

Regnskapsloven i 25 år, del 1

Denne artikkelen i to deler gir et tilbakeblikk på et kvart århundre med gjeldende regnskapslov. Den er en utskrevet versjon av en forelesning jeg ga på BI i juni i år i forbindelse med at jeg fratradte fra ordinær stilling og ble utnevnt til professor emeritus. Første del av artikkelen omtaler forholdet mellom loven og EUs regnskapsdirektiver, samt utviklingen av differensierte regler. Annen del, som kommer i neste utgave av Revisjon og Regnskap, omtaler grunnleggende regnskapsprinsipper, utviklingen av god regnskapsskikk og Finansdepartementets forvaltning av regnskapsreguleringen.



Ph.D. Dr. Oecon.
Erlend Kvaal
Professor emeritus - Institutt for regnskap, revisjon og foretaksøkonomi, Handelshøyskolen BI

Etapper i regnskapslovens tilblivelse

Den opprinnelige versjonen av regnskapsloven ble vedtatt 17. juli 1998, og den trådte i kraft 1. januar 1999. Lovvedtaket bygget på Innst. O. nr. 61 (1997-98) som ble avgitt 2. juni 1998, bare drøyt to måneder etter Finansdepartementets fremleggelse av lovforslaget i Ot.prp. nr. 42 (1997-98). Proposisjonen bygget i hovedsak på en lovutredning utgitt som NOU 1995: 30 Ny regnskapslov, utarbeidet av et lovutvalg som ble opprettet i 1990, heretter kalt Regnskapslovutvalget 1990. Lovutredningen ble lagt frem 27. oktober 1995 og deretter sendt på høring. Departementet brukte følgelig snaut to år på proposisjonen, mens utvalget brukte om lag fem og et halvt år på lovutredningen.

Opprinnelig vedtatt lov har vært gjenstand for en rekke lovendringer, som i første rekke reflekterer endringer i Norges internasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen. I to omganger har det vært iverksatt omfattende gjennomganger av regnskapsloven med regjeringsoppnevnte lovutvalg. Den første av disse gjennomgangene kom i 2003, og den reflekterte et vilkår satt

av en samlet Finanskomité i forbindelse med opprinnelig lovvedtak om en evaluering av loven etter tre år. For å følge opp dette opprettet Regjeringen i 2002 et lovutvalg, heretter omtalt som Evalueringsutvalget 2002, som i 2003 avga NOU 2003: 23 Evaluering av regnskapsloven. Selv om utgangspunktet for Evalueringsutvalget 2002 var Finanskomiteens vilkår, ble det viktigste aspektet ved dets utredning tilpasningen av norsk lov til EUs nye strategi for bruk av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i Europa, som gjennom EØS-avtalen også fikk virkning for Norge. Utredningen ble fulgt opp av Finansdepartementet ved to lovproposisjoner, én som i sin helhet var viet IFRS-tilpasningen (Ot.prp. nr. 89 (2003-2004)) og én som behandlet andre forslag fra utvalget (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)).

Ytterligere en bred gjennomgang av regnskapsloven ble foretatt av et regjeringsoppnevnt utvalg oppnevnt av i 2014, her kalt Regnskapslovutvalget 2014. En viktig begrunnelse for oppnevning av dette utvalget var en omfattende revisjon av EUs regnskapsdirektiver ved fastsettelse av det såkalte konsoliderte regnskapsdirektivet i 2013, nærmere omtalt i punkt 2 nedenfor. Utvalget fremla to utredninger, NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, som bl.a. påviste vesentlige avvik mellom regnskapsdirektivene og gjeldende lov. Utvalget foreslo på den bakgrunn å

erstatte loven med en ny lov. Finansdepartementets oppfølging av utredningene kom først i Prop. 160 L (2016-2017), som plukket ut en del forenklingsforslag, særlig rettet mot små foretak, fra den første utredningen. Den mer generelle behandlingen av forslagene fra Regnskapslovutvalget 2014 kom med Prop. 66 LS (2020-2021) som ble fremlagt 4 ½ år etter avgivelse av den siste utredningen. Departementet fulgte ikke opp forslaget om å erstatte gjeldende lov med en ny og fremmet i stedet forslag om mindre endringer i gjeldende regnskapslov.

Jeg kan ikke omtale utviklingen av regnskapsloven over de siste 25 årene uten å nevne at jeg hele veien har hatt roller som har gitt mulighet både til å observere og påvirke. Som tjenestemann i Finansdepartement ble jeg i 1991 etteroppnevnt til Regnskapslovutvalget 1990, og jeg hadde en sentral rolle i departementets arbeid med den etterfølgende proposisjonen. Etter at jeg fratradte fra departementet i 1998, har jeg frem til 2017 hatt diverse verv i Norsk RegnskapsStiftelse som i varierende grad har involvert meg i etterfølgende lovendringer. Jeg var leder for Regnskapslovutvalget 2014.

Det vil fremgå av artikkelen at mitt tilbakeblikk på utviklingen av regnskapsloven er kritisk til enkelte valg som lovgiver har gjort. Kritikkk av beslutninger kan lett oppfattes å være



rettet mot personlige beslutningstakere. I den grad en velger å lese det slik, vil jeg påpeke at kritikken dels rammer meg selv, gitt min rolle i flere runder. Uansett oppfatter jeg personlig kritikk som nokså uinteressant i denne sammenheng. Derimot vil jeg ikke understå at det ligger en institusjonell kritikk i det jeg skriver. Det er Finansdepartementet som hele veien har hatt ansvar for å sørge for en egnet lovutvikling, og den oppgaven har departementet ikke skjøttet på en tilstrekkelig god måte.

EU's forordninger og direktiver om finansregnskapet

Gjeldende regnskapslov skal forutsetningsvis gjennomføre de rettsakter som gjelder i EU og EØS på regnskapsrettens område. Rettsakter av betydning for regnskapsreguleringen er dels *forordninger*, som krever helt identiske regler i hele EØS, og direktiver, som beskriver et innhold som skal gjennomføres i

nasjonal lovgivning.¹ EU's forordninger på regnskapsområdet dreier seg primært om bruk av IFRS i Europa. Kravet om at børsnoterte foretak skal avlegge IFRS-regnskap, følger av parlaments- og rådsforordning nr. 1606/2002, som i norsk lovgivning er gjennomført ved henvisning i § 3-9 første ledd. IFRS-standardene som godkjennes for bruk i EU, fastsettes som kommisjonsforordninger, som for Norges del gjennomføres som forskrifter etter § 3-9 annet ledd. For børsnoterte foretak er det disse to bestemmelsene i regnskapsloven som regulerer mesteparten av foretakets regnskapsplikt. De skal riktignok også forholde seg til bestemmelsene om årsberetning og en del notebestemmelser, samt til en del forvaltningsmessige plikter.

Regnskapslovens øvrige regnskapsbestemmelser skal reflektere de til enhver tid gjeldende regnskapsdirektiver. Da regnskapsloven opprinnelig ble vedtatt, var det to slike direktiver, henholdsvis fjerde og syvende selskapsrettsdirektiv. Fjerde direktiv (78/660/EØF) regulerte innholdet i selskapsregnskapet (dvs. det som gjelder den juridiske regnskapsenheten) med hensyn til oppstillingsplan for resultatregnskap- og balanse, vurderingsregler, noter og årsberetning, samt om revisjonsplikt og plikt til offentliggjøring av regnskapsdokumenter. Syvende direktiv (83/349/EØF) regulerte konsernregnskapet, dvs. det konsoliderte regnskapet som omfatter en økonomisk enhet av et morforetak og datterforetak. Syvende direktiv definerte følgelig hva som utgjør et konsern, og hvilke datterselskaper som eventuelt kan unntas fra konsolideringen. Videre regulerte det tillatte metoder for regnskapsføring av konserndannelse og prinsipper for regnskapsmessig konsolidering, plikt til å

¹ En nærmere beskrivelse av lovgivningen i EU er gitt i NOU 2012: 2 Utenfor og innenfor kapittel 7.2 (se bl.a. Boks 7.1).

utarbeide konsernberetning, samt revisjonsplikt og offentliggjøringsplikt for konsernregnskapet.

Etter lovvedtaket har det kommet en rekke endringer i fjerde og syvende direktiv, som har nødvendiggjort endringer i regnskapsloven. Eksempler på dette er «virkelig verdi-direktivet» 2001/65/EF som åpnet opp for muligheten til å tillate virkelig verdi-vurdering bl.a. for finansielle instrumenter, «moderniserings-direktivet» 2003/51/EF som reduserte forskjeller mellom direktivene og IFRS, og «direktivet om foretaksstyring» 2006/46/EF som bl.a. krevde opplysninger om foretaksstyring i årsberetningen. EU foretok en gjennomgående opprydding av regnskapsdirektivene i 2013 med utgivelse av det «konsoliderte regnskapsdirektivet» 2013/34/EU, som i sin helhet erstattet fjerde og syvende direktiv med alle endringer og forenklet fremstillingen av regelverket i betydelig grad.

Direktivtekster vil ofte være vanskelige å lese for en norsk leser, og det gjelder i høy grad fjerde og syvende direktiv, men også senere regnskapsdirektiver. For det første har de som oftest utgangspunkt i en lovtradisjon som på mange punkter kan være ulik norsk tradisjon. For det annet anvender direktivene i mange sammenhenger begreper på en annen måte enn det som er etablert bruk i regnskapsstandarder og -litteratur. Dette gjelder for så vidt også de engelske versjonene av direktivene, men uvant begrepsbruk preger enda mer de norske tekstene siden engelske faguttrykk ofte har en annen oversettelse enn den regnskapsfagmiljøet ville ha brukt.

Men en direktivleser må også ha i mente at direktivene primært retter seg mot nasjonale lovgivere og ikke mot det enkelte regnskapspliktige foretaket. EU- og EØS-samarbeidet bygger på en antakelse om at fri flyt av varer, tjenester og kapital kun kan realiseres dersom regnskapsinformasjon er forståelig på tvers av grensene. Etter hvert har det blitt slik at børsnoterte foretak, som henter kapital i et felles kapitalmarked, skal følge identiske regnskapsstandar-

der, dvs. IFRS. For andre foretak er det tilstrekkelig at regnskapene er så like som direktivene krever. Et tsjekkisk (ikke-børsnotert) firma som vurderer et langsiktig samarbeid med en norsk (ikke-børsnotert) leverandør, kan være tjent med å sjekke kontraktspartens økonomiske levedyktighet ved innsyn i dets regnskap, og det samme gjelder motsatt vei. For en lovgiver som aksepterer dette resonnementet, blir hovedutfordringen å forstå hva direktivet egentlig mener, og omsette dette budskapet på en forståelig måte til nasjonale rettssubjekter.

Selv om direktivene egentlig retter seg mot nasjonal lovgiver, ligner mange direktivbestemmelser på en lovtekst rettet mot regnskapspliktige foretak. For eksempel sier gjeldende direktiv 2013/34/EU artikkel 6 nr. 1 e at «åpningsbalansen for hvert regnskapsår skal tilsvare sluttbalansen for det foregående regnskapsår». Det må bety at nasjonal lovgiver er pålagt å ha en slik bestemmelse i sin regnskapslov. Eksempelet er en «skal-bestemmelse» som innebærer en spesifisert plikt for det regnskapspliktige foretaket. Direktivene har også «kan-bestemmelser», som må oppfattes som foretaksopsjoner som skal gjengis som tilsvarende rettigheter i nasjonal lov.

Direktivene har også bestemmelser som retter seg direkte mot lovgivers handlingsrom. De fleste av disse er såkalte medlemsstatsopsjoner som gir medlemsstaten rett til å fastsette bestemte unntaksregler fra en obligatorisk hovedregel. For eksempel vil hovedregelen for vurdering av varelager etter gjeldende direktiv artikkel 6 nr. 1 i være anskaffelseskost, men etter artikkel 12 nr. 9 kan medlemsstaten tillate alternativ vurdering som gjennomsnittlig anskaffelseskost, FIFO og LIFO.

Nasjonal lovgiver har stort sett anledning til å gi bestemmelser ut over det som følger av det til enhver tid gjeldende direktiv, såfremt bestemmelsen ikke kolliderer med en direktivbestemmelse. For beregning av beløp som skal innregnes i resultatregnskap og balanse, beskriver direktivet et lukket system

som det er begrenset mulighet til å gi egne regler for. Derimot har medlemsstatene vid adgang til å kreve opplysninger i note og årsberetning ut over direktivets minstekrav. Et unntak er noter for små foretak hvor direktivets krav ikke kan utvides, jf. omtale i punkt 4 nedenfor.

Direktivgjennomføring i regnskapsloven

Korrekt gjennomføring av direktivene synes ikke å ha stått høyest på agendaen for Regnskapslovutvalget 1990. Selv om store deler av fjerde og syvende direktiv kan gjenfinnes i lovutkastet i NOU 1995: 30 og i opprinnelig lovvedtak, var det også direktivbestemmelser som ble bevisst utelatt, unøyaktig implementert eller simpelthen uteglemt.

Denne litt omtrentlige tilnærmingen til direktivene kan antakelig spores tilbake til det mandatet som utvalget forholdt seg til. Utvalgets oppgaver ble i mandatet oppsummert i tre hovedpunkter: En generell lovteknisk revisjon, en utredning av prinsipielle løsninger, og «en vurdering av hvilke behov som foreligger for at norsk regnskapslovgivning tilpasses internasjonale standarder og internasjonalt regelverk, særlig de ulike regnskapsdirektivene innenfor EF.» Mandatet presiserte at utvalget selv skulle vurdere om det var «hensiktsmessig eller nødvendig» å gjennomføre direktivene i regnskapsloven.

Selv om mandatet ble gitt om lag to år før EØS-avtalen ble inngått 2. mai 1992, er dets formulering om lovarbeidets forhold til direktivene formulert på en forbausende uforpliktende måte. En stortingsmelding fra 1987 hadde slått fast at Norge måtte tilpasse seg regelverket for det indre markedet.² Statsminister Brundtlands brev 13. juni 1988 påla departementene å tilpasse norske regler til EFs regelverk så langt dette var mulig og ønskelig. Særskilte avvik var mulig, men skulle i så fall begrunnes. I forkant av EØS-avtalens inngå-

² St.meld. nr. 61 (1986-87) Norge, EF og europeisk samarbeid. Se også omtale i NOU 2012: 2 punkt 4.3.

else ble utvalget i brev fra Finansdepartementet gjort oppmerksom på direktivenes endrede betydning, men departementets instruks begrenset seg til å be om at vurderingen av hensiktsmessigheten av internasjonale regler prioriteres.

Det som utvilsomt ble prioritert av Regnskapslovutvalget 1990 var å etablere en rammelov som kunne utgjøre et egnet utgangspunkt for utvikling av god regnskapsskikk gjennom standardsetting. Dette kom særlig til uttrykk gjennom formulering av lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper, hvis kjerne var periodiseringsprinsipper som reflekterer historisk kost-modellen. Også fjerde direktiv bygget på historisk kost, så for det meste var det ikke noen konflikt mellom de grunnleggende prinsippene som utvalget anbefalte, og direktivet. Fjerde direktiv inneholdt dessuten et sett med «alminnelige prinsipper» som ble forsøkt inkorporert i lovkapittelet om grunnleggende prinsipper, dog på en litt selektiv måte. Jeg kommenterer lovkapittelet om grunnleggende prinsipper nærmere i denne artikkelen punkt 5.

Et bevisst og iøynefallende avvik fra direktivene var utvalgets forslag til gjennomføring av bestemmelsen i fjerde direktiv artikkel 2 om at regnskapet skal gi et «true and fair view» (TFV), som etter hvert har blitt oversatt med «rettvise bilde» på norsk. TFV ble i utredningen presentert som et diffust kvalitetskrav med ubestemt innhold, som også ville gi regnskapspliktige foretak en rett til å overstyre eksplisitte lovbestemmelser. Utvalget argumenterte med at kvalitetskravet TFV var inneholdt i begrepet god regnskapsskikk som en hadde til hensikt å videreføre i ny lov. Det hadde dermed lite for seg å innføre et annet og ukjent kvalitetskrav i tillegg til god regnskapsskikk. God regnskapsskikk ga riktignok ikke rett til overstyring av konkrete lovbestemmelser, men det var uansett en egenkap ved TFV som utvalget ikke ønsket seg for foretakenes del.

Derimot mente utvalget at overstyringsbestemmelsen i TFV skulle kunne nyttes av lovgiver, dvs. at lovgiver med hjemmel i fjerde direktiv artikkel 2 skulle ha rett til å gi andre lovregler enn det som fulgte av spesifikke direktivbestemmelser når det var for å gi et TFV. Utvalget ga et eget navn til denne egenkapen, «regulert overstyring». Utvalget har utvilsomt visst at tolkningen om regulert overstyring ville være kontroversiell, for det er bare én lovbestemmelse (§ 5-8 om vurdering til virkelig verdi på børsnoterte aksjer) som er blitt begrunnet med henvisning til denne forståelsen.

Utvalget markerte også avstand til direktivet ved at det bestemte seg for en alternativ begrepsbruk, blant annet for de sentrale regnskapsdokumentene. Direktivet regulerer årsregnskap (som er synonymt med selskapsregnskapet), konsernregnskap, årsberetning og konsernberetning som fire separate dokumenter. Norsk lov gjorde årsregnskap til et overordnet begrep som omfatter selskaps- og konsernregnskap, men gjorde ikke noe tilsvarende grep for årsberetningen. Det er ikke noe prinsipielt galt med et hjemmelaget begrepsapparat, men det skaper noe forvirring og har trolig vært årsak til noe utilsiktet feilimplementering. For eksempel var det i flere år, inntil en diskret feiloppsettning i 2004, ikke noen formell plikt for norske foretak til å utarbeide konsernberetning, i strid med et direktivkrav.

Selv om departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) la seg på en noe mer direktivlojal linje enn Regnskapslovutvalget 1990, justerte det ikke lovutkastet med hensyn til de viktigste avvikene. Når det gjelder TFV og tolkningen om regulert overstyring, burde departementet utvilsomt ha korrigert kursen. På det tidspunktet proposisjonen ble fremmet, hadde EU-kommisjonen utgitt en tolkningsuttalelse som gjorde det klart at TFV-kravet bare skulle gjelde det regnskapspliktige foretaket.³ Uansett ville en potensiell konflikt ha vært av kort

varighet, for bare to år etter at norsk lovgiver trasset seg til en virkelig verdi-bestemmelse for børsnoterte verdipapirer, ble direktivet endret slik at nettopp en slik regel ble mulig (endringsdirektiv 2001/65/EF).

Den skepsisen til direktivene som gjennomsyrrer NOU 1995: 30 og til dels Ot.prp. nr. 42 (1997-98), har ikke vært like konstant i alle år etter det opprinnelige lovvedtaket. I forbindelse med IFRS-forordningen ble det utgitt et endringsdirektiv («moderniseringsdirektivet» 2003/51/EF) med bl.a. en utvidelse av opplysningspliktene i årsberetningen. I den sammenhengen valgte departementet en norsk lovgjennomføring som lå tett opp mot direktivets ordlyd, jf. Ot.prp. nr. 89 (2003-2004). I samme proposisjon snudde departementet om på sin tidligere motstand mot TFV i norsk lovgivning og fikk innlemmet gjeldende § 3-2a om krav til at årsregnskapet skal gi et rettvise bilde.

Også senere lovendringer omfatter eksempler på en mer automatisk inkorporering av tekster fra endringsdirektiver i norsk regnskapslov. Det er imidlertid grenser for hvor presis gjennomføring av nye direktiver kan bli når selve plattformen er svært ulik. Dette var én av begrunnelsene for anbefalingen fra Regnskapslovutvalget 2014 om en helt ny lovtekst.

Differensiering

I hele perioden gjeldende regnskapslov har eksistert, har det vært et vedvarende press på å få utviklet enklere regnskapsregler for mindre foretak. Dette presset kommer tydelig til syne ved de instruksene og signalene som Stortinget og departementet har gitt til regnskapslovutredninger. Alle høringer om regnskapsregulering i denne perioden har også vist betydelig interesse for forenklinger.

Det fantes differensierte krav til regnskapsføringen basert på de regnskapspliktige foretakenes størrelse også under tidligere lovgivning. En iøynefallende forskjell mellom tidligere diffe-

³ Det er referert kort til uttalelsen i proposisjonen kapittel 2.

rensiering og differensieringen under gjeldende regnskapslov er at fokuset skifter fra særregler for de største til særregler for de minste. Tidligere lovgivning hadde særregler for store foretak særlig i form av ekstra tilleggsopplysninger i noter og årsberetning. Store foretak, definert ved balansesum eller antall ansatte, skulle gi mer detaljerte opplysninger om investering i anleggsmidler enn øvrige regnskapspliktige, og de skulle utarbeide en finansieringsanalyse (forløperen til kontantstrømoppstillingen) og halvårsrapporter. I årsberetningen skulle slike store foretak bl.a. redegjøre for arbeidsmiljøet.

Skifte av fokus til særregler for små foretak kom rundt 1990. I den politiske debatten har ambisjonen om enklere regnskapsregler for små blitt arvet fra en tilsvarende diskusjon i forbindelse med revisjonslovgivningen. Her fantes det en nedre grense for revisjonsplikt knyttet til årlig omsetning (salgsinntekter) helt fra 1964, som riktignok ikke gjaldt aksjeselskaper. I forbindelse med en justering av denne omsetningsgrensen etterlyste Finanskomiteen enklere regnskapsregler for små foretak (Innst. O. nr. 59 (1991-92)). Oppdraget ble gitt videre i form av en bestilling til Regnskapslovutvalget 1990, som avla en delutredning om «differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppjør og revisjonsplikt» i desember 1992 (NOU 1993: 2).

Delutredningen om differensiering var åpenbart helt i utakt med tidens krav ettersom den kom et halvt år etter Norges inntreden i EØS-avtalen. Fjerde og syvende direktiv hadde et system for forenklingsregler for små foretak som nå ble førende for utformingen. Forslaget fra delutredningen ble derfor lagt helt bort, både av departementet og av Regnskapslovutvalget 1990. For små foretak, definert ved maksimumsgrenser for salgsinntekter, balansesum og antall ansatte, tillot direktivene en forenklet oppstilling av resultatregnskap og balanse, unnlattelse av enkelte noteopplysninger og årsberetning, begrensninger i plikten til offentliggjøring av regnskapene, og unnlattelse av konsern-

regnskap. På dette punktet var direktivene utformet som medlemsstatsoppsjoner, dvs. at medlemsstaten kunne velge mellom å ha eller ikke ha slike forenklinger. Samtidig var medlemsstaten forhindret fra å lage andre forenklinger på de områdene som direktivene regulerte.

Regnskapslovutvalget 1990 valgte forsiktig innenfor direktivenes mulighetsområde. En valgte definisjonsgrenser for små foretak godt under direktivenes maksimumsgrenser, og fra menyen av forenklingsregler valgte en dem som syntes logisk berettiget. For eksempel skriver utvalget at kravet til noteopplysning om konvertible lån burde gjelde også for små foretak, selv om det var anledning etter direktivet til å velge det bort. Resonnementet var at et lite foretak som valgte å legge ut et så komplisert instrument, rimeligvis måtte kunne ta byrden med å opplyse om det. I tillegg til forenklinger hjemlet i direktivene foreslo utvalget en del forenklinger på områder som ikke var regulert av direktivene, for eksempel utsatt skatt, pensjonsforpliktelser og langsiktige tilvirkningskontrakter.

Det er tydelig at departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) har villet markere en vilje til å gå lenger i forenklinger enn Regnskapslovutvalget 1990. Grensen for små foretak ble hevet, riktignok ikke til direktivets maksimumsgrenser. For å synliggjøre omfanget av forenklinger ble alle unntaksregler for små foretak foreslått lagt til et eget lovkapittel. Departementet fulgte stort sett opp alle forenklingsforslagene fra NOU 1995: 30, men kom også med egne tillegg, bl.a. generelle unntak for små foretak fra kravene i enkelte grunnleggende prinsipper.

Stortingsbehandlingen av lovforslaget innebar stort sett ikke materielle endringer i det som var foreslått av departementet, bortsett fra at definisjonsgrensen for små foretak ble hevet enda et hakk. Finanskomiteens viktigste bidrag gjaldt lovstrukturen for forenklingsreglene. Komiteen avviste departementets forslag om et eget lovkapittel for små foretak. Forenklingsreglene i lovkapit-

lene 3 – 6 ble innarbeidet i de enkelte paragrafer, mens kapittel 7 om noteopplysninger ble delt i to; én del som gjelder alle andre enn små foretak (og som derfor også inneholder særregler for store foretak), og én del som gir en fullstendig liste over notekrav for små foretak. Denne strukturen har ligget fast siden opprinnelig lovvedtak.⁴

Grensene for små foretak i vedtatt lov ble i praksis på direktivets maksimumsnivå. Deretter har grensene i norsk lov vært justert hver gang direktivets maksimumsgrenser har vært justert, som stort sett har fulgt en femårs syklus.

Over tid har det skjedd en gradvis utvidelse av forenklingsreglene for små foretak. Dette har dels kommet som følge av at direktivene har utvidet medlemsstatenes potensiale for å gi forenklinger og i visse tilfeller også begrenset medlemsstatenes adgang til å kreve regnskapsopplysninger fra små foretak. For eksempel sier gjeldende regnskapsdirektiv artikkel 4 nr. 1 at medlemsstatene ikke kan pålegge små foretak andre regnskapsoppstillinger enn balanse, resultatregnskap og noter. Direktivet inneholder et sett med notekrav for små foretak, og etter artikkel 16 nr. 3 er medlemsstatene avskåret fra å kreve ytterligere noteopplysninger fra små foretak.

Men det er også slik at norsk lovgiver gradvis har utnyttet medlemstatsoppsjonene for forenklinger mer uttømmende og dessuten innført forenklinger på områder som ikke er regulert av direktivene. Kravene til årsberetning for små foretak har vært et særlig betent område. Da regnskapsloven ble utredet, ga direktivet adgang for medlemsstaten til å unnta små foretak fra plikt til å utarbeide årsberetning. Regnskapslovutvalget 1990 gikk inn for at denne opsjonen skulle nyttes; dog mente en at

⁴ Det var Trond Giske som Arbeiderpartiets talsmann for denne saken i Finanskomiteen som førte omskrivingen av loven i pennen. På tidspunktet for Finanskomiteens arbeid med lovforslaget hadde jeg avsluttet mitt arbeidsforhold i Finansdepartementet. I samråd med min tidligere arbeidsgiver bistod jeg Giske med denne omskrivingen. Giske viste i dette arbeidet at han hadde god innsikt i det som regnskapsloven er ment å regulere.

også små foretak måtte redegjøre for fortsatt drift-forutsetningen og resultatdisponeringen, som tilfeldigvis var to «hjemmelagede» (dvs. direktiv-uavhengige) krav. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) gikk ikke departementet fullt så langt med hensyn til å strippe årsberetningen for små foretak for innhold. En la til at små foretak også måtte gi redegjørelsene om arbeidsmiljø og det ytre miljø⁵ og beholdt kravet om å gi opplysninger om art og lokalisering av virksomheten. I realiteten hadde en med dette fritatt små foretak fra direktivbestemmelsene om årsberetning og i stedet beholdt et krav om årsberetning med en litt tilfeldig samling av faktiske opplysninger.

I 2003 kom det et direktiv (2003/51/EF) med en vesentlig utvidelse av kravene til årsberetningens innhold. I Norge ble små foretak skjermet fra alt dette ved at lovgiver splittet årsberetningsbestemmelsen i én paragraf (§ 3-3) som gjaldt små foretak, og én paragraf (§ 3-3a) som gjaldt øvrige foretak. Den sistnevnte gjennomførte alle de nye direktivbestemmelsene, mens den først-

nevnte videreførte det særnorske årsberetningskravet for små foretak.

I 2015 ble kravet om årsberetning for små foretak opphevet, i samsvar med tilråding fra Regnskapslovutvalget 2014. Utvalget omtalte årsberetningene fra små foretak som en lite informativ pliktøvelse. Ifølge utvalget tillater direktivet bare to alternative løsninger for små foretak; enten å kreve en årsberetning med innholdet i artikkel 19, eller å la være å kreve årsberetning. Det kan spørres om denne tolkningen er riktig. Hvis den er det, er det klart at § 3-3 allerede i utgangspunktet var direktivstridig; den inneholdt jo utelukkende krav som ikke finnes i direktivets krav til årsberetning i artikkel 19. Det er ingen ulykke at daværende § 3-3 ble opphevet, men den kunne med fordel ha vært erstattet av et krav til årlig redegjørelse fra små foretak om vesentlige trekk ved virksomheten sett fra ledelsens eller eiernes perspektiv.

I tilbakeblikk stiller jeg spørsmål om forenklingene for små aksjeselskap har gått for langt. Når man henter ut en årsrapport fra (det velfungerende) regnskapsregisteret i Brønnøysund, burde en kunne forvente å få et overblikk over om selskapet har en pågående aktivitet og hva den i så fall går ut på, og over

vesentlige trekk ved selskapets økonomi. Denne forventningen blir ikke alltid innfridd.

Enklere regler for små foretak har utvilsomt vært den viktigste politiske fane-saken i tilknytning til gjeldende regnskapslov.⁶ Forenklingsforslagene fra Regnskapslovutvalget 2014 ble tatt imot med åpne armer av departementet og behendig lagt frem i en proposisjon noen måneder før stortingsvalget i 2017. Øvrige vurderinger fra utvalget har for det meste vært oversett. Det er bra at det gjøres en kritisk vurdering av hva som er et formålstjenlig informasjonsomfang fra ulike regnskapspliktige. Men å lykkes med forenklinger er ikke en tilstrekkelig målsetting for en funksjonell regnskapsregulering. Ansvarlige myndigheter må ta et videre ansvar for å sørge for at foretakenes informasjonskrav og regnskapsbrukernes behov for informasjon balanserer på en god måte.

⁶ Opplysningskrav om godtgjørelser, lån og garantier til ledende ansatte har også fått oppmerksomhet.

⁵ I forhold til NOU 1995: 30 ble kravene til miljøopplysninger skjerpet i proposisjonen. I 2002 ble de dessuten komplettert med et krav om å redegjøre for likestilling.