

Revisjon og Regnskap

Godkjenning som bærekraftsrevisor

Side 43



Relevans og signifikans i revisjon

Side 32

Svindel på mva.-området

Side 48

Yrkesskadedekning i pauser på hjemmekontor?

Side 12

eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



5
KOMMENTAREN

Psykisk helse
Johan Lid Nordby

6
AKTUELT

7
LUNCH

10
OFTE STILTE SPØRSMÅL

11
SPØR OM ARBEIDSRETT
Håkon Andreassen, Maja Elgaaen

12
**Yrkesskadedekning
i pauser på hjemmekontor?**
Ragnhild L. Nakling, Tora Flaatten Skaug

14
EN SUNN LIVSSTIL
Gunn Helen Arsky

16
AKTUELT OM FINANSIELL
RAPPORTERING
Inge Morten Braut

20

Del II

**Selskapstransaksjoner og
betydningen av skillet mellom
estimatendringer, tidligere perioders
feil og hendelser etter balansedagen**

Svein Wiig, André Minge, Kaare Andreas
Shetelig, Peder Alvik Sanengen

26

Regnskapsloven i 25 år, del 2
Erlend Kvaal

32

Relevans og signifikans i revisjon
Emma Kristensen, Hanne Seland, Geir Haaland

37

**Revisjon av
merverdiavgiftskompensasjon**
Henning Stokke

40

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift
**Feil i 86 % av avgitte
revisjonsberetninger**
Asbjørn Nygård

43

BÆREKRAFTSREVISOR INFORMERER
Signe Haakanes

46

AVGIFTSADVOKATEN SVARER
Ivan Skjæveland

48

Svindel på mva.-området
Markus D. Wroldsen, Henrik Smeby

52

**Mva. for ideelle organisasjoner
i lys av Ramme Gård**
Jakob L. Berglund

56

**Adgangen til VOEC-registrering
i lys av Boozt-dommen**
Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen,
Siyanna Stenersen

59

Register over reelle rettighetshavere
Hedda Sofie Taxerås

62

**Vederlagets verdi ved
konserninternt salg av eiendel**
Johan Endre Holmen

67

Kunstig intelligens:
Excel og Microsoft Copilot
Leon Emil Dyb

69

INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT
Synne Hurum Austmo
Bernhard Henriksen Nicolaysen

NR. 6/2024
94. årgang

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

Redaktør
Ellen Graham
eg@revisorforeningen.no

Abonnement
Årsabonnement: kr 700,-
Bankkonto: 1503.01.29781

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

Utgivelse
Utkommer med 7 nummer pr. år og gjøres
tilgjengelig for alle medlemmer i Den norske
Revisorforening.
For spørsmål vedr. abonnement, kontakt
forlag@revisorforeningen.no

Abonnenter
ca. 5500

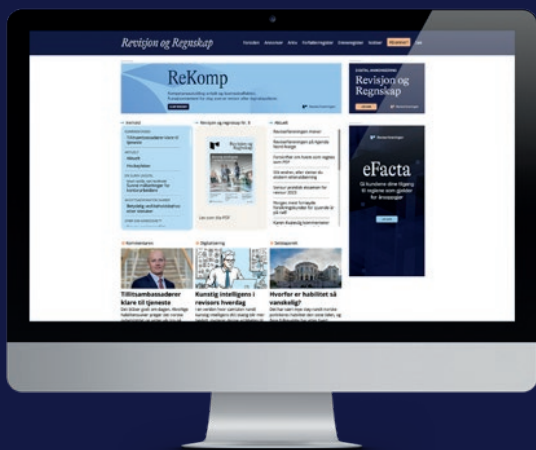
Foto
Forsidefoto: Bow
Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon
Aksell AS
ISSN 2703-9722

Annonser
For spørsmål vedr. annonser,
kontakt Pia Himberg,
e-post: pia@salgsfabrikken.no,
mobil: 919 03 697



Revisjon og Regnskap



Revisjon og Regnskap har syv 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

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

Annonselbestilling

Pia Himberg, e-post: pia@salgsfabrikken.no, mobil: 919 03 697

SKYSKRAPER
300 x 600 pixler

[Klikk her for mer informasjon](#)

Psykisk helse

I anledning Verdensdagen for psykisk helse som var 10. oktober, ønsker jeg i denne lederen å reflektere over mental helse og hvilke områder jeg mener vi som bransje bør ha ekstra fokus på.



Statsautorisert revisor
Johan Lid Nordby
Styreleder i Revisorforeningen

Mangfold og inkludering

Det første er for meg mangfold og inkludering. Vi har ansvar for å gi alle like muligheter. Det var med vantro jeg nylig så dokumentarserien UXÅ på NRK. I etterkant av et intervju med en ung transperson reflekterer programleder Thomas Seltzer over at enkelte politikere synes å gjøre en liten gruppe sårbare unge mennesker som er usikre på egen kjønnsidentitet, til en av de viktigste sakene i den amerikanske valgkampen. Denne manglende medmenneskeligheten er for meg umulig å forstå. I vår bransje er utfordringene heldigvis mer nyanserte, men likevel til stede. Skal vi lykkes med å øke rekrutteringen til bransjen, er vi også avhengig av at vi appellerer til alle kvalifiserte kandidater. Det er så lite som skal til før noen føler seg utenfor, og hver og en av oss har et ansvar for å bidra til at alle føler seg velkomne og ønsket.

Behov for avkobling

For det andre ønsker jeg å ta opp behovet for avkobling. De som kjenner meg, vet at jeg er lidenskapelig opptatt av løping. I en hektisk hverdag der jeg kan føle på verken å strekke til på jobb eller hjemmebane, er løpingen blitt fristedet der tankene kan fare. Problemer som virket helt fastlåst før

jeg tok på meg løpeskoene, ser jeg plutselig en klar og smidig løsning på. Det finnes mange ulike måter å koble av på. Og alle trenger å finne sitt eget fristed, om det er fjernsyn og sofakos, eller ut i naturen. Avkobling er viktig for god mental helse. Balanse handler ikke om å balansere hver av døgnetts timer perfekt mellom arbeid og privatliv, men snarere om å kunne være fullt til stede i det man gjør og sikre seg rom i hverdagen til å få koblet ordentlig av.

Mestring

Løping bringer meg også inn på tredje tema som er mestring. Denne høsten står eksempelvis maraton i Bilbao på programmet mitt. Mestringsfølelsen av å krysse mållinjen i et maraton der jeg føler at alle forberedelsene har vært verdt det, er unik. Og selv om denne sesongens løping kulminerer i noen timer gjennom Bilbaos gater, er det likevel veien dit som er det egentlige målet. Og slik er det også i arbeidslivet. Revisjonens parallell til regntunge løpeturer på mørke høstkvelder føles også givende når man har målet klart i sikte, og opplever å mestre veien dit.

Fleksibilitet

Det fjerde jeg vil ta for meg, er fleksibilitet. Flexibiliteten i hvor og når vi jobber gjør det mulig å kombinere jobb med familieliv og hobbyer. Revisjon har gode muligheter for å tilrettelegge for dette. Som en digresjon mener jeg dagens hviletidsbestemmelser i arbeidsmiljøloven bør oppdateres til et mer fleksibelt arbeidsliv. Selv om det er en

sammensatt og kompleks materie, er jeg ikke overbevist om at regelverket som krever 11 timers sammenhengende hvile, alltid er til det beste for den ansatte. Skulle man eksempelvis ønske å jobbe en redusert dag for å tilrettelegge for henting i barnehage, tillater ikke dagens lovverk at man kompenseres for det gjennom en liten kveldsokt, dersom man har intensjon om å begynne neste dag til vanlig tid. Så kan det være at de positive effektene av 11 timer sammenhengende hvile trumfer hensynet til fleksibilitet, men dette bør det ses nærmere på.

Lederutdanning

Til sist ønsker jeg å understreke viktigheten av å utdanne ledere. Ledere må være utrustet til å føre gode samtaler og veilede ansatte. I en studie fra 2023 utført av Chartered Management Institute i England fremkommer det at hele fire av fem som settes inn i ledelsesposisjoner, ikke har fått noen opplæring i ledelse. Det synes tydelig at normen er at man forfremmes basert på hvor dyktig man er i sin nåværende stilling, snarere enn hvor velegnet man antas å være inn i en ny stilling som leder. Og selv om dette gjelder generelt, tror jeg vi skal være åpne for at dette også kan eksistere i revisjon. God ledelse er antagelig vårt viktigste bidrag til god mental helse.

Så i takt med at vi har markert Verdensdagen for psykisk helse, la oss alle reflektere litt ekstra over hva vi kan gjøre både for vår egen og våre kollegers mentale helse.

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 forlag@revisorforeningen.no.

Statsbudsjettet for 2025 – skatt og avgift

Skatt:

Ingen «monsterskatt», avvikling av den ekstra arbeidsgiveravgiften, men innstramminger i utflyttings-skatten er de viktigste nyhetene i skattedelen av statsbudsjettet for 2025 som ble fremlagt 7. oktober.

[Les mer](#)

Avgift:

Det foreslås redusert mva.-sats for vann og avløpsavgifter fra 1. mai. Det legges også opp til en betydelig økning i flere miljøavgifter.

[Les mer](#)




Akademiet for bærekraftsrapportering

Akademiet for bærekraftsrapportering – kull 6 – våren 2025

Ca. 1200 norske foretak vil bli direkte omfattet av de nye reglene for bærekraftsrapportering. Behovet for økt kompetanse er stort, og derfor er vi glade for å introdusere kull 6 av akademiet, med oppstart 11. mars 2025. Rundt 2000 deltakere har så langt hatt gleden av å gå på Akademiet for bærekraftsrapportering og fått en konkret og grundig innføring i de nye bærekraftsrapporteringsstandardene fra EU.

Samlinger kull 6, 2025

- Samling 1: 11. –12. mars
- Samling 2: 1. –2. april
- Samling 3: 6. –7. mai

Vi tar forbehold om endringer.

Tid og sted

Akademiet går over seks kursdager, fordelt på to dager i mars, april og mai 2025. Akademiet starter kl. 09.00 og avsluttes kl. 16.00 alle dager på Clarion Hotel The Hub, Biskop Gunnerus gate 3, 0155 Oslo.

Påmeldingsfrist: 1. februar.

Påmelding er bindende (avbestillingsregler).

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

CSRD er gjennomført i europeisk lov, og her hjemme har Finansdepartementet lagt opp til at norsk innføring skal speile den trinnvise innføringen i EU. Det betyr at mange norske foretak har en stor jobb foran seg, da direktivet innebærer omfattende rapporteringskrav.

I tillegg vil selskaper som ikke direkte er omfattet, også måtte forholde seg til standardene. Det kan enten være som følge av at virksomheten selskapene driver, inngår i en verdikjede som trenger informasjonen, eller at selskapene må oppgi bærekraftsinformasjon for å få finansiering.

[Se: Informasjon og påmelding](#)

Vil stramme inn reglene om frivillig retting

Finansdepartementet har sendt på høring forslag om innstramminger i reglene om frivillig retting ved at unntaket fra tilleggsskatt begrenses til de tre siste årene.

Med frivillig retting kan skattepliktige slippe tilleggsskatt og straff for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om formue og inntekt. Det er et vilkår at den skattepliktige gir opplysningene til skattemyndighetene frivillig.

[Les mer](#)

Ny veiledning for revisjon av stiftelser

Stiftelsestilsynet har lansert en ny veiledning som skal hjelpe revisorer med å sikre en grundig og nøyaktig revisjon av stiftelser.

Veiledningen gir en gjennomgang av revisjonsprosessen og inneholder retningslinjer og beste praksis for å sikre at revisjonen utføres i henhold til gjeldende lover og forskrifter relatert til stiftelsen.

[Les mer](#)

Rentebegrensingsregelen – hvor det ikke kreves fradrag for rentekostnader

Det følger av [skatteloven § 6-41](#) niende ledd at selskap i konsern som faller inn under et av unntakene (egenkapitalunntaket i åttende ledd, eller terskelunntaket på kr 25 millioner i fjerde ledd), likevel kan få rentebegrensning for renter til nærstående part utenfor samme konsern.

I en [prinsipputtalelse datert 22. august 2024](#) legger Skattemetodirektoratet til grunn at skattyter også etter skatteloven § 6-41 niende ledd kan velge om det skal kreves fradrag for rentekostnader i skattefastsettingen. Rentekostnader som skattyter ikke krever fradrag for, vil heller ikke inngå i vurderingen av om terskelbeløpet på kr 5 millioner er overskredet.

[Les mer](#)

Rapportering på internprisingsområdet

Skattemeldingen var ny for 2023, og Skatteetaten har nå gjort tilpasninger de mener vil forenkle rapporteringen for 2024. Felter merket «Skal ikke fylles ut for 2023» og «Denne er frivillig for 2023» forsvinner i 2024. Man blir ikke bedt om å gi denne informasjonen i 2024.

[Les mer](#)

Høring om overgangsordning for bærekraftsrevisorer

Revisorforeningen støtter i hovedsak Finanstilsynets forslag til overgangsordning for godkjenning av dagens statsautoriserte revisorer som bærekraftsrevisor. Godkjenning skal kreve 40 timer relevant etterutdanning innenfor angitte fagområder.

Her finner du [nærmere informasjon om hvordan du blir bærekraftsrevisor](#).

Overgangsordning for godkjenning som bærekraftsrevisor

Etter forslaget gir Finanstilsynet tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor til person som er godkjent som statsautorisert revisor, og har gjennomført minst 40 timer etterutdanning som minst dekker følgende fagtemaer:

- lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering,
- bærekraftsanalyse,



- prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligenceprosesser),
- lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering

[Les mer](#)

Toveis bekreftelse kan hindre selskapstyre

Etter Revisorforeningens mening har Enhetsregisteret og Foretaksregisteret en sentral rolle i første linje av bekjempelsen av økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. For å kunne ivareta denne rollen på en forsvarlig måte, er det behov for å ha systemer og kontroller som gir tilfredsstillende sikkerhet for at

dataene i registrene er korrekte. Vi mener at enhver endring av opplysninger i Foretaksregisteret og Enhetsregisteret som gjelder personer med roller i foretaket, må bekreftes av de personene som opplysningene gjelder.

[Les mer](#)

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](#)

Kollektiv ansvarsforsikring – [Tryg](#)

[\(Profesjonsansvarsforsikring\)](#)

[Kontakt Howden](#) for tilbud

Helseforsikring – [Storebrand](#)

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

Digitale verktøy – [Simploer](#), [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](#)



Bokføringsforskriften og bruk av kontantfaktura

Revisorforeningen ba i januar 2019 Finansdepartementet om en avklaring på bokføringsforskriftens regler og bruk av kontantfaktura. Finansdepartementet oversendte brevet til Skattedirektoratet for behandling 6. mai 2024. Skattedirektoratet fastholder i sitt svar til Revisorforeningen 26. september at bokføringspliktige skal registrere og dokumentere kontantsalg ved bruk av kassasystem med produkterklæring som tilfredsstillende kravene i kassasystemloven og kassasystemforskriften, jf. bokføringsloven § 10 a.

Skattedirektoratet mener at unntakene i bokføringsforskriften ikke er likestilte alternativer til lovens hovedregel, men er unntaksbestemmelser som kommer til anvendelse i bestemte tilfeller. Dette gjelder også unntaket for bruk av kontantfaktura.

[Les mer](#)

Enklere å oppbevare regnskapsmateriale i utlandet

Skattedirektoratet foreslår at elektronisk regnskapsmateriale skal kunne oppbevares i EØS-området, Storbritannia og Sveits uten krav om dispensasjonssøknad. Per i dag er det kun ved oppbevaring i de nordiske landene at det ikke er krav om søknad. Etter forslaget skal Skatteetaten gis opplysninger om hvor materialet oppbevares. Videre må det være elektronisk tilgang til regnskapsmaterialet i Norge til enhver tid. Dette er i samsvar med gjeldende rett. For oppbevaring av regnskapsmateriale i andre land skal det fortsatt være mulig å innvilge dispensasjon etter søknad.

[Les mer](#)

Bruk av virkelig verdi på eiendeler ved beregning av om foretaket kan motta statsstøtte

Skattedirektoratet legger til grunn at dersom et selskap ønsker å ta hensyn til merverdier i eiendeler, må hele balansen omarbeides slik at prinsipp anvendelsen blir konsistent.

Etter EØS-reglene kan det ikke gis statsstøtte i form av bl.a. skattefordeler til foretak i økonomiske vansker. Dette omfatter bl.a. tilfeller der mer enn halvparten av den innskutte selskapskapitalen er tapt, med mindre foretaket har eksistert i mindre enn tre år.

Dette har betydning bl.a. for adgangen til å søke om Skattefunn eller benytte differensiert arbeidsgiveravgift.

[Les mer](#)

Registeret over reelle rettighetshavere åpnet

Registeret over reelle rettighetshavere åpnet tirsdag 1. oktober. Formålet med registeret er å gi oversikt over hvem som egentlig kontrollerer virksomheter. Registeret etableres i Brønnøysund-registrene, slik at opplysninger om reelle rettighetshavere kan registreres der.

For at registreringspliktige selskaper og andre skal få tid til å innrette seg, vil registreringsplikten bli fasett inn over ti måneder, med siste frist for registrering 31. juli 2025. Plikten til å registrere opplysningene om sine reelle rettighetshavere trer formelt i kraft 1. oktober 2024, men regelen om tvangsmulkt gjelder ikke før 31. juli 2025. Dette er samme dato som fristen for å levere årsregnskap for 2024 til Regnskapsregisteret.

[Les mer](#)

Oppdatert veiledning pensjonsforutsetninger pr. 30. september 2024

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har oppdatert veiledningen om pensjonsforutsetninger pr. 30.9.2024. De veiledende pensjonsforutsetningene tar utgangspunkt i et norsk foretak med åpen ytelsesbasert pensjonsordning.

[Les mer](#)



Ny enhet i Finanstilsynet skal ta økonomiske tilretteleggere

Regjeringen oppretter en ny nasjonal enhet i Finanstilsynet med opp mot 20 ansatte, som skal ha som oppgave å gå etter profesjonelle aktører som tilrettelegger for økonomisk kriminalitet. Enheten lokaliseres til Hamar.

[Les mer](#)

Lovreglene om bærekraftsrapportering trer i kraft 1. november 2024

Lovreglene om bærekraftsrapportering (CSRD) settes i kraft 1. november 2024. Finansdepartementet har fastsatt overgangsregler om trinnvis innføring av rapporteringsplikten. Nødvendige forskrifter om godkjenning av bærekraftsrevisorer vil fastsettes før loven trer i kraft.

Lovreglene vil sikre betydelig bedre tilgang på pålitelig, relevant og sammenlignbar informasjon om vesentlige miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold (ESG) i store og noterte foretak. Det nye regelverket legger også et godt grunnlag for bedre bærekraftsrapportering fra små og mellomstore foretak som kan anvende anerkjente prinsipper på frivillig grunnlag.

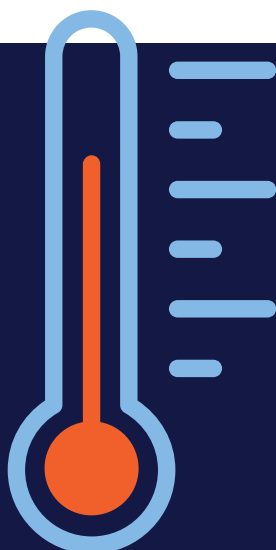
[Les mer](#)

Økte størrelsesgrenser for små foretak og nye størrelseskategorier

Nye størrelsesgrenser for små foretak i regnskapsloven på 84 millioner kroner i balansesum og 168 millioner kroner i salgsinntekter trer i kraft 1. november 2024, og skal anvendes fra regnskapsår som starter 1. januar 2024, eller senere.

Ved vurderinger av hvilken størrelseskategori et foretak tilhører for regnskapsår som starter 1. januar 2024 eller senere, skal definisjonene i regnskapsloven § 1-5 første til syvende ledd legges til grunn for regnskapsår som startet før 1. januar 2024. [Overgangsreglene](#) trer i kraft 1. november 2024.

[Les mer](#)



Temperaturmåler Dun & Bradstreet

www.dnb.com/no/

	2024		Endring	Samme periode 1 år tilbake*	
	12.09.–16.10.	01.08.–11.09.			Endring
Konkurs	421	464	-9,3 %	513	-17,9 %
Tvangsavvikling	225	354	-36,4 %	318	-29,2 %
Nyregistreringer	18 254	20 167	-9,5 %	18 657	-2,2 %
Antall anmerkninger	1 974 394	1 963 004	0,6 %	1 924 313	2,6 %
– Personer m/anmerkninger	246 534	244 839	0,7 %	247 119	-0,2 %
– Foretak m/anmerkninger	94 900	94 556	0,4 %	87 943	7,9 %

Kilde: Dun & Bradstreet

* 12.09.24–16.10.24

Fra og med Revisjon og Regnskap 3-2024 er tellingene av antall personer og foretak med anmerkninger gjort litt om. Antall personer er endret ved at døde personer er tatt bort. Tallene er derfor litt lavere sammenlignet med tidligere statistikker. ENK hvor det kun er registrert anmerkning på innehaveren av ENK-et er fra og med denne utgaven av tidsskriftet også inkludert.

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.

Manglende oppfyllelse av revisjonsplikt for morselskap

Kategori: Revisjon

Spørsmål:

Vi reviderer et datterselskap som er kommet over grensene for revisjonsplikt basert på sist godkjente årsregnskap. Har vi noen plikt til å påse at morselskapet revideres?

Svar:

Et morselskap kan unnlate revisjon når morselskapet oppfyller kriteriene for fravalg basert på størrelsene fastsatt i forskrift i medhold av [aksjeloven § 7-6](#) (driftsinntekter, balansesum og antall ansatte). Kriteriene må også være oppfylt for konsernet, selv om det ikke er krav om å utarbeide konsernregnskap. Brønnøysundregistrene foretar kontroll av om revisjonsplikt inntreffer for det enkelte selskapet på grunnlag av tallene i innsendt selskapsregnskap, men det foretas ingen tilsvarende kontroll av om revisjonsplikt inntreffer for morselskapet som følge av konsernets forhold.

Revisor i et datterselskap som har revisjonsplikt som følge av størrelseskriteriene, vil kunne bli oppmerksom på at morselskapet ikke har valgt revisor, selv om morselskapet har revisjonsplikt som følge av konsernets forhold. Spørsmålet er om datterselskapets revisor har noen plikt til å gjøre tiltak i et slikt tilfelle.

Datterselskapets revisor har ingen eksplisitt plikt etter loven til å følge opp at morselskapet oppfyller kravet om revisjonsplikt. Revisor skal uansett gjøre seg kjent med selskapets eier- og kontrollstruktur for å oppfylle kravene i hvitvaskingsloven. I mange tilfeller vil styremedlemmer og eiere i morselskapet også ha roller i datterselskapet. Dersom



Foto: BOW

datterselskapets revisor er kjent med at morselskapet ikke oppfyller kravet om revisjonsplikt, bør revisor ta dette opp med de relevante personene. Dersom forholdet ikke bringes i orden, bør revisor vurdere om det er av betydning for revisjonen av datterselskapet. Manglende oppfølging fra styret og eiere vil kunne reise spørsmål om revisors tillit til de aktuelle personene og at revisor bør vurdere å fratruke som revisor for datterselskapet.

Krav til regnskap, bokføring, BASIL-rapportering og revisjon for private barnehager

Vår FAQ nr. 552 om «Krav til regnskap, bokføring, BASIL-rapportering og revisjon for private barnehager» er oppdatert 7.10.2024. Oppdateringen gjelder link til eksempel på revisors beretning til BASIL-rapporteringen samt en klargjøring av revisors plikter inn mot barnehagene som ikke har krav til å være selvstendige rettssubjekter.

[Les mer](#)

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:



Advokat
Håkon Andreassen
Partner, Advokat-
firmaet Helmr



Advokatfullmektig
Maja Elgaaen
Advokatfirmaet Helmr

Særlig uavhengig stilling

Spørsmål:

Vi holder på å rekruttere en ny selger som skal tiltre etter nyttår. Av erfaring vil arbeidstiden til denne stillingen variere, ved at det i enkelte perioder vil være nødvendig å jobbe en del overtid. I andre perioder vil det være mye roligere, og i realiteten ikke nødvendig å jobbe fulle uker. Vi har et noe begrenset budsjett, og synes derfor det er uforutsigbart å ha en arbeidstaker som potensielt sett kan opparbeide seg rett til en del overtidsbetaling. Vi har forstått at ansatte i særlig uavhengige stillinger ikke har krav på overtidsbetaling. Vi har sett litt på hva som skal til for at en stilling anses som særlig uavhengig, og ser at det er mange momenter som kan tale for at stillingen som selgeren skal tiltre, faktisk er særlig uavhengig. For eksempel vil den ansatte få et stort ansvarsområde og kan styre arbeids hverdagen sin selv. Er det imidlertid noe vi bør tenke over før vi ansetter noen i en særlig uavhengig stilling?

Svar:

Utgangspunktet er at alle arbeidstakere er omfattet av arbeidstidsreglene i arbeidsmiljøloven. Likevel er det to kategorier arbeidstakere som er unntatt disse reglene: arbeidstakere som er i ledende eller særlig uavhengig stilling. Denne gruppen arbeidstakere er blant annet unntatt fra reglene om hvor mange timer de kan jobbe, i tillegg til reglene om overtidsbetaling.

Hvorvidt en arbeidstaker er særlig uavhengig eller ikke, må vurderes

konkret. Reglene er myntet på personer som har overordnede og ansvarsfulle stillinger, og som har en selvstendighet eller uavhengighet i hvordan og til hvilken tid arbeidsoppgaver gjennomføres og organiseres. Ofte vil det avgjørende være om arbeidstakeren har en overordnet og ansvarsfull stilling med beslutningsmyndighet, og om vedkommende selv kontrollerer sin arbeidshverdag og arbeidstid, uten påvirkning fra arbeidsgiver. Vi ser ikke bort fra at dette kan være tilfellet hos dere, men kjenner ikke sakens faktum tilstrekkelig godt.

Er dere usikre på om arbeidstakeren er særlig uavhengig, bør det innhentes kyndig bistand. Hvis det etter en slik vurdering fortsatt er tvilsomt om dere har å gjøre med en særlig uavhengig stilling, kan det være risikabelt å legge slik klassifisering til grunn. Arbeidstaker kan da i ettertid hevde at vedkommende i realiteten var omfattet av arbeidstidsreglene, og fremsette et krav om overtidsbetaling. I tillegg vil forbudet mot overtidsarbeid uten særlig og tidsavgrenset behov, være brutt. Da anbefaler vi dere heller å falle tilbake på hovedregelen om at arbeidstidsreglene gjelder.

Vi forstår at det kan være utfordrende på forhånd å forutse hvor stor arbeidsmengden blir. Arbeidstidsreglene åpner imidlertid for at disse utfordringene til en viss grad kan avhjelpes ved å ha mer fleksible løsninger for hvordan arbeidstiden skal beregnes. For eksempel har dere mulighet til å inngå avtale om



gjennomsnittsberegning med den ansatte, noe som innebærer at vedkommende innenfor visse rammer kan jobbe varierende antall timer hver dag/uke, og at «toppene» må være desto høyere før retten til overtidsstillegg inntre. Videre bør dere også gi klare føringer på når arbeidstaker kan jobbe overtid, og at det kun skal skje etter avtale med leder.

Kort oppsummert: Vi anbefaler dere først å innhente juridisk bistand for å sikre at vedkommende faktisk er særlig uavhengig, dernest å vurdere hvorvidt de mer fleksible løsningene arbeidstidsreglene legger opp til, er tilstrekkelig for å avhjelpe usikkerhetene dere har i forhold til oppdragsmengde og arbeidstid.

Yrkesskadedekning i pauser på hjemmekontor?

Høyesterett avsa 2. september 2024 en avgjørelse om rett til yrkesskadedekning for skader som oppstår i pauser mens arbeidstaker er på hjemmekontor. Dommen avklarer nærmere når arbeidstakere er dekket av yrkesskadeforsikring, og vil ha betydning for alle som i større eller mindre grad jobber hjemmefra. Dommen ble avsagt under dissens.



Advokat
Ragnhild J. Nakling
Partner, Advokatfirmaet
Selmer AS



Advokatfullmektig
Tora Flaatten Skaug
Advokatfirmaet Selmer AS

Sakens bakgrunn

En lege hadde helgevakt fra fredag ettermiddag til mandag morgen. Legen hadde en akuttinnleggelse lørdag morgen og jobbet med denne innleggelsen i 11 timer samme dag, både på sykehuset og hjemmefra. Søndag morgen hadde hun en arbeidsøkt i hjemmet, hvor hun leste seg opp på pasientens lidelse, før hun skulle dra videre til sykehuset senere på dagen. Før hun dro, skulle hun ta en matpause i hagen og snublet på vei ut. Hun vred foten og fikk varige skader. Spørsmålet for Høyesterett var om denne skaden er dekket av yrkesskadeforsikringen.

Høyesteretts vurdering

Ifølge folketrygdloven § 13-6 andre ledd gjelder yrkesskadedekningen for «yrkesskader som oppstår mens arbeidstakeren er i arbeid på arbeidsstedet i arbeidstiden». Det avgjørende der ulykker skjer utenfor ordinært arbeidssted, ved at arbeidsstedet er midlertidig flyttet til der arbeidet foregår, er om arbeidstakeren er «i arbeid» når ulykken skjer.

Flertallet i Høyesterett viste først til at det må være en tilknytning mellom

arbeidet og ulykken. Isolert sett tilsier formuleringen «i arbeid» at ulykken må inntreffe mens man faktisk utfører arbeid. For ulykker som skjer på det ordinære arbeidsstedet, følger det av rettspraksis at bedømmelsen skal være romslig, og at ulykker i spise- og hvilepauser omfattes. Det samme gjelder for ulykker som skjer under bedriftslegebekn, trimaktiviteter og seminarer. Ulykker som oppstår når en arbeidstaker utfører private gjøremål, faller derimot utenfor yrkesskadedekningen.

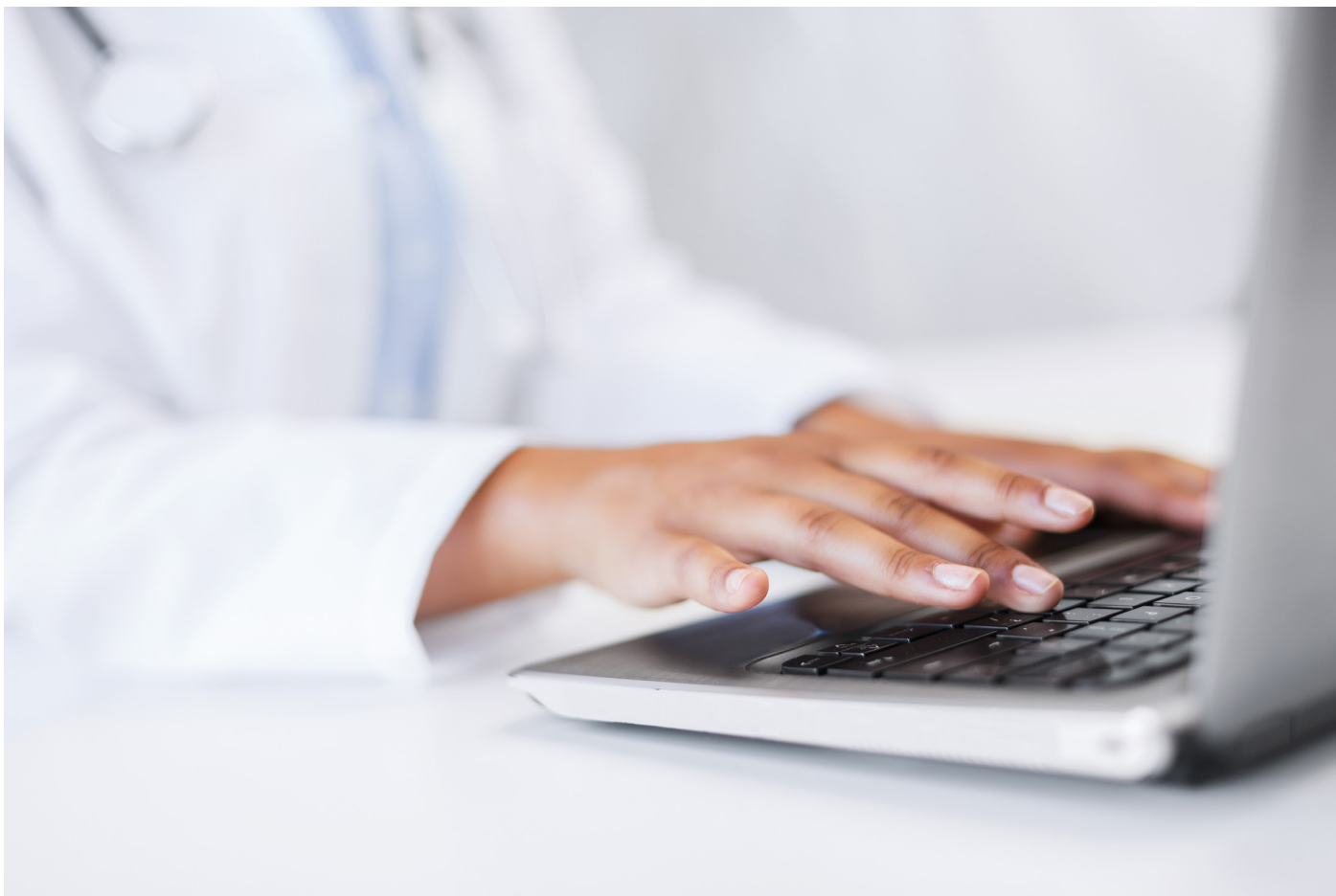
Førstvoterende fremhevet deretter at hjemmekontor står i en særstilling ved at hjemmekontoret inneholder mye av rent privat karakter – innretninger, eiendeler, husdyr etc. – som kan forårsake ulykker. Private oppgaver og arbeidsoppgaver kan i større grad bli utført om hverandre. Dette betyr at bedømmelsen av skader som skjer på hjemmekontor, ikke uten videre kan vurderes likt som på det ordinære arbeidsstedet eller andre steder hvor arbeidet naturlig utføres, og etter instruks fra arbeidsgiver.

Videre vektla førstvoterende formålet med yrkesskadedekningen: å kompensere for den særlige risiko som antas å følge av

arbeidet en arbeidstaker utfører. Ved skader som oppstår under pauser i eget hjem, vil skadene etter flertallets syn derimot normalt ikke ha noen tilknytning til arbeidet og arbeidslivet.

Basert på dette konkluderte flertallet med at vilkåret «i arbeid» må forstås slik at arbeidstakere som arbeider i eget hjem, **ikke** er dekket av yrkesskadeforsikring under pauser i arbeidet, heller ikke under spisepauser. Legen hadde dermed ikke krav på yrkesskadedekning.

Mindretallet, som besto av to dommere, kom derimot til at legen var «i arbeid» da ulykken skjedde, og dermed hadde krav på yrkesskadedekning. Mindretallet viste til at det har vært fast lovforståelse siden innføringen av den første ulykkestrygdloven tilbake i 1894 at også «noen av dagliglivets farer som oppstår i arbeidssituasjonen» omfattes. Hjemmekontor har blitt langt mer utbredt de siste årene, og mindretallet tok til orde for at loven må tolkes og anvendes på en ny faktisk situasjon. Det sentrale vil være hvilken tilknytning og nærhet det er mellom pausen og arbeidstakers arbeid. I dette tilfellet var legen i aktivt



arbeid da skaden oppstod, og hun skulle videre inn til sykehuset. Pausen hadde en klar tilknytning til arbeidssituasjonen, og hun var etter mindretallets syn derfor klart «i arbeid» etter folketrygdløven § 13-6 andre ledd.

Dommens betydning

Dommen har stor betydning for arbeidstakere som tidvis arbeider fra hjemmekontor. Den avklarer at arbeidstakere ikke er dekket av yrkesskade-forsikring ved pauser, verken hvile-pauser eller spisepauser, i hjemmet. Hva som skal til for at noe skal betegnes som en «pause» i arbeidet, er imidlertid ikke endelig avklart gjennom denne dommen. De aller fleste arbeidstakere tar mange naturlige småpauser i løpet av en arbeidsdag, også på hjemmekontor. Det kan for eksempel være at man henter seg en kopp kaffe, tar en kjapp luftetur mellom to møter eller

henter en jakke som er mer passende til neste digitale møte. Om man skader seg i en av disse situasjonene, er det fortsatt ikke avklart om man er dekket av yrkesskade-forsikringen. Som det klare utgangspunkt vil de fleste opphold i arbeidet hvor arbeidstakeren fjerner seg fra der arbeidet faktisk utføres, være omfattet. Yrkesskadedekningen gjelder kun når arbeidstakeren faktisk utfører arbeid.

Som mindretallet er inne på, har hjemmekontor blitt langt mer utbredt i arbeidslivet de siste årene. Flere har stilt spørsmålstegn ved om Høyesteretts flertall i dommen i tilstrekkelig grad tar høyde for denne utviklingen. I mange bransjer er det helt opp til arbeidstakerne selv om de ønsker å benytte seg av hjemmekontor, mens i andre er det til og med pålagt eller forutsatt at arbeidstakere delvis skal jobbe hjemmefra. Denne nyansen mellom

ulike typer hjemmekontor nevner verken mindretallet eller flertallet.

Etter arbeidsmiljøloven har ansatte også krav på pause dersom de jobber mer enn fem og en halv time i løpet av en dag. Dette kravet gjelder også når arbeidet utføres på hjemmekontor. Hvordan dette skal løses om man jobber en full åtte timers dag på hjemmekontor, er ennå ikke besvart. Det gjenstår å se om lovgiver kommer på banen, og tar tak i et regelverk som ikke nødvendigvis er fullt ut tilpasset et moderne, norsk arbeidsliv. Revisorer og regnskapsmedarbeidere får i mellomtiden ha dommen i mente når de utfører arbeid fra hjemmekontoret.

En sunn livsstil

I denne spalten vil ernæringsfysiolog cand. scient. Gunn Helene Arsky komme med tips og gode råd til en sunn livsstil – spesielt rettet mot de som gjerne har stillesittende, men hektiske hverdager.

Spalten er utarbeidet av:



Ernæringsfysiolog,
cand. scient. og
yogalærer
Gunn Helene Arsky

Gå deg til bedre helse: Kontorarbeiderens guide

Syns du det er en utfordring å få nok fysisk aktivitet i løpet av en travel arbeidsdag? Du er ikke alene. Lange timer foran datamaskinen, møter og andre stillesittende aktiviteter kan gjøre det vanskelig å holde seg aktiv. Men det finnes en enkel løsning: Gåing!

Gåing er en lavterskelaktivitet som kan flettes inn i hverdagen uten store anstrengelser, og det gir betydelige helsefordeler. Det å gå er en av de mest tilgjengelige formene for trening. Det krever ikke spesialutstyr, kan gjøres nesten hvor som helst, og passer for folk i alle aldre og kondisjonsnivåer. Her er noen av fordelene med regelmessig gåing:

- **Bedre kardiovaskulær helse:** Gåing hjelper med å styrke hjertet og forbedre blodsirkulasjonen, noe som kan redusere risikoen for hjertesykdom¹. Flere studier viser at gåing kan redusere risikoen for kardiovaskulære sykdommer ved å senke blodtrykk, BMI, blodsukker, kolesterol og triglyserider.
- **Vektkontroll:** Regelmessig gåing kan bidra til å opprettholde en sunn vekt eller hjelpe med vekttap². En annen studie viste at personer som gikk regelmessig, hadde lavere kroppsvekt, BMI og kroppsfettprosent, samt bedre lipidprofiler.
- **Forbedret mental helse:** Gåing kan redusere stress, angst og symptomer



Foto: BOW

på depresjon ved å frigjøre endorfiner, kroppens naturlige «lykkehormoner». Har du muligheten, så gå i naturen – det gjør stor forskjell, viser en studie³.

- **Økt energi:** En kort gåtur kan gi en energiboost, forbedre fokus og

produktiviteten. En studie⁴ viste at en lunsjtidsintervensjon med gåing blant stillesittende ansatte førte til økt velvære og arbeidsprestasjon. Gåing forbedret mental velvære og arbeidsprestasjon, og var en effektiv måte å øke fysisk aktivitet på i løpet av arbeidsdagen.

¹ <https://typeset.io/papers/walking-and-activeness-the-first-step-toward-the-prevention-155yox8g>

² Hwang, Kevin, Hwang, Janet: Feasible Appraisal of Walking/Cycling to Replace Weight Control Program: An Example of Taiwan. Asian Transport Studies Taiwan R.O.C, 2011.

³ <https://typeset.io/papers/i-can-get-to-a-happy-place-by-visiting-nature-the-benefits-3jp13guy>

⁴ <https://typeset.io/papers/step-by-step-a-feasibility-study-of-a-lunchtime-walking-3qu5t2ruh1>

- **Forebygge sykdommer:** Gåing kan redusere risikoen for kroniske sykdommer som diabetes type 2, osteoporose og visse typer kreft⁵.

Inkorporer gåing i arbeidsdagen

Selv om arbeidsdagen kan være travel, er det mange måter å inkludere mer gåing på. Her er noen praktiske tips:

- 1. Gå til og fra jobb:** Hvis mulig, gå hele eller deler av veien til og fra jobb. Dette kan være en flott måte å få litt ekstra aktivitet på, samtidig som du får frisk luft.
- 2. Bruk lunsjpausen:** Bruk litt av lunsjpausen til en gåtur. En rask 10–15

minutters tur kan gi en god energiboost for resten av dagen.

- 3. Trappегåing:** Velg trappene i stedet for heisen. Trappегåing er en flott måte å øke pulsen på og styrke ben- og setemusklene.
- 4. Korte gåpauser:** Ta korte gåpauser hver time. En rask tur rundt kontoret eller bygningen kan bryte opp stillesittingen og gi deg en liten energiboost.

Spre gleden – arranger gåmøter!

Et gåmøte, også kjent som et «walking meeting» på engelsk, er et møte som holdes mens deltakerne går sammen, i stedet for å sitte rundt et bord eller i et møterom. Dette konseptet er blitt stadig mer populært som et alternativ til tradisjonelle møter, med flere fordeler både for helse og produktivitet.

Gåmøter kan øke kreativiteten hos deltakerne, den uformelle atmosfæren kan gjøre det enklere å uttrykke seg fritt, og møtene blir ofte kortere og mer fokusert.

Slik gjør du:

- Velg en passende rute som er trygg og behagelig å gå.
- Informer deltakerne på forhånd slik at de kan kle seg passende.
- Ha en klar agenda for å holde møtet fokusert.
- Bruk digitale verktøy, som stemmeopptakere på mobilen, for å ta notater underveis.
- Begrens antall deltakere til en liten gruppe for å sikre god kommunikasjon og interaksjon.

⁵ <https://typeset.io/papers/associations-between-neighborhood-walkability-physical-1fy0841se8>

	DOS-MER		UKE-DEL				ROMER-TALL 100	
			KVØRE-TØY					
	LEVE				PREFIKS		OSS	
	REVISOR-FORENINGEN HAR DET				1 MILLI-ARDEDEL			
								JAZZ-STEMME
	LUGOM		HEN-VENDE, RETTE		FARGE			
			NESTE UTLØP-ERNE			HOP, FLOKK FOR-STYRER		
ROMER-TALL 10		BRIE				BY I KRO-ATIA		
REGN-SKAPS-STANDARD								
	RUSSISK ELV		LØS-NING	LOVI RETT		ANKER-PLOSS		
	DANS				LANKA LEDER, STYRER			
				BANAL, SIMPEL ELKOM-PONENT		LIVS-LYST		DEKA
MILITÆR-ØVELSENE						KNA		
GNAO-SÅR								
		RYKKE			BLÅSE	SEL-SKAPS-FORM	LÅS-DEL	
		KVØR						
		KJELKE						
RAPPORT-PORTAL				SISTE			ROMER-TALL 500	ROMER-TALL 1000
RES								

Kryssordforfatter: Rolf Bangseid

Svar på kryssordet finner du på side 19

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 Inge Morten Braut, Senior Manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY.

Ny veiledning for rapportering av klimarelatert usikkerhet og annen usikkerhet i finansregnskapet

IASB (International Accounting Standards Board) har publisert høringsutkastet «Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements»¹. Høringsutkastet inneholder eksempler som skal hjelpe regnskapsprodusentene til å gi bedre informasjon om klimarelatert og annen usikkerhet i finansregnskapet. I denne artikkelen redegjøres det for innholdet i eksemplene som de foreligger i høringsutkastet.



Statsautorisert revisor
Inge Morten Braut
Senior Manager, EY

Bakgrunn

Fokuset på bærekraftsrapportering er økende, og flere norske selskaper blir omfattet av CSRD-kravene for inneværende år. I CSRD-rapporteringen skal selskapene gi omfattende informasjon om blant annet klimarelaterte forhold. CSRD-kravene har imidlertid ingen direkte effekt på finansregnskap, og det er et tiltakende behov også for veiledning i hvordan klimarelatert risiko best kan reflekteres i den finansielle rapporteringen. IFRS-regnskapsstandarder inneholder ingen klimaspesifikk

veiledning, og i mars 2023 igangsatte IASB et prosjekt med formål å bidra til bedre håndtering av klimarisiko i finansregnskapet. Høringsutkastet er et resultat av dette prosjektet.

IASB har ikke til hensikt å endre eksisterende krav med dette høringsutkastet, men ønsker med forslaget å bidra til mer formålstjenlig anvendelse av IFRS-regnskapsstandarder. Selv om eksemplene illustrerer klimarelaterte risikoer, forventes de å gi relevant veiledning også for andre typer usikkerheter.

Eksempler inkludert i høringsutkast

Vesentlig skjønnsutøvelse

IASB foreslår to nye eksempler relatert til vesentlig skjønnsutøvelse i regnskapet på grunn av klimarelaterte forhold. I

begge eksempler konkluderer selskapene med at klimarisiko ikke har vesentlig effekt på regnskapet. Derimot er det kun ett av selskapene som finner det riktig å gi tilleggsopplysninger om forholdet. Dette er en vanskelig skjønsmessig vurdering som mange selskaper står overfor i den finansielle rapporteringen.

Det første eksempelet gjelder en produsent innenfor en kapitalintensiv industri som er eksponert overfor klimarelatert overgangsrisiko. Selskapet gir informasjon utenfor regnskapet om hvordan det planlegger å redusere klimagassutslipp i løpet av de neste ti årene. Selskapet forklarer at det planlegger å redusere utslippene ved å gjøre fremtidige investeringer i mer energieffektiv teknologi, og endre sine råvarer og produksjonsmetoder. Ved utarbeidelse av regnskapet vurderer selskapet effekten av sin klimarelaterte overgangs-

¹ [IASB-ED-2024-6 – Required IFRS Standards](#).

plan. Selskapet konkluderer med at overgangsplanen ikke har noen innvirkning på innregning eller måling av dets eiendeler og forpliktelser og tilhørende inntekter og kostnader, fordi; i) de berørte produksjonsanleggene er nesten fullstendig avskrevet, ii) gjenvinnbart beløp for de berørte kontantgenererende enhetene betydelig overstiger deres respektive bokførte verdier, og iii) selskapet har ingen fjerningsforpliktelser. Selv om overgangsrisikoen ikke har noen vesentlig effekt på regnskapet, velger selskapet å gi tilleggsinformasjon om hvorfor dette ikke gir noen effekt. Dette for å gjøre brukerne av regnskapet i stand til å forstå hvorfor et selskap som tilsynelatende vil bli påvirket av klimarelatert overgangsrisiko, allikevel ikke får noen vesentlige effekter i regnskapet.

I det neste eksempelet velger et annet selskap som gjør tilsvarende vurderinger, ikke å gi tilleggsopplysninger om hvorfor det ikke er noen vesentlige effekter i regnskapet. Selskapet er en tjenesteleverandør som opererer i en bransje som har begrenset eksponering overfor klimarelaterte overgangsrisikoer. Selskapet opplyser utenfor regnskapet at den har lave nivåer av klimagassutslipp, og forklarer at de bruker fornybar energi og unngår høyutslippsaktiviteter. Selskapet forklarer også hvordan den planlegger å holde utslippene lave ved å opprettholde sin nåværende policy for klimagassutslipp.

Forskjellen mellom de to eksemplene er forventningen til en bruker av effektene i finansregnskapet.

Forutsetninger benyttet ved måling av gjenvinnbart beløp

IASB foreslår et nytt eksempel i IAS 36 for å illustrere opplysningskravene i standarden om bruken av forutsetninger ved måling av gjenvinnbart beløp av en eiendel eller grupper av eiendeler.

Selskapet i eksempelet driver en virksomhet som resulterer i store mengder klimagassutslipp. I noen av områdene der selskapet driver virksomhet, er de

underlagt regulering av klimagassutslipp, og det er krav om at det anskaffes utslippskvoter for deler av utslippene. Selskapet forventer at krav om utslippskvoter vil bli mer omfattende i fremtiden.

Selskapet har allokert en betydelig andel goodwill til en av sine kontantgenererende enheter (KGEer) og tester denne KGEen for verdifall minst årlig. De fremtidige utslippskvotekostnadene anses å være blant de viktigste forutsetningene, og følgelig vil måling av gjenvinnbart beløp være sensitiv for endringer i denne forutsetningen.

Selskapet opplyser om at kostnader til utslippskvoter er en av nøkkelforutsetningene, og hvordan de fastsetter disse fremtidige kostnadene, herunder forutsetning om fremtidig prising av klimagassutslippskvoter og om disse er i samsvar med eksterne informasjonskilder, og hvis ikke, hvordan og hvorfor det skiller seg fra slike informasjonskilder. Videre opplyses det om at en endring innenfor et rimelig mulighetsområde for denne nøkkelforutsetningen vil føre til at KGEs balanseførte verdi overstiger gjenvinnbart beløp – det vil si, om en slik endring i forutsetningen vil resultere i et nedskrivningsbehov. Hvis så er tilfellet, opplyser selskapet om; i) hvor mye KGEens gjenvinnbare beløp overstiger dens balanseførte verdi, ii) verdien som er henført til den nøkkelforutsetningen, og iii) beløpet som verdien henført til nøkkelforutsetningen må endres med (IAS 36.134 f).

Opplysninger om forutsetninger – generelle krav

I IAS 1.125 og 129 er det krav om å gi opplysninger om forutsetninger for fremtiden og andre viktige kilder til estimeringsusikkerhet som innebærer en betydelig risiko for en vesentlig justering av balanseførte verdier i løpet av det neste regnskapsåret. Dette gjelder selv om det ikke er noen spesifikke krav i andre IFRS-regnskapsstandarder.

Selskapet i eksempelet som illustrerer IAS 1-kravene, opererer i en kapital-

intensiv og klimarisikokoeksponert industri uten goodwill eller immaterielle eiendeler med ubestemt levetid. Det er indikasjoner på mulig nedskrivning av enkelte anleggsmidler. Det er ikke mulig å teste enkelte eiendelene, og eiendelene inngår derfor i deres tilhørende KGE. Etter testing konkluderer selskapet med at den aktuelle KGEen har et gjenvinnbart beløp som overstiger dens balanseførte verdi, og derfor gjennomføres ingen nedskrivning. For å bestemme KGEens gjenvinnbare beløp, vurderes ulike scenarioer og forutsetninger knyttet til klimarelaterte overgangsrisikoer, som juridisk utvikling, forbrukerkrav, råvarepriser og kostnader til klimakvoter.

IFRS-regnskapsstandardene (spesifikt IAS 36) krever ikke opplysninger om forutsetningene for KGEens gjenvinnbare beløp hvis KGEen ikke inneholder goodwill eller immaterielle eiendeler med ubestemt levetid, og det er ikke foretatt nedskrivninger. Likevel vurderer selskapet om de generelle opplysningskravene i IAS 1 krever opplysninger om disse forutsetningene. Etter å ha vurdert risikoen for vesentlige justeringer i balanseført verdi av anleggsmidlene, størrelsen på KGEens bokførte verdi, kompleksiteten i ledelsens vurderinger, samt sannsynligheten for ny informasjon eller utvikling, konkluderer selskapet med at det er nødvendig å opplyse om forutsetningene og detaljer om anleggsmidlenes art og bokførte verdi. Informasjonen som gis, skal hjelpe brukere av regnskapet til å forstå ledelsens vurderinger om fremtiden og kilder til estimeringsusikkerhet. Type og omfang av informasjonen varierer, basert på forutsetningenes fakta og omstendigheter, og kan inkludere kvalitativ og kvantitativ informasjon om forutsetningene, deres sensitivitet og årsakene til sensitiviteten.

Opplysninger om forutsetninger – tilleggsopplysninger

Et annet eksempel i høringsutkastet illustrerer kravet i IAS 1.31 og viser hvordan det kan bli nødvendig for et selskap å gi informasjon om vurderinger

det gjør om fremtiden, selv om andre IFRS-regnskapsstandarder ikke krever slike opplysninger.

Selskapet i eksempelet opererer i en jurisdiksjon hvor regjeringen har annonsert en regulering som vil begrense selskapets evne til å operere og skape fremtidig overskudd i jurisdiksjonen. Den annonserte reguleringen er ikke relatert til skatt, men reguleringen kan betydelig påvirke selskapets lønnsomhet og dermed dens evne til å utnytte et fremførbart underskudd. Reguleringen er ikke vedtatt ved slutten av rapporteringsperioden, og det er usikkert når den vil tre i kraft, men uttalelser fra regjeringen tyder på at reguleringen ikke vil tre i kraft i løpet av de neste to årene.

Etter å ha vurdert kriteriene for fremtidig skattepliktig inntekt i IAS 12.36, bestemmer selskapet å innregne den utsatte skattefordelen fullt ut, basert på antagelsen om at en fremtidig regulering ikke vil tre i kraft før tapene er utnyttet. Hvis reguleringen antas å tre i kraft tidligere, ville det ført til en stor nedskrivning av den utsatte skattefordelen. IAS 12 krever ikke at selskapet gir informasjon om foretatte vurderinger, og siden det ikke har vært tap i den inneværende eller i den foregående rapporteringsperioden, er heller ikke opplysningskravene i IAS 12.82 relevante.

Da den annonserte reguleringen ikke vil bli aktuell i den neste regnskapsperioden, forventer ikke selskapet en vesentlig justering av den bokførte verdien av den utsatte skattefordelen i neste periode. På grunn av dette vurderer selskapet at denne informasjonen ikke er relevant i forhold til kravene i IAS 1.125.

Selskapets vurdering er at de altså ikke blir fanget av opplysningskravene i IAS 12 eller IAS 1.125. Imidlertid krever IAS 1.31 at selskaper må vurdere behovet for ytterligere informasjon hvis spesifikke krav i IFRS ikke er tilstrekkelige for at brukerne skal kunne forstå effekten av transaksjoner eller andre hendelser.

Dette innebærer at hvis utelatelse av informasjon kan påvirke beslutningene til brukerne av regnskapet, må selskapet inkludere denne informasjonen. Siden en tidligere effektivering av den annonserte reguleringen trolig ville ha ført til en vesentlig nedskrivning av utsatt skattefordel, og dette ville ha påvirket brukernes beslutninger, velger selskapet med bakgrunn i IAS 1.31 å informere om: i) vurderingen om at den kunngjorte reguleringen først vil tre i kraft etter at selskapet har utnyttet den utsatte skattefordelen, og ii) hvordan denne vurderingen påvirker den bokførte verdien av selskapets utsatte skattefordel.

Opplysninger om kredittrisiko

I eksempelet om kredittrisikopplysninger illustreres det hvordan et selskap kan opplyse om virkningene av bestemte risikoer for kredittrisikoeksponeringer, selskapets praksis for kredittrisikostyring, og hvordan denne praksisen er relatert til innregning og måling av forventede kredittap.

Selskapet i eksempelet er en finansinstitusjon som tilbyr ulike produkter til forskjellige kundetyper. Som en del av sin kreditstyringspraksis tar selskapet hensyn til effekten av klimarelaterte risikoer på sine utlånsporteføljer. Selskapet har identifisert to låneporteføljer som krever overvåkning og tiltak for å redusere kredittrisiko knyttet til kundenes eksponering for klimarelaterte risikoer. De aktuelle lånene gjelder: i) lån til landbrukskunder hvor klimarelaterte hendelser som tørke kan påvirke låntakernes evne til å tilbakebetale lånene, og ii) lån til bedriftskunder innen eiendom som er sikret med eiendommer i lavtliggende områder utsatt for flomrisiko.

I henhold til paragrafene 35A–38 i IFRS 7, som omhandler krav til offentliggjøring av kredittrisiko fra finansielle instrumenter, konkluderer selskapet med at informasjon om effekten av klimarelaterte risikoer på eksponeringen for kredittrisiko i disse to portefø-

ljene er vesentlig. Selskapet gjennomfører denne vurderingen basert på forhold som; i) størrelsen på porteføljene påvirket av klimarelaterte risikoer i forhold til selskapets totale utlånsportefølge, ii) betydningen av effekten av klimarelaterte risikoer på selskapets eksponering for kredittrisiko sammenlignet med andre faktorer som påvirker denne eksponeringen, og iii) eksterne klimarelaterte kvalitative faktorer som gjør at informasjonen mer sannsynlig vil påvirke beslutninger fattet av finansregnskapets brukere.

Ved anvendelse av opplysningskravene i IFRS 7 vurderer selskapet hvilken informasjon som skal gis om effekten av klimarelaterte risikoer på eksponeringen for kredittrisiko for de aktuelle låneporteføljene. Selskapet vurderer det som naturlig å i) gi en forklaring på selskapets kreditstyringspraksis relatert til klimarelaterte risikoer og hvordan dette håndteres opp mot innregning og måling av forventede kredittap, ii) forklare hvordan klimarelaterte risikoer ble inkludert i inndata, forutsetninger og estimeringsteknikker, og iii) gi informasjon om sikkerhet i porteføljene, herunder informasjon om eiendommer holdt som sikkerhet som er utsatt for flomrisiko, og om denne risikoen er forsikret.

Opplysninger om fjernings- og reetableringsforpliktelser

Dette eksempelet tar for seg opplysningskravet i punkt 85 i IAS 37 og illustrerer hvordan et selskap kan gi informasjon om fjerning og reetableringsforpliktelser selv om den bokførte verdien av den tilhørende avsetningen er uvesentlig.

Eksempelet gjelder en produsent av petrokjemiske produkter som har forpliktelser knyttet til fjerning og reetablering ved nedleggelse av sine petrokjemiske fasiliteter. Selskapet antar at den vil drive virksomhet ved de nåværende fasilitetene i svært lang tid, og derfor vil kostnadene for å gjøre opp de fremtidige forpliktelsene, når de diskonteres til nåverdi, ha en uvesentlig

effekt på den nåværende balanseførte verdien av forpliktelsen. Imidlertid vil kostnadene for å gjøre opp forpliktelsene i fremtiden være høye, og det er en økende risiko for at selskapet kan bli nødt til å stenge noen av sine petrokjemiske fasiliteter tidligere enn forventet på grunn av overgangen til en lavkarbonutslippsøkonomi.

IAS 37 krever at et foretak skal gi opplysninger for hver avsetningsklasse. Selv om den balanseførte verdien av selskapets avsetning er uvesentlig, konkluderer selskapet med at informasjon om de relaterte forpliktelsene er vesentlig. Selskapet kommer til denne konklusjonen etter å ha vurdert forutsetningene som virksomheten drives under, risikoen for at de kan bli pålagt å gjøre opp forpliktelsene tidligere enn forventet, og størrelsen av ressurser ut av selskapet som vil være nødvendig for å gjøre opp forpliktelsen.

Selskapet anvender paragraf 85 i IAS 37 og opplyser om sin forpliktelse ved fjerning og reetablering av sine produksjonsfasiliteter, ved å; i) gi en kort beskrivelse av forpliktelsen og den forventede timingen for utstrømning av økonomiske ressurser og ii) en indikasjon på usikkerheten knyttet til beløpet eller timingen av disse utstrømningene. Der det er nødvendig for å gi tilstrekkelig informasjon, opplyser også selskapet om de viktigste forutsetningene som er gjort om fremtidige hendelser, som for eksempel når fasiliteten forventes å bli stengt.

Opplysninger om disaggregering av informasjon

Det åttende og siste eksempelet i høringsutkastet omhandler hvordan et selskap kan oppfylle kravene om disaggregering av informasjon basert på ulike risikokarakteristikker i henhold til den nye presentasjonen og opplysningsstandard, IFRS 18.

Det aktuelle selskapet i eksempelet eier eiendom, anlegg og utstyr (PP&E) med lang økonomisk levetid og bruken av disse resulterer i et høyt utslipp av

drivhusgasser. I tillegg har selskapet investert i PP&E, som gir et lavere utslipp av drivhusgasser. Disse to typene PP&E, som utgjør en stor del av selskapets eiendeler, har ulike sårbarheter for klimarelaterte overgangsrisikoer som kan påvirke deres brukstid, restverdier og evne til å gjenvinne bokførte verdier.

Etter en vurdering av omstendighetene konkluderer selskapet med at forskjellene i risiko mellom de to PP&E-typer er vesentlige nok til å kreve at informasjonen om dem presenteres separat i selskapets noter.

Avsluttende kommentarer

Det er foreslått at eksemplene skal bli inkludert som illustrative eksempler, men det er i skrivende stund uklart hva utfallet blir. Da IASB ikke har til hensikt at eksisterende krav skal endres, foreslås det ingen overgangs-

regler og heller ikke en foreslått ikrafttredelsesdato i høringsutkastet.

Med disse nye illustrerende eksemplene vil vi få mer veiledning, og de fremhever forhold som bør vurderes ved anvendelse av kravene i IFRS-regnskapsstandarder. Imidlertid vil de foreslåtte eksemplene ikke illustrere enhver situasjon; det kan nok også hevdes at eksemplene ikke utgjør noe nytt, ei heller vil det fjerne behovet for selskapenes bruk av skjønn, men vi må allikevel kunne anse dette som en grei start på diskusjoner på vanskelige skjønnsmessige spørsmål. At det blir diskusjoner rundt dette, er sikkert, og det vil trolig komme mange omfattende hørings svar. Det er derfor langt fra sikkert at alle eksemplene vil bli innarbeidet i sin nåværende form.

Høringsfristen er satt til 28. november 2024.

Løsning til kryssord på side 15

	DOS-MER	DUKEDIEKORRETØY	F	R	ROBERTALL 100	C										
→	D	E	T	→	E	R	→									
LEVE REVISORFUNDINGEN HAR DET	B	O	PREFIS 1 MILLIARDEL	D	OSS	V	I									
LUGON	L	HENVENDE, RETTE	FARGE	G	U	L	T									
P	NESTE UTLØPERNE	S	Y	HOP FLOKK FOR STARRER	R	E	I									
ROBERTALL 100	X	BRIE	L	R	→	S	A	G	T	BY I KROATIA	U	M	A	G		
I	RUSISK ELV DANS	O	B	LØS-NING	LOVI RETT	→	LANKA LEDER, STYRER	S	R	I	ANKERPLASS	R	E	D	↓	
F	→	R	S	↑	F	BIVAL SIMPEL ELKORPONENT	U	S	S	E	L	LIVS-LYST	O	D	DEKA	Å
MILITÆRØVELSENE GNAR-SÅK	U	T	M	A	R	S	→	E	N	E	KNA	E	L	T	↓	
↳	A	M	RYKKE HØR KJELKE	O	S	E	BLÅSE	E	L	E	SEL-SKAPS FORN	LÅS-DEL	R	E	I	F
RAIPPOR-PORTAL RES	B	A	S	I	L	SISTE	F	I	N	A	L	ROBERTALL 500	M	ROBERTALL 1000	Å	
↳	S	A	K	↑	T	E	D	←	G	E	S	←	D	E	M	↙

Del II

Selskapstransaksjoner og betydningen av skillet mellom estimatendringer, tidligere perioders feil og hendelser etter balansedagen

Regnskapsmessige vurderinger vil ofte ha vesentlig betydning i selskapstransaksjoner. Dersom det oppstår tvist i etterkant av en transaksjon, vil regnskapsreglene og -vurderingene ofte også stå i fokus, men rammeverket er da et ganske annet enn det som reglene i hovedsak er myntet på. Skillet mellom estimatendringer og feil kan få store konsekvenser for den endelige prisen som en kjøper ender opp med å betale.



Statsautorisert revisor
Svein Wiig
Partner KPMG
Han er leder av KPMG Norges bransjegruppe for bygg, anlegg og eiendom.



Statsautorisert revisor
André Minge
Director KPMG
Han er tilknyttet KPMG Norges bransjegruppe for bygg, anlegg og eiendom.



Advokat (H)
Kaare Andreas Shetelig
Partner i Wikborg Rein
Hans spesialområder er tvisteløsning innenfor post M&A, skatt og avgift, ansvarssaker, selskapsrettssaker samt alminnelig kontraktsrett og erstatningsrett.



Advokat (H)
Peder Alvik Sanengen
Senioradvokat i Wikborg Rein
Hans spesialområder er tvisteløsning innenfor post M&A, teknologi og industri, med fokus på kontraktsrett, selskapsrett og erstatningsrett.

De synspunktene som kommer til uttrykk i artikkelen, står for artikkelforfatterens regning og kan ikke tillegges KPMG eller Wikborg Rein.

Innledning – del II

Oversikt

I del I av denne artikkelen behandlet vi regelverket for skillet mellom estimatendringer, tidligere perioders feil, hendelser etter balansedagen og hvordan dette regelverket er praktisert.

I denne del II skal vi se nærmere på hvordan skillet kan gi grunnlag for krav og rettslig tvist i etterkant av selskapstransaksjoner, og redegjøre for forholdet mellom regnskapsmessige vurderinger og typiske grunnlag for krav fra kjøper mot selger under en aksjekjøpsavtale – både avtalte garantier og skadesløsholdelser og bakgrunnsrettens regler. Regnskapsreglene og skillet mellom estimatendringer og tidligere perioders feil vil kunne bli en viktig del av erstatnings- og/eller prisavslagsvurderingen som skal foretas, selv om

selgers potensielle ansvar direkte hviler på andre rettslige grunnlag. Dette medfører også at rammeverket for de regnskapsmessige vurderingene som skal foretas, blir ganske annerledes enn for deres vanlige anvendelsesområde.

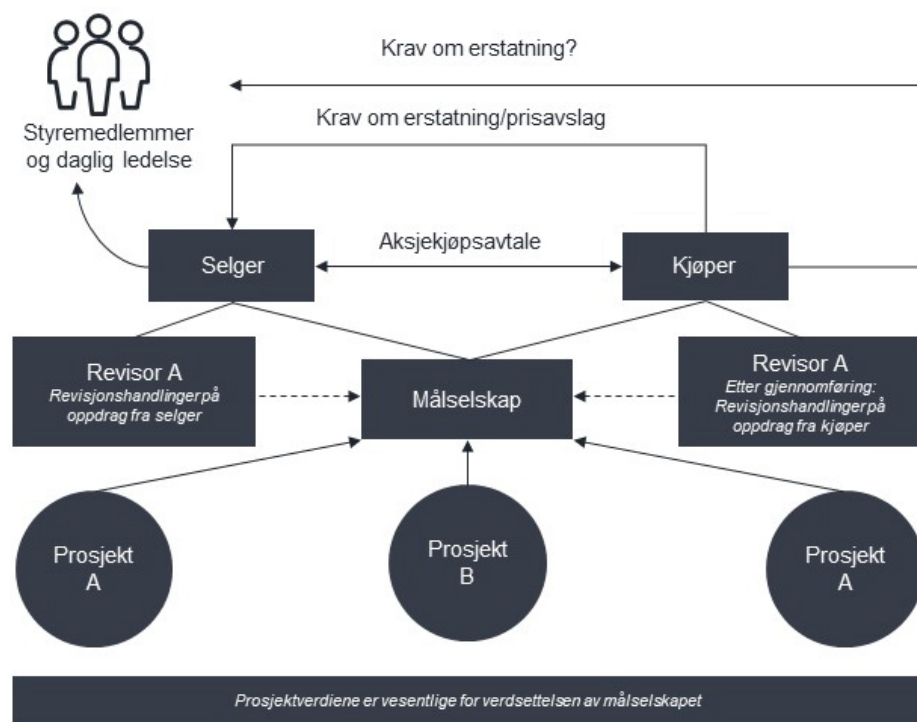
I forbindelse med en regnskapsavleggelse handler skillet mellom estimatendringer og tidligere perioders feil først og fremst om presentasjon og periodisering. Der kriteriene for fortsatt drift er oppfylt for en virksomhet, vil det være et spørsmål om et forhold leder til en estimatendring i den perioden forholdet oppdages, eller klassifiseres som en tidligere periodes feil som skal føres mot egenkapitalen. Ved en tvist mellom kjøper og selger etter en transaksjon kan imidlertid det samme spørsmålet om «periodisering» få avgjørende betydning for om kjøper

må bære risikoen for en negativ utvikling etter overtakelsen, eller om risikoen kan flyttes tilbake til selger ved et erstatnings/prisavslagskrav fra kjøper. Dersom kjøper kan identifisere en tidligere periodes feil, vil det formodentlig – avhengig av hva som er avtalt i aksjekjøpsavtalen – gi kjøper gode kort på hånden for et krav mot selger. Feil i tidligere periode kan selger måtte hefte for. Er det derimot snakk om en estimatendring, vil forholdet ofte bli værende hos kjøper.

Komplekse og skjønsmessige vurderinger – potensial for uenigheter og rettslig tvist

Temaet er etter vår erfaring praktisk, spesielt der målselskapet i en transaksjon er et prosjektselskap hvor de primære verdiene ligger i selskapets

prosjektportefølje. Verdsettelsen av selskapet vil i stor grad være summen av de pågående prosjektene, og hvert prosjekts verdi vil i stor grad bero på estimater. Verdsettelsen av selskapet vil normalt være et viktig utgangspunkt for forhandling av kjøpesummen. Som redegjort for i del I av artikkelen, skal beste estimat anvendes ved verdsettelsen, jf. rskl. § 4-2. Dette er en utpreget konkret og skjønnsmessig vurdering, som etter sin fremoverskuende natur vil være beheftet med usikkerhet. Dermed vil slike vurderinger også kunne være grobunn for uenigheter mellom selger og kjøper, og i ytterste konsekvens krav mot både selger, styret og daglig ledelse i selger:



Det er en iboende interessemotsetning mellom kjøper og selger: kjøper vil som utgangspunkt betale minst mulig for målselskapet, mens selger vil få mest mulig betalt. Partene vil dermed også kunne ha et ulikt utgangspunkt for de regnskapsmessige vurderingene og estimatene som ligger til grunn for verdsettelsen av selskapet. Før signering og gjennomføring vil selger i utgangspunktet ha en interesse i at verdiene i selskapet vurderes så høyt som mulig. Kjøpers interesse har motsatt fortegn ved at enhver kjøper generelt sett vil ha en interesse av å argumentere for at verdiene i realiteten var lavere enn reflektert i siste tilgjengelige regnskaper og annen informasjon som kjøper mottar eller tilegner seg under forhandlingsperioden. Sagt tabloid kan selger ha interesse av «å pynte brura for salg», mens kjøper kan ha interesse i «å finne skjeletter i skapet» både før signering og etter gjennomføring. Potensialet for uenigheter og rettslige

prosesser som denne dynamikken gir, forsterkes av de betydelige økonomiske konsekvensene som en vurderingsforskjell kan få. Dersom beste estimat tilsier at et prosjekt vil gå med overskudd, kan løpende inntektsavregning benyttes, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 2, mens ved tap skal *bele* det forventede tapet regnskapsføres i medhold av § 4-1 første ledd nr. 4. Hvorvidt beste estimat peker mot et overskudd eller mot et tap, kan derfor gi et betydelig utslag på verdsettelsen av målselskapet og dermed kjøpesummen som kjøper skal betale.

Etter at kjøper har overtatt målselskapet, vil kjøper også få tilgang til det komplette underlaget for selgers regnskapsmessige vurderinger, samt de ansatte som har foretatt vurderingene (typisk CFO, controller og andre ansatte innen prosjektstyring i målselskapet) og revisorene som ev. har revidert regnskapet. Dette setter kjøper i stand til å

kunne ettergå og forsøke å endre selgers regnskapsmessige vurderinger, og kan gi et godt grunnlag for å fremme krav mot selger. Selger kan på sin side stå i motsatt situasjon uten kontroll på verken de menneskelige ressursene som har utarbeidet estimatene, eller dokumentasjonen som estimatene bygger på. Denne dynamikken forsterker ytterligere det (betydelige) tvistepotensialet som allerede ligger i verdsettelsens skjønnsmessige natur.

Avtalen og kjøpsloven vil i utgangspunktet regulere selgers ansvar overfor kjøper

Salg av aksjer reguleres av kjøpsloven (kjl.), jf. § 1. Det er derfor i utgangspunktet lovens regler om selgers mangelsansvar i kapittel IV og misligholdsbeføyelsene i kapittel V som kommer til anvendelse dersom kjøper vil fremme krav som følge av påståtte mangler ved selskapet, herunder påståtte feil ved verdsettelsen, med mindre partene har avtalt noe annet i aksjekjøpsavtalen. Det følger av kjl. § 3 at avtalen i så fall vil gå foran.

I selskapstransaksjoner vil partene normalt søke å regulere mangelsansvaret fullt ut gjennom aksjekjøpsavtalen. Vanlig praksis er at selger avgir garantier for nærmere bestemte forhold ved målselskapet, ofte omtalt som en garantikatalog. For denne artikkelens formål er det særlig to garantier som vil være relevante:

(i) Selgers garanti for informasjon som er gjort tilgjengelig for kjøpers due diligence og under transaksjonsprosessen for øvrig, og som eventuelt erstatter (eller utfyller) regler om selgers opplysningsplikt i kjl. § 18 og 19. Informasjons- og opplysningsgarantier vil kunne variere i omfang, men de vil normalt innebære at selger både garanterer for at informasjon som er gitt, er riktig, og at selger *har* gitt all slik informasjon som en kjøper vil kunne regne med å få – gjerne med en form for vesentlighetskvalifikasjon for å unngå at selger vil hefte for den minste unøyaktighet.

(ii) Selgers garanti for regnskapene til målselskapet. Typisk vil selger regulært innestå for at nærmere angitte årsregnskap og eventuelle andre regnskaper utarbeidet til bruk i transaksjonen gir et «rettviseende bilde» av verdien av selskapets eiendeler og forpliktelser. På samme måte som for informasjonsgarantiene vil regnskapsgarantier ofte ha en form for vesentlighetskvalifikasjon.

Det er vanlig markedspraksis at de avtalte garantiene avgis av selger både på tidspunktet for signering av aksjekjøpsavtalen og på tidspunktet for gjennomføring av transaksjonen. Dette kan føre til at selger har et ansvar ikke bare for riktigheten av regnskapsmessige vurderinger på det tidspunktet kjøpesummen ble fremforhandlet og avtalen inngått, men også på det senere tidspunkt avtalen gjennomføres.

Regnskapsrettslige regler og vurderinger vil ofte spille en betydelig rolle ved mangelsvurderingen

Selv om mangelsvurderingen må foretas med utgangspunkt i kontraktsrettslige regler – enten det formelle grunnlaget er avtalte mekanismer i aksjekjøpsavtalen eller reglene i kjøpsloven – vil regnskapsrettslige regler og vurderinger ofte få en sentral plass ved spørsmålet om salgsgjenstanden (aksjene) er mangelfull. Dette gjelder særlig der målselskapet er et prosjektselskap hvor pågående prosjekter utgjør verdiene i selskapet, og hvor selgers verdsettelse derfor i stor grad har bygget på regnskapsmessige estimater av prosjektverdiene på et gitt tidspunkt forut for signering og gjennomføring av transaksjonen. Da vil regnskapsrettslige regler og vurderinger kunne få en betydelig – og til og med avgjørende – rolle for om det foreligger en mangel ved salgsgjenstanden (aksjene) og dermed grunnlag for krav mot selger.

De markedsmessige informasjons- og regnskapsgarantier vil ofte også kunne gi kjøper et grunnlag for å angripe de regnskapsmessige vurderingene som selger har gjort. For regnskapsgarantien kan kjøper påstå at selgers vurderinger

ikke er gjort i tråd med de prinsipper som regnskapsloven og/eller relevante regnskapsstandarder krever, og at det dermed foreligger et garantibrudd fordi regnskapene til målselskapet ikke gir et rettviseende bilde. For informasjonsgarantien (opplysningsplikten) kan kjøper påstå at selger burde informert om grunnlaget for et estimat og/eller omstendigheter som *burde* ha foranlediget en estimatendring. Begge deler kan gi grunnlag for ansvar, og de to grunnlagene vil behandles hver for seg i det følgende.

Om ansvar for regnskapsmessige vurderinger under en regnskapsgaranti

Overordnet vurderingstema: Om regnskapene gir et rettviseende bilde

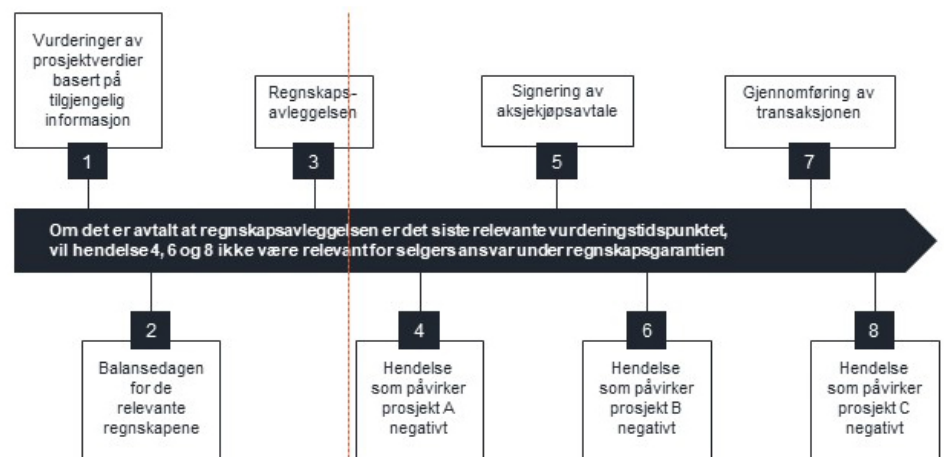
For regnskapsgarantien vil det overordnede spørsmålet være om regnskapene som selger har garantert for, gir et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling på tidspunktet for regnskapsavleggelsen. For et prosjektselskap vil svaret på spørsmålet blant annet bero på om estimatene som regnskapet bygger på, er riktige.

Vurderingstidspunktet

Et første spørsmål er hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for vurderingen av om regnskapene gir et rettviseende bilde. Regnskapsgarantier vil etter vår erfaring regulært peke på datoen for regnskapet som det korrekte vurderingstidspunkt av om regnskapene

faktisk gir et rettviseende bilde. Om ordlyden i avtalen ikke presiserer vurderingstidspunktet, vil det som et utgangspunkt være garantitidspunktet som skal legges til grunn, altså både tidspunktet for signering og gjennomføring om aksjekjøpsavtalen følger vanlig praksis. I og med at regnskapene som er omfattet av garantien gjerne vil ligge noe tilbake i tid, innebærer dette at selger kan risikere å innestå for at de regnskapsmessige vurderingene er riktige også på et senere tidspunkt enn tidspunktet for regnskapet. Der målselskapet er et prosjektselskap, vil utviklingen i prosjektene også kunne tilsi en estimatendring i forhold til estimatene som ble brukt i regnskapene. Dersom denne slår ut i negativ retning, kan selger komme i en situasjon der hen er ansvarlig selv om det ikke var noe feil med regnskapene per tidspunktet for regnskapsavleggelsen. Etter vårt syn bør det derfor presiseres i aksjekjøpsavtalen at selger bare garanterer for vurderingene som regnskapet bygger på per balansedagen, eventuelt frem til avleggelsen av regnskapet, men ikke senere. Noe annet vil kunne utvide regnskapsgarantien til også å omfatte eventuelle etterfølgende estimatendringer, noe som sjelden er intensjonen bak en vanlig regnskapsgaranti. En slik negativ etterfølgende utvikling vil uansett – dersom den ikke er informert om i tilstrekkelig grad – kunne omfattes av informasjonsgarantien/selgers opplysningsplikt, jf. nedenfor.

Vurdering av ansvar under regnskapsgarantien



Betydningen av skillet mellom estimatendringer og feil

For spørsmålet om regnskapet gir et rettviseende bilde per balansedagen, vil skillet mellom estimatendringer og feil være av vesentlig betydning. Dersom kjøper kan sannsynliggjøre at det er gjort feil i regnskapsmessig forstand som skal medføre en korrigerende i tidligere regnskapsperioder, vil selger i utgangspunktet kunne bli holdt ansvarlig for slike feil. Det følger av punkt 6 i NFRS 5 at «plikten til å føre korrigerende av tidligere års feil mot egenkapitalen gjelder bare for vesentlige feil». Dersom det først er snakk om en slik vesentlig feil, vil regnskap med slike feil ofte heller ikke gi et «rettvisende bilde» av målselskapets finansielle stilling.

Dersom det foreligger andre typer feil, eller om kjøper mener at selger burde ha bygget på andre estimater, blir bildet mer nyansert. For dette spørsmålet må selgers vurderinger og estimatene som er benyttet i regnskapet, ses opp mot rammene for vurderingene som følger av regnskapsloven og -standardene. Det følger av rskl. § 4-2 at beste estimat skal fastsettes «på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når regnskapet avlegges». Dette vil altså ikke være balansedagen. Forarbeidene til bestemmelsen inneholder ingen nærmere forklaring enn at bestemmelsen «*har samme innhold som kravet i NRS 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen*», jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) side 93. Etter NRS 3 punkt 2 er tidsperioden «*etter balansedagen*» definert som tiden mellom balansedagen og «*vedtak om fremleggelse av finansregnskapet*». Det følger av standarden at ordlyden sikter til styrebehandlingen av regnskapet, ikke generalforsamlingsbehandlingen. Etter vårt syn må derfor rskl. § 4-2 tolkes på samme måte, slik at selgers estimater må ta innover seg relevante hendelser også etter balansedagen og frem til datoen for styrebehandlingen av regnskapene det er snakk om.

Et særspørsmål som oppstår i denne sammenheng, er hvilken tidsperiode som skal hensyntas der selger har garantert for proforma-regnskap eller såkalte «management accounts», som ofte benyttes i transaksjonsprosesser,

og som utarbeides med ulik grad av revisorkontroll og styrebehandling, gjerne for å gi et bilde av målselskapets verdi så tett opp mot avtaletidspunktet som mulig. Svaret må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Der slike regnskap ikke er styrebehandlet, må imidlertid det generelle utgangspunktet være at balansedagen legges til grunn. Dette vil formodentlig være best i overensstemmelse med ordlyden, som gjerne peker mot denne datoen konkret. Avhengig av den konkrete prosessen med utarbeidelsen av regnskapet, vil det også kunne være vanskelig å identifisere et annet tydelig tidspunkt hvor et proforma-regnskap må anses som «*avlagt*». Dessuten vil kjøper uansett ha en viss beskyttelse mot eventuell negativ utvikling etter balansedagen gjennom selgers opplysningsplikt, jf. nedenfor. Et tilleggspoeng som støtter opp under denne løsningen, er at en kjøper på generelt grunnlag ikke bør kunne stille like høye krav til «management accounts» o.l., som til reviderte og styrebehandlede årsregnskap. Med andre ord vil rommet for avvik kunne være større for ureviderte «management accounts» enn avlagte og reviderte regnskap.

Innenfor disse rammene vil spørsmålet om selgers ansvar langt på vei bero på om estimatene som ligger til grunn for regnskapet, er utarbeidet i tråd med de regnskapsrettslige prinsippene som skal anvendes for å komme frem til «beste estimat». Dersom de garanterte regnskapene ikke gir uttrykk for beste estimat, for eksempel fordi selger ikke har lagt tilstrekkelig vekt på det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsippet, eller glemte å hensynta informasjon som burde vært del av vurderingen (og som hadde medført at estimatet ville blitt et annet), kan selger havne i ansvar under regnskapsgarantien på dette grunnlaget. Etter vår erfaring vil bevisstheten rundt dette variere betydelig, særlig fordi det gjerne er selger/målselskapets prosjektorganisasjon som i praksis foretar vurderingene av de enkelte prosjekter og dermed verdiene som legges til grunn for regnskapet. Når det blir tvist, har gjerne prosjektorganisasjonen blitt med i målselskapet og således gått over til å bli «kjøpers folk». Det er imidlertid

viktig at selger har et bevisst forhold til det ansvaret som selger påtar seg gjennom regnskapsgarantien, og det kan etter omstendighetene være lurt å få selskapets revisor til å foreta en forenklet kontroll eller andre revisjonshandlinger i forkant av signering og/eller gjennomføring av transaksjonen for å redusere egen risiko.

Om ansvar for regnskapsmessige vurderinger under en informasjonsgaranti (selgers opplysningsplikt)

Rammene for vurderingen

Ved siden av regnskapsgarantien vil selger også kunne holdes ansvarlig for sine regnskapsmessige vurderinger under informasjonsgarantien. Selger garanterer typisk for at den informasjon som er gitt, i alle vesentlige henseender er riktig, fullstendig og ikke villedende, og for at det etter selgers kunnskap ikke foreligger opplysninger eller forhold vedrørende målselskapet som ikke har blitt opplyst om til kjøper, og som ville påvirke en vanlig og rimelig kjøpers vurdering av å kjøpe aksjene på avtalens vilkår og betingelser. Hvem hos selger som i så fall skal ha kunnskap om forholdene, er normalt nærmere definert i aksjekjøpsavtalen. En informasjonsgaranti bygger på den alminnelige opplysningsplikten som følger av kjøpsloven §§ 18 og 19, som gjelder om dette ikke er avtalt nærmere. Selgers opplysningsplikt vil kunne *utvide* selgers ansvar i forhold til regnskapsgarantien.

En informasjonsgaranti avgis i praksis normalt både ved signering av aksjekjøpsavtalen og ved gjennomføring av transaksjonen. Ved ansvar etter kjøpsloven vil opplysningsplikten vurderes på tidspunktet for risikoens overgang, jf. kjl. § 21. Dette vil være tidspunktet for gjennomføring av transaksjonen, med mindre noe annet er avtalt. I begge tilfeller innestår selger *på dette tidspunktet* for at (i) kjøper har fått den informasjonen som han burde få fra selger – eller som han «*badde grunn til å rekne med å få*», slik det følger av kjl. § 19 (1) bokstav b, og (ii) informasjon som er *gitt*, fortsatt er riktig – herunder den informasjonen som fremkommer av regnskapene som er fremlagt for kjøper. Det vil kunne gå tid

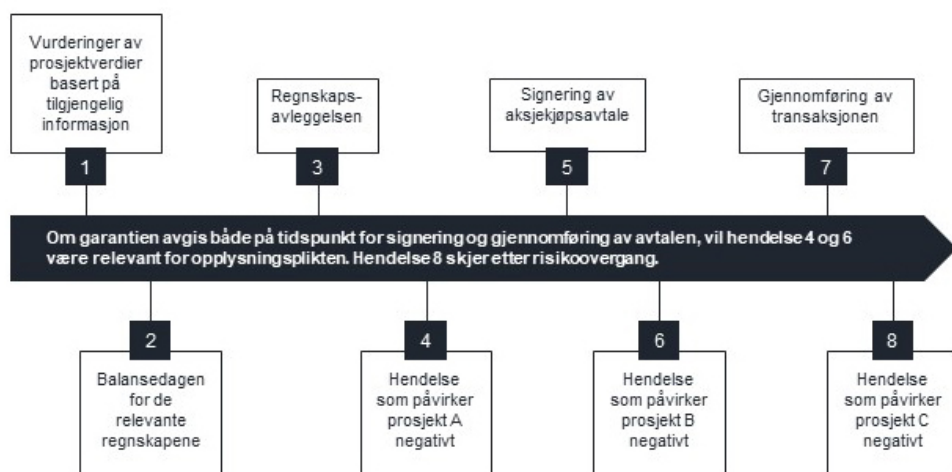
mellom balansedagen for de siste tilgjengelige regnskapene som anvendes i en transaksjon og gjennomføringstidspunktet. Bare mellom signering av aksjekjøpsavtalen og gjennomføring kan det gå flere måneder, for eksempel dersom myndighetsgodkjenninger må på plass. Der målselskapet er et prosjektselskap, kan det derfor ha skjedd mye i prosjektene – både med positivt og negativt fortegn – i perioden fra balansedagen for regnskapene og frem til gjennomføring. Dette innebærer en risiko som selger bør være klar over. Selv om regnskapsgarantien er begrenset til de avlagte regnskaper, kan informasjonsgarantien i praksis også gjøre selger ansvarlig for regnskapsmessige vurderinger som går utover det som er strengt nødvendig for å avlegge regnskapene, og for forhold etter regnskapsavleggelsen (men før gjennomføringen).

Regnskapsmessige estimater fra regnskapsavleggelsen kan skjerpe selgers opplysningsplikt på signering og gjennomføring

En negativ utvikling i det som er grunnlaget for estimatene fra regnskapsavleggelsen og til gjennomføring, kan etter omstendighetene være noe selger plikter å opplyse om selv om det ikke var noe feil med estimatene som ble brukt i de relevante regnskapene. De regnskapsmessige vurderingene som *har* blitt gjort, vil derfor i praksis kunne *skjerpe* selgers opplysningsplikt. Vurderingene som lå til grunn for regnskapene, vil kunne danne et referansepunkt for det som skjer senere i tid og frem til gjennomføringen av transaksjonen. Dersom det oppstår en differanse mellom regnskapsestimaterne og beste estimat på gjennomføringstidspunktet, kan denne differansen i seg selv etablere en opplysningsplikt for selger. Har selger for eksempel vært optimistisk og anvendt et offensivt estimat på et prosjekt per balansedag x, og utviklingen er negativ i tiden frem til gjennomføringstidspunkt y, kan selger være forpliktet til å opplyse om den negative utviklingen. Det kan argumenteres for at denne plikten gjelder uavhengig av om utviklingen i seg selv ikke er vesentlig eller beror på ekstraordinære

forhold, men at selger likevel må opplyse om utviklingen simpelthen fordi den økonomiske differansen er av en viss størrelse. På den måten risikerer selger i praksis å bli holdt ansvarlig for estimatene som lå til grunn for regnskapene, og for estimatendringene som skal foretas senere, selv om selger ikke har noe ansvar for de samme vurderingene og estimatendringene under *regnskapsgarantien*. Også der den økonomiske differansen ikke har blitt så stor på tidspunktet for gjennomføring, kan en kjøper – ofte med rette – fortsatt argumentere for at utviklingen faller inn under opplysningsplikten fordi de økonomiske konsekvensene først vil inntreffe senere.

Vurdering av ansvar under informasjonsgarantien



Dette, om enn noe indirekte, ansvaret for regnskapsmessige vurderinger bør selger og selgers rådgivere ha i mente når prosjektverdier skal kommuniseres til potensielle kjøpere, særlig der det er snakk om «management accounts» og andre, ureviderte proforma-regnskaper.

Det nærmere omfanget av opplysningsplikten

Et særspørsmål om omfanget av selgers opplysningsplikt knyttet til (endringer i) regnskapsmessige vurderinger, er om plikten må vurderes prosjekt for prosjekt eller for målselskapet som sådan. I et prosjektselskap med en viss portefølje av pågående prosjekter, vil det alltid være slik at noen prosjekter kan utvikle seg bedre enn andre. En etterfølgende utvikling kan føre til at noen prosjekter går med overskudd, mens andre går med tap – med den store regnskapsmessige effekten dette innebærer. I tvister hvor denne tematikken oppstår, vil kjøper gjerne fremme krav på grunnlag av alle de prosjektene som har gått dårligere enn kjøper påstår å ha kunnet forvente,

uten hensyn til eventuelle prosjekter som har gått bedre enn hva regnskapene ga grunn til å forvente.

Svaret på denne problemstillingen er ikke opplagt. Etter kjl. §§ 18 og 19 knytter opplysningsplikten seg til «tingen». Dette tilsier at det som utgangspunkt er målselskapet som helhet som er det riktige perspektivet, og at en ordinær negativ utvikling i noen prosjekter bør kunne «nøytraliseres» av ordinær positiv utvikling i andre. Det kan derfor ikke være noen tvil om at den samlede økonomiske differansen i alle fall vil være et sentralt moment ved fastleggningen av omfanget av selgers opplysningsplikt. Dette gir god mening all den tid opplysningsplikten i stor grad også styres av hvilke berettigede forventninger kjøper har fått til salgsgjenstanden som følge av både virksomhetens natur og den informasjonen som selger har gitt. Samtidig vil ikke helhetsbildet være det eneste relevante perspektivet. Svaret må også bero på hva som er årsaken(e) til den negative utviklingen som krever en estimatendring. Der en negativ utvikling

skyldes mer uvanlige eller ekstraordinære hendelser, vil slike forhold raskere kunne være omfattet av opplysningsplikten enn om det er en mer alminnelig utvikling som er grunnlaget. Dette gjelder muligens også om det økonomiske helhetsbildet ikke nødvendigvis er vesensforskjellig på signerings-/gjennomføringstidspunktet som ved regnskapsavleggelsen. Dersom et prosjekt utvikler seg fra å gå med overskudd til at estimatet peker mot tap, vil det medføre en såpass stor regnskapsmessig konsekvens at det fort kan anses som omfattet av opplysningsplikten uansett – i alle fall der det er snakk om et prosjekt av en viss størrelse i lys av målselskapets samlede virksomhet. Der de konkrete konsekvensene av en hendelse ennå er usikre, vil også dette tale for at selger bør gi opplysninger til kjøper.

Generelt vil derfor både den helhetlige økonomiske utviklingen, forholdenes art og usikkerheten rundt både estimatene som er foretatt og den videre utviklingen til prosjekt(ene) være av betydning for om en utvikling som fordrer en estimatendring faller inn under selgers opplysningsplikt. Det er nok tryggere for selger å informere om for mye enn for lite når det kommer til målselskapets prosjektutvikling. Dette vil ofte være rent operasjonell informasjon som ikke har noen fremtredende plass verken i due diligence eller i forhandlingene mellom selger og kjøper, og selger kan oppfylle sin plikt nokså enkelt ved for eksempel løpende å sende over månedsrapporter eller andre rapporteringsformer som antakeligvis allerede er etablert som ledd i virksomheten til målselskapet.

Dersom selger unnlater å opplyse om utvikling i prosjektene, kan det gi grunnlag for langvarige og komplekse prosesser, hvor kjøper påstår å ha krav på betydelige beløp. I slike etterfølgende prosesser vil selgers regnskapsmessige vurderinger kunne bli svært grundig ettergått og utfordret, gjerne med sakkyndig bistand, men da med et helt annet rammeverk og et helt annet formål enn da vurderingene ble foretatt i utgangspunktet. Etter vår erfaring kan det variere fra sak til sak i hvilken grad en domstol eller en voldgiftsrett tar

hensyn til denne «landskapsendringen» for de regnskapsmessige vurderingene til selger, noe som i praksis øker selgers risiko i saker som gjelder denne typen krav. Også dette bør selger ha i mente ved vurderinger av hvilke opplysninger som det er nødvendig å gi til kjøper frem til gjennomføring av en transaksjon.

Kort om erstatningsansvar og utmåling

Selv om artikkelen avgrenser mot erstatningsutmåling, vil vi likevel kort skissere noen utgangspunkter. Det er vanlig at det avtales i aksjekjøpsavtaler at kjøpers eneste sanksjon mot mangler, er erstatning, jf. kjl. § 40. Det innebærer at kjøper har fraskrevet seg retten til prisavslag, jf. kjl. § 38, og muligheten for å heve kjøpet, jf. kjl. § 39. I utgangspunktet er selgers ansvar avgrenset mot såkalt indirekte tap, jf. kjl. § 40 annet ledd, jf. § 67. Imidlertid er det et unntak for dette ved såkalt tilsikring, altså forhold selger har garantert for, jf. kjl. § 40 tredje ledd bokstav b. Da kan også indirekte tap kreves erstattet. Normalt avtales det i aksjekjøpsavtaler at selger skal erstatte ethvert rimelig påregnelig økonomisk tap kjøper påføres på grunn av brudd på selgers garantier. I tillegg avtales det ofte tallmessige terskler før kjøper kan fremme krav, og selger kan begrense sitt ansvar beløpsmessig, for eksempel til en prosentandel av kjøpesummen. Slike grenser gjelder med mindre brudd på selgers garantier skyldes forsett eller grov uaktsomhet hos selger. I tillegg inntas det regulært bestemmelser om tapsbegrensningsplikt for kjøper.

Rettskildegrunnlaget for selve utmålingen av selgers erstatningskrav er noe spinkelt. Det er eksempler på at utmålingen beror på en differansebetraktning mellom aksjenes verdi som garantert («as warranted») og verdien som den er med garantibruddet («as is»). Selve utmålingen beror naturlig nok på de konkrete omstendigheter ved transaksjonen, men en utmåling kan illustreres med et tenkt eksempel: Om kjøper har tatt utgangspunkt i forhandlingene med selger om at kjøpesummen skal være en multippel på 10x på siste års driftsoverskudd (eller

EBITDA) for selskapet, vil et avvik på 1 million kroner på grunn av feil i regnskapene, kunne medføre et erstatningskrav på 10 millioner kroner.

Revisors rolle og ansvar

Revisor skal kontrollere at regnskapet som avlegges, i det vesentlige er korrekt. Før transaksjonen er det selger som eier målselskapet, og det er selger som utpeker styret i målselskapet. Det er styret som vedtar regnskapet, og styret gir revisor i oppdrag å revidere regnskapene. Etter transaksjonen er det kjøper som utpeker styremedlemmene. Revisor må etter transaksjonen forholde seg til et nytt styre for det samme selskapet. All den tid regnskapsretten inneholder skjønnsmarginer, kan det nye styret vurdere selskapets regnskapsmessige stilling på en annen måte enn det gamle styret. Altså, selv om grunnlaget for regnskapet kan være mer eller mindre det samme rett før og rett etter transaksjonen, kan det regnskapsmessige resultatet bli et annet. For revisor er det ikke nødvendigvis gitt at det ene resultatet er noe mer riktig enn det andre, men revisor kan havne i den situasjonen at mer eller mindre samme regnskap med ulike resultater kan måtte aksepteres. Dette kan bli satt på spissen om revisor må vitne i en tvist mellom kjøper og selger, hvor revisor må forsvare at både regnskapet før og etter transaksjonen er riktig, selv om resultatet i de to regnskapene er ulikt.

Også ellers vil revisor kunne havne i krevende situasjoner om det oppstår tvist i etterkant av en transaksjon. Det vil for eksempel kunne være utfordrende å trekke en klar linje for taushetsplikten knyttet til målselskapets forhold overfor henholdsvis selger og kjøper. Revisors vurderinger og handlinger vil gjerne også bli ettergått grundigere enn i en ren driftsfase, potensielt av både selger og kjøper av målselskapet. Situasjonen er på generelt grunnlag egnet til å øke risikoen for kravpågang mot revisor i medhold av revisorloven § 11-1 (erstatningsansvar), og revisor bør være bevisst på dette og den «balanseøvelsen» revisor raskt vil kunne komme i der det blir tvist etter salg av en oppdragsgiver.

Regnskapsloven i 25 år, del 2

Dette er andre del av en artikkel i to deler som gir et tilbakeblikk på gjeldende regnskapslov. Første del, som ble publisert i forrige utgave av Revisjon og Regnskap, kommenterer forholdet mellom loven og EUs regnskapsdirektiver, samt utviklingen av differensierte regler. I denne delen omtaler jeg grunnleggende regnskapsprinsipper, utviklingen av god regnskapsskikk og Finansdepartementets forvaltning av regnskapsreguleringen.



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

5. Grunnleggende regnskapsprinsipper

En fremtredende nyskapning ved gjeldende regnskapslov var lovkapittelet (kapittel 4) om grunnleggende regnskapsprinsipper. Med grunnleggende regnskapsprinsipper menes i snever betydning bestemmelsene om transaksjonsmåling og periodisering i § 4-1 første ledd. Lovforarbeidene omtaler imidlertid også bestemmelsene i §§ 4-2 – 4-5 som grunnleggende prinsipper. I tillegg inneholder kapittelet bestemmelsen i § 4-6 om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk, som ikke omtales som et grunnleggende regnskapsprinsipp, men som likevel har samme overordnede karakter som de øvrige bestemmelsene i kapittelet.

Et lovkapittel om grunnleggende regnskapsprinsipper ble foreslått av Regnskapslovutvalget 1990 i NOU 1995: 30. Det opprinnelige forslaget ble noe omskrevet av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) uten at det materielle innholdet ble vesentlig endret. Argumentasjonen for lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper var at de ville utgjøre et formålstjenlig grunnlag for den videre utviklingen av regnskapspraksis og -standarder.

Lovutredningens forslag om grunnleggende regnskapsprinsipper refererte til flere kilder. For det første ble det identifisert en del «alminnelige prinsipper» i fjerde og syvende direktiv. Dette gjelder mest eksplisitt bestemmelsene om forsiktighetsprinsippet, kongruensprinsippet, konsistent prinsippanvendelse og fortsatt drift-forutsetningen. For det annet var det etablerte konvensjoner i norsk regnskapsregulering og -praksis som utvalget ønsket videreført. Dette gjelder særlig periodiseringsbestemmelsene om sammenstilling og opptjening, samt transaksjonsmåling, jf. § 4-1 første ledd. Dessuten gjelder dette den rettslige standarden «god regnskapsskikk», som riktignok også fikk en forankring i direktivenes bestemmelse om rettvise bilde. Den tredje kilden til lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper er enkelte allmenne normer fra amerikansk og internasjonal regnskapsstandardutvikling som bl.a. kommer til uttrykk i bestemmelsen om behandling av regnskapsestimater og periodiseringsbestemmelsen om sikring.

Grunnleggende prinsipper i gjeldende regnskapslov har tydeligst vært assosiert med de tradisjonelle bestemmelsene om transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Disse var verken utledet fra regnskapsdirektivene eller fra amerikanske eller internasjonale regnskapsstandarder, men heller fra en noe eldre amerikansk

regnskapstradisjon. En regnskapsregulering formulert som prinsipper for innregning av inntekter og kostnader omtales som resultatorientert, og det er nettopp en resultatorientering som de grunnleggende prinsippene om opp-tjening og sammenstilling i § 4-1 første ledd representerer. I kombinasjon med kongruensprinsippet, som innebærer at periodens endring i egenkapital er lik periodens resultat korrigert for eventuelle overføringer mellom foretaket og eierne, følger det at balansens netto eiendeler blir en funksjon av resultatpostene. Motstykket til resultatorientert regnskapsregulering er balanseorientert regnskapsregulering, hvor prinsipper for innregning av eiendeler og forpliktelser og endringen i disse gjennom kongruensprinsippet blir bestemmende for resultatet.

Helt fra NOU 1995: 30 ble utgitt har lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper vært kontroversielt, og det har særlig vært anført to motforestillinger. For det første var det allerede på 1990-tallet klart at de førende regnskapsregimene (USA, Storbritannia, samt den daværende internasjonale standardsetteren IASC) gikk inn for en regnskapsregulering formulert ved en balanseorientering. For det annet ble det påpekt at lovfesting av slike prinsipper var et uprøvd virkemiddel. Periodisering gjennom sammenstilling var utvilsomt kjent gjennom lærebøker og regnskapsstandarder, men forarbeidene til regnskapsloven inneholder ikke noen

henvisning til andre land som har slike bestemmelser i sin lovgivning. Allerede i høringen av lovforslaget fremkom det skepsis til bestemmelsene om grunnleggende regnskapsprinsipper som i og for seg ikke argumenterer mot resultatorienteringen, men mot forslaget om lovfesting. Departementet valgte likevel å foreslå lovfesting av grunnleggende regnskapsprinsipper, men åpnet også for lovendring dersom internasjonal regnskapsutvikling skulle gå på tvers av disse prinsippene.

De to utvalgene som har blitt oppnevnt for å gjennomgå regnskapsloven etter ikrafttredelsen, har begge blitt bedt om å vurdere hensiktsmessigheten av lovkapittelet om grunnleggende regnskapsprinsipper. Evalueringsutvalget 2002 anbefalte å beholde de grunnleggende regnskapsprinsippene med en viss oppmykning av formuleringer. Dessuten foreslo utvalget å komplettere kapittelet med en formålsbestemmelse for og enkelte kvalitetskrav til årsregnskapet, inspirert av IFRS begrepsramme. Med unntak av en justering i bestemmelsen om prinsippanvendelse i § 4-4, ble endringsforslagene avvist av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005).

Regnskapslovutvalget 2014 foreslo å fjerne de grunnleggende regnskapsprinsippene fra regnskapslovgivningen fordi de vanskeliggjør harmonisering av norsk regnskapspraksis med internasjonal utvikling. I stedet foreslo utvalget et nytt lovkapittel benevnt «alminnelige prinsipper for utarbeidelse av årsregnskapet» for å ivareta bestemmelser i regnskapsdirektivet 2013/34/EU. I denne sammenheng anførte utvalget at noen av direktivbestemmelsene ikke var korrekt eller tilfredsstillende gjennomført i gjeldende lov. Blant «alminnelige prinsipper» i fjerde og syvende direktiv, som ble omtalt og forkastet i NOU 1995: 30, er et krav om enkeltvurdering av eiendeler og forpliktelser og et forbud mot motregning av eiendeler mot forpliktelser og inntekter mot kostnader. Det konsoliderte regnskapsdirektivet 2013/34/EU har dessuten nye alminnelige prinsipper om

substans foran form og vesentlighet som heller ikke er gjennomført i regnskapsloven.¹

I tillegg mente Regnskapslovutvalget 2014 at noen av direktivets alminnelige prinsipper hadde fått en noe tvilsom gjengivelse i norsk lov. Direktivets alminnelige forsiktighetsprinsipp er gjennomført med en bestemmelse om at «urealisert tap skal resultatføres», og det er antakelig altfor snevert. Direktivets kongruensprinsipp er gjengitt med en underlig tautologisk bestemmelse om at «inntekter og kostnader skal resultatføres».

Av større praktisk betydning er uoverensstemmelsen mellom lovens og direktivets fortsatt drift-bestemmelse. I direktivet artikkel 6 nr. 1 a er dette formulert som et ubetinget prinsipp: «Foretaket skal antas å oppfylle forutsetningen om fortsatt drift». Det må forstås slik at så lenge foretaket utarbeider regnskap etter en lov forankret i direktivet, legges fortsatt drift til grunn, uansett om konkurs eller driftsstans etter alt å dømme skulle være nært forestående. Bestemmelsen i § 4-5 er derimot at fortsatt drift legges til grunn «(...) så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet». Problemet med den norske bestemmelsen er ikke bare at den er materielt ulik direktivbestemmelsen. Vi har med den norske fortsatt drift-bestemmelsen skapt et behov for vanskelige og unødvendige grensdragninger med hensyn til sannsynlighetsnivå for avvikling og til tidshorison for fortsatt drift. Behovet for klarhet om sannsynlighetsnivå og tidshorison er blitt ytterligere aksentuert gjennom kravet til fortsatt drift-redegjørelse i bestemmelsen om årsberetning.

I de to proposisjonene som Finansdepartementet har fremmet på grunnlag av de to utredningene fra Regnskapslovutvalget 2014, er spørsmålene knyttet til grunnleggende regnskapsprinsipper overhodet ikke berørt. Det er selvsagt ikke uvanlig at et departement unnlater å følge en tilrådning fra et offentlig oppnevnt utvalg, men det er antakelig en sjeldenhet at et utvalg påpeker en motstrid med internasjonale forpliktelser som det oppdragsgivende departementet lar være å kommentere i sin kommunikasjon med Stortinget.

6. God regnskapsskikk

Kravet i § 4-6 om at de regnskapspliktige skal følge god regnskapsskikk (GRS) var ikke en nyskaping i regnskapsloven 1998. Både formelt og i praksis har imidlertid GRS blitt sterkt påvirket av utviklingen under gjeldende lov.

GRS er en såkalt rettslig standard. Slike rettslige standarder finnes på en rekke lovområder, i Norge og i andre land. GRS ble omtalt første gang av regnskapslovkomiteen som ble nedsatt i 1959 (Coward-utvalget), og fikk lovhemmel i aksjeloven 1976 og i regnskapsloven 1977. I disse lovene gjaldt GRS «årsoppgjøret», dvs. både regnskapet og årsberetningen, samt bokføringen. Ved de begrepsvalg som ble gjort med ny regnskapslov, ble GRS formelt snevret inn til bare å gjelde årsregnskapet.

Formålet med en lovfestet rettslig standard på regnskapsrettens område har vært ganske konstant i det halve århundret den har eksistert. Coward-utvalget erkjente i sin utredning at med et forretningsliv i stadig utvikling er det ikke er mulig å gi en detaljert lovregulering av alle forhold som kan oppstå. En rettslig standard ville kunne gi en dynamisk regnskapsregulering som ellers bare kunne oppnås ved en kontinuerlig oppdatering av detaljerte regler.

På et overordnet plan har det også vært en relativt kontinuerlig forståelse av innholdet i GRS. Forskjellige autoritative kilder har vektlagt to typer kriterier ved GRS: utbredelseskriteriet og

¹ Direktivets vesentlighetsprinsipp i artikkel 6 nr. 1 j sier at «kravene fastsatt i dette direktiv (...) trenger ikke oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig». I Prop. 66 LS (2020-2021) punkt 3.3.3 kan en få inntrykk av at departementet mener å ha foreslått en gjennomføring av vesentlighetsprinsippet i samsvar med tilrådning fra Regnskapslovutvalget 2014 og høringsinstansene. Det som departementet faktisk fikk vedtatt, var den definisjonen av vesentlighet som nå er i § 1-10, og som ikke har samme meningsinnhold som vesentlighetsprinsippet i direktivets artikkel 6 nr. 1.

kvalitetskriteriet. Utbredelseskriteriet, dvs. at noe er en «skikk», innebærer at den skal kunne identifiseres i praksis. Kvalitetskriteriet innebærer at skikken skal være «god» ut ifra en eller annen målestokk som er avledet av det overordnede formålet med regnskapet.² Åpenbart kan det være konflikt mellom de to kriteriene, og lovforarbeidene til gjeldende lov bruker noe plass på å drøfte hvordan utgivelse av regnskapsstandarder kan bidra til at en dårlig skikk blir erstattet av en god skikk.³

En tydelig ambisjon ved regnskapsloven 1998 sammenlignet med tidligere lovgivning er den rollen som utgivelse av regnskapsstandarder er tiltenkt for utvikling av GRS. En rekke autoritative uttalelser om GRS fra ulike private eller statlige instanser (Regnskapsrådet, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Oslo Børs) ble utgitt på 1980- og 90-tallet. I 1989 ble Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) opprettet, og denne institusjonen fikk etter hvert en helt dominerende stilling når det gjaldt å uttale seg om GRS. I det lille norske regnskapsmiljøet var det et sterkt sammenfall mellom ledende personer i NRS og ekspertmedlemmer til Regnskapslovutvalget 1990. Det er nærliggende å tenke at både utvalget og departementet hadde NRS' virksomhet i tankene da en la rammene for utvikling av GRS i ny lov.

Det er særlig på to områder at den nye loven var tenkt å styrke utviklingen av GRS. For det første gjennom lovfestingen av grunnleggende regnskapsprinsipper: Behovet for disse var særlig begrunnet med den nytten de ville kunne gjøre som ramme for regnskapsstandarder, jf. omtalen i punkt 5 ovenfor. For det annet gikk departementet i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) punkt 6.8.5 langt i å legitimere standarder fra private instanser (hvorav NRS) som uttrykk for

GRS. Vedtaket av den nye regnskapsloven kunne oppfattes å innlede en gullalder for NRS.

Imidlertid var gullalderen av kort varighet. Det som spente ben for den utviklingen som var forutsett i forarbeidene til ny lov, var den endrede rollen for internasjonale regnskapsstandarder i Norge. Lovens forarbeider reflekterer i liten grad det arbeidet som pågikk internasjonalt for å utvide bruken av internasjonale regnskapsstandarder. I mai 1999 kom EU-kommisjonen med sin handlingsplan for finansielle tjenester, som ble fulgt opp med en egen regnskapsstrategi for EU. I 2002 vedtok EU IFRS-forordningen (1606/2002/EU) som gjennom EØS-avtalen innebar obligatorisk bruk av IFRS for børsnoterte foretak i Norge.

Den økte bruken og betydningen av IFRS i Norge hadde to betydningsfulle effekter for NRS' virksomhet. For det første forsvant inntektsgrunnlaget ved utgivelsen av norske regnskapsstandarder, for det var i første rekke de store foretakene og deres revisorer som etterspurte kurs og materiell som NRS utga. For det annet ga den økte vektleggingen av IFRS internasjonalt et sterkt påtrykk for å utvikle GRS i retning av IFRS-løsninger, heller enn løsninger som ble utledet av grunnleggende regnskapsprinsipper. Rundt år 2000, dvs. nokså umiddelbart etter opprinnelig vedtak av gjeldende lov, bestemte NRS seg for å utvikle hver norske regnskapsstandard med utgangspunkt i tilsvarende internasjonale regnskapsstandard, men samtidig å begrunne løsningene med henvisning til grunnleggende regnskapsprinsipper. I lengden viste dette seg å være en vanskelig øvelse, og strategien ble forlatt til fordel for en mer direkte adopsjon av IFRS-løsninger i norske regnskapsstandarder. Det var imidlertid et vedvarende spenningsforhold mellom balanseorienterte IFRS-løsninger og resultatorienterte grunnleggende prinsipper som ikke alltid lot seg løse.

Det skal imidlertid sies at det parallelt med innarbeiding av IFRS-løsninger i norske regnskapsstandarder, foregikk en

mer selvstendig GRS-utvikling på mer avgrensede områder hvor IFRS ikke hadde tydelige løsninger. Det gjaldt bl.a. NRS-notatene om fisjon og konserninterne transaksjoner, som begge henviser til transaksjonsprinsippet, samt regnskapsstandardene for små foretak og for ideelle organisasjoner.

Det har i lang tid vært klart at gjeldende organisering av standardsetting i Norge ikke er bærekraftig. Evalueringsutvalget 2002 ønsket seg en videreføring av NRS uten noen stor omorganisering, men anbefalte statlig tilskudd til driften. Dette standpunktet fikk en slags tilslutning fra Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) punkt 5.5, uten at dette materialiserte seg i etterfølgende år. Regnskapslovutvalget 2014, som så for seg en større rolle for regnskapsstandarder sammenlignet med gjeldende lov, anbefalte NRS erstattet av et offentlig oppnevnt organ. Fem og et halvt år etter at utredningen fra dette utvalget forelå, ble forslaget om ny lov forkastet av departementet i Prop. 66 LS (2020–2021) punkt 3.2.1 fordi det ikke var påvist at nytten for regnskapsbrukerne av en ny lov ville være større enn merkostnaden for de regnskapspliktige. Forslaget om et nytt standardsettende organ ble ikke spesifikt kommentert, men departementet understreket betydningen av GRS og utviklingen av regnskapsstandarder og lovt å komme tilbake til dette. Ytterligere halvannet år senere anmodet departementet NRS om å sette ned en arbeidsgruppe som på ny skulle se på organisering og finansiering av norsk regnskapsstandardsetting. Arbeidsgruppens utredning, som forelå januar 2023, anbefalte videreføring av standardsetting i privat regi (og ikke nødvendigvis i regi av NRS), men med større statlig medvirkning og deltakelse enn i dag. Arbeidsgruppen foreslår også statlig medfinansiering.⁴

Aldersfordelingen på gjeldende regnskapsstandarder forteller noe om hvordan NRS' aktivitetsnivå har utviklet seg

² Det ville føre for langt å drøfte formålet med finansregnskapet i denne artikkelen. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) punkt 2.6.1 nevner som et hovedhensyn at «regnskapsreguleringen skal bidra til informative regnskaper som er tjenlige i forhold til brukernes behov».

³ En mer utfyllende diskusjon av innholdet i GRS er NOU 2015: 10 punkt 11.3.

⁴ <https://www.regjeringen.no/contentassets/cef61891f6e440bf9db7fac272ea8c83/vedlegg.pdf>, se kapittel 6.5.



over tid. Det er naturlig å fokusere mest på standardsettingen for «øvrige foretak», som er det store grunnfjellet av mellomstore virksomheter som ble hovedfokus for NRS etter at de børsnoterte skiftet til IFRS. Sommeren 2024 finnes det 17 endelige og fem foreløpige standarder for øvrige foretak. Blant de førstnevnte ble ti vedtatt som endelige innen 2005 og bare én etter 2012. Alle de fem foreløpige standardene ble vedtatt innen 2005. Hvis en også tar i betraktning NRS' produksjon av opphevede standarder, blir overvekten av tilårskomne standarder enda mer merkbar.

På den annen side gir ikke denne aldersfordelingen noe fullstendig bilde av aktiviteten. For det første har NRS i forhold til øvrige foretak nedlagt betydelige ressurser i utviklingen av en ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMB. Denne forefinnes som et omfattende høringsutkast, men den har aldri materialisert seg som en vedtatt

standard.⁵ For det andre har NRS i hele perioden etter 2005 gjort et betydningsfullt arbeid med standarder for små foretak (NRS 8), for ideelle organisasjoner og for foretak med begrenset regnskapsplikt.

Omfanget av oppdatering av standardene hører også med til dette bildet. Regnskapsstandardene for små foretak og ideelle organisasjoner har vært regelmessig oppdatert frem til i dag. Noen av de endelige standardene har også vært nylig oppdatert, men grundigheten i oppdateringene varierer betraktelig, fra det rent kosmetiske til oppdateringer med materielt innhold. Standardene som fortsatt bærer merkelappen «foreløpig», har for det meste ikke vært oppdatert på de siste 15 årene. Især har regnskapsstandardene om

«resultatskatt», med sine referanser til skatteregler fra 1990-tallet, et loslitt preg.

Det er nedlagt mye grundig og godt arbeid i norske regnskapsstandarder. Status i dag er likevel at de mangler vedlikehold. Hovedbegrunnelsen for å ha en rettslig standard på regnskapsområdet er jo at den kan virke dynamisk i forhold til skiftende omgivelser, men det forutsetter kontinuerlig ajourføring. En norsk huseier vet at et strøk med beis bare varer frem til det er behov for å beise på nytt. Slik er det også med regnskapsstandarder.

7. Omsorgssvikt

Enhver norsk lov har en departements-tilknytning. Som oftest er den til det departementet som har fremmet loven overfor Stortinget. Vedkommende departementet har ansvar for å holde loven a jour og relevant og har ofte hjemmel til å gi utfyllende bestemmelser.

⁵ <https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>

Regnskapsloven ligger under Finansdepartementet. Det er ikke naturgitt at den skal ligge der. Inntil 1988 lå regnskapslovgivningen i Handels- og skipsfartsdepartementet. Ved dette departementets avvikling ble det meste av dets saksfelt fordelt mellom det nyopprettede Næringsdepartementet og Utenriksdepartementet, mens ansvaret for regnskaps- og revisjonslovgivning ble overført til Finansdepartementet. Da endring i departementsstrukturen ble forelagt Stortinget, ble det ikke gitt noen annen begrunnelse for denne plasseringen av regnskaps- og revisjonslovgivningen enn at overføringen var «naturlig».⁶ Men opprettelsen av det nye Næringsdepartementet var begrunnet med et behov for styrking og utvikling av det konkurranseutsatte næringslivet, så det hadde vært lett å finne argumenter også for en annen organisering. Skuer en hen til regnskapslovgivningens departementstilknytning i andre europeiske land, er variasjonen stor: finans-, nærings-, økonomi- og justisdepartementer er alle representert.

Jeg har ikke innsikt i den egentlige begrunnelsen for overføringen av dette ansvarsområdet fra Handelsdepartementet til Finansdepartementet. Anekdotisk har jeg hørt at Finansdepartementets embetsverk mente at Handelsdepartementet tok for lite hensyn til skattemessige konsekvenser ved forvaltningen av regnskapslovgivningen. Hvis skattemessige hensyn var den reelle begrunnelsen for valg av departementstilknytning, er tidspunktet likevel påfallende. I 1992 kom en skattereform som langt på vei frigjorde måling av skattepliktig inntekt fra regnskapslovens vurderingsregler, og denne utviklingen ble ytterligere forsterket med skattereformen 2006. På tidspunktet for overføringen til Finansdepartementet var en således uansett i ferd med å nøytralisere regnskapslovgivningens skattemessige konsekvenser.

Det finnes riktignok andre argumenter enn skatt for at regnskapslovgivningen

kan høre hjemme i Finansdepartementet, bl.a. Finansdepartementets sektoransvar overfor finansnæringen. Men også det argumentet er svekket over tid, ettersom finansinstitusjonene i større utstrekning anvender IFRS. Et departement med et mer allment ansvar for norsk næringslivs rammebetingelser, ville kanskje passe bedre på den delen av regnskapsreguleringen som retter seg mot små og mellomstore foretak.

Jeg tar opp spørsmålet om departementstilknytning for regnskapslovgivningen i denne artikkelen fordi situasjonen bærer preg av at regnskapsreguleringen ikke blir godt nok tatt vare på av lovgiver. Et kvart århundre etter at regnskapsloven opprinnelig ble vedtatt, er loven ikke a jour med gjeldende EØS-regler,⁷ og utviklingen av god regnskapsskikk har nesten helt stoppet opp. Også lovteksten og lovstrukturen bærer preg av at ingen bryr seg om å holde den ved like.

Et konkret eksempel på manglende kvalitetssikring i lovgiveropp-gaven er bestemmelsen om konsolideringsutelatelse i § 3-8. Det alminnelige utgangspunktet i både norsk lov og regnskapsdirektivene er at datterselskapene i et konsern skal konsolideres i konsernregnskapet, dvs. at regnskapsposter i datterselskapenes resultatregnskap og balanse skal aggregeres inn i konsernregnskapet etter bestemte prinsipper. Både gjeldende regnskapsdirektiv og det tidligere syvende direktiv har imidlertid bestemmelser om at noen datterselskaper kan holdes utenfor konsolideringen. Direktivbestemmelsene om konsolideringsutelatelse har endret seg noe over tid, men ikke så mye. Etter opprinnelig lovvedtak har § 3-8 vært endret tre ganger og langt mer omfattende enn direktivendringene skulle tilsi.

Innholdet i gjeldende regnskapsdirektiv artikkel 23 nr. 9 er egentlig ganske oversiktlig og lett tilgjengelig. Det listes

opp tre kriterier som gir morselskap rett til å unnlate konsolidering av datterselskap: 1) det er vanskelig eller kostbart for morselskapet å innhente informasjonen, 2) morselskapet er forhindret i å utøve kontroll over datterselskapet, 3) datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie. Artikkel 23 nr. 9 er supplert med artikkel 23 nr. 10 som sier at morselskapet helt kan unnlate å utarbeide konsernregnskap dersom alle dets datterselskaper er enten uvesentlige eller unntatt fra konsolidering etter artikkel 23 nr. 9.

En skulle tro at innholdet i artikkel 23 nr. 9 og 10 enkelt kunne gjengis i en norsk lovtekst på en oversiktlig og forståelig måte. Lovutkastet i NOU 2015: 10 brukte den aller mest nærliggende teknikken med én paragraf som gir tre nummererte kriterier for konsolideringsutelatelse og én paragraf, plassert på samme sted i loven, som gir rett til å droppe hele konsernregnskapet når det ikke er noen datterselskaper som må konsolideres.

I stedet for å lage en ny lovtekst, foretrakk departementet å slipe til lovteksten som lå der fra før. Dermed fikk vi gjeldende bestemmelse om konsolideringsutelatelse i § 3-8 som består av to ledd: første ledd som upresist gjengir direktivets tre kriterier for konsolideringsutelatelse, og annet ledd som inneholder en overflødig konsolideringsutelatelse for uvesentlige datterselskaper. Første ledd er upresis i forhold til direktivet fordi det gir en plikt og ikke en rett til konsolideringsutelatelse for midlertidig eiet datterselskap. Annet ledd er en overflødig overlevning fra en bestemmelse om konsolideringsutelatelse i det tidligere syvende direktiv som ikke er videreført i gjeldende regnskapsdirektiv.

Retten til å sløyfe hele konsernregnskapet når det ikke er noen datterselskaper å konsolidere (artikkel 23 nr. 10), er plassert et annet sted i loven, i § 3-2 femte ledd. Logikken er tydeligvis at denne bestemmelsen har med konsernregnskapsplikten å gjøre, og konsernregnskapsplikten i regnskaps-

6 St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 12 (1987-88) pkt. 4.2.

7 I denne artikkelen har jeg først og fremst påvist avvik mellom loven og regnskapsdirektivet når det gjelder grunnleggende prinsipper. I NOU 2015: 10 er det påvist mange flere slike avvik, bl.a. i vurderingsreglene.

loven er formulert i § 3-2 om årsregnskapets innhold. Plasseringen fjernt fra bestemmelsen om konsolideringsutelatelse fremstår allikevel som en pussighet. Enda mer pussig er bestemmelsens ordlyd som bruker begrepene «morselskap» og «datterselskap» i første komma, og «(mor) foretak» og «datterforetak» i annet komma. Forklaringen er antakelig at ordlyden i siste komma ble klippet ut av lovutkastet i NOU 2015: 10. Som før nevnt foreslo denne utredningen en helt ny lov, og der var gjeldende lovs (tidligere konsekvente) bruk av «selskap» byttet ut med det mer nøytrale «foretak». Uansett burde en kompetent lovskriver ha sett behovet for å tilpasse språkbruken til resten av loven.

Det jeg her påpeker om § 3-8 og § 3-2 femte ledd, er ikke alvorlig i den forstand at de fører til at et regnskap satt opp etter regnskapsloven er i motstrid med direktivet. Men mangelen på klarhet og logikk og alminnelig språkvett i lovteksten er alvorlig i den forstand at den signaliserer at regnskapsloven ikke er viktig. Og en lov som ikke er viktig, kan godt brytes.

Påstanden min i denne artikkelen er at norsk regnskapsregulering er i en så lurvete forfatning at den ikke blir respektert. Ved avslutningen av min egen yrkeskarriere er dette noe som bekymrer meg. Jeg har vært med på å skrive tekster i utredninger og proposisjoner om en velfungerende

regnskapsregulering som en nødvendig betingelse for en sunn markedsøkonomi. Dette er ikke bare floskler. I tillegg til regnskapsinformasjonens rolle for kapitalmarkedene, skal den presumptivt utgjøre en grunnmur for skattesystemet, privatrettslige kontrakter, konkursinstituttet og vern mot økonomisk kriminalitet. Det er store samfunnsmessige kostnader forbundet med å la regnskapsreguleringen forvitte. Jeg håper at fremtidige beslutningstakere, enten de befinner seg i Finansdepartementet eller et annet sted, kommer til å ta dette ansvaret på alvor.

Annonsering tidsskrifter

Annonsér i **Revisjon og Regnskap**, fagtidsskriftet for deg som vil holde deg oppdatert innen regnskap, revisjon, bærekraft, skatt og avgift m.m.

Annonsér i temabladet **Revisor informerer**, der målgruppen er eiere og ledere i små og mellomstore bedrifter samt styremedlemmer i større bedrifter.

For annonsebestilling, kontakt Pia Himberg på mobil **919 03 697** eller e-post pia@salgsfabrikken.no

 Revisorforeningen

Relevans og signifikans i revisjon

Ved nye definisjoner i oppdatert ISA 315 «Identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon»¹ har International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB²) hatt som mål å gradere den iboende risikoen for å gjøre revisjonen mer måleffektiv. Dette har hatt begrenset effekt på revisjonsprosessen i praksis.



Emma Kristensen
Associate i Audit & Assurance,
Deloitte Lyngdal

Revisorer utviser usikkerhet knyttet til betydningen og bruken av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Noe som medfører at revisorene ikke praktiserer i overensstemmelse med den oppdaterte standarden. Særlig er det kategorien ikke-signifikante, men vesentlige regnskapselementer som har vist seg vanskelig å ta stilling til i praktisk revisjon.

Dette fremkommer av masteroppgaven «Risikovurdering etter oppdatert ISA 315 - teori og praksis» levert ved Masterprogrammet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen - Universitetet i Agder juni 2024.³

Innledning

Som følge av IAASBs Clarity-prosjekt⁴ ble de nye internasjonale revisjonsstandardene gjeldende for Norge fra 1.1.2010.⁵ I den forbindelse ble vesentlighetsbegrepet tydeligere definert og operasjonalisert gjennom ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon*. Dette medførte at ikke-vesentlige transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger (heretter i artikkelen kalt regnskapselementer) kunne unnlates revidert, basert på revisors skjønnsmessige vurderinger.⁶



Hanne Seland
Associate i Trust Solutions,
PwC Kristiansand

Samtidig ble det gjennom fortolkninger av ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer* pkt. A42 og opplæring i standardene gitt uttrykk for at alle påstander skulle kontrolleres for hvert enkelt vesentlig regnskapselement.

I forbindelse med oppdatert ISA 315 er ISA 330 utvidet med et nytt punkt A42a⁷ som tydelig understreker at dette bare gjelder relevante påstander, et nytt begrep introdusert i forbindelse med oppdateringen av ISA 315. Oppdatert ISA 315 introduserte også begrepene signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer og knytter dette opp mot relevante påstander.

Følgelig tydeliggjøres en ny kategori hvor revisors risikohåndtering kan reduseres betydelig i arbeidsomfang, basert på lavere iboende risiko.

Med bakgrunn i masteroppgaven, vil artikkelen presentere funnene og søke å klargjøre begrepene relevans og signifikans. Dette med sikte på å fremme en praksis i tråd med IAASBs målsetting om gjennom nye definisjoner å gradere den iboende risikoen for å gjøre revisjonen mer måleffektiv.

Bakgrunn for endringer i ISA 315

IAASB begynte prosjektet med å oppdatere ISA 315 tidlig i 2016, da evaluering av tidligere ISA 315 viste at mange



Geir Haaland
Førstelektor og studieprogramleder MRR, Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder (UiA)

respondenter var bekymret for manglende sammenheng i både type og omfang av risikoer som ble identifisert i praksis.⁸

Formålet til IAASB med å endre, oppdatere og forbedre den tidligere versjonen av ISA 315 var flere. Blant annet skulle oppdatert ISA 315 bidra til å fremme mer konsistent anvendelse av prosedyrer for identifisering og vurdering av risiko, og følgelig bidra til en mer robust risikovurdering.⁹ Hensikten med dette var å gjøre videre risikohåndteringshandlinger mer fokusert på de identifiserte risikoene.¹⁰

Standarden definerte blant annet «*signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger*», sammen med «*relevante påstander*».¹¹ Revisor må følgelig i etterkant av oppdateringen hensynta hvorvidt ulike regnskapselementer er signifikante og vesentlige, hvilket danner grunnlag for tre ulike kategoriseringer, karakteristika og oppfølging:

- **Signifikante, og vesentlige**
- Når **minst** en av påstandene vurderes å være **relevant** i den forstand at det kan anslås risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til påstanden(e).
→ Krav til å fastsette nivået på iboende risiko for regnskapselementet og utføre risikohåndteringshandlinger tilpasset anslått risiko.

1 <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revidert-2019-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-vesentlig-feilinformasjon>

2 <https://www.iaasb.org/>

3 <https://uia.brage.unit.no/uia-xmlui/handle/11250/3142232>

4 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/clarity-iaasb-standards>

5 <https://www.revregn.no/journal/2010/1/revisjon-1-2010-39/Nye-internasjonale-revisjonsstandarder-i-Norge/?status>

6 <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>

7 <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021.pdf>

8 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>

9 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>

10 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>

11 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>

- **Ikke-signifikante, men vesentlige**
- Når **ingen** av påstandene vurderes å være relevant i den forstand at det kan anslås risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til påstanden, **men** regnskapselementet er over arbeidsvesentlighetsgrensen.
- **Ikke** krav til å fastsette nivået på iboende risiko for regnskapselementet, **men** likevel **krav** til risikohåndtering tilpasset anslått risiko, i den forstand at det er krav om å utføre substanshandlinger tilpasset risikoen.
- **Ikke-signifikante, og ikke vesentlige**
- Når ingen av påstandene vurderes å være relevante i den forstand at det kan anslås risiko for vesentlige feilinformasjon knyttet til påstanden, og regnskapselementet er under arbeidsvesentlighetsgrensen.
- **Ikke** krav til risikohåndtering, i den forstand at det ikke er behov for videre revisjonshandlinger.

Informanter

Gjennom åtte dybdeintervjuer, herav intervju med fire store og fire mindre norske revisjonsselskap, har masteroppgaven undersøkt hvordan definisjonen av signifikante regnskapselementer har påvirket revisjonen i praksis.

Selskap	Størrelse på selskap	Informant	Stillings-tittel	Oppdrags-ansvarlig	Erfaring fra revisjon
A	Stort	A1	Manager	Nei	5,5 år
B	Stort	B1	Partner	Ja	16 år
C	Stort	C1	Partner	Ja	18 år
		C2	Manager	Nei	7 år
D	Stort	D1	Senior manager	Nei	7,5 år
E	Mindre	E1	Partner	Ja	24 år
F	Mindre	F1	Partner	Ja	19 år
G	Mindre	G1	Senior manager	Ja	19 år
		G2	Supervisor	Nei	4 år
H	Mindre	H1	Senior Associate	Nei	4 år

Selv om to av selskapene ikke stilte med oppdragsansvarlige revisorer, var revisorene godt kjent med praksisen før og etter oppdatert ISA 315. Alle informantene ble derfor vurdert egnet til å besvare spørsmålene.

Ved å gjennomføre intervju med både store og mindre norske revisjonsselskap ble det mulig å foreta en sammenligning, og følgelig undersøke om størrelsen på revisjonsselskapet har betydning for praktiseringen av den oppdaterte standarden.

Utvalget er begrenset til åtte dybdeintervju. Vi mener likevel at det er tilstrekkelig for å belyse hvorvidt risikovurderingen foretas i samsvar med teorien i standarden.

Funn

Tolkning av definisjonene

Studien viser at revisorene har ulik tolkning og forklaring på hva det innebærer at en påstand er relevant, og at et regnskapselement er signifikant.

	Signifikant regnskapselement	Relevant påstand
A	Vesentlighetsgrense, naturen og effekten tilsier det	-
B	Det er vesentlig i størrelse eller har egenskaper slik at det kan bli vesentlig	En påstand hvor det er risiko for at påstanden kan være feil
C	Størrelse og risikoene tilsier det	En påstand hvor risikoen ligger
D	Det har potensiale til å bli vesentlig feil, og det har iboende risiko	-
E	Det er vesentlig, ustabil og har iboende risiko	En påstand er relevant som hovedregel
F	Posten er stor	En sentral påstand på de store regnskapselementene
G	Det har relevante påstander	En påstand som har en risiko for vesentlig feil i seg
H	Det er over arbeidsvesentlighetsgrensen	En påstand hvor det kan bli vesentlig feil hvis påstanden er feil

Det var bare ett revisjonsselskap som definerte relevante påstander og signifikante regnskapselementer i overensstemmelse med oppdatert ISA 315, og presiserte at et regnskapselement er signifikant dersom det finnes en eller flere relevante påstander. Hvor en relevant påstand er en påstand tilknyttet en risiko for vesentlig feil.¹² De resterende revisorene uttrykte ganske overraskende ingenting om sammenhengen mellom relevante påstander og signifikante regnskapselementer.

Som det fremkommer av definisjonene, er betydningen av signifikans basert på om det er en vesentlig risiko tilknyttet en påstand.¹³ Halvparten av revisjonsselskapene uttrykte imidlertid at et regnskapselement anses å være signifikant dersom det har en vesentlig beløpsmessig størrelse, og det kommer derfor klart frem at risikoelementet ikke hensyntas i samsvar med oppdatert ISA 315. En konsekvens av en slik forståelse og praktisering vil være at ingen regnskapselementer klassifiseres som «*ikke-signifikant, men vesentlig*».

¹² <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revidert-2019-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-vesentlig-feilinformasjon>

Fastsettelse av relevante påstander og signifikante regnskapselementer

Samtlige av revisorene benytter både kvalitative og kvantitative faktorer ved vurderingen og fastsettelsen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer.

	Kvantitative faktorer	Kvalitative faktorer
A	Totalvesentlighetsgrense	Skjønn, erfaring til kunden og kjennskap til markedet
B	Usikker	Skjønnsmessig vurdering av om regnskaps-elementet kan bli vesentlig
C	Arbeidsvesentlighetsgrense	Risiko i regnskapselementene
D	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kunnskap om kunden, magesfølelse og profesjonell skepsis
E	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til og erfaring med kunden
F	Totalvesentlighetsgrense	Virksomhetsforståelse
G	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til kunden og bransjen
H	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til kunden, og forventning om hvordan regnskapet burde se ut

Som følge av at iboende risikofaktorer er særtrekk som påvirker i hvilken grad en påstand om et regnskapselement inneholder vesentlig feilinformasjon¹⁴, er det overraskende at ingen av revisorene viste til disse faktorene som kvalitative faktorer.

Det fremkommer også variasjon i hvilken vesentlighetsgrense som legges til grunn ved vurdering av kvantitative faktorer. Dette antas å kunne skyldes at ISA-ene konsekvent bruker ordet «vesentlig» i aktuelle punkter.

Den videre revisjonstilnærmingen påvirkes, i etterkant av oppdatert ISA 315, av hvorvidt revisorene kategoriserer regnskapselementene som «signifikante», «ikke-signifikante, men vesentlige» og «ikke-signifikante, men vesentlige». Ut fra svarene til revisorene anses det bare å være to selskaper som praktiserer «ikke-signifikante, men vesentlige». Det var også bare revisorene fra disse to selskapene som påpekte at revisjonstilnærmingen ble påvirket.

Revisjonstilnærming

Selskap	Relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonstilnærmingen
A	Ja, kan gå litt mer til der det er risiko
B	Usikker
C	Nei
D	Nei
E	Nei
F	Nei
G	Ja, fokuset kan rettes mot de riktige plassene i regnskapet
H	Usikker

Revisjonsomfang

Selskap	Relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonsomfanget
A	Nei
B	Usikker
C	Nei
D	Ja, økt arbeid da flere regnskapselementer krever økt oppmerksomhet
E	Nei
F	Nei
G	Nei
H	Usikker

Selv om standardsetterne ikke har som mål å redusere revisjonsomfanget, men å oppnå en mer spisset revisjon, skal ikke alle vesentlige regnskapselementer håndteres i samme detaljgrad, men

tilpasset om de vurderes som signifikante eller ikke.¹⁵ De to revisjonsselskapene som praktiserte kategoriseringen «ikke-signifikant, men vesentlig», begrunnet uendret revisjonsomfang med at standarden har medført mer arbeid på enkelte områder, men mindre på andre, noe som er i tråd med standardsetters målsetting.

Konsekvenser

Når revisor ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til risikoen i regnskapselementene på påstandsnivå, og følgelig reviderer etter størrelsen på regnskapselementet opp mot vesentlighetsgrensen, må revisor fremdeles revidere alle vesentlige regnskapselementer i samme detaljgrad uavhengig av risiko. Dette medfører at revisor må fastsette iboende risiko og kontrollrisiko for samtlige regnskapselementer. Anvendelse i overensstemmelse med oppdatert ISA 315 antas derfor å kunne være til stor hjelp for revisorene og bidra til en mer risikobasert og måleffektiv revisjon.

Mulige endringer til det bedre i ISA 315

Med grunnlag i at syv av åtte revisjonsselskaper ganske overraskende ikke uttrykte en sammenheng mellom relevante påstander og signifikante regnskapselementer, kan det stilles spørsmål om definisjonene er tilstrekkelig. Det kan følgelig argumenteres for at et nytt veiledningspunkt i standarden, som knytter definisjonen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer sammen, kan være en måte å forbedre forståelsen på. Et eksempel er å innføre et nytt punkt A10 i standarden, hvor nåværende pkt. A10 blir A11 osv. Det foreslåtte punktet kan formuleres som følger: «En transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning er signifikant når det finnes en eller flere påstander tilknyttet denne hvor det er identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon». Dette kan gi bedre forståelse for sammenhengen og følgelig bidra til en mer konsistent risikovurdering og -håndtering.¹⁶

13 <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revidert-2019-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-vesentlig-feilinformasjon>

14 <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revidert-2019-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-vesentlig-feilinformasjon>

15 <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-330-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>

16 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>

Videre var det uklart om informantene anvendte iboende risikofaktorer som grunnlag for vurderingen av relevante påstander og signifikante regnskaps-elementer. Som følge av at iboende risikofaktorer er særtrekk som påvirker i hvilken grad en påstand om et regnskapselement inneholder vesentlig feilinformasjon, skal disse faktorene dokumenteres.¹⁷ En måte å gjøre dette på kan være å fremstille disse i en oversikt, i tråd med tabellen nedenfor:

Eksempel på fastsettelse av iboende risiko:

(ved en identifisert relevant påstand er regnskapselementet signifikant)

Iboende risikofaktor	Lav	Middels	Høy	Særskilt	Identifisert(e) relevant(e) påstand(er)
Kompleksitet					
Subjektivitet					
Usikkerhet					
Endring					
Manglende objektivitet					
Samlet IBOENDE RISIKO					

Det varierer hvorvidt revisorene legger arbeidsvesentlighetsgrensen eller totalvesentlighetsgrensen til grunn ved vurderingen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Som en forklaring ble det trukket frem at standarden anvender ordet «vesentlig» uten å konkretisere ytterligere. For en mer konsistent risikovurdering kan det derfor argumenteres for at standardsetterne kunne ha konkretisert dette bedre.

Likeledes forståelsen for arbeidsvesentlighetsgrensen som førende for å finne frem til risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, som sannsynligheten for at feilinformasjonen forekommer, kombinert med betydning/konsekvens av evt. feilinformasjon, om den forekommer.

Og videre at et regnskapselement ikke regnes som signifikant om det ikke

anslås risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til noen påstander, men likevel ikke kan unnlates revidert om mulige feil med rimelighet ikke kan utelukkes å overstige arbeidsvesentlighetsgrensen.

En kategorisering av regnskaps-elementene som enten

- Signifikante, og vesentlige
- Ikke-signifikante, men vesentlige
- Ikke-signifikante, og ikke vesentlige

med aktiv bruk av begrepene iboende risikofaktorer og relevante påstander, vil fremme en praksis i tråd med IAASBs målsetting, om gjennom nye definisjoner å gjøre revisjonen mer måleffektiv.

Overstående kan illustreres i følgende figur mht. å fastsette nivået for iboende risiko til lavt, middels, høyt eller særskilt før videre risikohåndtering:

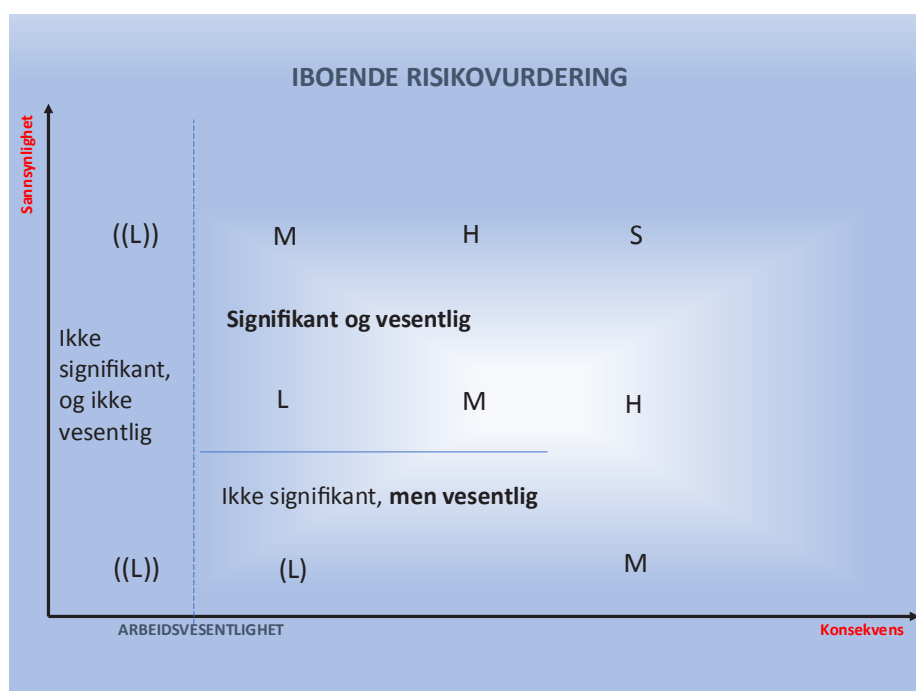
(()) = ingen risikohåndtering (videre revisjonshandlinger)

() = ikke krav om å fastsette iboende- eller kontrollrisiko, men substans-handlinger for å dekke anslått lav risiko for vesentlige feil

Oppsummering og avslutning

Med bakgrunn i masteroppgaven «Risikovurdering etter oppdatert ISA 315 - teori og praksis» levert ved Masterprogrammet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen - Universitetet i Agder juni 2024, har artikkelen presentert funnene og søkt å klargjøre begrepene relevans og signifikans.

I artikkelen er vurderingen av iboende risikofaktorer trukket frem som avgjørende for å sette riktig nivå for iboende risiko for de ulike regnskaps-elementene som utgjør det årsregnskapet revisor skal bekrefte.



17 <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revidert-2019-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-vesentlig-feilinformasjon>

Appendiks:

1. SENTRALE DEFINISJONER I ISA 315 pkt. 12:

a. Påstander – Uttalelser, eksplisitt eller på annet vis, om innregning, måling, presentasjon og tilleggsinformasjon, som er inkorporert i regnskapet, fremstilt av ledelsen og utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Påstander benyttes av revisor ved identifisering, vurdering og håndtering av risikoene for de ulike typene av vesentlig feilinformasjon som kan forekomme.

f. Iboende risikofaktorer – Særtrekk ved hendelser eller forhold som påvirker i hvilken grad en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning kan inneholde feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil, før kontroller tas i betraktning. Disse faktorene kan være kvalitative eller kvantitative, og omfatter kompleksitet, subjektivitet, endring, usikkerhet eller mulig feilinformasjon som følge av manglende objektivitet hos ledelsen eller andre mislighetsrisikofaktorer i den grad de påvirker iboende risiko.

b. Relevante påstander – En påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning er relevant når den er tilknyttet en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon. Fastsettelsen av hvorvidt en påstand er en relevant påstand, foretas før eventuelle tilknyttede kontroller tas i betraktning (dvs. iboende risiko).

k. Signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger – En transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning hvor det finnes én eller flere relevante påstander.

l. Særskilt risiko – En identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon:

- i. hvor vurderingen av iboende risiko er i den øvre delen av spekteret av iboende risiko, som følge av iboende risikofaktorerens påvirkning på kombinasjonen av sannsynligheten for at feilinformasjon forekommer, og konsekvensen av den mulige feilinformasjonen dersom den skulle forekomme; eller
- ii. som skal behandles som en særskilt risiko i samsvar med krav i andre ISA-er.

2. ENDRING /TILLEGG ISA 330 pkt. 18 / A42

A42
Punkt 18 krever at revisor utformer og utfører substanshandlinger for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning. **For signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger kan substanshandlinger allerede være utført fordi punkt 6 krever at revisor utformer og utfører videre revisjonshandlinger som er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Følgelig kreves det at**

substanshandlinger utformes og utføres i samsvar med punkt 18:

- Når de videre revisjonshandlingene for signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, som er utformet og utført i samsvar med punkt 6, ikke omfatter substanshandlinger, eller
- For hver transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning som ikke er en signifikant transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, men som er blitt identifisert som vesentlig i samsvar med ISA 315 (revidert 2019).
- Dette kravet gjenspeiler det faktum at: (i) revisors vurdering av risiko er gjenstand for skjønn og dermed ikke nødvendigvis identifiserer alle risikoer for vesentlig feilinformasjon, og (ii) det er iboende begrensninger ved kontrollene, herunder mulighet for ledelsens overstyring.

A42a

Det kreves ikke at revisor tester alle påstander i en vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning. I stedet, ved utforming av substanshandlingene som skal utføres, kan revisors vurdering av påstandene der det er en rimelig mulighet for at feilinformasjonen er vesentlig dersom den forekommer, hjelpe til med å identifisere egnet type, tidspunkt og omfang av handlingene som skal utføres.

Revisjon av merverdiavgiftskompensasjon

Skattedirektoratet og Finansdepartementet har publisert en rekke uttalelser i forbindelse med revisjon av merverdiavgiftskompensasjon. Denne artikkelen oppsummerer uttalelsene og kravene til revisor.



Statsautorisert revisor og siviløkonom
Henning Stokke
Seniorrådgiver i Skatte-
direktoratet, Juridisk avdeling

Kort om ordningen

Formålet med merverdiavgiftskompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet, gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner samt visse private og ideelle virksomheter.¹

Konkurransevridning kan for eksempel oppstå i tilfeller hvor en kommunes eller fylkeskommunes egen produksjon av en vare eller tjeneste skjer uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende vare eller tjeneste fra private blir avgiftsbelagt. Kommunen eller fylkeskommunen kan da ha en økonomisk fordel av at disse tjenestene blir utført med egne ansatte, i stedet for å kjøpe tjenestene fra en næringsdrivende.²

Gjeldende rett

Krav om revisjonsattest ved levering av merverdiavgiftskompensasjonsmeldinger følger av [skatteforvaltningsloven](#) § 8-7. Det fremgår av loven at både

kommunerevisor og statsautorisert revisor kan attestere et kompensasjonskrav.

Kravene til revisors kontrollarbeid er nærmere regulert i [merverdiavgiftskompensasjonsforskriften](#) § 4. Det fremgår av første ledd av forskriften § 4 at ved innsending av skattemeldingen skal det foreligge en underskrevet attest fra revisor som underlagsdokumentasjon i regnskapet. Attesten skal inneholde en erklæring om at:

1. Enheten er *omfattet* av kompensasjonsordningen
2. Oppgitt *beløp* er kompensasjonsberettiget
3. Opplysninger er kontrollert i henhold til *god revisjonsskikk*, jf. ISA 805 «Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling».

Uttalelse av 2. mars 2004

Finansdepartementet publiserte en [fortolkningsuttalelse 2. mars 2004](#) som avklarte en rekke spørsmål om merverdiavgiftskompensasjonsordningen. I uttalelsen omtales revisor-bekreftelser og muligheten for revisor til å attestere med bemerkning.³

Uttalelsen skiller mellom to typetilfeller. I det første typetilfellet er revisor i *tvil* om kompensasjonskravet er riktig, mens i det andre typetilfellet mener revisor at kompensasjonskravet er *feil*.

I det første typetilfellet, hvor revisor er i *tvil* om et krav er kompensasjonsberettiget, så fremgår det at revisor kan attestere kravet, gitt at det samtidig sendes en bemerkning til skattemyndighetene. Dette kan være tilfelle hvis revisor ikke rekker å gjøre nødvendige avklaringer med skattemyndighetene før kravet foreldes. Når spørsmålet er avklart, kan det sendes inn en korrigeret oppgave og tilbakebetales eventuelt for høyt utbetalt beløp.

I det andre typetilfellet, hvor revisor mener at kompensasjonskravet er *feil*, så fremgår det at revisor derimot ikke skal attestere kravet. I dette tilfellet kan det oppstå en konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor. Dette fordi den kompensasjonsberettigede, eksempelvis en kommune, kan ha vært uenig med revisor. Senere kan det vise seg at det ikke forelå noen feil og kommunen har tapt penger på grunn av revisors manglende attestasjon. Departementet skriver at dette tilfellet i så fall vil reguleres av alminnelige erstatningsrettslige prinsipper og være en sak mellom revisor og kommunen.

1 Se [merverdiavgiftskompensasjonsloven](#) § 1.

2 Se [Ot.prp. nr. 18. \(1994 – 1995\)](#) punkt 1.

3 Se punkt 3.7 i [fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004](#).

Uttalelse av 15. desember 2004

I etterkant av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse publiserte Skattedirektoratet en [prinsipputtalelse 15. desember 2004](#). Denne prinsipputtalelsen gir ytterligere veiledning om hvordan revisor skal forholde seg til de to typetilfellene nevnt ovenfor. I tillegg slås det fast at revisor må legge til grunn en *lav vesentlighetsgrense i sin kontroll*.

I det første typetilfellet, hvor situasjonen er at revisor er i berettiget tvil om kravet er korrekt, og ikke rekker å avklare spørsmålet før kravet foreldes, fremgår det i uttalelsen at Skattedirektoratet legger Finansdepartementets vurdering til grunn. Revisor kan i dette tilfellet attestere uten forbehold. Det som er nytt i denne uttalelsen, er at Skattedirektoratet mener at adgangen til å ta forbehold er forutsatt kun brukt i unntakstilfeller. I tillegg mener direktoratet at behovet for å ta forbehold dessuten vil avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg. Videre, hvis revisor senere finner at beløpet likevel ikke var kompensasjonsberettiget, må dette rettes ved at det sendes inn en korrigeret oppgave.

I det andre typetilfellet, hvor situasjonen er at revisor finner at kravet er feil, fremgår det i uttalelsen at Skattedirektoratet også på dette punktet legger Finansdepartementets vurdering til grunn. Revisor skal i dette tilfellet ikke attestere kompensasjonskravet. Det som er nytt i denne uttalelsen, er at Skattedirektoratet mener revisor i dette tilfellet må sende kompensasjonskravet tilbake til den kompensasjonsberettigede for retting. Hvis feilen ikke rettes, skal revisor ikke attestere. Direktoratet mener i tillegg at det i den forbindelse ikke gjelder en vesentlighetsgrense. Dette fordi forskriftens nr. 2 – som omhandler attestasjon av beløpet – i motsetning til forskriftens nr. 3, som omhandler omfanget av kontrollen, ikke er knyttet opp til god revisjonsskikk.

Uttalelse av 8. mars 2012

8. mars 2012 sendte Finansdepartementet [brev til Den norske Revisorforening](#) med

veiledning i forbindelse med revisors kontroll av merverdiavgifts-kompensasjon.

Finansdepartementet skriver at det er viktig at revisor i forbindelse med attestasjon foretar en selvstendig vurdering av om vilkårene i [merverdiavgiftskompensasjonsloven](#) § 2 første ledd bokstav c er oppfylt.⁴ Etter departementets syn er den sentrale oppgaven for revisor å kontrollere om den private virksomheten yter en tjeneste innenfor helse, sosial eller undervisning som er *løvpålagt* for kommunen eller fylkeskommunen. Revisors kontroll av om kompensasjonskravet oppfyller dette vilkåret, må foretas ut fra de aktuelle *tildelingsvedtakene* fra kommunen. Dersom et vedtak på en tjeneste ikke viser til en av lovhjemplene som omfattes av kompensasjonsordningen, kan det ikke legges til grunn at tjenesten omfattes av kompensasjonsordningen. De private virksomhetene må videre ha kopi av vedtakene i sitt regnskap. Dersom kopi ikke foreligger, kan kompensasjonskravet etter departementets syn ikke anses dokumentert.

Brevet har også konkrete forslag til tekst som Finansdepartementet mener kan tilgjengeliggjøres på Revisorforeningens nettside. Teksten er eksempler på formuleringer som kan brukes i revisors beretning.

Uttalelse av 13. oktober 2021

13. oktober 2021 sendte Finansdepartementet [brev til Ernst & Young](#) med veiledning knyttet til hvordan revisor skal håndtere dokumentasjonskravene, spesielt i lys av GDPR.

I brevet gjentas fra brevet til Revisorforeningen fra 2012 at kontrollen skal være basert på *vedtakene* fra kommunen. Konkret innebærer det at kopier av

vedtakene skal være med som underlagsdokumentasjon i regnskapet. Videre skriver departementet at enkelte opplysninger i vedtakene likevel kan sladdes eller anonymiseres. For at skattemyndighetene imidlertid skal være i stand til å gjøre en meningsfull kontroll av om vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, må det imidlertid foreligge opplysninger om hvilken *lovhjæmmel* vedtakene bygger på.

Departementet skriver i tillegg at det ikke er avgjørende om den nødvendige informasjonen fremkommer i form av kopier av vedtakene eller på en annen måte, for eksempel i en skriftlig sammenstilling av opplysningene fra vedtakene. Det er imidlertid viktig at en slik sammenstilling må være *utstedt av kommunen*, og at oversikten må gi de opplysningene revisor trenger for å kunne attestere kompensasjonskravet. Når det konkret gjelder heldøgns helse- og omsorgstjenester, så må det være mulig å koble den relevante informasjonen i hvert enkelt vedtak med en konkret boenhet, likevel slik at også boenheten (adressen og bolig- eller seksjonsnummeret mv.) kan anonymiseres.

Uttalelse av 8. april 2022

Som en oppfølging av dette brevet publiserte [Skattedirektoratet en prinsipputtalelse 8. april 2022](#) som gir ytterligere veiledning til revisor om hvilken dokumentasjon som må foreligge i regnskapet.

I uttalelsen legger Skattedirektoratet departementets vurdering til grunn. I stedet for å legge ved selve vedtakene kan kommunen gi opplysninger fra vedtakene i andre dokumenter. Forutsetningen er imidlertid, som i brevet fra departementet ovenfor, at det må gis de opplysninger revisor trenger for å kunne kontrollere at virksomheten er omfattet av kompensasjonsordningen. Denne dokumentasjonen må være utarbeidet av kommunen.

Det som er nytt i denne uttalelsen, er en rekke konkrete eksempler på hvordan oppstillingen fra kommunen kan se ut,

⁴ Kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c angir hvilke private eller ideelle virksomheter som er kompensasjonsberettigede. Det er private eller ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.

hvis selve vedtakene ikke blir oversendt. Det fremgår at det som kreves gjengitt fra vedtaket kan være stikkordsmessig og kort beskrevet. Et minimum som kreves er likevel opplysninger om vedtaksdato, hjemmel, beskrivelse av tjenesten, periode og klientinformasjon.

Oppsummert

Oppsummert viser uttalelsene at revisor må utføre en rekke kontrollhandlinger i forbindelse med revisjon av merverdiavgiftskompensasjon.

Revisor må anvende en *lav vesentlighetsgrense* ved revisjon av merverdiavgiftskompensasjon. Hvis revisor mener kompensasjonskravet er *feil*, skal revisor ikke signere kompensasjonskravet. Hvis revisor er i *tvil* om kompensasjonskravet er riktig, skal revisor signere kompensasjonskravet med et forbehold.

Videre må revisor innhente vedtakene, som skal ligge ved virksomhetens regnskap. Revisor må kontrollere om virksomheten yter en tjeneste som er *lovpålagt* for kommunen eller fylkeskommunen. Hvis vedtakene er sladdet, må det foreligge tilstrekkelig med opplysninger slik at det er mulig å kontrollere om vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, bl.a. hvilken *lovhjemmel* vedtakene bygger på.

Hvis revisor ikke mottar vedtakene, men i stedet mottar en skriftlig sammenstilling av opplysningene fra vedtakene, så er det viktig at en slik oppstilling er *utstedt av kommunen*. I tillegg må oversikten inneholde tilstrekkelig med opplysninger som revisor trenger for å kunne kontrollere og attestere kravet.

Særlig om forbehold

Skattedirektoratet uttalte i prinsipputtalelsen fra 2004 at muligheten til å gi et forbehold ved *tvil* er forutsatt kun brukt i unntakstilfeller, og at behovet dessuten vil avta etter hvert som kompensasjonsordningen får satt seg. Det kan stilles spørsmål om kompensasjonsordningen nå – 20 år etter at prinsipputtalelsen ble utgitt – har satt seg? Etter artikkelforfatterens

Hvorfor revisorattestasjon?

Helt fra den første begrensede [merverdiavgiftskompensasjonsordningen](#) fra 1995 har det vært krav til attestasjon fra revisor.⁷ Kravet til revisorsattestasjon ble videreført i gjeldende [merverdiavgiftskompensasjonsordning](#) fra 2004.⁸ Departementet begrunnet dette med at siden merverdiavgiftskompensasjonsordningen ble en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte, så er kontrollbehovet større enn ved vanlige skattemeldinger for merverdiavgift.⁹ Vanlige skattemeldinger for merverdiavgift krever ikke revisorattestasjon.

I tillegg er innsendingen av et kompensasjonskrav en egenfastsetting. Meldingen anses ikke som levert hvis den ikke er attestert av revisor.¹⁰ Hensikten med kravet om revisorattestasjon er ment å være at revisor nettopp skal stå inne for kravet. Revisor skal kontrollere for myndighetene når kravet blir sendt. På denne måten skal myndighetens kontrollbehov avlastes, og revisor skal “kontrollere for avgiftsmyndighetene” når kravet blir innsendt.¹¹

Skatteetaten utbetaler årlig ca. 27 milliarder kroner i merverdiavgiftskompensasjon til offentlige virksomheter.¹² Kompensasjonsordningen er således en ikke ubetydelig utbetalingsordning. Merk også at Skatteetaten kan sanksjonere revisors brudd på plikter ved kompensasjonsordningen ved å innrapportere revisor til Finanstilsynet eller anmelde forholdet.¹³

syn taler tiden som er gått siden uttalelsen ble publisert som et argument for at ordningen nå har satt seg. Det bør dermed ikke være et like stort behov for å attestere kompensasjonskrav med forbehold som tidligere.

Skatteetaten ønsker heller *ikke* at revisor skal ta forbehold i revisjonsberetningen, men at revisor skal ta et klart standpunkt til om kravet i skattemeldingen er kompensasjonsberettiget.⁵ Dette fordi det er vanskelig å bygge på revisors kontroll når revisor tar forbehold, fordi kriteriene for å få kompensasjon ikke er avklart. Skatteetaten forventer også at revisor skal sette seg inn i regelverket. Manglende kunnskap om regelverket skal ikke godtas som unnskyldning for ikke å gjøre de kontroller som er påkrevd.⁶

7 Se [Ot.prp. nr. 18. \(1994 – 1995\)](#) punkt 2.2.4.

8 Se [forskrift om mva-kompensasjon til kommuner mv. § 4](#) og [skatteforvaltningsloven § 8-7](#).

9 Se [Ot.prp. nr. 1 \(2003- 2004\)](#) avsnitt 20.8.5.

10 Se [merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10](#) fjerde ledd.

11 Se [Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene 4. februar 2011](#).

12 Se side 5 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.

13 Se Skattedirektoratets melding nr. 5/2022: [Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter - Skatteetaten](#) av 20. desember 2022.

5 Se side 26 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.

6 Se side 25 i [Riksrevisjonens rapport om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige virksomheter \(2021–2022\)](#) av 9. november 2021.

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Feil i 86 % av avgitte revisjonsberetninger

I artikkelen presenterer jeg resultatet av en fersk undersøkelse av revisors avgitte revisjonsberetninger i de tilfeller hvor revisor presiserer vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift. I tillegg gir jeg veiledning om hva det er viktig å passe på, for å unngå at revisjonsberetningen blir feil.



Statsautorisert revisor
Asbjørn Nygård
Partner, Fryd Revisjon

Jeg er kontrollør i Revisorforeningens kvalitetskontroll. Hvert år, før kvalitetskontrollen settes i gang, samles alle kontrollørene til kontrollørkonferanse på Gardermoen. I fjor presenterte Finanstilsynet sine erfaringer med hensyn til fortsatt drift og avgitte revisjonsberetninger i så henseende:

- I mange tilfeller inneholder note ikke informasjon om at det foreligger vesentlig usikkerhet. Likevel presiserer revisor slik usikkerhet i revisjonsberetningen.

Bakgrunnen for Finanstilsynets observasjon er at revisor ikke kan bruke presisering for å gi ny informasjon utover det som selskapet selv har gitt i note. I klartekst betyr det at revisor ikke kan presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen uten at selskapet selv har brukt samme ordlyd, «vesentlig usikkerhet», i note til årsregnskapet (ISA 570 punkt 22). I tilfeller hvor selskapet ikke har uttrykt i note at det foreligger vesentlig usikkerhet, må revisor avgi revisjonsberetning med forbehold eller negativ konklusjon dersom revisor mener at det er vesentlig usikkerhet, og at

informasjonen i note dermed ikke er tilstrekkelig (ISA 570 punkt 23). Dersom revisor mener at det egentlig ikke foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, og at informasjonen i note er tilstrekkelig, skal det avgis normalberetning.

Selv om jeg i utgangspunktet stoler på informasjon fra Finanstilsynet, bestemte jeg meg denne høsten for å faktasjekke Finanstilsynets «påstand» for å verifisere om den er sann eller usann.

Faktasjekk av Finanstilsynets påstand

Jeg benyttet regnskapstall.no for å identifisere selskap som oppfylte bestemte kriterier som jeg mener samlet sett er godt egnet til å fange opp et visst antall revisjonsberetninger hvor revisor har presisert vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift:

- Omsetning i 2023 mellom kr 7 000 000 og kr 15 000 000
- Underskudd i 2023 mellom kr 200 000 og kr 500 000
- Negativ egenkapital i 2023 mellom kr 400 000 og kr 1 200 000

I 2024 er det avgitt totalt 95 revisjonsberetninger for selskaper som oppfyller disse kriteriene i årsregnskapet for 2023. Revisjonsberetningene fordeler seg med

46 normalberetninger og 49 revisjonsberetninger med presisering av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Når det gjelder de 49 revisjonsberetningene hvor revisor har presisert vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, har kun syv av selskapene uttrykt i note at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, noe som betyr at 86 % av de kontrollerte revisjonsberetningene er feil. For øvrig er det interessant å merke seg at seks av de syv riktige revisjonsberetningene er avgitt av revisorer ansatt i de fem store revisjonsselskapene.

Konklusjon faktasjekk: Finanstilsynets påstand er sann.

Eksempel på feil og riktig revisjonsberetning

Revisjonsberetning

Samme revisjonsberetning er avgitt knyttet til alle tre notevariantene nedenfor.

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Vi gjør oppmerksom på note 7 som angir at selskapet har pådratt seg et tap på kr 200 000 i regnskapsåret 2023, og at selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Som angitt i note 7, indikerer

disse hendelsene eller forholdene og andre omstendigheter som er beskrevet i note 7, at det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift. Dette forholdet har ingen betydning for vår konklusjon om årsregnskapet.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir feil

Fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapet vil i 2024 ha mer fokus på kostnader. Styret forventer overskudd i 2024 og bekrefter at årsregnskapet er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir feil siden revisor har uttrykt «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift» uten at selskapet har uttrykt samme usikkerhet i note.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir riktig

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapets betalingsmidler per 31.12.2023 var kr 200 000, hvorav bundne midler til skattetrekk utgjør kr 50 000. Styret erkjenner at handlingsplikten etter aksjeloven § 3-5 har inntrådt, og har høsten 2023 og våren 2024 implementert tiltak som omfatter:

- Inngått avtaler med to nye store bedriftskunder
- For å oppnå lavere vareforbruk er det gjennomført opplæring av ansatte, og innført bruk av vekt for å minimere svinn og overforbruk
- Bemanningen er redusert i kombinasjon med at eierne jobber betydelig mer for å holde kostnadene nede



- Fokus på å holde nede strømforbruk og andre driftskostnader

Perioderegnskap per mai 2024 viser et underskudd på kr 10 000 sammenlignet med et underskudd på kr 150 000 på samme tidspunkt i 2023. Styret har lagt forutsetningen om fortsatt drift til grunn ved avleggelsen av årsregnskapet da prognoser for hele året 2024 viser overskudd. Styret erkjenner at det er vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift. Videre drift forutsetter at tiltakene ovenfor er vellykkede, samtidig som selskapets omsetning opprettholdes eller økes sammenholdt med 2023.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir riktig siden revisor har uttrykt «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift», og selskapet har uttrykt samme usikkerhet i note.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir feil

Situasjonen er identisk med ovenfor, med den forskjell at det også er gjeld til aksjonær på kr 1 000 000.

Fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023

oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapets betalingsmidler per 31.12.2023 var kr 200 000, hvorav bundne midler til skattetrekk utgjør kr 50 000. Styret erkjenner at handlingsplikten etter aksjeloven § 3-5 har inntrådt, og har høsten 2023 og våren 2024 implementert tiltak som omfatter:

- Inngått avtaler med to nye store bedriftskunder
- For å oppnå lavere vareforbruk er det gjennomført opplæring av ansatte, og innført bruk av vekt for å minimere svinn og overforbruk
- Bemanningen er redusert i kombinasjon med at eierne jobber betydelig mer for å holde kostnadene nede
- Fokus på å holde nede strømforbruk og andre driftskostnader

Perioderegnskap per mai 2024 viser et underskudd på kr 10 000 sammenlignet med et underskudd på kr 150 000 på samme tidspunkt i 2023. Prognoser for hele året 2024 viser overskudd.

I løpet av sommeren vil styret ta en beslutning vedrørende eventuell kapitaløkning ved konvertering av gjeld til aksjonær på inntil kr 1 000 000, noe som vil medføre at bokført egenkapital blir positiv. Styret bekrefter på bakgrunn av dette at forutsetningen om fortsatt drift er til stede.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir feil siden den store gjelden til aksjonær medfører at det ikke foreligger «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift». I dette tilfellet skulle revisor således ha avgitt normalberetning.

Mulig forklaring på høy feilprosent i undersøkelsen

Resultatene fra undersøkelsen tyder på at det er vanlig at revisor legger inn en presisering om vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen for å henlede brukerne av årsregnskapet sin oppmerksomhet på at selskapet har negativ egenkapital. Dette uavhengig av om selskapet selv har angitt at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift eller ikke. I tillegg gir presiseringen revisor selv en slags opplevelse av sikkerhet i de tilfeller selskap går konkurs, ved at revisor har opplyst om risikoen for dette i revisjonsberetningen gjennom presiseringen sin. En slik praksis er ikke i overensstemmelse med ISA 570 punkt 22 hvor det fremgår klart at presisering av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift bare kan benyttes i de tilfeller der det foreligger vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, og selskapet selv har omtalt vesentlig usikkerhet i note.

Konsekvenser av at revisor avgir feil revisjonsberetning

Ved at revisor presiserer vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i de tilfeller slik usikkerhet ikke foreligger, avgir revisor en uriktig revisjonsberetning som potensielt kan være til stor skade for selskapet og dets videre drift. Presiseringen vil typisk kunne få negative konsekvenser med hensyn til selskapets mulighet for å få ny finansiering, selskapets leveringsbetingelser fra leverandører og selskapets attraktivitet i forhold til eksisterende og nye kunder.

Hva revisor må passe på for å unngå at revisjonsberetningen blir feil

Siden revisor kun skal presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i de

tilfeller hvor det faktisk foreligger slik usikkerhet, må revisor først og fremst vurdere og konkludere på om usikkerheten knyttet til fortsatt drift er vesentlig eller ikke. Siden dette er en av de viktigste vurderingene revisor foretar seg i løpet av revisjonen, er det svært viktig at revisor gjør en grundig vurdering som fremkommer tydelig av arbeidspapirene.

Det kan være en fordel å lage en fast struktur med punkter som skal inngå i vurderingen. En mal for dette kan gjerne lages nå om høsten, når revisor har bedre tid enn i det travle årsoppgjøret.

I løpet av høsten bør revisor gjennomgå porteføljen sin og gjøre en foreløpig vurdering av kunder med negativ egenkapital med hensyn til om det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift eller ikke.

For de kunder hvor det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, bør revisor allerede i høst påbegynne en dialog med ledelsen om at de, dersom ikke situasjonen bedrer seg, må være forberedt på at de i note til årsregnskapet for 2024 selv må uttrykke vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, for at revisor skal kunne avgi revisjonsberetning med presisering i stedet for forbehold, som er alternativet.

I årsoppgjøret, når revisor mottar utkast til note fra selskapet selv eller regnskapsfører, må revisor jobbe aktivt sammen med ledelsen for at ordlyden skal få en god struktur, og inneholde opplysninger som ikke er standardtekst, men som faktisk er relevante, og gjelder selskapet som revideres. I den forbindelse er det også viktig at vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift er eksplisitt uttrykt, dersom slik usikkerhet foreligger.

For at revisor skal få et best mulig grunnlag for å trekke sine konklusjoner, kan det være en fordel at styret og ekstraordinær generalforsamling behandler handleplikten ved tap av egenkapital, før revisor avgir sin revisjonsberetning. Revisor kan da benytte styremøtereferatet og generalforsamlingsprotokollen som en

del av dokumentasjonen for sine vurderinger og konklusjon.

Anbefalt lesning

Denne artikkelen er ment å være en kort, lettlest og fokusert artikkel hvor budskapet er at revisor ikke lenger skal presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift uten at ledelsen i note til årsregnskapet uttrykker det samme. Jeg vil derfor komme med noen anbefalinger til annen litteratur om emnet for dem som ønsker å fordype seg på egen hånd:

- ISA 570 Fortsatt drift
- Eksempelsamling revisjonsberetninger på Revisorforeningens nettside (revisorforeningen.no), og da spesielt P-2, M-8 og M-11
- Revisjon og Regnskap nr. 2-2024: «Revisjon i usikre tider» av Kristin Hagland og Knut Aker
- Revisjon og Regnskap nr. 2-2019: «Revisors vurderinger ved usikkerhet om fortsatt drift» av Kyrre Kjellevoid
- Revisjon og Regnskap nr. 1-2010: «Bruk av presiseringer i revisjonsberetningen» av Roger Kjelløkken, hvor det fremgår at terskelen for å presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift er ment å være relativt høy
- Revisjon og Regnskap nr. 1-2012: «Revisjonsberetninger – noen erfaringer» av Roger Kjelløkken

Bli kontrollør, du også!

Å være kontrollør er veldig lærerikt, og gir en unik mulighet til å få nye impulser ved at en får innblikk i hvordan andre revisorer utfører revisjonen sin, og dokumenterer denne. De siste årene har det vært økt fokus i kvalitetskontrollen på at kontrollørene også skal komme med konkrete innspill til forbedringer hos de kontrollerte. Ved å bli en del av kontrollørkorpset kan du således bli en viktig bidragsyter for å løfte kvaliteten i bransjen.

Ønsker du mer informasjon om Revisorforeningens kvalitetskontroll, kan du kontakte fagsjef revisjon Ruben Bjerketveit, e-post: rb@revisorforeningen.no.

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.

Godkjenning som bærekraftsrevisor

Om noen få måneder offentliggjøres de første årsrapportene med pliktig bærekraftsrapportering. Bare statsautoriserte revisorer med tilleggsgodkjenning fra Finanstilsynet som bærekraftsrevisor kan attestere på rapporteringen. Når Finanstilsynet åpner for søknader, vil Finanstilsynet prioritere søknader fra revisorer som skal attestere på 2024-rapportene.



Statsautorisert revisor
Signe Haakanes
Rådgiver regnskap,
Revisorforeningen

Ordningen for deg som er eller blir statsautorisert revisor før 1.1.2026

Statsautoriserte revisorer som er eller blir godkjent før 1.1.2026, kan få godkjenning som bærekraftsrevisor etter en overgangsordning. Forslaget til forskriftsregler har vært på høring med frist 7. oktober 2024. Det forventes at reglene blir fastsatt høsten 2024, og at Finanstilsynet deretter raskt vil åpne for søknader om godkjenning som bærekraftsrevisor.

Etter forslaget gir Finanstilsynet tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor til person som er godkjent som statsautorisert revisor før 1.1.2026, og har gjennomført minst 40 timer utdanning som minst dekker følgende fagtemaer:

- lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering,
- bærekraftsanalyse,
- prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser),

- lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering

De foreslåtte fagtemaene som må dekkes, er hentet fra CSRD. Flere av Revisorforeningens medlemmer har spilt inn at det er uklart hva utdanningen nærmere bestemt må inneholde, spesielt når det gjelder «konsolidert bærekraftsrapportering», «bærekraftsanalyse» og «due diligence-prosesser»/aktsomhetsvurderinger. I høringsvaret oppfordret Revisorforeningen til en fornuftig praktisering slik at utdanning som samlet sett er dekkende for formålet, blir godtatt. Vi oppfatter ut fra vår dialog med Finanstilsynet at dette vil bli tatt hensyn til.

Akademiet for bærekraftsrapportering dekker opplæringskravet. Se også egne punkter om akademiet og hvordan du søker om å bli bærekraftsrevisor.

Det er presisert i høringsnotatet at overgangsordningen også vil være åpen for personer som har søkt revisorgodkjenning per 31. desember 2025 og oppfyller vilkårene, selv om Finanstilsynets vedtak om godkjenning først blir fattet litt inn i 2026.

Personer som før 1. januar 2026 har deponert revisorgodkjenningen og senere

får godkjenningen tilbake i samsvar med revisorloven § 3-8, omfattes også etter forslaget. Revisorforeningen har tatt til orde for at overgangsordningen bør kunne brukes av alle statsautoriserte revisorer som er godkjent før 1. januar 2026, uavhengig av når godkjenningen eventuelt har vært deponert (altså også om tittelen har vært deponert etter 1. januar 2026).

Det skal ikke være noen utløpsdato på overgangsordningen. De revisorene som omfattes, kan vente med å ta opplæringen og søke om tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor senere.

Finanstilsynet foreslår at bestemmelsene om etterutdanning i revisorloven § 5-1 skal gjelde tilsvarende. Revisorforeningen har tatt opp at det bør klargjøres hvilke deler av § 5-1 som skal gjelde:

- Vi oppfatter at det mest sentrale i forslaget er at kravene til dokumentasjon i fjerde ledd skal gjelde tilsvarende ved søknad om godkjenning som bærekraftsrevisor.
- Forslaget kan forstås slik at etterutdanningen må ha vært gjennomført innenfor de tre foregående kalenderårene eller det inneværende og de to foregående, jf. første ledd, jf. også forlengelse ved foreldrepermisjon etter syvende ledd. Det kan med

fordel klargjøres om det skal gjelde en tidsbegrensning for å sikre at etterutdanningen ikke er for gammel.

- Forslaget kan forstås slik at opplæringen skal være innenfor fagkretsen for en mastergrad i regnskap og revisjon. Krav om tilstrekkelig høyt faglig nivå er ellers ikke uttrykt i overgangsbestemmelsen. Dette kan være hensiktsmessig, men bør klargjøres.
- Etterutdanning omfatter både strukturert etterutdanning og annen etterutdanning, jf. § 5-1 første ledd b. Vi har ikke innvendinger mot at deler av kravet kan oppfylles med annet enn strukturert etterutdanning. Det bør i tilfelle klargjøres hvor stor andel av de 40 timene som kan oppfylles med ikke-strukturert etterutdanning.

Akademiet for bærekraftsrapportering gir deg nødvendige 40 timer

Akademiet for bærekraftsrapportering er et samarbeid mellom Revisorforeningen og de fem største revisjonshusene i Norge: BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC. Akademiet er utformet slik at det dekker opplæringskravet fullt ut – minst 40 timer, alle fire fagtemaer og med forelesere fra de beste kompetansemiljøene innenfor bærekraftsrapportering i Norge.

Når vi kommer til utgangen av november 2024, har over 2300 personer gjennomført akademiet. Enda flere får muligheten når kull 6 avholdes våren 2025, 11.–12. mars, 1.–2. april og 6.–7. mai.

Deltakermassen spenner bredt fra revisorer, næringslivet, det offentlige, organisasjoner, rådgivere, advokater med flere. Dersom du er blant Norges 4485 personer med godkjenning som statsautorisert revisor¹ og i tillegg har fullført akademiet for bærekraftsrapportering, har du det som skal til for å bli bærekraftsrevisor.

Du kan også ta andre kurs hos Revisorforeningen og andre for å oppfylle opplæringskravet for å bli bærekrafts-

revisor, men du må da selv passe på å sette sammen kurs som dekker fagtemaene i tilstrekkelig grad.

Hvordan søke?

Når ordningen er klar til iverksetting, vil både Revisorforeningen og Finanstilsynet legge ut veiledning på sine respektive nettsider om hvordan man i praksis går frem for å søke.

Som følge av en særskilt ordning er deltakerbeviset (kursbeviset) fra Akademiet for bærekraftsrapportering tilstrekkelig dokumentasjon på opplæringen overfor Finanstilsynet (eventuelt de to kursbevisene dersom du har tatt erstatningsdager for å fullføre akademiet). For allerede avholdte kurs sender vi ut nye kursbevis nå i høst. Du må påse at det er det nye kursbeviset du sender til Finanstilsynet; det vil si det som har egne kategorier for «bærekraftsrapportering» og «attestasjon av bærekraftsrapportering».

Du har tilgang til kursbeskrivelsen og kursdokumentasjonen gjennom klikkbar link i kursbeviset, for å dekke ditt behov for oppbevaring av dokumentasjon, men når du søker Finanstilsynet, trenger du bare å legge ved selve kursbeviset som vi har sendt deg på e-post. Det virker kanskje litt rart å understreke at du ikke bør legge ved mer enn nødvendig, men Finanstilsynet kan behandle søknadene mer effektivt hvis vedlagt dokumentasjon begrenses til det som er nødvendig for at de skal kunne se at du oppfyller vilkårene.

Etterutdanningskrav for godkjente bærekraftsrevisorer

Minstekravet til totalt 120 timer blir ikke utvidet av tilleggs-godkjenningen som bærekraftsrevisor, men godkjente bærekraftsrevisorer skal, i tillegg til fagområdene som gjelder for godkjente revisorer, også dekke bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.² Etterutdanningskravet har med andre ord bare to fagområder innen bærekraft, i motsetning til at det som

tidligere nevnt er fire fagtemaer som skal dekkles i kravet til 40 timer opplæring etter overgangsordningen for godkjente revisorer innen 1.1.2026.

Tre av fagtemaene i overgangsordningen inngår i fagområdet «bærekraftsrapportering» i etterutdanningskravet. Dette er lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering, bærekraftsanalyse og prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser). Attestasjon av bærekraftsrapportering er en egen kategori i begge tilfeller.

Overføring av timer til de to nye fagområdene

Du som leser dette, er eller vil bli medlem i Revisorforeningen, håper vi, og du har da tilgang til «Min kursplanlegger» på våre nettsider. «[Min kursplanlegger](#)» oppdateres i disse dager slik at kurstidene du har tatt i bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering på Revisorforeningens kurs, blir flyttet fra «Annet» til disse nye kategoriene. For egenregistrerte kurs kan du selv endre på dette ved å gå til historikk og velge det aktuelle kurset.

Re-godkjenning etter deponering

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert revisor og i tilfelle bærekraftsrevisor tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning i revisorloven § 5-1 første og annet ledd og krav til skikkethet i § 3-4. Dokumentasjonskravene i § 5-1 fjerde til sjette ledd gjelder. Dette følger av revisorloven § 3-8 (endret).

Revisorloven § 3-8 viser ikke til § 5-1 åttende ledd annet punktum hvor det fremgår at for bærekraftsrevisor skal etterutdanningen også dekke bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering som vilkår for å få tilleggs-godkjenningen som bærekraftsrevisor tilbake. Så fort revisor har fått godkjenningen som statsautorisert revisor og

1 Finanstilsynets virksomhetsregister pr. 8. oktober 2024.

2 Nytt åttende ledd i revisorloven § 5-1.



tilleggs-godkjenningen som bærekraftsrevisor tilbake, omfattes vedkommende imidlertid også av etterutdanningskravet i åttende ledd, og må ha tilstrekkelig etterutdanning også innenfor disse fagområdene. Den manglende henvisningen til § 5-1 åttende ledd annet punktum har derfor liten praktisk betydning.

Du som søker revisor-godkjenning etter 1.1.2026

For deg som søker revisorgodkjenning etter 1.1.2026, er det krav til utdanning, praksis og praktisk eksamen innen bærekraftsrapportering og attestasjon av bærekraftsrapportering.

Finanstilsynet gir tilleggs-godkjenning som bærekraftsrevisor til statsautorisert revisor som oppfyller kravene i revisorloven § 3-3 a med forskrifter. Tilleggs-godkjenning kan gis samtidig med godkjenning som statsautorisert revisor.

Finansdepartementet vil i forskrift regulere de nærmere kravene til hvordan bærekraft skal inkluderes i

revisorutdanningen. Kunnskapskrav som er nødvendige for å kunne attestere bærekraftsrapportering, kan inkluderes i de obligatoriske fagemnene på en mastergrad i regnskap og revisjon. I forskriftene vil det også kunne åpnes for at kunnskapskrav innen bærekraft inkluderes i valgfrie fagemner. Det vil i så fall fortsatt være mulig å få godkjenning som statsautorisert revisor uten at utdanningen inkluderer emner innen bærekraft. For å få tilleggs-godkjenning som bærekraftsrevisor må utdanningen inkludere bærekraft.

Praksis

Bærekraftsrevisor skal ha minst åtte måneder praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Praksistiden kan inngå i kravet til tre års praktisk opplæring etter revisorloven § 3-3.

Praksiskravet kan inngå i kravet til tre års praktisk opplæring etter revisorloven § 3-3, eller en godkjent statsautorisert revisor kan oppfylle praksiskravet og søke om tilleggs-godkjenning

som bærekraftsrevisor i ettertid. I begge tilfeller må kandidaten bestå en praktisk eksamen i attestasjon av bærekraftsrapportering. Den praktiske opplæringen skal være bekreftet av arbeidsgiver på skjema utarbeidet av Finanstilsynet eller på annen egnet måte som Finanstilsynet bestemmer.

Praktisk eksamen

Bærekraftsrevisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisorens evne til å anvende teoretisk kunnskap som er relevant for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i praksis, og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering. Finanstilsynet mener det er hensiktsmessig at det er den samme institusjonen som også arrangerer eksamen for deg som søker godkjenning som bærekraftsrevisor. Revisorforeningen har siden 2021 vært utpekt av eksamensutvalget som arrangør av praktisk eksamen etter revisorloven, og vil etter forslaget måtte arrangere to ulike praktiske eksamener hvert år.

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: iskjaeveland@deloitte.no

Spalten er utarbeidet av:



Advokat
Ivan Skjæveland
Deloitte Advokatfirma

Utleie til private kompensasjonsberettigede

Spørsmål:

Vi har bygget og leid ut en skole til en privat aktør som har kompensasjonsrett. Skattekontoret legger nå til grunn at vi ikke hadde anledning til å være mva-registrert for denne utleien, og har varslet oss om at all fradragsført mva ved oppføringen av skolen vil bli tilbakeført. Er du enig med skattekontorets standpunkt her?

Svar:

Det er ikke tvil om at Skatteetaten har inntatt det standpunktet at utleie til private med kompensasjonsrett ikke vil være omfattet av den frivillige utleie-registreringen Personlig er jeg ikke enig i deres konklusjon, og dere bør vurdere om saken bør tas inn for prøving i domstolen.

Loven og forskriftstekstens ordlyd

Jeg er helt på linje med Skattekontoret i at selve lovteksten ikke taler deres sak. Hvis lovteksten leses i sammenheng med forskriftsteksten, blir bildet likevel et helt annet. I den aktuelle forskriftsbestemmelsen som presiserer loven, fremkommer følgende:

«Den frivillige registreringen omfatter de utleide arealer hvor brukeren ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift eller til kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget.»

Her presiseres det at den frivillige registreringen omfatter de arealene hvor brukeren selv ville hatt fradrag eller kompensasjon, hvis brukeren selv hadde stått for oppføringen. Det fremkommer helt betingelsesløst at hvis leietaker hadde hatt kompensasjonsrett ved egenoppføring av skolen, så omfattes leieforholdet av den frivillige registreringen. Jeg kan ikke forstå annet enn at en ren ordlydsfortolkning av loven og forskriften sett i sammenheng, dermed med tyngde taler for at slik utleie vil omfattes av den frivillige registreringen.

Leie skulle være likestilt med å eie

Vår tolkning harmonerer også med hensynene bak ordningen med frivillig registrering, som var å gjøre det nøytralt for de næringsdrivende om de skulle eie eller leie.

Ved innføringen av kompensasjonsretten til kommunene valgte en derfor tilsvarende å utvide omfanget av hvilke leieforhold som ville omfattes av den frivillige registreringsordningen.

Når man også gav private aktører som driver i konkurranse med kommunen kompensasjonsrett, har det formodningen mot seg, at slike utleieforhold ikke skulle være omfattet av den frivillige registreringsordningen.

Denne forskriftsteksten sikrer nettopp denne nøytraliteten. Det er naturlig å forstå lovgiver slik at den samme nøytraliteten skal gjelde i forhold til leietakere med kompensasjonsrett, og

derfor føyde man bare til «eller til kompensasjon» i forskriftsteksten.

Lovforarbeidene

Skatteetaten hevder også å finne argumenter for sitt standpunkt i lovforarbeidene. Mitt syn er at så ikke er tilfelle, og at Skatteetatens vurdering bygger på en misforståelse av en setning i lovforarbeidene. Etaten har funnet denne setningen i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) punkt 20.6.1.3, jf. min understreking:

«En slik utvidelse vil ikke omfatte tilfeller hvor leietakeren er en privat næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet.»

Etatens syn er at lovgiver her sikter til private næringsdrivende som driver unntatt virksomhet, men som har rett til merverdiavgiftskompensasjon.

Her er det viktig å merke seg at dette er departementets gjengivelse av hva som fremkommer i NOU 2003:3. Dette er ikke departementets vurderinger, de fremkommer i punkt 20.8.3. I det punktet fremkommer det intet som kan gi grunnlag for en slik fortolkning som Skattekontoret anfører. Hvis departementet hadde hatt den oppfatningen som Skattekontoret anfører, ville dette ha fremkommet i punkt 20.8.3, og ikke i forbindelse med gjengivelsen av hva som fremkommer i NOU-en.

I NOU 2003:3 kapittel 11.3.2.3 finner vi følgende:

«For å motvirke konkurransevridningene i disfavør av private utleiende når kommunene



leier ut fast eiendom til private næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan en aktuell løsning være å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er ikke-avgiftspliktige private virksomheter.»

Vi ser her at utvalget er opptatt av den konkurransefordelen som oppstår for kommunen som utleier, hvis de får generell kompensasjonsrett. For å motvirke denne konkurransevridningen i private utleieres disfavør foreslås det å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er ikke avgiftspliktige private virksomheter. Denne setningen ligner veldig på den setningen som departementet har tatt inn i avsnittet som Skatteetaten påberoper seg. En forklaring på at setningen har blitt tatt med i forbindelse med departementets gjenvigelser fra NOU-en

i punkt 20.1.6.3, er at setningen ble feilplassert i dette avsnittet, og at setningen skulle vært tatt med i avsnittet som gjaldt kommunens egen utleievirksomhet.

Hvis dette var en selvstendig meningsytring fra departementets side, foreligger det uansett ikke grunnlag for den fortolkningen som Skatteetaten anfører.

Siden begrepet som er brukt er «*private næringsdrivende som driver ikke avgiftspliktig virksomhet*», blir det mest naturlig å legge til grunn at setningen kun slår fast det opplagte, at denne gruppen ikke vil være omfattet av utvidelsen.

I tillegg er det slik at en verken i NOU-en eller proposisjonen finner holdepunkter for at en mente at utleie til private kompensasjonsberettigede

ikke skulle gi fradragsrett. Det fremheves tvert imot at denne gruppen bør likebehandles med kommunene, og inkluderes i den nye kompensasjonsordningen. Siden både utvalget og departementet ønsket å innlemme denne gruppen i kompensasjonsordningen for å unngå at kommunen fikk en konkurransefordel, har det formodningen mot seg at departementet med denne setningen mener det skattekontoret anfører. Jeg viser her til at setningen er plassert i et punkt som kun er ment å gjengi innholdet i NOU-en, og at Skatteetatens forståelse ikke er mulig å gjenfinne i NOU-en. Hvis en ønsket en slik konkurransevridning, ville dette ha blitt omtalt på en klar og tydelig måte i lovforarbeidene, siden både departementet og utvalget var veldig klare på at dette bør unngås.

Svindel på mva.-området

Skatteetaten har nylig avdekket en momskarusell der en halv milliard er forsøkt unndratt. I 2021 var åtte av ti av de største konkursene i Sverige forårsaket av momskaruseller¹. Mva.-svindel skader både næringslivet og provenyet, og er en av de formene for økonomisk kriminalitet der høyest beløp kan unndras fra samfunnet. Det finnes flere metoder for å begå mva.-svindel hvor noen metoder kun involverer svindelselskapene og myndighetene, mens andre metoder også involverer intetanende seriøse bedrifter. Disse kan i verste fall bli erstatningsansvarlige om de ikke har handlet med tilstrekkelig aktsomhet.



Rådgiver avgift
Markus D. Wroldsen
Revisorforeningen

Skattekriminalitet er blitt satt høyt på agendaen også i mediene etter at dokumentaren «Den sorte svane» ble sluppet på forsommeren. Serien viste at økonomisk kriminalitet kan ha tette knytninger mot organisert kriminalitet, og ikke «bare» utføres av kreative enkeltpersoner. Mva.-svindler er i mange tilfeller også tett knyttet til andre typer økonomisk kriminalitet, som hvitvasking. Midlene brukes undertiden til å finansiere andre ulovlige aktiviteter, som narkotikahandel², menneskehandel og terrorfinansiering⁵, ifølge Europol.

I EU ble det i fjor etterforsket mva.-bedragerier med totalt 11,5 milliarder i antatt underslåtte beløp⁴, mens mva.-gapet generelt ble anslått til ca. € 60 milliarder⁵ («mva.-gapet» inkluderer også mer unnskyldelige forhold, som ordinære feilføringer, konkurser mv.).



Senioradvokat
Henrik Smeby
Advokatfirmaet Føyen AS

I Norge foreligger det ikke offisielle estimater for mva.-gapet, men i snitt estimerer de øvrige nordiske land rundt 4 %⁶. Med samme estimat for Norges del utgjør det ca. NOK 16 milliarder for 2023⁷. I EU legger man til grunn at minimum en fjerdedel av avgiftsgapet er svindelrelatert⁸.

Skattekrimavdelingen hos Skatteetaten og Økokrim har jobbet målrettet, kunnskapsbasert og tverrnasjonalt med denne type problematikk i lang tid, men næringslivets bidrag er også veldig viktig i bekjempelsen av problemet.

Kunnskap er alltid et første steg til problemløsning. I det følgende gjennomgås noen av de sentrale metodene for mva.-svindel, angivelse av typiske røde flagg man bør være oppmerksom på, samt litt om hvordan myndighetene arbeider for å bøte på problemet.

Ulike former for mva.-svindel

Fiktiv fakturering og fakturafabriker

Fiktiv fakturering og fakturafabriker var forretningsmannen Martin Malms spesialitet i «Den sorte svane». Formålet med fiktiv fakturering er å «blåse opp» kostnadene, slik at det skattemessige overskuddet staten kan beskatte, blir redusert, nullet ut, eller at det skapes et fremførbart underskudd. Merverdiavgiftsmessig vil fiktive fakturaer kunne generere til-gode-meldinger hvor staten må betale ut penger.

Det sentrale her er at fakturaen som benyttes for å øke kostnadene, ikke har bakgrunn i en reell leveranse, men kun er produsert for å kunne fradragføre skatt og avgift. Etter at fakturafabrikken har fått betaling fra hovedselskapet for fakturaen, tilbakebetales gjerne en andel av beløpet til personene som står bak hovedselskapet. På denne måten blir både merverdiavgiften og selskaps-skatten redusert, mens eieren av selskapet får ut penger uten å betale lønns- eller utbytteskatt.

For å skjule svindelen setter de kriminelle aktørene gjerne opp et større selskapskompleks med flere fakturafabriker, der det også drives ordinær virksomhet. Revisor og skattemyndigheter må foreta nokså detaljerte undersøkelser for å kunne oppdage at en leverandør, som også driver reell virksomhet, i tillegg er en fakturafabrikk.

1 Per oktober - [Momskaruseller toppar konkursliga: «Bedragerier är en ny basindustri i Sverige» | Realtid](#)

2 [MTIC \(Missing Trader Intra Community\) fraud | Europol \(europa.eu\)](#)

3 [EU VAT fraud terrorism warning - Avalara \(avir.net\)](#)

4 [Annual Report 2023: EPPO warns that serious organised crime continues to feast on EU revenue | European Public Prosecutor's Office \(europa.eu\)](#)

5 [Fight against VAT fraud - European Commission \(europa.eu\)](#)

6 [VAT Gap - European Commission \(europa.eu\)](#)

7 Merk – Det beregnede estimatet her er grovt og usikkert, og det kan være flere ulike grunner til at nabolandenes tall ikke er direkte overførbare til Norske forhold.

8 [Fight against VAT fraud - European Commission \(europa.eu\)](#)

Eksterne selskaper kan vanskelig oppdage at de handler med et selskap som er involvert i fiktiv fakturering. Forholdene oppdages i første rekke gjennom Skatteetatens og revisors kontrollhandlinger ved fakturafabrikken.

«Missing trader»/ mva.-unndragelser

Ved missing trader/mva.-unndragelser er det ikke fradraget som svindleren er på jakt etter, men å underslå momsens svindleren har oppkrevd fra en intetanende kjøper.

Svindleren krever opp mva. fra kjøper for hver ytelse han selger – f.eks. et parti med mobiltelefoner. Kjøper svindleren et parti mobiltelefoner med varekost 10 MNOK, som han deretter videreselger til en intetanende kjøper til samme pris, mottar svindleren også ca. 2,5 MNOK i mva. fra den intetanende kjøperen – som svindleren egentlig skal innbetale til staten. Disse 2,5 MNOK overføres i stedet til svindlerens andre kontoer, utenfor Skatteetatens rekkevidde. Svindelselskapet («Missing trader») blir liggende tomt igjen med mva.-gjelden.

Det er først ved innbetalingsfristen for avgiftsterminen hvor svindleren risikerer å bli oppdaget av Skatteetaten. For en faktura utstedt 1. mars skal svindleren innbetale mva.-en til staten 10. juni. Dette gir svindleren rikelig med tid og anledning til å stikke av gårde med pengene.

Svindleren benytter gjerne en stråmann til å stå som formell eier av svindelselskapet, slik at svindelen ikke kan spores tilbake til ham. Vi erfarer også at det settes opp strukturer der svindelen foretas av underleverandører som kontrolleres av svindleren, slik at man har et «rent» selskap på toppen som kan få leve over lengre tid, og opparbeide seg løpende leveranseforhold.

Ved denne type mva.-svindel er svindleren avhengig av å få solgt sine ytelser i det ordinære markedet. Man ser derfor ofte at svindleren kan forsøke å utkonkurrere ordinært næringsliv ved for eksempel

lavere priser eller samarbeid med utro tjenere hos kjøperselskapet. I tillegg til at svindelmetoden tapper staten for penger, virker den også konkurransevridende for ordinære aktører.

Fra rettspraksis ser vi eksempler på at Skatteetaten holder kjøper ansvarlig for selgers manglende mva.-innbetaling i slike tilfeller, ved at fradragsretten nektes hos kjøper. Her vil det alltid være et spørsmål om hva den intetanende kjøperen både faktisk visste, og hva han burde ha skaffet seg kunnskap om.

«Momskarusell» ved grense- kryssende handel

Momskaruseller er ganske likt ordinær mva.-svindel – bare på steroider.

I en momskarusell har svindlere satt opp et internasjonalt selskapskompleks hvor svindleren sørger for at omsetningsobjektet tar så mange runder i karusellen som mulig. For hver runde omsetningsobjektet tar i karusellen, øker også avgiftsbeløpet svindleren kan underslå.

Kjennetegnende ved momskaruseller er at det er staten som «finansierer» karusellen gjennom blant annet fradragsmuligheten ved eksport, og ikke en intetanende seriøs aktør. Seriøse aktører kan imidlertid bli benyttet for å skjule sporene.

En karusell kan i prinsippet settes opp slik:

Selskap A i Norge importerer et vareparti fra et samarbeidende Selskap X i utlandet. Selskap A betaler ingen mva. ved import grunnet fradragsrett for innførsels-mva.

Selskap A selger så varene til Selskap B i Norge med merverdiavgift. Selskap A unnlater imidlertid å betale merverdiavgiften til avgiftsmyndighetene og forsvinner – dvs. underslår avgiftsbeløpet (missing trader).

Selskap B videreselger deretter varene til Selskap C på ordinært vis, og innberetter sin mva. iht. reglene.

Selskap B betegnes gjerne som et «bufferselskap», og er kun inkludert for å skjule mva.-svindelen. Det kan ligge mange «B»er mellom A og C for å forvanske oppdagelsen.

Selskap C eksporterer deretter varene ut av landet. Fordi Selskap C kun har mva.-fritt eksportsalg, får Selskap C utbetalt fra staten den merverdiavgiften som Selskap C har betalt til Selskap B.

Statens utbetaling til C skulle være et nullsumspill. Men fordi et forutgående ledd (A) ikke har betalt inn sin mva., er utbetalingen av mva. til C et rent tap for staten, og tilsvarende gevinst for svindelselskapene. Første runde i karusellen er dermed gjennomført.

Når Selskap C eksporterer varene, skjer dette typisk til et tilknyttet selskap i et annet land (Nytt selskap X), slik at en ny runde av karusellen kan tas i dette landet. Varene kan sirkulere flere ganger mellom selskaper i forskjellige land hvor karusellen gjentas. At karusellen hele tiden flyttes til nye land, gjør det vanskeligere for myndighetene å stanse karusellen.

Inkludering av seriøse selskaper i karusellen

Intetanende, seriøse selskaper kan også i mange tilfeller benyttes som bufferselskap (Selskap B over) for å forvanske oppdagelsen. Disse blir gjerne lokket inn med gunstige avtalevilkår. Det er helt kurant for Selskap C å betale 10 % overpris for varene til et slikt selskap når det får 25 % i mva. fra staten.

Det er viktig å være oppmerksom på at dersom man blir lokket inn i en slik karusellsvindel, er det også høy risiko for at avgiftsmyndighetene vil vurdere nekting av fradragsrett dersom man ikke har opptrådt tilstrekkelig aktsomt. Som beskrevet innledningsvis, kan beløpene som er involvert, være svært høye.

Karusellers tilstedeværelse

Ved momskaruseller benyttes ofte varer med høy verdi og lavt volum, for lettere å kunne flytte dem over grensen.



Elektronikk har vært særlig populært. Men vi ser også tilfeller av at eksempelvis matvarer har vært benyttet. Immaterielle rettigheter som er egnede for videresalg, som el-sertifikater, klimavoter mv., har også vært yndede gjenstander i karuseller.

Alle bransjer som selger varer eller tjenester som er egnet for videresalg, bør være oppmerksom på risikoen for å bli involvert i mva.-svindel og ta forholdsregler for å motvirke dette.

I Norge har det historisk vært noe mindre vanlig med momskaruseller enn i EU, da det har vært betaling av import-mva. på grensen. Etter at reglene ble endret her til at import-mva. i stedet oppgis og nulles på mva.-meldingen, kan risikoen for at momskaruseller utføres i Norge ha økt de siste årene⁹.

Hva gjøres fra myndighetsnivå for å redusere risikoen?

I EU, der svindelproblemet har vært større, har flere av landene også kommet

lenger i å sette i gang preventive tiltak. Ett av de mer effektive tiltakene har vært innføring av sanntidsrapportering til skattemyndighetene og e-faktura.

Estland var tidlig ute med tilsvarende tiltak i hhv. 2014 og 2019. Reduksjonen i avgiftsgapet ble her estimert til rundt 35 % allerede i innføringsåret¹⁰. Finland har også truffet målrettede tiltak for å redusere avgiftsgapet, hvor avgiftsgapet ble redusert fra ca. 7 % for ti år siden¹¹ helt ned til 0,4 % i 2021¹². Vi ser altså at myndighetenes tiltak hjelper. Reduksjonen ble her oppnådd gjennom en bred innsats med blant annet innføring av e-faktura og sanntidsrapportering, strengere kontrolltiltak – herunder økt kontroll av registrene, økt bruk av dataanalyse, økt innsats for forbedret skattemoral mv¹³. Finland har også prioritert å beholde

Europas laveste grenser for revisjonsplikt¹⁴.

Innføring av et grenseoverskridende digitalt rapporteringssystem innad i EU, basert på e-fakturerings, diskuteres nå i EU-rådet. Her i Norge utredes for øyeblikket også innføring av obligatorisk e-faktura.

Motvirkning av svindel ligger allerede høyt på agendaen hos myndighetene. Revisorforeningen er kjent med at Økokrim blant annet har fått doblet sine budsjetter i perioden 2020–2025 og vil fremover få overført oppgaver på området fra enkelte av politidistriktene. Støre-regjeringen varslet nylig også ytterligere 90 millioner i økte budsjetttilskudd på området for økonomisk kriminalitet generelt.

Økningene har imidlertid kommet i stor grad i det etterforskende organ. For kontrollorganet derimot (Skatteetaten) var den nylig avgåtte skattekrimsjefen

¹⁰ [vat-gap-full-report-2020_en.pdf \(europa.eu\)](#) – se side 94

¹¹ [study and reports on the vat gap in the eu-28 member-KP0621116ENN.pdf](#)

¹² [VAT Gap - European Commission \(europa.eu\)](#)

¹³ [Skatteforvaltningens år 2022 - vero.fi](#) og [Skatteforvaltningens ansvarsrapport 2022 \(vero.fi\)](#)

¹⁴ [Revisionsplikten i Norden - så skiller vi oss från övriga EU | Balans \(tidningenbalans.se\)](#)

senest i sommer ute og advarte om at kontrollnivået hos skattekontorene er kritisk lavt¹⁵.

Av overnasjonale tiltak har Europol og CEPOL intensivert trening og samordning av politi- og skattemyndigheter for å bekjempe momskaruseller¹⁶.

Deling av informasjon og felles etterforskning av grenseoverskridende svindelnettverk mellom EU-landene er også innført av EU-kommisjonen¹⁷. Eurofisc lar også skattemyndigheter dele informasjon om mistenkelige transaksjoner i sanntid¹⁸. Som utenforland i EU-sammenheng har ikke Norge nødvendigvis direkte innpass i de fleste av tiltakene, men gjennom avtale med EU om administrativt samarbeid for å bekjempe merverdiavgiftsvindel, samt nordisk samarbeid (Nordisk Agenda), får vi også dra nytte av dette.

Endringer betyr ikke nødvendigvis en økning i byrder

Beskyttelsen av samfunnet mot kriminelle vil kunne føles byrdefullt for seriøse aktører, ved at både kontrollaktiviteten øker og nye rutiner og systemer påtvinges. Selv om det er mulig å gjøre medisinene verre enn sykdommen, er det også mulig å innføre tiltak som ikke øker administrasjonsbyrden for de næringsdrivende.

Et godt eksempel på det er e-faktura som ble innført på frivillig basis for noen år siden, og gir muligheter for besparelser ved å standardisere dataene i virksomheten. Et pilotprosjekt hos et større entreprenørfirma viste besparelser på ca. 50 MNOK ved å ta i bruk e-fakturaformatet allerede fra anskaffelsesprosessen. Også på bærekraftsområdet vil digitalisering av dataene på standardisert format kunne gi effektivitetsgevinster.

15 [Interne dokumenter i Skatteetaten varsler om lavt kontrollnivå – Dokumentar \(nrk.no\)](#)

16 Se f.eks [3015/2024/WEB «Investigation Admiral - A joint investigative approach to combat MTIC fraud» | CEPOL \(europa.eu\)](#)

17 [Fight against VAT fraud - European Commission \(europa.eu\)](#)

18 [EUROFISC - A multilateral warning system of the Member States for combating VAT fraud \(europa.org\)](#)

For revisor ser vi allerede at de nye SAF-T-filene kan benyttes til å effektivisere revisjonen ved at dataene kommer i standardisert format.

Hvordan kan selskapet oppdage risiko?

Underleverandør-risiko

Nedenfor følger noen typiske røde flagg man bør være oppmerksom på overfor underleverandører. Opplistingen er på ingen måte uttømmende, og er ikke i seg selv nok til å bedømme transaksjonen som mistenkelig. Men hvis den går som en and, og kvakker som en and, så bør man kanskje gå på fuglejakkt:

- **Kjennskap til leverandøren og kjøperen**
 - Er det en ny leverandør for selskapet?
 - Er leverandøren nyoppstartet, ikke kjent i bransjen fra før, eller har unormal rask stigning i omsetningstall?
 - Kommer det et veldig godt tilbud fra en ny leverandør omtrent samtidig som en ny kjøper er villig til å betale godt for samme produkt?
- **Personene bak**
 - Har personene bak selskapet bakgrunn fra den aktuelle bransjen?
- **Leverandørens adresser mv.**
 - Leverandørens adresse er uvanlig (for eksempel kontorhotell eller hjemmeadresse).
 - Hjemmeside og/eller epostadresse fremstår amatørmessig eller er knyttet til annet selskap.
- **Registreringsforhold**
 - Leverandøren er ikke registrert for mva. i Norge eller i utlandet.
 - Formålet med virksomheten ifølge Brønnøysundregistrene stemmer ikke overens med hva som faktisk utøves, eller formålet er beskrevet svært generelt, uklart eller vagt.
- **Pris og avtalevilkår:**
 - Leverandøren tilbyr varer til priser som avviker (vesentlig) fra markedsprisen.

- Leverandørens leveringsbetingelser er unormale for bransjen.
- Leverandøren angir at betalingen skal skje til en annen virksomhet eller til bankkonto i utlandet.

Leveringsfasen

- Varene blir levert fra en annen virksomhet enn avtaleparten, uten at det er opplyst om i forkant.

Andre forhold

Interne undersøkelser i eget selskap

Har selskapet ditt hyppige utskiftninger av underleverandører, enten i nærmeste ledd eller i leddene under, kan dette være tegn på at man bør foreta nærmere undersøkelser internt. Særlig hvis utskiftningene skyldes unormalt høy grad av konkurser i underliggende ledd.

Bruk av verktøy

Det er også kommet gode verktøyer på markedet, som Enin og Strise, som kan benyttes for å foreta bakgrunnssjekk på leverandøren.

Hvem vinner?

Også i Norge må det antas at det svindles med mva. med større beløp. Det blir interessant å se hvilke virkemidler norske avgiftsmyndigheter tar i bruk for å redusere eller eliminere tapet. Ser man til Finland, var eksempelvis kombinasjonen av blant annet økt bruk av IT- og data-analyse, samt sanntidsreportering, effektive virkemidler. Etter vårt syn bør avgiftsmyndighetene se hen til andre land i Europa for å undersøke om tilsvarende tiltak bør innføres her. Samtidig må man også ta hensyn til at de aller fleste næringsdrivende er seriøse aktører, og allerede har store administrative byrder som ikke bør økes.

For selskapene blir det sentralt aktivt å søke å dra nytte av eventuelle endringer som innføres. Det er også viktig å være aktsom særlig i innkjøpsfasen for å unngå risiko for å bli ufrivillig involvert i en mva.-svindel.

Mva. for ideelle organisasjoner i lys av Ramme Gård

I to artikler ønsker vi å reflektere over mva. og skatteplikt for ideelle organisasjoner i lys av Ramme gård. Dette er artikkel 1 som omhandler mva.



Statsautorisert revisor/
regnskapsfører
Jakob L. Berglund
Fagrådgiver, Knif Regnskap

Ideelle organisasjoner har flere unntak/fritak for mva., jf. mval. Kapittel 3. I kjølvannet av Ramme Gård opplever vi en økt usikkerhet knyttet til hvorvidt noe av aktiviteten til ideelle organisasjoner egentlig burde vært «parkert» utenfor mva.-loven, basert på manglende oppfyllelse av kravene/forventningene til næring.

For å oppfylle kravene til næring er det flere moment, men det er overskuddsforventningen vi ønsker å belyse for ideelle organisasjoner, der gaver/frivillig innsats er en vesentlig faktor.

Ramme Gård

Høyesterett drøfter i Ramme Gård noen prinsippl knyttet til «objektivt sett egnet til å gå med overskudd». Selv om dommen slår fast i punkt 108 at saken er atypisk og ikke nødvendigvis skal gi føringer for vurdering av f.eks. gründer-selskap, så trekker dommen allikevel noen hovedlinjer på moment som er vesentlige for vurdering av overskuddsforventning:

<https://www.domstol.no/no/hoyesterett/avgjorelser/2022/hoyesterett---sivil/HR-2022-2404-A/>

- Nøytralitetshensyn og konkurransevridning skal vektlegges (se punkt 79 der det henvises til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001)).
 - I punkt 80 er det en liten reduksjon av betydningen av nøytralitetshensynet som nevnt i punkt 79.
- Offentlig tilskudd skal inngå i vurderingen om overskuddsevne (se punkt 84).
- En aktivitet må ha objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste. Dette stilles opp mot aktivitet som bærer preg av «hobby/fritidsinnretning» (punkt 57 og 102 som omhandler lærdommen fra Ringnes-dommen Rt-1985-319 samt Kionig-dommen Rt-1995-1422.).
 - Punkt 103 står sammen med punkt 102, men legger til at et kjennetegn for eksempel er hvis forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort.
- Målestokken for overskuddsevne må være atferden til en rasjonell økonomisk aktør. Deretter trekkes det inn at dette ikke er ensbetydende med at driften må være innrettet for å oppnå høyest mulig avkastning. Videre henvises det til andre hensyn som etiske, sosialt entreprenørskap osv. (se punkt 111).
- «... alle økonomiske forhold, de som i alminneligbet inngår i en vurdering av om det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes i vurderingen» (se punkt 115).
- Kapitalavkastningsforventning må kunne legges til grunn (se punkt 116-127).
- Avskrivninger skal være med i beregningen (se punkt 131-135).

Ideelle organisasjoner

Ideelle og frivillige organisasjoner er mva.-pliktige på lik linje med andre selskap, dog med et grensebeløp på kr 140 000 i stedet for kr 50 000 (to grensebeløp som etter vårt syn er overmodne for en justering). I tillegg er det en del unntak for denne typen selskap, jf. mval. § 3-12 og § 3-13.

Vår portefølje kjennetegnes av skoler, barnehager, menigheter, (hjelpe)-organisasjoner osv. Vi opplever at i organisasjoner/virksomheter med vesentlig innslag av gaver/frivillig innsats ses det ofte en driftsmodell, et tankesett og styringsmekanismer som på flere måter skiller seg fra en ordinær virksomhet som skal generere avkastning på investert kapital. De mekanismene og tankesettet som normalt er til stede i en virksomhet som tenker profitt, er ofte så nedtonet og underlagt andre forutsetninger at dette gjør det unaturlig å skulle bruke en mer ordinær tankegang rundt næring.

Vi ønsker å vise dette med noen eksempler.

Case: Leirsteder

Knif regnskap har over 40 leirsteder i sin portefølje, og en sammenslåing av regnskapene for 28 av disse (tilfeldig utvalgt) for 2022 viser dette resultatbildet:

	2022	snitt per leirsted	i prosent
Salgsinntekter	67 489 382	2 410 335	76 %
Leieinntekter	2 104 931	75 176	2 %
Gaver	8 533 039	304 751	10 %
Offentlig tilskudd	8 404 662	300 166	10 %
Andre driftsinntekter	1 872 497	66 875	2 %
Sum Driftsinntekter	88 404 511	3 157 304	100 %
Kostnader til leirstedsdrift	23 958 951	855 677	29 %
Lønnskostnader	33 249 395	1 187 478	40 %
Avskrivninger	5 368 415	191 729	6 %
Annen driftskostnad	20 389 689	728 203	25 %
Sum Driftskostnader	82 966 450	2 963 088	100 %
Rente/finans-inntekt	356 178	12 721	
Rente/finans-kostnad	989 281	35 331	
Sum finansposter	-633 103	-22 611	
Resultat før skatt	4 804 957	171 606	

Alle leirstedene er her eid av ideelle organisasjoner. 2022 var et bedre år for leirstedene etter tunge Corona-år. (I posten Leieinntekter ligger kun langtidsutleie. Vanlig overnatting med mva. ligger i posten salgsinntekter.)

Ingen av disse 40 leirstedene klarer seg uten gaver og offentlig tilskudd. Offentlig tilskudd skal (ifølge Ramme Gård) tas med i vurderingen om overskuddsevne. Men gaveelementet mener vi langt på vei beviser at leirsteder ikke er innredet på en slik måte at de er egnet til å gå med overskudd ut ifra hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville ha innrettet seg.

Som Ramme Gård slår fast i punkt 111, så kan det være *andre element som trekkes inn som gjør at driften ikke innrettes for å oppnå høyest mulig avkastning*. Dette er et viktig moment å drøfte for ideelle organisasjoner. Punktet lar seg dog vanskelig beløpsfeste. På den ene siden ligger det i menneskets natur at når aktiviteten ikke er vårt levebrød (slik som i Ringnesdommen), så innrettes ikke driften optimalt. På den andre siden er det ikke slik at man bevisst velger mindre

optimale måter å drive et leirsted på, kun fordi eier er en ideell ikke-profitmaksimerende organisasjon.

Det som ofte også er et moment, er at det er stor grad av frivillig innsats på leirstedene, i form av vedlikehold på bygg og anlegg, og også frivillige medarbeidere på arrangementer. Dette ville hos en rasjonell aktør resultert i høyere lønnskostnader. Vi mener at frivillig dugnadsinnsats skal peke i retning av «ikke-næring», siden det bryter med prinsippet om «objektiv overskuddsevne». (Ingen som driver næring som levevei, kan satse sin business på forventet dugnad.)

Kapitalavkastning

Utsnitt av balansen for de 28 leirstedene ovenfor ser slik ut:

	2022	snitt per leirsted
Bygg	237 059 988	8 466 428
Driftsløsøre	16 183 874	577 996
Egenkapital	226 185 736	8 078 062
Langsiktig gjeld	37 833 473	1 351 195

Høyesterett poengterer (122) at «*praksis fra lagmannsrettene siden 1990-tallet gir en rekke eksempler på at et overskudd forutsetter et driftsresultat som på sikt vil gi forrentning av innskutt kapital*». Og i punktene som etterfølger, omtales alt fra 2 til 6,4 prosent. Det er i det hele tatt vanskelig å se hvilken rasjonell økonomisk aktør som har lagt igjen en egenkapital på ca. 8 mill. i et selskap, som vil være fornøyd med et resultat før skatt på ca. 170 000 kroner (og i tillegg er avhengig av gaver og dugnadsinnsats (!)).

Kjernen

Det er selvfølgelig noe aktivitet som frivillige organisasjoner driver, som kan være egnet til å gå med overskudd. Men poenget vi ønsker å fremme, er at nettopp fordi driften ikke er optimalisert med tanke på økonomisk profitt, så medfører det noen mekanismer som ofte resulterer i negativ drift, hvis man ser bort fra gaver og frivillig innsats. I en del tilfeller bærer driften preg av hobby. Og i veldig mange tilfeller er driften innrettet slik at den tar sikte på å gå i 0. Utsagnet «bare vi ikke taper penger så er vi fornøyd, for det er et utvidet formål her» hører vi veldig ofte.

Case: Dugnad

En ikke-avgiftspliktig ideell organisasjon drev en tjeneste inn mot det offentlige, der offentlig ansatte og deres pårørende kunne få en samtale i forbindelse med en krisesituasjon. Den ideelle organisasjonen brukte frivillige til tjenesten og fakturerte det offentlige årlig ca. kr 800 000 (eks. mva.). Skatteetaten ble bedt om en veiledende uttalelse på hvorvidt tjenesten var mva.-pliktig.

Skatteetaten tok en estimert beregning av verdien av frivillig innsats (som innsender ikke hadde estimert beregning på, men som Skatteetaten beregnet til kr 2 922 000), og konkluderte med at organisasjonen ikke oppfyller kravene til næringsvirksomhet, og dermed ikke skulle pålegge mva. på tjenesten.

Vi er usikre på hvor langt vi kan ta Skatteetatens konklusjon på en slik

veiledende uttalelse til anvendelse i andre caser, men som nevnt over så mener vi at frivillig dugnadsinnsats skal trekke tydelig i retningen av ikke-næring.

Skatteetaten vurderte ikke konkurranse-momentet i dette caset i det hele tatt.

Konkurransmomentet

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) som også Høyesterett refererer til i Ramme Gård, står det: <https://www.regjeringen.no/dokumenter/otprp-nr-2-2000-2001-/id122421/>

3.2.2.3 Næring

... I praksis kan derfor busflidslag og lignende, hvor inntektene fra omsetningen kun er egnet til å dekke påløpte utgifter, anses avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven.

Tilsvarende kan ideelle og allmenntilrette organisasjoner som omtales nærmere i kapittel 7.2.8 omfattes av merverdiavgiftsplikten...

7.1.3.2 Like ytelser bør behandles likt

Det ble av Storvikutvalget omtalt som et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser underlegges den samme avgiftsmessige behandling.

Dette måtte gjelde uavhengig av om tjenesten ytes av det offentlige eller av private, og uavhengig av hvilken yrkesgruppe som utfører tjenesten. Utvalget påpekte imidlertid at dette prinsippet kunne by på vansker når det gjaldt å fastslå om tjenester er likeartede. I henhold til utvalget burde det da tillegges vekt om ytelsene tilbys i konkurranse med hverandre og om forskjellig avgiftsbelastning er egnet til å påvirke forbruksvalget. Etter utvalgets syn var det således arten av tjenestene som skulle vurderes, i utgangspunktet uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten.

7.1.3.3 Hensynet til et positivt proveny

Utvalget mente også at provenymessige konsekvenser burde tillegges vekt for spørsmålet om avgiftsplikt. Det ville i utgangspunktet være lite hensiktsmessig å legge avgift på tjenester hvor det gis offentlig støtte og hvor avgiftsgrunnlaget blir langt lavere enn verdien av den tjenesten som omsettes, slik at provenyet blir negativt. Andre hensyn, eksempelvis hensynet til nøytralitet, kunne likevel etter utvalgets oppfatning gjøre det

ønskelig at slike provenybetragtninger ikke gis avgjørende betydning.

7.2.8.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag ... Utvalget viste imidlertid til at kravet om næringsvirksomhet likevel vil kunne begrense avgiftsplikten for enkelte organisasjoner og foreninger.

Utvalgets mindretall (en person), mente at ideelle organisasjoner og foreninger burde holdes utenfor avgiftsområdet, idet det kan by på en rekke administrative og avgiftstekniske problemer å få disse inn i systemet...

Riktignok gjaldt gjennomgangen mest tjenester, men vi anser drøftingen av konkurransemomentet å være like aktuelt også for varer.

Som det fremkommer fra Storvikutvalget var ikke alle den gang enige i at ideelle organisasjoner i det hele tatt skulle inn i avgiftsområdet. Og selv om proveny ikke skulle gis avgjørende betydning, er det allikevel nyttig å merke seg at nettopp grunnet offentlig støtte og gaver/dugnad, så er (i hvert fall på leirsteder) avgiftsgrunnlaget noe lavere enn verdien av tjenesten som omsettes.

Høyesterett reduserer også i punkt 80 noe av konkurransehensynet i det de skriver; «... Uansett kan verken [nøytralitets] hensynet, eller hensynet til å unngå avgiftskumulasjon mellom næringsdrivende, rokke ved tolkningsresultatet som følger av lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis; For å bli ansett som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven må aktiviteten ha en rimelig mulighet til å gi et overskudd.»

Konkurranse?

Spørsmålet om det faktisk er tjenester som er i konkurranse med hverandre, er også vanskelig å balansere. Hvis vi igjen ser på leirsteder, så vil man intuitivt tenke at disse er i konkurranse med andre overnattingssteder, altså f.eks. hoteller. Men er det egentlig det? Leirsteder ligger ofte til på litt avsidesliggende steder, og i en del tilfeller vil det ikke egentlig være et annet reelt overnattingssted, fordi man ikke først og fremst er ute etter et overnattingssted,

men derimot tillegget som finnes på leirsteder (uteareal, nærhet til natur etc.).

Case: Forlag

En kristen organisasjon eier et forlag der det primært utgis kristne bøker. Bøker er fritatt for mva. når det selges til sluttbruker, men med mva. (høy sats) når det selges til engros. Selskapet har begge typer inntekter og er fullverdig mva.- og skattepliktig.

Forlag og salg av bøker er en bransje som har opplevd nedgangstider en stund, og selskapet har i løpet av de siste 20 årene kun gått med overskudd ett år. Selskapet får hvert år mer mva. tilbake enn det betaler, men fordi deler av salget er fritatt for mva. (og dermed innrømmes mva.-fradrag på kostnader), ville selskapet høyst sannsynlig fått tilbake mva., også ved vanlig overskudds-resultat, og dermed går selskapet litt «under radaren» for kontroll fra det offentlige.

Hvordan kan selskapet gå videre når det konstant går med underskudd? Jo, fordi eier ønsker å drive forlaget, basert på at det opprettholder spredningen av kristen litteratur. Eier foretar dermed kapitalforhøvelser jevnlig, der kapitalen stammer fra gaveinntekter i mor.

Vi er enige i at det kan oppfattes urettferdig for andre forlag som faktisk har overskudd som mål, hvis det ideelle selskapet hadde unngått mva. på salg. Allikevel opplever vi at det er noe som skurrer når proveny-aspektet er satt til side, rasjonell økonomisk adferd er satt til side, og det offentlige i praksis sponser mer av driften (ved mva.-refusjon) enn de burde. (Det er også et moment i Ramme Gård at kjernen i mva.-regelverket er at ordningen skal skaffe det offentlige midler, og i utgangspunktet ikke er ment å være en støtte-instans. Når mva.-cash-flow går fra det offentlige, så inviterer det til en ekstra vurdering).

Eksempel: BESPISNING

Salg av mat er en aktivitet som ideelle organisasjoner ofte beregner mva. på (fordi aktiviteten er større enn unn-



takene i mval. § 3-12/13 aksepterer.). Iht. Storvik-utvalget er det selve arten av tjenesten (eller varen) som skal vurderes, og objektivt sett er det lettere å bruke konkurranseargumentet for å kreve mva. på matsalg.

Men slik vi oppfatter de ideelle organisasjonene, er salg av mat/kiosk nesten alltid et bi-produkt av et annet ideelt formål. Ta f.eks. kafé-salg. En del organisasjoner begynner med salg av mat i Forbindelse med arrangementer (mva.-fritt iht. unntakene), men utvider på sikt, slik at det blir mva.-pliktig. Det som dog ofte er tilfellet, er at matsalget er i forbindelse med et utvidet formål, altså møter eller treffpunkt inn mot en organisasjon. «Kom på kafeen, spis litt og ta en prat med oss» blir et hyppig sitat. Poenget til organisasjon er å selge mat for å komme i kontakt med potensielle medlemmer til organisasjonen. Maten i seg selv er kun et «lokkemiddel».

Problemet er at når den ideelle organisasjonen skal beregne en utsalgspris, så er

arbeidskraften på dugnad, husleien ikke innberegnet (fordi bygget står der allikevel), kapitalkrav ikke innbakt, osv., og dermed selges maten til spotpris. Ingen bryr seg om å beregne brutto-fortjeneste, og hvis det blir for mye «styr» med betaling og mva., så gis maten gratis i stedet.

En del ganger selges også varer noe dyrere enn hos konkurrenter (men ikke så dyr at den blir mva.-fri, jf. fritaket i mval. § 3-12(b)), rett og slett fordi man indirekte baker inn et gaveelement i kjøpet. Kjøper er selvfølgelig klar over dette, men gjennomfører kjøpet uansett, fordi det ligger et ønske om å støtte organisasjonen.

Man kan av og til lure på hvordan man skal beregne dette konkurransefortrinnet.

Avslutning

Det er også innen andre områder ideelle organisasjoner driver som til tider blir mva.-pliktige. Eksempler kan være

radio, utvidet aktivitet innen media (f. eks. bladutgivelser), bruktbutikker med lønnede ansatte, klessalg osv.

Felles for de fleste er at driften bærer preg av hobby eller av å være et biprodukt, og en rasjonell økonomisk aktør hadde oppført seg annerledes. Vi erkjenner at konkurransemomentet er viktig, men setter allikevel spørsmålsteget ved hvor tungtveiende det bør være. Høyesterett sier om Ramme Gård i punkt 108 at caset er atypisk fordi «En overskuddsevne er hverken på kort eller lang sikt nødvendig for å realisere prosjektet.» Nettopp denne atypiske situasjonen kan man på mange måter si gjelder konstant for hele den ideelle sektoren.

De fleste av momentene som trekkes frem i Ramme Gård, taler for at man i langt større grad kunne unngått mva.-belastning hos ideelle selskaper, basert på ikke-oppfyllelse av overskuddsforventningen. I tillegg mener vi at grensen på kr 140 000 er overmoden for oppjustering.

Adgangen til VOEC-registrering i lys av Boozt-dommen

Borgarting lagmannsretts dom av 24. juni 2024 vedrørende Boozt gjelder adgangen til forenklet registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved omsetning av varer med lav verdi fra utlandet til Norge. Denne artikkelen gir en redegjørelse for dommen og hva den avklarer (og ikke) med hensyn til rekkevidden av registreringsordningen.



Advokat (H)
Bjørn Christian Lilletvedt Towsen
Partner, Advokatfirmaet
Thommessen



Advokatfullmektig
Siyanna Stenersen
Advokatfirmaet Thommessen

Bakgrunnen for VOEC-ordningen

Etter mval. §§ 1-1 og 1-2 skal merverdiavgift beregnes og betales ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester i og til Norge. Avgiftsplikten gjelder kun for avgiftssubjekter, dvs. de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 11-1, jf. § 1-3(1)(d). Registreringsplikten følger av mval. § 2-1 første ledd. Etter bestemmelsen må næringsdrivende registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning som omfattes av loven overstiger kroner 50 000 i løpet av en periode på tolv måneder. For avgiftssubjekter uten forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registrering skje gjennom representant, jf. mval. § 2-1 sjette ledd.

Ordnningen med forenklet registreringsløsning ble for første gang innført i Norge i 2011. Den gang gjaldt ordningen for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester med salg til privatpersoner i Norge (ordningen gikk under navnet VOES - VAT on electronic services).

I 2020 besluttet Stortinget å oppheve fritaket for merverdiavgift, særavgifter og toll ved innførsel av varer fra utlandet med verdi under kr 350 slik at

det ved innførsel av slike varer til Norge skulle beregnes avgift fra første krone.¹ Bakgrunnen for dette var at man så at økende grenseoverskridende handel med varer medførte at en stadig større andel av varer forbrukt i Norge ikke ble beskattet her, dette var i uoverensstemmelse med det internasjonale destinasjonsprinsippet.²

I sammenheng med at nevnte fritak ble opphevet, ble det vedtatt at tilbydere av varer med «lav verdi» til privatpersoner i Norge skulle bli registreringspliktige, men kunne benytte seg av en forenklet registreringsløsning (VAT on E-commerce). Departementet har fastsatt i forskrift hva som skal anses som en vare med «lav verdi», per dags dato gjelder dette varer med verdi på inntil kr 3000.³ Leverandører av varer med verdi over kr 3000 til forbrukere i Norge vil være registreringspliktige kun i den grad de har omsetning i Norge, og

da må de registrere seg på ordinær måte i Merverdiavgiftsregisteret.

Spørsmålet om grensedragningen mellom omsetning *til* Norge og avgiftspliktig omsetning *i* Norge ble for første gang behandlet av Høyesterett i HR-2006-536-A (Ifi Oy). I denne avgjørelsen tok Høyesterett stilling til om det var en slik tilknytning mellom omsetningen til det finske selskapet Ifi Oy og Norge at det dreide seg om innenlands avgiftspliktig omsetning, eller om det dreide seg om avgiftsfritt salg til Norge. Retten konkluderte med at utenlandske selskaper som driver salgsvirksomhet fra utlandet, som særlig har innrettet virksomheten sin til det norske markedet, kan anses for å ha omsetning i Norge.

LB-2023-163590 (Boozt)

Borgarting lagmannsrett har i dom av 24. juni 2024 vedrørende Boozt behandlet spørsmålet om rekkevidden av VOEC-ordningen. Boozt Fashion er et selskap som primært driver med nettsalg av klær, sportsartikler, kosmetikk og interiør til forbrukere i en rekke land. Selskapet er hjemmehørende i Sverige. I tillegg til netthandel har selskapet

1 Reglene ble foreslått i Prop. 1 LS (2019–2020) s.160 flg. Basert på Stortingets anmodningsvedtak nr. 85 (2018-2019) om å fjerne merverdiavgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner.

2 Prop 1. LS (2019-2020) s. 160.

3 Merverdiavgiftsloven § 1-3 jf. merverdiavgiftsforskriften § 1-3-8.

butikkutsalg i Sverige og i Danmark. Selskapet har ikke noe forretningssted eller annen form for fysisk tilstedeværelse i form av lager eller lignende i Norge. Om lag 10 % av selskapets totale omsetning skjer til forbrukere i Norge.

Selskapet var fra 2009 registrert i Enhetsregisteret som et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), og i Merverdiavgiftsregisteret gjennom norsk representant, men søkte i 2021 om å endre registrering fra ordinær registrering til VOEC-registrering.

Bakgrunnen for saken var at skattekontoret avsto selskapets søknad om VOEC-registrering, fordi skattekontoret mente selskapet drev virksomhet med omsetning i, og ikke til, Norge, og derfor var omfattet av den ordinære registreringsplikten i Merverdiavgiftsregisteret og dermed ikke kunne velge VOEC-registrering. Som følge av avslaget gikk selskapet til søksmål med påstand om at vedtaket måtte anses ugyldig. Vurderingstemaet i saken var, slik Høyesterett ga anvisning på i «Ifi Oy», om Boozt etter en helhetlig vurdering hadde omsetning til (og ikke i) Norge og dermed kunne registrere seg i VOEC-ordningen etter mval. § 14-4. Tingretten kom til at skattekontorets vedtak var ugyldig. I sin vurdering la tingretten vekt på at det var tydelig for norske kunder at Boozt ikke var en norsk virksomhet. Staten anket dommen til Borgarting lagmannsrett som i likhet med tingretten konkluderte med at skattekontorets vedtak var ugyldig. Lagmannsrettens dom er så påanket av staten til Høyesterett. I skrivende stund er det ikke avklart om anken tillates fremmet til behandling, så dommen er p.t. ikke rettskraftig. Uavhengig av om saken slipper inn og eventuelt skulle få et annet utfall i Høyesterett, er det viktig å ha klart for seg hvilke spørsmål saken avklarer og ikke.

Hva skal til for at det foreligger omsetning i Norge?

Lagmannsretten la til grunn at direkte markedsføring mot norske kunder, samt kommunikasjon og avtalevilkår på norsk, ikke medfører at omsetningen

anses for å skje i Norge. Retten understreker at den teknologiske utviklingen de senere årene har gjort det enkelt å oversette nettsider og avtalevilkår til norsk, og at det derfor bør utvises forsiktighet med å tillegge slike forhold for stor betydning, og at det avgjørende må være hvordan virksomheten er organisert og drevet, samt i hvilken grad aktiviteten skjer i Norge.

I sin vurdering av hvordan virksomheten hadde innrettet seg la lagmannsretten vekt på at Boozt driver en global netthandelsvirksomhet med salg til 14 europeiske land, hvorav salg til Norge utgjør en begrenset del. Lagmannsretten la vekt på at selskapet ikke hadde ansatte i Norge, og at det kommer tydelig frem av både nettsiden og avtalevilkår at kjøpsavtaler inngås med et svensk selskap. Retten påpekte også at markedsførings- og reklamekampanjer koordineres globalt, og at markedsføringen i Norge inngår som en del av disse internasjonalt koordinerte kampanjene. Det faktum at det avtalerettslige leveringsstedet er i Norge, er etter lagmannsrettens vurdering ikke avgjørende. Dette siste samsvarer med det Høyesterett la til grunn i Ifi Oy-saken.

Lagmannsretten konkluderte derfor at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning mellom salgene og Norge til at Boozt kunne anses å ha omsetning «i» Norge.



Er omsetning i Norge diskvalifiserende for VOEC-registrering?

Når lagmannsretten konkluderer med at Boozt ikke har omsetning i Norge og derfor ikke er omfattet av den ordinære registreringsplikten, uteligger vurderingen av det mer prinsipielle spørsmålet – om det er en forutsetning for å kunne registrere seg etter VOEC reglene at en ikke er omfattet av den ordinære registreringsplikten. Lagmannsretten påpeker at det i forarbeidene fremgår at avgiftsplikten etter VOEC-reglene gjelder omsetning som ikke er omsetning i Norge⁴, men dette betyr ikke nødvendigvis at reglene om forenklet registrering ikke er tilgjengelige for utenlandske virksomheter med omsetning som for øvrig omfattes av VOEC-ordningen.

Adgangen til forenklet registrering er regulert i mval. § 14-4 jf. 3-1 annet ledd, hvor det fremgår at registreringsordningen er tilgjengelig for avgiftssubjekter som ikke har «forretningssted eller hjemsted» i merverdiavgiftsområdet, og som leverer varer med «lav verdi» til forbrukere i Norge.

Lagmannsretten trengte ikke å ta stilling til spørsmålet om det i reglene om forenklet registrering skal innfortolkes et vilkår om at avgiftssubjektet ikke kan

⁴ Prop. 1 LS (2019-2020) punkt s. 175.

ha innenlands omsetning, fordi lagmannsretten kom til at Boozt ikke hadde omsetning i Norge.

I tillegg til at VOEC-registrerte virksomheter ikke er bokføringspliktige og derfor har forenklete rapporteringskrav, er en av de største fordelene ved VOEC-ordningen at den gir fritak for tollkostnader på tekstiler.⁵ Det kan derfor ha stor betydning for enkelte utenlandske aktører å kunne registrere seg i VOEC i stedet for å måtte registrere seg ordinært.

Som nevnt tok ikke lagmannsretten særskilt stilling til spørsmålet om utenlandske aktører som er registreringspliktige, kan velge å registrere seg i VOEC. Etter merverdiavgiftsloven kan det utledes fem vilkår for VOEC-registrering; 1) Det må leveres «varer», 2) varene må ha «lav verdi», 3) leveransen må skje «til Norge», 4) fra aktør som verken er bosatt eller har forretningssted i Norge, og 5) varene må være levert til «forbrukere» i Norge. Det fremgår ikke av loven at en ikke kan velge å registrere seg i VOEC dersom en er registreringspliktig etter ordinære regler. Dersom et slikt vilkår innfortolkes, vil dette kunne være en innskrenkende tolkning av lovens ordlyd til avgiftssubjektets ugunst. En slik tolkning er ikke forenelig med legalitetsprinsippet, med mindre den har klar forankring i lovens forarbeider.

Det sies ikke noe i forarbeidene som tilsier at en slik begrensning i ordningen er tiltenkt fra lovgivers side. Tvert imot beskrives den som en ordning for alle utenlandske virksomheter som selger varer over nett til Norge:

«En forutsetning for at utenlandske tilbydere skal være i stand til effektivt å beregne og betale merverdiavgift, er at prosedyrene for registrering og rapportering er enkle. Dette er også understreket i OECDs retningslinjer. Det foreslås derfor at eksisterende VOES-ordning utvides til å gjelde utenlandske tilbydere av varer med verdi opp til 3.000 kroner. Det innebærer at formidlere som ved bruk av elektroniske grensesnitt (markeds plass,

plattform, portal eller lignende) tilrettelegger for salg av varer B2C, samt selgere som har nettbutikk, app-butikk e.l. som sender varer til forbrukere i Norge, gis mulighet til å registrere seg i en forenklet registreringsordning (VOSC – VAT On Small Consignment).»⁶

Skattemyndighetene har utarbeidet en veiledning til VOEC-regelverket hvor det fremgår følgende:

«If a supplier has a registered business address or residence in Norway, or is VAT liable for any other supplies of goods or services, the supplier must register in the ordinary VAT Registry for all of the supplier's taxable supplies, including low value goods. Such suppliers cannot opt for the simplified VOEC scheme. The same applies to suppliers that have a high degree of business adaptation towards the Norwegian market, and therefore are deemed to be domestic Norwegian businesses, even if they otherwise fulfil the criteria for VOEC-registration. This may be the case after an overall assessment is made, where key criteria are whether the supplier appears to be a Norwegian business from the viewpoint of a Norwegian consumer, the business predominantly is marketed and directed towards Norway, and if the goods formally are considered delivered in Norway according to the Norwegian Sales of Goods Act. Please contact the VOEC office for further guidance in such cases.

If a supplier already has an ordinary registration in the Norwegian VAT registry, and wants to change registration to VOEC-registration, the supplier must fulfil the VOEC terms as stated above, including not being deemed a domestic Norwegian business. Please note that a combination of VOEC-registration for goods below NOK 3000 and ordinary VAT registration for goods above NOK 3000 is, as a general rule, not possible.»⁷

Retningslinjene er tydelige på at en utenlandsk virksomhet som har omsetning i Norge, ikke kan registrere

seg i VOEC. Det samme fremgår av Merverdiavgiftshåndboken:

«Det er et vilkår at tilbyder ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og forenklet ordning er ikke tilgjengelig for tilbydere som anses å ha innenlands norsk omsetning i tråd med prinsippene som er trukket opp i Rt-2006-364 Ifi OY Fotolabo Club. Dette innebærer at utenlandske virksomheter vil kunne anses for å ha innenlands omsetning, basert på innretningen mot et norsk marked.»⁸

I forarbeidene til utvidet registreringsplikt for tilbydere av fjernleverbare tjenester sies det samme:

«Departementet presiserer at VOEC-ordningen ikke kan benyttes dersom leverandørens omsetning har en så sterk tilknytning til Norge at den må regnes som innenlands omsetning ber. Dette er en videreføring av dagens rettstilstand.»⁹

Det er altså lagt til grunn både i administrativ praksis og i etterarbeider at omsetning i Norge er diskvalifiserende for VOEC-registrering. En slik forståelse av reglene er imidlertid vanskelig å forene med lovens ordlyd og har ingen direkte støtte i forarbeidene. Når spørsmålet heller ikke er behandlet i rettspraksis, fremstår skattemyndighetenes lovtolkning å være basert på et tynt rettslig grunnlag. Ettersom lovforståelsen er til ugunst for avgiftssubjektet, vil den være i strid med legalitetsprinsippet dersom den anses som en innskrenkende tolkning av lovens ordlyd. På tross av dette er det nok ingen grunn til å forvente at skattemyndighetene uten videre vil endre sin lovforståelse, og det blir da opp til de skattepliktige eventuelt å avklare lovligheten av skattemyndighetenes lovforståelse gjennom domstolsprøving. Så langt har det ikke kommet noen avklaring på dette spørsmålet i Boozt-saken.

⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2024 20. utgave punkt 14-4.2.

⁹ Prop. 1 LS (2022–2023) s.174.

⁶ Prop. 1 LS (2019–2020) punkt s. 175.

⁷ <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/voec/voec-guidelines-mars-2024.pdf>

⁵ Vareførselsforskriften § 4-1-24.

Register over reelle rettighetshavere

Lov om register over reelle rettighetshavere krever at i utgangspunktet alle selskaper og juridiske enheter må registrere sine reelle rettighetshavere. Denne loven er et viktig skritt i kampen mot økonomisk kriminalitet, som hvitvasking og terrorfinansiering, og skal sikre større åpenhet om hvem som faktisk kontrollerer norske selskaper. Ikke bare vil dette øke tilliten i næringslivet, men det vil også styrke Norges posisjon i internasjonale forretningsmiljøer. Dersom registreringspliktige selskaper unnlater å rette seg etter lovens bestemmelser, kan det føre til strenge straffer som bøter eller fengsel.



Advokatfullmektig
Hedda Sofie Taxerås
Advokatfirmaet Simonsen
Vogt Wiig AS

Introduksjon

Lov om register over reelle rettighetshavere (loven) trådte i kraft den 1. november 2021, og bygger på EU-direktiv 2015/849 (det fjerde hvitvaskingsdirektivet). Tilsvarende regler vil dermed gjelde også for EU-land og øvrige EØS-land. Loven pålegger selskaper og andre juridiske enheter en plikt til å innhente opplysninger om selskapets reelle rettighetshavere.¹ Formålet med loven er å bedre tilgangen til opplysninger om eierskap og kontroll i norske selskaper, samt å være et verktøy i kampen mot hvitvasking, terrorfinansiering og annen økonomisk kriminalitet.

Aktørene underlagt loven, omtales i loven som «registreringspliktige».² Fra loven trådte i kraft og frem til i dag, har registreringspliktige kun hatt en plikt til å identifisere og innhente opplysninger om eventuelle reelle rettighetshavere. Det har hittil ikke vært et krav om å registrere slike opplysninger i et register. Den 17. juni 2024 vedtok Stortinget en lovendring som gjør det mulig å etablere et

register over reelle rettighetshavere, og fra 1. oktober 2024 etableres det et slikt register som skal administreres av Brønnøysundregistrene. Det vil være en innfasingsperiode fra 1. oktober 2024 og frem til 31. juli 2025, hvor registreringspliktige selskaper frivillig kan registrere opplysninger om selskapets reelle rettighetshavere. Fra 31. juli 2025 vil det gjelde en registreringsplikt som pålegger registreringspliktige å registrere selskapets reelle rettighetshavere, og manglende etterlevelse av regelverket blir sanksjonert med bøter eller fengsel.

Regelverket knyttet til registrering av reelle rettighetshavere er i utgangspunktet basert på loven, men med utfyllende regler i tilhørende forskrift. Det er forholdsvis mye materiale å sette seg inn i, og det kan oppleves som noe komplekst. I denne artikkelen har vi forsøkt å fremstille reglene på en oversiktlig og kortfattet måte, men det kan ofte være en fordel å kontakte advokat i konkrete tilfeller da det er et nytt regelverk med mange detaljer.

Hvem er registreringspliktige

Juridiske personer

I utgangspunktet gjelder loven alle juridiske personer (herunder aksje- og allmennaksjeselskap), enheter og andre sammenslutninger som driver virksomhet eller er registrert i Norge, herunder også på Jan Mayen og Svalbard.

Enkelte unntak fra dette utgangspunktet er fastsatt i forskriften til loven, og de mest praktiske unntakene fra loven er:

- Foreninger som verken er næringsdrivende foreninger eller foreninger med regnskapsplikt.
- Stiftelser
- Verdipapirfond
- Børsnoterte selskaper, med unntak av selskaper notert på Euronext Growth (kun regulerte markeder)
- Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)

Brønnøysundregistrene har allerede laget en funksjon hvor selskaper kan undersøke hvorvidt de er registreringspliktige, og underlagt reglene i loven (forutsetter at selskapet har norsk org. nr.): <https://www.brreg.no/reelle-rettighetshavere/sjekk-om-du-ma-registrere-reelle-rettighetshavere/>.

Utenlandske trustere

I tillegg gjelder loven for forvaltere av utenlandske trustere og liknende juridiske arrangementer som driver virksomhet i Norge, uavhengig av om forvalterne eller de juridiske arrangementene har registreringsplikt i norsk register. Forvaltere anses for å drive virksomhet i Norge når de i trusten eller i det juridiske arrangementets navn 1) underlegges kundetiltak av rapporteringspliktige i Norge iht. hvitvaskingsloven eller 2) erverver fast eiendom i Norge.

¹ Se pkt. 3.1 for definisjonen av «reell rettighetshaver».

² Se pkt. 2 for mer informasjon om «registreringspliktige».

Hvem er reell rettighetshaver

Definisjon

I henhold til loven er en reell rettighetshaver definert som «den eller de fysiske personene som i siste instans eier eller kontrollerer en juridisk person, arrangement, enhet eller annen sammenslutning». Dette er en relativt generell og noe upresis beskrivelse, men som er nærmere definert i forskriften.

I forskriften skilles det på om den registreringspliktige er en stiftelse eller en forvalter av en utenlandsk trust og øvrige juridiske personer hva gjelder definisjonen av en reell rettighetshaver. Dette skillet gjelder også i relasjon til hvilke opplysninger som skal innhentes og registreres om reelle rettighetshavere. I det videre vil artikkelen kun fokusere på reglene som gjelder for registreringspliktige som ikke er en stiftelse eller en forvalter av en utenlandsk trust (altså juridiske personer ellers), da dette er mest praktisk.

I relasjon til juridiske personer som ikke er en stiftelse eller en forvalter av en utenlandsk trust, er en reell rettighetshaver definert som en fysisk person som oppfyller ett eller flere av de følgende kriteriene:

1. Direkte eller indirekte eier mer enn 25 prosent av eierandelene i den registreringspliktige.
2. Direkte eller indirekte kan stemme for mer enn 25 prosent av stemmerettighetene i den registreringspliktige, i tilfeller der fordelingen av stemmerettigheter avviker fra eierandelene.
3. Direkte eller indirekte kan utpeke eller avsette mer enn halvparten av den juridiske personens eller sammenslutningens styremedlemmer eller tilsvarende.
4. På annen måte enn angitt i 1) til 4) utøver kontroll over den registreringspliktige

Identifisering av reelle rettighetshavere

For å identifisere eventuelle reelle rettighetshavere, må den registrerings-

pliktige innhente opplysninger fra bl.a. stiftelsesdokumenter, vedtekter, aksje-eierbok eller tilsvarende. I tillegg har reelle rettighetshavere selv, og alle som med rimelighet antas å ha opplysninger av betydning for identifisering av reelle rettighetshavere, opplysningsplikt overfor den registreringspliktige.

De vurderinger den registreringspliktige foretar i forbindelse med identifisering av reelle rettighetshavere, skal begrunnes og dokumenteres, og gjelder uansett i følgende tilfeller:

- En eller flere reelle rettighetshavere blir identifisert.
- Den registreringspliktige mener det eksisterer en eller flere reelle rettighetshavere, men kan ikke identifisere disse.
- Ingen reelle rettighetshavere blir identifisert.

I tillegg til opplysninger om grunnlaget for identifisering, eller manglende identifisering, av reelle rettighetshavere, skal den registreringspliktige også dokumentere hvilken posisjon den reelle rettighetshaveren innehar (direkte eller indirekte eierskap).

Den registreringspliktige må huske å varsle den eller de som identifiseres som reelle rettighetshavere om at innhentede opplysninger vil bli registrert. Dette er naturlig å gjøre i forbindelse med innhenting av opplysninger.

Hvilke opplysninger skal registreres i registeret

Når registreringspliktige har identifisert reell rettighetshaver, skal følgende opplysninger om reell rettighetshaver registreres i registeret:

- Navn
- Fødselsnummer eller D-nummer (eller fødselsdato der ingen av delene foreligger)
- Bostedsland
- Statsborgerskap
- Grunnlaget for å identifisere fysiske personer som reell rettighetshaver, eller slik manglende identifisering

(som beskrevet under pkt. 3.2 over), samt den posisjonen vedkommende innehar

- Dersom en reell rettighetshaver innehar posisjonen indirekte, skal hele selskapskjeden mellom det registreringspliktige selskapet og den reelle rettighetshaveren registreres.
- Dersom en reell rettighetshaver ikke er identifisert, skal opplysninger om selskapets daglige leder og styremedlemmer, eller personer i tilsvarende stillinger, registreres istedenfor.

Førstegangs registrering i registeret skal skje senest 14 dager etter at den registreringspliktige ble registrert i offentlig register (typisk Foretaksregisteret). Den samme fristen gjelder dersom den registreringspliktige identifiserer endringer i reelle rettighetshavere.

Opplysningene som opplistet over, skal dessuten lagres hos den registreringspliktige i ti år etter at fysiske personer opphører å være reelle rettighetshavere. Dersom den registreringspliktige opphører å eksistere, skal styret eller liknende organ sørge for at alle opplysninger om reelle rettighetshavere lagres i fem år etter at den registreringspliktige opphører å eksistere.

Tilgang på opplysninger om reelle rettighetshavere

Som hovedregel skal opplysningene om reelle rettighetshavere kun være tilgjengelige for:

- Rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven § 2 bokstav c i forbindelse med deres kundetiltak og løpende oppfølging etter hvitvaskingsloven
- Offentlige myndigheter
- Media
- Sivilsamfunnsorganisasjoner
- Høyere utdanningsinstitusjoner

Finansdepartementet er imidlertid gitt kompetanse til å gi øvrige fysiske eller juridiske personer tilgang til registrerte opplysninger i forskrift.

Når det gjelder forholdet mellom registeret over reelle rettighetshavere og aksjeeierbøker, og en del av bakgrunnen for å opprette et slikt register, uttales det i lovens forarbeider at «det er ikke opprettet et register over reelle rettighetshavere i Norge i dag. I praksis er en stor mengde informasjon om reelle rettighetshavere tilgjengelig for offentlige myndigheter, og til dels også for allmennheten, gjennom en kombinasjon av ulike mekanismer og informasjonskilder. Eksempler er informasjon om aksjeeiere i årsregnskap, stiftelsesdokumenter og som del av skatterapportering».

Hvem som er aksjeeiere i et selskap, vil fortsatt være tilgjengelig informasjon gjennom blant annet årsregnskapet og Skatteetatens aksjonærregister. En oversikt over et selskaps aksjeeiere vil imidlertid kun gi svar på hvem som er selskapets direkte aksjeeier, og ikke hvem som i siste instans eier selskapet (reelle rettighetshaver).

Sanksjoner for manglende registrering og oppdatering

Ved manglende etterlevelse av registreringsplikten kan Brønnøysundregistrene (som registerfører) gi registreringspliktige pålegg om etterlevelse innen en bestemt frist. Dersom fristen ikke overholdes, kan det ilegges tvangsmulkt inntil den registreringspliktige etterkommer pålegget.

I ytterste konsekvens kan registreringspliktige, og personer som handler på vegne av registreringspliktige, som forsettlig unnlater å innhente, oppbevare eller registrere opplysninger, eller registrerer feilaktige opplysninger, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Karakteren av sanksjonene som kan ilegges registreringspliktige ved manglende etterlevelse av regelverket, understreker viktigheten av at registreringspliktige faktisk innhenter og registrerer de opplysninger som er påkrevd om reelle rettighetshavere i registeret.

Forholdet til hvitvaskingsloven

Det er lett å forveksle begrepene «registreringspliktige» etter lov om register over reelle rettighetshavere og «rapporteringspliktige» etter hvitvaskingsloven. Det er viktig at selskapene skiller på disse rollene, gitt at de er underlagt begge regelverk. I de tilfeller hvor et selskap både er registreringspliktig etter lov om register over reelle rettighetshavere og rapporteringspliktig etter hvitvaskingsloven, må selskapet være oppmerksom på at begrepet «reelle rettighetshavere», som benyttes i begge regelverk, har ulike definisjoner med ulike kriterier for når en person anses som en reell rettighetshaver. Informasjon om reelle rettighetshavere i henhold til lov om register over reelle rettighetshavere er derfor ikke nødvendigvis samsvarende med informasjonen om reelle rettighetshavere som et selskap gir i eventuelle kundekontroller i henhold til hvitvaskingsloven.

Brønnøysundregistrene har laget en kort oppsummering av forskjellene og likhetene i definisjonen av reell rettighetshaver i lov om register over reelle rettighetshavere og hvitvaskingsloven: <https://www.brreg.no/reelle-rettighetshavere/to-lover-to-nestelike-kriteriesett/>.

Hva bør norske selskap gjøre for å overholde de nye reglene i lov om reelle rettighetshavere?

Siden 1. november 2021 har det vært en plikt for registreringspliktige å innhente informasjon om og oppbevare dokumentasjon på reelle rettighetshavere, slik som nevnt innledningsvis. Dersom registreringspliktige ikke har etterfulgt disse kravene hittil, er det viktig at dette arbeidet iverksettes snarest mulig for å kunne overholde regelverket når registreringsplikten inntreffer 31. juli 2025.

Vi har laget en sjekkliste for registreringspliktige over hvilke mekanismer som bør være på plass for å sikre etterlevelsen av lov om reelle rettighetshavere, og for å være forberedt når registreringsplikten inntreffer 31. juli 2025:

- Etablere eller sikre at selskapet har rutiner for identifisering og innhenting av informasjon om reelle rettighetshavere
- Etablere eller sikre at selskapet har systemer for lagring av opplysninger om reelle rettighetshavere samt dokumentasjon på identifiseringen av reelle rettighetshavere (som også hensyntar regler om personvern)
- Etablere eller sikre at selskapet har rutiner for løpende å identifisere eventuelle endringer i informasjonen om reelle rettighetshavere (endringer i allerede registrerte reelle rettighetshavere eller identifisering av nye reelle rettighetshavere)
- Være oppmerksom på at det er ulike regler og kriterier som gjelder for registrering av og rapportering om reelle rettighetshavere i henhold til henholdsvis lov om register over reelle rettighetshavere og hvitvaskingsloven

Vederlagets verdi ved konserninternt salg av eiendel

Eiendeler, for eksempel aksjer, selges av og til internt mellom aksjeselskaper i samme konsern. Spørsmålet som behandles i denne artikkelen, er om det gjelder noe generelt, aksjerettslig krav til verdien på vederlag for eiendel som selges mellom aksjeselskaper i samme konsern, herunder om eiendelens bokførte verdi kan anvendes. Aksjeloven inneholder ingen bestemmelse som helt spesifikt regulerer vederlagets verdi ved salg av eiendel internt i konsern, men det er flere og mer generelle bestemmelser i aksjeloven som gir relevante rettskildebidrag ved vurdering av problemstillingen.



Advokat, MRR
Johan Endre Holmen
 Senior Associate, Advokatfirmaet
 Wiersholm AS

Praktisk bakgrunn og problemstilling

Konsernorganisering

Det er meget utbredt at virksomheter organiseres i konsern bestående av flere aksjeselskaper. Et konsern består av et morselskap og ett eller flere datterselskaper, jf. aksjeloven § 1-3. Konserndannelsen oppstår ved at morselskapet har bestemmende innflytelse over datterselskapet, i praksis oftest ved at morselskapet eier mer enn 50 % av aksjene i datterselskapet. Et konsern i videre forstand vil også omfatte aksjeselskaper hvor den bestemmende innflytelsen er indirekte (datterdatterselskaper mv.), slik at det kan være mange eierledd fra «øverste» morselskap som konsernspiss til konsernselskap «lengst ned» i eierkjeden.

Årsaker til at virksomheter organiseres i konsern, varierer og kan være sammensatte. Risikoisolering kan være et viktig argument for oppdeling av virksomheten i ulike aksjeselskaper og tilhørende konserndannelse. Et grunn-

Oppsummering av konklusjonen

Etter en overordnet gjennomgang av relevante bestemmelser i aksjeloven, konkluderer forfatteren med at lovbestemmelsene gir sterke, juridiske argumenter til støtte for et aksjerettslig prinsipp og materielt krav om at vederlagets verdi skal være balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, dvs. den verdi som ville ha blitt fremforhandlet i en reell transaksjon mellom uavhengige parter. Forfatteren gir noen praktiske anbefalinger om gjennomføring av prinsippet, herunder at eiendelens bokførte verdi ikke bør anvendes uten nærmere vurdering.

leggende, aksjerettslig prinsipp er at aksjeeierne ikke er ansvarlige overfor kreditorene for aksjeselskapets forpliktelser – den såkalte ansvarsbegrensningen, jf. aksjeloven § 1-2. Hvis virksomheten har ulike undervirksomheter eller eiendeler med ulik risiko, kan isolering av deres risikoer i ulike aksjeselskap være hensiktsmessig – og hvert enkelt selskap omtales da ofte som *Special Purpose Vehicle (SPV)*. På den andre siden kan økte administrative kostnader, for eksempel tilknyttet årsregnskap og andre rapporteringskrav, samt redusert fleksibilitet ved at aksjerettslige regler gjelder selvstendig for hvert enkelt konsernselskap, være argumenter for ikke å etablere flere aksjeselskaper enn nødvendig.

Konserninternt salg – aksjerettslige krav til vederlagets verdi?

På tilsvarende måte som organisering i konsern er vanlig, er det også vanlig med og adgang til interaksjon og transaksjoner mellom konsernselskaper, for eksempel ved at et konsernselskap leverer forvaltningstjenester til øvrige konsernselskaper. Temaet i denne artikkelen er konserninterne transaksjoner i form av salg av eiendel, for eksempel aksjer, fra et konsernselskap som selger til et annet konsernselskap som kjøper. Årsaker til konserninterne salg kan for eksempel være likviditetsstyring, eller klargjøring for salg av eiendelen alene eller som del av en portefølje av eiendeler til en tredjepart utenfor konsernet. I denne sammenheng kan det nevnes at aksjesalg kan

gjennomføres uten skattebelastning for konsernselskapene fordi slike aksjesalg omfattes av den skatterettslige fritaksmetoden. For ordens skyld nevnes også at eiendeler kan overføres innad i konsern ved andre metoder enn salg, for eksempel ved utbytte, kapitalnedsettelse, fisjon eller fusjon.

Ved et salg yter det kjøpende konsernselskapet et vederlag for eiendelen, for eksempel i form av penger eller fordring, til det selgende konsernselskapet. Uten andre, tilgjengelige verddivurderinger av eiendelen kan et nærliggende og praktisk enkelt alternativ være å fastsette vederlaget til eiendelens bokførte verdi i det selgende konsernselskapet. Spørsmålet som behandles i det følgende, er om det gjelder noe generelt, aksjerettslig krav til verdien på vederlaget for eiendel som selges mellom aksjeselskaper i samme konsern, herunder om eiendelens bokførte verdi kan anvendes. Artikkelen er ikke en skatte- eller regnskapsrettslig analyse, selv om slike forhold nevnes, herunder behandles ikke det skatterettslige armlengdeprinsippet etter skatteloven § 13-1. Jeg går heller ikke inn i finansiell metodikk, alternative verddivurderinger eller drøftelse av verdibegreper.

Relevante bestemmelser i Aksjeloven

Generelt

Aksjeloven inneholder ingen bestemmelse som helt spesifikt regulerer vederlagets verdi ved salg av eiendel internt i konsern. I et generelt lovgivningsperspektiv er det åpenbart urealistisk og lite hensiktsmessig å detaljregulere enhver problemstilling, selv om typetilfellet kan være nokså praktisk. Selv om det ikke foreligger en bestemmelse i aksjeloven som helt spesifikt løser problemstillingen, er det likevel flere og mer generelle bestemmelser i aksjeloven som gir relevante rettskildebidrag ved vurdering av problemstillingen. Slike relevante lovbestemmelser omtales på et helt overordnet nivå i det følgende. Vern av aksjeselskapers interessenter, inkludert aksjeeiere og kreditorer, ved verdioverføringer mellom aksjeselskaper i lys av ansvarsbegrensningen, er et vesentlig hensyn bak flere av de aktuelle lovbestemmelsene.

Aksjeloven § 3-8 – avtaler med aksjeeiere, aksjeeiers morselskap mv.

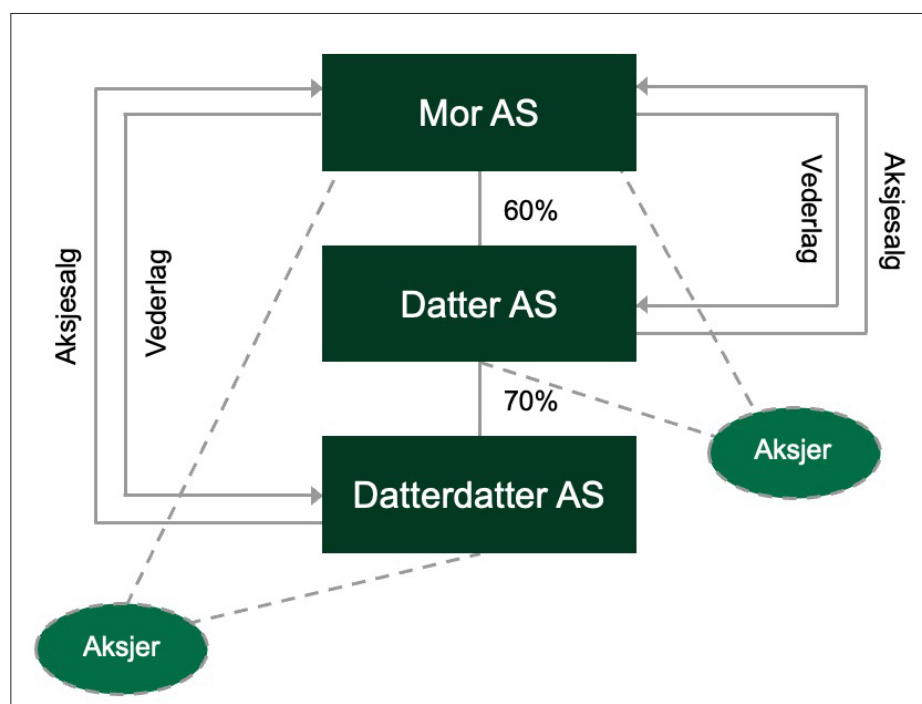
En praktisk og godt kjent bestemmelse blant advokater og revisorer er saksbehandlingsregelen i aksjeloven § 3-8 om avtaler mellom selskapet og dets

aksjeeiere, aksjeeiers morselskap mv. hvor selskapets ytelse har en virkelig verdi som er større enn 2,5 prosent av balansesummen. Bestemmelsen i § 3-8 krever at selskapets styre skal godkjenne slike avtaler i samsvar med angitte saksbehandlingskrav. Kort sagt kan § 3-8 gjelde for hvert enkelt konsernselskap som er part i konserninternt salg av eiendel, med unntak for selskap som inngår avtale med selskap det eier direkte eller indirekte (omfatter ikke salg «nedover» i eierkjeden).

Når det gjelder temaet i denne artikkelen, er det særlig relevant at styret etter § 3-8 skal signere redegjørelse og erklæring, hvor det henholdsvis skal fremgå at: (i) "eiendeler selskapet skal overta, har en verdi som minst svarer til det avtalte vederlaget", jf. § 3-8 (3) første setning og § 2-6 (1) nr. 4, og (ii) det er "rimelig samsvar mellom verdien av det vederlaget selskapet skal yte og verdien av det vederlaget selskapet skal motta", jf. § 3-8 (3) andre setning. Lovteksten oppstiller ikke i seg selv et materielt krav til vederlagets verdi ved salg av eiendel, men forutsetter likevel at styret tiltrer vurderinger om at vederlaget er balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, dvs. den verdi som ville ha blitt fremforhandlet i en reell transaksjon mellom uavhengige parter.

Aksjeloven § 3-9 – konserninterne transaksjoner

En annen relevant og sentral lovbestemmelse er aksjeloven § 3-9 om konserninterne transaksjoner. Det følger av § 3-9 (1) første setning at «transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper». Virkeområdet til § 3-9 er transaksjoner mellom selskaper i samme konsern, herunder alle konsernselskaper som er parter i et konserninternt salg av eiendel. Til forskjell fra saksbehandlingsbestemmelsen i § 3-8 tilsier lovteksten i § 3-9 «skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper» at det er et materielt krav om at et konserninternt salg av eiendel må skje på markedsmessige betingelser,



Illustrasjon av aksjesalg mellom konsernselskaper

dvs. et såkalt armlengdeprinsipp, herunder at vederlagets verdi skal være markedsmessig. Lovens ordlyd «grunnes på» kunne tolkes som «baseres på, men må ikke fullt ut samsvare med», og dermed åpne for et visst handlingsrom til å avvike fra hva som er markedsmessig. En slik mildere og mer fleksibel lovtolkning synes imidlertid ikke å være etablert. Lovens forarbeider støtter også et materielt krav om markedsmessige betingelser:

«I dette ligger et krav om at det skal være likevekt i kontraktsforholdet når det gjelder partenes ytelse og vilkår ellers. Det som fremstår som en forretningsmessig transaksjon mellom konsernselskaper, skal ikke innebære en ensidig verdioverføring fra ett selskap til et annet som ikke er forretningsmessig begrunnet.»¹

Lovteksten i § 3-9 (1) første setning og forarbeidene tilsier dermed at det er et materielt krav om at vederlagets verdi ved et konserninternt salg av eiendel skal være balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, dvs. den verdi som ville ha blitt fremforhandlet i en reell transaksjon mellom uavhengige parter (heretter «**virkelig verdi-prinsippet**»).

Det grunnleggende perspektivet ved en vurdering av virkelig verdi-prinsippet er antatt å være det konkrete konsernselskapets interesse, og ikke den videre konserninteressen.² Et forbehold som ikke problematiseres nærmere i denne artikkelen, er at det ved vurderingen av virkelig verdi-prinsippet nok kan anlegges et perspektiv som er mer langsiktig og bredere enn det konkrete salget.³ Med andre ord kan det som isolert sett fremstår som brudd på virkelig verdi-prinsippet, likevel være i tråd med prinsippet ved at et videre perspektiv inntas.

Aksjeloven § 3-6 – utdeling

Lovbestemmelsen i aksjeloven § 3-6 er også sentral, og bestemmelsen gjelder utdeling fra selskap. Etter aksjeloven § 3-6 (1) kan utdeling fra et selskap bare skje etter reglene om utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning. Et konserninternt salg av eiendel som anses som utdeling innenfor virkeområdet til § 3-6, og som ikke er gjennomført i samsvar med noen av de nevnte regelsettene, vil dermed være en ulovlig utdeling i strid med § 3-6. En slik ulovlig verdioverføring ved salg av eiendel omtales gjerne som en «maskert» eller «skjult» utdeling.

Utdeling defineres i § 3-6 (2) som «enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode», og verdien skal beregnes etter «virkelig verdi» på dagen for overføringen. Lovens ordlyd, «enhver overføring av verdier» og «virkelig verdi», tilsier at et konserninternt salg av eiendel, hvor vederlaget ligger over eller under hva som er balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, er en utdeling etter § 3-6. Bestemmelsen i § 3-6 har dermed forutsetningsvis et materielt krav om at vederlag i konserninternt salg av eiendel skal være i tråd med virkelig verdi-prinsippet.

Forutsetningen for at § 3-6 skal komme til anvendelse, er likevel også at et slikt salg «direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode», hvilket kan kreve en konkret vurdering utover enklere tilfeller som når eiendelen selges til underpris fra datterselskap til morselskap. Som følge av lovvilkårets ordlyd om at overføring av verdier kommer «aksjeeieren til gode», kan dermed en del konserninterne salg til over- eller underpris omfattes av § 3-6, mens andre konserninterne salg kan falle utenfor virkeområdet til § 3-6.

Aksjeloven § 2-7 – verdsettelse

Det følger av verdsettelsesregelen i aksjeloven § 2-7 siste setning at «[e]iendeler som selskapet mottar som aksjeinnskudd, skal vurderes til virkelig

verdi, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier». Etter lovteksten er bestemmelsen begrenset til «aksjeinnskudd», hvilket skulle tilsi at bestemmelsen er begrenset til å gjelde egenkapitaltransaksjonen med utstedelse av nye aksjer i det selskapet som mottar eiendelen (emisjon). Det er imidlertid antatt at verdsettelsesregelen skal tolkes utvidende i forhold til lovteksten, slik at den også gjelder for salg av eiendel, inkludert konserninterne salg, hvor vederlaget ikke knytter seg til emisjon i selskapet som erverver eiendelen.⁴

Henvisningen til regnskapsloven i aksjeloven § 2-7 siste setning medfører at regnskapslovens verddivurderingsregel for konserninterne salg av eiendel blir avgjørende. Den regnskapsmessige verddivurderingen ved konserninterne salg følger grunnleggende sett av transaksjonsprinsippet etter regnskapsloven § 4-1 første avsnitt nr. 1. Transaksjonsprinsippet innebærer kort sagt at virkelig verdi av vederlaget i det konserninterne salget legges til grunn, med mindre det blir tale om kontinuitetsgjennomskjæring på grunn av at transaksjonen ikke er en reell transaksjon mellom uavhengige parter.⁵ Ved kontinuitetsgjennomskjæring anvendes balanseførte verdier, da formålet er å hindre at regnskapsmessige verdier «blåses opp» i transaksjoner som ikke er reelle transaksjoner mellom uavhengige parter. Formålet med det regnskapsmessige transaksjonsprinsippet kan ikke være å åpne for vederlag som avviker fra hva som er balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi. Tvert imot er min vurdering at transaksjonsprinsippet, og dermed også verdsettelsesregelen i aksjeloven § 2-7 siste setning, støtter virkelig verdi-prinsippet.

1 NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning, s. 192.

2 Lovkommentar av Magnus Aarbakke, Asle Aarbakke, Gudmund Knudsen, Tone Ofstad og Jan Skåre, *Aksjeloven*, bekreftet à jour per 1. juli 2023, med lovkommentar til § 3-8, punkt 1.4.

3 Lovkommentar av Magnus Aarbakke, Asle Aarbakke, Gudmund Knudsen, Tone Ofstad og Jan Skåre, *Aksjeloven*, bekreftet à jour per 1. juli 2023, med lovkommentar til § 3-8, punkt 1.4.

4 Lovkommentar av Magnus Aarbakke, Asle Aarbakke, Gudmund Knudsen, Tone Ofstad og Jan Skåre, *Aksjeloven*, bekreftet à jour per 15. januar 2024, med lovkommentar til § 2-7, punkt 1.4.

5 Norsk Regnskapsstiftelse, NRS(D) *Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern*, juni 2007, s. 5.

Aksjeloven § 5-21 og § 6-28 – myndighetsmisbruk

Aksjeloven § 5-21 og § 6-28 regulerer henholdsvis misbruk av generalforsamlingens myndighet og posisjon i selskapet. Generalforsamlingen «kan ikke treffe noen beslutning som er egnet til å gi visse aksjeeiere eller andre en urimelig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning», jf. § 5-21. De som representerer selskapet utad, normalt styret og daglig leder, «må ikke foreta noe som er egnet til å gi visse aksjeeiere eller andre en urimelig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning», jf. § 6-28. Disse myndighetsmisbruksbestemmelsene kan omtales som skjønnsmessige generalklausuler med formål om å verne aksjeeiere, typisk mindretallet, og selskapet. Myndighetsmisbruksbestemmelsene er av generell karakter, og de supplerer og begrenser aksjelovens mer spesifikke bestemmelser, inkludert lovbestemmelser nevnt ovenfor. Bestemmelsene kan ses på som en form for generell sikkerhetsventil, som skal fange opp problematiske tilfeller utenfor de mer snevre vernebestemmelsene. Den grunnleggende, aksjerettslige likhetsgrunnsetningen mellom aksjeeiere er et viktig premiss for myndighetsmisbruksbestemmelsene, jf. aksjeloven § 4-1.

Konserninternt salg av eiendel hvor vederlaget ligger over eller under hva som er balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, kan prinsipielt sett bli ansett som ulovlig myndighetsmisbruk etter aksjeloven § 5-21 eller § 6-28. Generalklausulenes skjønnsmessige karakter medfører imidlertid at det er vanskelig å trekke en klar, eksakt linje for når myndighetsmisbruk vil inntre. Selv om lovteksten i § 5-21 og § 6-28 ikke eksakt omtaler temaet i denne artikkelen, er mitt syn at myndighetsmisbruksbestemmelsene også støtter virkelig verdi-prinsippet, da bruk av dette prinsippet bør bidra til at salget får mindre preg av myndighetsmisbruk.

Samlet vurdering

Selv om bestemmelsene i aksjeloven §§ 2-7, 3-6, 3-8, 3-9, 5-21 og 6-28 ikke

helt eksplisitt løser problemstillingen om vederlagets verdi ved konserninternt salg av eiendel, fremstår det underliggende prinsippet å være virkelig verdi-prinsippet. Det er nok enklest å utlede virkelig verdi-prinsippet som aksjerettslig prinsipp og materielt krav etter aksjeloven § 3-6 om utdelinger og § 3-9 om konserninterne transaksjoner, men prinsippet støttes også av verdsettelsesregelen i § 2-7, saksbehandlingsregelen i aksjeloven § 3-8 samt myndighetsmisbruksbestemmelsene i aksjeloven § 5-21 og § 6-28. Det er dessuten ikke klare holdepunkter i aksjeloven for at et annet prinsipp enn virkelig verdi-prinsippet skal gjelde.

Konklusjon

Virkelig verdi-prinsippet

Etter mitt skjønn gir lovbestemmelser i aksjeloven sterke, juridiske argumenter til støtte for virkelig verdi-prinsippet som aksjerettslig prinsipp og materielt krav for vederlagetets verdi i konserninternt salg av eiendel. Tidligere i artikkelen ble virkelig verdi-prinsippet definert som at vederlagets verdi skal være balansert og markedsmessig opp mot eiendelens virkelige verdi, dvs. den verdi som ville ha blitt fremforhandlet i en reell transaksjon mellom uavhengige parter. Hvis det ikke er slik balanse mellom ytelsene, vil virkelig verdi-prinsippet brytes. For ordens skyld gjentas det tidligere nevnte forbeholdet om at et videre perspektiv enn det konkrete salget kan være aktuelt ved vurdering av virkelig verdi-prinsippet.

Praktiske anbefalinger og bruk av bokført verdi

De som medvirker til konserninternt salg av en eiendel – inkludert konsernselskapene, samt deres ledelse ved styret og daglig leder – bør tilstrebe å følge virkelig verdi-prinsippet på en forsvarlig måte. Spørsmålet er da hvordan prinsippet i praksis bør følges opp. Aksjeloven § 3-8 gir overordnede saksbehandlingsregler om vurderinger og dokumentasjon innen sitt virkeområde. Aksjeloven inneholder imidlertid (og naturlig nok) ingen detaljert,

uttømmende beskrivelse av hvordan virkelig verdi-prinsippet skal følges i praksis i ethvert tilfelle, herunder hvilke konkrete vurderinger som skal gjennomføres, og hvordan vurderinger skal underbygges, for eksempel ved eksterne verdsettelse. Dermed vil den praktiske, spesifikke tilnærmingen i større grad måtte baseres på anbefalinger om god praksis.

Den praktiske tilnærmingen til virkelig verdi-prinsippet bør etter mitt syn tilpasses det konkrete tilfellet, slik at ressursbruken blir forholdsmessig opp mot den praktiske risikoen. Som et minimum bør vurderinger opp mot prinsippet gjennomføres og dokumenteres, typisk ved at styret vurderer og dokumenterer sin vurdering med styreprotokoll. Arbeid tilknyttet verdivurdering bør generelt sett øke i samsvar med salgets økte, relative risiko, størrelse og betydning. Eksterne, uavhengige verdivurderinger kan være et forholdsmessig og viktig tiltak i enkelte tilfeller. Styrets kompetanse og erfaring tilknyttet verdsettelse, både generelt og opp mot den konkrete typen eiendel, er relevant å ta i betraktning når behovet for ekstern verdsettelse vurderes. I tillegg er det relevant å se hen til hvor «enkel» verdsettelsen av den aktuelle eiendelen er, herunder hvilken type eiendel som selges, og i hvilken grad det er sammenlignbare salg i markedet.

Når det gjelder spørsmålet om bruk av den praktiske, enkle tilnærmingen – salg av eiendelen mot et vederlag tilsvarende eiendelens bokførte verdi – kan bokført verdi samsvare med virkelig verdi, men det er ingen nødvendig sammenheng. Dermed kan ikke bokført verdi anvendes ubetinget, men det bør gjennomføres en spesifikk vurdering av om bokført verdi samsvarer med eiendelens virkelige verdi. På den andre siden er verdsettelse av eiendeler ofte ikke en eksakt vitenskap, så en viss skjønnsmargin og fleksibilitet kan foreligge ved verddivurderinger.

Sanksjoner ved brudd

De som medvirker til et konserninternt salg av eiendel, bør være klar over de juridiske konsekvensene som kan utløses dersom vederlaget ved et konserninternt salg bryter med virkelig verdi-prinsippet. Juridiske konsekvenser kan følge av mer alminnelige sanksjonsregler i aksjeloven, men mer spesifikke virkninger kan også utløses av lovbestemmelser i og utenfor aksjeloven. De mer generelle sanksjonsreglene er reglene om straff- og

erstatningsansvar for de medvirkende til transaksjonen etter aksjeloven § 17-1 og § 19-1, eventuelt alminnelige erstatningsregler. En spesifikk, juridisk virkning kan i tillegg være tilbakeføringsplikt etter aksjeloven § 3-7 hvis salget anses som en ulovlig utdeling. En annen, spesifikk virkning kan være at avtalt avvik fra virkelig verdi (over- eller underpris) ved aksjesalg kan bli omklassifisert til skattepliktig utbytte. Ettersom skattefriheten etter fritaksmetoden forutsetter lovlig utdelt

utbytte i samsvar med selskapsretten, vil et omklassifisert utbytte bestående av differansen mellom avtalt vederlag og virkelig verdi (over- eller underpris) ikke oppfylle lovlighetsvilkåret, og dermed ikke omfattes av fritaksmetoden. Juridiske virkninger av å bryte virkelig verdi-prinsippet kan bli flere og relativt betydelige, og bør prinsipielt sett være et godt «ris bak speilet» for å følge virkelig verdi-prinsippet.

Kunstig intelligens:

Excel og Microsoft Copilot

Microsoft Copilot, som det også har vært skrevet om tidligere i Revisjon og Regnskap, er et verktøy som ved riktig bruk kan effektivisere deler av arbeidet vårt betydelig. Tidligere har Copilot i Excel etter manges mening hatt for mange svakheter til å kunne være et pålitelig verktøy, særlig på norsk. Muligens er vinden nå i ferd med å snu – etter oppdateringer og forbedringer er Copilot i Excel-drakt et verktøy som viser tegn til å være både relevant og virkningsfullt. I denne artikkelen utforsker vi noen praktiske eksempler for å forsøke og gi innsikt i hva Copilot kan gjøre i Excel, og gi nyttige råd for å få mest mulig ut av regnearkutgaven av Microsofts kunstige intelligens (KI).



Statsautorisert revisor og siviløkonom
Leon Emil Dyb
Rådgiver, Revisorforeningen

Copilot er en KI-drevet assistent integrert i Windows-applikasjonene som krever at du har Microsoft 365. I Excel kan den med riktig veiledning hjelpe deg med å automatisere oppgaver, analysere data og generere lett tilgjengelige og hjelpsomme rapporter. En av de store fordelene, og der den i Excel-sammenheng har tatt steg i forhold til tidligere utgaver, er at du i større grad kan bruke naturlig språk for å be Copilot om å utføre beregninger, lage diagrammer, sette opp pivottabeller eller

finne mønstre i dataene. Regneark-kompetansen er likevel god å ha i bunnen, og vil langt på vei legge føringer for hva du klarer å bruke verktøyet til. Husk likevel at kunstig intelligens *ikke er ufeilbarlig*, og det er vi selv som står ansvarlig for de vurderingene som gjøres. Ha derfor et kritisk blikk på innhold og analyser der KI har vært involvert.

Bruksområder og praktiske eksempler**Automatisering, dataanalyse og rapportgenerering**

Å bearbeide data for å ha det akkurat slik du eller teamet ønsker det, er noe de fleste revisorer er svært godt kjent med.

For å vise frem noe av potensialet til det som kanskje blir din nye regneark-assistent, legger jeg frem et fiktiv case. Jeg ba Copilot foreslå innhold til et datasett med ordrededata og et tilhørende datasett med fakturadata. KI-en fikk i oppdrag å generere en tabell med data basert på forslaget.

«Lag en tabell med kolonnene ordrenummer, kunde, produkt, antall, pris, ordredato og ordresum. Lag 30 fiktive rader med data»

Tabell 1: KI-genererte ordrededata

Ordrenummer	Kunde	Produkt	Antall	Kostnad	Pris	Ordredato	Ordresum
1001	Kunde A	Produkt 1	5	360	100	01.09.2024	500
1002	Kunde B	Produkt 2	3	400	200	02.09.2024	600
1003	Kunde C	Produkt 3	2	200	150	03.09.2024	300
1004	Kunde D	Produkt 4	1	200	300	04.09.2024	300
1005	Kunde E	Produkt 5	4	660	250	05.09.2024	1 000

Så ble tilhørende fakturaopplysninger generert. Begge de to datasettene er definert som tabeller i Excel, noe som er en stor fordel for automatiseringsformål. Det gjør det enklere for Copilot å vite hvilke data den skal lete i, særlig om du eksempelvis vil hente data på tvers av arkfaner.

Når jeg spør «Hvor lang tid bruker selskapet på å fakturere ut ordrene?» foreslår Copilot å lage en kolonne med differansen mellom fakturadato og ordredato, og det eneste jeg behøver å gjøre, er å trykke på en knapp for å sette inn kolonnen. Hjelperen tenker på egen hånd og finner sine egne løsninger på problemene når dataene er merket tydelig nok, og omfanget ikke blir for vidt.

Noen utdrag fra «samtalen» min med Copilot

Marker de største avvikene i faktureringsstid

Sikker! Ser på **A1:H31**, her er 1 regel for betinget formatering som du kan se gjennom og bruke:

- **Øverste 10 prosent:** Bruk følgende på celler i kolonnen 'Faktureringsstid'
 - Fyllfarge: gul
 - Skriftfarge: svart

AaBbCc

Innhold generert av kunstig intelligens kan være feil

Hent kostnad pr. ordre fra Ordre-tabellen

Ser på **A1:H31**, her er 1 formelkolonne å se gjennom og sette inn i Kolonne I:

Kostnad pr. ordre

Henter kostnaden for hver ordre ved å slå opp ordrenummeret i ordretabellen (Tabell1) og returnere verdien fra kostnadskolonnen. Dette gir en oversikt over kostnadene knyttet til hver faktura i denne tabellen.

```
fx
=FINN.RAD([@Ordrenummer];Tabell1[[Ordrenummer];[Kostnad]];5;USANN)
```

Vis forklaring

Beregn bruttofortjeneste i kolonne J

Ser på **A1:I31**, her er 1 formelkolonne å se gjennom og sette inn i Kolonne J:

Bruttofortjeneste

Beregner bruttofortjenesten for hver ordre ved å trekke kostnaden per ordre fra fakturasummen.

```
fx
=[@Fakturasum]-[@Kostnad pr. ordre]
```

Vis forklaring

Finn de største avvikene begge veier i kolonne K

OK! Hvis du ser på **A1:K31**, kan du 2 regler for betinget formatering for gjennomgang og bruk:

- **Øverste 10 prosent:** Bruk følgende på celler i kolonnen 'Bruttofortjeneste %'
 - Fyllfarge: grønn
 - Skriftfarge: svart
- **Nedre 10 prosent:** Bruk følgende

AaBbCc

Jeg ender opp med en tabell som er oversiktlig og lett å søke i, og som uthever ytterpunktene i en rekke data. Kompleksiteten i arbeidsoppgavene som løses her, får neppe mange til å måpe,

Tabell 2: KI-genererte fakturadata

Ordrenr.	Kunde	Produkt	Fakturanr.	Fakturadato	Fakturabeløp
1001	Kunde A	Produkt 1	F-2001	05.09.2024	500
1002	Kunde B	Produkt 2	F-2005	12.09.2024	600
1003	Kunde C	Produkt 3	F-2003	11.09.2024	300
1004	Kunde D	Produkt 4	F-2002	09.09.2024	300
1005	Kunde E	Produkt 5	F-2006	12.09.2024	1 000

men det som imponerer, er treffsikkerheten i det tekniske og tempoet den jobber i. Dessuten er det bare å prøve seg frem med mer krevende forespørsler. Jeg har med noen korte instruksjoner fått en tabell som kan danne grunnlaget for videre analyser. Noen oppgaver vil være for kompliserte, men da vil ofte vår annenpilot enten på egen hånd eller på forespørsel kunne gi en trinnvis veiledning med de eksakte formlene du trenger for å komme i mål. For deg som synes det er tidkrevende eller vanskelig å få data på riktig plass i en pivottabell, løses dette i mange tilfeller raskt, eventuelt gir et utgangspunkt for videre stokking og sortering som sparer mye tid.

«Lag en pivottabell med produkter, salg, kostnad og bruttofortjeneste»

Tabell 3: KI-generert pivottabell

Produkt	Summer av Fakturasum	Summer av Kostnad pr. ordre	Summer av Bruttofortjeneste
Produkt 1	8 700	5 910	2 790
Produkt 2	18 300	12 180	6 120
Produkt 3	13 800	9 720	4 080
Produkt 4	26 600	20 050	6 550
Produkt 5	26 150	17 970	8 180
Totalsum	93 550	65 830	27 720

En av de største fordelene med Copilot er evnen til å automatisere tidkrevende oppgaver. For eksempel kan du be Copilot om å oppdatere rapporter ved å trekke inn data fra ulike kilder, utføre nødvendige beregninger og presentere resultatene i et oversiktlig format. Dette kan inkludere alt fra å summere salgstall til å beregne gjennomsnittlige kostnader per avdeling.

Feil oppstår lettere når dataene blir mer komplekse og instruksene mindre tydelige. Om det er flere tabeller i samme regneark, og vi ikke er presise nok i forespørselene våre, risikerer vi å få feil eller misvisende svar. Da jeg spurte hvor mange av hvert produkt som er solgt, gikk den ikke tilbake til den første tabellen og telte opp antall produkter. KI-en telte i stedet opp antall salgstransaksjoner, som var den informasjonen som var lettest tilgjengelig i tabellen jeg nylig

1. **Åpne Excel-filen din** og trykk Alt + F11 for å åpne VBA-editoren.
2. **Sett inn en ny modul** ved å høyreklikke på hvilken som helst av mappene under "VBAProject (din filnavn)" i prosjektutforskeren, velg Insert og deretter Module.
3. **Kopier og lim inn koden** ovenfor i den nye modulen.
4. **Lukk VBA-editoren** og gå tilbake til Excel.
5. **Kjør makroen** ved å trykke Alt + F8, velge FjernTommeRader fra listen og klikke Run.

Copilot gir detaljerte, lett fordøyelige instruksjoner for å utføre komplekse handlinger i Excel

hadde jobbet med. Da må vi gi mer utfyllende veiledning i stegene vi vil den skal ta. Ved å legge til «Hvor mange av hvert produkt er solgt? Du finner antall i arkfanen Ordre» fikk jeg både en tabellarisk og grafisk fremstilling av antall solgte produkter.

For å generere ulike rapporter kan du bruke samme fremgangsmåte. Selv med en omfattende hovedbok er det enkleste å bare begynne i en ende, enten du ønsker å gruppere transaksjoner etter

linjer i balanse- og resultatregnskap, eller analysere grupper med transaksjoner i bestemte perioder. Vær oppmerksom på at lange instruksjoner med mange trinn som regel vil innebære lav grad av automatisering.

Avanserte makroer og koding er også et område der Copilot kan være til stor nytte. For å forbedre datakvaliteten kan du for eksempel be den om å skrive VBA-kode for å lage makroer, for å fjerne tomme rader og redusere støy eller feilkilder i datagrunnlaget, eller mer avanserte funksjoner. I chatteboksen skriver Copilot koden for deg og gir deg detaljerte instruksjoner på hvordan du aktiverer den. Om du vet hva du ønsker å oppnå, men ikke hvordan, kan det være en god løsning å be om forslag til løsninger på problemstillingen.

Råd for effektiv bruk av Copilot

- **Bruk naturlig språk:** En av styrkene til Copilot er evnen til å forstå naturlig språk. Du trenger ikke å bruke komplekse formler og funksjoner når du ber om noe, men kan stille spørsmål eller gi kommandoer på en måte som føles naturlig for deg.

- **Hold dataene dine organisert:** For at Copilot skal gi de resultatene du ønsker, er det viktig at dataene dine er godt organisert og oppdatert. Definerte tabeller, navngitte arkfaner og klare kolonneheadinger hjelper mye.
- **Bli kjent med funksjonene:** Ta deg tid til å utforske hva Copilot kan gjøre. Jo bedre du kjenner verktøyet, desto mer effektivt kan du bruke det. Prøv å bruke Copilot til ulike oppgaver og se hvilke funksjoner som fungerer best for deg.
- **Del erfaringer med andre:** Samarbeid med dine kolleger. Del erfaringer, tips, triks og nye oppdagelser for å hjelpe hverandre med å få mest mulig ut av verktøyet. Da blir det også lettere å se nye måter å bruke verktøyet på.

Oppsummert er Microsoft Copilot i Excel en interessant, lavterskel nyvinning som gjør seg stadig mer aktuell. Bruker du tid på å bli kjent med verktøyet, er sjansen stor for å oppdage muligheter for å effektivisere eller forenkle arbeidsprosesser.



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Synne Hurum Austmo og Bernhard Henriksen Nicolaysen, begge Deloitte Advokatfirma.

Luxemburg – forslag om endring i merverdiavgiftsloven

26. juni 2024 godkjente regjeringen i Luxemburg et lovforslag knyttet til endringer i merverdiavgiftsloven pålagt av to EU-direktiver. Lovforslaget følger nå alminnelige lovgivningsprosesser i Luxemburg. Dersom lovforslaget vedtas av parlamentet, vil endringene trolig tre i kraft fra 1. januar 2025. Det foreslås mange endringer i det nye lovutkastet. Blant annet foreslås det å fjerne «marginbeskatningsordning» for kunst, brukte varer, samleobjekter og antikviteter. Marginbeskatningsordningen er en ordning der bedrifter kan velge å betale mva. på fortjenestemarginen, i stedet for å oppkreve og fradragføre mva. Det foreslås nå å fjerne denne ordningen og i stedet innføre en redusert mva.-sats på 8 %. En annen endring som foreslås, er å oppheve mva.-fritaket på persontransport til og fra utlandet.

Vietnam – midlertidig mva-sats på 8 % forlenges ut året

Den 29. juni 2024 besluttet Vietnams nasjonalforsamling å forlenge den midlertidige reduserte mva.-satsen på 8 % ut året, dvs. frem til 31. desember 2024. Den reduserte mva.-satsen gjelder for varer og tjenester som tidligere var underlagt 10 % mva., herunder telekommunikasjon, finansielle aktiviteter (blant annet bankvirksomhet, verdipapirer, forsikring), metallproduksjon, gruvedriftsprodukter, IT-tjenester mv. Formålet med å redusere satsen fra 10 % til 8 % har vært å forsøke å øke innenlandsk forbruk og produksjon.

De forente arabiske emirater – frivillig «flagging» av utilsiktede feil eller brudd ved fortolling

12. juni 2024 utstedte tollmyndighetene (Dubai customs) et detaljert rammeverk for ordningen knyttet til frivillig «flagging» av utilsiktede feil eller brudd på regelverket under fortolling mv. Ordningen tar sikte på å forbedre tollprosessen ved å oppfordre importører og eksportører til frivillig å «flagge» utilsiktede feil eller brudd. Ved frivillig å «flagge» feil eller brudd på regelverket kan importører eller eksportører potensielt få helt eller delvis fritak fra tollbøter, dersom det flagges før tollmyndighetene oppdager feilen/bruddet. Ordningen gjelder feil/brudd innenfor flere områder utover ren import og eksport, slik som tolldeklarering, transitt, varehus, midlertidig import og gjenutførsel. For å delta i ordningen må

importøren/eksportøren sende inn en elektronisk søknad.

USA – Gunstige skatteregler for salg av nullutslippskjøretøy avvikes i New Jersey

New Jerseys skatteavdeling kunngjorde i september at fra 1. oktober 2024 vil salgs- og bruksavgiftsfritaket for nullutslippskjøretøyer («ZEV») fases ut over ni måneder. Nullutslippskjøretøy vil derfor være fullt beskattet med standard skattesats på 6,625 % fra og med 1. juli 2025. I overgangsperioden skattlegges nullutslippskjøretøy med en redusert skattesats på 3,3125 % fra og med 1. oktober 2024, hvilket representerer en markant endring fra tidligere lovgivning i delstaten, hvor salg, leie og utleie av nullutslippskjøretøy var unntatt skattlegging i perioden før 1. oktober 2024.

Finland – Forslag om lovendring til implementeringen av Pillar II

Den 19. september 2024 la regjeringen i Finland frem et lovforslag om å endre loven om minimumsskatt for store konsern (Pillar II) i henhold til den finske implementeringen av direktivet om minimumsbeskatning (2022/2523). Lovforslaget inneholder flere tekniske endringer, herunder implementering av en veileder for finske skattytere, samt et forslag om en forenklet beregningsmetode for minimumsskatt m.m. til Pillar II-lovgivningen i Finland som er forventet å tre i kraft innen 31. desember 2024.



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