedet ikke innregner tilhørende forpliktelser eller nedskriver verdien av eiendeler som følge av løftene?
- Hvordan selskaper skal ta hensyn til langsiktig usikkerhet i regnskapsmåling?

På bakgrunn av de ovenstående tilbakemeldingene har IASB igangsatt et prosjekt der formålet er å identifisere eventuelle behov for endring av gjeldende standarder for bedre å tilrettelegge for god informasjon om klimarelaterte forhold (IASB, 2022. *Third Agenda Consultation Feedback Statement*).

Inntil eventuell standardsetting er klar, gir opplæringsmaterialet som IASB publiserte i 2020 og EY sin Applying IFRS – Accounting for Climate Change nyttige referanserammer i vurdering av hvordan

klimarelaterte forhold best kan reflekteres i regnskapsinformasjonen (IASB, 2020. *Effects of climate-related matters on financial statements*).

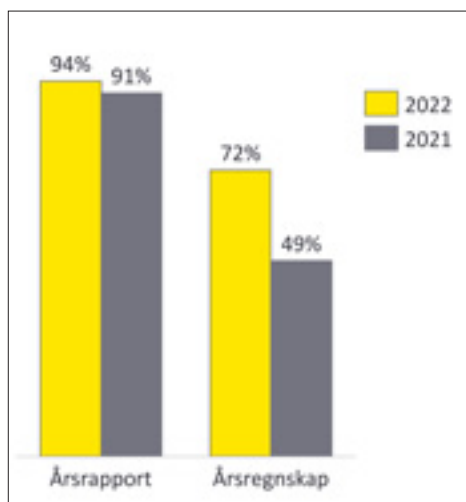
Både ESMA (European Securities and Market Authority) og Finanstilsynet hadde klimarelaterte forhold på sin prioriteringsliste for 2022 for både finansiell og ikke-finansiell rapportering (Finanstilsynet, 2022. *Kontroll av noterte foretaks finansielle rapportering i 2022*).

I fjorårets praksisundersøkelse konkluderte vi med at omfanget av klimarelatert informasjon i regnskapene hadde økt i forhold til 2020-regnskapene, at nedskrivninger var området som hadde mest selskaps-spesifikk klimainformasjon og at selskaper innenfor olje- og energi var de som ga mest klimainformasjon.

Klima i regnskapsrapporteringen

For å kunne si noe om omfanget av klimarelatert informasjon i selskapenes 2022-rapportering har vi på samme måte som i praksisundersøkelsen i 2022, identifisert frekvensen av ordet «klima» i selskapenes årsrapporter og årsregnskaper.

¹ Artikkelen er en samleartikkel av tre artikler publisert på EY.no: Klima i regnskapet 2023, Nedskrivninger i regnskapet 2023 og Lånevilkår – nye opplysningskrav fra 2024.



Figur 1. Bruk av nøkkelord i rapporteringen

Ikke uventet ser vi at så godt som alle nevner klima som en del av sin årsrapport. Det som imidlertid er klart mest interessant er at nøkkelordanalysen tilsier at omtale av klimarelaterte forhold i årsregnskapene har økt fra hvert andre til nesten tre av fire selskaper fra 2021- til 2022-rapporteringen. Det er en markant oppgang. For øvrig fremkommer det at ordet klima brukes i snitt elleve ganger i regnskapene til de som omtaler klima.

Selskapsspesifikk klima-informasjon i årsregnskapet

En ofte observert svakhet ved klimainformasjonen som gis i og utenfor årsregnskapene, er at den er generisk og sier lite eller til og med ingenting om det aktuelle selskapets klimaeksponering og hvordan klima påvirker regnskapet. Med denne observasjonen som bakteppe har vi undersøkt og foretatt en skjønsmessig vurdering av klimainformasjonen i årsregnskapet til å være enten «spesifikk» eller «generell». Med «spesifikk» mener vi at selskapet har identifisert en klimarisiko og angitt hvordan den har påvirket, eller kan påvirke regnskapslinjer. Selskaper som har angitt at det er klimarisiko uten nærmere utdypning, er klassifisert som «generell». Selskapene som gir en negativ bekreftelse, altså eksplisitt opplyser om at de ikke påvirkes av klimarisiko, er klassifisert som «spesifikk».

Oppsummering

- Klimainformasjonen har økt i omfang og det gis mer selskapsspesifikk informasjon sammenlignet med i 2021-regnskapene.
- Flere selskaper har innarbeidet scenarioanalyser for å analysere klimarelatert risiko og muligheter.
- Energiselskapene gir mest informasjon om klimarelaterte forhold, men informasjonen som gis i industriselskapene, har økt i omfang.
- 52 % av selskapene hadde i 2022-regnskapet nedskrivninger, men sammenlignet med totalkapitalen var beløpene forholdsvis små i de fleste tilfellene.
- Selskapene i utvalget opplyser i større grad om bruk av scenarioanalyser i nedskrivningsvurderingene, og særlig for å reflektere klimarisiko.
- Det er fortsatt rom for forbedringer når det gjelder informasjon om forutsetninger brukt i nedskrivningsvurderingene.
- IASB har klargjort at det kun er lånevilkår som et selskap må oppfylle på balansedagen som påvirker klassifisering av lånet som langsiktig eller kort-siktig.
- Ytterligere opplysninger skal gis i note for lån som er gjenstand for lånebetingelser som skal oppfylles innen 12 måneder.
- Dagens praksis viser at de fleste selskapene vil måtte gi ytterligere opplysninger om lånevilkår når de nye kravene trer i kraft.

Bakgrunn

I EYs praksisundersøkelse ser vi på rapporteringspraksisen til de børsnoterte selskapene i Norge. Undersøkelsene har vært gjort gjennom en årrekke og gir en oversikt over praktisk anvendelse av IFRS i Norge og ser på utviklingstrender, samt bidrar til en bedre forståelse av aktuelle regnskapsmessige problemstillinger.

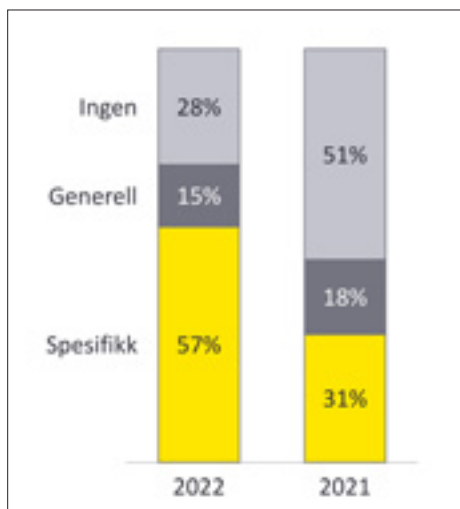
Tema

Temaet for praksisundersøkelsen har i foregående år variert. Fjorårets undersøkelse fokuserte på effekten og omtalen av klimarelaterte forhold i regnskapet, aktivitets- og redegjørelsesplikten, informasjon om regnskapsprinsipper og formelle forhold som regnskapspråk, regnskapsrapporteringsomfang og publiseringstidspunkt.

I årets undersøkelse fortsetter klimafokuset, med spesiell oppmerksomhet på omtalen av klimarelaterte forhold i årsregnskapet. I undersøkelsen vurderes også nedskrivningspraksis og informasjon som gis om lånevilkår.

Utvalg

Datagrunnlaget i årets praksisundersøkelse er hentet fra 2022-regnskapene (konsernregnskap for de som utarbeider det og selskapsregnskap for de få som ikke utarbeider konsernregnskap) til de 67 selskapene som utgjør hovedindeksen på Oslo Børs, OSEBX. Selskaper som har blitt strøket etter årsslutt, selskaper som ikke hadde avlagt årsregnskap pr. 31. mai 2022 og selskaper med avvikende regnskapsår er utelatt.



Figur 2. Type klimainformasjon

Også innholdsmessig har det skjedd en relativt markant utvikling fra 2021- til 2022-rapporteringen. Mens tre av ti selskaper i 2021 ga selskapsspesifikk klimainformasjon, gjorde nesten dobbelt så mange det i 2022-regnskapene. Når som nevnt antallet som gir klimainformasjon har økt betydelig i samme periode, er det også en veldig interessant utvikling at omfanget av selskaper som kun gir generell klimainformasjon har falt fra 18 % til 15 %.

I år, som i fjor, finner vi de fleste selskapene som gir spesifikk informasjon i energisektoren («Energy») og industri-sektoren («Industrials»). Dette er ikke overraskende ettersom disse i større grad enn andre er mer direkte påvirket av klimarisiko. Eksempler på spesifikk informasjon som ble gitt, inkluderer råvarepriser, som olje, gass og elektrisitet, samt priser på utslippskvoter, og hvordan disse påvirker selskapenes regnskaper. De som gir generell informasjon, har ofte ikke direkte eksponering mot klimarisiko og har dermed valgt å gi en mer generell omtale.

Klimarisiko og påvirkning på eiendelers levetid

Strandede eiendeler er eiendeler som på grunn av klimarelatert risiko er gjenstand for utrangering, forkortet levetid og/eller redusert restverdi. Både IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og IAS 38 *Immaterielle eiendeler* har krav om at selskaper skal

Storebrand ASA omtalte i sitt årsregnskap flere områder med klimarelatert risiko og ga en kvalitativ beskrivelse av hvilke eiendeler som er utsatt, men også hvordan risikoen er håndtert. Eksempelvis beskrev selskapet hvordan klimarelatert risiko kan påvirke verdsettelsen av eiendom i form av nødvendige påkostninger på bygningsmassen for å tilpasse seg utslippskrav og energieffektivitet, men også fysisk risiko som ekstremt regnfall og oversvømmelse. I forsikringsvirksomheten ble det vist til at det kan bli flere og høyere krav som følge av klimaendringer og da spesielt oversvømmelser av eiendommer som har bygningsmasse under bakkenivå, men at det er begrenset risiko da tap som følge av at naturskader er dekket under Norsk Naturskadepool.

Eksempel 1 – Note 12: Climate risk – Storebrand ASAs 2022-årsregnskap (s. 157)

Yara International ASA («Yara») hadde en omfattende note med beskrivelser av klimarisiko. Selskapet analyserte risikoer og muligheter basert på scenarioene fra IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change) og med det utgangspunktet ble tre hovedområder av klimarisiko identifisert: regulering i EU, nye aktører innenfor produksjon av ammoniakk og fysisk klimarisiko. Videre opplyste Yara om påvirkning på regnskapet på følgende områder: nedskrivningsvurderinger og levetid på eiendeler, regnskapsføring av offentlige tilskudd, utslippsrettigheter i EU, miljø- og fjerningsforpliktelser og finansielle instrumenter.

Yara beskrev videre bl.a. hvilket scenario som er lagt til grunn i deres nedskrivningsvurderinger, hvordan de regnskapsfører utslippskvoter m.m.

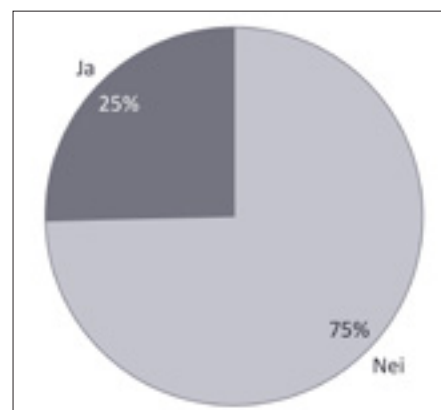
Eksempel 2 – Note 1.4: Other key factors – Yara International ASAs 2022-årsregnskap (s. 148-149)

Også Equinor ASA beskriver klimarisiko og effekten på regnskapet. Blant annet omtalte selskapet utslippskvoter og fjerningsforpliktelser. Det ga videre informasjon både om antall EU ETS-kvoter og kostnadsførte beløp. For fjerningsforpliktelser var vurderingen knyttet opp mot målet om netto nullutslipp i 2050. Det ble også opplyst om den regnskapsmessige effekten av å flytte nedstengningstidspunktet fem år frem i tid.

Eksempel 3 – Note 3: Consequences of initiatives to limit climate changes – Equinor ASAs 2022-årsregnskap (s. 140-144)

vurdere både restverdi og forventet levetid minst én gang i året.

25 % av selskapene har opplyst om at de har vurdert effekten av klimarisiko på levetid. Ingen av disse har opplyst om at effekten av klimarisiko er vesentlig på restverdi.

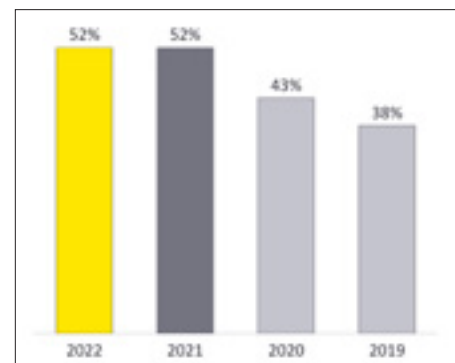


Figur 3. Omtale av klimarelaterte effekter på levetid og/eller restverdi

Det er i stor grad energi- og industrisektoren som har gitt denne typen informasjon. For eksempel har Yara ASA, jf. omtale i Eksempel 2 over, vurdert hvorvidt klimarisiko har påvirket levetiden for selskapets eiendeler og konkludert med at det ikke gir vesentlig påvirkning.

Aker Solutions ASA benyttet scenario-analyser og opplyste om at levetiden til olje- og gasseiendeler kan bli kortere, noe som vil akselerere avskrivningskostnadene. Det ble videre opplyst at klimarisiko ikke forventes å påvirke levetiden til de aktuelle eiendelene, og at skjønnet som er utøvet og usikkerheten som klimarisiko representerer, anses ikke å være av så betydelig karakter at ytterligere opplysninger om dette er relevant.

Eksempel 4 – Note 32: Climate risk – Aker Solutions ASAs 2022-årsregnskap (s. 104)

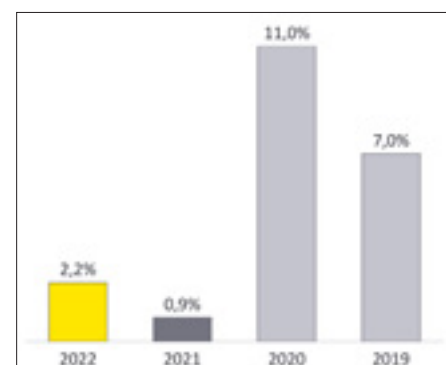


Figur 4. Andel selskap med nedskrivninger

49 % av selskapene med nedskrivninger i 2022-regnskapene inngår i energi- og industrisektorene.

Avslutning av aktiviteter i Russland og fallende olje- og gasspriser er blant de omtalte årsakene til nedskrivning i energisektoren, mens på tvers av ulike sektorer er makroøkonomiske effekter, herunder høyere renter og avkastningskrav, den mest hyppige forklaringen på regnskapsmessig verdifall.

Gjennomsnittlig nedskrivning i 2022-regnskapene var 2,2 % av totalkapitalen, mot 0,9 % i 2021-regnskapene, 11 % i 2020-regnskapene og 7 % i 2019-regnskapene. I 2022 var det kun tre selskap som hadde nedskrivninger som utgjorde mer enn 10 % av totalkapitalen. Tilsvarende tall for 2020 var 20 selskaper.



Figur 5. Andel nedskrevet av totalkapital

Ovenstående innebærer at det de to siste årene (2022 og 2021) har vært langt flere nedskrivninger enn i tidligere år (2020 og 2019), men at hver enkelt nedskrivning de to siste årene

Nedskrivninger i regnskapet 2023

Nedskrivninger er noe som de fleste selskapene må ta stilling til ved hver regnskapsavleggelse. I fjorårets praksisundersøkelse ble nedskrivninger undersøkt med utgangspunkt i ringvirkningene av klimarisiko. I årets praksisundersøkelse er nedskrivninger undersøkt på mer generell basis.

I 2022 var det flere spesifikke hendelser som kunne representere nedskrivningsindikatorer, herunder at Russland gikk til krig mot Ukraina, etterdønninger etter utbruddet av Covid-19, stadig flere myndighetsinitierte tiltak for å stimulere til det grønne skiftet og energi-transformasjon og ikke minst økte renter og volatilitet i de finansielle markedene.

I 2021-regnskapene var det veldig få som omtalte klimarelaterte forhold som en nedskrivningsindikator, mens årets praksisundersøkelse viser at 9 % av selskapene anså klimarelaterte forhold som en mulig nedskrivningsindikator i 2022-regnskapene.

Finanstilsynet publiserte i november 2022 de prioriterte områdene for kontroll av årsrapporter for 2022 (Finanstilsynet, 2022. *Kontroll av noterte foretaks finansielle rapportering i 2022*). Prioriteringene sammenfalt med de prioriterte områdene til ESMA. De prioriterte områdene var klimarelaterte forhold og regnskapsmessige konsekvenser av

Russlands invasjon av Ukraina og den mer generelle usikre makroøkonomiske situasjonen. Samtlige prioriteringer har relevans for nedskrivningsvurderinger.

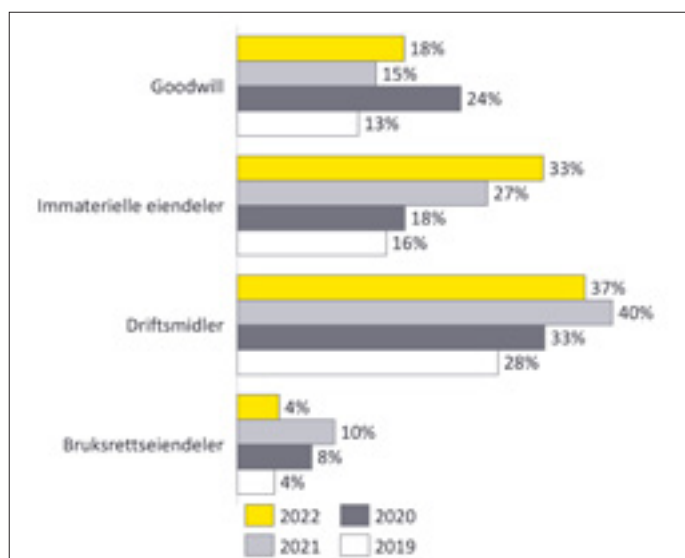
IAS 36 Verdifall på eiendeler krever at et selskap ved hver regnskapsavleggelse vurderer om det foreligger indikasjoner på at eiendeler har falt i verdi. Selskapene må vurdere et bredt spekter av indikatorer, herunder endringer i selskapets markedsmessige eller økonomiske omgivelser. Dersom det foreligger indikatorer, må selskapene teste om det er behov for nedskrivninger.

Hvilke eiendeler som var utsatt for verdifall

Nedskrivningsmønsteret (se figur 4) gir en indikasjon på selskapenes finansielle situasjon. 52 % av selskapene i utvalget hadde nedskrivninger i 2022 og 2021. Tilsvarende tall for 2020 og 2019 var henholdsvis 43 % og 38 %. 2020- og 2019-tallene reflekterer alle IFRS-rapporterende selskaper på Oslo Børs, mens grunnlaget for 2022 og 2021 er selskapene som inngår i OSEBX-indeksen. Det illustrerer som forventet at den betydelige økte usikkerheten som selskapene har vært utsatt for de siste par årene, kommer direkte til uttrykk i regnskapene.

tilsynelatende har vært langt mindre enn de to foregående årene. De tilsynelatende forholdsvis større nedskrivningene i 2019- og 2020-regnskapene kan muligens delvis forklares ved utvalgene (kun OSEBX i praksisundersøkelsene for 2021 og 2022, mens i 2019 og 2020 inngikk alle selskapene på Oslo Børs i undersøkelsene).

Det følger av IAS 36 at goodwill og immaterielle eiendeler med ubestemt levetid skal testes for verdifall minst én gang i året, mens andre eiendeler kun testes ved indikasjon på verdifall. Videre stiller IAS 36 krav til spesifikke opplysninger om bl.a. vesentlige forutsetninger som er benyttet i nedskrivningstesten for goodwill og immaterielle eiendeler med ubestemt levetid, mens det for andre eiendeler gis kun en oppfordring om tilsvarende informasjon. Det er derfor interessant å dele inn de observerte nedskrivningene i forhold til type eiendeler. I tabellen under har vi også tatt med historiske tall fra undersøkelsene i 2020 og 2019.

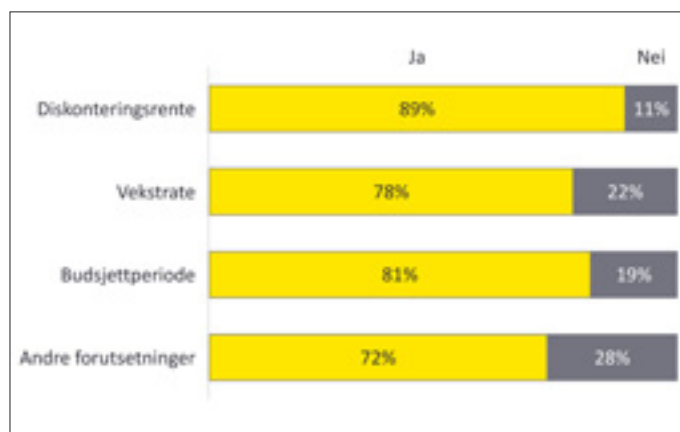


Figur 6. Andel selskap som har nedskrivninger – pr. eiendelsgruppe

At bruksretteieendeler blir nedskrevet i mye mindre grad enn driftsmidler, kan umiddelbart virke overraskende, ettersom noe av formålet med innføringen av IFRS 16 Leieavtaler var å utjevne forskjellene mellom eide og leide eiendeler i større grad enn tidligere. Samtidig er mange bruksretteieendeler eiendeler som ikke genererer uavhengige inngående kontantstrømmer, men som inngår i en større kontantgenererende enhet. Det betyr at de testes som en del av denne større enheten. Et typisk eksempel er bruksretteieendelen som et selskap balansefører ved leie av kontorlokaler. Kontorlokaler som brukes i administrasjonen av egen virksomhet genererer normalt ikke uavhengige inngående kontantstrømmer, og må derfor ofte testes som del av en større enhet.

For goodwill og andre immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid krever IAS 36 informasjon om vekstraten i fremtidige kontantstrømmer etter budsjettperioden, samt diskonteringsrenten. I tillegg skal det opplyses om andre nøkkelforutsetninger brukt i beregningen.

Av de selskapene som har goodwill og andre immaterielle eiendeler med ubestemt utnyttbar levetid, så har 89 % opplyst om diskonteringsrenten, mens mellom 70 % og 80 % har opplyst om vekstrate, budsjettperiode og andre nøkkelforutsetninger. Det er med andre ord en del selskaper som har vurdert at diskonteringsrente er en vesentlig forutsetning, men at f. eks. vekstrate, budsjettperiode eller andre forutsetninger ikke er vesentlige eller relevante.



Figur 7. Andel selskap som har opplyst om forutsetninger til nedskrivningstest av goodwill og immaterielle eiendeler med ubestemt levetid

Bruk av scenarioanalyser

Usikkerhet og volatilitet i nedskrivningsvurderinger kan overordnet sett tas inn på to måter – enten gjennom en justering av risikopremien i diskonteringsrenten eller gjennom justeringer av de fremtidige kontantstrømmene.

Et praktisk spørsmål er hvordan selskapene skal ta hensyn til og innarbeide klimarelatert risiko i sine vurderinger og estimater for varige eiendeler. Selskapene skal gjennomføre en test av verdifall ved å estimere gjennvinnbart beløp, enten som virkelig verdi fratrukket salgskostnader eller bruksverdi. Ofte benytter selskapene en metode som involverer estimering av fremtidige kontantstrømmer som neddiskonteres til dagens verdi. IAS 36 angir to metoder for å estimere kontantstrømmen; den tradisjonelle metoden som består av én enkelt mest sannsynlig kontantstrøm (usikkerheten reflekteres i diskonteringsrenten) og forventet kontantstrøm som består av alle forventninger om mulige kontantstrømmer som er sannsynlighetsvektet (usikkerheten reflekteres i kontantstrømmene). Forventet kontantstrøm er det som ofte omtales som «scenarioanalyse».

Innarbeidelse av klimarelatert risiko innebærer bruk av skjønn og forutsetninger som det knyttes stor usikkerhet til. I en slik situasjon med flere alternativer og gjensidig avhengige forutsetninger kan bruk av scenarioanalyse med tilhørende noteopplysninger og sensitiviteter gi brukerne et godt bilde på hvordan selskapet har fastsatt forutsetninger og reflektert klimarisiko.

37 % av selskapene som hadde nedskrivninger i 2022 har indikert at de har anvendt scenarioanalyser. Til sammenligning var tilsvarende tall i 2021 på 18 %. Energisektoren, og da spesielt selskapene som driver med utvinning av olje- og gass, er de som bruker scenarioanalyser mest.

Oljeselskapene opplyser i stor grad om sensitiviteter for nedskrivning ved bruk av de forskjellige klimascenarioene til det internasjonale energibyrådet som publisert i WEO 2022 (World Energy Outlook) av IEA (International Energy Agency) og tilhørende prissett for råvarepriser og karbonpriser.

Vår Energi ASA opplyste at selskapet benytter scenarioene fra IEA og anga endring i nedskrivning pr. kontantgenererende enhet i de forskjellige scenarioene samt tilhørende forutsetninger for olje- og gassprisene i 2022-årsregnskapet.

Eksempel 5 – Note 16: Impairment – Vår Energi ASAs 2022-årsregnskap (s. 94)

Scatec ASA brukte vektning av tre scenarioer i sin nedskrivningsvurdering og spesifiserte forventede kontantstrømmer i de forskjellige scenarioene i 2022-årsregnskapet.

Eksempel 6 – Note 12: Impairment testing – Scatec ASAs 2022-årsregnskap (s. 80-82)

Lånevilkår – nye opplysningskrav fra 2024

Bakgrunn

Avtalte lånebetingelser kan påvirke klassifisering av finansiering, og gjeldende regnskapspraksis har vært til dels uensartet. IASB har vedtatt endringer i

IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* som trer i kraft fra 1. januar 2024 som klargjør hvordan lånebetingelser påvirker klassifisering av gjeld som kort- eller langsiktig, herunder hvilke opplysningskrav som gjelder.

Klassifisering av gjeld som kort- eller langsiktig har lenge vært en krevende problemstilling i praksis. Det er særlig betydningen av lånebetingelser som gjør vurderingen komplisert i mange tilfeller.

Utgangspunktet etter gjeldende IFRS er at gjeld er langsiktig så fremt selskapet har en ubetinget rett til å utsette nedbetaling av gjelden i minst tolv måneder etter balansedagen. Begrepet «ubetinget rett» skaper i mange situasjoner vanskelige tolkningsproblemer. Enkelte har prinsipielt argumentert for at bestemmelsen innebærer at ethvert lån med betingelser som skal testes (måles) mer enn én gang årlig, er kortsiktig. Dette fordi et negativt utfall av en slik test – dvs. at den fremtidige testen viser at selskapet ikke oppfyller lånebetingelsene, med den konsekvens at långiver kan kreve tilbakebetaling av lånet uten nærmere utsettelse – helt eller delvis er utenfor selskapets kontroll.

Det er imidlertid en generell forståelse av at det under gjeldende standard er forholdene på balansedagen som er utslagsgivende. Det betyr at mulige fremtidige brudd på betingelsene, også innenfor tolv måneders horisonten, ikke påvirker klassifiseringen på balansedagen. Praksis har likevel vært til dels varierende i enkelte situasjoner, blant annet når oppfyllelse av betingelsene er utenfor selskapets handlingsrom.

I de vedtatte endringene som trer i kraft 1. januar 2024, skal retten vurderes ut fra om alle betingelser som gjelder pr. balansedagen er oppfylt. Etter forslaget vil et lån være langsiktig så fremt alle betingelser som gjelder på balansedagen er oppfylt, til tross for at en betingelse som skal måles for eksempel seks måneder frem i tid, ikke er oppfylt.

Det er også et krav om å opplyse i note om gjeld som er beheftet med lånebetingelser som kan kreves oppgjort i fremtidige perioder om en eller flere usikre hendelser inntreffer.

Videre så er det krav om å vurdere oppfyllelse av betingelser som skal måles i løpet av de neste tolv månedene etter balansedagen, men da kun i forhold til tilleggsopplysninger som skal gis i note.

Praksis

82 % av selskapene i utvalget ga opplysninger om at de er underlagt lånevilkår i sine 2022-regnskap. Et stort flertall av disse har også gitt opplysninger om hva lånevilkårene består av. Graden av opplysninger er dog blandet. Det var kun veldig få selskaper som var i brudd med sine lånevilkår ved utgangen av 2022.

18 % av selskapene ga opplysninger om lånevilkårene er gjenstand for testing også i løpet av de neste 12 månedene. Typisk fremkom denne informasjonen indirekte ved at det gis opplysninger om at lånevilkårene måles kvartalsvis, halvårlig eller at de gjelder til enhver tid. Disse selskapene ga således opplysninger som samsvarer med et av de nye kravene som trer i kraft i 2024. Flertallet ga imidlertid ikke informasjon som var avstemt med det nye opplysningskravet.

Svært få selskaper gir informasjon om hvorvidt de forventer å overholde lånevilkårene frem i tid. Aker BP ASA opplyste imidlertid hva lånevilkårene var, at de var begrenset på 12 måneders rullerende perioder og at selskapet forventet å oppfylle vilkårene fremover.

Eksempel 7 – Note 20: Cash and Cash Equivalents – Aker BP ASAs 2022-årsregnskap (s. 92)

Virkeområde og rapporteringsplikter:

Nye lovregler om bærekraftsrapportering

I artikkelen gir vi en oversikt over forslagene i NOU 2023: 15 om hvem som skal utarbeide bærekraftsrapportering og hvordan det skal rapporteres. Vi omtaler de europeiske standardene for bærekraftsrapportering særskilt.



Cand.jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser
i Revisorforeningen

Bærekraftsrapportering skal være en katalysator for bærekraftig omstilling. Nye lovregler vil gi betydelig bedre tilgang på pålitelig, relevant og sammenlignbar informasjon om vesentlige miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (ESG) i store og noterte foretak.

Vi opplever at EU pr. i dag er en ledende kraft i arbeidet med å sikre bærekraftig omstilling i næringslivet, selv om en del, inkludert blant annet miljøorganisasjoner og forskere, fremhever at denne kraften på langt nær er kraftig nok. Vi vil likevel anerkjenne at det nå tas viktige grep for å dytte utviklingen i riktig retning. Blant disse er innføringen av lovkrav for å sikre relevant, pålitelig og sammenlignbar bærekraftsrapportering. Etter vårt syn skal ikke betydningen av dette undervurderes. God rapportering er en forutsetning for at investorer skal kunne ta hensyn til foretakenes påvirkning, risiko og muligheter knyttet til bærekraftsforhold i sine beslutninger, og systematisert informasjon er viktig for foretakenes håndtering av slike forhold.



Statsautorisert revisor
og siviløkonom
Sissel Riise
Rådgiver selskapsrapportering og
bærekraft, Revisorforeningen

The European Green Deal og finansieringen av bærekraftig vekst

Innenfor EU-samarbeidet gjennomføres det en rekke tiltak for å omskape forpliktelsene i Parisavtalen om reduksjon av klimagassutslipp og Montrealavtalen om bevaring av natur og biologisk mangfold til praktisk politikk. Overbygningen er tiltakspakken «the European Green Deal». EUs handlingsplan for finansiering av bærekraftig vekst er en sentral del av denne pakken. EU-kommisjonen har beregnet at næringslivet i EU vil ha et årlig investeringsbehov på anslagsvis 350 milliarder euro årlig frem mot 2030 for å klare omstillingen. Tiltakene i handlingsplanen skal bidra til å styre investeringer i retning av mer bærekraftig virksomhet, og slik muliggjøre at privat kapital bidrar til å finansiere denne enorme investeringen.

Lovutredningen og EU-direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD)

EU-direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive) pålegger EØS-landene å bringe sin nasjonale lovgivning i samsvar med reglene i direktivet. Pliktene til personer og foretak følger av

den nasjonale lovgivningen, og ikke direkte av direktivet. CSRD er i stor grad et såkalt fullharmoniseringsdirektiv, det vil si at nasjonale regler verken kan være lempeligere eller strengere enn kravene i direktivet. Dette gjelder for eksempel størrelsesgrensene i regnskapsdirektivet for små, mellomstore og store foretak og kravene i CSRD til innholdet i bærekraftsrapporteringen.

Minimumsharmonisering og medlemsstatsopsjoner

På en del punkter er det imidlertid adgang til å fastsette strengere regler nasjonalt, såkalt minimumsharmonisering. Det enkelte land kan for eksempel pålegge mellomstore foretak å utarbeide bærekraftsrapportering, selv om minstekravet i CSRD er store foretak. På noen viktige punkter åpner direktivet dessuten særskilt for nasjonale valg, såkalte medlemsstatsopsjoner.

Alternative tilbydere av attestasjonstjenester

Et viktig eksempel på dette i CSRD er adgangen til å åpne for at en tilbyder av attestasjonstjenester som ikke er et godkjent revisjonsforetak, kan attestere bærekraftsrapporteringen. En sentral del av lovutredningen har derfor vært å kartlegge det nasjonale handlingsrommet i CSRD og vurdere hvordan dette bør brukes. Lovutvalgets utgangspunkt har vært at CSRD bør gjennomføres i Norge i samsvar med minstekravene i



CSRD vil mest sannsynlig innføres i Norge i løpet av første halvår 2024, samtidig som i EU-landene, med virkning fra regnskapsåret 2024 for de største noterte foretakene.

direktivet, se NOU 2023: 15 kapittel 3.2.3.1. Medlemsstatsoppsjonene er vurdert konkret, se for eksempel utredningen kapittel 6.2.1 om adgangen til å åpne for alternative tilbydere av attestasjonstjenester.

Norge vil følge tidsplanen for EU

CSRD ble vedtatt i EU i desember 2022 og trådte i kraft 5. januar 2023. Medlemsstatene skal gjøre nødvendige endringer i nasjonal lovgivning innen 6. juli 2024. Direktivet er pr. juli 2023 ikke tatt inn i EØS-avtalen, og det er dermed ikke formelt bindende for Norge ennå. Finansdepartementet tar imidlertid sikte på å følge tidsplanen i EU. CSRD vil dermed mest sannsynlig innføres i Norge i løpet av første halvår 2024, samtidig som i EU-landene, med virkning fra regnskapsåret 2024 for de største noterte foretakene.

Akademiet for Bærekraftsrapportering

Finansdepartementet har oppfordret foretakene som oppfyller vilkårene for å få rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2024 om å gjøre seg kjent med de nye rapporteringspliktene og de europeiske rapporteringsstandardene. Vi minner

derfor om Akademiet for Bærekraftsrapportering, et samarbeidsprosjekt mellom Revisorforeningen, PwC, EY, KPMG, BDO og Deloitte. Akademiet gjennomgår rapporteringsstandardene sett med norske øyne og med praktiske eksempler. Kull 3 av akademiet starter opp høsten 2023.

Påvirker regnskapsloven, verdipapirhandelloven, revisorloven og selskapslovgivningen

Lovutvalget foreslår at reglene om de nye rapporteringspliktene tas inn i regnskapsloven og i reglene om årsrapport for noterte foretak i verdipapirhandelloven. Dette inkluderer krav om å følge de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Vi omtaler disse reglene nærmere i denne artikkelen. Det foreslås også regler i revisorloven og selskapslovgivningen om attestasjon (ekstern bekreftelse) av bærekraftsrapporteringen og om revisorer og alternative tilbydere av attestasjonstjenester som skal kunne utføre attestasjonsoppdragene. Disse reglene er omtalt i en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 5/2023.

Virkeområde

Størrelsesgrenser

Alle noterte foretak, med unntak av noterte mikroforetak, og alle foretak som er over grensene for store foretak, skal utarbeide bærekraftsrapportering i samsvar med de nye reglene. De rapporteringspliktige foretakene er plassert i to grupper i direktivet og lovforslaget. Store foretak, både noterte og unoterte, er plassert i en gruppe, og små og mellomstore noterte foretak (med unntak av noterte mikroforetak) er plassert i en annen gruppe. Pliktene innføres trinnvis fra regnskapsåret 2024, se nærmere om dette nedenfor.

Nye definisjoner av mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak

Etter forslaget innføres det nye definisjoner av mikroforetak, mellomstore foretak og store foretak i regnskapsloven. Definisjonene er i samsvar med størrelseskategoriene i regnskapsdirektivet.

- Store foretak er foretak som overskri-der grensene for to av følgende tre vilkår: balansesum 160 millioner kro-

- ner, salgsinntekter 320 millioner kroner og 250 ansatte (årsverk).
- Små foretak er foretak som ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: balansesum 35 millioner kroner, salgsinntekter 70 millioner kroner og 50 ansatte (årsverk). Det vil si at grensene for små foretak i regnskapsloven videreføres.
 - Mellomstore foretak er foretak som verken er store eller små foretak.
 - Mikroforetak er små foretak som ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: balansesum 2,8 millioner kroner, salgsinntekter 5,6 millioner kroner og 10 ansatte (årsverk).

Små, mellomstore og store konsern

Det foreslås også definisjoner av små, mellomstore og store konsern med de samme grenseverdiene. Morselskap i mellomstore konsern, regnes som mellomstore foretak. Morselskap i store konsern, regnes som store foretak. Morselskap i små konsern, regnes bare som mikroforetak hvis vilkårene er oppfylt for konsernet. Det foreslås også nærmere regler om beregning av størrelsesgrensene, blant annet om at endringer over eller under grenseverdiene får virkning for hvilken størrelseskategori den regnskapspliktige eller konsernet tilhører først hvis forholdet gjentar seg i to påfølgende regnskapsår.

Noterte foretak

Som noterte foretak regnes regnskapspliktige som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i EØS. Både noterte aksjer, grunnfondsbevis og obligasjoner omfattes. Foretak som har verdipapirer notert på Oslo Børs sin hovedliste eller Euronext Expand, regnes som noterte foretak. Dette er regulerte markeder etter reglene i verdipapirhandeloven. Foretak som kun har verdipapirer notert på Euronext Growth eller Nordic Alternative Bond Market, regnes ikke som noterte foretak. Disse handelsklassene er ikke «regulert marked» etter loven.

Foretakstyper

Flertallet i lovutvalget foreslår at plikten til å utarbeide bærekraftsrapportering begrenses til de foretakstypene som må omfattes etter minstekravene i CSRD. Dette er aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ANS, KS og partrederi hvor alle deltakerne er foretak med begrenset ansvar, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Det åpnes for å pålegge rapporteringsplikt også for andre foretakstyper i forskrift («opt-in-løsning»).

Et mindretall i utvalget går inn for at pliktene til å utarbeide bærekraftsrapportering skal gjelde for alle foretakstyper som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Dette inkluderer samvirkeforetak, statsforetak, helseforetak, boligbyggelag, stiftelser og foreninger som er over grensene for store foretak. Mindretallet foreslår at det skal kunne fastsettes forskrifter om unntak fra rapporteringsplikt, adgang til å bruke rapporteringsstandardene for små og mellomstore foretak (European Sustainability Reporting Standards-SMB) og utsatt frist for første gangs rapportering, for foretakstyper som ikke omfattes av direktivreglene («opt-out-løsning»).

Verdipapirfond og alternative investeringsfond er unntatt fra rapporteringsplikt. Etter direktivet kan ikke verdipapirfond av typen UCITS¹ eller alternative investeringsfond (AIF) pålegges rapporteringsplikt.

Enkelte samvirkeforetak og statsforetak har obligasjoner notert på et regulert marked. Vi legger til grunn at disse foretakene vil ha plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering også etter flertallets forslag. Dette følger, slik vi leser det, av verdipapirhandeloven § 5-4 og de foreslåtte endringene i § 5-5 om årsrapport.

Unntak for datterselskaper

Datterselskaper i konsern hvor morselskapet utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, er

unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Unntaket gjelder for datterselskaper som er store foretak og som er små og mellomstore noterte foretak.

Unntaket gjelder likevel ikke for datterselskaper som er store noterte foretak. Det vil si at store noterte datterselskaper må utarbeide egen bærekraftsrapportering selv om morselskapet også utarbeider konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Hvis datterselskapet selv er morselskap, må datterselskapet utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for underkonsernet.

Forutsetninger for unntaket

Unntaket for datterselskaper forutsetter at morselskapets konsoliderte bærekraftsrapportering og resten av årsberetningen, er utarbeidet etter reglene i regnskapsloven og at bærekraftsrapporteringen er attestert etter reglene i revisorloven. Et datterselskap av et morselskap som er etablert utenfor EØS, kan også være unntatt fra plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering. Forutsetningen er at morselskapet utarbeider bærekraftsrapportering i samsvar med de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS) eller i samsvar med andre likeverdige standarder. For at standardene skal bli ansett som likeverdige, må EU-kommisjonen ha fattet en beslutning om likeverdighet. Slike beslutninger må i Norge fastsettes som forskrift i medhold av verdipapirhandeloven § 5-7.

I tillegg gjelder det enkelte andre vilkår for å kunne bruke unntaket for datterselskaper. Blant annet må den konsoliderte bærekraftsrapporteringen og revisors attestasjonsuttalelse være publisert og tilgjengelig på internett, og det skal gis opplysninger i årsberetningen til datterselskapet om morselskapet og hvor den konsoliderte bærekraftsrapporteringen er tilgjengelig på nett. Det gjelder egne vilkår hvis morselskapet er etablert utenfor EØS.

¹ UCITS er en type verdipapirfond som tilfredsstillers felles europeiske regler, og som har omfattende krav til blant annet risikospredning, hva fondet kan investere i og hyppig adgang for andelseierne til å innløse andelene. Dette ifølge finansstilsynet.no.

Tredjelandsutstedere og tredjelandforetak

Foretak etablert utenfor EØS som har verdipapirer notert på regulert marked i EØS og har Norge som hjemstat etter reglene i verdipapirhandelloven, såkalte tredjelandsutstedere, får også plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Utgangspunktet er at bærekraftsrapporteringen skal utarbeides i samsvar med reglene i regnskapsloven, eller tilsvarende regler i et annet EØS-land, og de europeiske standardene for bærekraftsrapportering (ESRS). Bærekraftsrapporteringen skal attesteres i samsvar med reglene i revisorloven eller lovgivningen i en EØS-stat. Det er imidlertid forutsatt i CSRD at EU-kommisjonen skal fatte beslutninger om likeverdige krav til bærekraftsrapportering, som i tilfelle vil åpne for at bærekraftsrapportering etter andre standarder vil bli akseptert. I Norge fastsettes disse beslutningene, slik det er nevnt ovenfor, i forskrift i medhold av verdipapirhandelloven. Lovutvalget legger i utredningen til grunn at forskriften vil oppdateres i tråd med endringene som følger av CSRD.

Bærekraftsrapportering for tredjelandforetak

Det innføres også regler om plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS, med betydelig omsetning innenfor EØS (tredjelandforetak). Pliktene pålegges tredjelandforetakets store datterselskaper og filialer i EØS. De norske reglene vil gjelde hvis datterselskapet eller filialen er etablert i Norge. Det skal fastsettes egne europeiske standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) for tredjelandforetak. I samsvar med CSRD, er det foreslått en rekke nærmere regler om omsetningsgrenser, vilkår og rapporteringsplikter. Se forslaget til regnskapsloven § 2-8.

Trinnvis innføring fra regnskapsåret 2024

Pliktene til å utarbeide bærekraftsrapportering innføres over en periode på tre år:

1. De største noterte foretakene får plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering etter de nye reglene fra regnskapsåret 2024, med rapportering i 2025. Første trinn omfatter foretak av allmenn interesse som er over grensene for store foretak og som har mer enn 500 ansatte (årsverk). Som foretak av allmenn interesse regnes noterte foretak (foretak med verdipapirer notert på et regulert marked i EØS), banker, kredittforetak og forsikringsforetak.² Så vidt vi kjenner til, er alle de aktuelle foretakene noterte foretak. Første trinn omfatter om lag 50 norske foretak, ifølge SSBs beregninger.
2. Resten av foretakene som er over grensene for store foretak, får rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2025, med rapportering i 2026. Unntatt fra dette er store foretak som oppfyller vilkår for å være mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) og egenforsikringsforetak for gjenforsikring.³ Andre trinn omfatter om lag 1950 foretak, ifølge SSBs beregninger.
3. Små og mellomstore noterte foretak, med unntak av noterte mikroforetak, får rapporteringsplikt fra regnskapsåret 2026, med rapportering i 2027. Disse foretakene får dessuten adgang

til å utsette førstegangsrapportering ytterligere til regnskapsåret 2028, mot at de tar inn en erklæring i årsberetningen om hvorfor bærekraftsrapporteringen ikke ble gitt.⁴ I tillegg får store foretak som oppfyller vilkårene for å være mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) og egenforsikringsforetak for gjenforsikring, rapporteringsplikt først fra regnskapsåret 2026. Disse foretakene kan ikke benytte adgangen til å utsette førstegangsrapportering til regnskapsåret 2028. Tredje trinn omfatter om lag 70 norske foretak, ifølge SSBs beregninger.

Rapporteringsplikter

Ny definisjon av bærekraftsforhold

Det innføres en ny definisjon av bærekraftsforhold i regnskapsloven i samsvar med CSRD. Definisjonen angir overordnet de temaene som skal inngå i bærekraftsrapporteringen. Utvalget foreslår at med bærekraftsforhold skal menes miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Utvalget har lagt vekt på at de tre hovedkategoriene av bærekraftsforhold – miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold – skal komme tydelig frem. Inndelingen i miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (ESG) er internasjonalt anerkjent, og brukes i ulike rammeverk for bærekraftsrapportering.

Dobbel vesentlighet

Bærekraftsrapporteringen skal bygge på prinsippet om dobbel vesentlighet. Prinsippet er videreført fra de tidligere direktivreglene om ikke-finansiell rapportering (NFRD – Non-Financial Reporting Directive), som i Norge er gjennomført i dagens regler om redegjørelse om samfunnsansvar. Dobbel

2 Grensen for store foretak beregnes i henhold til den foreslåtte definisjonen i regnskapsloven, inkludert bestemmelsen om at vilkårene skal være overskredet i to påfølgende regnskapsår. Grensen på 500 ansatte beregnes ut fra gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret (regnet som årsverk). Etter lovutkastet skal dette være siste regnskapsår avsluttet før 1. januar 2024, altså 2023-regnskapet. Vi legger til grunn at det riktige skal være 2024-regnskapet, og antar at dette vil bli rettet før loven vedtas. Regelen om at vilkåret skal være overskredet i to påfølgende regnskapsår gjelder ikke for grensen på 500 ansatte.

3 Vilkårene for å være mindre og ikke-komplekse finansforetak er gitt i kapitalkravsforordningen (CRR) artikkel 4 nr. 1 punkt 145, jf. finansforetaksloven § 1-5 ellefte ledd og CRR/CRD IV-forskriften § 2a annet ledd, og omfatter i praksis flere mindre sparebanker. Det sentrale størrelseskriteriet er samlede eiendeler i konsernet på under fem milliarder euro i gjennomsnitt over de fire siste årene. I tillegg gjelder en rekke vilkår for ikke å være kompleks

4 Overgangsregelen er i direktivet og lovforslaget formulert slik at det kan fremstå som uklart om den gir mulighet til å utsette bærekraftsrapporteringen til 2028-regnskapet eller om det i overgangsperioden kun er adgang til å gi bærekraftsrapporteringen i en egen rapport utenfor årsberetningen. Så langt vi har brakt på det rene, skal det være adgang til å utsette.

vesentlighet sikter til at rapporteringen både skal omfatte foretakets påvirkning på miljø og sosiale forhold (påvirkningsvesentlighet), og hvilke risikoer og muligheter slike forhold betyr for foretaket (finansiell vesentlighet). I lovforslaget er dette formulert som at bærekraftsrapporteringen skal gi informasjon som er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges innvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker den regnskapspliktiges utvikling, stilling og resultat.

Vesentlighetsanalyse

Foretakene skal utarbeide en vesentlighetsanalyse ut fra både påvirkningsvesentlighet og finansiell vesentlighet. Analysen skal gi grunnlag for hvilke forhold som må omtales i bærekraftsrapporteringen og hvor grundig de må behandles. Etter lovforslaget skal foretaket beskrive prosessen som er utført for å identifisere informasjonen som er inkludert i årsberetningen.

Mål og strategier

Bærekraftsrapporteringen skal inneholde en kort beskrivelse av foretakets forretningsmodell og strategi, inkludert foretakets planer for å sikre at forretningsmodell og strategi er forenlig med overgangen til en bærekraftig økonomi.

Foretaket skal beskrive de tidsbestemte målene knyttet til bærekraftsforhold som foretaket har satt, herunder, der det er relevant, mål om reduksjon i klimagassutslipp – minst for 2030 og 2050, om fremgangen foretaket har hatt med å oppnå målene og en erklæring om hvorvidt foretakets miljørelaterte mål er vitenskapelig fundert.

Virksomhetsstyring

Foretaket skal gi en beskrivelse av rollen til foretakets styrende organer når det gjelder bærekraftsforhold, og deres kompetanse til å utføre denne rollen eller tilgangen de har på slik kompetanse. Det skal gis informasjon om eventuelle insentivordninger knyttet til bærekraftsfor-

hold som tilbys medlemmer av foretakets styrende organer. Foretaket skal videre beskrive sine retningslinjer knyttet til bærekraftsforhold.

Aktsomhetsvurderinger og verdikjederapportering

Foretaket skal beskrive aktsomhetsvurderinger som gjelder bærekraftsforhold, inkludert aktsomhetsvurderinger i samsvar med lovkrav. I Norge krever åpenhetsloven aktsomhetsvurderinger. Det foreligger også forslag til EU-regler som vil kreve aktsomhetsvurderinger, det såkalte Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD). Foretaket skal videre beskrive de viktigste faktiske eller potensielle negative virkningene knyttet til foretakets virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, forretningsforhold og forsyningskjeden, gjennomførte tiltak for å identifisere og overvåke disse virkningene, samt andre virkninger foretaket er forpliktet til å identifisere etter andre EU-regler om å gjøre aktsomhetsvurderinger. Foretaket skal dessuten beskrive tiltak som er iverksatt for å forhindre, begrense og utbedre faktiske eller potensielle skadevirkninger, og resultatet av slike tiltak.

Foretaket skal også utover det som gjelder aktsomhetsvurderinger, gi informasjon om foretakets egen virksomhet og verdikjede, inkludert foretakets produkter og tjenester, dets forretningsforbindelser og forsyningskjede. Det gis en overgangsregel som tillater at foretaket kan gi begrenset informasjon om verdikjeden i de tre første regnskapsårene de har rapporteringsplikt. Hvis ikke all nødvendig informasjon om verdikjeden er tilgjengelig, skal foretaket forklare hva som er gjort for å innhente informasjonen, og hvorfor ikke all nødvendig informasjon har blitt innhentet og planene for å innhente nødvendig informasjon.

Risikohåndtering

Foretaket skal beskrive de viktigste risikoene for foretaket knyttet til bærekraftsforhold. Dette skal inkludere en beskrivelse av bærekraftsforholdene

som foretaket er mest avhengig av, hvordan foretaket håndterer disse risikoene.

Måltall og indikatorer

Bærekraftsrapporteringen skal inneholde indikatorer som er relevante for opplysningene nevnt ovenfor (KPI-er). Det skal også opplyses om indikatorer og tilhørende kvalitativ informasjon etter EUs taksonomiforordning artikkel 8 og tilhørende regelverk. Taksonomien er et klassifiseringssystem for ulike bærekraftige aktiviteter. Ikke-finansielle foretak skal opplyse i hvilken utstrekning foretakets aktiviteter er inkludert i taksonomien (taxonomy-eligible) og i hvilken utstrekning foretakets aktiviteter kan regnes som bærekraftige i henhold til forordningen (taxonomy-aligned). Finansielle foretak skal opplyse om andelen av deres investeringer som kan regnes som bærekraftige i henhold til forordningen (green asset ratio).

Forenklinger for noterte SMB

Det innføres forenklede rapporteringskrav for små og mellomstore noterte foretak. Alle hovedelementene for store foretak skal inkluderes i rapporteringen, men lovreglene er en god del mindre detaljerte. Det skal fastsettes egne rapporteringsstandarder for små og mellomstore noterte foretak (ESRS-LSME). De forenklede rapporteringskravene skal også kunne brukes av store foretak som oppfyller vilkår for å være mindre og ikke-komplekse finansforetak, egenforsikringsforetak (captives) og egenforsikringsforetak for gjenforsikring (se ovenfor).

Bærekraftsrapportering på selskaps- og konsernnivå

Rapporteringspliktige foretak som ikke er morselskap i konsern, skal utarbeide individuell bærekraftsrapportering på selskapsnivå. Rapporteringspliktige foretak som er morselskap, skal utarbeide konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet. Det vises til omtalen ovenfor om rapporteringspliktige og unntak for datterselskaper. Morselskaper som utar-

beider konsolidert bærekraftsrapportering, skal anses å ha oppfylt plikten til å rapportere på selskapsnivå.

Den konsoliderte bærekraftsrapporteringen skal gi grunnlag for å vurdere morselskapet og alle datterselskapene som en enhet. Der hvor morselskapet identifiserer betydelige forskjeller mellom konsernets og ett eller flere konsernselskapers innvirkning på eller risiko knyttet til bærekraftsforhold, skal det gis opplysninger som gir en tilstrekkelig forståelse også av disse konsernselskapenes bærekraftsforhold. Morselskapet skal videre angi hvilke datterselskaper som er unnatt fra kravene til bærekraftsrapportering fordi de inngår i den konsoliderte bærekraftsrapporteringen.

Plassering av bærekraftsrapporteringen i årsberetningen, ansvar og publisering

Det innføres krav om at bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og gis i en egen del av årsberetningen. Etter de gjeldende reglene om redegjørelse om samfunnsansvar, som vil bli erstattet av de nye reglene om bærekraftsrapportering, var det adgang til å offentliggjøre redegjørelsen i en egen rapport utenfor årsberetningen. Endringen signaliserer en tettere forbindelse mellom bærekraftsrapporteringen og den finansielle rapporteringen. Styret får samme ansvar for bærekraftsrapporteringen som for årsregnskapet og årsberetningen for øvrig.

Bærekraftsrapporteringen skal, som en del av årsberetningen, sendes inn til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet, revisjonsberetningen og den eksterne attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen som skal avgis av foretakets valgte revisor, en annen revisor eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester.

Drøftingsplikt

Det er også verdt å merke seg forslaget til endringer i arbeidsmiljøloven som, i tråd med krav i CSRD, medfører at arbeidsgivers plikt til informasjon og drøfting med

arbeidstakerne, vil omfatte pliktig bærekraftsrapportering og hvordan opplysningene innhentes og verifiseres.

Europeiske standarder for bærekraftsrapportering (ESRS)

De europeiske standardene for bærekraftsrapportering (European Sustainability Reporting Standards – ESRS), utgjør det sentrale rammeverket for innholdet i bærekraftsrapporteringen. Standardene utvikles av the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) og skal vedtas av EU-kommisjonen som forordninger.

I arbeidet med å utvikle standarder, har EFRAG samarbeidet med Global Reporting Initiative (GRI), som utarbeider GRI-standardene, et frivillig rammeverk med stor utbredelse både i EU og globalt. Videre er begreper og konsepter samkjørt med TCFD – Task Force for Climate-Related Financial Disclosures, som er anerkjente anbefalinger for rapportering innen området klimarisiko. Formålet med samarbeidet med GRI og TCFD har vært å lette de administrative byrdene for de rapporterende foretakene, gjennom å bygge videre på anerkjente eksisterende rammeverk og standarder.

Europeiske standarder for bærekraftsrapportering (ESRS)			
Sektorovergrepene standarder			
Generelle standarder	Klima og miljø	Sosial	Styring og kontroll
ESRS 1 Generelle rapporteringskrav	ESRS E1 Klimaendringer	ESRS S1 Egen arbeidsstyrke	ESRS G1 Forretningsetikk
ESRS 2 Generelle opplysningskrav	ESRS E2 Forurensning	ESRS S2 Arbeidstakere i verdikjeden	
	ESRS E3 Vann og marine ressurser	ESRS S3 Berørte lokalsamfunn	
	ESRS E4 Naturmangfold og økosystem	ESRS S4 Konsumenter og sluttbrukere	
	ESRS E5 Ressursbruk og sirkulær økonomi		

Kilde: EFRAG, sammenstilt og oversatt til norsk av artikkelforfatterne

Utkast til tolv standarder

Det foreligger så langt utkast til tolv standarder, som angitt i figuren over. Disse består av to generelle standarder og ti temabaserte standarder – fem innen klima og miljø, fire innen sosial bærekraft og én standard innen området styring og kontroll. De tolv standardene er utarbeidet uten hensyn til hvilken bransje foretaket opererer i. Det skal også utarbeides sektorspesifikke standarder og standard for små og mellomstore foretak.

I det følgende gis et kortfattet sammendrag av noen av høydepunktene i standardene som gir en oversikt over de viktigste kravene.

ESRS 1 Generelle rapporteringskrav

Den første av de generelle standardene – ESRS 1 Generelle rapporteringskrav – angir krav til rapporteringen, og avklarer sentrale konsepter. ESRS 1 angir blant annet prinsippene for kvalitet i bærekraftsrapporteringen. Rapporten skal være:

- Fullstendig. Rapporten skal inneholde all informasjon som gjør brukeren i stand til å forstå foretakets påvirkning på bærekraftsforhold, og foretakets risiko og muligheter som stammer fra bærekraftsforhold.
- Nøytral. Rapporten skal gi balansert rapportering av både negativ og posi-

tiv påvirkning, samt risiko og muligheter. Fremtidige planer må inneholde ambisjoner, men også faktorer som kan være til hinder for å oppnå ambisjonene.

- Nøyaktig. Foretakene skal opplyse om nøkkelforutsetninger i estimater og sikre interne kontroller og prosesser som reduserer risiko for feil.
- Sammenlignbar. Rapporteringen skal gi grunnlag for å sammenligne foretak og utviklingen i foretaket over tid
- Verifiserbar. Rapporteringen skal være etterprøvbart og kunne attesteres av en uavhengig tredjepart.
- Forståelig. Rapporteringen skal være spesifikk for foretaket, oversiktlig for leseren å følge og skal utarbeides på et klart og tydelig språk.
- Relevant. Rapporteringen skal inkludere bærekraftsinformasjon som er vesentlig for foretaket, og som kan påvirke beslutningene til brukerne av informasjonen

Bransje og forretningsmodell bestemmer innholdet i rapporteringen

Bærekraftsinformasjon, herunder påvirkninger, risikoer og muligheter som er vesentlige for foretaket, identifiseres gjennom en dobbel vesentlighetsanalyse. Utfallet av en slik vesentlighetsanalyse bestemmer hvilke temastandarder og datapunkter som foretaket skal inkludere i sin rapportering. Dette vil avhenge av bransje og forretningsmodell, og her vil for eksempel arbeidsintensive bransjer kunne få en ganske annen utforming av sin rapportering enn kapitalintensive.

Foretak som omsetter karbonintensive produkter, eller som er avhengig av knappe ressurser som innsatsfaktorer, vil trolig inkludere andre rapporteringspunkter enn foretak uten slike produkter eller avhengigheter. Noen bærekraftsforhold er det rimelig å forvente at er vesentlige – og dermed gjenstand for rapportering for nærmest alle foretak. Dette gjelder etter vår vurdering spesielt opplysningskravene i ESRS E1 Klimaendringer og ESRS S1 Egen arbeidsstyrke.

Rammene for rapporteringskravene

ESRS 1 angir også rammene for rapporteringskravene, altså hvor grensene går for foretakets rapportering og datafangst. Utgangspunktet er at de enhetene som inngår i foretakets finansielle rapportering, også inngår i bærekraftsrapporteringen.

Bærekraftsrapporteringen skal imidlertid utvides til også å omfatte informasjon om vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til foretaket gjennom dets direkte og indirekte forretningsforbindelser i oppstrøms og nedstrøms verdikjede. Det vil si at data fra leverandører og kunder kan være nødvendig å innhente og inkludere i rapporteringen. Dette skiller seg klart fra finansiell rapportering, hvor juridisk og operasjonell kontroll har stått sentralt.

Foretakets påvirkninger på bærekraftsforhold kan strekke seg langt utenfor foretakets juridiske rammer. Dersom tilknyttede selskap eller felleskontrollerte virksomheter er en del av verdikjeden, skal vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter fra disse inkluderes i rapporteringen uavhengig av eierandel. I tilfeller hvor foretaket ikke kan innhente tilstrekkelige data fra verdikjeden, skal foretaket ta i bruk estimater, og oppgi hvilke forutsetninger som er lagt til grunn.

Tidshorisonter

ESRS 1 angir også hvilke tidshorisonter som skal anvendes i rapporteringen. Kort sikt sammenfaller med kort sikt i finansregnskapet (1 år), mellomlang sikt er 1–5 år og lang sikt er mer enn 5 år. Det kan også være hensiktsmessig å angi flere intervaller for lang sikt, dersom dette er nødvendig for å gi relevant informasjon for brukerne.

Sammenligningstall, basisår og feil i tidligere perioder

Videre omtales håndtering av sammenligningstall, bruk av basisår for bærekraftsrapporteringen, hendelser etter balansedagen og fremgangsmåte for

håndtering av feil i tidligere perioder. ESRS angir, slik som direktivet også gjør, plasseringen i selskapsrapporteringen. Bærekraftsrapporteringen skal være å finne i en avgrenset del av årsberetningen, og den skal følge en struktur som angitt i standarden.

Overlappende rapporteringskrav og bruk av henvisninger

I mange EØS-land finnes det rapporteringskrav i lovgivningen som overlapper med bærekraftsrapportering etter ESRS-ene. I Norge overlapper enkelte av rapporteringskravene i ESRS-ene i den sosiale pilaren med pliktene til å redegjøre for aktsomhetsvurderinger etter åpenhetsloven og plikten til å redegjøre for tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling etter likestillings- og diskrimineringsloven. I slike tilfeller åpner i utgangspunktet ESRS for å benytte henvisninger. Merk imidlertid her at ESRS 1 blant annet stiller krav om at opplysningene som det henvises til, skal være attestert med samme grad av sikkerhet og være utarbeidet i det elektroniske ESEF-formatet.

ESRS 2 Generelle opplysningskrav

Den andre av de generelle standardene – ESRS 2 Generelle opplysningskrav – er obligatorisk for alle foretak, uavhengig av vesentlighetsvurderingen. ESRS 2 angir en struktur på fire grunnleggende rapporteringspilarer som alle temastandardene også følger:

- Virksomhetsstyring. Om rollen til foretakets selskapsledelse med hensyn til bærekraftsforhold, selskapsledelsens sammensetning, samt deres ekspertise og ferdigheter når det gjelder å oppfylle denne rollen. Det er et eget krav knyttet til bruken av bærekraftsrelaterte incentivordninger. Det er også opplysningskrav knyttet til foretakets interne kontroll- og risikostyringssystemer relatert til bærekraftsrapporteringen og tilhørende beslutningsprosesser.

- Strategi. På hvilken måte forretningsmodell og strategi påvirker, eller blir påvirket av bærekraftsforhold samt foretakets interaksjon med interessenter.
- Håndtering av foretakets påvirkning, risiko og muligheter. Prosessen for gjennomføring av dobbel vesentlighetsanalyse og hvilke bærekraftsforhold som er vesentlige for foretaket, inkludert policyer, mål, måltall og tiltak for det aktuelle området.
- Måltall og indikatorer. Hvordan foretaket skal opplyse om mål og måltall som er relevante for det enkelte bærekraftsforhold. Dersom foretaket ikke har satt seg mål på området, skal det opplyses om årsaken til dette, og når foretaket planlegger å sette slike mål.

Temastandarder

De temabaserte standardene skal sette brukerne av bærekraftsrapporteringen i stand til å forstå hvordan foretaket påvirker et spesifikt bærekraftsforhold og hvilke tiltak foretaket har iverksatt for å forebygge, forhindre eller gjenopprette negativ påvirkning.

Videre skal brukerne forstå hvilken plan foretaket har for å tilpasse forretningsmodellen og strategien til overgangen til en bærekraftig økonomi i tråd med Parisavtalen og andre internasjonalt bindende avtaler. Det skal også opplyses om hvilke finansielle risikoer og muligheter som knytter seg til det aktuelle bærekraftsforholdet, og hvordan foretaket styrer disse risikoene og mulighetene.

Til sist skal det opplyses om finansielle konsekvenser av det enkelte bærekraftsforholdet på kort, mellomlang og lang sikt. Enkelte av rapporteringsstandardene har både kvalitative og kvantitative opplysningskrav, mens andre kun har kvalitative krav. Hvilke rapporteringsstandarder foretaket skal inkludere i sin rapportering, avgjøres av den doble vesentlighetsanalysen.

Klima- og miljøpilaren (E – Environmental)

Det er fem rapporteringsstandarder innen temaet klima og miljø. Temaene i

standardene er sammenfallende med de seks klima- og miljømålene i taksonomiforordningen, og skal altså inkluderes i rapporteringen så fremt de er vurdert som vesentlige for foretaket.

ESRS E1 Klimaendringer omhandler både klimapåvirkning og klimarisiko. Det er krav om klimaregnskap med henvisning til GHG-protokollen for både scope 1, 2 og 3, altså utslipp i egen virksomhet og i verdikjeden. I tillegg til klimaregnskap, omhandler standarden klimarisiko og hvordan foretakene tilpasser seg til fysisk risiko og overgangsrisiko, altså risikoen forbundet med overgangen til lavutslippssamfunnet. Foretaket skal også beskrive sine planer for å sikre en overgang til karbonnøytralitet i tråd med Paris-avtalen.

ESRS E2 Forurensning handler om faktisk eller potensiell påvirkning knyttet til forurensning av luft, vann og grunn.

ESRS E3 Vann og marine ressurser angir rapporteringskrav for både forbruk og håndtering av ferskvann, men også vern av marine ressurser.

ESRS E4 Naturmangfold og økosystemer tar for seg foretakets påvirkning på artsmangfold, natur og økosystemer.

ESRS E5 Ressursbruk og sirkulærøkonomi gir rapporteringskrav som opplyser brukerne om foretakenes påvirkninger, risiko og muligheter innen sirkularitet, herunder omfang av innkjøp og avfall.

Den sosiale pilaren (S – Social)

Den sosiale pilaren angir rapporteringskrav som gir brukeren av rapporteringen informasjon om foretakets påvirkning på menneskene i og rundt foretaket. Alle standardene i den sosiale pilaren er strukturert nokså likt, men retter seg mot ulike interessenter. Foretakene skal også her inkludere standardene og opplysningskravene i rapporteringen så fremt de er vurdert som vesentlige for foretaket.

ESRS S1 Egen arbeidsstyrke omhandler egne ansatte samt ikke-ansatte, for

eksempel innleid arbeidskraft. Denne standarden er den eneste i den sosiale pilaren som angir kvantitative opplysningskrav.

ESRS S2 Arbeidstakere i verdikjeden omhandler påvirkning på mennesker i opp- og nedstrøms verdikjede.

I tillegg er det utarbeidet egne standarder, ESRS S3 Berørte lokalsamfunn og ESRS S4 Konsumenter og sluttbrukere.

Temaene som dekkes, er lik behandling og muligheter for alle, lik lønn for arbeid av lik verdi, lønn til å leve av, opplæring og kompetanseheving, mangfold, sysselsetting og inkludering av personer med nedsatt funksjonsevne, tiltak mot vold og trakassering på arbeidsplassen, balanse mellom arbeid og fritid, sosial dialog og organisasjonsfrihet.

Den sosiale pilaren viser til menneskerettighetene og andre internasjonalt bindende avtaler. Standardene er ment å sikre at foretakene rapporterer i tråd med FNs veiledende prinsipper for næringslivet og OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper.

Pilaren for styring og kontroll (G – Governance)

Som tidligere nevnt inneholder hver enkelt standard i ESRS egne opplysningskrav som gir brukeren informasjon om foretakets styring og kontroll av det enkelte bærekraftsforholdet som standarden omhandler. I tillegg angir ESRS 2 rapporteringskrav om oppfølgingen av bærekraftsrapporteringen i foretaket.

ESRS G1 Forretningsetikk angir spesifikke opplysningskrav knyttet til bedriftskultur, bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser, beskyttelse av varslere, politiske forbindelser og innflytelse, inkludert lobbyvirksomhet. Det skal også gis opplysninger om betalingspraksis, spesielt med hensyn til forsikret betaling til små og mellomstore foretak. Også denne standarden skal inkluderes i rapporteringen dersom den er vurdert som vesentlig for foretaket.

Fastsetting av standardene i EU

EFRAG leverte sitt endelige standardutkast til EU-kommisjonen i november 2022. EU-kommisjonen sendte i juni 2023 et bearbejdet utkast til standarder på høring med frist 7. juli 2023. Endringene fra EFRAGs utkast gjaldt i første rekke lettelsener i rapporteringsbyrdene, herunder at flere krav er underlagt vesentlighetsvurderingen, enkelte er gjort frivillige, og det er tatt i bruk innfasingsregler for mange av kravene. Standardene ble vedtatt av EU-kommisjonen 31. juli 2023, med noen mindre justeringer. Vesentlighetsvurderingen skal fremdeles avgjøre hvilke standarder foretaket skal inkludere i sin rapportering, med unntak av ESRS 2 som er obligatorisk for alle. Foretak som konkluderer med at ESRS E1 Klimaendringer ikke er vesentlig, må inkludere en detaljert beskrivelse om bakgrunnen for denne vurderingen. Denne siste endringen er medtatt som en anerkjennelse av

de omfattende og systemiske effektene klimaendringer har på økonomien som helhet. EFRAG arbeider videre med en egen standard for noterte små og mellomstore foretak. Det vil også komme sektorspesifikke standarder for om lag 40 sektorer. Det er imidlertid også et stort behov for veiledningsmateriell i forbindelse med innføringen av de nye kravene til bærekraftsrapportering, og EFRAG ventes å prioritere dette før sektorspesifikke standarder.

Innføring av standardene i Norge

I EU-landene vil forordningene som gjør ESRS-ene til EU-regler, gjelde med direkte virkning idet de er vedtatt av EU-kommisjonen og publisert. I Norge og de andre EØS-landene utenfor EU, må forordningene gjennomføres i nasjonal rett, men de skal gjelde med identisk innhold. I lovforslaget er det derfor tatt

inn hjemler i regnskapsloven for å fastsette forordningene som norske forskrifter. De foreslåtte hjemlene åpner for å fastsette slike forskrifter selv om EU-forordningene ennå ikke er tatt inn i EØS-avtalen. Vi mener at det er en fordel ikke å måtte avvente vedtak i EØS-komiteen, som noen ganger kan dra ut i tid. Det er viktig å sikre at norske foretak til enhver tid kan forholde seg til de samme standardene som gjelder i EU-landene.

Standardene skal oversettes til norsk, og den norske språkversjonen vil i henhold til EØS-avtalen gjelde med lik autoritet som alle de andre språkversjonene. Kravene i standardene skal være de samme i alle land. Dette gjelder selv om det kan forekomme nyanser mellom språkversjonene og feil i oversettingene. Vi har fått opplyst fra Finansdepartementet at oversettelse av standardene til norsk vil bli prioritert når forordningene er endelig fastsatt i EU.

Ny standard for god regnskapsførings-skikk del II: Mer frihet under ansvar i oppdragsutførelsen

Med ny GRFS må regnskapsfører løfte blikket og i større grad gjøre egne vurderinger i oppdragsutførelsen. En risikobasert tilnærming og økte muligheter for digitalisering, gir rom for effektivisering. Samtidig blir oppdragsansvaret om mulig enda viktigere.



Statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Director, fagavdelingen i BDO

Han var sekretær i revisor- og regnskapsførerlovutvalget og har også vært sekretær i Bransjestandardutvalget for god regnskapsførings-skikk.

I Revisjon og Regnskap nr. 3 og 4 tok jeg for meg den nye regnskapsførerloven.¹ Som en konsekvens av den nye loven, har vi også fått en ny standard for god regnskapsførings-skikk (GRFS).²

I Revisjon og Regnskap nr. 5 så jeg først på god regnskapsførings-skikk som rettslig standard og de overordnede endringene som er gjort. Deretter omtalte jeg reglene om kvalitetsstyring og taushetsplikt, før jeg så nærmere på regler om regnskapsmateriale og regnskapsdata, samt etablering, forberedelse og fortsettelse av regnskapsoppdrag. I denne

¹ Lov 16.12.22 nr. 90.

² Standard av 21.12.22, utarbeidet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening.

artikkelen behandler jeg standardens regulering av hvert enkelt regnskapsoppdrag – oppdragsansvar, oppdragsutførelse og oppdragsdokumentasjon.

Artiklene fokuserer på endringer i god regnskapsføringsskikk sammenlignet med den tidligere standarden som gjaldt etter regnskapsførerloven av 1993.³ Områder hvor tidligere god regnskapsføringsskikk er videreført, omtales i utgangspunktet ikke. Det samme gjelder områder hvor god regnskapsføringsskikk kun er endret i samsvar med ordlyden i den nye regnskapsførerloven.

Tydeligere regulering av oppdragsansvaret

Regnskapsførerloven § 5-1 første ledd krever at regnskapsforetaket skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag.

Utpekingen av oppdragsansvarlig regnskapsfører og innholdet i oppdragsansvaret ble omtalt i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4.

Må ikke lenger utpekes i oppdragsavtalen

En av nyhetene i den nye regnskapsførerloven, er at oppdragsansvarlig regnskapsfører ikke lenger må utpekes i oppdragsavtalen. Den oppdragsansvarlige kan i stedet utpekes internt i regnskapsforetaket.

Informasjon om hvem som er oppdragsansvarlig regnskapsfører på oppdraget må fremgå av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2. På denne måten får regnskapsforetaket selv oversikt over de oppdragsansvarlige, samt et grunnlag for å kunne informere oppdragsgivere og tilsynsmyndigheter om hvem som er oppdragsansvarlig regnskapsfører på det enkelte regnskapsoppdraget.



Økte muligheter for digitalisering gir rom for effektivisering.

Innehaver er oppdragsansvarlig i ENK hvis ikke andre utpekes

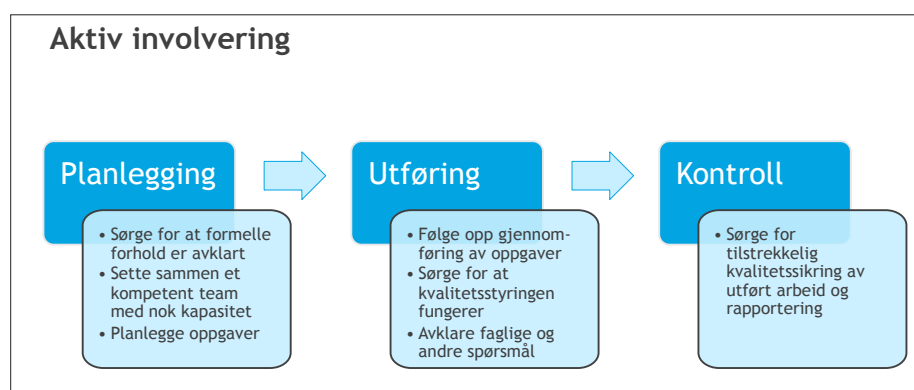
Regnskapsforetak som er organisert som enkeltpersonforetak, behøver i utgangspunktet ikke å utpeke en oppdragsansvarlig regnskapsfører, så lenge innehaver selv skal være oppdragsansvarlig.

Dette presiseres nå i GRFS 3.5, hvor det står at i et enkeltpersonforetak er innehaver ansvarlig for regnskapsoppdraget med mindre en annen statsautorisert regnskapsfører er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører.

Krav om aktiv involvering i hele oppdragsprosessen

Ny GRFS 5.2 presiserer at oppdragsansvaret innebærer at oppdragsansvarlig regnskapsfører er aktivt involvert i oppdragsutførelsen og setter av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjør det om mulig enda tydeligere enn før at oppdragsansvaret medfører omfattende materielle krav og ikke kun er en formalitet.

En aktiv involvering i hele oppdragsprosessen, kan for eksempel inkludere følgende:



³ Standard av juni 2014, oppdatert november 2014, mai 2016 og juni 2017, jf. regnskapsførerloven 18.06.93 nr. 109 (opphevet 01.01.23) § 2 annet ledd.

Oppdragsansvarlig regnskapsførers involvering og kontroll baseres på en risikobasert tilnærming, under hensyn til blant annet oppdragets størrelse og kompleksitet, kompetansen til medarbeiderne på oppdraget, regnskapsforetakets kvalitetsstyring

(jf. nedenfor) og de IT-systemene som benyttes. Innholdet i begrepet risikobasert tilnærming ble omtalt i Revisjon og Regnskap nr. 5.

Ivaretakelse av kvalitetsstyringen

Oppdragsansvarlig regnskapsfører skal ifølge GRFS 5.2 ivareta kvalitetsstyringen på oppdraget.

Dette må for det første ses i sammenheng med kravet i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd og GRFS 2.1 om at et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må sørge for at regnskapsforetakets kvalitetsstyringssystem, i form av rutiner, retningslinjer, systemer og kontroller mv., fungerer som forutsatt på det enkelte regnskapsoppdraget.

Hvis det skulle skje at regnskapsforetakets kvalitetsstyringssystem i særlige tilfeller ikke er tilstrekkelig til å sikre at et konkret regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk, må oppdragsansvarlig regnskapsfører sørge for ytterligere rutiner, retningslinjer, systemer og kontroller mv., tilpasset situasjonen og de aktuelle forholdene.

Oppdragsansvarlig regnskapsførers vurdering av rutinene på oppdraget skal fremgå av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2.

Hva skjedde med krav om interne kvalitetskontroller?

Tidligere GRFS kapittel 7 stilte krav til to former for interne kvalitetskontroller:

- Overordnet intern kontroll på oppdragsnivå.
- Kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse.

Disse to interne kvalitetskontrollene kreves fortsatt, men reguleringen av dem er flyttet til ny GRFS 5.2 om oppdragsansvaret. Dette understreker at det er oppdragsansvarlig regnskapsfører som skal sørge for tilstrekkelig kvalitetssikring på oppdraget.

Det er ikke slik at oppdragsansvarlig regnskapsfører nødvendigvis må gjennomføre kontrollene selv, men hvis kontrollene utføres av andre medarbeidere i regnskapsforetaket, må oppdragsansvarlig regnskapsfører se til at kontrollene er tilstrekkelige. Det tidligere kravet om at den som utfører kontrollen må være statsautorisert regnskapsfører, er ikke videreført. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må imidlertid sørge for at den som gjennomfører kontrollen har nødvendig kompetanse. Dette kan for eksempel være en erfaren og dyktig medarbeider uten godkjenning eller en statsautorisert revisor (typisk på årsoppgjørsoppdrag).

Også i kvalitetskontrollene legges det til grunn en risikobasert tilnærming. Tidligere GRFS 7.2 krevde en dokumentert vurdering av medarbeiderens kompetanse, kapasitet og erfaring, samt oppdragsgivers rutiner og oppdragets kompleksitet, som grunnlag for å fastsette hyppigheten og omfanget av kontrollen av medarbeideres oppdragsutførelse på hvert enkelt regnskapsoppdrag. Det ble også stilt krav til kontroll for hvert regnskapsår og minimum i forbindelse med avslutning av regnskapsåret. Denne detaljreguleringen er ikke videreført. Slike vurderinger inngår nå i oppdragsansvarlig regnskapsførers totale ivaretagelse av kvalitetsstyringen og kvalitetssikringen på oppdraget.

Ny GRFS 12.2 krever at både vurderingen av kvalitetssikringen på oppdraget og faktisk utført kvalitetssikring skal dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Krav som gjelder på alle regnskapsoppdrag

GRFS kapittel 5 stiller krav som gjelder på absolutt alle regnskapsoppdrag (fakturering, lønn, betaling, bokføring, årsoppgjør og rene rapporteringsoppdrag). En del slike krav fulgte også av tidligere GRFS 5.1 til 5.4.

Her skal jeg se på noen sentrale endringer i disse generelle kravene til oppdragsutførelsen.

Nytt krav om forståelse av oppdragsgivers virksomhet

I Revisjon og Regnskap nr. 5 beskrev jeg det nye kravet i GRFS 3.1 om at regnskapsforetaket skal skaffe seg tilstrekkelig forståelse av oppdragsgivers virksomhet til å vurdere om regnskapsforetaket har kapasitet og kompetanse til å påta seg eller fortsette oppdraget.

Når regnskapsoppdraget skal utføres, utvider GRFS 5.3 kravet til forståelse av oppdragsgivers virksomhet. Også dette er et nytt krav, som ikke fulgte av tidligere standard. Regnskapsfører tvinges gjennom dette til å løfte blikket og lære sin kunde å kjenne. Formålet er å gjøre regnskapsfører i stand til å kunne identifisere og forstå hendelser, transaksjoner og andre forhold som kan ha vesentlig betydning for oppdraget.

Med en god forståelse av oppdragsgivers virksomhet, settes regnskapsfører i stand til å gjøre seg opp en mening om hva som kan forventes av fakturering, lønn, betaling, bokføring mv. på oppdraget, og dermed også til å vurdere hva som eventuelt fremstår som urimelig eller usannsynlig (dette kommer jeg tilbake til).

GRFS 5.3 legger til grunn at regnskapsførers forståelse av oppdragsgivers virksomhet normalt vil omfatte følgende:

- Regelverk som oppdragsgiver er underlagt og som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapsregler.
- Bransjen oppdragsgiver driver i, herunder eventuelle særlige regler som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget.
- Eier- og ledelsesstruktur.
- Internkontroll hos oppdragsgiver som er av vesentlig betydning for regnskapsoppdraget, særlig rettet mot regnskaps-, skatte- og avgiftsrapportering.
- Hvilke type transaksjoner oppdragsgiver foretar, herunder produkter og tjenester som tilbys, vesentlige kostnadselementer, kundesammensetning, viktige leverandører mv.

- Vesentlige investeringer i immaterielle eiendeler, varige driftsmidler, varer, finansielle instrumenter mv.
- Finansieringsstruktur, herunder viktige långivere og andre kreditorer.
- Vesentlige avtaler, for eksempel leveranseavtaler, leieavtaler, pensjonsavtaler, forsikringsavtaler mv.

Hva som er en tilstrekkelig forståelse av oppdragsgivers virksomhet, vil nødvendigvis variere med oppdragsgivers og oppdragets størrelse og kompleksitet. Ikke alle forhold er relevante på alle regnskapsoppdrag.

Beskrivelsen av oppdragsgivers virksomhet skal være en del av oppdragsdokumentasjonen, jf. GRFS 12.2.

Spissing av kravene til vurdering av oppdragsgivers rutiner

Kravet om at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget, følger nå av regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd. Dette omtalte jeg i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4. Tilsvarende krav følger også av ny GRFS 5.4.

For å øke forståelsen for kravet, er nå formålet tatt inn i standarden:

«Regnskapsfører må i stor grad bygge sin oppdragsutførelse på informasjon og dokumentasjon som kommer fra oppdragsgiver. For at regnskapsfører skal være i stand til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, må regnskapsfører ta stilling til om oppdragsgiver har tilfredsstillende interne rutiner for innhenting, utarbeidelse og levering av den informasjonen og dokumentasjonen som danner grunnlaget for regnskapsføringen.»

Etter tidligere GRFS 5.2 var det de av oppdragsgivers interne rutiner som var vesentlige for forsvarlig oppdragsutførelse som skulle vurderes. Endringen til et krav om å vurdere de interne rutinene

hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdrag, antas å være av liten materiell betydning, men viser kanskje på en bedre måte at dette ikke utelukkende er en kvantitativ (beløpssmessig) vurdering.

Regnskapsfører skal imidlertid ha en risikobasert tilnærming til vurderingen. De av oppdragsgivers interne rutiner som er svært sentrale for at regnskapsfører skal kunne utføre regnskapsoppdraget i samsvar med lovkrav og god regnskapsførings praksis, må dermed vurderes grundigere enn mindre sentrale rutiner.

Eksempler på hvilke interne rutiner hos oppdragsgiver som normalt bør vurderes på de ulike typene regnskapsoppdrag, finnes i henholdsvis GRFS 6.1 for faktureringsoppdrag, GRFS 7.1 for lønnsoppdrag, GRFS 8.2 for betalingsoppdrag, GRFS 9.1 for bokføringsoppdrag, GRFS 10.1 for årsoppgjørsoppdrag og GRFS 11 for rene rapporteringsoppdrag. Eksempelene er i større grad enn tidligere spisset mot det som antas å være sentralt for regnskapsførers gjennomføring av den aktuelle oppdragstypen.

Vurderingen av oppdragsgivers interne rutiner, herunder ajourhold og rapportering av svakheter, skal ifølge GRFS 12.2 fortsatt dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.

Oppdragsgivers ansvar for grunnlagene presiseres

Ovenfor så vi at regnskapsførers forståelse av oppdragsgivers virksomhet skal gjøre regnskapsfører i stand til å kunne identifisere og forstå hendelser, transaksjoner og andre forhold som kan ha vesentlig betydning for regnskapsoppdraget. En del av dette er å kunne gjenkjenne fakturerings-, lønns-, betalings-, bokførings- og rapporteringsgrunnlag som fremstår som urimelige eller usannsynlige. Slike grunnlag skal drøftes med oppdragsgiver for å sikre at oppdragsutførelsen skjer i samsvar med lovkrav.

Den nye standarden er tydeligere enn før på at oppdragsgiver har ansvaret for utarbeidelsen av grunnlagene for opp-

dragsutførelsen, med mindre annet følger av oppdragsavtalen. Så lenge grunnlagene inneholder tilstrekkelig informasjon til å oppfylle lovkrav, og heller ikke fremstår som urimelige eller usannsynlige, har regnskapsfører ingen plikt til å verifisere (bekrefte) grunnlagene.

Hvordan dette er formulert på de ulike oppdragsområdene, ser du i GRFS 6.2 for fakturering, GRFS 7.2 for lønn, GRFS 8.3 for betaling, GRFS 9.2.1 for bokføring og GRFS 11 for rene rapporteringsoppdrag. På årsoppgjørsoppdrag for bokføringskunder har regnskapsfører allerede kontroll på grunnlaget. Rapporteringsgrunnlaget er derfor ikke særskilt omtalt i GRFS kapittel 10.

Lovbrudd må fortsatt rapporteres, men ikke avtalebrudd

Kravet om at regnskapsfører skal ta opp lovbrudd som avdekkes i utføringen av et regnskapsoppdrag med oppdragsgiver, følger nå av regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd. Se artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4. Kravet gjentas i ny GRFS 5.5.

Ifølge tidligere GRFS 5.3 gjaldt kravet om rapportering til oppdragsgiver også hvis regnskapsfører i oppdragsutførelsen oppdaget brudd på oppdragsavtalen. Dette kravet er ikke videreført i den nye standarden.

Vesentlige lovbrudd skal som før rapporteres skriftlig. I tidligere GRFS 5.3 gjaldt dette også for gjentatte lovbrudd, noe som ikke er videreført i den nye standarden. Gjentatte lovbrudd må nå til sammen være vesentlige for å rammes av kravet om skriftlig rapportering til oppdragsgiver.

Rapporteringskravet gjelder som før ved brudd på regelverk relatert til oppdragsutførelsen, for eksempel bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapsregler.

Tidligere GRFS 5.3 anbefalte å ta opp også andre lovbrudd med oppdragsgi-

ver, hvis regnskapsfører i sin oppdragsutførelse kom over slike. Eksempler var brudd på arbeidsmiljø- og personvernregler, samt bestemmelser om kreditorbegunstigelse. Den nye standarden er tydeligere i sin avgrensning til forhold som er relevante for regnskapsoppdraget, så anbefalingen er ikke videreført.

All rapportering til oppdragsgiver av lovbrudd skal ifølge GRFS 12.2 dokumenteres i oppdragsdokumentasjonen. Husk at når vesentlige lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver, skal denne kommunikasjonen fortsatt oppbevares i ti år.⁴

Jeg minner om at lovbrudd som ikke rettes av oppdragsgiver, gir grunnlag for regnskapsfører til å vurdere plikt til å frasi seg oppdraget.⁵

Kort om fakturering, lønn og betaling

På disse oppdragsområdene er det ikke gjort store endringer i standarden. Jeg skal likevel se kort på enkelte forhold.

Avgrenset til regnskapsføring

Tidligere standard omtalte enkelte oppgaver som ikke er en del av et fakturerings- eller lønnsoppdrag, slik disse nå defineres i ny GRFS 1.2, men som gjerne utføres i tilknytning til slike regnskapsoppdrag:

- Oversendelse av fakturerte krav til faktoring (tidligere GRFS 5.5.5).
- Utarbeidelse av faktureringsrapporter til oppdragsgiver (tidligere GRFS 5.5.6).
- Oppfølging av utestående fordringer (tidligere GRFS 5.5.7)
- Utarbeidelse av lønnsrapporter til oppdragsgiver (tidligere GRFS 5.6.5).
- Administrasjon av oppdragsgivers personalforsikringer (tidligere GRFS 5.6.9).

Regnskapsfører kan fortsatt ta på seg slike oppgaver i tilknytning til et fakturerings- eller lønnsoppdrag, men siden

dette ikke er regnskapsføring, omtales oppgavene ikke lenger i standarden.

Disse endringene har også medført at det ikke lenger stilles krav om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon knyttet til de nevnte oppgavene (se GRFS kapittel 12).

Endret definisjon av betalingsoppdrag

I tidligere GRFS 1.2.12 var betalingsoppdrag definert som både oppdrag hvor regnskapsfører har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger og oppdrag hvor regnskapsfører legger betalingsforslag til godkjenning hos oppdragsgiver.

I samsvar med regnskapsførerloven § 1-1 annet ledd, er definisjonen av betalingsoppdrag i ny GRFS 1.2 nå avgrenset til oppdrag hvor regnskapsfører har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger. Hvis oppdragsgiver selv godkjenner endelig utbetaling etter forslag fra regnskapsfører, slik at regnskapsfører ikke kan belaste oppdragsgivers bankkonto, er dette ikke lenger å anse som et betalingsoppdrag.

Veiledningen i tidligere GRFS 5.7.6 om prioritering av krav hvis oppdragsgiver ikke har likviditet til å betale samtlige krav, er fjernet. Prioriteringen av krav skal som før gjøres av oppdragsgiver. Regnskapsfører kan ikke prioritere krav på vegne av oppdragsgiver og det er da heller ikke naturlig at standarden angir en anbefalt prioriteringsrekkefølge.

Moderniserte krav på bokføringsoppdrag

Bokføringsoppdrag må som før gjennomføres i samsvar med bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringskikk. I tillegg gjelder krav til pliktig regnskapsrapportering, typisk i form av mva-meldinger etter reglene i merverdiavgifts- og skatteforvaltningsloven.

På enkelte områder er det imidlertid gjort grep for å modernisere og forenkle arbeidsprosessen.

Vurdering av dokumentasjon

Utgangspunktet i tidligere GRFS 5.8.2.1 var at regnskapsfører vurderte samtlige bilag som skulle bokføres. I tilfeller hvor dokumentasjonen ble utarbeidet av eller på vegne av oppdragsgiver basert på faste rutiner, maler og systemer, kunne imidlertid plikten til å påse at bilagene tilfredsstilte lovkrav etterleves ved at regnskapsfører vurderte rutinen, malene og systemene og deretter kun kontrollerte stikkprøver av bilag.

I ny GRFS 9.2.1 er dette modernisert og forenklet, med tydeligere muligheter for automatisering og robotisering. Regnskapsfører skal fortsatt påse at bilagene tilfredsstillte lovkrav og for øvrig viser de bokførte opplysningenes berettigelse, men det er nå opp til regnskapsfører å velge mellom to likestilte fremgangsmåter:

- Direkte kontroll gjennom å se på samtlige eller utvalgte bilag.
- Indirekte kontroll gjennom å vurdere de rutiner, maler, systemer mv. som benyttes ved utarbeidelse/innhenting, kontroll og behandling av dokumentasjonen.

Regnskapsfører skal ha en risikobasert tilnærming til sin vurdering av bilagene. Bak dette ligger en tanke om at rutinemessige og enkle transaksjoner og disposisjoner, hvor dokumentasjonen følger ordinære regelverk og transaksjonstypen er kjent for både oppdragsgiver og regnskapsfører, kan kreve liten grad av vurdering. På den annen side kan uvanlige og komplekse transaksjoner og disposisjoner, hvor det eventuelt også finnes særregler for dokumentasjon eller hvor transaksjonstypen ikke er kjent for oppdragsgiver og/eller regnskapsfører, kreve grundigere vurdering.

Vurdering av bokføring

Ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skulle regnskapsfører ifølge tidligere GRFS 5.8.2.1 innenfor alminnelige rammer ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanse- eller resultatføring, samt skatte- og avgiftsmessig behandling.

⁴ Regnskapsførerloven § 5-3 annet ledd og GRFS 12.7.

⁵ Jf. regnskapsførerloven § 5-5 og GRFS 3.6.

Regnskapsfører kunne velge å basere seg på en skjønnsmessig vurdering av risikoen for feil, slik at ikke all bokføring ble like grundig vurdert.

Ny GRFS 9.2.1 krever fortsatt at regnskapsfører skal ta stilling til bruk av bokføringskontoer, balanse- eller resultatføring og skatte- og avgiftsmessig behandling ved bokføring av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner. Nå er det imidlertid helt tydelig at regnskapsfører alltid skal ha en risikobasert tilnærming til vurderingen.

Også her legges det til grunn at rutinemessige og enkle transaksjoner og disposisjoner, hvor bokføringen følger ordinære regelverk og transaksjonstypen er kjent for både oppdragsgiver og regnskapsfører, normalt krever liten grad av vurdering. Uvanlige og komplekse transaksjoner og disposisjoner, hvor det eventuelt også finnes særregler for bokføringen eller hvor transaksjonstypen ikke er kjent for oppdragsgiver eller regnskapsfører, kan på den annen side kreve grundigere vurdering.

Kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag

En av de største endringene på bokføringsoppdrag, er at det absolutte kravet i tidligere GRFS 5.8.3 om å gjennomføre periodiske avstemminger, er erstattet av et mer overordnet og generelt krav om tilstrekkelig kvalitetssikring av grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering (for eksempel mva-meldinger) og periodisk regnskapsrapportering til oppdragsgiver. Dette følger av ny GRFS 9.3.

Regnskapsfører får med dette store muligheter til å tilpasse kvalitetssikringen på en effektiv og hensiktsmessig måte. Den nye standarden gir føringer for slike tilpasninger i tre dimensjoner:

Kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag kan		
skje løpende (for hver transaksjon)	eller	skje periodisk (f.eks. for hver mva-termin)
gjøres manuelt (av mennesker)	eller	gjøres automatisk (f.eks. ved bruk av robot)
forhindrer at feil eller mangler oppstår	eller	avdekke og korrigere oppståtte feil og mangler

Standarden gir følgende eksempler på metoder for kvalitetssikring:

- Testet og dokumentert automatisk bokføring av rutinemessige transaksjoner, uten manuell behandling.
- Avstemminger, hvor tallene i rapporteringsgrunnlaget sammenholdes med underliggende dokumentasjon (slik det alltid var krav om etter tidligere standard).
- Regnskapsanalyser, herunder nøkkeltallsanalyser, hvor tallene i rapporteringsgrunnlaget rimelighetsvurderes mot tall for tidligere perioder, bransjetall eller andre sammenligningsgrunnlag.
- Vurdering av uvanlige transaksjoner og disposisjoner mot underliggende dokumentasjon, for eksempel uvanlig store beløp, gjentakende beløp og bokføring med mva-koder som ikke er vanlige på den aktuelle kontoen.

Kvalitetssikringen skal underbygge at rapporteringsgrunnlaget i det vesentligste er utarbeidet i samsvar med lovkrav. Regnskapsfører skal videre ha en risikobasert tilnærming til kvalitetssikringen. Dette kan blant annet innebære følgende:

- Store, uvanlige og/eller kompliserte regnskapsposter kvalitetssikres grundigere enn små, vanlige og enkle regnskapsposter.
- Poster som er underlagt spesielle regnskaps-, skatte- eller avgiftsregler, kvalitetssikres grundigere enn andre regnskapsposter.

GRFS 9.3 presiserer at ulike metoder ofte må anvendes i kombinasjon, for til sammen å gi tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget. Alle metoder er ikke like velegnet for alle regnskapsposter, og valg av metode må også reflektere den vesentlighets- og risikovurderingen som er gjort av regnskaps-posten.

Det samme kravet om tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget gjelder nå også på årsoppgjørsoppdrag (GRFS 10.3) og rene rapporteringsoppdrag (GRFS 11).

Dokumentasjon av utført kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget skal oppbevares som oppdragsdokumentasjon, jf. GRFS 12.4, 12.5 og 12.6.

Mer kunderettet innretning av periodisk regnskapsrapportering

Ny GRFS 9.5.1 oppklarer en gammel misforståelse ved å gjøre det klart at regnskapsfører ikke har noen lovbestemt plikt til å utarbeide periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver. Det er oppdragsavtalen som bestemmer om regnskapsfører skal utarbeide periodiske regnskapsrapporter til oppdragsgiver, og i så fall hvor ofte rapportering skal skje.⁶

Formålet med periodisk regnskapsrapportering, er å gi oppdragsgiver et grunnlag for å følge opp økonomien i foretaket og foreta økonomiske beslutninger. For aksje- og allmennaksjeselskaper bør oppdragsgiver gjøres oppmerksom på at daglig leders rapporteringsplikt til styret kan oppfylles ved å bygge på periodiske regnskapsrapporter fra regnskapsfører.⁷

Tidligere GRFS 5.8.4.2 inneholdt en del anbefalinger om hvordan regnskapsfører normalt burde innrette den periodiske regnskapsrapporteringen. Disse anbefalingene er ikke videreført i ny GRFS 9.5.2. Innholdet i periodiske regnskapsrapporter skal i stedet avtales konkret med oppdragsgiver i det enkelte tilfelle, slik at oppdragsgiver får den rapporteringen som er mest nyttig for de formålene og den bruken oppdragsgiver har.⁸

⁶ Jf. GRFS 3.3.2.

⁷ Jf. aksjeloven § 6-15 og allmennaksjeloven § 6-15.

⁸ Innholdet i periodisk regnskapsrapportering kan avtales utenfor den formelle oppdragsavtalen.

Dette omfatter både omfang, detaljgrad og form (taloppstillinger, tekst, nøkkeltall, figurer mv.).

Kravet om å kommentere vesentlige forutsetninger som den periodiske regnskapsrapporten bygger på, og som regnskapsfører ikke kan forvente at oppdragsgiver er oppmerksom på, er videreført. I tillegg er det innført et krav om at regnskapsfører skal vurdere om det bør knyttes andre kommentarer til regnskapsrapporten, under hensyn til hva som antas å være viktig informasjon for oppdragsgiver, herunder for dennes forståelse av regnskapsrapporten. Det er fortsatt spesielt viktig å vurdere behovet for kommentarer til negativ utvikling i oppdragsgivers egenkapital, likviditet og/eller inntjening.

Kravet i tidligere GRFS 5.8.4.3 om at periodiske regnskapsrapporter måtte omtale gjentatte eller ikke avklarte svakheter ved oppdragsgivers interne rutiner og oppdragsgivers vesentlige eller gjentatte brudd på oppdragsavtalen eller lovkrav, er ikke videreført. Rapportering av slike forhold står nå på egne bein, jf. regnskapsførerloven § 5-4 annet ledd og GRFS 5.4 og 5.5.

Noen formalkrav som tidligere fulgte av GRFS 5.8.4.2, er heller ikke videreført:

- Periodiske regnskapsrapporter behøver ikke lenger å være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Rapportene kan dermed utarbeides på andre språk, men skal ifølge GRFS 12.1 kunne fremlegges på (oversettes til) norsk, svensk, dansk eller engelsk dersom tilsynsmyndighetene ber om det.
- Regnskapsforetakets navn behøver ikke lenger å fremgå av periodisk regnskapsrapportering.

Forenklinger i krav til oppdragsdokumentasjon

Regnskapsførerloven § 5-3 stiller følgende krav til oppdragsdokumentasjonen:

«Regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdra-

get er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapitlet.

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til § 5-4 annet ledd, skal denne kommunikasjonen oppbevares i ti år.»

Dette skrev jeg om i artikkelen Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4.

Lovkravene er gjentatt og utdypet i GRFS kapittel 12. Det er gjort enkelte endringer sammenlignet med tidligere GRFS kapittel 6.

Fremdriftsoversikten er ikke lenger pliktig

Tidligere GRFS 6.2.1 krevde en fremdriftsoversikt hvor dato for gjennomføring av sentrale oppgaver skulle dokumenteres.

Dette er ikke videreført i ny GRFS. Det legges i stedet til grunn at kontrollører og tilsynsmyndigheter gjennom øvrig oppdragsdokumentasjon kan vurdere om og når sentrale oppgaver er utført, herunder pliktig regnskapsrapportering i form av blant annet a-meldinger, mva-meldinger, skattemeldinger og årsregnskap.

Mange regnskapsforetak forventes imidlertid å videreføre fremdriftsoversikten, av hensyn til egen oppdragsstyring og intern kontroll.

Mindre dobbel lagring av regnskapsmateriale og regnskapsdata

I tidligere GRFS kapittel 6 var det krav om oppbevaring av en del oppdragsdokumentasjon som i tillegg også utgjør oppbevaringspliktig regnskapsmateriale eller regnskapsdata for oppdragsgiver etter bokføringsregelverket. Dette medførte dobbel lagring i tilfeller hvor ikke regnskapsfører foresto oppbevaringen av regnskapsmateriale eller regnskapsdata på vegne av oppdragsgiver.

I ny GRFS kapittel 12 er omfanget av slik dobbel lagring redusert. I hovedsak dreier dette seg om følgende:

- Regnskapsfører behøver ikke lenger å oppbevare bokførte opplysninger (hovedbok og reskontroer) som oppdragsdokumentasjon på bokføringsoppdrag.⁹
- Regnskapsfører behøver ikke lenger å oppbevare kontrollspor mellom bokførte opplysninger (i praksis hovedboken) og gjennomført pliktig regnskapsrapportering (mva-melding, skattemelding, årsregnskap mv.) som oppdragsdokumentasjon på bokføringsoppdrag.

Innsending av pliktig regnskapsrapportering

Regnskapsfører skal oppbevare dokumentasjon som viser tidspunkt for innsending av pliktig regnskapsrapportering, typisk i form av mva-melding, skatte- eller selskapsmelding og årsregnskap, samt navn på den som foresto innsendingen. Kravet gjelder ikke ved innsending av a-meldinger (se GRFS 12.3).

Ny GRFS 12.4 til 12.6 presiserer at dette dokumentasjonskravet kan ivaretas på flere ulike måter:

- Ved oppbevaring av kvitteringer fra regnskaps- eller årsoppgjørssystemet.
- Ved oppbevaring av kvitteringer fra mottakerløsningen (normalt Altinn).
- Ved registrering i egen intern oversikt (for eksempel en fremdriftsplan).

Ikke lenger regler om utlån av oppdragsdokumentasjon

De begrensningene i adgangen til utlån mv. av oppdragsdokumentasjonen som fulgte av tidligere GRFS 6.3, er ikke videreført i den nye standarden.

Risikoen for tap av oppdragsdokumentasjonen er begrenset når det meste lagres elektronisk, slik at for eksempel oppdragsgivers revisor kun får lesetilgang eller får oversendt kopier. Videre må

⁹ Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide slike spesifikasjoner, jf. tidligere GRFS 6.2.5.

risikoen for tap uansett vurderes som et ledd i den betryggende sikringen av oppdragsdokumentasjonen etter GRFS 12.7.

Husk at eventuell utlevering også må vurderes opp mot regnskapsførers taushetsplikt.¹⁰

Et lite brukt vedlegg er fjernet

Har du hørt om *Anbefaling – regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet*? Dette var et vedlegg til den tidligere standarden.

Anbefalingen om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet kom i desember 2012, som et svar på at små aksjeselskaper fikk muligheten til å fravelge revisjon.¹¹ Tanken var at brukerne av årsregnskapet ville ha nytte av å få bekreftet at regnskapsfører hadde fulgt regnskapsførerloven, regnskapsførerforskriften og god regnskapsførings-

skikk ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Uttalelsen var frivillig og kunne avgis på forespørsel fra oppdragsgiver.

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet ble lite etterspurt i praksis og anbefalingen er derfor ikke videreført i den nye standarden. Dette alene har gjort standarden ca. syv sider kortere.

Oppsummering

Oppdragsansvaret har blitt enda tydeligere med den nye standarden. Det skapes ingen tvil om den oppdragsansvarliges totalansvar for at regnskapsoppdraget utføres i samsvar med lovkrav og GRFS, herunder ansvaret for kvalitetsstyring og kvalitets-sikring. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må være aktivt involvert på oppdraget og regnskapsforetaket må ha et kontrollopp- legg rettet mot de oppdragsansvarlige.

Ny GRFS krever at regnskapsfører løfter blikket. Regnskapsfører må forstå

oppdragsgivers virksomhet, både for å vurdere kapasiteten og kompetansen til å ta på seg eller fortsette oppdraget og for å kunne identifisere og forstå forhold som kan ha vesentlig betydning for oppdraget.

På bokføringsoppdrag vises den økte fleksibiliteten i ny GRFS særlig gjennom den risikobaserte tilnærmingen til vurderingen av dokumentasjon og bokføring, med muligheter for automatisering og robotisering. Videre er detaljkrav om tradisjonelle avstemminger erstattet av et mer fleksibelt krav om tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag. Dette gir frihet under ansvar.

Reglene om periodisk regnskapsrapportering er gjort mer kunderettede og mindre detaljerte, med større fokus på oppdragsgivers behov og ønsker. En slik fleksibilitet krever mer av regnskapsførers egne vurderinger, basert på forståelse av og kommunikasjon med kunden.

¹⁰ Jf. regnskapsførerloven § 4-2 og GRFS 2.4.1.

¹¹ Jf. aksjeloven § 7-6.

Omsetning i Norge eller til Norge?

Ifi Oy-dommen – også anvendbar for tjenester



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Innsats Juridisk stab, Skatteetaten

I en nylig avsagt dom¹ har Borgarting lagmannsrett lagt til grunn at det også for tjenester må foretas en tilknytningsvurdering av hvor tjenesten, herunder fjernleverbare tjenester, er omsatt. Dommen er rettskraftig da anke over dommen ble forkastet av Høyesteretts ankeutvalg.

Uklarheter om tilknytningsvurderingen for tjenester

At det må foretas en tilknytningsvurdering av omsetningen, burde ikke være noen nyhet, da Høyesterett i Ifi Oy-dommen¹ allerede i 2006 avgjorde at utenlandske tilbydere som har en omset-

ning rettet mot norske forbrukere, anses som innenlands omsetning. HR oppstilte følgende vurderingstema: «Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.»

Det har imidlertid etter lagmannsrettsdommen i Teleworld-saken² i 2017 hersket noe forvirring på dette området, da den er tatt til inntekt for at Ifi Oy-dommen ikke hadde overføringsverdi på omsetning av tjenester.³

¹ HR-2006-536-A – Rt-2006-364.

² LB-2016-106840 - UTV-2018-17.

³ LB-2022-91486.

Teleworld-dommen

I nevnte dom av Borgarting lagmannsrett var omfanget av lovens hovedregel misoppfattet, og det ble blant annet uttalt at merverdiavgiftsloven «bygger på et grunnleggende skille mellom varer og tjenester». Dette er et galt utgangspunkt. Ut ifra dette trekker imidlertid lagmannsretten slutninger om at dette har betydning for rettens tolkning slik at Ifi OY-dommen ikke hadde overføringsverdi til Teleworld-saken.

Lagmannsretten i Teleworld-saken landet etter dette på at omsetning av fjernleverbare tjenester fra utlandet er uttømmende regulert i merverdiavgiftsloven § 65 a (nåværende mval. § 3-30) j, og at det ikke var rettslig grunnlag for å anse levering fra utlandet av fjernleverbar tjeneste til norsk forbruker som intern omsetning med grunnlag i en helhetsvurdering av graden av leverandørens innrettelse mot det norske markedet

Av prosessuelle grunner ble lagmannsrettsdommen stående inntil vi fikk en ny prøving gjennom Pregonor-saken.

Rettsoppfatningen etter- Teleworld-saken kort oppsummert

Ifi Oy-dommen ble ansett kun å gjelde varer, og ikke ha relevans for tjenester. Avgiftsbehandlingen ved salg av fjernleverbare tjenester berodde etter dette synet utelukkende på virksomhetens etablering og var uttømmende regulert i merverdiavgiftsloven § 3-30. Det var dermed ikke rom for å vurdere omsetningens tilknytning til Norge.

Omkamp

Skatteetaten mente fremdeles at omsetning i Norge var avgiftspliktig hit, og at dette også måtte gjelde fjernleverbare tjenester. Det var ikke alle leire som var like begeistret for at skatteetaten utfordret Teleworld-dommen. I Finansavisen 20. mai 2022 ble det noe bombastisk av en partner i BDO uttalt:

«Pregonor-saken illustrerer hvor viktig det er at skatteetaten velger sine kamper

med omhu. Denne omkampen gir inntrykk av at skatteetaten har tapt av syne at deres oppgave er å legge riktig skatt til rett tid og ikke treffe vedtak uten å ha nødvendig hjemmel i lov.»

Det er imidlertid viktig å huske på at lovtolkning innebærer rettskildebud bruk ut over lovens ordlyd, og at det er viktig å ta utgangspunkt i lovens system. Ovennevnte kommentar tyder på at tilknytningsspørsmålet var oversett.

Omsetning i Norge eller til Norge – tilknytningsspørsmålet

Det må sondres mellom omsetning til Norge og i Norge. Det følger av mval. 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester, og det overordnede spørsmålet er om en virksomhet har hatt omsetning i Norge.

Prinsippene i Ifi Oy er ikke begrenset til omsetning av varer

Ifi OY-dommen gjaldt som nevnt ovenfor omsetning av varer, og det var da et spørsmål om dommen var avgrenset til omsetning av varer, eller om den gjelder omsetningsbegrepet som sådan. Lagmannsretten i Pregonor-saken finner ikke holdepunkter for en slik begrensning, da premissene omhandler innenlands omsetning generelt. Tilknytningsskravet som oppstilles for omsetningen, omfatter med andre ord både varer og tjenester.

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 var ett av hovedgrepene nettopp å likestille avgiftsplikten for varer og tjenester. Et «grunnleggende skille» var gradvis utvisket allerede før merverdiavgiftsreformen, men ble altså fullstendig forlatt i 2001 da det ble innført generell avgiftsplikt på varer og tjenester.

Betydningen av særreguleringen for innførsel av fjernleverbare tjenester

Spørsmålet var om særreguleringen for innførsel av fjernleverbare tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-30 innebar at

denne typen tjenester ikke ville utgjøre omsetning etter lovens hovedregel.

Det fremgår av forarbeidene til forskrift nr. 121, forløperen til merverdiavgiftsloven § 3-30, at formålet med bestemmelsen er at tjenesten skal avgiftsbelegges i det landet tjenesten er forbrukt. Dette ble uttalt som et overordnet tolkningsprinsipp. Lagmannsretten påpeker at det da ville fremstå som noe av et paradoks om innføringen av en forskrift med et slikt formål skulle få den virkningen at en tjeneste som ellers ville ha blitt avgiftsbelagt i forbrukslandet, ikke ble det.

Lagmannsretten konkluderer med at merverdiavgiftsloven § 3-30 innebærer en utvidelse av avgiftsplikten til også å omfatte innførsel av visse fjernleverbare tjenester. Bestemmelsen innebærer ikke en innskrenkning av avgiftsplikten for tjenester som ellers ville vært avgiftspliktige som innenlands omsetning.

Omsetning av fjernleverbare tjenester som har tilstrekkelig tilknytning til Norge, vil være avgiftspliktig hit som innenlands omsetning selv om tjenestene leveres fra utlandet.

Lovendring

Ved lovendring med virkning fra 1.1.2023 ble det innført generell avgiftsplikt på salg av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet til mottakere i det norske merverdiavgiftsområdet.

Spørsmålet om avgiftsplikten som sådan er etter dette avklart når det gjelder fjernleverbare tjenester.

Alle spørsmål knyttet til tjenesteleveranser er imidlertid ikke løst ved dette, og sontringen mellom omsetning i Norge og omsetning til Norge har fremdeles stor aktualitet. Avklaringen i lagmannsretten har dermed stor verdi. VOEC-ordningen illustrerer dette.

VOEC

Varer

1. april 2020 innførte Norge et nytt regime når det gjelder mva på innførsel

av varer – den såkalte VOSC-ordningen (Vat On Small Consignments) – som er en del av VOEC-ordningen). Avgiftsfritaket på kr 350 ble fjernet, men det ble gitt en mulighet for utenlandske nett-handel-butikker og plattformer til frivillig å registrere seg i VOEC-registeret. Dette medførte at disse aktørene kunne beregne mva på salg av varer opp til en verdi av kr 3000 og innberette denne momsen til Norge. Motstykket var at man da slapp oppkreving av mva på grensen, med den ulempen av man i tillegg fikk et ganske stort spedisjonsgebyr. En bieffekt var at varer som blir avgiftsberegnet gjennom VOEC-ordningen heller ikke trenger å beregne toll/særagifter. Det er for eksempel i dag en toll på klær på 10 % av salgssummen/tollverdien.

Fordelen med å få de utenlandske plattformene til å registrere, beregne og betale mva ble ansett som større enn de tapte inntektene på toll dette ville medføre. Det ingen forutså var imidlertid at dette ble en konkurranseulempet for norske aktører. Aktører som Boozt og Zalando måtte prise varene dyrere enn de utenlandske aktørene fordi de i tillegg måtte legge til ilagt toll. Dette medførte at over 50 norske nettbutikker ønsket å avregistrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, opprette et datterselskap i utlandet og foreta salget gjennom dette. Dette anses som en uønsket effekt av VOSC-regimet og Skattedirektoratet har instruert skattekontoret om å være

restriktive med å tillate dette. Avregistreringene nektes i stor grad med begrunnelse i Ifi-Oy-betraktninger.

Tjenester

Lovendringen innebærer en forenklet registreringsordning tilsvarende VOEC også for fjernleverbare tjenester.

Dette er en konsekvens av at tjenester levert til forbrukere tidligere ikke har vært omfattet av avgiftsplikten på denne type tjenester levert fra utlandet. Disse tjenestetilbyderne vil nå få anledning til å benytte seg av VOEC-ordningen, som kort fortalt er en forenklet registreringsordning det antas at de fleste vil benytte.

I forarbeidene presiseres det imidlertid at VOEC-ordningen ikke kan benyttes dersom leverandørens omsetning har en så sterk tilknytning til Norge at den må regnes som innenlands omsetning her. Dette er en videreføring av dagens retts-tilstand.

Det er altså ikke nok å konstatere at det dreier seg om en fjernleverbar tjeneste, men det må også avgjøres om den omsettes fra utlandet eller her. Dette illustrerer at det også her i fremtiden må sondres mellom tjenester omsatt i Norge og tjenester omsatt til Norge, og at tilknytningen fremdeles må vurderes i det enkelte tilfellet.

Oppsummering

Fjernleverbare tjenester er ikke et trylleformular som gjør at man slipper å ta stilling til graden av omsetningens tilknytning til landet.

Et annet standpunkt kunne i tillegg innebære et kuriøst brudd på EØS-avtalen.

I den utstrekning en utlending har omsetning i Norge uten å ha forretningssted, skal registrering i utgangspunktet skje ved representant – eller hvis det er en EØS-virksomhet – registrering av selve virksomheten.

En lovforståelse som innebærer at fjernleverbare tjenester ikke kan omsettes i Norge av utlendinger, ville medføre at utenlandske tjenesteleverandører ble fratatt retten til registrering i Norge for sin omsetning her. Dette ville kunne ha en side mot EØS. Hvis utenlandske tjenesteleverandører ikke skulle ha rett til registrering for sin omsetning i Norge, ville selskapet ikke oppnå fradrag for inngående avgift, noe som ville kunne være i strid med diskrimineringsforbudet.

Opprinnelseskonvensjonen og forenkling av opprinnelsesreglene

Det er som hovedregel toll ved import av varer i de fleste land. For å stimulere til økt handel mellom bestemte land, er Norge part i en rekke frihandelsavtaler. Norske produsenter kan på nærmere vilkår eksportere varer til kunder i land der det er inngått frihandelsavtale, uten at handelspartneren må betale toll ved import til sitt land.



Tollrådgiver
Kjetil Øpstad
Senior Manager, Advokatfirmaet
PwC



Tollrådgiver
Helene Øien Hval
Director, Advokatfirmaet PwC

For at en vare skal oppnå opprinnelse og derav være berettiget tollfrihet eller tollnedsettelse, må den enten være:

- Fremstilt i sin helhet, eller
- Tilstrekkelig bearbeidet innenfor avtalens virkeområde

Hver enkelt frihandelsavtale definerer hva det innebærer å være «fremstilt i sin helhet» og hvilke krav som stilles for at en vare kan ansees å være «tilstrekkelig bearbeidet». Denne artikkelen omhandler tilstrekkelig bearbeiding og generelle krav knyttet til dette. Reglene er detaljerte og i mange tilfeller tekniske, slik at vår erfaring er at mange har utfordringer med å forstå reglene.

Kan benytte reviderte opprinnelsesregler

Mye av eksporten fra Norge og importen til Norge skjer til eller fra EU/EØS og derfor er EØS-avtalen den meste brukte frihandelsavtalen her i landet. EØS-avtalen har en egen protokoll som

bestemmer hvilke varer som er såkalte opprinnelsesprodukter. Fra 30. april 2022 kan man imidlertid som et alternativ velge å benytte de reviderte opprinnelsesreglene i Opprinnelseskonvensjonen. Disse reglene er mer moderne og gjør det som regel lettere å oppnå opprinnelsesstatus.

Pan-Euro-Mediterranean-konvensjonen (PEM)

«Den regionale konvensjonen om felles preferanseopprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet», ofte kalt Pan-Euro-Mediterranean-konvensjonen (PEM), jobber for at dagens relativt krevende nettverk av bilaterale protokoller om opprinnelsesregler som eksisterer mellom statene eller territoriene i Europa og middelhavsområdet, skal omformes fra dagens bilaterale systemer for opprinnelsesregler til et multilateralt rammeverk.

Prinsippene fastlagt i relevante avtaler skal ikke berøres, men det er en bred enighet om at dagens regelverk er vanskelig for næringslivet å utnytte til det fulle, og at det derfor er behov for en modernisering og oppdatering av reglene.

PEM-konvensjonen er et samarbeid mellom EFTA, EU, Albania, Algerie, Bosnia og Herzegovina, Egypt, Færøy-

ene, Georgia, Israel, Jordan, Libanon, Kosovo, Marokko, Moldova, Montenegro, Nord-Makedonia, Serbia, Syria, Tunisia, Tyrkia, Ukraina og Palestina. Norge har gjennom EFTA, frihandelsavtaler med alle disse landene, unntatt Algerie, Moldova, Kosovo og Syria. For norske virksomheter er det viktig å merke seg at Storbritannia, etter sin uttreden fra EU, ikke lenger er del av PEM-konvensjonen.

Kort om bakgrunnen

Handelen med varer mellom landene i Europa og Middelhavsområdet er knyttet sammen gjennom mange forskjellige frihandelsavtaler, for eksempel EØS-avtalen, EFTA-Tyrkia, EFTA-Montenegro og Norge-Færøyene for å nevne noen. I alle disse frihandelsavtalene Norge har fremforhandlet, enten bilateralt eller sammen med EFTA-landene, har det som kalles «opprinnelsesvarer» muligheten til å få preferensiell behandling ved import og eksport, som betyr enten tollfrihet eller nedsatte tollsatser.

For å få status som opprinnelsesvare er det strenge krav til blant annet fremstillingen av varen, og bruken av innsatsmateriale i den ferdige varen. Dette kalles opprinnelsesregler, og det er egne protokoller i alle frihandelsavtalene.

Kun toll på import av landbruksvarer og tekstiler til Norge

Ved import av varer til Norge er det kun på landbruksvarer og tekstiler man må betale toll, mens i resten av Europa og landene rundt Middelhavet er det langt flere varer som er belagt med høye tollsatser. Det er derfor svært viktig for norske produsenter, som benytter innsatsmaterialer fra andre land, at de fremstiller varene i tråd med de gjeldende opprinnelsesreglene i frihandelsavtalene, slik at de ikke blir møtt med høye tollsatser i det landet varene eksporteres til.

For ordens skyld nevner vi at det i tillegg til regler knyttet til produksjon og bruk av innsatsmaterialer (bearbeidingsregler), stilles krav knyttet til transport og dokumentasjon.

Kumulering – «blanding» av innsatsmaterialer

For fritt å kunne benytte innsatsmaterialer fra alle landene innenfor konvensjonen (kumulere) har man byttet ut alle de enkeltstående protokollene i hver frihandelsavtale, med en felles opprinnelseskonvensjon, der opprinnelsesreglene er identiske. Dette betyr at så lenge landene har avtaler med hverandre, kan man fritt benytte (kumulere) innsatsmaterialer fra forskjellige land, og fortsatt oppnå opprinnelse på ferdigvaren.

I praksis betyr dette at en tekstilprodusent i Norge fritt kan benytte innsatsmaterialer fra EU eller for eksempel Georgia, og selge dette som et norsk opprinnelsesprodukt til Spania. Dette er mulig fordi alle tre landene er del av samme konvensjon. Innsatsmaterialer fra konvensjonslandene er ikke ansett som tredjelandsmaterialer, slik som materialer fra for eksempel USA.

Revisjon av opprinnelseskonvensjonen

Reglene i konvensjonen endres til stadighet og det har lenge vært på agendaen at opprinnelsesreglene i PEM-konvensjonen skal oppdateres til mer moderne regler. Problemet er at enhver



endring i konvensjonen krever enstemmighet, slik at liberaliseringen av reglene har tatt flere år med diskusjoner, utkast og forslag til nye regler. Noe av grunnen til de langdryge diskusjonene er at statene har vidt forskjellige interesser og ønsker å beskytte sine egne lands produksjoner og råvarer.

Valgfrihet

Det er pr. i dag fortsatt ikke enighet om en revidert utgave og iverksettelse av konvensjonen, men i påvente av enstemmighet har statene som har akseptert endringsforslagene, blitt enige om å benytte de reviderte reglene i handel seg imellom. I og med at de «gamle» reglene også fortsatt vil være gjeldende, kan produsenter og eksportører i landene som har blitt enige om å ta i bruk nye regler, velge hvilket sett med regler de vil bruke i hvert enkelt tilfelle.

Forenklinger i listereglene

En modernisering og liberalisering av reglene vil stort sett bety at det vil være lettere å oppnå opprinnelsesstatus på varer. Det er foreslått en rekke forenklinger i det som kalles for «listereglene». Listereglene er produktspesifikke vilkår knyttet til hvert enkelt produkt (tolltariffnummer) som bestemmer hva som må gjøres med produktet for å oppnå opprinnelsesstatus. Tredjelandsvarer kan brukes i større grad.

Det åpnes blant annet for høyere innsats av tredjelandsvarer i en produksjon, en økning av «toleranseregelen» (regelen som tillater, uten hensyn til listereglene for varen, en viss prosent tredjelandsmateriale i produksjonen) fra 10 til 15 prosent, samt bestemmelser om full kumulasjon (fri anvendelse av opprin-

nelsesmaterialer fra andre land i samme ordning). Til enkelte tolltariffnummer er det knyttet spesielle prosesser som gir opprinnelse, noe som ofte gjør det enklere å oppfylle vilkårene enn tidligere listeregler.

«Deres fartøy»

En endring som vil ha stor betydning for norske fiskefartøy som fanger fisk for eksport, er endringer i definisjonen av begrepet «deres fartøy». Dagens nasjonalitetskrav for offiserer og mannskap fjernes. I tillegg vil det åpnes for å avtale bilaterale tilpasninger mellom partene i en frihandelsavtale, for f.eks. tekstiler, samt bruk av elektronisk EUR.1-sertifikat.

Det vil også være krav om at opprinnelsesdokumentasjon merkes med om det er nye eller gamle regler som er benyttet, ved at EUR.1-sertifikatet må merkes med «Transitional Rules» i rubrikk 7, og at opprinnelseserklæringen merkes «... origin according to the transitional rules of origin».

EUR-MED-sertifikater og opprinnelseserklæring EUR-MED kan ikke benyttes ved bruk av de nye reglene.

Land som har akseptert endringsforslagene

I og med at ikke alle statene er enige om disse nye reglene, er det kun mulig å benytte de reviderte reglene i handel med land som formelt har akseptert endringsforslagene. Det finnes en oppdatert liste på toll.no¹ over hvilke land dette gjelder.

1 www.toll.no/no/verktoy/regelverk/avtaler/frihandelsavtaler/oprinnelseskonvensjonen/



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Adrian Dobloug Høidabl og Synne Hurum Austmo, begge Deloitte Advokatfirma.

Tyskland – godkjenning av global minimumsbeskatning

Den tyske regjeringen («Bundesregierung») har vedtatt forslaget angående implementering av EUs direktiv for global minimumsskattlegging. Direktivet bygger på OECDs GLoBE-regler, og søker med det å sikre et minstenivå innad i EU for skattlegging av multinasjonale selskaper og konsern med en omsetning på EUR 750 000 000 og over. Det skattemessige minstenivået skal sikre beskatning på minimum 15 %. Fristen for implementering er 31. desember 2023. Neste steg for tyske myndigheter er å få forslaget gjennom det tyske parlamentet («Bundestag») og Forbundsretten («Bundesrat»).

Bahamas – økning i skattlegging av turister



Myndighetene i Bahamas har varslet at de vil øke skatten som ilegges cruise-passasjerer som ønsker å besøke byene Nassau, Freeport og Bimini. Skatten vil økes fra USD 18 til USD 23 pr. person. Skatten gjelder også for personer som besøker en av de private øyene i området: Hvis cruise-passasjerer velger å besøke en slik privat øy uten også å besøke en offentlig bahamansk havn, vil de bli skattlagt USD 25.

Økningen i skattene kommer i tillegg til en ny miljøskatt på USD 5 pr. person, samt en skatt på USD 2 pr. cruise-passasjer for det de kaller turistforbedring («tourist enhancement tax»).

Endringene trer i kraft fra 1. januar 2024.

USA – skattelette for skogbrannofre

Ofre for skogbrannene som har herjet øyene Maui og Hawaii har mulighet til utsettelse i innbetaling av skatt, inkludert renter på skattekrav og skatt av en pønål karakter.

Hawaiiøyenes skattedepartement kunn gjorde at de vil se på hvert tilfelle individuelt. Dersom man er beboer på en av øyene, men ikke direkte berørt, ønsker departementet en kort redegjørelse fra skattyter som forklarer hvorfor situasjonen har gjort det vanskelig for vedkommende å møte skatteforpliktelsene sine.



Israel – innføring av strengere fakturakrav

31. mai 2023 ble det vedtatt en midlertidig endring i Israels merverdiavgiftslov. Bakgrunnen for lovendringen var økt bruk av fiktive moms fakturaer. Bruk av fiktive fakturaer har en negativ effekt på den israelske økonomien. Formålet med lovendringen var å forbedre kontrollen over momsfakturerings systemet, samt å løse problemet knyttet til økt bruk av fiktive fakturaer. Endringen trer i kraft 1. januar 2024 og vil bli implementert gradvis. Fra 1. januar 2024 til 31. desember 2024 vil det kreves at man angir et spesifikt nummer på momsfakturer der beløpet overstiger 25 000 israelske shekel (NIS). Dette beløpskravet vil gradvis reduseres til 20 000 NIS i 2025, 15 000 NIS i 2026 osv.

Finland – endringer i merverdiavgiftsloven som følge av NATO-medlemskap



4. april 2023 ble Finland medlem av NATO. Som følge av inntreden i NATO måtte den finske regjeringen endre merverdiavgiftsloven for å overholde visse krav etter EUs merverdiavgifts direktiv. I henhold til den nye lovgivningen vil eksempelvis import av varer til Finland, for felles forsvarsinnsats, være fritatt merverdiavgift. Endringene trådte i kraft 26. mai 2023.

Kypros – bruk av redusert sats ved kjøp mv. av fast bolig

Kjøp og/eller oppføring av nybygg til bruk som fast bolig på Kypros er, under visse forutsetninger, underlagt en redusert merverdiavgiftssats på 5 %. 16. juni 2023 ble kravene for når den reduserte satsen kunne anvendes, endret. Tidligere gjaldt den reduserte satsen for de første 200 kvm av boligens byggbare areal, uavhengig av boligens størrelse eller kostnad. Lovendringen innfører begrensninger på boligens størrelse og kostnad. Mer konkret kan den reduserte satsen etter lovendringen anvendes ved kjøp og/eller oppføring av nybygg på de første 130 kvm av boligens byggbare areal og opp til en total kostnad på 350 000 euro, forutsatt at boligen ikke overstiger et byggbart areal på 190 kvm og den totale kostnaden ikke overstiger 475 000 euro. Enhver bolig som overstiger 190 kvm av byggbart areal og/eller har en total kostnad på mer enn 475 000 euro, vil være underlagt en mva-sats på 19 %. Endringen trådte i kraft 16. juni 2023.

ReKomp

Er du revisor eller regnskapsfører?
Da er ReKomp noe for deg!

ReKomp gir deg:

Faste, lave kostnader til etterutdanning.

Fleksibilitet og forutsigbarhet.

Muligheten til å skreddersy din egen kursportefølje.

[Klikk her for å tegne abonnement i dag!](#)



Kvantumsrabatt

ved flere enn ti abonnenter