

Krever løpende separat bokføring

Separat regnskap for etterlevelse av statsstøtteregelverket

Statsstøtteregelverket tillater offentlige aktører å drive både kommersiell og offentlig aktivitet («blandet» virksomhet), såfremt det er etablert separate regnskap for aktivitetene. Kravet om separate regnskap, hjemlet i EU/EØS-praksis og i innsynsdirektivet, er gjennomført i regnskapsloven § 9-1 og innebærer en plikt til *løpende separat bokføring*.



Advokat
Geir Melby
Deloitte Advokatfirma



Advokat (H)
Elin Sætre Løfsgaard
Deloitte Advokatfirma



Advokat
Merete Skårland
Deloitte Advokatfirma

Statsstøtteregelverket

Forbudet mot statsstøtte

Statsstøtteregelverket oppstiller regler for hvordan offentlige aktører kan forvalte offentlige midler. Offentlige aktører inkluderer i denne konteksten både offentlige myndigheter og offentlig eide og kontrollerte foretak. Regelverket kommer også til anvendelse for private foretak som er tildelt særlige eller eksklusive rettigheter eller som er tillagt oppgaven å utføre tjenester av allmenn økonomisk betydning. Formålet med statsstøtteregelverket er å hindre at offentlige midler blir brukt til å begunstige enkelte foretak eller næringer fremfor andre. Slik sikrer statsstøtteregelverket like konkurransevilkår og et velfungerende marked i EU/EØS.

Reglene om statsstøtte er i sin kjerne et forbud mot alle disposisjoner som faller inn under EØS-avtalen artikkel 61 første ledd.¹ Det oppstilles her seks vilkår som alle må være oppfylt for at en dis-

posisjon skal omfattes av bestemmelsen og regnes ulovlig. Mest sentrale i denne forbindelse er de såkalte fordels- og foretakskriteriene.

Fordelskriteriet

Bestemmelsen kommer til anvendelse når offentlige aktører gir «støtte» til «foretak». Støttebegrepet er i EU/EØS-praksis tolket vidt, og omfatter enhver form for økonomisk fordel som mottakeren ikke ville oppnådd under alminnelige, markedsmessige forhold. For eksempel, omfatter støttebegrepet både direkte fordeler, som subsidier og kapitaltilskudd, og indirekte fordeler i form av bortfall eller reduksjon av forpliktelser.

Foretakskriteriet

Støttetakeren må være et «foretak». Et «foretak» er i EU-domstolens praksis definert som enhver enhet som utøver økonomisk aktivitet. Begrepet «økon-

misk aktivitet» omfatter all aktivitet som består i å levere varer eller tilby tjenester i markedet.²

Det er aktiviteten som er avgjørende ved vurderingen av om det foreligger et foretak etter statsstøtteregelverket, ikke enhetens juridiske karakter eller finansiering.³ Det innebærer at et juridisk rettssubjekt kan anses som et foretak for så vidt gjelder enkelte (økonomiske) aktiviteter, samtidig som at andre (ikke-økonomiske) aktiviteter faller utenfor forbudet i EØS-avtalen artikkel 61 første ledd.

Markedsaktørprinsippet

Offentlige aktører står fritt til å eie og drive økonomisk (kommersiell) aktivitet på lik linje med private foretak.⁴ Slik aktivitet må likevel skje innenfor rammen av markedsaktørprinsippet slik dette er definert av EU-domstolen.

² For eksempel EU-domstolens avgjørelse i sak C-35/96 av 18. juni 1998, premiss 36.

³ For eksempel EU-domstolens avgjørelse i sak T-128/98 av 12. desember 2000, premiss 108.

⁴ EØS-avtalen artikkel 125.

¹ EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske

økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. («EØS-loven»).

Markedsaktørprinsippet innebærer plikt for det offentlige til å handle slik en sammenlignbar, rasjonell og profittoorientert privat aktør ville gjort under lignende omstendigheter i markedet.⁵ Prinsippet gjelder i alle tilfeller der offentlige aktører samhandler med foretak som driver økonomisk aktivitet, også innenfor egen virksomhet. Offentlige aktører er, for eksempel, pålagt å kreve et markedsmessig vederlag for varer eller tjenester som tilbys i et marked, ettersom dette samsvarer med det en profittoorientert aktør ville gjort. Salg av varer, eiendeler eller tjenester til underpris innebærer eksempelvis et gaveelement som utgjør en fordel (støtte). Fordelen er ulovlig dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Risiko for kryssubsidiering ved blandet virksomhet

Når offentlige aktører driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet i ett og samme rettssubjekt, oppstår det risiko for kryssubsidiering. Kryssubsidiering forekommer når offentlige aktører subsidierer den økonomiske aktiviteten (foretaket) med midler eller inntekter som skriver seg fra utførelsen av ikke-økonomiske, offentlige oppgaver. Dette kan skje ved at man overfører den økonomiske aktiviteten tar for lave priser, ikke fordeler alle kostnader, tildeler gunstige avtaler, mv.

På denne bakgrunn er det i statsstøtteregelverket oppstilt et krav om separate regnskap når offentlige aktører driver blandet virksomhet. Konkurransemyndigheter anbefaler at man vurderer å drive disse aktiviteter i separate selskap, men dette er ikke et rettslig krav.

Presumsjon om økonomisk fordel når det ikke er etablert separate regnskap

ESA operer med en presumsjon for at det foreligger en økonomisk fordel når det ikke er etablert separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet. Begrunnelsen for dette er at det



Det kreves at den løpende bokføringen er innrettet med sikte på adskilt regnskapsavleggelse og at denne innretningen må være av samme karakter og på samme nivå som tilrettelegging for ordinære regnskaper.

ikke er mulig å kontrollere en eventuell kryssubsidiering når det ikke foreligger separate regnskap. I slike tilfeller legger derfor ESA til grunn at det har skjedd en subsidiering, og at det foreligger en fordel i henhold til artikkel 61.

Ett eksempel på dette, er å finne i ESAs avgjørelse i *Norske sykehusapotek*. Her konstaterer ESA først at det ikke er etablert tilstrekkelig separate regnskap for de økonomiske og ikke-økonomiske aktivitetene til sykehusapotekene i strid med innsynsdirektivet, og med den konsekvens at finansieringen og regnskaps-

førselen av sykehusapotekene ikke var egnet til å forhindre kryssubsidiering.⁶ Etter å ha vurdert de øvrige vilkårene i EØS-avtalen artikkel 61 første ledd, konkluderer ESA med at finansieringen av norske sykehusapotek var i strid med EØS-avtalen artikkel 61.7.

Samme argumentasjonsrekke er, for eksempel, å finne i ESAs avgjørelser om *Offentlige tannhelsetjenester* og *Sikkerbetstre-*

⁵ Se for eksempel Nærings- og fiskeridepartementets veileder om offentlig støtte av 2019, punkt 24.2.

⁶ Forente saker E-10/11 og E-11/11, premiss 69-70.

⁷ Forente saker E-10/11 og E-11/11, premiss 98.

ningskurs i Norge.⁸ I alle disse sakene konstaterer ESA først at det ikke foreligger et tilstrekkelig regnskapsmessig skille mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, og at det derfor ikke er mulig å utelukke krysssubsidiering av den økonomiske aktiviteten.

Konsekvenser av ulovlig støtte

Den direkte konsekvensen av at det oppstår ulovlig støtte i henhold til artikkel 61 første ledd, er at støttegiver, og staten Norge som avtalepart, bryter sine forpliktelser etter EØS-avtalen. I praksis er likevel konsekvensene størst for støttemottaker som må tilbakebetale den ulovlige støtten i sin helhet, med tillegg av renter. Formålet med tilbakeføringsplikten er å gjenopprette den konkurranseskadelige virkningen i markedet ved at støttemottaker fratras den økonomiske fordelene.

Støttemottakers tilbakeføringsplikt er klargjort ved den nye støtteprosessloven, som trådte i kraft 1. januar 2023.⁹ Av § 12 annet ledd fremgår det at støttemottaker skal tilbakeføre ulovlig støtte ved krav fra støttegiver. Tilsvarende fremgår det av § 12 første ledd at støttegiver skal fremme krav om tilbakeføring ved ulovlig støtte. Både støttegiver og støttemottaker er i så måte forpliktet til å sørge for at den ulovlige støtten opphører.

Kravet om separate regnskap

Kravet om separate regnskap for blandet virksomhet

Kravet om separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er hjemlet i ulike regelverk¹⁰ og i EU/EØS-praksis. EU-domstolene og EFTAs overvåkningsorgan (ESA) anser separate regnskap som en nødvendig forutsetning for å føre kontroll med, og å hindre, ulovlig subsidiering av økono-

misk, konkurranseutsatt virksomhet. Se bl.a. ESAs avgjørelse i den såkalte *Gate-lys i Bergen*-saken¹¹ og EU-domstolens avgjørelse i *Congregación*¹². Det er etter dette klart at det gjelder et generelt krav om separate regnskap når offentlige aktører driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet i ett og samme rettssubjekt.

Krav om separate regnskap etter innsynsdirektivet

For offentlige foretak med en samlet netto årsomsetning på mer enn 40 millioner euro i de to foregående regnskapsårene som leverer tjenester av allmenn økonomisk betydning i henhold til EØS-avtalen artikkel 59 annet ledd,¹³ følger kravet om separat regnskap også av innsynsdirektivet (*Transparency Directive*)¹⁴.

Nærmere om den regnskapsrettslige reguleringen

Kravet til separate regnskap i innsynsdirektivet er fulgt opp i norsk rett ved regnskapsloven § 9-1, med utfyllende bestemmelser i forskriftens¹⁵ kapittel 9-1. Regnskapsforskriften § 9-1-3 lyder:

«§ 9-1-3. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper – pliktens innhold

Foretak som dette kapitlet gjelder for skal for hvert regnskapsår utarbeide en oppgave med resultatoppstillinger for de forskjellige deler av virksomheten (atskilte regnskaper).

Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en

slik måte at foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper.

Foretaket skal ved utarbeidelse av resultatoppstillingene anvende samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket har anvendt i foretakets årsregnskap.»

Som det fremgår skal det utarbeides resultatoppstilling for henholdsvis offentlig og kommersiell virksomhet som anvender de samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket anvender i sitt årsregnskap, og det skal opplyses om prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader, som også skal begrunnes.

Formålet med kravet om separate regnskap

Formålet med kravet om separate regnskap er å sikre et transparent og etterprøvbart skille mellom økonomiske og ikke-økonomiske tjenester. Om dette uttaler EFTA-domstolen i *Hurtigrute*-saken at:

«[...] it is clear from the case-file that at Hurtigruten there was never any clear separation of accounts between the public service operations and the commercial operations. Thus, there was no complete, transparent and objective information available as to the costs and revenues of the public service operations [...].»¹⁶

Separate regnskap er et virkemiddel som muliggjør kontroll av inntekts- og kostnadsfordelingen mellom de to typene aktiviteter. Denne kontrollfunksjonen forutsetter, for eksempel, at regnskapene er basert på faktiske kostnader og inntekter når disse er tilgjengelige, og ikke hypotetiske kostnader og inntekter.¹⁰ Videre forutsetter kontrollfunksjonen at de separate regnskapene rent faktisk er tilgjengelige når behovet for kontroll melder seg, for eksempel når det oppstår mistanker om ulovlig krysssubsidiering.

8 ESAs avgjørelser 113/14/COL av 12. mars 2014 premiss 33-37, og 267/13/COL av 26. juni 2013 premiss 38-51.

9 Lov 4. mars 2022 nr. 7 om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte (støtteprosessloven).

10 Bl.a. Avfallsforskriften (FOR-2004-06-01-930) § 15-4.

11 ESAs avgjørelse 161/22/COL av 6. juli 2022, premiss 117.

12 EU-domstolens avgjørelse i sak C-74/16 av 27. juni 2017, premiss 51.

13 Direktiv 2006/11/EF artikkel 5 nr. 2 bokstav b.

14 Direktiv 2006/111/EF kodifiserer direktiv 80/723/EØF med endringsdirektiver, som er gjennomført i norsk rett i forskrift 4. juli 2003 nr. 897 om atskilte regnskaper for foretak som er gitt særlige eller eksklusive rettigheter eller som utfører tjenester av allmenn økonomisk betydning, senere erstattet av forskrift 7. september 2006 nr. 1062 om utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 kapittel 9-1.

15 Forskrift av 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56.

16 EFTA-domstolens avgjørelse i forente saker E-10/11 og E-11/11 av 8. oktober 2012, premiss 152.

Når oppstår regnskapsplikten?

Bestemmelsen oppstiller ingen vesentlighetsgrense som må overstiges før det foreligger krav om adskilt regnskap. Kravet til regnskapsmessig skille er videre uavhengig av inntektenes omfang. I prinsippet oppstår plikten fra det øyeblikket det er pådratt en kostnad til, eller er foretatt en investering med sikte på en kommersiell aktivitet.

Plikten til slikt regnskap oppstår altså allerede fra det tidspunktet man innleder planlegging av økonomisk aktivitet, og kan oppstå lenge før det opptjenes inntekter.

Det må utarbeides en allokert balanse

For å oppfylle formålet må resultatoppstillingen ta hensyn til periodiserte kostnader over tid, herunder slik at investeringer avskrives over tid og underdekning i ett år føres over til neste år. Behovet for en adskilt resultatoppstilling som viser hvordan påløpte kostnader i foregående regnskapsperioder er håndtert, innebærer at det må utarbeides en allokert balanse for hhv. offentlig og kommersiell virksomhet som kan brukes som verktøy for å vise hvordan inntekter og utgifter periodiseres, hvordan finansieringskostnader allokeres og hvordan over- og underskudd håndteres.

Ordlyden i den norske lovbestemmelsen omtaler riktignok kun et krav om resultatoppstilling, hvilket kan gi inntrykk av at det ikke foreligger plikt til å utarbeide adskilt balanse. Formålet med det adskilte regnskapet tilsier imidlertid at det er behov for å vurdere balanseposter for å oppfylle kravene til utarbeidelse av en resultatoppstilling. Kravet kan også forankres i forskriftens ordlyd, ved at det stilles krav om at «Foretaket skal ... anvende samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket har anvendt i foretakets årsregnskap.»

Kravet om separate regnskap bygger dessuten på EU-regler som ikke skiller mellom resultat og balanse, men oppstiller krav om at foretaket skal «main-

tain separate accounts» og «*keep separate accounts»*. «Accounts» er uttrykk som både omfatter resultatregnskap og balanse. At ordlyden i den norske bestemmelsen kun omtaler resultatet og ikke balansen, kan derfor ikke tillegges betydning ved fastsettelse av regnskapspliktens materielle innhold.

Den løpende bokføringen må legges til rette for adskilt regnskap

Resultatoppstillingen for de adskilte regnskapene skal – i likhet med årsregnskapet – kun utarbeides årlig, jf. forskriften § 9-1-3. Det er imidlertid fastsatt i forskriften § 9-1-4 at bokføringslovens regler «gjelder i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper», noe som blant annet innebærer at bokførselen i tråd med bokføringsloven § 4 nr. 1 skal «muliggjøre produksjon av pliktig regnskapsrapportering».

Ordlyden tilsier at det er et krav at den løpende bokføringen er innrettet med sikte på den adskilte regnskapsavleggelsen, og at denne innretningen må være av samme karakter og på samme nivå som tilrettelegging for ordinære regnskaper.

Det er også satt krav til registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger til bruk for utarbeidelse av resultatoppstillingen, se forskriften § 9-1-4 som lyder:

«Regler i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjelder i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper.

Oppgave som nevnt i § 9-1-3 skal oppbevares i 5 år etter regnskapsårets slutt.»

Henvisningen til bokføringsloven¹⁷ innebærer at den som er underlagt reglene, må innrette sin bokføring med henblikk på at det skal utarbeides adskilt regnskap, herunder slik at de grunnleggende prinsippene i bokføringsloven overholdes, slik de er inntatt i bokføringsloven § 4, som generelt henviser til prinsipper om god bokførings-skikk og stiller krav til regnskapssys-

tem, fullstendighet, realitet, nøyaktighet, ajourhold, dokumentasjon, sporbarhet, oppbevaring og sikring.

Som grunnlag for bokføringen skal prinsipper for allokering av inntekter og kostnader beskrives skriftlig i forkant av bokføringsåret slik at kravene i bokføringslovens § 4 kan oppfylles i relasjon til et adskilt regnskapet som oppfyller dette kravet i regnskapsforskriften § 9-1-3:

«Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en slik måte at foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper.»

Dette overordnede kravet er i forskriften satt opp sammen med den årlige resultatoppstillingen. Kravet om at bokføringen skal tilrettelegges for korrekt regnskapsføring tilsier imidlertid at slike prinsipper må etableres fra og med det tidspunktet det innledes bokføring med sikte på utarbeidelse av adskilt regnskap, ettersom bokføringen nødvendigvis må innrettes basert på allokeringssprinsippene og legges til rette for registrering av relevant informasjon som kan underbygge korrekt fordeling.

På grunnlag av en analyse av virksomheten skal det i forkant av bokføringsåret fastsettes

- hvilke prinsipper som gjelder for direkte-allokering av kostnader med eksempler på aktuelle kostnader som skal vurderes for direkte allokering,
- hvilke kostnader som skal fordeles etter en fordelingsnøkkel
- hva slags fordelingsnøkkel som i så fall skal anvendes på hvilke kostnader og hvorfor
- hvilken informasjon som av denne grunn skal noteres løpende, i timelister eller på annen måte, for å kunne oppdatere fordelingsnøkkelen i løpet av året og ved årsslutt.

Det skal på grunnlag av analysen fastsettes prinsipper for timeføring som gjøres kjent overfor ansatte som skal føre tid.

¹⁷ Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

Det skal på grunnlag av analysen fastsettes prinsipper for allokering av inntekter og kostnader som gjøres kjent overfor regnskapsmedarbeidere som konterer transaksjoner.

En bokføring som ikke er organisert på en måte som muliggjør produksjon av adskilt regnskap vil ikke tilfredsstille bokføringsloven § 4 nr. 1.

Dersom regnskapsføringen ikke følger en oppdeling av virksomheten i virksomhetsområder, medfører dette en tapt læringseffekt samt tapt mulighet til løpende og tidsnære korreksjoner, og ikke mist tapt mulighet til rekalisering av fordelingsnøkler i løpet av driftsåret. Det innebærer også at det ikke er mulig for foretaket å vurdere om det foreligger kryssubsidiering og korrigerer for dette i løpet av driftsåret.

Dersom det ikke foretas konkrete vurderinger av kostnaders relevans for prising av tilbud eller interne leveranser, vil det ikke være etablert et sett «objektivt begrunnede prinsipper» som «anvendes konsekvent» på en slik måte at «foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper».

Som *et eksempel* på de utfordringene som kan oppstå, kan man se på en situasjon der arbeidskraft forutsettes brukt i begge virksomheter, og gjerne slik at samme person vil bidra med arbeid utført for både den kommersielle og offentlige virksomheten. Det vil ofte være treffende å fordele lønnskostnader (inklusive trygdeavgifter, pensjonspremie, kostnader ved opplæring og sykdomsfravær etc.) basert på den tid denne ansatte anvender til arbeid på hver av virksomhetene. Dersom slike ansatte ikke fører tid gjennom året, vil man ikke ha et troverdig grunnlag for å foreta en korrekt fordeling når det skal rapporteres. Dersom timeføringssystemet ikke er satt opp slik at det innhenter informasjon som registrerer relevante karakteristika ved utført arbeid, vil dette ikke være mulig å gjenskape på rapporteringstidspunktet.

En innretting av bokføringen «i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper» vil også gjøre det mulig for overordnet myndighet å føre tilsyn basert på oppdatert informasjon. Dersom regnskapsforskriften skulle forstås slik at det kun var krav om årlig produksjon av resultatoppstilling innen fristen for avleggelse av årsregnskap, og at henvisningen til bokføringsloven ikke skulle tolkes slik det legges til grunn her, ville man ikke oppnå denne sentrale hensikten med bestemmelsen. Tilsynsmyndighetene ville da være henvist til én gang i året å etterprøve med 6 til 18 måneders forsinkelse om kryssubsidiering finner sted.

Kravet i bokføringsloven § 4 nr. 1 om å tilrettelegge bokføringen slik at pålagt regnskapsrapportering kan gjennomføres, tilsier at det burde være mulig å hente ut saldobalanse med adskilt informasjon når behovet melder seg ved myndighetstilsyn uten at foretaket måtte foreta en omfattende bearbeiding av regnskapsdata før tilsynet kan gjennomføres. Basert på løpende bokførsel vil et ordinært regnskap typisk kunne avsluttes når som helst i året ved å ta ut rapport på «hittil i år» eller annen valgt periode, jf. nedenfor om avleggelse av perioderegnskap.

Mangel på gjennomarbeidede prinsipper for allokering og rutiner for å innhente relevant informasjon, basert på gjennomtenkte analyser av hvilke kostnadsarter som påvirker hvilke inntektsstrømmer, og hvilken informasjon som dermed er nødvendig å registrere i løpet av regnskapsåret for å kunne avlegge et korrekt adskilt regnskap, vil utover å representerer brudd på bokføringsloven § 4 nr. 1 også fremstå som brudd på kravene i § 9-1-3 i forskriften til regnskapsloven og som brudd på § 9-1-4 jf. bokføringslovens krav til *fullstendighet, nøyaktighet og sporbarhet og realitet*.

Manglende oppdatering av fordelingsnøkler satt opp med utgangspunkt i budsjetterte størrelser, fremstår som brudd på kravet til *realitet*.

Manglende løpende bokføring fremstår som brudd på kravet til *ajourhold*.

Delrapportering og oppdatering

Bokføringslovens krav til tilrettelegging for adskilt regnskap må forstås slik at den skal være organisert slik at den på samme måte som for finansregnskapet legger til rette for løpende rapportering, både i løpet av året ved behov og ved regnskapsårets slutt, og legges opp slik at selskapet kan ha en oppfatning om virksomhetsområdenes lønnsomhetsutvikling i løpet av året med samme frekvens som oppfølging av lønnsomheten i finansregnskapet på selskapsnivå.

Forekomsten av slik delrapportering, og det kvalitative kravet til regnskapsavslutning ved slik rapportering, vil variere med foretakenes og regnskapsbrukernes behov for økonomisk informasjon; alt fra oppfyllelse av minstekravet til rapportering i ordinære aksjeselskaper, som er at det foretas økonomisk rapportering til styret tre ganger i året, til selskaper som er underlagt krav til å publisere reviderte kvartalsrapporter for offentligheten.

Aksjeloven krever som nevnt styrerapportering minst tre ganger i året, men mer vanlig er at det nok at det rapporteres fire ganger i året. Behovet kan være oftere som følge av krav fastsatt i avtale med oppdragsgiver og/eller endringstakten/usikkerheten i informasjonen eller aktiviteten. Frekvensen av rapporteringen må vurderes av styret.

Fordelingsnøkler som er fastsatt i forkant av bokføringsåret med henvisning til informasjon som er gjenstand for løpende bokføring skal oppdateres så ofte som formålet med bokføringen krever, som er å unngå kryssubsidiering. Ved perioderapportering må man derfor oppdatere relevante fordelingsnøkler, særlig i den grad disse er fastsatt med henvisning til informasjon som er gjenstand for løpende bokføring.

Separat regnskap er gjenstand for revisjon

Revisor skal iht. forskriften § 9-1-5 bekrefte at resultatoppstillingene er i tråd med regnskapsloven § 9-1-3. Dette innebærer at revisor skal levere en attes-

tasjonstjeneste knyttet til «resultatoppstillingen», dvs. det separerte regnskapet.

Publiserte veiledninger om føring av separate regnskap for særskilte typer selskap

Vi har sett nærmere på de særreglene og de publiserte veiledningene som gjelder for forskjellige typer aktører som er underlagt et krav til separat regnskapsførsel for å underbygge vår konklusjon om at kravet om separate regnskap etter regnskapsloven § 9-1 må innebære en plikt til løpende separat bokføring.

Forskningsmidler

Tildeling av forskningsmidler er et eksempel på lovlig statsstøtte, men mottakere av slik støtte er underlagt krav om særskilt regnskap for å dokumentere at støtten kun gis til det lovlige formålet. Slik støtte tildeles både av forskningsrådet og via SkatteFUNN, og både rådet og skatteetaten har publisert veiledninger om hvordan denne plikten skal ivaretas for hver av sine grupper støttemottakere.

I skatteetatens rettleddning¹⁸ stilles eksplisitt krav om fortløpende føring av regnskap, slik:

«Bedriften må fortløpende føre eget regnskap for SkatteFUNN-prosjektet, og dette må holdes adskilt fra bedriftens øvrige regnskap. Det kreves at bedriften har et system for registrering av antall egne timer brukt på prosjektet. Som dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader må det kunne fremlegges timelister for bedriftens FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. FoU-medarbeider og prosjektansvarlig signerer timelistene løpende, og minst hvert kvartal. FoU-personens nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres.»

I veiledning fra Forskningsrådet til søkere¹⁹ er det blant annet henvist til kravene som oppstilles av ESA, beskrevet som følger:

- «Det må etableres et formelt skille mellom den økonomiske og den ikke-økonomiske virksomheten. Dette kan gjøres enten ved å organisere de økonomiske aktivitetene i et eget rettssubjekt, eller ved å føre separate regnskaper for de økonomiske og de ikke-økonomiske aktivitetene. Kravet til et formelt skille mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er et verktøy for å synliggjøre eventuell kryss-subsidiering. Det avgjørende for om den økonomiske delen av virksomheten faktisk mottar statsstøtte, er om midler som er tildelt den delen av virksomheten som driver ikke-økonomisk aktivitet, reelt sett tilflytter den økonomiske virksomheten.
- ...
- Det må etableres et tilstrekkelig kontrollsystem som gjør det mulig for myndighetene å holde oversikt over om det faktisk forekommer kryss-subsidiering. Tilgang til tilstrekkelig atskilte og detaljerte regnskaper er et sentralt element i et slikt kontrollsystem.»

Selskaper med ene- eller særrettighetsvirksomhet innen elektronisk kommunikasjon

Selskaper med ene- eller særrettighetsvirksomhet innen elektronisk kommunikasjon kan pålegges regnskapsmessig eller strukturelt skille i medhold av Lov om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) av 4. juli 1983 § 4-8. Det følger av loven at tilbyder skal gjøre regnskapsinformasjon tilgjengelig «*på forespørsel*», hvilket forutsetter løpende bokføring.

Postselskaper

Postloven av 4. september 2015 nr. 91 § 11 stiller krav om adskilt regnskap som følger:

«§ 11. Produktregnskap og regnskapsmessig skille

Tilbyder med leveringsplikt skal føre et produktregnskap for regulatoriske formål som viser resultat for hver av de leveringspliktige tjenestene. Produktregnskapet skal også vise en samlet oppstilling av anvendt kapital for leveringspliktige tjenester. Det skal være regnskapsmessig skille mellom leveringspliktige tjenester og annen virksomhet.»

Bestemmelsen gjennomfører i liket med regnskapsloven § 9-1 et EU-direktiv, nærmere bestemt postdirektivets artikkel 14 nr. 2 som lyder:

«2. The universal service provider(s) shall keep separate accounts within their internal accounting systems in order to clearly distinguish between each of the services and products which are part of the universal service and those which are not. This accounting separation shall be used as an input when Member States calculate the net cost of the universal service. Such internal accounting systems shall operate on the basis of consistently applied and objectively justifiable cost accounting principles.»

I norsk oversettelse lyder postdirektivets artikkel 14 slik:

«2. Yterne av den universelle tjenesten skal i sitt internregnskap føre atskilte regnskaper for minst hver av tjenestene på området for reserverte tjenester på den ene side, og for de ikke-reserverte tjenestene på den annen side. I regnskapet for de ikke-reserverte tjenestene skal det skilles klart mellom de tjenester som inngår i den universelle tjenesten, og de som ikke inngår i den. Dette internregnskapet skal bygge på enhetlig anvendte og objektivt begrunnede prinsipper for kostnadsregnskap.»

Bruken av presensformen «føre» trekker i retning av at det oppstilles krav om løpende regnskapsførsel. Det samme gjelder henvisningen til «*internal accounting system*» i den engelske teksten, oversatt med internregnskapet i den norske.

18 Rettleddning til RF-1053 Fradrag i skatt for forskning og utvikling 2021.

19 Betingelser for tildeling av statsstøtte (forskningsrådet.no).

Avfallsselskaper

I avfallsforskriften § 15-4 stilles det krav om separat regnskap dersom kommunen tilbyr avfallstjenester i markedet i tillegg til lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Miljødirektoratet har laget en veileder for avfallsselskaper.²⁰

Her heter det følgende:

«Regnskapssystem foreligger i en rekke varianter med en rekke muligheter, og det er kommunen og/eller selskapet som må sørge for å innrette sin regnskapsføring på en måte som gjør det mulig med god oppfølging og kontroll i tråd med formålet for det regnskapsmessige skillet. Med regnskapssystem menes både det elektroniske regnskapssystemet som benyttes til registrering av transaksjoner (bokføring), og de regler og rutiner som ligger til grunn for behandling og oppfølging i forkant og etterkant av dette.»

I forbindelse med kontroll av et avfallsselskap²¹ uttalte Miljødirektoratet til forvaltningsrevisjonen følgende om forståelsen av forskriften:

«Bruk av kun fordelingsnøkler på slutten av året er ikke å anse som separat regnskap»

Universiteter og høyskoler

I universitets- og høyskoleloven § 8-7 stilles krav om at annen virksomhet enn akkreditert utdanning må holdes økonomisk adskilt fra den akkrediterte virksomheten. Forut for innføringen av disse bestemmelsene var Norge blitt dømt for brudd på reglene om krav til regnskapsmessig skille basert på Innsynsdirektivet, et direktiv som for øvrig også ligger til grunn for regnskapsloven § 9-1. Med hjemmel i loven er det fast-

satt detaljerte krav i forskrift, se forskriftens § 2 nr. 3 der det heter:

«(3) Transaksjoner skal bokføres løpende og direkte på ansvarssted.»

I forarbeidene til lovbestemmelsen er kravet til løpende bokføring poengtert som følger av departementet:

«Et krav til regnskapsmessig skille vil innebære at det løpende skal føres separate regnskap for delvirksomheten etter ordinære regnskapsprinsipper, herunder fullt resultat- og balanseregnskap. Dette forutsetter at delvirksomheten har en åpningsbalanse. Departementet presiserer at et regnskapsmessig skille er noe annet enn en kalkyle. Et regnskapsmessig skille innebærer at regnskapstransaksjoner skal posteres løpende og direkte på delvirksomheten. Fordelingsnøkler skal benyttes i minst mulig grad. I den grad det må benyttes fordelingsnøkler for enkelte regnskapsposter, skal fordelingsnøkler være relevante og transparente. Departementet mener delregnskapet skal fremstilles i en egen note og således være en del av virksomhetens offisielle årsregnskap.»

Oppsummering

Som gjennomgangen av lovbestemmelser, forskrifter og publiserte veiledninger for foretak som er underlagt særskilte krav til separat regnskap viser, stilles det gjennomgående krav til at den løpende bokførsel legger til rette for avleggelsen av adskilt regnskap, på en måte som også gir grunnlag for løpende tilsyn og kontroll. Bakgrunnen for disse regelsettene er den samme som bakgrunnen for regnskapsloven § 9-1. Dette tilsier at også regnskapsloven § 9-1 med tilhørende forskrift må forstås slik.

nomisk betydning, følger kravet om separat regnskap også av innsynsdirektivet.

Innsynsdirektivet er fulgt opp i norsk rett gjennom regnskapsloven med forskrift med henvisning til bokføringsloven og alminnelige bokføringsprinsipper hvor det kan utledes krav om føring av løpende regnskaper for virksomheter av et visst omfang.

Det kan på denne bakgrunn stilles spørsmål om hvorvidt krav til å føre separate regnskap løpende også gjelder for virksomheter som ikke omfattes av innsynsdirektivet.

Det er etter vårt syn flere forhold til støtte for at kravet til løpende regnskapsførsel gjelder generelt for foretak som skal føre separate regnskap.

Det kan også stilles spørsmål om hvorvidt det for virksomheter av et visst omfang er praktisk mulig å føre separate regnskap uten at dette gjøres løpende. På denne bakgrunn mener vi at kravet til separate regnskap innebærer et krav til løpende regnskapsførsel også for virksomheter som ikke er omfattet av innsynsdirektivet. Et slikt krav vil være i tråd med ordlyden i avgjørelsene fra EU-domstolene som er omtalt i det foregående, formålet bak kravet til separate regnskap og nasjonale regler og retningslinjer for foretak underlagt krav om separate regnskap.

²⁰ <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/avfall/for-myndigheter/beregne-kommunale-avfallsgebyrer-veileder/15-4-separat-regnskap-og-kostnadsfordeling/>

²¹ Forvaltningsrevisjonsrapport «Konsernavregning - Indre Østfold Renovasjon IKS og Retura Østfold AS», se rapporten side 19. <https://innsyn.acosssky.no/iok/mote/wfdocument.ashx?journalpostid=2021302930&dokid=2022507&versjon=1&variant=A&>

Oppsummering og konklusjon

Kravet til separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er hjemlet i ulike regelverk og i EU/EØS-praksis. For større offentlige foretak som leverer tjenester av allmenn øko-