



---

# **Innst. O. nr. 67**

**(2004-2005)**

**Innstilling til Odelstinget  
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)

---

**Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56  
om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover  
(evaluering av regnskapsloven)**



## Innhold

	Side		Side
<b>1. Proposisjonens hovedinnhold</b> .....	5	3.4.1 Sammendrag .....	32
1.1 Sammendrag .....	5	3.4.2 Komiteens merknader .....	32
1.2 Komiteens merknader .....	8	3.5 Regnskapspliktige uten økonomisk formål .....	32
<b>2. Tilpasning av regnskapsloven til internasjonale regnskapsstandarder</b> ...	9	3.5.1 Sammendrag .....	32
2.1 Innretning av regler om årsregnskap - modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder .....	9	3.5.2 Komiteens merknader .....	33
2.1.1 Sammendrag .....	9	3.6 Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer .....	33
2.1.2 Komiteens merknader .....	13	3.6.1 Sammendrag .....	33
2.2 Grunnleggende regnskapsprinsipper .....	15	3.6.2 Komiteens merknader .....	37
2.2.1 Sammendrag .....	15	3.7 Offentlighet og innsending av regnskap .....	38
2.2.2 Komiteens merknader .....	16	3.7.1 Sammendrag .....	38
2.3 Vurderingsregler .....	16	3.7.2 Komiteens merknader .....	40
2.3.1 Sammendrag .....	16	<b>4. Organisering av standardsettende organ</b> .....	40
2.3.2 Komiteens merknader .....	18	4.1 Sammendrag .....	40
2.4 Fremmed valuta i årsregnskapet .....	20	4.2 Komiteens merknader .....	41
2.4.1 Sammendrag .....	20	<b>5. Selskapsrettslige tilpasninger og tilpasninger til offentlig rapportering</b>	42
2.4.2 Komiteens merknader .....	21	5.1 Selskapsrettslige tilpasninger .....	42
2.5 Konsernregnskap .....	21	5.1.1 Sammendrag .....	42
2.5.1 Sammendrag .....	21	5.1.2 Komiteens merknader .....	44
2.5.2 Komiteens merknader .....	22	5.2 Tilpasninger til offentlig rapportering ....	44
2.6 Konserndannelse, fusjon og fisjon .....	22	5.2.1 Sammendrag .....	44
2.6.1 Sammendrag .....	22	5.2.2 Komiteens merknader .....	45
2.6.2 Komiteens merknader .....	23	<b>6. Overgangsregler og ikrafttredelse</b> .....	45
2.7 Resultatregnskap, balanse og kontant- strømoppstilling .....	23	6.1 Sammendrag .....	45
2.7.1 Sammendrag .....	23	6.2 Komiteens merknader .....	45
2.7.2 Komiteens merknader .....	24	<b>7. Økonomiske og administrative konse- kvenser</b> .....	45
2.8 Noteopplysninger .....	24	7.1 Sammendrag .....	45
2.8.1 Sammendrag .....	24	7.2 Komiteens merknader .....	46
2.8.2 Komiteens merknader .....	25	<b>8. Merknader til de enkelte bestemmelser</b>	46
<b>3. Erfaringer med regnskapsloven - behov for endringer</b> .....	26	8.1 Sammendrag .....	46
3.1 Forenklinger for små foretak .....	26	8.2 Komiteens merknader .....	46
3.1.1 Sammendrag .....	26	<b>9. Forslag fra mindretall</b> .....	46
3.1.2 Komiteens merknader .....	29	<b>10. Komiteens tilråding</b> .....	49
3.2 Regnskapsplikt .....	29		
3.2.1 Sammendrag .....	29		
3.2.2 Komiteens merknader .....	31		
3.3 Regnskapsåret .....	32		
3.3.1 Sammendrag .....	32		
3.3.2 Komiteens merknader .....	32		
3.4 Krav til norsk språk .....	32		





# Innst. O. nr. 67

(2004-2005)

## Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)

### **Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)**

Til Odelstinget

#### **1. PROPOSISJONENS HOVEDINNHOLD**

##### **1.1 Sammendrag**

###### ***Innledning***

Departementet fremmer i proposisjonen forslag til endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover som følger opp Stortingets vedtak 19. juni 1998 om å be Regjeringen evaluere ny regnskapslov etter tre regnskapsår, dvs. fra 2002. Forslaget legger til rette for forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene International Financial Reporting Standards - IFRS - i andre regnskaper enn konsernregnskapene til børsnoterte foretak. Det fremmes også forslag på bakgrunn av en kartlegging av erfaringene med regnskapsloven siden den trådte i kraft 1. januar 1999.

Forslaget bygger på forslag fremmet av et lovutvalg oppnevnt av Regjeringen 7. juni 2002 for å gjennomføre evalueringen av regnskapsloven (heretter omtalt som Regnskapslovutvalget, lovutvalget eller utvalget) og høringen av utvalgets utredning. Utvalget avga sin endelige utredning 15. august 2003 i NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven.

###### ***Tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder***

Det har skjedd en betydelig internasjonal utvikling av sentral betydning for norsk regnskapslovgivning siden regnskapsloven ble vedtatt. Dette er særlig knyttet til gjennomføringen av EUs regnskapsstrategi

om å innføre IFRS som et felles grunnlag for finansiell rapportering fra børsnoterte foretak i hele EØS-området. Denne strategien omfatter også mulighet for medlemsstatene for tilpasninger til IFRS for andre enn børsnoterte foretak. Strategiplanen er dels fulgt opp gjennom forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen). Forordningen pålegger børsnoterte foretak å utarbeide konsernregnskap i samsvar med fullstendige IFRS slik disse regnskapsstandardene er vedtatt i EU gjennom en egen godkjenningsprosedyre. Medlemsstatene kan videre kreve eller tillate at andre konsernregnskap og/eller selskapsregnskap utarbeides i samsvar med IFRS-forordningen. Strategiplanen er videre fulgt opp gjennom endringer i EUs regnskapsdirektiver slik at disse ikke skal være til hinder for å tilpasse medlemsstatenes regnskapslovgivning til IFRS også utenfor IFRS-forordningsområdet. IFRS-forordningen og endringene i regnskapsdirektivene er innlemmet i EØS-avtalen.

Lovregler til gjennomføring av IFRS-forordningen er fastsatt i samsvar med forslag fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004). Lovreglene tillater at også andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak utarbeider konsernregnskap i samsvar med forordningen og tillater alle regnskapspliktige å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forordningen.

I proposisjonen fremmes forslag om tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningsområdet. Lovutvalget foreslår å gjennomføre tilpasningen ved en rekke endringer i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. Utvalgets forslag innebærer på flere punkter en plikt, og på enkelte andre områder en adgang, til å følge IFRS-løsningene. Utvalget forutsetter en ytterligere tilnærming gjennom nye og endrede norske regnskapsstandarder. For små foretak foreslås det ad-

gang, men ikke plikt, til å følge nye IFRS-tilpassede løsninger.

Høringsinstansene er samstemte i behovet for IFRS-tilpasning i Norge. Det har imidlertid blitt fremmet en rekke ulike syn på hvordan denne tilpasningen nærmere bør gjennomføres. Et klart flertall av høringsinstansene går inn for IFRS-tilpasning også utenfor IFRS-forordningens område. I samsvar med utvalgets vurdering går disse inn for at det bør legges til rette for å føre årsregnskap i samsvar med vurderingsprinsippene i IFRS uten å måtte oppfylle alle de omfattende opplysningskravene etter IFRS.

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for behov for mer fleksibel tilpasning til IFRS enn foreslått av utvalget. Disse går inn for at det bør være valgfritt å følge nye IFRS-tilpassede regnskapsløsninger også for andre enn små foretak. Andre uttrykker på den annen side bekymring for at de valgmuligheter utvalget foreslår, særlig for små foretak, vil svekke kvaliteten på norsk regnskapsregulering ved at sammenlignbarheten mellom norske regnskaper vil bli dårligere. Flere høringsinstanser har påpekt at tilpasning gjennom lovregulering vil gjøre det vanskelig å sikre tilpasning til løpende framtidige endringer i IFRS.

Departementet har merket seg at lovutvalget og høringsinstansene mener det er behov for forenklet tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område. Departementet deler dette syn, blant annet ut fra at andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak bør ha en mindre kostnadskrevende mulighet til å tilpasse seg internasjonale regnskapsstandarder enn å følge IFRS-forordningen. Departementet legger vekt på at dette vil legge til rette for at andre foretak kan utarbeide regnskap etter de samme prinsipper som børsnoterte foretak.

Departementet anser imidlertid at de syn som har framkommet i høringen, tilsier tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område etter en annen modell enn den lovutvalget har foreslått. Departementet foreslår at departementet skal kunne gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Forskriftene skal kunne gjøre unntak fra de omfattende opplysningskravene som følger av fullstendige IFRS. Forskriftene skal i særli-ge tilfeller også kunne tillate avvik fra regnskapsløsningene (bestemmelsene om innregning og måling) i IFRS.

Som et alternativ skal de regnskapspliktige fortsatt ha adgang til å utarbeide konsern- og/eller selskapsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og norsk god regnskaps-skikk. For dette alternativet foreslås det kun tilpasninger til IFRS innen rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Departementet mener, og høringen har understreket, at tiden ennå ikke er moden for å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge

verken fullstendige eller forenklete IFRS. For små foretak er det etter departementets vurdering uansett nødvendig å opprettholde muligheten til å følge enklere regnskapsregler.

Forslaget åpner ikke for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike i de to systemene. Etter departementets vurdering er dette nødvendig for å ivareta hensynet til sammenlignbare regnskaper på en forsvarlig måte. Modellen legger videre til rette for løpende tilpasning av forskriftene om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder til endringer i IFRS. Slik løpende tilpasning vil ikke være praktisk mulig å gjennomføre ved endringer i regnskapsloven.

Standardsetteren IASB (International Accounting Standards Board) er i ferd med å utvikle et sett internasjonale regnskapsstandarder tilpasset mindre foretak ("SME-IFRS"). Departementet anser at disse standardene kan være aktuelle å fastsette som forskrifter i medhold av den foreslåtte adgangen til å gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Både framdriften og innholdet av dette arbeidet er foreløpig usikker. Forslaget legger derfor også til rette for å utvikle egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS og til å gjøre særskilte tilpasninger innen rammen av EUs regnskapsdirektiver. Departementet legger til grunn at det er hensiktsmessig at den norske standardsetteren, Norsk RegnskapsStiftelse, tar del i arbeidet med å utvikle forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Dette kan f.eks. gjøres ved at Norsk RegnskapsStiftelse fastsetter regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS og at disse stadfestes ved forskrifter i medhold av regnskapsloven. Dette vil tilsvare IFRS-forordningens system for godkjenning av regnskapsstandarder fastsatt av IASB.

### ***Kartlegging av erfaringene med regnskapsloven***

Lovutvalget inviterte en rekke berørte organisasjoner til å gi innspill om erfaringene med regnskapsloven siden den trådte i kraft 1. januar 1999 i en muntlig høring. Tilbakemeldingene i den muntlige høringen og utvalgets vurderinger tyder på at regnskapsloven i all hovedsak har fungert tilfredsstillende. Samtidig viste denne kartleggingen behov for endringer av regnskapsloven på enkelte punkter. Dette er fulgt opp i proposisjonen.

### ***De enkelte lovforslagene***

Departementet foreslår utvidet adgang til å føre årsregnskapet i fremmed valuta. Etter forslaget kan regnskapspliktige benytte sin funksjonelle valuta eller norske kroner som regnskapsvaluta både i konsern- og selskapsregnskapet. Funksjonell valuta er den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til.

Departementet foreslår å gjøre permanent overgangsordningen som tillater regnskapsmessig verdigradering av datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet etter kostmetoden i tillegg til den såkalte egenkapitalmetoden.

I samsvar med den foreslåtte modellen for tilpassning til IFRS, foreslår departementet å oppheve den nylig innførte adgangen etter regnskapsloven § 5-8 til å vurdere andre finansielle instrumenter enn markedsbaserte finansielle omløpsmidler til virkelig verdi i konsernregnskapet, og overføre den til forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS. For de som velger å følge disse forskriftene, vil det i utgangspunktet være plikt til å vurdere også slike finansielle instrumenter til virkelig verdi både i konsern- og selskapsregnskapet. Plikten etter regnskapsloven § 5-8 til å vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler til virkelig verdi videreføres med visse justeringer.

Departementet foreslår at unntaket fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern ikke skal kunne anvendes av børsnotert foretak.

Departementet foreslår å justere konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3 i samsvar med den internasjonale regnskapsstandarden IAS 27. Justeringen gjelder unntakstilfeller der det kan påvises særlige forhold som tilsier at bestemmende innflytelse ikke er til stede til tross for at den regnskapspliktige eier aksjer som representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket.

Departementet foreslår at konsernregnskapet og selskapsregnskapet skal kunne utarbeides etter forskjellige prinsipper. Det foreslås i tråd med dette å oppheveplikten for datterselskap som konsolideres til å utarbeide selskapsregnskap etter samme prinsipper som morselskapet.

Departementet foreslår å oppheve bestemmelsene om såkalt kontinuitetsunntak ved konserndannelse og fusjon. Disse krever at konserndannelse og fusjon som er en sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser skal regnskapsføres ved videreføring av balanseførte verdier (kontinuitet) i stedet for etter transaksjonsprinsippet (oppkjøpsmetoden).

Departementet foreslår at fusjon av små foretak, på samme måte som ved fusjon mellom små foretak, skal kunne gjennomføres til kontinuitet, dvs. at eienheter og gjeld i de fusjonerte foretakene kan videreføres til balanseførte verdier.

Departementet foreslår en funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Etter forslaget kan de regnskapspliktige velge å benytte denne nye oppstillingsplanen eller den gjeldende artsinndelte oppstillingsplanen. Departementet foreslår videre en adgang til inndeling av balansen etter likviditet i stedet for inndelingen i anleggs- og omløpsmidler. Det foreslås også enkelte andre justeringer i bestemmel-

sene om resultatregnskap, balanse og kontantstrømsoppstilling.

Departementet foreslår nye notekrav i tilknytning til forslagene om funksjonsinndelt oppstilling av resultatregnskapet, endringer i konserndefinisjonen, forskjellig prinsippanvendelse i konsern og selskapsregnskap samt om fremmed valuta i årsregnskapet. Det foreslås også visse andre justeringer i gjeldende notekrav, blant annet at opplysninger om endringer i egenkapitalen og egne aksjer kan gis i tilknytning til balansen, i noter eller i en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen. Det foreslås noe mindre omfattende krav for små foretak til å opplyse om aksjonærer.

Det foreslås detaljerte krav for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper til å gi spesifiserte noteopplysninger om ytelser til ledende personer. Forslaget bygger på og oppfyller deler av opplysningskravene i EU-kommisjonens rekommandasjon av 6. oktober 2004 om et passende regime for godtgjøring av ledere i noterte selskaper. Det foreslås videre at andre enn små foretak skal bekrefte at de ikke har hatt utgifter til lønn etc. til ledere dersom det ikke gis noteopplysninger om det (negativ bekreftelse).

Departementet foreslår visse justeringer i terskelverdier som angir regnskapsplikt for foreninger og enkeltmannsforetak. Økonomiske foreninger likestilles med samvirkelag (samvirkeforetak) og får ikke regnskapsplikt før de har årlig salgsinntekter over to millioner kroner. Terskelverdier for antall ansatte presiseres til årsverk. Det foreslås egne bestemmelser om at regnskapsplikt som beror på terskelverdier ikke inntre før terskelverdiene er overskredet to år på rad. Tilsvarende opphører ikke regnskapsplikten igjen før terskelverdiene er underskredet to år på rad.

Departementet foreslår adgang til å ha avvikende regnskapsår uten å måtte søke om det for regnskapspliktige som driver sesongmessig virksomhet.

Departementet foreslår adgang til å gi forskrift eller enkeltvedtak om at årsberetningen, på samme måte som årsregnskapet, skal kunne være på et annet språk enn norsk.

Departementet foreslår at regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål skal kunne fravike bestemmelsene i regnskapsloven om grunnleggende regnskapsprinsipper og oppstilling av resultatregnskapet og balansen når det er i samsvar med god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Slik god regnskapsskikk er forutsatt utfyllt gjennom egne regnskapsstandarder for regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål.

Departementet foreslår visse endringer i reglene om offentlighet og innsending av regnskap. Det foreslås at begjæring om innsyn i regnskapsdokumenter hos den regnskapspliktige kan avslås dersom dokumentene er tilgjengelige i Regnskapsregisteret. Det

foreslås at forsinkelsesgebyr ikke skal løpe i mer enn 26 uker. Det foreslås at solidaransvar for forsinkelsesgebyr for styremedlemmer mv. skal kunne lempes for den enkelte og at ansvaret for den enkelte er begrenset til gebyr påløpt fram til vedkommende fra-trådte sitt verv. På grunn av utvidet adgang til å anvende avvikende regnskapsår, foreslås det at forsinkelsesgebyr kan begynne å løpe 1. februar i tillegg til 1. august avhengig av når regnskapsåret avsluttes.

Departementet foreslår adgang til å gi forskrifter om forenklet omregning av inngående balanse ved endring av regnskapsprinsipp for regnskapspliktige som ikke lenger følger forenklingene for små foretak. For regnskapspliktige som går over fra å følge bestemmelsene i regnskapsloven til å følge forskrifter om IFRS, vil det gjelde egne bestemmelser etter IFRS 1 om første gangs anvendelse av IFRS. Det foreslås videre at omregning av inngående balanse kan skje til dagskurs ved endring av regnskapsvaluta.

Som varslet i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) fremmer departementet forslag om selskapsrettslige tilpasninger og tilpasninger til offentlig rapportering av konsekvenser av å tillate utarbeidelse av selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder. Departementet foreslår at andre urealiserte gevinster enn de som skal resultatføres etter regnskapsloven, ikke skal kunne deles ut til aksjonærene. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder, skal sette av slike gevinster til et fond for urealiserte gevinster som skal være bundet egenkapital. I tilknytning til forslaget om å tillate funksjonsinndeling av resultatregnskapet foreslår departementet notekrav som skal ivareta statistikk- og kontrollmyndigheters behov for artsinndelt informasjon om driftskostnadene. Regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen og samtidig benytter muligheten etter forordningen til ikke å stille opp resultatregnskapet eller balansen i samsvar med oppstillingsplanene i regnskapsloven, skal etter forslaget utarbeide en egen oppstilling av resultatregnskapet og balansen etter regnskapslovens regler til bruk for statistikk- og kontrollmyndigheter.

Etter forslaget trer loven i kraft fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte deler av loven kan settes i kraft til ulik tid. Departementet legger opp til å sette lovreglene i kraft raskt, i hovedsak med virkning for regnskapsåret 2005. Adgangen til forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder i selskapsregnskapet kan ikke settes i kraft før nødvendige endringer i skattelovgivningen er på plass.

## 1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Ranveig Frøiland, Svein

Roald Hansen, Tore Nordtun, Torstein Rudihagen og Hill-Marta Solberg, fra Høyre, Svein Flåtten, Torbjørn Hansen, Heidi Larssen og Jan Tore Sanner, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, lederen Siv Jensen og Per Erik Monsen, fra Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, Audun Bjørlo Lysbakken og Heidi Grande Røys, fra Kristelig Folkeparti, Ingebrigt S. Sørfonn og Bjørg Tørresdal, fra Senterpartiet, Morten Lund, fra Venstre, May Britt Vihovde, og fra Kystpartiet, Steinar Bastesen, viser til rettbrev 2. februar 2005 fra finansministeren som er vedlagt innstillingen. Komiteen viser til at Regjeringens vurderinger og forslag er nærmere omtalt nedenfor i denne innstillingen og i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven).

Komiteen viser videre til at det generelt kun er sammendrag av Regjeringens vurderinger og forslag som er gjengitt nedenfor under de enkelte punkter. Bakgrunnen for lovforslaget, gjeldende norsk rett, EØS-rett, internasjonale regnskapsstandarder, Regnskapslovutvalgets vurderinger og forslag, høringsuttalelser mv. knyttet til de enkelte vurderinger og forslag, er redegjort nærmere for i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven).

Komiteen viser til at det har skjedd en betydelig internasjonal utvikling på regnskapsområdet siden regnskapsloven ble vedtatt. EUs regnskapsstrategi om å innføre IFRS som et felles grunnlag for finansiell rapportering for børsnoterte foretak i hele EØS-området, medfører også muligheter for andre regnskapspliktige enn børsnoterte foretak for harmonisering med utviklingen på regnskapsområdet i EU. Komiteen viser ellers til forslag fremmet i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), jf. Innst. O. nr. 17 (2004-2005) om obligatorisk gjennomføring av fullstendig IFRS i konsernregnskapene til børsnoterte foretak og valgfri gjennomføring i andre regnskaper.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener at en harmonisering på regnskapsområdet er viktig for en liten åpen økonomi som den norske, med en omfattende samhandel over grensene. Flertallet er positivt til at IFRS gjøres tilgjengelig for norske selskaper, enten i forenklet eller i fullstendig form, og oppfatter IFRS som en regnskapsstandard av høy kvalitet.

Flertallet viser til at Regnskapslovutvalget i NOU 2003:23 foreslo en rekke endringer i bestem-



melser i regnskapsloven, hvorav plikt til å følge IFRS-løsninger på en del områder og adgang til å følge slike bestemmelser på andre områder. Flertallet deler Regjeringens oppfatning av at hensynet til sammenlignbare regnskaper begrenser muligheten for valgfrihet innenfor et regnskapsregelverk. Videre deler flertallet vurderingen av at tiden ennå ikke er moden for å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge fullstendig eller forenklet IFRS. Flertallet støtter på denne bakgrunn hovedprinsippene i Regjeringens forslag, med valgadgang for unoterte foretak til å enten følge fullstendig eller forenklet IFRS, eller fortsatt følge gjeldende regnskapsregler og god norsk regnskapsskikk.

Flertallet viser for øvrig til sine merknader nedenfor under de enkelte punkter.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at stadig flere norske foretak forholder seg til utenlandske investorer og handelspartnere. Det vil være en konkurransehindring om norske regnskaper må føres etter prinsipper som ikke er kjent eller forstått utenfor norske grenser. Disse medlemmer hadde foretrukket moderniseringslinjen slik Evalueringsutvalget la opp til, og finner det noe underlig at ikke departementet i større grad har fulgt opp utvalgets anbefaling. Fordi disse medlemmer mener moderniseringslinjen, med valgfrihet tilrettelagt for tilpasning til IFRS er den beste løsning, fremmer disse medlemmer forslag i tråd med dette syn, og går på et viktig område noe lenger enn utvalget ved å tillate verdsettelse til virkelig verdi dersom dette kan måles pålitelig. Disse medlemmer viser til at det bare er Tyskland som har tilsvarende oppskrivningsforbud som det som ble innført i Norge i 1998, og at en oppskrivningsadgang vil øke informasjonsverdien i balansen.

Disse medlemmer vil av kost/nytte-hensyn opprettholde forenklete regler for små foretak.

Slik Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) nå foreligger, vil disse medlemmer advare mot at de grunnleggende prinsippene i regnskapslovens kapittel 4 blir mer avvikende i forhold til internasjonale prinsipper enn tidligere. Disse medlemmer mener videre IFRS-regelverket er så omfattende at man ikke kan forvente at unoterte foretak uten videre vil følge dette fullt ut. Dersom man ønsker å tilby slike foretak en mulighet for IFRS-tilpasning burde dette gjøres gjennom endringer av enkelte bestemmelser i norsk regnskapslovgivning. Disse medlemmer betrakter den flersporede løsningen Regjeringen nå legger opp til som et overgangsregime frem til en fullverdig forenklet IFRS-løsning eventuelt foreligger.

Disse medlemmer mener for øvrig at departementet bør påse at terminologien i de norske oversettelser av IAS burde harmoniseres med lovverket

for å bedre brukervennligheten. Eksempelvis er det i de norske oversettelsene brukt ordet "måleregler" istedenfor "vurderingsregler" som er benyttet i regnskapsloven.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i Innst. O. nr. 17 (2004-2005). Disse medlemmer gikk her imot den altfor sterke grad av valgfrihet i adgangen til å avlegge regnskap etter ulike standarder som Regjeringen la opp til. Disse medlemmer foreslo derfor at alle konsernregnskap skulle underlegges plikt til å følge IFRS-forordningen, mens selskapsregnskap fortsatt skulle avlegges i henhold til den gjeldende regnskapsloven. Disse medlemmer understreker at det er uheldig at norsk næringsliv og myndigheter skal forholde seg til ulike måter å avlegge regnskap for samme typer selskap. Dette vil føre til mindre oversiktighet og større tilpasningsmuligheter. Disse medlemmer står fortsatt på sine forslag fra Innst. O. nr. 17 (2004-2005).

## **2. TILPASNING AV REGNSKAPSLOVEN TIL INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDE**

### **2.1 Innretning av regler om årsregnskap - modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder**

#### **2.1.1 Sammendrag**

##### BEHOV FOR YTTERLIGERE TILPASNING TIL INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDE

Departementet fremmet lovforslag til gjennomføring av forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen) i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004). Etter forordningen skal børsnoterte foretak avlegge konsernregnskap i samsvar med IFRS (slik disse standardene er vedtatt i medhold av forordningen) fra 1. januar 2005. Etter lovforslaget benyttes videre adgangen etter forordningen til å tillate anvendelse av vedtatte IFRS også i konsernregnskapet til andre enn børsnoterte foretak og i selskapsregnskapet. Utenfor IFRS-forordningens område er EØS-reglene om regnskap (regnskapsdirektivene) endret slik at de i hovedsak tillater men ikke krever tilpasning av nasjonale regnskapsregler til IFRS (se nærmere proposisjonens pkt. 3.1.2).

Utvalget og de høringsinstansene som har uttalt seg om dette framhever også gjennomføring av IFRS-forordningen som sentral bakgrunn for å vurdere ytterligere tilpasninger av regnskapslovgivningen til de internasjonale regnskapsstandardene IFRS (tidligere IAS). Tilpasning utenfor forordningens område kan legge til rette for å føre regnskap i sam-

svar med vurderingsprinsippene i IFRS uten å måtte oppfylle alle de omfattende opplysningskravene etter IFRS. Med unntak av LO, går disse høringsinstansene derfor inn for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område.

Departementet anser at det med den utviklingen som er beskrevet her er et særlig behov for ytterligere tilpasning av norsk regnskapslovgivning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område. Departementet mener at det vil være altfor byrdefullt å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge alle regnskapsløsninger og opplysningskrav etter IFRS. Regnskapsregler som skal gjelde for alle regnskapspliktige må være enklere. For små foretak tilsier en avveining av kostnader og nytte flere avvik fra avanserte og omfattende krav etter IFRS.

Selv om utvalget og nær alle høringsinstansene er samstemte i at det er behov for ytterligere tilpasning av regnskapsreglene til IFRS også utenfor IFRS-forordningens område, viser høringen at det er ulike syn på hvordan en slik tilpasning nærmere bør gjennomføres. Dette omtales i det følgende.

#### HENSYNET TIL SAMMENLIGNBARE REGNSKAPER

Utvalgets modell - moderniseringslinjen - innebærer tilpasning av de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven for å sikre at disse ikke hindrer anvendelse av IFRS, der gjeldende bestemmelser ikke åpner for full tilpasning til IFRS. På viktige punkter foreslår utvalget at IFRS-løsningene skal være pliktige for andre enn små foretak. Dette gjelder særlig avvik fra sammenstillingsprinsippet som er nødvendige for å oppfylle eiendels- og gjeldsdefinisjonene etter IASBs rammeverk, resultatføring av estimatendring, vurdering og klassifisering av finansielle instrumenter, vurdering av investeringseiendommer, regnskapsføring av utgifter til egen forskning og utvikling, regnskapsføring av konserndannelse og fusjon og resultatføring av negativ goodwill. For små foretak går utvalget gjennomgående inn for å tillate at disse nye regnskapsløsningene skal være valgfrie. På andre punkter går utvalget inn for at IFRS-løsningen skal være et alternativ til gjeldende løsning etter regnskapsloven. Dette gjelder særlig vurdering av såkalte biologiske eiendeler (eiendeler under vekst) til virkelig verdi, unnlatt avskrivning av goodwill og regnskapsføring av investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Utvalget foreslår å fortsatt forby oppskrivingsadgangen etter IFRS (IAS 16) samt fastere rammer for oppstilling av resultatregnskapet og balansen enn det som kreves etter IFRS (IAS 1). De forslagene som er nevnt her omtales nærmere i pkt. 2.2 til 2.8 nedenfor. Et flertall av høringsinstansene går inn for at nye

IFRS-løsninger i større grad eller fullt ut bør være valgfrie også for andre enn små foretak. Dette gjelder særlig pliktige avvik fra de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Andre mener at hensynet til sammenlignbare regnskaper tilsier at det åpnes for færre valg i regnskapsføringen enn foreslått av utvalget. Dette gjelder både høringsinstanser som i hovedsak støtter utvalgets tilpasningsmodell og de som går inn for vesentlige avvik fra denne modellen.

Etter departementets vurdering viser høringen at det er vanskelig å balansere hensynet til full IFRS-tilpasning og hensynet til sammenlignbare regnskaper innen rammen av moderniseringslinjen. Dette har sammenheng med at moderniseringslinjen, i samsvar med oppbyggingen av gjeldende bestemmelser i regnskapsloven, legger opp til at valg av regnskapsløsninger kan gjøres enkeltvis. Økt valgadgang innen regnskapsloven for å sikre adgang til full IFRS-tilpasning, vil svekke det sentrale kvalitetskravet til årsregnskap og god regnskapsregulering om sammenlignbarhet. Utvalgets forslag innebærer en viss, men ikke vesentlig økt valgadgang for andre enn små foretak. Dette gjelder i hvert fall hvis utvalgets forslag følges opp av standardsetting i samsvar med utvalgets forutsetning om utvikling av "IFRS-light"-standarder. Departementet oppfatter imidlertid at det er et omfattende ønske blant høringsinstansene om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende regnskapslov og god regnskapsskikk i tillegg til å legge til rette for de som ønsker å tilpasse seg IFRS. Flere har særskilt framhevet at årsregnskapet fortsatt bør kunne utarbeides i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper.

Utvalget har lagt mindre vekt på hensynet til sammenlignbarhet mellom årsregnskap avlagt av små foretak, og forslaget innebærer til dels vesentlig økt adgang for de små foretakene til å velge mellom regnskapsløsninger. Departementet mener at sammenlignbarhet har stor vekt også for årsregnskapene til små foretak, og er enig med de høringsinstansene som mener at utvalgets forslag ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til dette. Departementet legger vekt på at forslagene om økt valgadgang for små foretak ikke innebærer forenklinger for disse. Hensikten har snarere vært å tillate gradvis tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder. Departementet mener at dette hensynet ikke kan forsvare en vesentlig svekkelse av sammenlignbarheten mellom årsregnskapene til små foretak.

Departementet mener at det ved denne evalueringen bør tas hensyn til fortsatt adgang til å utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler innen rammen av disse også for andre enn små foretak. Etter departementets syn vil det da ikke være forsvarlig ut fra hensynet til sammenlignbarhet samtidig å åpne

for tilpasning til IFRS etter moderniseringslinjen der valg i regnskapsføringen kan gjøres enkeltvis. Departementet anser at det er mindre betenkelig å tillate valg mellom definerte regelsett basert på henholdsvis IFRS og gjeldende bestemmelser i regnskapsloven. Fra høringen oppfatter departementet at særlig Den norske Revisorforening, Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs og Ernst & Young tar til orde for en slik todeling. Departementet legger videre til grunn at løsningen i det vesentlige vil ivareta innvendinger fra andre instanser knyttet til svekket sammenlignbarhet. Departementets forslag i proposisjonen her bygger på et slikt tosporet system både for små og øvrige foretak. Gjeldende forenklinger for små foretak videreføres.

#### HENSYNET TIL LØPENDE TILPASNING TIL ENDRINGER I IFRS

Både utvalget og et flertall av høringsinstansene legger vekt på at regnskapsreglene bør legges til rette for løpende tilpasning til endringer i IFRS også utenfor IFRS-forordningens område. Høringen viser også her ulike syn på hvordan dette hensynet bør ivaretas.

Utvalget legger vekt på å beholde regnskapsloven som en rammelov som angir hovedprinsipper for regnskapsføring mens den detaljerte utformingen av regnskapsløsninger bør gjøres i regnskapsstandarder. Loven bør som utgangspunkt utformes slik at endringer i standardene kan skje innen lovens rammer. Utvalget innser selv at framtidige endringer i IFRS likevel kan komme i strid med bestemmelser i regnskapsloven. Flere høringsinstanser uttrykker bekymring for om det vil være mulig å sikre løpende tilpasning til endringer av IFRS ved endringer i regnskapsloven. Departementet anser at stadige endringer i regnskapsloven for å sikre løpende samsvar med IFRS kan bli vanskelig å få til i praksis og at det heller ikke nødvendigvis er ønskelig. Etter departementets vurdering ligger det i dette en svakhet ved utvalgets modell for tilpasning til IFRS.

Flere høringsinstanser er positive til økt bruk av forskrifter for å sikre rask og fleksibel tilpasning til endringer i IFRS. Utvalget gir generelt uttrykk for at forskrifter kan brukes i større grad, men foreslår konkret kun en adgang til å gi forskrifter om regnskapsføring av finansielle instrumenter begrunnet i at detaljregler som er nødvendige etter regnskapsdirektivene ikke egner seg i loven. Utvalget går mot å gi en forskriftshjemmel som generelt åpner for å fravike bestemmelsene i regnskapsloven når det er nødvendig for å sikre samsvar med IFRS. I den grad slike forskrifter blir gitt, vil det gi et lite tilgjengelig regelverk. Departementet legger på samme måte vekt på at hensynet til et tilgjengelig regelverk taler avgjørende mot en generell adgang til å fravike regnskapsloven ved forskrift for å legge til rette for rask tilpasning til

endringer i IFRS som kommer i strid med regnskapsloven.

Enkelte høringsinstanser går inn for en generell adgang for de regnskapspliktige til å fravike regnskapsloven i tilfeller der det er nødvendig for å sikre regnskapsføring i samsvar med IFRS. Disse høringsinstansene legger vekt på at en slik løsning på en enkel måte vil sikre at de regnskapspliktige alltid vil kunne følge IFRS også der standardene blir endret i strid med en bestemmelse i regnskapsloven. Etter departementets vurdering bør en slik løsning avvises fordi det ikke vil være tilstrekkelig klart hva en slik adgang innebærer i de tilfellene der IFRS ikke måtte være i samsvar med regnskapsloven. Uklarhetene vil særlig være knyttet til krav om å gi tilleggsopplysninger i samsvar med IFRS og forholdet til helheten i den aktuelle IFRS-standardene i tilfeller der en endring gjør at den bare kommer i delvis strid med regnskapsloven. En slik løsning basert på adgang til enkeltvis valg av regnskapsløsning, vil videre legge ytterligere til rette for svekket sammenlignbarhet (jf. ovenfor).

Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer entydig på henholdsvis IFRS og regnskapsloven. Modellen innebærer et system med to parallelle regelsett. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning et verdi-regnskap). Etter departementets vurdering gjennomføres denne løsningen mest hensiktsmessig etter følgende hovedlinjer:

Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap. Dette er i tråd med høringsuttalelsene til Norsk RegnskapsStiftelse, Oslo Børs, LO og Ernst & Young. Samtidig anser departementet at løsningen på en forsvarlig måte ivaretar ønsket uttrykt av en rekke andre høringsinstanser om fortsatt å kunne utarbeide årsregnskap basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven.

Departementet går videre inn for at det samtidig fastsettes egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS som skal gjelde i stedet for reglene om årsregnskap i regnskapsloven. Løsningen vil tilsvare den som er foreslått for foretak som følger IFRS-forordningen i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004). Løsningen bygger særlig på høringsuttalelsene til Norsk Regnskaps-

Stiftelse, Oslo Børs, Næringslivets Hovedorganisasjon og Den norske Revisorforening. Den forenklede IFRS-versjonen skal etter forutsetningen bygge på vurderingsprinsippene i IFRS med unntak fra flere av de omfattende opplysningskravene i IFRS og med en viss mulighet for å tillate avvikende vurderingsprinsipper ut fra en avveining av kostnad og nytte.

Departementet mener at det bør være et mål på noe sikt at det skal være plikt for andre enn små foretak til å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten fullstendige IFRS etter IFRS-forordningen eller forenklede IFRS etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Børsnoterte foretak vil ikke kunne anvende forenklede IFRS. Små foretak skal, på samme måte som etter forslaget her, kunne velge mellom å følge bestemmelsene om årsregnskap i regnskapsloven (inkludert forenklingmulighetene) og forenklede eller ev. fullstendige IFRS etter IFRS-forordningen.

Departementet mener det er behov for å se an erfaringene med den ordningen som foreslås her og den internasjonale utviklingen, og det er derfor ikke hensiktsmessig å angi noen tidsplan for å vurdere IFRS-plikt som angitt.

Departementet foreslår etter dette å lovfeste adgang for departementet til å fastsette forskrifter i medhold av regnskapsloven § 3-9 annet ledd om forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene som er vedtatt etter IFRS-forordningen. Forskriftene skal kunne gjøre unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriftene skal i særlige tilfeller kunne tillate avvik fra bestemmelser om innregning og måling (vurderingsprinsipper), og i så fall foreskrive alternativ regnskapsføring.

Regnskapspliktige som utarbeider årsregnskap etter disse forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS vil etter forslaget være unntatt fra de samme bestemmelsene om årsregnskap i regnskapsloven som foretak som følger IFRS etter IFRS-forordningen. Etter forslaget gjelder dette likevel ikke kravene til oppstilling av resultatregnskap og balanse, som departementet mener bør kreves anvendt også av foretak som følger forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS. Det vises for øvrig til omtalen i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) pkt. 3.2.5 og regnskapsloven § 3-1 nytt tredje ledd.

#### NÆRMERE OM FORSKRIFTER OM FORENKLET ANVENDELSE AV INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER - OVERGANGSORDNING MV.

Det er enkelte utfordringer knyttet til utvikling av forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder utenfor IFRS-forordningens område.

For det første må regnskapsreglene utenfor IFRS-forordningens område være i fullt samsvar med EØS-reglene etter regnskapsdirektivene. EØS-reglene etter regnskapsdirektivene ble endret ved direktiv 2001/65/EF og direktiv 2003/51/EF for å sikre at direktivene ikke skulle være til hinder for å anvende noen del av IFRS. Det står i fortalet til direktiv 2003/51/EF at endringene vil fjerne all inkonsekvens mellom regnskapsdirektivene og IAS (IFRS) gjeldende per 1. mai 2002. I enkelte detaljer var det etter dette fortsatt en tilsynelatende motstrid mellom visse bestemmelser i IFRS og regnskapsdirektivene. Departementet legger ut fra dette til grunn at EUs lovgivende organer (Kommissjonen, Rådet og Parlamentet) gjennom vedtakelsen av direktiv 2003/51/EF har akseptert at slik tilsynelatende motstrid ikke forhindrer full anvendelse av IFRS.

EU-kommisjonen uttaler følgende om IFRS som del av nasjonal regnskapslovgivning i et dokument publisert i november 2003 med merknader til visse artikler i IFRS-forordningen og regnskapsdirektivene (dansk):

"Selskaber, der ikke er underlagt IAS-forordningen, skal fortsat i deres regnskaber opfylde krav i national lovgivning afledt af regnskabsdirektiverne.

Såfremt en given IAS-standard er konsistent med en gennemførelse af regnskabsdirektiverne, kan medlemsstaterne kræve, at sådanne selskaber anvender IAS. Et sådant krav kan naturligvis udvides til at omfatte samtlige IAS og tilhørende fortolkninger."

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) rådgir EU-kommisjonen og medlemsstatene bl.a. om nye og endrede standarder i IFRS er i samsvar med regnskapsdirektivene. Med unntak for et punkt knyttet til IAS 39 om finansielle instrumenter, har ikke EFRAG til nå kommet til at det er motstrid mellom IFRS og regnskapsdirektivene. EFRAGs råd til Kommisjonen er offentlige. Departementet anser at avvik som måtte bli identifisert gjennom råd fra EFRAG til EU-kommisjonen, vil være praktisk håndterbare å justere for innen forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS.

For det annet er den internasjonale standardsetteren International Accounting Standards Board (IASB) i ferd med å utvikle et sett forenklede IFRS ("SME-IFRS"). IASB tar sikte på å ha ferdig et høringsutkast til slike standarder i juni 2005. Endelige SME-IFRS-standarder vil antakelig ikke kunne fastsettes før i 2006. Departementet anser at disse standardene kan være aktuelle å fastsette som forskrifter i medhold av den foreslåtte adgangen til å gi forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Det vil sikre internasjonal aksept og dessuten bidra til å begrense ressursbruken ved utviklingen av forskriftene. Både framdriften og innholdet av dette arbeidet er foreløpig usikkert. Forslaget leg-

ger derfor også til rette for å utvikle egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS og til å gjøre særskilte tilpasninger innen rammen av EUs regnskapsdirektiver. Departementet anser at regnskapsstandardene om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder også i dette tilfellet bør kunne anvendes som grunnlag for forskriftene. I kapittel 4 nedenfor angis aktuelle fremgangsmåter som inkluderer regnskapsstandarder utviklet av den norske standardsetteren, Norsk RegnskapsStiftelse.

For det tredje følger det av dette at det neppe vil være mulig å få på plass forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS til bruk for regnskapsåret 2005. Departementet legger vekt på at selskapene i børsnoterte konsern har et berettiget behov for å kunne føre årsregnskap i samsvar med forenklede IFRS fra samme tidspunkt som børsnoterte foretak etter IFRS-forordningen skal føre konsernregnskap i samsvar med IFRS vedtatt etter forordningen, 1. januar 2005. Departementet har i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) foreslått adgang for andre morselskap til å føre konsernregnskap og alle regnskapspliktige til å føre selskapsregnskap i samsvar med IFRS-forordningen. Denne adgangen tar hensyn til behovet for å redusere kostnadene i børsnoterte konsern ved at selskapsregnskapene i konsernet kan utarbeides etter samme prinsipper som konsernregnskapet. Etter departementets vurdering vil imidlertid en adgang til å anvende forenklede IFRS i disse selskapene bidra vesentlig til å redusere disse kostnadene ytterligere. Tilsvarende vil gjelde for selskaper i konsern der morselskapet benytter den foreslåtte adgangen til å føre konsernregnskap i samsvar med IFRS-forordningen. I denne situasjonen anser departementet at det vil være forsvarlig med en overgangsordning som gir adgang for selskapene i konsern der morselskapet fører konsernregnskap i samsvar med IFRS-forordningen til å anvende vedtatte IFRS med unntak av de omfattende notekravene, og i stedet oppfylle notekravene etter regnskapsloven. Departementet legger vekt på at datterselskaper i slike konsern vil ha særlige forutsetninger for å følge forenklede IFRS etter en slik overgangsordning på en forsvarlig måte. Departementet anser at andre selskaper og konsern ikke har et tilsvarende behov og forutsetninger for en slik overgangsordning. Disse vil etter forslaget først få adgang til å følge forenklede IFRS når det foreligger forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS.

Det vil vurderes om særskilte forhold knyttet til overskuddsdeling i forsikring, soliditetsreguleringen av og tilsynet med finansinstitusjonene og verdipapirforetak gjør det nødvendig å foreta særskilt regulering som i større grad legger til rette for sammenlignbare regnskaper institusjonene imellom.

## DEPARTEMENTETS FORSLAG

Departementet foreslår ut fra vurderingene ovenfor at departementet kan fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder slik disse er fastsatt som forskrifter gitt i medhold av regnskapsloven § 3-9 annet ledd. Forskriftene kan gjøre unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriftene kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i standardene om innregning og måling, og om nødvendig foreskrive alternativ regnskapsføring. Unntaket i § 3-1 tredje ledd fra kapittel 6 gjelder ikke. Forskriftene kan fastsette at også andre unntak etter § 3-1 tredje ledd ikke skal gjelde. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-9 nytt femte ledd.

Departementet foreslår videre en overgangsregel om at regnskapspliktig som er datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med regnskapsloven ny § 3-9 første ledd eller fjerde ledd, for regnskapsår som starter i 2005 kan utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3-9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3-1 nytt tredje ledd om unntak fra bestemmelser i loven for foretak som utarbeider IFRS-regnskap, skal gjelde tilsvarende. Det skal gis opplysninger i noter til årsregnskapet i samsvar med regnskapsloven kapittel 7. Det foreslås at departementet i forskrift skal kunne forlenge overgangsordningen. Det vises til lovforslaget del VI (ikrafttredelse og overgangsregler).

### 2.1.2 Komiteens merknader

Komiteen deler Regjeringens vurdering av at det på sikt er et mål at det skal være plikt for andre enn små foretak å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten fullstendig IFRS etter IFRS-forordningen eller forskrift om forenklet IFRS.

Komiteen viser til at den internasjonale standardsetteren International Accounting Standards Board (IASB) er i ferd med å utvikle et sett forenklede IFRS-regler, og at dette ventes sendt ut på høring i juni 2005 og fastsatt ikke før juni 2006.

Komiteen deler vurderingen av at disse standardene kan være aktuelle å fastsette som forskrift om forenklet IFRS, men viser til at fremdriften og innholdet i dette arbeidet foreløpig er usikkert. Komiteen viser til at forslaget også legger til rette for å utvikle egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS, og deler Regjeringens vurdering av at det er hensiktsmessig at den norske standardsetteren kan ta del i utviklingen av forskriftene. Komiteen viser til brev 28. februar 2005 fra finansministeren til Høyres fraksjon hvor det fremkommer at departementet er innstilt på at det vil være nødvendig å utvikle for-

skrifter uavhengig av IASB-prosjektet, slik at det blir mulig å få fastsatt slike forskrifter i 2006.

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag, med unntak av forslag til overgangsregel VI nr. 2 første ledd.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, er enig i at det er vanskelig å balansere hensynet til full IFRS-tilpasning og hensynet til sammenlignbare regnskaper innen rammen av moderniseringslinjen som regnskapslovutvalget foreslo. Økt valgdagang for å sikre full IFRS-tilpasning vil svekke det sentrale kvalitetskravet til årsregnskapet og god regnskapsregulering om sammenlignbarhet. Flertallet mener at sammenlignbarhet også er viktig for små foretak. Flertallet støtter derfor forslaget om fortsatt adgang til å utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler innen rammen av disse både for små og øvrige foretak.

Flertallet mener at hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system basert mer entydig på valg mellom henholdsvis IFRS med forenklinger og regnskapsloven. Bruk av forskrifter kan sikre rask og fleksibel tilpasning til endringer i IFRS, og flertallet støtter derfor at det fastsettes egne forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Sosialistisk Venstreparti, deler Regjeringens vurdering av behovet for tilpasning av norsk regnskapslovgivning til internasjonale regnskapsstandarder også utenfor IFRS-forordningens område. Det vil imidlertid være byrdefullt å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge alle regnskapsløsninger og opplysningskrav etter IFRS. For små foretak tilsier en avveining av kostnader og nytte flere avvik fra avanserte og omfattende krav etter IFRS.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, viser til høringsinnspill fra blant annet NHO som ber om at overgangsregelen for forenklet IFRS også bør omfatte morselskapets selskapsregnskap i konsern som utarbeider regnskap etter IFRS-forordningen. I tillegg bør overgangsregelen også gjelde datterselskap av utenlandsk børsnotert konsern. En slik adgang vil medføre at forslaget om overgangsregel gir ytterligere forenkling og besparelse for næringslivet.

Flertallet fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

VI nr. 2 Overgangsbestemmelser første ledd skal lyde:

Regnskapspliktig som er datterselskap eller morselskap i konsern der norsk eller utenlandsk morselskap utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3-9 første eller fjerde ledd eller tilsvarende bestemmelse i hjemstaten, kan for regnskapsår som starter i 2005 utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3-9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Departementet kan i forskrift forlenge overgangsordningen."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Senterpartiet og Kystpartiet vil påpeke at utarbeidelse av et SME-IFRS-regelverk nødvendigvis vil være ressurskrevende, og at en overnasjonal utvikling av slike regler vil være å foretrekke. Risikoen for at SME-IFRS ikke vil foreligge innen tidsrammen er imidlertid betydelig. Norske unoterte foretak gis da ikke anledning til å følge de internasjonalt anerkjente IFRS-løsningene uten å følge det svært omfattende regelverket i enhver detalj. Disse medlemmer merker seg at Departementet signaliserer en aktiv holdning i forhold til å sørge for at forenklete regler blir utarbeidet. Det er videre fornuftig at Norsk RegnskapsStiftelse tar del i arbeidet, men disse medlemmer mener samtidig det ville være fordelaktig med en større og bredere sammensetning i stiftelsen, også av ressurs hensyn.

Disse medlemmer mener videre i tråd med NHOs høringsinnspill at det også må være hensiktsmessig at et standardarbeid igangsettes nasjonalt dersom det åpenbart ikke er hensiktsmessig å legge seg på innholdet i IFRS-SME. Dette er særlig viktig dersom IFRS-SME ikke åpner for avvik fra vurderingsreglene, noe som disse medlemmer mener er særlig nødvendig i forbindelse med IAS 39. Disse medlemmer viser til departementets foreslåtte overgangsordning som omfatter datterselskap i børsnoterte konsern hvor regnskapslovens notekrav kan anvendes istedenfor IFRS' omfattende notekrav. Etersom ordningen bærer preg av å være en overgangsordning til IFRS-SME, burde den etter disse medlemmes syn vært tilgjengelig for alle foretak tross for tolkningstvilen dette kan medføre. Et slikt tiltak vil legge forholdene bedre til rette for SME-IFRS-tilnærming for norske bedrifter.

Disse medlemmer er uenig i den vekt som legges på sammenlignbarhet fra departementets side som begrunnelse for ikke å kunne anvende enkeltstandarder valgfritt, særlig i forhold til IAS 39. Disse medlemmer mener det er nødvendig at det i forbindelse med overgangsreglene for selskapsregnskapene i børsnoterte konsern og andre som avlegger fullt IFRS regnskap på konsernbasis i forskrift, åpnes for valgfri anvendelse av IAS fullt ut i selskapsregnskapene.

Av hensyn til ønsket om å legge bedre til rette for IFRS-tilpasning går disse medlemmer imot Regjeringens forslag til overgangsregel VI nr. 2 første ledd, og fremmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

Ny overgangsregel til regnskapsloven, nr. 2 første ledd skal lyde:

#### *2 Overgangsbestemmelser*

Regnskapspliktig etter § 1-2 kan for regnskapsår som starter i 2005 utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3-9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Departementet kan i forskrift forlenge overgangsordningen."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Senterpartiet slutter seg subsidiært til forslag fra komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre, til overgangsregel VI nr. 2 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti deler den skepsis til IFRS-systemet som ble framlagt av Regnskapslovutvalgets mindretall. Flere sider ved disse reglene er lite hensiktsmessige for mange norske foretak. Disse medlemmer understreker at det er positivt med rimelig like regnskapsstandarder i ulike land. Disse medlemmer mener likevel det er feil å innføre endringer i regelverket som gir større valgfrihet mht. regnskapsform enn dagens regnskapslov. Disse medlemmer viser i den forbindelse til sine merknader og forslag i Innst. O. nr. 17 (2004-2005).

Disse medlemmer har derfor som utgangspunkt at full IFRS-tilpasning av norsk regnskapslovgivning utenfor IFRS-forordningens område ikke er ønskelig, fordi dette vil medføre en slik økt valgfrihet. Disse medlemmer er derfor fornøyd med at Regjeringen har valgt å gå vekk fra moderniserings-

linjen til flertallet i utvalget. Disse medlemmer går imidlertid imot Regjeringens forslag til overgangsordning. Disse medlemmer viser til at Regjeringens forslag åpner for at datterselskap i konsern hvor morselskapet fører konsernregnskap etter IFRS også skal kunne anvende IFRS. Men til tross for dette skal regnskapslovens notekrav benyttes. Disse medlemmer viser til at disse notekravene bygger på andre regnskapsprinsipper enn de noteopplysninger som skal gis etter IFRS. Disse medlemmer understreker at dette vil gjøre selskapenes regnskaper langt mindre oversiktlige. Disse medlemmer går derfor imot Regjeringens forslag til overgangsordning, VI nr. 2 første ledd, og mener at de selskap som velger å benytte seg av IFRS inntil ferdige forskrifter foreligger må benytte IFRS-regelverket for noteopplysninger.

## **2.2 Grunnleggende regnskapsprinsipper**

### **2.2.1 Sammendrag**

Det vises til vurderingen i pkt. 2.1.1 ovenfor av en modell for tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder utenfor IFRS-forordningens område. Departementet foreslår her at det bare i begrenset grad foretas ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap. Disse forslagene må ses i sammenheng med forslaget om samtidig å tillate forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder etter egne forskrifter utenfor rammen av bestemmelsene i regnskapsloven om årsregnskap.

I samsvar med denne modellen foreslår ikke departementet å følge opp utvalgets forslag om plikt til å fravike sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Departementet går heller ikke inn for å innføre adgang til å fravike sammenstillingsprinsippet.

Departementet følger videre ikke opp utvalgets vurdering om å endre adgangen til å utsette resultatføringen av estimatendring når det er i samsvar med god regnskapsskikk til en plikt. Det samme gjelder forslaget om å kvalifisere sannsynligheten for at forutsetningen om fortsatt drift er til stede fra "sannsynlig" til "overveiende sannsynlig".

Departementet viser til at forslaget om å tillate ulik prinsippanvendelse i konsernregnskapet og selskapsregnskapet har fått bred støtte i høringen. Departementet anser at dette forslaget har en begrunnelse ut over hensynet til IFRS-tilpasning utenfor IFRS-forordningens område. En slik adgang vil legge til rette for å utarbeide konsernregnskapet i samsvar

med IFRS (ev. forenklet IFRS) og selskapsregnskapet i samsvar med regnskapsloven. Departementet anser at den foreslåtte adgangen til forenklet anvendelse av IFRS vil begrense behovet for en adgang til ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Det vil forsterkes ytterligere ved selskapsrettslige og skattemessige tilpasninger som skal gi tilnærmet nøytral effekt av valg av regnskapsregelverk. Slike selskapsrettslige tilpasninger er foreslått i pkt. 5.1 nedenfor. Det tas sikte på å foreslå slike skattemessige tilpasninger tidlig i tredje kvartal 2005, jf. omtalen av dette i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) pkt. 3.4.6. Departementet anser likevel at adgang til ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet kan forsvares ut fra at det i visse tilfeller kan være et berettiget ønske om å anvende forskjellige prinsipper for å dekke ulike informasjonsbehov. Etter departementets syn vil imidlertid beste praksis fortsatt være lik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet innen samme årsregnskap.

Departementet foreslår etter dette at prinsippanvendelsen i konsernregnskap og selskapsregnskap kan være forskjellig. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 4-4 nytt annet punktum.

Departementet går ikke inn for egne bestemmelser i regnskapsloven om årsregnskapets formål og brukergrupper. Departementet legger vekt på at et klart flertall av høringsinstansene går mot slik lovfesting eller har innvendinger mot utvalgets forslag til utforming av formålsbestemmelsen. Departementet ser, i likhet med flere høringsinstanser, utvalgets forslag i sammenheng med bestemmelsen foreslått i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) om krav til at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Departementet mener det vil være uheldig og bidra til unødige uklarhet å lovfeste en formålsbestemmelse i tillegg til kravet om rettviseende bilde. De grunnleggende kvalitetskrav til regnskaper om relevans, sammenlignbarhet og forståelighet må ligge til grunn for utarbeiding av regnskapsregler og regnskapsstandarder. På samme måte må det legges vekt på vesentlighet og en avveining av kostnader og nytte. Departementet anser ikke at lovfesting av slike hensyn eller brukergrupper vil kunne bidra til at hensynene blir oppnådd i større grad.

### 2.2.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 2.3 **Vurderingsregler**

### 2.3.1 *Sammendrag*

#### GENERELLE VURDERINGSREGLER

Departementet legger opp til en tilpasning til IFRS, hvor de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven bare i begrenset grad tilpasses ytterligere til

IFRS. Det vurderes likevel konkret å gjennomføre enkelte IFRS-tilpasninger av gjeldende bestemmelser i regnskapsloven innen rammen av et historisk-kost-regnskap og de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, jf. pkt. 2.1 og 2.2 ovenfor.

Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets forslag om å videreføre de generelle vurderingsreglene om omløpsmidler (§ 5-2) og anleggsmidler (§ 5-3). Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om ikke å tillate oppskrivning av anleggsmidler. Departementet uttalte i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) følgende (s. 120):

"Departementet mener at oppskrivningsinstituttet ikke har slike trekk som gjør det forenlig med de grunnleggende regnskapsprinsippene, og at det derfor bør inngå i ny regnskapslov."

Utvalget foreslår at finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper, jf. utvalgets forslag til § 5-4 nytt tredje ledd. Forslaget innebærer en forenkling og et begrenset unntak fra sammenstillingsprinsippet. Departementet slutter seg til utvalgets forslag.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5-4.

#### VIRKELIG VERDI AV FINANSIELLE INSTRUMENTER

Departementet legger vekt på at hensynet til sammenlignbarhet taler mot valgadgang i regnskapsloven og at flere høringsinstanser har lagt vekt på mulighet til fortsatt anvendelse av kostmetoden. Departementet foreslår derfor, i samsvar med den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen, at adgangen til utvidet vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi bør tas ut av regnskapsloven og overføres til forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS (se om dette pkt. 2.1 ovenfor). Adgang til å følge forenklet IFRS, inkludert IAS 39 om finansielle instrumenter, vil etter departementets syn være tilstrekkelig til å oppfylle EØS-forpliktelsene etter direktiv 2001/65/EF ("direktivet om virkelig verdi"). Det vises her spesielt til avklaringen av dette i fortalen pkt. 15 til direktiv 2003/51/EF som gjennomfører ytterligere valgfrie tilpasninger til IFRS av regnskapsdirektivene og den nærmere omtalen i pkt. 3.1.2 i proposisjonen. Departementet foreslår ut fra dette å oppheve § 5-8 tredje og fjerde ledd. EØS-forpliktelsene etter direktiv 2001/65/EF forutsettes å bli ivare tatt gjennom forskriftene om forenklet bruk av IFRS. Det følger av dette behov for enkelte justeringer i § 7-17 om noteopplysninger om virkelig verdi av finansielle instrumenter.

Departementet går inn for at finansielle instrumenter utenom handelsporteføljen fortsatt skal vurderes til kost og ikke virkelig verdi. Det inkluderer



investering i datterselskap, tilknyttet selskap (associates) og felleskontrollert virksomhet (joint ventures) som etter IAS 39 i enkelte tilfeller kan eller skal vurderes til virkelig verdi.

Innen handelsporteføljen foreslår departementet å utvide plikten til virkelig-verdi-vurdering noe ved å fjerne begrensningen til finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2. Departementet anser at avgrensningen av hvilke finansielle instrumenter som skal vurderes etter bestemmelsen bør fastsettes etter hva som til enhver tid allment anerkjennes som finansielle instrumenter sammen med kriteriene om klassifisering som omløpsmiddel, plassering i handelsportefølje, notering og likviditet. Departementet går videre inn for å oppheve den formelle begrensningen som ligger i kravet om omsetning på børs eller i et regulert marked "som nevnt i børsloven § 2-1". Etter børsloven § 2-1 kan virksomhet som børs eller autorisert markeds plass bare drives av foretak som har tillatelse til dette fra departementet. Det bør klargjøres at bestemmelsen også omfatter finansielle instrumenter omsatt på tilsvarende utenlandsk regulert marked.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret §§ 5-8 og 7-17.

#### VIRKELIG VERDI AV IKKE-FINANSIELLE EIENDELER

Det vises til foregående avsnitt hvor departementet, i samsvar med den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen, forslår at adgangen til utvidet vurdering av finansielle instrumenter til virkelig verdi tas ut av regnskapsloven og overføres til forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Departementet legger den samme vurderingen til grunn for utvidet adgang eller plikt til virkelig-verdi-vurdering av andre eiendeler eller gjeld i regnskapsloven. Departementet legger til grunn at vurdering av slike eiendeler til virkelig verdi strider mot opptjeningsprinsippet og uansett går ut over rammen for en slik historisk kost-modell som forslaget i proposisjonen her bygger på i forhold til bestemmelsene i regnskapsloven.

Departementet ønsker på denne bakgrunn ikke å åpne for virkelig-verdi-vurdering av investerings-eiendommer (fast eiendom som er investeringsobjekter og ikke til drift) etter IAS 40 og biologiske eiendeler (eiendeler i vekst - i Norge særlig oppdrettsfisk og skog) etter IAS 41.

#### INVESTERING I TILKNYTTET SELSKAP OG DATTERSELSKAP

I Ot.prp. nr. 13 (2000-2001) anså departementet at "den overgangsregelen som gjør egenkapitalmetoden valgfri for regnskapsåret 1999, bør utvides til å omfatte regnskapsårene 2000 til og med 2003". Departementet ga videre uttrykk for at det ville være

hensiktsmessig å avvente en endelig vurdering av egenkapitalmetoden til etter den kommende evalueringen av regnskapsloven.

I Ot.prp. nr. 15 (2003-2004) ga departementet uttrykk for at det ikke vil være hensiktsmessig å innføre en plikt til å anvende egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet før Regnskapslovutvalgets endelige utredning av dette i NOU 2003:23 er behandlet, og foreslo at den gjeldende overgangsregelen videreføres uten tidsbegrensning.

Ved innføringen av ny regnskapslov vekket kravet om anvendelse av egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet betydelige reaksjoner. Etter IAS 27 er det ikke adgang til å anvende egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, med unntak for foretak som ikke avlegger konsernregnskap.

Departementet foreslår ut fra dette og i samsvar med utvalgets forslag at investering i tilknyttet selskap og datterselskap skal vurderes etter generelle vurderingsregler (kostmetoden) eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Det "foreslås" å videreføre at investering i tilknyttet selskap skal regnskapsføres etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet (EØS-krav).

Departementet foreslår en endring i definisjonen av tilknyttet selskap i samsvar med utvalgets forslag og IAS 28.13a ved at forbeholdet om midlertidig eie for tilknyttet selskap tas ut. I stedet fastsettes etter forslaget om vurderingsregel at midlertidig investering ikke kan regnskapsføres i samsvar med egenkapitalmetoden.

Departementet foreslår at bestemmelsen om fond for vurderingsforskjeller flyttes fra regnskapsloven til aksjeloven § 3-3. Se omtale og forslag i pkt. 5.1 nedenfor.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5-17 og § 10-3 sjette ledd.

#### DELTADEL I FELLESKONTROLLERT VIRKSOMHET

Ved innføringen av ny regnskapslov vekket som nevnt i avnittet like ovenfor kravet om anvendelse av egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet betydelige reaksjoner. De innsigelser som har vært anført mot anvendelsen av egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet for investeringer i tilknyttet selskap og datterselskap, er også gyldige for anvendelse av egenkapitalmetoden/bruttometoden ved deltakelse i felleskontrollert virksomhet. Etter IAS 27 er det ikke adgang til å anvende egenkapitalmetoden/bruttometoden i selskapsregnskapet opphevet, med unntak for foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Etter departementets vurdering er det likevel for tidlig å avskaffe metoden i regnskapsloven nå.

Departementet foreslår ut fra dette og i samsvar med utvalgets forslag at deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal vurderes etter generelle vurderings-

regler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Dette skal gjelde både for foretak som avlegger konsernregnskap og for foretak som ikke avlegger konsernregnskap. Departementet foreslår å videreføre at egenkapitalmetoden eller bruttometoden ikke skal kunne anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap eller datterselskap, men slik at dette tas inn i vurderingsregelen og ikke inngår i definisjonen av tilknyttet selskap (jf. § 1-4) eller gjennom henvisning til datterselskap som konsolideres (jf. § 3-8 om konsolideringsutelatelse).

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 5-18 og § 10-3 sjettede ledd.

#### ANDRE VURDERINGSREGLER

Flere av høringsinstansene påpeker at dagens bestemmelser om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres bør videreføres uendret. Departementet slutter seg til disse og viser til departementets uttalelse i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) pkt. 7.8.5:

"Departementet er i utgangspunktet enig med utvalget i at kjøpt og egentilvirket forskning og utvikling bør behandles som andre identifiserbare eiendeler og føres opp i balansen. Etter departementets syn bør det imidlertid legges vesentlig vekt på internasjonale standarder og praksis, som i enkelte tilfelle innebærer forbud mot balanseføring. Departementet har derfor etter en helhetsvurdering kommet til at regnskapsloven bør inneholde en spesiell vurderingsregel om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres. Kjøp av forsknings- og utviklingsresultater skal vurderes etter alminnelige vurderingsregler. Det legges til grunn at prinsippene for balanseføring og kostnadsføring skal utvikles gjennom god regnskapsskikk. I likhet med utvalget legger departementet for øvrig til grunn at immaterielle eiendeler som kan føres i balansen alltid vil være klassifisert som anleggsmiddel."

Departementet anser at denne vurderingen fortsatt har vekt og at den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreguleringen ikke gjør det nødvendig med en full tilpasning til IFRS på dette punktet. Bestemmelsen hindrer ikke regnskapsføring i samsvar med IFRS. Departementet ønsker på denne bakgrunn å videreføre § 5-6 uendret.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot utvalgets forslag om å videreføre lovbestemmelse om vurdering av pengeposter i utenlandsk valuta, jf. § 5-9. Departementet går inn for at bestemmelsen videreføres.

Utvalget foreslår å fjerne gjeldende bestemmelse om gjeld, jf. § 5-13. Dette er basert på at utvalget foreslår å regulere finansielle instrumenter som er gjeld i § 5-8 og å regulere klassifisering av gjeld i § 5-1. Departementet har ikke fulgt opp utvalgets forslag på disse punktene (se omtalen ovenfor) Departementet ønsker derfor å videreføre gjeldende § 5-13.

#### KLASSIFISERING AV EIENDELER OG GJELD

Klassifiseringsbestemmelsen i regnskapsloven har betydning både i forhold til verdsettelse og i forhold til balanseføring. Etter utvalgets forslag vil dette måtte endres gjennom at vurderingsreglene for finansielle instrumenter ikke lenger knyttes opp mot en slik klassifisering.

I motsetning til utvalget foreslår departementet ikke en utvidet virkelig-verdi-vurdering av finansielle instrumenter, slik at finansielle instrumenter skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene med unntak av markedsbaserte finansielle omløpsmidler som skal vurderes til virkelig verdi (se ovenfor). Etter departementets vurdering er det da verken nødvendig eller hensiktsmessig å endre bestemmelsene om klassifisering av eiendeler i § 5-1 eller gjeld i § 5-13.

#### 2.3.2 Komiteens merknader

Komiteen legger vekt på at hensynet til sammenlignbarhet taler mot valgadgang både i regnskapsloven og i forskriften om forenklet IFRS. Det vises imidlertid til at forslaget til forskrift tillater visse avvik fra vurderingsreglene i IFRS. Komiteen viser til at IFRS-standardene på enkelte punkter inneholder til dels kompliserte vurderingsregler som det vil være grunn til å vurdere særskilt om det skal være adgang til å fravike etter en avveining av kostnader og nytte. Det vises blant annet til IAS 39 om regnskapsføring av finansielle instrumenter. Komiteen viser til brev av 28. februar 2005 fra finansministeren til Høyres fraksjon hvor det fremgår at departementet i samarbeid med standardsetter vil vurdere å tillate visse avvik fra vurderingsreglene i IAS39 i forskriftene om forenklet anvendelse av IFRS. Komiteen støtter dette. Det er viktig at bruk av forenklet IFRS ikke medfører for store ekstrakostnader for bedriftene. Forskriftene om forenklet IFRS bør legge praktisk til rette for å benytte seg av dette regelsettet.

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag med unntak av forslag til regnskapsloven § 5-8 første ledd.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til regnskapsloven § 5-8 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet mener det er en stor svakhet ved departementets forslag at man ikke legger opp til å følge Evalueringsutvalgets forslag i NOU 2003:23 som innebærer en såkalt moderniseringslinje gjennom større tilpasning til den internasjonale utviklingen i regnskapsregler. Stortinget ønsket i Innst. O. nr. 61 (1997-1998) klart harmonisering med internasjonale prinsipper, og komiteen presiserte at utviklingen av "god regnskapsskikk" måtte bygge på en harmoni-

sering av IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting. Disse medlemmer mener en slik retning bør være det alminnelige utgangspunkt for den fremtidige utviklingen av regnskapsloven. Det forutsettes likevel at forenklingsregler for små foretak opprettholdes av kost/nytte-hensyn. I tråd med Evalueringsutvalgets forslag i NOU 2003:23 fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 4-1 første ledd nr. 3 nytt annet punktum skal lyde:

Unntak fra sammenstillingsprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapskikk."

Disse medlemmer mener det er en særlig stor utfordring at IFRS i de senere år er blitt endret slik at en rekke eiendeler verdsettes til en tilnærmet virkelig verdi. Reglene for regnskapsføring av goodwill er også endret. Slik Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) er lagt opp, vil IFRS og norsk regnskapslovgivning gi forskjellige løsninger på en rekke områder.

Ifølge IAS 8.38 fordeles estimatendringer på avskrivninger over driftsmiddelets levetid. Av hensyn til IFRS-tilpasning fremmer disse medlemmer følgende forslag i tråd med Evalueringsutvalgets lovutforming:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 4-2 nytt annet ledd skal lyde:

Estimatendringer på avskrivninger på driftsmidler skal fordeles over driftsmiddelets gjenværende levetid."

Disse medlemmer viser til at IFRS 5 krever at langsiktige eiendeler som holdes for salg skal regnskapsføres etter laveste verdis prinsipp. På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Langsiktige eiendeler som holdes for salg skal regnskapsføres etter laveste verdis prinsipp."

Verdiregulering er tillatt etter IAS 16 og IAS 38. Å tillate verdsettelse til virkelig verdi er imidlertid å gå lenger enn Evalueringsutvalget, men dog en fornuftig IFRS-tilpasning som vil øke informasjonsverdien i balansen betraktelig. En slik adgang kan gå noe på bekostning av sammenlignbarhet mellom norske

selskap, men dette vil uansett være et problem i overgangsfasen mot IFRS-tilnærmig. Dette vil dog bedre sammenlignbarheten over landegrensene. Disse medlemmer understreker at en slik verdiregulering krever at målbarheten er pålitelig og tar dette inn i lovteksten. Forslaget innebærer at et verdireguleringsfond etableres i tråd med IAS 16.39 og IAS 38.85. På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-3 nytt fjerde, femte og sjette ledd skal lyde:

Eiendom, anlegg, utstyr og immaterielle eiendeler kan verdsettes til virkelig verdi dersom dette kan måles pålitelig.

Verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen, kan overføres direkte til opptjent egenkapital når reserven realiseres. Hele verdireguleringsreserven kan realiseres ved uttrangering eller avhending av eiendelen. Dersom noe av verdireguleringsreserven realiseres etter hvert som en eiendel brukes, er omfanget av den realiserte reserven lik differansen mellom avskrivning basert på eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi og avskrivning basert på eiendelens opprinnelige anskaffelseskost. Overføring fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatregnskapet.

Dersom kontroll over de fremtidige økonomiske fordelene fra en immateriell eiendel er oppnådd ved juridiske rettigheter i en begrenset periode, skal den utnyttbare levetiden til den immaterielle eiendelen ikke overstige den periode foretaket har de juridiske rettighetene, med mindre de juridiske rettighetene kan fornyes, og en fornyelse er overveiende sannsynlig."

Disse medlemmer viser til at IAS 38.54 forbyr balanseføring av forskningsutgifter. Av hensyn til IFRS-tilpasning fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-6 første ledd skal lyde:

Utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Små foretak kan kostnadsføre utgifter til egen utvikling."

Regnskapsloven § 5-3 krever at goodwill skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Etter disse medlemmers syn er goodwill en residualverdi som det ikke er mulig å fastsette en fornuftig avskrivningsplan for. IFRS 3.54 forbyr avskrivning

av goodwill. På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-7 nytt andre ledd skal lyde:

Avskrivning av goodwill kan unnlates. Dersom virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld overstiger anskaffelseskost, skal differansen resultatføres på oppkjøpstidspunktet."

Disse medlemmer viser til at IAS 39 krever bruk av virkelig verdi på finansielle instrumenter i langt flere tilfeller enn de som framgår av forslag til § 5-8 i regnskapsloven. Av hensyn til IFRS-tilpasning fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-8 skal lyde:

Finansielle instrumenter og varederivater

Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig.

Fond for verdiendringer skal være lik balanseførte verdiendringer på finansielle instrumenter som i henhold til § 4-3 annet ledd ikke er resultatført.

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om regnskapsføring av finansielle instrumenter og varederivater, herunder om hvilke finansielle instrumenter og varederivater som ikke kan vurderes til virkelig verdi.

Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i første ledd, vurdere finansielle instrumenter og varederivater etter generelle vurderingsregler."

Investeringseiendommer kan etter IAS 40 som et alternativ til kostpris verdsettes til en høyere virkelig verdi. På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 5-8a skal lyde:

Investeringseiendommer kan vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig."

Disse medlemmer viser til at IAS 41 krever at biologiske eiendeler skal måles til virkelig verdi, og fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 5-8b skal lyde:

Biologiske eiendeler kan vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig. Det samme gjelder produkter som er produsert av biologiske eiendeler, ved tidspunkt for høsting."

Av hensyn til tilpasning til IFRS for investeringer i datterselskap og tilknyttede selskap og felleskontrollerte virksomheter, fremmer disse medlemmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-17 nytt tredje ledd skal lyde:

Et morselskap som avlegger et konsernregnskap, kan i sitt selskapsregnskap også anvende de spesielle vurderingsreglene i § 5-8.

§ 5-18 nytt annet ledd skal lyde:

Et morselskap som avlegger et konsernregnskap, kan i sitt selskapsregnskap også anvende de spesielle vurderingsreglene i § 5-8."

## 2.4 Fremmed valuta i årsregnskapet

### 2.4.1 Sammendrag

#### INNLEDNING

Med regnskapsvaluta menes her den valuta årsregnskapet måles i. Alle transaksjoner regnes om til denne valutaen (jf. transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 nr. 1) og pengeposter i annen valuta vurderes mot denne valutaen til balansedagens kurs (jf. regnskapsloven § 5-9). Funksjonell valuta er den valuta som den økonomiske virksomheten i hovedsak er knyttet til. Presentasjonsvaluta er den valuta regnskapet presenteres/offentliggjøres i.

#### REGNSKAPSVALUTA

Departementet legger vekt på at funksjonell valuta som regnskapsvaluta gir den beste målingen av årsregnskapet, ved at valutasvingninger uten reell økonomisk betydning for den regnskapspliktige ikke påvirker målingen i årsregnskapet. På den annen side kan en annen valuta enn norske kroner som regnskapsvaluta, svekke årsregnskapet som grunnlag for kontroll og statistikk. I den avveining som har blitt foretatt konkluderer departementet med at dette mothensynet ikke veier tungt nok til å utelukke bruk av funksjonell valuta som regnskapsvaluta i selskapsregnskapet. Departementet anser at selskapsregnskapet også ved bruk av annen valuta enn norske

kroner vil kunne benyttes til offentlige kontrollformål.

Departementet foreslår en bestemmelse om at regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner eller funksjonell valuta. Morselskap skal etter forslaget kunne anvende funksjonell valuta i konsernregnskapet og norske kroner i selskapsregnskapet.

#### PRESENTASJONSVALUTA

Departementet mener at det ikke bør innføres regler om fritt valg av presentasjonsvaluta, slik det er åpnet for i IAS 21. Departementet oppfatter at valgfriheten etter IAS 21 er begrunnet med behovet for å legge til rette for nasjonale krav om regnskapsføring i nasjonal valuta. Informasjonshensyn taler etter departementets syn mot valgfri presentasjonsvaluta. Hensynet til sammenlignbarhet mellom norske regnskaper, kontroll og statistikkhensyn taler for et krav om presentasjon i norske kroner. Departementet anser på den annen side at presentasjon i regnskapsvalutaen, som etter forslaget kan være funksjonell valuta, gir mest direkte informasjon uten omregning. Videre krever EØS-reglene etter fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 50a at medlemsstatene tillater presentasjon i ecu (departementet legger til grunn at euro kan anvendes). Dette taler etter departementets syn for å tillate presentasjon i euro uten samtidig presentasjon i norske kroner.

Departementet foreslår etter dette at både konsern- og selskapsregnskapet skal kunne presenteres i regnskapsvalutaen, norske kroner eller euro. I samsvar med direktivet foreslås det bestemmelser i regnskapsloven om at regnskapsvalutaen og omregningskurser skal opplyses i noter, jf. forslaget §§ 7-2a og 7-35 (små foretak). For å legge til rette for enkel omregning til norske kroner for kontrollmyndigheter, statistikkmyndigheter og andre brukere, foreslås det videre krav om å opplyse tilsvarende omregningskurser til norske kroner. Kravet blir aktuelt for selskapsregnskap presentert i annet enn norske kroner.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) endringene i § 3-4, ny § 7-2a og § 7-35 nytt fjerde ledd.

#### FORHOLDET TIL BOKFØRINGSREGLENE

På bakgrunn av enkelte høringsmerknader, presiserer departementet at IAS/IFRS gjelder årsregnskapet og ikke inneholder regler om bokføring. IFRS-forordning oppstiller heller ikke rammer for nasjonale bokføringsregler. Krav etter bokføringsreglene om registrering av transaksjoner i norske kroner, vil således ikke kunne være i strid med kravet etter IAS 21 om å føre årsregnskapet i funksjonell valuta. Dette kravet fordrer imidlertid bokføring i funksjonell valuta, ev. som tillegg til særskilt krav om registrering

av transaksjoner i norske kroner etter bokføringsreglene.

#### 2.4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringsens forslag.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, mener alle årsregnskap skal avlegges i norske kroner. Dette av hensyn til oversiktighet. Disse medlemmer viser til at en slik regel ikke fører til vesentlig merarbeid eller merkostnader for foretakene, fordi omregning likevel må gjøres i forbindelse med selvangivelsen. Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 3-4 skal lyde:

Regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner eller euro.

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk.

Ny § 7-2 a skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i euro, skal omregningskurser opplyses.

§ 7-35 nytt fjerde ledd skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i euro, skal omregningskurser opplyses."

## 2.5 Konsernregnskap

### 2.5.1 Sammendrag

#### KONSERNDEFINISJON

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om endret konserndefinisjon slik at regnskapslovens konserndefinisjon blir i samsvar med IFRS. Departementet foreslår et tillegg i den gjeldende konserndefinisjonen som åpner for at det i unntakstilfeller ikke foreligger bestemmende innflytelse til tross for at vilkårene i § 1-3 annet ledd nr. 1 er oppfylt.

Videre legger departementet til grunn at det bør opplyses i note når unntakstilfelle som nevnt i endringsforslaget til § 1-3 foreligger. Departementet foreslår en bestemmelse om at det i konsernregnskapet skal opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer fler-

tallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det ikke foreligger bestemmende innflytelse.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-3 annet ledd og § 7-15 nytt femte ledd.

#### KONSERNREGNSKAPSPLIKT

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at børsnotert morselskap ikke kan anvende reglene om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern. Det samme gjelder forslaget om at morselskap i konsern der et av selskapene i konsernet er børsnotert aldri kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Departementet legger vekt på at det vil være uheldig om konsernregnskapsplikten ikke er klar i disse tilfellene. Departementet legger også vekt på å sikre samsvar mellom regnskapsloven og IFRS.

Departementet foreslår etter dette en bestemmelse om at regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, uautorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet ikke kan anvende bestemmelser om unntak fra konsernregnskapsplikt for morselskap i underkonsern.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-7 nytt femte ledd.

#### KONSOLIDERINGSUTELATELSE

Regnskapslovutvalget legger til grunn at regnskapslovens bestemmelse om konsolideringsutelatelse ved vesentlige og varige begrensninger, er i konflikt med IFRS. I henhold til IFRS er slike begrensninger å oppfatte som indikasjon på at kontroll ikke eksisterer. Utvalget foreslår at bestemmelsen i regnskapsloven fjernes, slik at man oppnår samsvar med internasjonal utvikling.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag til endring av regnskapslovens bestemmelse om konsolideringsutelatelse.

Departementet foreslår at bestemmelsene om konsolideringsutelatelse på grunn av begrensninger i innflytelse og på grunn av at datterselskapet driver vesentlig forskjelligartet virksomhet oppheves.

Departementet viser til forslag om endring av § 3-8.

#### UTARBEIDING AV KONSERNREGNSKAP

Departementet foreslår at det skal være adgang til forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskapet og konsernregnskapet, jf. punkt 2.2 ovenfor. Departementet deler utvalgets vurdering av at regnskapsloven må inneholde et krav om omarbeiding av konsoliderte foretaks regnskaper når disse ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet. Departementet deler også utvalgets vurdering

om at regnskapsloven bør åpne for samme mulighet som etter IAS 27 hva angår korrigerende for vesentlige transaksjoner mv. hvis datterselskap følger annet regnskapsår enn morselskapet. Departementet slutter seg også til forslaget om endring av notekrav i § 7-2 tredje punktum. Forslaget er i overensstemmelse med krav i syvende selskapsrettsdirektiv artikkel 29 om at det skal opplyses i noter at prinsipper i selskapsregnskapet avviker fra anvendte prinsipper i konsernregnskapet, og at årsaken til avviket skal angis. Departementet foreslår en tilsvarende bestemmelse om notekrav for små foretak i § 7-35 første ledd tredje punktum.

Departementet foreslår å presisere et krav om at selskapsregnskaper som ikke er utarbeidet i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet skal omarbeides for konsolideringsformål i samsvar med de prinsipper som er anvendt i konsernregnskapet.

Videre foreslår departementet at dersom datterselskap som konsolideres følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Dersom avviket er tre måneder eller mindre er det tilstrekkelig at datterselskapets årsregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i mellomliggende periode.

Departementet foreslår også en bestemmelse om at forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-6 nye annet og tredje ledd, § 7-2 nytt tredje punktum og § 7-35 første ledd nytt tredje punktum.

#### 2.5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

### 2.6 Konserndannelse, fusjon og fisjon

#### 2.6.1 Sammen drag

Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om at den regnskapspliktige kan unnlate avskrivning av goodwill. Departementet viser til forslaget til modell for innretningen av tilpasning til IFRS, der bestemmelsene i regnskapsloven tilpasses IFRS innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper, jf. punkt 2.1 ovenfor. Etter departementets oppfatning er avskrivning av goodwill best i samsvar med sammenstillingsprinsippet i § 4-1.

Departementet går ikke inn for å åpne for inntektsføring av negativ goodwill og følger ikke opp forslaget om at tilordning av anskaffelseskost ved konserndannelse skal omfatte virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill. Etter departementets oppfatning er det ut fra den foreslåtte modellen for innretning av regnskapsreglene ikke

hensiktsmessig å endre regnskapslovens system for verdsetting og tilordning.

Utvalgets forslag om å videreføre kontinuitetsunntak ved konserndannelse og fusjon men under henvisning til god regnskapsskikk, er begrunnet med at IFRS-bestemmelsene om sammenslåinger av likeverdige interesser er under utvikling og dermed usikre. Endelig IFRS 3 tillater ikke unntak fra oppkjøpsmetoden. Departementet mener regnskapsloven bør tilpasses IFRS i samsvar med transaksjonsprinsippet på dette punktet, og foreslår at gjeldende kontinuitetsunntak oppheves. Departementet foreslår at regnskapsloven § 5-15 om kontinuitetsunntak ved sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser oppheves. Videre foreslår departementet at § 5-20 om kontinuitetsunntak ved konserndannelse oppheves.

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i § 5-19 første ledd første punktum om at ved konserndannelse som gjennomføres ved kjøp av aksjer eller andeler mv., skal investeringens anskaffelseskost i konsernregnskapet tilordnes datterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å oppheve annet punktum om adgang til korrigerende tilordning i regnskapsåret etter konserndannelsen. Departementet er enig med utvalget i at bestemmelsen er i konflikt med IFRS, og at det er hensiktsmessig at området overlates til standardsetting. Det foreslås at regnskapsloven § 5-19 annet punktum oppheves.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å fjerne den særskilte bestemmelsen om konsernfusjon i § 5-14 annet ledd. Departementet deler utvalgets oppfatning om at regnskapsføring av slike fusjoner kan utledes av generelle regler og utdypes ved god regnskapsskikk.

Departementet er enig med utvalget i at eiendeler og gjeld skal kunne videreføres til balanseførte verdier ved fusjon av små foretak. Det legges til grunn at hensynet til forenklinger for små foretak taler for at disse alltid skal kunne velge kontinuitet ved fusjon på samme måte som ved fusjon. Departementet foreslår etter dette at eiendeler og gjeld i fusjonerte små foretak kan videreføres til balanseførte verdier.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 5-14 (endring), § 5-16 (endring), § 5-19 (endring) og opphevelsen av § 5-20.

## **2.6.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## **2.7 Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling**

### **2.7.1 Sammendrag**

Oppstillingsplan for resultat og balanse er i dag spesifisert i regnskapsloven §§ 6-1 og 6-2. Den tredje

oppstilling av regnskapsinformasjon etter regnskapsloven er kontantstrømoppstillingen, som skal gi opplysninger om hvordan årets likviditetsutvikling fordeles seg på ulike kilder.

Departementet legger til grunn at for regnskapspliktige som utarbeider konsern- eller selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 som gjennomfører forordningen om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen), er det ikke adgang til å oppstille krav om oppstilling av resultatregnskapet etter art. Disse kan også stille opp resultatregnskapet etter funksjon. Departementet mener at det bør legges til rette for dette også for regnskapspliktige som ikke følger forordningens system. Departementet legger vekt på at funksjonsinndeling av resultatregnskapet for enkelte regnskapsår vil gi en bedre og mer informativ presentasjon og at regnskapspliktige med regnskapsbrukere i utlandet kan ha behov for å presentere regnskapet på den måten som brukerne er vant til. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å åpne for et valg mellom en arts- og en funksjonsinndeling av resultatregnskapet. Minstekrav til innholdet i henholdsvis arts- og funksjonsinndelt oppstillingsplan skal fortsatt fremgå av bestemmelser i regnskapsloven.

Regnskapspliktige skal fortsatt ha adgang til å presentere resultatregnskap etter art. Regnskapspliktige som presenterer resultatregnskapet etter funksjon skal etter forslaget spesifisere de totale driftskostnadene etter art i noter. Spesifikasjonene må gjøres etter en fast oppstillingsplan. Noten er nødvendig for å sikre regnskapsbrukerne informasjon om bl.a. lønnskostnader og for å sikre datagrunnlag for utarbeiding av offisiell statistikk. Noten er videre en tilpasning til kravet i IAS 1 om artsinformasjon.

Departementet foreslår endringer i regnskapsloven § 6-1 slik at bestemmelsen omhandler resultatregnskap etter art. Videre foreslår departementet en bestemmelse om resultatregnskap etter funksjon. Det foreslås en bestemmelse om spesifisering av driftskostnadene etter art i noter både for små og for øvrige foretak i tilfeller hvor driftskostnadene er spesifisert etter funksjon i resultatregnskapet.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 6-1 (endringer), ny § 6-1a, ny § 7-8 b og § 7-38 nytt annet og tredje ledd.

I forhold til utvalgets forslag om regnskapsføring av utbytte vil departementet ikke følge utvalgets anbefaling. Som utvalget peker på skal regnskapsføringen av utbytte være i samsvar med god regnskaps-skikk, som kan åpne for at utbytte kan regnskapsføres både etter gjeldende norsk praksis og i samsvar med IFRS. Departementet mener det er mest hensiktsmessig om spørsmålet om regnskapsføring av utbytte overlates til standardsetter. Departementet foreslår derfor at regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7

oppeves. Videre vil utvalgets forslag til ny § 6-2 fjerde ledd om adgang til å føre utbytte som kortsiktig gjeld i selskapsregnskapet ikke bli fulgt opp av departementet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om endring av reglene om krav til egenkapitalspesifikasjon, da en slik løsning antas å være i overensstemmelse med IFRS. Det foreslås en bestemmelse om at opptjent egenkapital skal spesifiseres i note.

Departementet slutter seg videre til utvalgets vurdering og forslag med hensyn til oppstilling over endringer i egenkapitalen. Det foreslås en bestemmelse om at årsregnskapet kan inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen. Videre foreslår departementet en bestemmelse om at opplysninger om endringer i egenkapitalen kan gis i oppstillingen i årsregnskapet som et alternativ til noteopplysning.

Departementet er enig i utvalgets vurdering og forslag til å endre reglene om spesifisering av beholdning av egne aksjer. Departementet fremmer forslag om å tillate at spesifisering kan skje i oppstillingen over endringer i egenkapitalen eller i note. Det foreslås også en bestemmelse om slik spesifisering for små foretak.

Utvalgets forslag om endring av balanseoppstillingen vil ikke bli fulgt opp på alle punkter. Utvalgets forslag om § 6-2 første ledd A II nytt nr. 5 om investeringseiendommer og forslag til oppdeling av første ledd B I i biologiske varer og andre varer blir ikke fulgt opp av departementet, da disse forslagene knytter seg til IFRS-tilpasninger som ikke foreslås gjennomført. Departementet slutter seg heller ikke til utvalgets forslag om unnlatt spesifisering av finansielle instrumenter i første ledd B III. Etter departementets oppfatning er det uheldig med en slik begrensning av balansen.

Departementet foreslår C I nytt nr. 3 "Annen innskudd egenkapital". Departementet foreslår at posten C II nr. 1 "Fond for vurderingsforskjeller" under avsnittet Egenkapital og gjeld erstattes med "Fond". Gjeldende punkt om fond for verdiendringer foreslås opphevet. Departementet foreslår videre en bestemmelse om at når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene. Videre foreslås endring av regnskapslovens bestemmelse om sammenslåing av poster ved at poster, unntatt poster under egenkapital, skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap. Det foreslås også at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene for resultatregnskap og balanse hvis dette anses som god regnskapspraksis for slike regnskapspliktige.

Bestemmelsen i regnskapsloven om konsernets oppstillingsplan foreslås endret ved at minoritetsinteresser skal oppføres under egenkapital i balansen og at årsresultat før og etter minoritetsinteresser skal vises i resultatregnskapet.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 3-2 første ledd nytt annet punktum, § 6-2 første ledd C I nytt nr. 3 første ledd, C II nr. 1 og 2, første ledd D III nr. 7, annet ledd, nytt fjerde ledd, § 6-3 første, annet og nytt tredje ledd, § 6-5, § 7-25 nytt første ledd og nytt annet ledd tredje punktum, § 7-27 og § 7-42 første ledd nytt tredje punktum.

### 2.7.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, vil generelt understreke at informasjon om avsatt utbytte er av offentlig interesse. Flertallet viser til brev av 28. februar 2005 fra finansministeren til Høyres fraksjon hvor det fremgår at avsatt utbytte vil bli synliggjort i regnskapet uavhengig av balanseføringen, ved at styrets forslag til resultatdisponering skal fremgå av årsberetningen etter regnskapsloven § 3-3 sjuende ledd.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet understreker at spørsmålet om avsatt utbytte er et spørsmål av stor offentlig interesse. Disse medlemmer mener det ikke er nok at avsatt utbytte skal framgå av et selskaps årsberetning. Disse medlemmer foreslår derfor at informasjon om hva som er foreslått utdelt som utbytte må synliggjøres i regnskapet, og foreslår derfor at dette tas inn i regnskapsloven som et notekrav.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 7-25 nytt tredje ledd skal lyde:

Det skal opplyses om foreslått utbytte og konsernbidrag.

§ 7-42 nytt annet ledd skal lyde:

Det skal opplyses om foreslått utbytte og konsernbidrag.

Nåværende annet til femte ledd blir nye tredje til sjettede ledd."



## 2.8 Noteopplysninger

### 2.8.1 *Sammendrag*

#### INNLEDNING

Krav til noteopplysninger har som siktemål å øke regnskapets informasjonsverdi og gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse. Krav til noteopplysninger fremgår både av regnskapsloven kapittel 7 og god regnskapsskikk.

Departementet legger opp til en annen innretning av regnskapsreguleringen enn det som utvalget foreslår, jf. pkt. 2.1 ovenfor. Departementets utgangspunkt er at lovens utforming av noteopplysningskrav i hovedsak videreføres. Departementet legger videre til grunn at kravene til noteopplysninger tilpasses IFRS ved at notekravene i regnskapsloven ikke skal stride mot opplysningskrav om tilsvarende forhold i IFRS. Notekravene etter regnskapsloven skal fortsatt være mindre omfattende enn etter IFRS.

Utvalget foreslår at utvidede krav for store foretak ikke videreføres. Departementet anser at gjeldende notekrav for store foretak som viktige og hensiktsmessige for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper. Dette sammen med departementets syn om at krav om noteopplysninger videreføres dersom disse ikke er i strid med IFRS, tilsier at kravene videreføres i loven.

#### § 7-2 REGNSKAPSPRINSIPPER

Når det gjelder adgang til ulik prinsippanvendelse og endring av noteopplysningskravet i § 7-2 vises det til pkt. 2.5 ovenfor.

Departementet slutter seg til utvalgets syn om at det er behov for et eksplisitt opplysningskrav knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring. Dette er begrunnet med prinsippenes sentrale betydning for bedømmelse av foretakets resultat og finansielle stilling, og at den senere tids "regnskapsskandaler" blant annet har vært knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring.

Departementet foreslår i likhet med utvalget et eget opplysningskrav knyttet til anvendte prinsipper for inntektsføring.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 7-2 første ledd første punktum.

#### § 7-12 ANLEGGSMIDLER

Det foreslås enkelte tekniske justeringer i denne notebestemmelsen.

#### § 7-13 VARIGE DRIFTSMIDLER

Utvalget viser til at etter § 7-13 tredje ledd skal det begrunnes hvorfor nedskrivning ikke er foretatt hvis virkelig verdi er lavere enn 90 pst. av balanseført verdi. Utvalget opplyser at IAS/IFRS ikke har tilsva-

rende opplysningskrav og at EUs regnskapsdirektiver ikke krever slik opplysning.

Departementet foreslår at § 7-13 tredje ledd oppheves.

#### § 7-14 IMMATERIELLE EIENDELER

Departementet foreslår at utvalgets forslag til § 7-14 annet ledd om at det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsmuligheter, inntas som krav til opplysninger i årsberetningen i § 3-3.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-3 annet ledd nytt annet punktum og § 3-3 a annet ledd nytt tredje punktum.

#### § 7-30 ANTALL ANSATTE

Departementet har tidligere uttalt seg om begrepet årsverk og ansatte i forbindelse med terskelverdier for små foretak. Departementet la da til grunn at ansatte er å forstå som årsverk. Etter departementets oppfatning synes det hensiktsmessig at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven istedenfor ansatte. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om at det gjennomsnittlige antall ansatte i regnskapsåret angis i årsverk, jf. lovforslaget § 7-30.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 7-30 første ledd.

### 2.8.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag, med unntak av forslag til regnskapsloven § 7-30.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, deler departementets oppfatning av at det er hensiktsmessig at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven i stedet for ansatte. Flertallet mener det er viktig at de regnskapspliktige har en konsistent praksis på rapporteringen av antall årsverk, og fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 7-30 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt i regnskapsåret."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener at informasjon om både antall ansatte og antall årsverk er av allmenn interesse. Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap gjøres følgende endring:

§ 7-30 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk og antall ansatte i regnskapsåret."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til sine merknader og lovforslag under kapittel 2.3.2 og fremmer korresponderende forslag til lovendringer vedrørende notekrav. På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer i tråd med NOU 2003:23 følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-12 nye pkt. nr. 5 og 6 skal lyde:

5. samlet verdiregulering ved verdsettelse til virkelig verdi
6. verdiregulering ved verdsettelse til virkelig verdi i regnskapsåret.

§ 7-13 nytt fjerde ledd skal lyde:

Det skal opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for verdsettelse til virkelig verdi.

§ 7-17 skal lyde:

§ 7-17. Virkelig verdi av finansielle instrumenter

For hver kategori av finansielle instrumenter som er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi, periodens resultatførte verdiendring, samt periodens verdiendring ført direkte mot egenkapitalen. Det skal i tillegg gis opplysninger om vesentlige forutsetninger som ligger til grunn for vurderingen, samt en spesifisering av endringer i fond for verdiendringer i løpet av regnskapsåret.

For finansielle derivater som ikke er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8, skal det opplyses om virkelig verdi såfremt denne kan estimeres på en pålitelig måte. Opplysningene skal gis separat for hver kategori av finansielle derivater.

For finansielle eiendeler vurdert etter § 5-8 første og annet ledd der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi, skal det opplyses om balanseført verdi og virkelig verdi av den enkelte eiendelen eller en hensiktsmessig gruppering av eiendelene. Det skal gis en begrunnelse for hvorfor nedskrivning ikke er foretatt. Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet ikke er forbigående.

Nye §§ 7-17a og 7-17b skal lyde:

§ 7-17a Virkelig verdi av investeringseiendommer

Dersom investeringseiendommer vurderes til virkelig verdi, skal det opplyses om hvilke verdsettelses-

metoder som er benyttet og om vesentlige forutsetninger som beregningene bygger på. Det skal videre opplyses i hvilken grad verdsettelsen bygger på eksternt takst.

Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet.

§ 7-17b Virkelig verdi av biologiske eiendeler

Dersom biologiske eiendeler og produkter produsert av slike vurderes til virkelig verdi, skal det opplyses om hvilke verdsettelsesmetoder som er benyttet, og om vesentlige forutsetninger som beregningene bygger på.

For hver gruppe av biologiske eiendeler skal det opplyses om beholdningskvanta ved periodens slutt og gjennomsnittsverdier per enhet. Det skal spesifiseres hvordan beholdningsendringer er fremkommet. For produkter produsert av biologiske eiendeler skal det opplyses om periodens produksjonskvanta.

Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet."

Komiteens medlem fra Senterpartiet og Kystpartiet mener det er viktig og naturlig at det i tilknytning til årsregnskapet gis opplysninger om utviklingen i sykefravær, og at det også orienteres om tiltak for eventuelle forbedringer i situasjonen. Dette medlem fremmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 7-30 nytt andre ledd skal lyde:

Det skal opplyses om sykefraværet siste år og utviklingen over de 5 siste år."

### **3. ERFARINGER MED REGNSKAPSLOVEN - BEHOV FOR ENDRINGER**

#### **3.1 Forenklinger for små foretak**

##### **3.1.1 Sammendrag**

###### GENERELT OM FORENKLINGER FOR SMÅ FORETAK

Departementet legger til grunn at reglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevende for den regnskapspliktige, men at reglene samtidig må ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering i utredningen avsnitt 7.5.1 om at regnskapspliktens innhold ikke bør innskjerpes for små foretak.

###### FORENKLINGER VED OVERGANG FRA Å ANVENDE FORENKLINGSGREGLER FOR SMÅ FORETAK

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om forenklinger for overgang fra de forenklete reglene

for små foretak til regnskapslovens hovedregler. Departementet foreslår at bestemmelser om dette skal kunne gis i forskrift. Departementet foreslår adgang for departementet til å fastsette regler om regnskapsføring ved overgang fra gruppen små foretak, jf. forslag til § 1-6 nytt sjette ledd. Departementet slutter seg til utvalgets forslag til hovedprinsipper for forenkling, jf. utredningen avsnitt 7.5.2.

#### GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER OG REGNSKAPSSTANDARDE FOR SMÅ FORETAK

Departementet slutter seg til utvalgets konklusjon om ikke å foreslå et generelt unntak fra transaksjonsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Det foreslås unntak fra transaksjonsprinsippet ved fisjon av små foretak. Det vises til omtalen av forslaget i pkt. 2.6 ovenfor.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om adgangen for små foretak til å fravike opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. Departementet er også enig i utvalgets vurdering om videreføring av adgang til utsatt resultatføring av virkningen av endring av regnskapsestimat.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at små foretak unntas fra bestemmelsen i § 4-1 første ledd nr. 5 om at gevinst og tap resultatføres i samme periode ved sikring. Departementet er enig med utvalget i at kravene til regnskapsføring av sikring sjelden vil være aktuelle for små foretak, og at vurderingen av om kravene til sikring er tilstede er komplisert. Ut fra forenklingshensyn mener departementet i likhet med utvalget at adgangen til å unnlate å ta hensyn til sikring bør lovfestes.

I pkt. 2.2 ovenfor foreslås det at det ikke lenger skal være krav om ensartet prinsippanvendelse mellom konsernregnskap og selskapsregnskap. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at hensynet til forenklinger for små foretak taler for at disse bør ha rett til å fravike prinsippet om ensartet prinsippanvendelse uansett hva som bestemmes for øvrige foretak. Departementet ser ikke gode grunner for at loven skal pålegge små foretak en plikt til ensartet prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap.

#### VURDERINGSREGLER FOR SMÅ FORETAK

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at gjeldende forenklinger videreføres ved at små foretak kan

- unnlate å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser,
- unnlate å balanseføre leieavtaler,
- legge laveste verdis prinsipp til grunn for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.

I pkt. 2.3 ovenfor foreslår departementet å videreføre bestemmelsen i § 5-1 om klassifisering av eiendeler i omløps- og anleggsmidler. Det er da unødvendig å følge opp utvalgets forslag om at små foretak kan unnlate å klassifisere første års avdrag på langsiktig gjeld som kortsiktig gjeld. For en nærmere vurdering av klassifiseringsreglene vises det til pkt. 2.3 ovenfor.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at små foretak fortsatt skal kunne kostnadsføre utgifter til egen produktutvikling. Departementet går i pkt. 2.3 ovenfor imot utvalgets forslag til endring av § 5-6. Små foretak vil dermed fortsatt ha adgang til å kostnadsføre utgifter til produktutvikling i medhold av gjeldende § 5-6. Det foreslås dermed ingen endring av bestemmelsen.

Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om at finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes etter generelle vurderingsregler, jf. utvalgets forslag til endring av § 5-8. I pkt. 2.3 ovenfor går departementet inn for at flere av bestemmelsene i § 5-8 videreføres, herunder vurderingsregelen for små foretak i annet ledd. Departementet foreslår at gjeldende bestemmelse for små foretak i § 5-8 annet ledd videreføres.

#### RESULTATREGNSKAP OG BALANSE FOR SMÅ FORETAK

I pkt. 2.7 ovenfor foreslår departementet at foretak kan velge mellom en arts- og funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Det foreslås videre enkelte endringer i gjeldende oppstillingsplaner. Disse bestemmelsene vil også gjelde for små foretak.

#### NOTEOPPLYSNINGER FOR SMÅ FORETAK

Departementet anser at utgangspunktet til utvalgets flertall om å fjerne alle notekrav for små foretak som ikke er pliktige etter EUs regnskapsdirektiver, ikke er en forsvarlig tilnærming til notekrav for små foretak. En reell avveining av kostnader og nytte må, slik mindretallet i utvalget påpeker, ta utgangspunkt i opplysninger som må kreves som et minimum for et fullstendig finansregnskap for små foretak. Departementet har merket seg Skattedirektoratets erfaring med at foretakene legger en svært høy terskel til grunn for å gi noteopplysninger etter det generelle opplysningskravet i regnskapsloven § 7-1. Departementet anser at gjeldende nivå på opplysningskravene for små foretak angir en rimelig balanse mellom kostnader og nytte. Etter departementets vurdering er det her tatt tilbørlig hensyn til de minste regnskapspliktige. For flere av de større bedriftene blant de små foretakene, vil noteopplysninger etter det minimum loven angir lett kunne ligge under det minimum som bør kreves av et fullstendig regnskap. En forsvarlig

og lojal anvendelse av det generelle notekravet i § 7-1 vil da være nødvendig. EUs regnskapsdirektiver omfatter etter departementets vurdering ikke et fullstendig sett notekrav som er egnet for å vurdere minstekrav for små foretak.

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets mindretall sin vurdering og forslag jf. proposisjonens pkt. 4.2.3. Departementet viser også til at en rekke av høringsinstansene stiller seg kritisk til forslaget om forenkling av notekrav for små foretak.

Departementet støtter utvalgets utgangspunkt om at små foretak som frivillig anvender mer avanserte regnskapsløsninger etter de øvrige reglene i regnskapsloven, også må gi slike tilhørende noteopplysninger som er nødvendig for en forsvarlig føring av årsregnskapet. Dette gjelder for øvrig også enkelte av de gjeldende notekravene for små foretak som kun er aktuelle for små foretak som frivillig velger en regnskapsløsning, for eksempel å avgi konsernregnskap.

Departementet går etter dette mot utvalgets flertall sitt forslag om omfattende ytterligere begrensninger av spesifikasjoner i noter. Departementet mener at gjeldende notekrav i regnskapsloven §§ 7-36 åttende ledd (sikkerhetsstillelse i samme konsern), 7-39 (anleggsmidler), 7-40 annet ledd (hvor stor del av gjelden som har sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler) og 7-42 annet ledd (opplysninger om aksjeeiere) bør opprettholdes.

Departementet anser likevel at det vil være forsvarlig med visse ytterligere forenklinger. Det foreslås å oppheve kravet om at det skal opplyses om rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i vilkår som gjelder for retten. Departementet er enig med utvalget i at det ikke foreligger tungtveiende grunner for å opprettholde kravet da slike rettigheter sjelden forekommer hos små foretak. Departementet foreslår et forenklet og mer overordnet krav ved at aksjeselskap skal opplyse om selskapets 10 i stedet for 20 største aksjeeiere og deres eierandeler. Det foreslås at terskelen for å utelate eiere heves fra aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene til de som eier 5 pst. av aksjene.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at kravet i § 7-43 om å opplyse om antall ansatte bør videreføres, men med tilsvarende endring som for øvrige foretak slik at antall ansatte skal angis i årsverk.

Departementet foreslår på samme måte å videreføre kravet i § 7-44 til å gi opplysninger om ytelser til ledende personer. Som utvalget har pekt på kan slike opplysninger ha sentral informasjonsverdi for brukerne av regnskapet. Noen av høringsinstansene har også pekt på at det ikke er ressurskrevende for den regnskapspliktige å gi disse opplysningene. Departementet legger også vekt på verdien av åpenhet om ytelser til ledende personer.

Departementet foreslår, i samsvar med utvalgets forslag, å presisere et tilsvarende krav som for øvrige foretak om å opplyse om anvendte prinsipper for inntektsføring.

Det foreslås tilsvarende opplysningskrav som for øvrige foretak om ulik prinsippanvendelse i konsern- og selskapsregnskapet. Notekravet er obligatorisk også for små foretak etter EUs regnskapsdirektiver. Det vil bare være aktuelt for små foretak som frivillig utarbeider konsernregnskap.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om § 7-36 nytt femte ledd om at små foretak som velger å utarbeide konsernregnskap skal opplyse om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemte innflytelse. Tilsvarende bestemmelse er foreslått for øvrige foretak i § 7-15 nytt femte ledd.

Utvalgets forslag til bestemmelser i §§ 7-37 og 7-37 a om henholdsvis virkelig verdi av finansielle instrumenter og finansielle derivater ble fremmet i Ot.prp. nr. 15 (2003-2004), og trådte i kraft 1. januar 2004. Det foreslås samme justeringer her som i de tilsvarende notebestemmelsene for øvrige foretak.

Utvalgets forslag til notekrav om henholdsvis virkelig verdi av investeringseiendommer og biologiske eiendeler er uaktuelle etter forslaget i proposisjonen. Det vises til pkt. 2.3, hvor departementet konkluderer med at det ikke skal åpnes for vurdering til virkelig verdi for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om spesifikasjon av driftskostnader etter art i note for de tilfeller hvor driftskostnadene ikke er spesifisert etter art i resultatregnskapet. Det vises til punkt 2.7 ovenfor om bakgrunnen for forslaget. Av hensyn til statistikkgrunnlaget, foreslås det krav om å spesifisere de totale driftskostnadene etter art.

Departementet følger ikke opp utvalgets forslag om å unnlate spesifikasjon av fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt dersom det er gitt opplysninger om det i balansen, jf. § 7-40 første ledd. Presiseringen er unødvendig i tillegg til § 7-1 tredje ledd om at opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å vurdere stilling og resultat.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om endring av § 7-42 første ledd nytt tredje punktum slik at små foretak gis adgang til å velge om beholdning av egne aksjer til pålydende verdi skal vises på egen linje under selskapskapital i balansen, spesifiseres i note eller i en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen. Det vises til omtale i pkt. 2.7 ovenfor om forslag til endring av § 6-2 for øvrige foretak.

Departementet foreslår en bestemmelse om at også små foretak skal gi opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter. Departementet legger vekt på at slik informasjon er vesentlig også fra små foretak som driver forsknings- og utviklingsaktiviteter. Som omtalt under pkt. 2.8 ovenfor foreslås det at dette kravet knyttes til årsberetningens innhold i § 3-3. Dette vil også gjelde for små foretak.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) om § 1-6 nytt sjettede ledd, § 7-35 endret første ledd, § 7-36 nytt femte ledd, justert § 7-37, justert § 7-37 a, § 7-38 nye annet og tredje ledd, § 7-42 endret første og annet ledd og endret § 7-43.

### 3.1.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag med unntak av forslag til regnskapsloven § 7-43.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, deler departementets oppfatning av at det er hensiktsmessig at årsverk innføres konsekvent som begrep i regnskapsloven i stedet for ansatte. Flertallet mener det er viktig at de regnskapspliktige har en konsistent praksis på rapporteringen av antall årsverk, og fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:  
§ 7-43 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt i regnskapsåret."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener at informasjon om antall ansatte og antall årsverk også bør framkomme i regnskapet for små foretak, og fremmer følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:  
§ 7-43 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk og antall ansatte i regnskapsåret."

Disse medlemmer foreslår å oppheve unntaket små foretak har fra å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser. I mange små foretak kan slike forpliktelser beløpe seg til betydelige verdier, og disse bør komme tydelig fram i regnskapet. Å ha oversikt over dette er viktig både for selskapene selv og de ansatte. Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 5-10 oppheves.

## 3.2 Regnskapsplikt

### 3.2.1 Sammendrag

#### LOVSTRUKTUR OG TILGJENGELIGHET

Hovedkriteriet for regnskapsplikt etter regnskapsloven er foretaksform. Årsregnskapsplikten følger av loven § 1-2, som lister opp de foretak som har regnskapsplikt. Regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 angir at regnskapsplikt etter regnskapsloven også kan være fastsatt i særlover. Det er fastsatt regnskapsplikt etter regnskapsloven i eller i medhold av en rekke lover, blant annet for studentsamskipnader, helseforetak og lotterivirksomhet.

Utvalget legger vekt på hensynet til tilgjengelighet og foreslår å fastsette i regnskapsloven § 1-2 en samlet oversikt over alle virksomheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven eller særlovgivningen.

Departementet legger vekt på at en slik bestemmelse om regnskapsplikt vil bli stor og uoversiktlig, at endringer i særlovgivningen i slike tilfeller vil medføre at også regnskapsloven må endres og at regnskapsplikt etter særlovgivningen antas å være tilgjengelig og oversiktlig for de aktuelle særregulerte foretakene. Departementet foreslår derfor ikke å gjenta i regnskapsloven § 1-2 om regnskapsplikt alle foretak som har regnskapsplikt etter bestemmelser i annen lovgivning.

#### TERSKELVERDIER - BELØPSMESSIG GRENSE MV.

Departementet mener at terskelverdiene i regnskapsloven § 1-2 nr. 4 (ansvarlig selskap), nr. 7 (samvirkelag), nr. 10 (ikke-økonomiske foreninger) og nr. 11 (enkeltmannsforetak) bør vurderes separat og konkret i forhold til terskelverdiene som definerer små foretak. Ved endringer i terskelverdiene for små foretak etter EØS-reglene, kan det etter forholdene være grunn til samtidig å vurdere justering av terskelverdiene for regnskapsplikt etter § 1-2.

Departementet foreslår i likhet med utvalget adgang til å gi forskrifter om beregning av eiendelens verdi som grunnlag for terskelverdiene for foreninger og enkeltmannsforetak. Det foreslås videre tilsvarende adgang til å gi forskrifter om beregning av salgsinntekt og antall ansatte som grunnlag for terskelverdiene for ansvarlige selskap og samvirkeforetak. Forskriftene skal bidra til sikker identifisering av regnskapsplikt både for de aktuelle regnskapspliktige og for Regnskapsregisteret. Hensynet til enkel og om mulig automatisk identifisering av regnskapsplikt i Regnskapsregisteret, tilsier at forskriftene bør angi at salgsinntektenes og eiendelens verdi og antall ansat-

te fastsettes til beløp/antall registrert av andre forvaltningsorganer, blant annet skatteetaten, trygdeetaten og arbeidsmarkedsetaten. Se her også forslag omtalt nedenfor under pkt. 3.7 om opplysningsplikt for andre forvaltningsorganer til Regnskapsregisteret.

#### TERSKELVERDI FOR ANTALL ANSATTE

Utvalget foreslår å erstatte antall ansatte med antall årsverk i de bestemmelser i gjeldende lov som inneholder kriterier knyttet til antall ansatte. Departementet foreslår å følge utvalgets forslag på dette punkt ut fra at virksomhetens økonomiske aktivitet best gjenspeiles i antall årsverk.

#### ØKONOMISKE FORENINGER

Etter gjeldende rett har samvirkeforetak med salgsinntekter på mer enn 2 mill. kroner regnskapsplikt. Økonomiske foreninger har regnskapsplikt uansett størrelse. Økonomiske foreninger driver økonomisk virksomhet på lik linje med andre foretak som for eksempel ansvarlige selskaper eller aksjeselskaper, det er kun organiseringen som skiller.

I NOU 2002:6 om ny lov om samvirkeforetak er det foretatt en nærmere vurdering av om det er hensiktsmessig å skille mellom samvirkeforetak og økonomiske foreninger. Utredningen konkluderer med at det ikke bør legges opp til et slikt skille, og lovforslaget omfatter både økonomiske foreninger og samvirkeforetak. Begrepet "samvirkeforetak" brukes som fellesbetegnelse for alle sammenslutninger som faller inn under loven. I utredningen foreslås også en samordning av regnskapsplikt, og det foreslås at samvirkeforetak (selskaper og økonomiske foreninger) skal ha regnskapsplikt dersom foretaket har salgsinntekter på mer enn to millioner kroner. Beløpsgrensen foreslås altså videreført, men slik at den utvides til å gjelde andre samvirkeforetak. Utvalget støtter forslaget, men foreslår å presisere at bestemmelsen omfatter alle økonomiske foreninger.

Departementet anser at det vil være forsvarlig å utvide terskelen på 2 mill. kroner i salgsinntekt til økonomiske foreninger. I lys av forslag til ny lov om samvirkeforetak bør regnskapsplikten for samvirkeforetak og økonomiske foreninger samordnes og begrepet "samvirkeforetak" innarbeides. Departementet foreslår at samvirkeforetak og økonomiske foreninger er regnskapspliktige dersom de i løpet av regnskapsåret har hatt salgsinntekter over 2 mill. kroner.

#### IKKE-ØKONOMISKE FORENINGER

Et kjennetegn ved ikke-økonomiske foreninger er at de ivaretar samfunnsmessige, kulturelle og sosiale oppgaver som kanskje ellers ikke ville vært gjennomført. Virksomheten har ikke et økonomisk formål. En rekke ulike aktiviteter og virksomhet er organisert i foreninger. Se noe nærmere om dette i pkt.

3.5 nedenfor om regnskapspliktige uten økonomisk formål. På samme måte som for økonomiske foreninger stilles det ikke krav til innbetaling av kapital og medlemmene står ikke ansvarlig for foreningens forpliktelser.

Utvalget viser til at innføringen av lotteriloven medførte at ikke-økonomiske foreninger som driver lotterivirksomhet blir regnskapspliktige, uavhengig av foreningens størrelse. Likevel er det mange ikke-økonomiske foreninger uten lotterivirksomhet. Utvalget foreslår derfor å opprettholde beløpsgrensene for ikke-økonomiske foreninger.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger på dette punkt, og foreslår å videreføre regnskapsplikt for store ikke-økonomiske foreninger som har eiendeler med verdi over 20 mill. kroner eller flere enn 20 ansatte.

#### TERSKELVERDIER FOR ENKELTPERSONSFORETAK

Gjeldende regnskapslov innebærer at enkeltpersonforetak som ikke har eiendeler med verdi over 20 mill. kroner og ikke har flere enn 20 ansatte er unntatt fra regnskapsplikt.

Det er kun Skattedirektoratet som i høringsrunden har hatt ønske om å endre terskelverdiene for enkeltpersonforetak, slik at også omsetning tas med som vilkår når regnskapsplikten vurderes. Departementet viser til at det ikke er andre høringsinstanser som har kommet med merknader på dette punkt, heller ikke andre representanter for brukergruppene. Departementet foreslår derfor ikke endring på dette punkt.

#### INNTREDEN OG OPPHØR AV REGNSKAPSPLIKT

Det følger av gjeldende rett at det for enkelte grupper foretak er fastsatt størrelseskriterier for når regnskapsplikt inntreder. Det finnes imidlertid ikke overgangsbestemmelser fra grensene overskrides eller underskrides til regnskapsplikten inntreder eller opphører. Dette kan medføre at foretak bare blir regnskapspliktige for ett år av gangen, eller slipper regnskapsplikt for ett år for så å være regnskapspliktig igjen året etter.

Departementet anser at det er behov for å sikre mer kontinuerlig regnskapsplikt for foretak på grensen av terskelverdiene, enten det gjelder inntreden eller opphør av regnskapsplikt. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å innføre overgangsregler for slike tilfeller.

Departementet viser til at det i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) ble foreslått tilsvarende bestemmelser i forhold til inntreden og opphør og adgangen til å benytte forenklingsreglene for små foretak. Lovregler i samsvar med forslaget ble vedtatt 29. november 2004. Departementet foreslår å utforme regelverket på tilsvarende måte her.

I forhold til nyetablerte foretak viser utvalget til at en utsettelse av regnskapsplikt kan ha uheldige virkninger i forhold til illojale tilpasninger, og foreslår at nyetablerte foretak ikke skal omfattes av disse reglene. Departementet slutter seg til dette. Det foreslås at foretak som har drevet virksomhet i mer enn ett år er regnskapspliktig først når vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte er oppfylt to år på rad. Departementet foreslår videre at foretak som har hatt regnskapsplikt, men som et enkelt år ikke oppfyller vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte, er regnskapspliktig inntil forholdet gjentar seg to år på rad.

#### REGNSKAPSPLIKTIGE UNDER TILSYN AV KREDITILSYNET

Utvalget ble bedt om å vurdere begrenset regnskapsplikt for foretak som er under tilsyn av Kredittilsynet, men som drives i en foretaksform som ellers ville gitt begrenset regnskapsplikt. Slike tilsynspliktige kan være eiendomsmeglere, inkassovirksomhet og autoriserte regnskapsførere.

Foretak som er under tilsyn av Kredittilsynet oppbevarer ofte betrodde midler som tilhører kundene, slik at tillitsforholdet til kundene er svært viktig. Slike tilsynspliktige bør derfor ha årsregnskapsplikt uavhengig av størrelse. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om å opprettholde regnskapsplikten for disse.

#### REGNSKAPSPLIKT FOR INDRE SELSKAP

Indre selskap er et selskap som ikke fremstår som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 2-1. Indre selskap er altså en selskapsform som gjelder mellom partene, som kalles hovedmann og stille deltaker(e). En stille deltaker er ifølge selskapsloven § 1-2 en deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum. Etter dette vil det alltid være hovedmannen som representerer selskapet utad, både i forhold til kreditorer, ansatte osv.

Hovedmannens regnskapsplikt reguleres av regnskapsloven på vanlig måte. Det indre selskapet har regnskapsplikt etter § 1-2 første ledd nr. 4 med mindre selskapet oppfyller noen av unntaksbestemmelsene etter loven. Indre selskap er i medhold av forskrift 16. desember 1998 nr. 1234 fritatt fra plikten til å sende inn regnskapet til Regnskapsregisteret.

Departementet viser til at Skattedirektoratet har påpekt at regnskapsplikt for indre selskap blant annet er viktig i forhold til ligningstekniske og kontrollmessige hensyn. Selv om postene for indre selskap skal fremgå av hovedmannens regnskap, har det erfaringsmessig vist seg at det er svært ulik praksis med hensyn til i hvilken grad regnskapsføringen hos ho-

vedmannen reflekterer hele aktiviteten i det indre selskap. Dette gjør at virksomheten blir vanskelig å kontrollere dersom regnskapsplikten bortfaller. Selv om det indre selskap ikke skal opptre utad, mener departementet at rimelige kontroll- og informasjonshensyn tilsier at det er riktig å opprettholde kravet om regnskapsplikt for indre selskap.

Departementet vil derfor opprettholde regnskapsplikten for indre selskap.

#### UTENLANDSKE FORETAK MED VIRKSOMHET PÅ NORSK KONTINENTALSOKKEL SOM HAR ÅRSREGNSKAPSPLIKT

I henhold til gjeldende rett er utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge regnskapspliktige. Utvalget foreslår at årsregnskapsplikten for utenlandske foretaks virksomhet på norsk kontinentalsokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, oppheves, og at det innføres en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge revisjonsplikt for denne virksomheten knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker, med støtte fra Skattedirektoratet, uttaler at forslaget må anses svært uheldig. Sentralskattekontoret viser blant annet til at det i de senere år har vært en bedret regnskapskvalitet hos selskapene på norsk sokkel, og at dette sannsynligvis vil bedres ytterligere dersom regnskapsplikt opprettholdes. Sentralskattekontoret viser videre til at innholdet i begrepet "utøver eller deltar i virksomhet her i riket" er avklart i rettspraksis og ligningspraksis, og at årsregnskapsplikt er viktig for å få et korrekt skatteregnskap som grunnlag for ligning av virksomheten. Sentralskattekontoret viser også til at skattelovens regler om tidfesting for regnskapspliktige viser til regnskapsloven. Reglene om årsregnskap er viktig som supplement til skatteloven for å sikre en mest mulig riktig tidfesting av kostnader og inntekter.

Departementet legger avgjørende vekt på de forhold Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Skattedirektoratet har påpekt, og vil opprettholde regnskapsplikt for utenlandske selskaper med virksomhet på norsk sokkel.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret §§ 1-1 første ledd, 1-2 første ledd og nytt annet ledd og del V (ny stiftelseslov) endret § 62 nr. 9.

#### 3.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet viser til sine merknader og forslag under punkt 2.8.2. og 3.1.2.

### 3.3 Regnskapsåret

#### 3.3.1 *Sammendrag*

Etter gjeldende rett kan departementet gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret er kalenderåret. Denne hjemmelen er delegert til Skattedirektoratet, og unntak kan gis etter søknad. Praksis i forhold til slike søknader er at avvikende regnskapsår bare gis til foretak med sesongmessig virksomhet og der regnskapsavslutning 31. desember derfor ville gi vesentlig dårligere informasjon.

Utvalgets forslag innebærer at det åpnes for avvikende regnskapsår for foretak med sesongmessig virksomhet dersom dette øker årsregnskapets informasjonsverdi. Utvalget foreslår dermed å lovfeste en adgang til å anvende avvikende regnskapsår i samsvar med Skattedirektoratets dispensasjonspraksis. Det foreslås at avvikende regnskapsår kun kan benyttes dersom foretaket har sesongmessig virksomhet som gjør at avvikende regnskapsår øker årsregnskapets informasjonsverdi. Forslaget innebærer derfor ingen åpning for at alle foretak kan benytte avvikende regnskapsår. Slik forslaget er utformet er det relativt få foretak som vil få mulighet til å benytte avvikende regnskapsår. Departementet påpeker at utgangspunktet fremdeles vil være at regnskapsåret følger kalenderåret.

Utvalget foreslår videre å flytte unntaket for datterselskaper av utenlandske foretak fra gjeldende forskrift til regnskapsloven. Departementet slutter seg til utvalgets forslag.

Departementet foreslår etter dette at avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Regnskapspliktig som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) endret § 1-7.

#### 3.3.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

### 3.4 Krav til norsk språk

#### 3.4.1 *Sammendrag*

Utvalgets flertall foreslår at bestemmelsen om at årsberetningen skal være på norsk endres. Det foreslås en forskriftsadgang for unntak fra krav om norsk språk i årsberetningen, slik at dersom det er behov for endringer som følge av "transparency"-direktivet, kan slike bestemmelser gis i forskrift.

Departementet viser til at forslaget har fått bred støtte i høringen og slutter seg til utvalgets vurdering. Departementet foreslår at årsregnskap og årsberetning som utgangspunkt skal være på norsk. Etter for-

slaget skal departementet ved forskrift eller enkeltvedtak kunne bestemme at årsregnskapet eller årsberetningen kan være på et annet språk.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-4 nytt tredje ledd.

#### 3.4.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til regnskapsloven § 3-4 tredje ledd første punktum.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til regnskapsloven § 3-4 tredje ledd andre punktum.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener det er et viktig prinsipp at årsregnskap og årsberetning for norske selskap skal avlegges på norsk, og at andre språk eventuelt må komme i tillegg. Disse medlemmer viser til at høringsuttalelsen fra LO datert 11. februar 2005 uttrykker det samme krav. Disse medlemmer vil på denne bakgrunn ikke gi forskriftsadgang for departementet til å gi unntak fra hovedkravet i § 3-4 tredje ledd, og vil stemme mot siste setning i § 3-4 tredje ledd.

### 3.5 Regnskapspliktige uten økonomisk formål

#### 3.5.1 *Sammendrag*

Utvalget viser til at flere instanser har, fra og med høring om regnskapslovutvalgets innstilling i NOU 1995:30 og videre framover, bedt om forenklinger og unntak for ikke-økonomiske foreninger og stiftelser. Særlig har det vært lagt vekt på at man ønsker at den hjemmel som ligger for å gi regler som utfyller eller fraviker loven, skal benyttes. Dette kom også fram ved utvalgets muntlige høring 8. oktober 2002. De høringsinstanser som har uttalt seg i saken, gir i hovedsak støtte til utvalgets forslag, både når det gjelder spørsmål om oppstillingsplan og avvik fra de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling.

Departementet har merket seg dette og viser til at ved utforming av gjeldende regnskapslov har det vært et siktemål at reglene skal gi best mulig informasjon om selskapets inntjening. Departementet erkjenner, som også utvalget påpeker, at dette er godt egnet når virksomheten har et økonomisk formål, med fokus på nettopp inntjening, men organisasjoner - regnskapspliktige uten økonomisk vinning til formål - kjennetegnes imidlertid av at det ikke er inntjening som er hovedformålet.

Departementet legger videre til grunn at organisasjoner vil ha en noe annerledes sammensetning av



brukergruppene sammenlignet med andre regnskapspliktige. Organisasjoner har ikke eiere/investorer, dette er dermed ikke en relevant brukergruppe. For foreninger er medlemmer en sentral brukergruppe. Organisasjoner har ofte også bidragsytere (offentlige og private) og bidragsmottakere som sentrale brukergrupper. Kunder i tradisjonell forstand er ikke en relevant brukergruppe for organisasjoner. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering i spørsmålet om regnskapspliktens omfang.

Brukergruppens informasjonsbehov og regnskapspliktige uten økonomisk formål som regnskapsprodusenter er etter departementets oppfatning sentrale temaer ved vurdering av regnskapsreglene, herunder behov for unntak/forenklinger og/eller spesielle fortolkninger for regnskapspliktige organisasjoner.

Oppstillingsplanene, med ønske om mulighet for aktivitetsbasert resultatregnskap, er nevnt av flere instanser. Statistisk sentralbyrå ga imidlertid uttrykk for at det er meget viktig at en obligatorisk artsinndelt oppstillingsplan beholdes også for disse regnskapspliktige. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene i §§ 6-1, 6-1a og 6-2, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Bestemmelsene gjelder etter forslaget i første rekke for foreninger og stiftelser uten økonomisk vinning som formål. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 6-3 nytt tredje ledd.

Departementet legger til grunn at dersom informasjonen til statistikkformål ikke framgår direkte av regnskapsoppstillingene, kan det finnes alternative måter å oppfylle dette på. Departementet legger i denne forbindelse stor vekt på at det ikke er ønskelig å øke de totale byrdene for dem som omfattes av rapporteringsplikten. Departementet viser til at utvalget på flere områder ser behov for veiledning i god regnskapsskikk i en egen standard for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Dette vil etter departementets oppfatning også gjelde her, og standardsetter bes spesielt å merke seg denne problemstillingen ved utviklingen av en egen regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål.

Når det gjelder konsernregnskap har utvalget kommet til at det ikke er behov for en strammere praksis hvor fortolkningen av bestemmende innflytelse omfatter konstellasjoner utenom de "ordinære" konsernforhold, dvs. når en organisasjon har eller deleide datterselskaper og hvor konsernregnskapsplikten gjelder fullt ut på samme måte som for andre regnskapspliktige. Utvalget ser heller ikke gode grunner for å pålegge konsernregnskapsplikt for horisontale konsern (at to eller flere selskaper har felles ledelse i henhold til avtale eller vedtektsbe-

stemmelse) for organisasjoner uten økonomisk formål. Departementet slutter seg til dette.

Departementet viser til utvalgets drøftelse av fra- vik fra de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Etter forslaget gjelder ikke dette for regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 1, 2 og 4. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 4-1 nytt tredje ledd.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets vurdering ikke særskilte krav til tilleggsopplysninger i noter eller årsberetning for regnskapspliktige uten økonomisk formål. Det anses mest hensiktsmessig at veiledning gis gjennom utvikling av god regnskapsskikk.

Departementets utgangspunkt er at regnskapslovens alminnelige bestemmelser legges til grunn, med innarbeiding av unntak og forenklinger i de berørte paragrafer. Unntak og forenklinger gis med forutsetning av nærmere utdyping og avgrensning i god regnskapsskikk. Lovbestemmelsene suppleres av god regnskapsskikk for denne kategorien regnskapspliktige. Departementet viser til at utvalget på flere områder ser behov for veiledning i god regnskapsskikk i en egen standard for regnskapspliktige uten økonomisk formål. En slik standard er en forutsetning for å gi de foreslåtte unntak et reelt og konkret innhold. Standardsetter oppfordres derfor å gi utvikling av en egen regnskapsstandard for regnskapspliktige uten økonomisk formål høy prioritet. Krav fra bevilgende myndigheter, Innsamlingskontrollen eller Lotteritilsynet bør kunne bidra til å sikre grunnlag for at en slik standard må aksepteres som uttrykk for god regnskapsskikk.

### 3.5.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 3.6 **Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer**

### 3.6.1 *Sammendrag*

OPPLYSNINGER OM YTELSER I REGNSKAPSÅRET TIL LEDENDE PERSONER

Rekommandasjonen om etablering av et passende regime for lederlønninger for børsnoterte foretak som ble vedtatt av EU-kommisjonen 6. oktober 2004 gir anbefalinger om opplysninger som skal gis om godtgjørelser og andre ytelser til ledelsen i foretaket. Etter anbefalingen skal opplysningene gis i årsregn-

skapet, noter til årsregnskapet eller i en egen godtgjøringsrapport. Anbefalingen gjelder børsnoterte foretak. Opplysningskravene omfatter foretakets ledere i administrasjonen, samt medlemmer i styre, kontrollkomité og andre ledelsesorganer (for eksempel godtgjøringskomité, revisjonskomité og valgkomité). Rekommandasjonen punkt 5 fastsetter kravene som stilles til individuelle opplysninger om lønninger og andre godtgjørelser.

Sammenlignet med gjeldende opplysningskrav om ytelser til ledende personer, er anbefalingen fra Kommisjonen mer detaljert i sine krav til informasjon. Dette gjelder særlig informasjon knyttet til aksjer, opsjoner og opsjonsprogrammer (punkt 5.4 i anbefalingen), samt pensjonsforpliktelser relatert til enkeltpersoner omfattet av opplysningskravene (punkt 5.5). Anbefalingen er imidlertid også mer detaljert i forhold til opplysningskravene knyttet til godtgjørelser. I tillegg innebærer anbefalingen at kravene skal spesifiseres for hver enkelt ledende ansatt og hvert enkelt medlem av styret, kontrollkomité og andre ledelsesorganer.

Departementet legger vekt på at det i den senere tid har vært økt fokus på informasjon om lederlønninger i børsnoterte foretak. Departementet anser at anbefalingen er en viktig oppfølging av Winter-gruppens rapport om modernisering av selskapslovgivningen i EU. Rapporten vurderer blant annet regnskapsretten. Opplysningskravene vil sikre generalforsamlingen innsyn i selskapets lederlønnspolitik og individuelle fastsettelse av ytelser til ledende personer, noe som er viktig for selskapets aksjonærer. Et slikt opplysningskrav vil imidlertid også gi investorer og andre bedre innsyn i foretaket.

Rekommandasjonen åpner for at opplysninger om ytelser til de individuelle personer i ledelsen (rekommandasjonen punkt 5) kan fremgå enten av årsregnskapet, i noter til årsregnskapet eller i en egen rapport om godtgjørelser. Gjeldende krav til opplysninger om lederlønninger er som nevnt fastsatt i notekrav i regnskapsloven. Departementet anser det hensiktsmessig å videreføre dette, og utvide notekravene etter regnskapsloven i samsvar med det som følger av anbefalingen fra Kommisjonen.

Kommisjonens rekommandasjon omfatter bare børsnoterte foretak. Departementet foreslår imidlertid at tilsvarende krav til opplysninger som stilles i rekommandasjonen stilles til børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap. Harmoniseringshensyn kan tale for at rekommandasjonen kun gjøres gjeldende for børsnoterte foretak. Departementet legger imidlertid vekt på at utviklingen går i retning av skjerpede krav til opplysninger om ledende personers godtgjørelser og andre fordeler. Fastsettelse av godtgjørelser til ledende ansatte og opplysninger om dette er tema i en rekke av de corporate governance-anbefalingene

som foreligger. Departementet slutter seg derfor til utvalgets vurdering av at det ikke er riktig å lempe på omfanget av informasjonsplikten med hensyn til slike opplysninger for de foretak som er omfattet av opplysningsplikten etter gjeldende rett. På denne bakgrunn foreslår departementet å gjøre rekommandasjonen gjeldende for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper.

Rekommandasjonen omfatter ikke medlemmer av bedriftsforsamlingen. Departementet foreslår likevel å inkludere medlemmer i bedriftsforsamlingen i persongruppen som omfattes av forslaget om ytterligere opplysningskrav. Bedriftsforsamlingen er omfattet av dagens opplysningskrav for store foretak, og departementet anser at dette bør videreføres. Etter gjeldende rett er det imidlertid ikke krav om at opplysninger om godtgjørelse etc. spesifiseres for det enkelte medlem av bedriftsforsamlingen. Departementet ser ikke behov for å innføre krav om informasjon om ytelser til de individuelle medlemmene av dette organet, og foreslår derfor at opplysningene ikke skal spesifiseres på de enkelte medlemmene i bedriftsforsamlingen.

Forslaget om å gjøre rekommandasjonens krav til opplysninger om de individuelle godtgjørelsene og andre fordeler som gis til ledende ansatte og medlemmer av styret og kontrollkomité gjeldende for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper, innebærer at det stilles mer detaljerte krav til opplysninger om ytelser til ledende personer enn det som følger av gjeldende rett. Det gjør det hensiktsmessig å skille ut kravene til disse foretakene i en egen bestemmelse. Forslaget til ny § 7-31b er ment å gjennomføre punkt 5 i rekommandasjonen. Av hensyn til å sikre ensartet gjennomføring av kravene i rekommandasjonen foreslås hele punkt 5 inntatt som lovtekst. Dette vil sikre et sikkert grunnlag for opplysningspliktene som en ikke tilsvarende kan oppnå gjennom selvregulering blant foretakene eller anbefalinger.

I forslaget til ny § 7-31b fjerde ledd reguleres krav til opplysninger om ledende personers innehav av aksjer eller andeler i selskapet og rettigheter til disse. Bestemmelsen i § 7-26 regulerer også notekrav om antall aksjer eller andeler i foretaket og rettigheter til slike. § 7-26 tredje og fjerde ledd regulerer imidlertid innehav av slike aksjer eller andeler og rettigheter til slike uavhengig av hvordan disse er ervervet, og ivaretar derfor til dels andre formål enn det forslaget til § 7-31b skal ivareta. Departementet anser derfor at bestemmelsen i § 7-26 bør opprettholdes slik den står.

Forslaget til ny § 7-31b omfatter også krav til opplysninger om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser til ledende personer. Dette er etter gjeldende rett regulert i § 7-32. Bestemmelsen i § 7-32 første ledd annet punktum om krav til spesifiserte

opplysninger for de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte for store foretak foreslås tatt ut, ettersom børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap foreslås regulert i en egen bestemmelse. Kravene som stilles i § 7-32 annet ledd gjelder for øvrig uansett også for børsnoterte selskap og allmennaksjeselskap.

LO uttrykte i den muntlige høringen et ønske om at utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse skulle spesifiseres for daglig leder og hvert enkelt styremedlem. Dette forslaget gjaldt generelt for alle regnskapspliktige foretak. Utvalget viste til at dette måtte vurderes opp mot personvern hensyn for den enkelte, i tillegg til rent konkurransemessige hensyn for foretakene. Ettersom det ikke er stilt slike spesifikasjonskrav til enkeltindivider i fjerde selskapsrettsdirektiv, kom utvalget til at det ikke var riktig å foreslå ytterligere innskjerpede regler i Norge sammenlignet med direktivet, utover det som allerede fremgår av gjeldende regelverk.

De hensyn som taler for en innskjerping av opplysningskravene til børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap har etter departementets vurdering ikke tilsvarende vekt for andre foretak. Departementet slutter seg etter en avveining av nytte og kostnader til utvalgets vurdering på dette punkt.

LO foreslo videre at det bør inntas en bestemmelse i regnskapsloven om at det i note til konsernregnskapet skal opplyses om konsernets utgifter til honorarer og godtgjørelse til hvert enkelt medlem av styrene i mor- og datterselskaper. Utvalget stiller spørsmål ved både om det er hensiktsmessig og om det er praktisk mulig med en slik oppstilling av informasjon. Videre stilles spørsmål ved nytteverdien av slik informasjon i regnskapet. Departementet vurderer det slik at merarbeidet og kostnadene foretakene påføres ved at det stilles slike opplysningskrav er større enn det som må antas å være nytteverdien, og foreslår derfor ikke en slik bestemmelse. Forslaget om å gjennomføre Kommisjonens rekommandasjon innebærer for øvrig at det foreslås at det for ledende ansatte og medlemmer i styret, bedriftsforsamling og kontrollkomité skal gis opplysninger om lønn og andre ytelser disse har mottatt fra selskap i samme konsern.

I Dokument nr. 8:136 (2001-2002) Forslag fra stortingsrepresentantene Jens Stoltenberg og Kristin Halvorsen om tiltak for å oppnå større åpenhet og bevissthet om lederlønnings foreslås det å innføre krav om at det skal opplyses om eventuelle andre ansatte som har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder. Utvalget skiller i sin vurdering mellom utvidet informasjon om ytelsene til de som har mulighet til å ha innflytelse over selskapet og øvrige ansatte, og viser til at dette forhold også er reflektert i gjeldende bestemmelser. Departementet legger vekt på tilliten til foretaket og til styringen av foretaket.

Det tilsier et særlig behov for åpenhet om lederes ytelser for å sikre at slike forhold som kan ha betydning for styringen av foretaket er kjent for dets interessenter. Dette har ikke vekt for andre ansatte. Departementet anser ikke at årsregnskapet bør anvendes for å avdekke lønnsforskjeller, herunder om visse ansatte tjener mer enn daglig leder. Som utvalget påpeker må dette antas å være utslag av konkurranse om etterspurt kompetanse hos de aktuelle ansatte. Hensynet til god foretaksstyring taler ikke med vekt for spesifiserte opplysninger om godtgjørelse av særlig høyt-lønnede ansatte. Departementet går ikke inn for slike opplysningskrav i årsregnskapet.

Etter forslag fra LO går utvalget inn for at det innføres et krav om negativ bekreftelse med hensyn til opplysninger om godtgjørelse til ledende personer. Forslaget innebærer at det for hver kategori av ytelser eller avtaler som omfattes av regnskapsloven § 7-31 første ledd første punktum og annet ledd skal gis en negativ bekreftelse for hver av de aktuelle kategorier ledende personer dersom foretaket ikke har hatt slike utgifter eller inngått nevnte avtaler. Utvalget viser til at et slikt krav vil ha en disiplinerende effekt og skape større fokus rundt hvorvidt opplysningene i notene er fullstendige i forhold til de krav som stilles. Forslaget omfatter ikke små foretak.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår at det innføres et slikt krav om negativ bekreftelse. Departementet anser det imidlertid hensiktsmessig at et slikt krav innføres for alle opplysninger som skal gis etter forslaget § 7-31 første og annet ledd slik bestemmelsen nå lyder etter forslaget. Det foreslås tilsvarende krav for opplysninger etter forslaget til ny § 7-31b. Et slikt krav vil øke foretakenes bevissthet rundt denne typen informasjon, og vil forhindre at slik informasjon utelates i notene. Departementet anser videre at et slikt krav ikke vil kreve uforholdsmessig mye ressurser i de enkelte foretak sammenlignet med de fordelene et slikt krav vil gi.

#### OPPLYSNINGER OM YTELSE TIL LEDENDE PERSONER I FRAMTIDIGE PERIODER - RETNINGSLINJER FOR SELSKAPETS LEDERLØNNSPOLITIKK

I nevnte Dokument nr. 8:136 (2001-2002) foreslås utvidede krav om å opplyse i årsberetningen om gjeldende holdning til avlønning av ledende ansatte. Utvalget sluttet seg delvis til dette forslaget, og foreslo å ta inn en bestemmelse om dette i § 7-31. Utvalget foreslo imidlertid at personkretsen som skulle omfattes av slik informasjon skulle avgrenses til daglig leder, samt bare gjøres gjeldende for selskap med noterte verdipapirer og allmennaksjeselskap.

Justisdepartementet sendte 24. oktober 2003 ut et høringsnotat der det foreslås krav om at styret i allmennaksjeselskaper skal foreslå retningslinjer for fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til daglig

leder og andre ledende ansatte, som skal godkjennes på generalforsamlingen hvert år. Det foreslås videre at allmennaksjeselskaper skal pålegges å gi opplysninger om slike retningslinjer enten i årsberetningen, i noter til årsregnskapet eller i en egen rapport om ytelser til ledende personer. Det er i høringsnotatet ikke tatt stilling til den nærmere utformingen av opplysningskravet, men Justisdepartementet ber høringsinstansene uttale seg om dette. Høringsforslagene er basert på rapporten "A moderen Regulatory Framework for Company Law in Europe" avgitt av EU-kommisjonens ekspertgruppe i 2002 (Winter-rapporten). Denne rapporten er bakgrunnen for Kommisjonens nå fastsatte rekommandasjon.

Ettersom Justisdepartementet har satt i gang et arbeid med å vurdere oppfølging av rekommandasjonen når det gjelder godkjenning av retningslinjer for lederlønnspolitik (rekommandasjonen punkt 4), anser Finansdepartementet at de tilhørende opplysningskravene om politikk for ytelser til ledende personer i rekommandasjonen punkt 3 bør behandles i oppfølgingen av Justisdepartementets forslag. Forslaget i nevnte Dokument nr. 8:136 (2001-2002) og vurderingen av oppfølging av anbefalingen fra Kommisjonen henger sammen, og hvorvidt slike krav skal stilles, og i hvilken form og for hvilke selskap det eventuelt skal stilles krav om opplysninger om lederlønnspolitik vil mer hensiktsmessig vurderes i forbindelse med denne høringen. Det fremmes derfor ikke forslag til oppfølging av rekommandasjonen punkt 3 og punktet om informasjon i årsberetningen om selskapets holdning til avlønning av ledende ansatte i Dokument nr. 8:136 (2001-2002). Justisdepartementet legger opp til å fremme lovforslag med oppfølging av rekommandasjonen våren 2005.

I Dokument nr. 8:136 (2001-2002) foreslås videre at det skal fastsettes krav om at delårsrapporten for børsnoterte foretak skal inneholde en prognose på omfanget av ytelser til daglig leder for inneværende regnskapsår.

Etter departementets vurdering vil forslaget gi en rekke uheldige konsekvenser som avgjørende taler mot et slikt opplysningskrav. For det første vil dette kunne avsløre selskapets resultatforventning eller kursforventning. Videre vil forslaget kunne avsløre forretningshemmeligheter, samt at det vil være uheldig ved bytte av daglig leder eller før lønnsforhandlinger med daglig leder. Departementet foreslår derfor å ikke følge opp forslaget til prognose for omfang av ytelser til daglig leder.

#### GRUPPEN STORE FORETAK

Utvalget foreslår i sin utredning at gruppen store foretak faller bort som egen gruppe, men slik at de særskilte kravene som stilles til børsnoterte foretak

og allmennaksjeselskap i §§ 7-31 og 7-32 videreføres.

Departementet anser det hensiktsmessig å beholde definisjonen "store foretak". Det vises til at departementet under punktet "Opplysninger til ledende personer" ovenfor foreslår å opprettholde gjeldende opplysningskrav og i tillegg innføre detaljerte krav til opplysninger om ytelser til ledende personer i store foretak.

Departementet foreslår å presisere at andre enn børsnoterte foretak og allmennaksjeselskaper bare regnes som store foretak dersom det er gitt forskrift om det. Den gjeldende bestemmelsen i § 1-5 har vært ansett som noe uklar på dette punktet. Departementet mener det bør beholdes en mulighet til å gi slike forskrifter. Det legges imidlertid ikke konkret opp til å fastsette slike forskrifter.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets vurdering om at valg av allmennaksjeselskap som selskapsform bør ha konsekvenser for anledningen til å velge regnskapslovens forenklingsregler, og at allmennaksjeselskaper derfor bør omfattes av gruppen øvrige foretak uansett størrelse. Departementet foreslår derfor å tilføye dette i regnskapsloven § 1-6, samt å oppheve § 1-5.

#### SÆRLIG OM OPPLYSNINGER I KONSERNREGNSKAPET

Utvalgets mindretall foreslår et nytt femte ledd i § 7-31 om at det skal opplyses om hvilke ledende personer og styremedlemmer i mor- og datterselskaper som har flere verv eller oppdrag i konsernet og hvor i konsernet de eventuelt har slike verv.

Departementet finner ikke å kunne foreslå et slikt opplysningskrav. Departementet viser til at et slikt krav vil kunne medføre store kostnader og merarbeid for konsernet, og at dette ikke oppveies av nytten ved slik informasjon.

#### DEPARTEMENTETS FORSLAG

Departementet foreslår at allmennaksjeselskap og børsnoterte selskap skal opplyse om samlet godtgjørelse og andre fordeler gitt til ledende ansatte og til medlemmer av henholdsvis styret, bedriftsforsamlingen, kontrollkomiteen og andre valgte selskapsorganer. Opplysningene skal videre gis spesifisert for de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmer av selskapsorgan som nevnt med unntak av bedriftsforsamlingen, og skal omfatte alle slike personer som har hatt ansettelsesforhold eller verv for selskapet i løpet av regnskapsåret. Opplysninger om godtgjørelse skal minst omfatte:

- den totale lønn vedkommende har mottatt eller opptjent for tjenester ytt i løpet av regnskapsåret, herunder eventuelle møtehonorer vedtatt av generalforsamlingen,

- lønn og andre ytelser vedkommende har mottatt fra selskap i samme konsern,
- godtgjørelse i form av overskuddsdeling eller bonusutbetalinger og grunnen til at slike ytelser er gitt,
- betydelig eller vesentlig tilleggsgodtgjørelse for spesielle tjenester utenfor de normale funksjoner for en leder,
- vederlag betalt eller skyldig personer som nevnt i første ledd i forbindelse med avslutning av ansettelsesforholdet eller vervet, og
- beregnet verdi av totale fordeler i annet enn kontanter, som anses som godtgjørelse.

Departementet foreslår også at det skal gis opplysninger om aksjer, opsjonsrettigheter og opsjonsprogrammer som minst skal omfatte:

- antall aksjeopsjoner tilbudt eller aksjer gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse,
- antall aksjeopsjoner som er innløst i løpet av regnskapsåret. For hver av disse skal det opplyses om antall aksjer involvert og om innløsningskurs eller verdien av rettighetene i aksjeincentivordningen ved regnskapsårets slutt,
- antall aksjeopsjoner som ikke er innløst ved regnskapsårets slutt, innløsningskurs, forfallstidspunkt og hovedbetingelsene for utøvelse av rettighetene,
- betingelser for eksisterende aksjeopsjoner i løpet av regnskapsåret.

Videre foreslår departementet at det skal gis opplysninger om pensjonsordninger. Dersom pensjonsordningen er en ytelsesbasert ordning, foreslås at opplysningene skal omfatte endringer i vedkommendes opptjente rettigheter under ordningen i løpet av regnskapsåret. Har selskapet en pensjonsordning som er innskuddsbasert, foreslår departementet at det skal det gis opplysninger om foretakets innskudd som i løpet av regnskapsåret er betalt eller skyldig for hver enkelt person som nevnt i første ledd.

Videre foreslår departementet at det skal opplyses om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser selskapet eller andre selskap i konsernet har gitt til personer som er omfattet av første ledd annet punktum, herunder hvilke vilkår som gjelder, avdragsplan, utestående beløp og rentesatsen.

Når en eller flere av opplysningene som nevnt i bestemmelsen her ikke gis fordi personer som nevnt i første ledd ikke har mottatt godtgjørelsen eller fordelen, foreslår departementet at det skal bekreftes særskilt at opplysningene er utelatt av denne årsak. Det vises til forslag til § 7-31b.

Tilsvarende krav om negativ bekreftelse foreslås også for opplysninger etter § 7-31. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i § 7-31.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) §§ 1-5, 1-6, 7-31, 7-31a og 7-31b.

### 3.6.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at det i den senere tid har vært økt fokus på informasjon om lederlønninger i børsnoterte foretak. Rekommandasjonen om rapportering av ytelser til ledende personer som ble vedtatt av EU-kommisjonen 6. oktober 2004 er mer detaljert enn gjeldende opplysningskrav i regnskapsloven. I tillegg innebærer anbefalingen at kravene skal spesifiseres for hver enkelt ledende ansatt og for hvert enkelt medlem av styret, kontrollkomité og andre ledelsesorgan. Bedre informasjon om lederlønninger vil kunne være positivt både av allmenne interesser og av hensyn til selskapenes aksjonærer. Komiteen støtter derfor Regjeringens forslag om å utvide notekravene etter regnskapsloven i samsvar med det som følger av anbefalingen, samt at dette kravet gjøres gjeldende for børsnoterte foretak og allmennaksjeselskap.

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag med unntak av forslag til regnskapsloven § 7-31 b fjerde ledd.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, viser til at regnskapsreglene i IFRS 2 krever opplysninger om tildelte, og ikke om tilbudte opsjoner. Flertallet viser til brev datert 28. februar 2005 fra finansministeren til Høyres fraksjon, hvor det fremgår at det kan være mulig å avgrense opplysningskravet om opsjoner til tildelte opsjoner. Flertallet mener opplysninger om tildelte opsjoner gir relevant og tilstrekkelig informasjon og fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 7-31 b fjerde ledd nr. 1 skal lyde:

1. antall aksjeopsjoner som er tildelt eller aksjer som er gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet slutter seg til Regjeringens forslag til regnskapsloven § 7-31 b fjerde ledd nr. 1.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

"I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 7-31 b fjerde ledd nr. 1 skal lyde:

1. antall aksjeopsjoner som er tilbudt eller aksjer som er gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse."

Disse medlemmer støtter forslag til endringer i regnskapsloven som vil innebære bedre oversikt over lønn og annen godtgjørelse til ledere. Disse medlemmer er av den oppfatning at tiltakene burde gått lenger. Disse medlemmer mener således at regnskapslovgivningen bør pålegge alle selskaper å redegjøre for selskapets holdninger og prognoser om den fremtidige lederlønnutviklingen i årsberetningen og delårsrapporten. Det må også opplyses om ansatte som har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder. Det må videre opplyses om ledende personer som har mer enn ett verv eller oppdrag i konsernet og hvor i konsernet disse opererer. Det vises for øvrig til Dokument nr. 8:136 (2001-2002) Forslag fra Jens Stoltenberg og Kristin Halvorsen om tiltak for å oppnå større åpenhet og bevissthet om lederlønninger, og behandlingen av dette dokumentet i Innst. S. nr. 247 (2001-2002).

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

"Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i regnskapsloven § 3-3 syvende ledd slik at redegjørelsen i årsberetningen også skal omfatte en orientering om selskapets gjeldende holdning til avlønning av ledende ansatte og om forventet utvikling i disse ytelsene i kommende år, jf. § 7-31."

"Stortinget ber Regjeringen gjøre endringer i børsforskriften § 6-5 slik at det fastsettes krav om at delårsrapporten skal inneholde en prognose på omfanget av ytelser til daglig leder for inneværende regnskapsår, jf. regnskapsloven § 7-31. Prognosen skal være basert på forhold på balansedagen."

"Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i bestemmelsene i regnskapslovens kapittel 7 på en slik måte at det i alle relevante bestemmelser fastsettes krav om at dersom andre ansatte har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder, skal disse opplyses."

"Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i bestemmelser i regnskapsloven kapittel 7 på en slik måte at det i alle relevante bestemmelser fastsettes krav om at dersom ledende personer har mer enn ett verv eller oppdrag i selskapet, så skal dette opplyses sammen med en angivelse av hvor disse opererer i selskapet."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at det allerede i dag er de-

taljerte bestemmelser om opplysningskrav for lederlønninger, hvilket også evalueringsutvalget i hovedsak mente var tilstrekkelig. Disse medlemmer viser også til at ytterligere detaljerte opplysninger om lederlønninger sannsynligvis er lønnsdrivende. Etter Regjeringens forslag vil dette nå også gjelde for alle ledende ansatte i norske allmennaksjeselskaper. Disse medlemmer er av personvernensynsvekt skeptisk til for detaljerte opplysninger, og mener mer detaljerte krav i regnskapsloven ikke nødvendigvis øker regnskapets informasjonsverdi. Disse medlemmer viser også til Finansdepartementets brev til Fremskrittspartiets stortingsgruppe av 16. februar 2005 hvor departementet innrømmer at man ikke har oversikt over om, hvordan og i hvilken grad rekommandasjonens innhold vil bli implementert i andre EØS-land.

### 3.7 Offentlighet og innsending av regnskap

#### 3.7.1 Sammenheng

##### OFFENTLIGHET OG INNSENDING

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at en utvidet innsendingsplikt vil være et effektivt kontrollmiddel for å påse at regnskapsplikten faktisk overholdes. Videre er det en fordel at allmennheten gis likt innsyn i og tilgang til regnskapsdokumentene. Departementet er også enig med utvalget i at en utvidelse av innsendingsplikten ikke vil påføre regnskapspliktige økte byrder av betydning, da det er selve regnskapsplikten som er byrdefull og ikke innsendingsplikten. Departementet legger ut fra dette opp til å oppheve de unntakene fra innsendingsplikten som er fastsatt i forskrift 16. desember 1998 nr. 1234.

Departementet mener likevel at det kan være behov for å beholde adgangen etter regnskapsloven § 8-2 fjerde ledd for departementet til å fastsette forskrift om å unnta visse regnskapspliktige fra innsendingsplikten selv om normalordningen skal være at innsendingsplikten følger regnskapsplikten. Departementet viser til forslaget i pkt. 3.2 ovenfor om at indre selskaper fortsatt skal ha regnskapsplikt. Departementet vil, dersom forslaget blir vedtatt, vurdere nærmere om indre selskaper fortsatt bør være unntatt fra innsendingsplikten, jf. argumenter som er gjengitt fra utvalgets vurdering i pkt. 4.8.3 i proposisjonen.

Departementet slutter seg til Brønnøysundregistrens vurdering om at den regnskapspliktige rent faktisk kan unnta regnskapsdokumentene fra innsyn gjennom å utsette innsendelsen til 1. august. Departementet foreslår, i tråd med utvalgets forslag, å presisere at regnskapspliktige etter innsending kan henvises til innsyn hos Regnskapsregisteret. Departementet støtter ikke utvalgets forslag om å oppheve adgan-

gen for enhver til å kreve innsyn i regnskapsdokumentene hos den regnskapspliktige.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 8-1 tredje ledd nytt tredje punktum.

#### FORSINKELSESGEBYR

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør innføres en grense for når forsinkelsesgebyret skal slutte å løpe. Departementet legger til grunn at en slik ordning vil gi en fornuftig balanse, samtidig som ordningen fortsatt vil ha funksjon som et pressmiddel for innsending. Departementet legger vekt på at erfaringer ved Regnskapsregisteret viser at det uansett størrelsen på fastsatt gebyr nesten ikke kommer inn regnskaper senere enn 26 uker etter at forsinkelsesgebyret begynte å løpe. Departementet foreslår etter dette at forsinkelsesgebyret maksimalt beregnes for 26 uker.

Departementet er enig med utvalget i at det ikke er hensiktsmessig å gradere gebyrbeløpet ut fra foretakets størrelse eller form. Det fremmes heller ikke forslag om differensiert maksimalgrense. Departementet legger vekt på at de fleste enhetene som ikke overholder innsendingsfristen er små foretak.

Med bakgrunn i at gebyret først innkreves når det har sluttet å påløpe, foreslår departementet at ansvaret for fremtidig forsinkelsesgebyr ikke videreføres.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at gebyrberegningen for den enkelte solidar skyldner bør stanse fra det tidspunktet vedkommende fratrer. Departementet er enig med utvalget i at det kan virke urimelig om gebyrberegningen skal fortsette å løpe også etter at vedkommende ikke lenger er i reell posisjon til å se til at innsendingsplikten blir oppfylt.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at ansvaret for solidarisk ansvarlig styremedlem mv. for forsinkelsesgebyr begrenses til gebyr som er påløpt på det tidspunktet vedkommende fratrer sitt verv.

Departementet mener i likhet med utvalget at Regnskapsregisteret bør ha en mulighet til å innvilge individuelle fritak fra styremedlemmenes solidaransvar for forsinkelsesgebyr. Evalueringen har avdekket et behov for slike individuelle fritak der særlige omstendigheter hos den aktuelle solidar skyldner tilsier at vedkommende ikke bør avkreves forsinkelsesgebyr; omstendigheter som ikke tilsier at gebyret som sådan blir ettergitt. Eksempelvis kan det tenkes at vedkommende er i en spesielt vanskelig situasjon på grunn av sykdom, sosiale eller økonomiske forhold. Individuelle fritak skal etter forslaget kunne gjøres i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr (dersom særlige rimelighetsgrunner tilsier det).

Det foreslås at Regnskapsregisteret skal kunne fritta den enkelte solidar skyldner fra solidaransvaret i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr.

Departementet legger til grunn at vedtak i sak om ettergivelse eller individuelt fritak fra ansvaret for forsinkelsesgebyr vil være et forvaltningsvedtak med klagerett etter reglene i forvaltningsloven. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det ikke er hensiktsmessig å gjøre fritaksordningen avhengig av aksept fra de øvrige solidar skyldnerne.

Departementet følger ikke opp utvalgets forslag om at forsinkelsesgebyr starter å løpe 7 måneder etter regnskapsårets utløp for regnskapspliktige med avvikende regnskapsår. Departementet legger vekt på synspunktene fra Brønnøysundregistrene om at en slik regelendring forutsetter ressurskrevende endringer i bl.a. registrenes datasystemer. Departementet legger til grunn at omfattende tilpasninger vil bli nødvendig som følge av at det blir mange nye starttidspunkt for gebyrpåløpning med påfølgende oppfølging av enheter og solidar skyldnere. Departementet forventer ikke at antallet regnskapspliktige som anvender avvikende regnskapsår vil øke til en stor andel av de regnskapspliktige som følge av endringer i regelverket som foreslås i pkt. 3.3 ovenfor. Departementet mener at en tilpasning til utvalgets forslag vil kreve uforholdsmessig store ressurser.

For at det likevel ikke skal gå alt for lang tid før forsinkelsesgebyr begynner å løpe, foreslår departementet at gebyrberegningen starter 1. august for foretak med balansedag fra 1. juli til 31. desember mens gebyrberegningen skal starte 1. februar for foretak med årsavslutning fra 1. januar til 30. juni. Brønnøysundregistrene har opplyst at de kan håndtere to statiske tidspunkter for gebyrberegning.

Departementet foreslår at innsendingsplikten til Regnskapsregisteret er 1. februar i året etter regnskapsåret for regnskapspliktig med regnskapsår som avsluttes fra 1. januar til 30. juni. For regnskapspliktig med regnskapsår som avsluttes fra 1. juli til 31. desember, skal gebyret fortsatt begynne å løpe 1. august året etter.

Departementet er enig med Brønnøysundregistrene i at en effektiv bruk av forsinkelsesgebyr forutsetter at Regnskapsregisteret har tilstrekkelige virkemidler for å fastslå om enheter har regnskaps- og innsendingsplikt, og at det i denne sammenheng kan være nødvendig å innhente opplysninger fra andre offentlige etater mv. Betydningen av dette vil øke desto mer ved utvidelse av innsendingsplikten. Departementet ser at det kan være en praktisk mulighet å innhente opplysninger om for eksempel virksomhetens salgsinntekt fra Skattedirektoratet eller oversikt over antall ansatte fra Arbeidsgiver/arbeidstakerregisteret. Denne type opplysninger kan ha avgjørende betydning for om terskelverdier for regnskapsplikt er overskredet. Per i dag er det begrensninger i de aktuelle etaters opplysningsplikt som gjør at Regnskapsregisteret ikke kan innhente slike opplysninger til-

strekkelig effektivt. Videre legger departementet til grunn at Regnskapsregisteret kan ha behov for å innhente opplysninger om foretak som har regnskapsplikt som følge av virksomhetens art - eksempelvis advokatvirksomhet, apotek - eller fordi det er en type foretak som er underlagt tilsynsorgan, blant annet Lotteritilsynet og Kredittilsynet. Departementet viser også til forslaget i pkt. 3.2 ovenfor om adgang til å presisere terskelverdier for regnskapsplikt i forskrift slik at de kan identifiseres automatisk av Regnskapsregisteret på bakgrunn av opplysninger fra andre etater.

Departementet foreslår at departementet gis adgang til i forskrift å bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regnskapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt overfor selskaper etter selskapsloven, samvirkeforetak, økonomiske foreninger, andre foreninger og enkeltpersonforetak.

Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 8-3 første ledd første og tredje punktum, annet ledd første og nytt tredje punktum og tredje ledd nytt annet punktum og ny § 9-3.

#### TVANGSAVVIKLING VED FOR SEN/MANGLLENDE INNSENDING TIL REGNSKAPSREGISTERET

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av og konklusjon om at reglene om tvangsavvikling ikke bør utvides til å omfatte andre organisasjonsformer enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

#### ANMERKNING I ENHETSREGISTERET

Departementet er enig med Brønnøysundregistrene i at en regel om anmerkning i Enhetsregisteret ved manglende innsending forutsetter at de innsendingspliktige kan identifiseres sikkert. Videre er departementet av den oppfatning at de hensyn som kan begrunne utvalgets forslag er ivaretatt også med dagens ordning. I dag anmerkes det i Enhetsregisteret om Regnskapsregisteret har mottatt og godkjent årsregnskap for det respektive år. Anmerkningen foretas med hjemmel i enhetsregisterloven § 6 annet ledd. Hvis innsendingsplikten ikke oppfylles vil dette fremgå ved at anmerkningen knytter seg til årsregnskap fra et tidligere regnskapsår. Denne ordningen fungerer etter departementets oppfatning effektivt og er tilstrekkelig til å ivareta de hensyn som utvalget har pekt på. Departementet slutter seg ikke til utvalgets forslag om anmerkning i Enhetsregisteret ved manglende innsending.

#### KLAGEADGANG

Departementet mener det er unødvendig å presisere særskilt i regnskapsloven at en avgjørelse om å nekte registrering av innsendte dokumenter skal regnes som enkeltvedtak. Departementet legger til grunn

at nektingsvedtak som beskrevet i utredningen pkt. 18.5.4 oppfyller kriteriene for å bli ansett som enkeltvedtak etter forvaltningsloven.

#### 3.7.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 4. ORGANISERING AV STANDARDSETTENDE ORGAN

### 4.1 Sammendrag

Etter regnskapsloven § 4-6 skal registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap foretas i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk skal ligge til grunn for all regnskapsføring etter norsk rett. Innholdet i fastsatte regnskapsstandarder har i praksis hatt stor betydning for normen god regnskapsskikk.

Standardsetting i Norge har siden 1989 skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).

Utvalget går ikke inn for at fastsetting av norske regnskapsstandarder i fremtiden overlates til et offentlig organ. Det legges vekt på gode erfaringer med Norsk RegnskapsStiftelse. Erfaringer under endrede rammer der børsnoterte foretak ikke lenger skal følge standardene i konsernregnskapet, tilsier imidlertid ny vurdering etter "for eksempel tre regnskapsår".

Utvalget har vurdert om nye rammer som nevnt tilsier en annen sammensetning av det standardsettende organ for å sikre at standardene fortsatt anerkjennes som god regnskapsskikk. Utvalget mener det må legges vekt på representativ deltakelse fra sentrale interessegrupper (de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak) samt regnskapsfaglig kompetanse. Utvalget mener at det framover kan være et større behov for at Finansdepartementet, som ansvarlig departement for regnskapslovgivningen, har en observatør i det standardsettende organet.

Utvalget anser at en forsvarlig og åpen prosess i standardsettingen må være nødvendig og tilstrekkelig for å konstatere en slik aksept av standardene at de må anses som uttrykk for god regnskapsskikk. Utvalget mener at det ved norske regnskapsstandarder som er basert på en internasjonal regnskapsstandard er tilstrekkelig med en forenklet prosess, i og med at praksis er sikret gjennom pliktig anvendelse i konsernregnskapet til børsnoterte foretak.

Utvalget legger vekt på at gode standarder er i regnskapsbrukernes (gode regnskaper) og de regnskapspliktiges (lavere kapitalkostnader) interesse. Samtidig mener utvalget at det "også er et offentlig ansvar å legge forholdene til rette for en mest mulig korrekt regnskapsavleggelse". Utvalget anser "at det vil være rimelig med en deling av finansieringen av standardsetterens virksomhet mellom det offentlige,



næringslivet og de stiftende organisasjoner". Utvalget anser videre at det vil "være hensiktsmessig at standardsetter for å få offentlig støtte, må framlegge en årsplan for virksomheten for den kommende periode. Fagdepartementet vil kunne knytte betingelser til støtten blant annet gjennom godkjenning av årsplanen".

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger.

Departementet legger vekt på at et fortsatt aktivt og kompetent standardsettende organ vil være av stor betydning for å sikre faste rammer for god regnskapsrapportering. Samtidig endres rammene for standardsetting vesentlig når børsnoterte foretak fra 2005 skal utarbeide konsernregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene IFRS og ikke etter norske regnskapsstandarder. Funksjonen til den norske standardsetteren blir da i mer utpreget grad å ivareta samfunnets interesse i faste rammer for regnskapsrapportering. Det må antas å bidra til lavere transaksjonskostnader for næringslivet og vanskeliggjøre gjennomføringen av økonomisk kriminalitet. En norsk standardsetter forutsettes videre i proposisjonen å fastsette regnskapsstandarder for foretak uten økonomisk formål (se pkt. 3.5 ovenfor). Slike standarder kan bidra til å sikre kontroll med bruk av bevilgede og innsamlede midler. Standardsetteren bør også bidra med innspill (i høringer mv.) til utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder i the International Accounting Standards Board (IASB).

Departementet legger til grunn at det er hensiktsmessig at den norske standardsetteren kan ta del i arbeidet med å utvikle forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Dette kan f.eks. gjøres ved at den norske standardsetteren fastsetter regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS og at disse stadfestes ved forskrifter i medhold av regnskapsloven. Dette vil tilsvare IFRS-forordningens system for godkjenning av regnskapsstandarder fastsatt av IASB. En annen mulighet kan være å fastsette hovedprinsippene og minstekrav til opplysninger i forskriftene og at den norske standardsetteren utfyller disse med regnskapsstandarder om forenklet anvendelse av IFRS, uten at disse stadfestes som forskrifter. I så fall må forskriftene angi at grunnlaget for slike standarder er et krav om god regnskapskikk. En slik løsning vil tillempe regnskapslovens system. Det kan også tenkes kombinasjoner av de to skisserte metoder.

Som nevnt i pkt. 2.1 ovenfor kan det bli aktuelt å basere forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder på slike forenklede standarder utarbeidet av IASB, "SME-IFRS". Selv om forskriftene baseres på "SME-IFRS", kan det vise seg å være ønskelig med enkelte tilpasninger i de norske forskriftene. Også her vil en norsk standardsetter

med et kompetent regnskapsfaglig miljø kunne yte verdifulle bidrag og påvirke regnskapsløsningene.

Departementet deler utvalgets vurdering av hva som bør kreves av en forsvarlig prosess for fastsetting av regnskapsstandarder. Det må legges vekt på representativ deltakelse fra sentrale interessegrupper (de regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak) samt regnskapsfaglig kompetanse. Ut fra de beskrevne endringer i rammene for et standardsettende organ, kan det framover videre være en samlet fordel at Finansdepartementet har en observatør i det standardsettende organet.

Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å overføre ansvaret for standardsetting til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ. Departementet anser også at det er rimelig at regnskapsbransjen og næringslivet gjennom sine organisasjoner tar et ansvar for utviklingen av regnskapsstandarder gjennom aktive bidrag til det standardsettende organet. Det er etter departementets syn en styrke ved standardsettingen i Norge at bidragsyterne til Norsk RegnskapsStiftelse har vist en slik vilje. Fortsatt standardsetting i et frittstående organ legger etter departements syn best til rette for slike aktive bidrag.

Departementet viser til utvalgets vurdering av at endrede rammer for standardsetting sammen med at forsvarlige rammer for utarbeidelse av årsregnskap også er et offentlig ansvar, tilsier offentlige bidrag til det standardsettende organet. Slike bidrag vil kreve en konkret budsjettprioritering.

Departementet vil evaluere forholdet for standardsetting og forskrift når reglene har virket i noen tid.

#### 4.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at standardsetting i Norge siden 1989 har skjedd i regi av Norsk RegnskapsStiftelse, og at Regnskapslovutvalget legger vekt på gode erfaringer med denne måten å fastsette norske regnskapsstandarder på. Gode standarder er både i regnskapsbrukernes og i de regnskapspliktiges interesse. Komiteen deler Regjeringens vurdering av at den norske standardsetteren bør ta del i det videre arbeidet med å utvikle forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Det er hensiktsmessig med en representativ deltagelse fra sentrale interessegrupper som regnskapspliktige, regnskapsbrukere, revisorer, akademikere og små foretak samt regnskapsfaglig kompetanse. Komiteen ser det som fornuftig at Finansdepartementet har en observatør i det standardsettende organet. Komiteen viser også til Regnskapslov-

utvalgets vurdering av at endrede rammer for standardsetting sammen med at forsvarlige rammer for utarbeidelse av årsregnskap også er et offentlig ansvar, tilsier offentlige bidrag til det standardsettende organet.

Komiteen slutter seg på denne bakgrunn til Regjeringens vurderinger i proposisjonen.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet vil understreke at det ville være fordelaktig med en større og bredere sammensetning i Norsk RegnskapsStiftelse, også av ressurs hensyn.

## **5. SELSKAPSRETTLIGE TILPASNINGER OG TILPASNINGER TIL OFFENTLIG RAPPORTERING**

### **5.1 Selskapsrettslige tilpasninger**

#### **5.1.1 Sammen drag**

##### INNLEDNING

De regnskapsmessige vurderingsreglene påvirker årsresultatet og egenkapitalen. Disse størrelsene i selskapsregnskapet danner grunnlag for beregning av fri og bundet egenkapital for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. beskrivelsen i pkt. 6.1.1 i proposisjonen.

I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) har departementet foreslått adgang til å anvende de internasjonale regnskapsstandardene IFRS i samsvar med forordning (EF) nr. 1606/2002 (IFRS-forordningen) i konsern- og selskapsregnskapet (for børsnoterte foretak er anvendelsen i konsernregnskapet pliktig). I proposisjonen her foreslås det videre en generell adgang til å fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av disse internasjonale regnskapsstandardene i konsern- og selskapsregnskapet. Det vises til omtalen i pkt. 2.1 ovenfor.

Anvendelse av IFRS innebærer utvidet plikt eller adgang, til regnskapsmessig vurdering av visse eiendeler og gjeldsposter til virkelig verdi i forhold til det som følger av regnskapsloven, og til en form for oppskrivning av anleggsmidler kalt verdiregulering. Det foreslås ikke tilsvarende utvidet adgang til regnskapsføring som nevnt i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. Forslag om nøytralisering av konsekvenser for fri og bundet egenkapital av å anvende oppskrivning (verdiregulering) og virkelig verdivurdering i samsvar med IFRS vurderes under punktet "fond for urealiserte gevinster" nedenfor.

Både regnskapsloven og IFRS tillater vurdering av investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet (joint ventures) etter den såkalte egenkapitalmetoden eller (for felleskontrollert virksomhet) den beslektede bruttometo-

den. Metodene innebærer inntektsføring både av utdelt og ikke utdelt andel av resultatet i det selskapet investeringen gjelder. Forslag om justeringer i det tilknyttede kravet om avsetning til et bundet fond for vurderingsforskjeller vurderes under punktet "fond for vurderingsforskjeller" nedenfor.

Etter IFRS (IAS 21) skal årsregnskapet føres i foretakets funksjonelle valuta. Det foreslås i proposisjonen en tilsvarende adgang etter regnskapsloven, jf. pkt. 2.4 ovenfor. Føring av selskapsregnskapet i en annen valuta enn norske kroner kan ha konsekvenser for fri og bundet egenkapital. Dette omtales under punktet "fremmed valuta" nedenfor.

##### FOND FOR UREALISERTE GEVINSTER

Departementet viser til utvalgsflertallets vurdering av at urealiserte gevinster knyttet til annet enn finansielle instrumenter bør være bundet egenkapital. Flertallet går inn for at urealiserte gevinster knyttet til finansielle instrumenter bør være fri egenkapital. Utvalgets forslag knytter seg til forslagene om å åpne for vurdering av finansielle instrumenter, investeringseiendommer og biologiske eiendeler (landbruk, havbruk og skogbruk) til virkelig verdi i samsvar med IFRS. Utvalget foreslår ikke oppskrivningsadgang i samsvar med adgangen til verdiregulering av anleggsmidler etter IFRS. I proposisjonen foreslås det tilpasning til IFRS utenfor IFRS-forordningens område etter en annen modell enn den som er foreslått av utvalget. Modellen innebærer en adgang til å følge forenklete IFRS etter egne forskrifter, mens det ikke åpnes for utvidet anvendelse av virkelig verdi eller oppskrivning i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven (se pkt. 2.1 ovenfor). Departementet mener at en naturlig konsekvens av dette bør være at urealiserte gevinster knyttet til utvidet anvendelse av virkelig verdi og oppskrivning etter IFRS skal være bundet egenkapital. Dette inkluderer vurdering til virkelig verdi av andre finansielle instrumenter enn markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter regnskapsloven § 5-8. Departementet legger vekt på at utbyttegrunnlag bør være tilnærmet likt i selskaper som fører årsregnskap i samsvar med IFRS og de som følger regnskapsloven og norsk god regnskapsskikk. Departementet legger også vekt på de forhold utvalget mener taler for at urealiserte gevinster skal være bundet egenkapital.

Innen IFRS-forordningens område er det begrenset adgang til å fastsette særskilte regnskapsregler, inkludert spesifisering av bundne fond. IFRS-forordningen omfatter imidlertid ikke selskapsrettslige regler om fri og bundet egenkapital. Departementet anser at dette forholdet gjør det nødvendig å fastsette bestemmelser om avsetning til bundne fond i aksjelovgivningen og ikke i regnskapsloven. Hensynet til spesifisering i balansen ivaretas likevel også innen

IFRS ved kravet etter IAS 1 om at fond skal spesifiseres i balansen under egenkapital.

Departementet foreslår etter dette krav om at aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det etter forslaget sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost hensyntatt effekten av utsatt skatt. Dette skal gjelde tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte dersom det ved verdiregulering (oppskrivning) eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.

Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter etter forslaget ikke differanser som nevnt knyttet til vurdering av:

- finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5-8,
- pengeposter i utenlandsk valuta,
- eiendeler som nevnt i § 8-1 første ledd nr. 2 eller
- andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

Fondet skal kunne løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.

Det foreslås videre at departementet skal kunne gi forskrifter om beregning av differansen som nevnt over.

Departementet foreslår videre en adgang for departementet til å fastsette forskrifter om at en annen verdi enn balanseført verdi av tingsuttak kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger. Forslaget må ses i sammenheng med og forutsetter vedtakelse av Justisdepartementets forslag i Ot.prp. nr. 29 (2004-2005) om endringer i forsikringsavtaleloven mv. om at balanseført verdi av tingsuttak legges til grunn i forhold til beløpssmessige utdelingsbegrensninger i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det er en fare for at hensikten med det forslaget ikke vil bli tilstrekkelig ivaretatt med tingsuttak av eiendeler som vurderes til virkelig verdi ved anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i selskapsregnskapet og som gir bidrag til fond for urealiserte gevinster.

Det vises til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven) ny § 3-3 a, § 3-6 tredje ledd nytt annet punktum og merknadene til bestemmelsene i kapittel 9.

#### FOND FOR VURDERINGSFORSKJELLER

Det vises til forslaget i pkt. 2.3 ovenfor om adgang men ikke plikt til å vurdere investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontroll-

ert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Avsetning av ikke utdelt resultatandel fra slike investeringer til et bundet fond er nødvendig etter EØS-reglene etter regnskapsdirektivene og er fastsatt i regnskapsloven § 5-17 tredje ledd nr. 4, jf. også § 6-2 C II nr. 1. Som utvalget påpeker, har reglene om avsetning til fondet i enkelte henseender vært uklare og kompliserte å forholde seg til. Det vises også til Ot.prp. nr. 13 (2000-2001) kapittel 4 der det legges opp til en endelig vurdering om anvendelse av egenkapitalmetoden og fond for vurderingsforskjeller i forbindelse med evalueringen av regnskapsloven. Etter utvalgets analyse er det særlig egenkapitaltransaksjoner og transaksjoner mellom morselskap og datterselskap der det oppstår interngevinst som skaper problemer. Utvalget har utformet et forslag til løsning som høringsinstansene ikke har hatt merknader til. På samme måte som for fond for urealiserte gevinster, bør kravet til avsetning til fond for vurderingsforskjeller fastsettes i aksjelovgivningen.

Departementet foreslår etter dette å overføre kravene til avsetning til fond for vurderingsforskjeller til bestemmelser i aksjeloven og allmennaksjeloven om at fond for vurderingsforskjeller er bundet egenkapital. Etter forslaget skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden kan etter forslaget unnlates avsett til fond for vurderingsforskjeller. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.

Det vises til lovforslaget del III (aksjeloven) og IV (allmennaksjeloven) endret § 3-3.

#### FREMME VALUTA

Det vises til forslag i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) pkt. 3.4.6 om at departementet i forskrift kan gi regler om beregning av fri og bundet egenkapital når årsregnskapet er ført i en annen valuta enn norske kroner, jf. lovforslaget del V (aksjeloven) og del VI (allmennaksjeloven). En slik bestemmelse vil være nødvendig og tilstrekkelig også i forhold til selskaper som fører årsregnskap i annen valuta enn norske kroner etter bestemmelser foreslått i proposisjonen her.

#### 5.1.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til problemstillinger tatt opp av Norsk RegnskapsStiftelse og Den norske Revisorforening vedrørende selskapsrettslige og skattemes-

sige konsekvenser ved ubytte og konsernbidrag. Komiteen viser til brev datert 28. februar 2005 fra finansministeren til Høyres fraksjon, hvor det fremgår at forslag til nødvendige endringer i skatte- og ligningsloven vil bli fremmet i egen odelstingsproposisjon i løpet av 2005, og at det tas sikte på at tilpasningene i skatte- og ligningslovgivningen skal ha virkning for inntektsåret 2005. Komiteen viser videre til at det kan være uheldige innlåsnings effekter som følge av at IFRS har andre regler for resultat- og balanseføring av utbytte og konsernbidrag som ikke tillater inntektsføring hos morselskap eller investor i tilknyttet selskap før utbyttet/konsernbidraget er vedtatt. Komiteen ser positivt på at departementet legger opp til å vurdere det nærmere behovet for tilpasninger i regelverket i forbindelse med den nevnte gjennomgangen av skatte- og ligningslovgivningen.

Komiteen slutter seg på denne bakgrunn til Regjeringens forslag.

## 5.2 Tilpasninger til offentlig rapportering

### 5.2.1 Sammendrag

#### RESULTAT- OG BALANSEOPPSTILLING TIL BRUK FOR OFFENTLIG KONTROLL OG STATISTIKK

Som omtalt under pkt. 3.7 i proposisjonen kan regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen ikke pålegges å følge oppstillingsplanene etter regnskapsloven. Standardisert regnskapsinformasjon er et sentralt grunnlag for utarbeiding av offisiell statistikk, bl.a. nasjonalregnskapet. Standardiserte krav til spesifisering av resultatregnskap og balanse legger til rette for effektiv utnyttelse av regnskapsdata fra et stort antall regnskapspliktige. Det er en forutsetning for elektronisk håndtering av årsregnskaper som er innsendt til Regnskapsregisteret. For de regnskapspliktige, norske næringsdrivende, innebærer denne utnyttelsen av regnskapsdata til statistikkproduksjon en klar lettelse av rapporteringsbyrdene. Slike data er nødvendige for å utarbeide sentral nasjonal statistikk. Alternativet er å pålegge de næringsdrivende særskilt innrapportering av regnskapsdata til statistikkmyndighetene. Det er nødvendig å sikre slik standardisert regnskapsinformasjon også for de regnskapspliktige som etter IFRS-forordningen ikke kan pålegges å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven i selskapsregnskapet. Departementet legger vekt på at dette behovet dekkes uten unødige byrder for de aktuelle regnskapspliktige. Det viktigste tiltaket etter forslaget her er i så måte å gjennomføre at oppstillingsplanene etter regnskapsloven oppfyller de krav som stilles etter IFRS. Det er således ingen hinder for de regnskapspliktige som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS-forordningen fra å benytte oppstillingsplanene i regnskapsloven. For disse er det ikke nødvendig med sær-

skilt statistikkrapportering av regnskapsinformasjon. For de som likevel benytter muligheten etter IFRS-forordningen til å stille opp resultatregnskapet og balansen på en annen måte må det innhentes standardisert regnskapsinformasjon til statistikkproduksjon. Departementet anser at den minst byrdefulle løsningen da vil være et krav om å utarbeide en egen resultat- og balanseoppstilling i samsvar med oppstillingsplanene i regnskapsloven som skal sendes til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet.

På den måten vil en unngå å etablere et system med separat rapportering til statistikkmyndighetene og andre instanser. Etter departementets oppfatning vil en plikt til å utarbeide egen resultat- og balanseoppstilling være mindre byrdefullt for de regnskapspliktige ved at resultat- og balanseoppstillingen skal sendes inn til Regnskapsregisteret på lik linje med årsregnskapet, slik at de regnskapspliktige ikke behøver å forholde seg til andre offentlige organer.

Plikten til å utarbeide egen resultat- og balanseoppstilling til statistikk- og kontrollformål vil bare være aktuell for regnskapspliktige som velger å utarbeide selskapsregnskap etter IFRS-forordningen. Departementet mener det er grunn til å anta at få regnskapspliktige vil benytte denne adgangen framfor den foreslåtte adgangen til å utarbeide selskapsregnskap etter forskrifter om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder, jf. pkt. 2.1 ovenfor. For disse gjelder ikke begrensningene etter IFRS-forordningen, og det vil være et krav om at de følger oppstillingsplanene i regnskapsloven. Videre antar departementet at muligheten etter forslaget om å slippe statistikkrapportering ved å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven, vil være et klart insentiv til å følge disse oppstillingsplanene. Departementet antar derfor at det foreslåtte kravet om resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk vil være aktuelt kun for et helt begrenset antall regnskapspliktige.

Departementet anser at standardiserte oppstillinger av resultatregnskapet og balansen også kan være nyttig for kontrollmyndigheter, og foreslår derfor at de foreslåtte oppstillingene også skal være tilgjengelige for slike myndigheter. Disse oppstillingene kan imidlertid ikke være allment tilgjengelig. Det vil bryte med EØS-reglene etter IFRS-forordningene. Departementet har vurdert om oppstillingene bør revisorbekreftes, men har kommet til at nytten ved det ikke kan forsvare kostnadene for de regnskapspliktige. Revisorbekreftelse er ikke påkrevet av statistikkhensyn og kontrollmyndighetene vil ha et revidert årsregnskap å forholde seg til.

Departementet foreslår etter dette at regnskapspliktige som i henhold til regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder fastsatt

i medhold av § 3-9 annet ledd skal utarbeide egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7-8 b. Dette kravet skal ikke gjelde dersom den regnskapspliktige i selskapsregnskapet har stilt opp resultatregnskapet og balansen i samsvar med bestemmelse-ene i kapittel 6 og i tilfelle i samsvar med § 7-8 b.

Det foreslås at bestemmelsene om innsendingsplikt i § 8-2 første ledd, forsinkelsesgebyr i § 8-3 og innkreving av forsinkelsesgebyr i § 8-4 skal gjelde tilsvarende for resultat- og balanseoppstillingen.

Videre foreslår departementet en bestemmelse om at Regnskapsregisteret ikke kan gjøre innholdet kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.

Departementet viser til lovforslaget del I (regnskapsloven) ny § 9-2.

#### FREMMEDE VALUTA

I pkt. 2.4 ovenfor slutter departementet seg til utvalgets forslag om at funksjonell valuta skal kunne benyttes som regnskapsvaluta. Noen av høringsinstansene har pekt på at en annen valuta enn norske kroner kan svekke årsregnskapet som grunnlag for kontroll og statistikk. For den nærmere vurdering som ligger til grunn for departementets forslag vises det til avsnitt 3.4.6 i proposisjonen.

#### AVVIKENDE REGNSKAPSÅR

I pkt. 3.3 ovenfor slutter departementet seg til utvalgets forslag om å tilføye en bestemmelse i regnskapsloven § 1-7 om at annet regnskapsår enn kalenderåret kan benyttes dersom det, på grunn av sesongmessig virksomhet, øker årsregnskapets informasjonsverdi. Departementet slutter seg også til utvalgets forslag om at bestemmelsene om at datterselskap av utenlandsk foretak kan velge avvikende regnskapsår, flyttes fra forskrift til regnskapsloven § 1-7.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse pekt på at avvikende regnskapsår kun bør tillates ved forskrift, hvor det klart framgår hvilke kriterier som skal legges til grunn. Skattedirektoratet begrunner dette blant annet i kontrollhensyn. Departementets avveining av de ulike momentene framgår av punkt 4.4.5 i proposisjonen.

#### 5.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

## 6. OVERGANGSREGLER OG IKRAFTTREDELSE

### 6.1 Sammendrag

#### Overgangsregler

Departementet foreslår overgangsbestemmelser om forenklet omregning ved endring av regnskapsvaluta og om adgang til å gi forskrifter om regnskapsføringer ved overgang fra gruppen små foretak. Det vises til lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-6 femte ledd og § 3-4 første ledd tredje punktum.

Det foreslås også en overgangsordning for forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Det vises til omtalen i pkt. 2.1 ovenfor.

Departementet foreslår at departementet skal kunne fastsette andre overgangsbestemmelser. Det vises til lovforslaget del VI nr. 2 annet ledd.

#### Ikrafttredelse

Departementet legger opp til at bestemmelsene i loven settes i kraft raskt, i hovedsak med virkning fra 1. januar 2005.

Overgangsordningen om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder kan ikke tre i kraft uten at det er gjennomført skattemessige tilpasninger. Departementet tar sikte på å foreslå endringer i skattelovgivningen slik at lovregler kan tre i kraft med virkning for inntektsåret 2005. Vurderingen her er den samme som for anvendelse av fullstendig IFRS etter IFRS-forordningen. Det vises til omtalen av dette i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) pkt. 3.4.6 (s. 24-26).

### 6.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteen viser til sine merknader under pkt. 2.1.2 ovenfor der komiteen går imot Regjeringens forslag til overgangsregel VI nr. 2 første ledd.

## 7. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

### 7.1 Sammendrag

Forslagene som fremmes i proposisjonen antas ikke å medføre økte kostnader av betydning eller økte administrative byrder for de regnskapspliktige eller for det offentlige.

Forslagene til innretning av regnskapsreguleringen presentert i pkt. 2.1 ovenfor inkluderer adgang til forenklet anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene IFRS. Etter departementets vurdering legger forslaget til rette for vesentlige besparelser for selskaper i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i samsvar med fullstendig IFRS etter EØS-reglene om dette (se omtalen av IFRS-forord-

ningen i pkt. 2.1.1 i proposisjonen og i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004)).

De grunnleggende regnskapsprinsipper videreføres etter departementets forslag, og vil ikke innebære økte kostnader eller administrative byrder. Etter forslaget kan små foretak fravike det grunnleggende prinsippet om sikring. Denne forenklingen vil kunne gi besparelser for enkelte små foretak.

Forslag til endringer i vurderingsreglene vil etter departementets vurdering ikke innebære økte kostnader eller administrative byrder for de regnskapspliktige. Forslaget om å gjøre permanent den gjeldende overgangsordningen om at det ikke er plikt til å anvende egenkapitalmetoden og bruttometoden i selskapsregnskapet, gir besparelser i forhold til å videreføre slik plikt.

Forslagene om adgang til å regnskapsføre i fremmed valuta og en noe utvidet adgang til å ha et avvikende regnskapsår, antas å gi en viss svekkelse av årsregnskapet som kontrollgrunnlag for skattemyndighetene og andre kontrollmyndigheter. Det vises til avveiningen av dette i pkt. 2.4 og 3.3 ovenfor.

Forslagene om endringer som gjelder konsernregnskap, fusjon og fisjon (se omtalen i pkt. 2.5 og 2.6 ovenfor) antas ikke å medføre vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser. Forslaget om adgang for små foretak til å videreføre balanseførte verdier i fisjonerte selskaper (pkt. 3.1 ovenfor) innebærer en forenkling som antas å gi besparelser og lette de administrative byrdene for små foretak som fisjonerer.

Departementet foreslår at det gis valg mellom en arts- og funksjonsinndeling i oppstillingsplanene i samsvar med en slik adgang etter IFRS og EUs regnskapsdirektiver. Adgangen medfører ikke økonomiske eller administrative konsekvenser.

Krav til noteopplysninger endres ikke vesentlig, og vil etter departementets oppfatning ikke medføre økonomiske eller administrative konsekvenser for de regnskapspliktige eller for det offentlige. Det foreslås nye og mer omfattende opplysningskrav for allmennaksjeselskaper og børsnoterte foretak om ytelser til ledende personer. For disse foretakene medfører forslaget en økt administrativ byrde.

For foretak som utarbeider selskapsregnskap i samsvar med IFRS-forordningen, og som benytter adgangen etter denne til ikke å følge kravene til oppstilling av resultatregnskapet og balansen i regnskapsloven kapittel 6, foreslås det krav om særskilt regnskapsrapportering til Statistisk sentralbyrå. Tilleggsrapporteringen kan unngås ved å følge oppstillingsplanene i regnskapsloven, noe IFRS ikke er til hinder for. Ut fra dette medfører ikke kravet økonomiske eller administrative konsekvenser for de regnskapspliktige. Håndteringen av tilleggsrapportene vil medføre administrative konsekvenser for Regn-

sksregisteret. Merkostnader forutsettes dekket innenfor gjeldende budsjettammer. For statistikk- og kontrollmyndighetene legger tilleggsrapporteringen til rette for fortsatt standardisert håndtering av regnskapsinformasjon.

Forslagene om offentlighet og innsending av regnskap (se pkt. 3.7 ovenfor) legger til rette for enkel håndtering av regnskapsdokumenter i Regnskapsregisteret. Forslagene medfører etter departementets vurdering ikke vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslagene fremmet i kapittel 5 ovenfor om selskapsrettslige tilpasninger er aktuelle for foretak som velger å følge internasjonale regnskapsstandarder eller å anvende egenkapitalmetoden/bruttometoden. Forslagene medfører på den måten ikke økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslagene i kapittel 6 ovenfor om overgangsregler fremmes for å gi administrative lettelser.

## 7.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at forslagene i proposisjonen ikke antas å medføre økte kostnader av betydning eller økte administrative byrder for de regnskapspliktige eller for det offentlige. Forslaget om forenklet anvendelse av IFRS ventes å legge til rette for vesentlige besparelser for selskaper i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap i henhold til fullstendig IFRS. Komiteen mener det er viktig at det ikke legges unødvendige økonomiske byrder på næringslivet, og at tilpasningen av finansiell rapportering for norske foretak til regelverket i EØS-området gjøres på en smidig og kostnadseffektiv måte.

## 8. MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSER

### 8.1 Sammendrag

Kapittel 9 i proposisjonen inneholder merknader til de enkelte bestemmelser det fremmes forslag om.

### 8.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til etterretning.

## 9. FORSLAG FRA MINDRETALL

### Forslag fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet:

#### *Forslag 1*

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-4 skal lyde:

Regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner eller euro.

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk.

§ 5-10 oppheves.

Ny § 7-2 a skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i euro, skal omregningskurser opplyses.

§ 7-25 nytt tredje ledd skal lyde:

Det skal opplyses om foreslått utbytte og konsernbidrag.

§ 7-30 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk og antall ansatte i regnskapsåret.

§ 7-35 nytt fjerde ledd skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i euro, skal omregningskurser opplyses.

§ 7-42 nytt annet ledd skal lyde:

Det skal opplyses om foreslått utbytte og konsernbidrag.

Nåværende annet til femte ledd blir nye tredje til sjette ledd.

§ 7-43 skal lyde:

Det skal opplyses om antall årsverk og antall ansatte i regnskapsåret.

#### **Forslag fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet:**

##### *Forslag 2*

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 7-31 b fjerde ledd nr. 1 skal lyde:

1. antall aksjeopsjoner som er tilbudt eller aksjer som er gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse.

##### *Forslag 3*

Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i regnskapsloven § 3-3 syvende ledd slik at redegjørelsen i årsberetningen også skal omfatte en orientering om selskapets gjeldende holdning til avlønning av ledende ansatte og om forventet utvikling i disse ytelsene i kommende år, jf. § 7-31.

##### *Forslag 4*

Stortinget ber Regjeringen gjøre endringer i børsforskriften § 6-5 slik at det fastsettes krav om at delårsrapporten skal inneholde en prognose på omfanget av ytelser til daglig leder for inneværende regnskapsår, jf. regnskapsloven § 7-31. Prognosen skal være basert på forhold på balansedagen.

##### *Forslag 5*

Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i bestemmelsene i regnskapslovens kapittel 7 på en slik måte at det i alle relevante bestemmelser fastsettes krav om at dersom andre ansatte har ytelser på linje med eller høyere enn ytelser til daglig leder, skal disse opplyses.

##### *Forslag 6*

Stortinget ber Regjeringen legge fram endringer i bestemmelser i regnskapsloven kapittel 7 på en slik måte at det i alle relevante bestemmelser fastsettes krav om at dersom ledende personer har mer enn ett verv eller oppdrag i selskapet, så skal dette opplyses sammen med en angivelse av hvor disse opererer i selskapet.

#### **Forslag fra Fremskrittspartiet, Senterpartiet og Kystpartiet:**

##### *Forslag 7*

Ny overgangsregel til regnskapsloven, nr. 2 første ledd skal lyde:

##### *2. Overgangsbestemmelser*

Regnskapspliktig etter § 1-2 kan for regnskapsår som starter i 2005 utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3-9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Departementet kan i forskrift forlenge overgangsordningen.

#### **Forslag fra Fremskrittspartiet:**

##### *Forslag 8*

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-1 første ledd nr. 3 nytt annet punktum skal lyde:

Unntak fra sammenstillingsprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

§ 4-2 nytt annet ledd skal lyde:

Estimatendringer på avskrivninger på driftsmidler skal fordeles over driftsmiddelets gjenværende levetid.

§ 5-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Langsiktige eiendeler som holdes for salg skal regnskapsføres etter laveste verdis prinsipp.

§ 5-3 nytt fjerde, femte og sjette ledd skal lyde:

Eiendom, anlegg, utstyr og immaterielle eiendeler kan verdsettes til virkelig verdi dersom dette kan måles pålitelig.

Verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen, kan overføres direkte til opptjent egenkapital når reserven realiseres. Hele verdireguleringsreserven kan realiseres ved utrangering eller avhending av eiendelen. Dersom noe av verdireguleringsreserven realiseres etter hvert som en eiendel brukes, er omfanget av den realiserte reserven lik differansen mellom avskrivning basert på eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi og avskrivning basert på eiendelens opprinnelige anskaffelseskost. Overføring fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatregnskapet.

Dersom kontroll over de fremtidige økonomiske fordelene fra en immateriell eiendel er oppnådd ved juridiske rettigheter i en begrenset periode, skal den utnyttbare levetiden til den immaterielle eiendelen ikke overstige den periode foretaket har de juridiske rettighetene, med mindre de juridiske rettighetene kan fornyes, og en fornyelse er overveiende sannsynlig.

§ 5-6 første ledd skal lyde:

Utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Små foretak kan kostnadsføre utgifter til egen utvikling.

§ 5-7 nytt andre ledd skal lyde:

Avskrivning av goodwill kan unnlates. Dersom virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld overstiger anskaffelseskost, skal differansen resultatføres på oppkjøpstidspunktet.

§ 5-8 skal lyde:

#### *Finansielle instrumenter og varederivater*

Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig.

Fond for verdiendringer skal være lik balanseførte verdiendringer på finansielle instrumenter som i henhold til § 4-3 annet ledd ikke er resultatført.

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om regnskapsføring av finansielle instrumenter og varederivater, herunder om hvilke finansielle instrumenter og varederivater som ikke kan vurderes til virkelig verdi.

Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i første ledd, vurdere finansielle instrumenter og varederivater etter generelle vurderingsregler.

Ny § 5-8a skal lyde:

Investerings eiendommer kan vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig.

Ny § 5-8b skal lyde:

Biologiske eiendeler kan vurderes til virkelig verdi når virkelig verdi kan måles pålitelig. Det samme gjelder produkter som er produsert av biologiske eiendeler, ved tidspunkt for høsting.

§ 5-17 nytt tredje ledd skal lyde:

Et morselskap som avlegger et konsernregnskap, kan i sitt selskapsregnskap også anvende de spesielle vurderingsreglene i § 5-8.

§ 5-18 nytt annet ledd skal lyde:

Et morselskap som avlegger et konsernregnskap, kan i sitt selskapsregnskap også anvende de spesielle vurderingsreglene i § 5-8.

§ 7-12 nye pkt. nr. 5 og 6 skal lyde:

5. samlet verdiregulering ved verdsettelse til virkelig verdi
6. verdiregulering ved verdsettelse til virkelig verdi i regnskapsåret.

§ 7-13 nytt fjerde ledd skal lyde:

Det skal opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for verdsettelse til virkelig verdi.

§ 7-17 skal lyde:

§ 7-17. Virkelig verdi av finansielle instrumenter

For hver kategori av finansielle instrumenter som er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi, periodens resultatførte verdiendring, samt periodens verdiendring ført direkte mot egenkapitalen. Det skal i tillegg gis opplysninger om vesentlige forutsetninger som ligger til grunn for vurderingen, samt en spesifisering av endringer i fond for verdiendringer i løpet av regnskapsåret.

For finansielle derivater som ikke er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8, skal det opplyses om virkelig verdi såfremt denne kan estimeres på en pålitelig



måte. Opplysningene skal gis separat for hver kategori av finansielle derivater.

For finansielle eiendeler vurdert etter § 5-8 første og annet ledd der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi, skal det opplyses om balanseført verdi og virkelig verdi av den enkelte eiendelen eller en hensiktsmessig gruppering av eiendelene. Det skal gis en begrunnelse for hvorfor nedskrivning ikke er foretatt. Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet ikke er forbigående.

Nye §§ 7-17a og 7-17b skal lyde:

#### § 7-17a Virkelig verdi av investeringseiendommer

Dersom investeringseiendommer vurderes til virkelig verdi, skal det opplyses om hvilke verdsettelsesmetoder som er benyttet og om vesentlige forutsetninger som beregningene bygger på. Det skal videre opplyses i hvilken grad verdsettelsen bygger på ekstern takst.

Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet.

#### § 7-17b Virkelig verdi av biologiske eiendeler

Dersom biologiske eiendeler og produkter produsert av slike vurderes til virkelig verdi, skal det opplyses om hvilke verdsettelsesmetoder som er benyttet, og om vesentlige forutsetninger som beregningene bygger på.

For hver gruppe av biologiske eiendeler skal det opplyses om beholdningskvanta ved periodens slutt og gjennomsnittsverdier per enhet. Det skal spesifiseres hvordan beholdningsendringer er fremkommet. For produkter produsert av biologiske eiendeler skal det opplyses om periodens produksjonskvanta.

Ytterligere opplysninger skal gis i den utstrekning dette er nødvendig for å bedømme de vurderinger som ligger til grunn for regnskapet.

### Forslag fra Senterpartiet og Kystpartiet:

#### Forslag 9

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 7-30 nytt andre ledd skal lyde:

Det skal opplyses om sykefraværet siste år og utviklingen over de 5 siste år.

## 10. KOMITEENS TILRÅDING

Komiteen viser til proposisjonen og til det som står foran, og rå Odelstinget til å gjøre slikt

### vedtak til lov

om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

#### I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 første ledd skal lyde:

Loven gjelder regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 1 til 12 som er hjemmehørende i Norge, samt regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13.

§ 1-2 første ledd nr. 4 annet strekpunkt skal lyde:

- selskap som ikke er partrederi og som i året har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og *et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk* dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar,

§ 1-2 første ledd nr. 7 skal lyde:

7. *samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner,*

§ 1-2 første ledd nr. 9 oppheves. Nåværende nr. 10 til 14 blir nye 9 til 13, der nr. 9 og 11 skal lyde:

9. *andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,*
11. *enhver som driver enkeltpersonforetak og som i året samlet har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,*

§ 1-2 nye fjerde til sjette ledd skal lyde:

*Foretak som er omfattet av første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11 og som har drevet virksomhet i mer enn ett år, er regnskapspliktig først når vilkår om å overskride beløpsgrenser eller grense for antall ansatte er oppfylt to år på rad.*

*Foretak som har hatt regnskapsplikt etter første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11, men som ett år ikke oppfyller vilkår om beløpsgrense eller antall ansatte, har fortsatt regnskapsplikt fram til vilkårene ikke er oppfylt to år på rad.*

*Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av salgsinntekter og eiendelenes verdi etter første ledd nr. 4, 7, 9 og 11.*

§ 1-3 annet ledd skal lyde:

Regnskapspliktig etter § 1-2 som ikke faller inn under § 1-2 første ledd nr. 11 eller 13, er morselskap hvis vedkommende på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak. En regnskapspliktig skal anses å ha bestemmende innflytelse hvis vedkommende:

1. eier så mange aksjer eller andeler i et annet foretak at de representerer flertallet av stemmene i det andre foretaket, med mindre det i særlige unntakstilfeller klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, eller
2. har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

§ 1-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Betydelig innflytelse skal normalt anses å foreligge når den regnskapspliktige eier så mange aksjer eller andeler at de representerer minst 20 prosent av stemmene i foretaket.

§ 1-5 nr. 3 skal lyde:

3. andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.

§ 1-6 femte ledd skal lyde:

*Departementet kan i forskrift fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak.*

§ 1-7 første og annet ledd skal lyde:

Regnskapsåret er kalenderåret. Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Regnskapspliktig som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak, kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket.

Den regnskapspliktiges første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder. Regnskapsåret kan likevel ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder.

§ 3-2 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen.*

§ 3-3 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.*

Nåværende annet og tredje punktum blir nye tredje og fjerde punktum.

§ 3-3 a annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.*

§ 3-4 skal lyde:

§ 3-4. Regnskapsvaluta, presentasjonsvaluta og språk

*Regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta). Morselskap kan anvende funksjonell valuta i konsernregnskapet og norske kroner i selskapsregnskapet. Ved endring av regnskapsvaluta kan omregning skje til kursen på gjennomføringstidspunktet.*

*Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller regnskapsvalutaen.*

*Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk. Departementet kan ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk.*

§ 3-6 annet og tredje ledd skal lyde:

*Selskapsregnskap som ikke er avlagt i samsvar med anvendte prinsipper i konsernregnskapet, skal for konsolideringsformål omarbeides i samsvar med de prinsipper som er anvendt i konsernregnskapet.*

*Dersom datterselskap følger et annet regnskapsår enn morselskapet, skal konsernregnskapet bygge på et delårsregnskap som avgis ved regnskapsårets slutt. Er avviket tre måneder eller mindre, er det tilstrekkelig at datterselskapets årsregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i den mellomliggende perioden.*

§ 3-7 nytt femte ledd skal lyde:

*Regnskapspliktig hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, kan ikke anvende unntaksbestemmelsene etter denne paragrafen.*

§ 3-8 første ledd skal lyde:

*Et datterselskap skal utelates fra konsolideringen etter § 3-2 tredje ledd hvis aksjene eller andelene i datterselskapet er anskaffet med sikte på midlertidig eie og holdes i påvente av salg.*

§ 3-9 nytt femte ledd skal lyde:

*Departementet kan gi forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder etter forskrifter fastsatt i medhold av annet ledd. I forskriften kan det gjøres unntak fra opplysningskrav i de internasjonale regnskapsstandardene. Forskriften*

kan i særlige tilfeller tillate avvik fra bestemmelser i de internasjonale regnskapsstandardene om innregning og måling, og om nødvendig fastsette alternativ regnskapsføring. Unntaket i § 3-1 tredje ledd fra kapittel 6 gjelder ikke. Forskriften kan fastsette at også andre unntak etter § 3-1 tredje ledd ikke skal gjelde.

§ 4-1 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsippet om sikring, jf. første ledd nr. 5.*

§ 4-1 tredje ledd skal lyde:

*Regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskaps-skikk for slike regnskapspliktige.*

§ 4-4 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig.*

§ 5-4 nytt tredje ledd skal lyde:

*Finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres når de påløper.*

§ 5-8 første ledd skal lyde:

Finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi dersom de

1. er klassifisert som omløpsmiddel,
2. inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg,
3. omsettes på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, og
4. har god eierspredning og likviditet.

§ 5-8 tredje og fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir nytt tredje ledd.

§ 5-14 annet ledd oppheves.

§ 5-15 oppheves.

§ 5-16 skal lyde:

§ 5-16. Fusjon og fisjon av små foretak

Ved fusjon mellom eller fisjon av små foretak kan eiendeler og gjeld i de fusjonerende eller fisjonnerte foretakene videreføres til balanseførte verdier.

§ 5-17 første og annet ledd skal lyde:

Investering i tilknyttet selskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet. Investering i tilknyttet selskap

skal vurderes etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Egenkapitalmetoden kan likevel ikke anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap.

Investering i datterselskap skal vurderes etter egenkapitalmetoden eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet. Egenkapitalmetoden kan likevel ikke anvendes for midlertidig investering i datterselskap.

§ 5-17 tredje ledd nr. 4 oppheves.

I § 5-18 skal prografoverskriften lyde:

Deltakelse i felleskontrollert virksomhet

§ 5-18 første ledd skal lyde:

Dersom to eller flere deltakere ved avtale i fellesskap kontrollerer en virksomhet (felleskontrollert virksomhet), skal deltakelse i virksomheten regnskapsføres etter generelle vurderingsregler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Deltakelse i felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføres etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Midlertidig deltakelse i felleskontrollert virksomhet kan likevel ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

§ 5-18 annet ledd annet punktum oppheves.

§ 5-19 første ledd annet punktum oppheves.

§ 5-20 oppheves.

§ 6-1 skal lyde:

§ 6-1. Resultatregnskap etter art

Resultatregnskapet etter art skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Annen driftsinntekt
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad
10. Driftsresultat
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt

15. Verdiendring av *finansielle instrumenter* vurdert til virkelig verdi
16. *Nedskrivning av finansielle eiendeler*
17. *Rentekostnad til foretak i samme konsern*
18. Annen finanskostnad
19. Ordinært resultat før skattekostnad
20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. *Ekstraordinære poster*
23. *Skattekostnad på ekstraordinære poster*
24. Årsresultat

*Salgsinntekt etter første ledd nr. 1 skal ikke omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget. Første ledd nr. 11 og 12 skal spesifisere resultatandel fra investering vurdert etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.*

Ny § 6-1 a skal lyde:

§ 6-1 a. *Resultatregnskap etter funksjon*

*Resultatregnskapet etter funksjon skal ha følgende oppstillingsplan:*

1. *Salgsinntekt*
2. *Kostnad solgte varer*
3. *Brutto resultat*
4. *Distribusjonskostnader*
5. *Administrative kostnader*
6. *Driftsresultat*
7. *Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap*
8. *Inntekt på andre investeringer*
9. *Renteinntekt fra foretak i samme konsern*
10. *Rentekostnad til foretak i samme konsern*
11. *Annen finansinntekt*
12. *Annen finanskostnad*
13. *Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi*
14. *Ordinært resultat før skattekostnad*
15. *Skattekostnad på ordinært resultat*
16. *Ordinært resultat*
17. *Ekstraordinære poster*
18. *Skattekostnad på ekstraordinære poster*
19. *Årsresultat*

*Salgsinntekt etter første ledd nr. 1 skal ikke omfatte skatter og avgifter direkte knyttet til salget. Første ledd nr. 7 og 8 skal spesifisere resultatandel fra investering vurdert etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.*

§ 6-2 første ledd A III nr. 7 og nytt nr. 8 skal lyde:

7. *Obligasjoner*
8. *Andre fordringer*

§ 6-2 første ledd C I nytt nr. 3 skal lyde:

3. *Annen innskutt egenkapital*

§ 6-2 første ledd C II nr. 1 skal lyde:

1. *Fond*

§ 6-2 første ledd C II nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nytt nr. 2.

§ 6-2 første ledd D III nr. 7 oppheves. Nåværende nr. 8 blir nytt nr. 7.

§ 6-2 annet ledd skal lyde:

*Beholdning av egne aksjer skal føres opp til pålydende på egen linje under posten selskapskapital eller spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.*

§ 6-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

*I stedet for en oppstillingsplan etter første ledd kan den regnskapspliktige inndelegge eiendeler og gjeld etter likviditet dersom opplysningene er spesifisert på tilsvarende måte som etter første ledd, og dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger.*

§ 6-3 første, annet og nytt tredje ledd skal lyde:

*Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene.*

*Poster, unntatt poster under egenkapital, skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap.*

*Regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 9, 10 eller 11, og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan avvike fra oppstillingsplanene i § 6-1, § 6-1 a og § 6-2, dersom dette anses som god regnskapskikk for slike regnskapspliktige.*

§ 6-5 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*I resultatregnskapet vises årsresultat før og etter minoritetsinteresser.*

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 7-2 første ledd første punktum skal lyde:

*Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring og omregning av utenlandsk valuta.*

§ 7-2 første ledd tredje punktum skal lyde:

*Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet.*

Ny § 7-2 a skal lyde:

§ 7-2 a. Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta

*Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal regnskapsvalutaen og omregningskurser opplyses. I selskapsregnskapet skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner.*

Ny § 7-8 b skal lyde:

§ 7-8 b. Spesifisering av driftskostnader etter art

*Dersom driftskostnadene ikke er spesifisert etter sin art i resultatregnskapet, skal spesifisering foretas etter følgende oppstilling:*

1. *Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer*
  2. *Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler*
  3. *Varekostnad*
  4. *Lønnskostnad*
  5. *Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
  6. *Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
  7. *Annen driftskostnad*
- § 6-6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende.*

I § 7-12 skal innledningen til første ledd lyde:

*For hver post under varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om:*

§ 7-12 første ledd nr. 1 skal lyde:

1. *anskaffelseskost med spesifisering av balanseførte finansieringsutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler.*

§ 7-13 første ledd første punktum skal lyde:

*For hver post under varige driftsmidler skal det opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan.*

§ 7-13 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir nytt tredje ledd.

§ 7-14 første ledd skal lyde:

*For hver post under immaterielle eiendeler skal økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan opplyses.*

§ 7-15 nytt femte ledd skal lyde:

*I konsernregnskapet skal det opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart*

*kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. § 1-3 annet ledd nr. 1. Det skal opplyses om de forhold som påviser at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse.*

§ 7-17 første ledd første punktum skal lyde:

*For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert etter § 5-8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring.*

§ 7-17 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7-17 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

*Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet er forbigående.*

§ 7-19 første ledd første punktum skal lyde:

*For hver post under eiendeler skal det opplyses om fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt.*

§ 7-25 nytt første ledd skal lyde:

*Opptjent egenkapital skal spesifiseres.*

Nåværende første ledd blir nytt annet ledd, der nytt tredje punktum skal lyde:

*Opplysningene kan i stedet gis i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.*

§ 7-27 nytt første ledd skal lyde:

*Dersom egne aksjer ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen, må spesifisering gis i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.*

Nåværende første ledd blir nytt annet ledd.

§ 7-30 skal lyde:

*Det skal opplyses om antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt i regnskapsåret.*

§ 7-31 første ledd annet punktum oppheves.

§ 7-31 fjerde ledd skal lyde:

*Når en eller flere opplysninger som nevnt i første eller annet ledd ikke gis fordi den regnskapspliktige ikke har hatt utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser eller annen godtgjørelse til daglig leder, medlem av styret eller bedriftsforsamlingen, skal det opplyses særskilt om dette.*

Ny § 7-31 a skal lyde:

§ 7-31 a. Godtgjørelse til revisor

Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen. Honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen skal spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester. Opplysningene skal også omfatte godtgjørelse til foretak som revisor har et særskilt samarbeid med.

Ny § 7-31 b skal lyde:

§ 7-31 b. Ytelser til ledende personer i store foretak

Store foretak skal opplyse om samlet godtgjørelse og andre fordeler som er gitt til de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmene av henholdsvis styret, kontrollkomiteen og andre valgte selskapsorganer med unntak av bedriftsforsamlingen.

Det skal videre gis opplysninger for hver person omfattet av første ledd som har hatt ansettelsesforhold eller verv for selskapet i løpet av regnskapsåret spesifisert i samsvar med tredje til sjette ledd.

Opplysninger om godtgjørelse eller honorarer skal minst omfatte:

1. den totale lønn vedkommende har mottatt eller opptjent for tjenester ytt i løpet av regnskapsåret, herunder eventuelle møtehonorarer vedtatt av generalforsamlingen,
2. godtgjørelse og fordeler vedkommende har mottatt fra foretak i samme konsern,
3. godtgjørelse i form av overskuddsdeling eller bonusutbetalinger og grunnen til at slike ytelser er gitt,
4. betydelig eller vesentlig tilleggsgodtgjørelse for spesielle tjenester utenfor de normale funksjoner for en leder,
5. betalt eller skyldig vederlag til hver tidligere administrerende direktør og styreleder i regnskapsåret i forbindelse med avslutning av vedkommendes ansettelsesforhold eller verv, og
6. beregnet verdi av totale fordeler i annet enn kontanter som anses som godtgjørelse.

Opplysninger om aksjer, opsjonsrettigheter og opsjonsprogrammer skal minst omfatte:

1. antall aksjeopsjoner som er tildelt eller aksjer som er gitt av foretaket i løpet av regnskapsåret, og vilkårene for å benytte disse,
2. antall aksjeopsjoner som er innløst i løpet av regnskapsåret. For hver av disse skal det opplyses om antall aksjer som er innløst og om innløsningskursen eller verdien av rettighetene i aksjeinsentivordningen ved regnskapsårets slutt,
3. antall aksjeopsjoner som ikke er innløst ved regnskapsårets slutt, innløsningskursen, forfalls-

tidspunktet og hovedbetingelsene for å utøve rettighetene,

4. betingelser for eksisterende aksjeopsjoner i løpet av regnskapsåret.

For ytelsesbaserte pensjonsordninger skal det minst opplyses om endringer i den enkeltes opptjente rettigheter etter ordningen i løpet av regnskapsåret. For innskuddsbaserte pensjonsordninger skal det minst gis opplysninger om innskudd i ordningen som foretaket i løpet av regnskapsåret har betalt eller blitt skyldig for hver person som er omfattet av første ledd.

Det skal opplyses om lån, forskuddsbetalinger og sikkerhetsstillelser selskapet eller andre selskap i konsernet har gitt til personer som omfattet av første ledd, herunder hvilke vilkår som gjelder, avdragsplan, utestående beløp og rentesatsen.

Opplysningene etter paragrafen her og i tilfelle også opplysningene etter § 7-31 og § 7-32 første ledd, kan i stedet for i noter gis i en rapport om godtgjørelse til ledende personer. Rapporten skal inngå i årsberetningen.

§ 7-32 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7-35 første ledd skal lyde:

Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring og omregning av utenlandsk valuta. Endringer i hvilke prinsipper som anvendes skal begrunnes. Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet. Det skal gis opplysninger om og begrunnelse for eventuell sikringsvurdering, jf. § 4-1 nr. 5.

§ 7-35 nytt fjerde ledd skal lyde:

Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal regnskapsvalutaen og omregningskurser opplyses. I selskapsregnskapet skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner.

§ 7-36 nytt femte ledd skal lyde:

I konsernregnskapet skal det opplyses om navnet på foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. § 1-3 annet ledd nr. 1.

Nåværende femte til åttende ledd blir nye sjette til niende ledd.

§ 7-37 første ledd første punktum skal lyde:

For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert etter § 5-8, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte *verdiendring*.

§ 7-37 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 7-37 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at *verdifallet er forbigående*.

§ 7-37 a første ledd første punktum skal lyde:

Det skal gis opplysninger om egenskaper ved og omfang av finansielle derivater som er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8 *første ledd*, fordelt på klasser av derivater.

I § 7-38 skal paragrafoverskriften lyde:

§ 7-38. *Spesifisering av resultatregnskapet*

§ 7-38 nye annet og tredje ledd skal lyde:

*Dersom driftskostnadene ikke er spesifisert etter sin art i resultatregnskapet, skal spesifisering foretas etter følgende oppstilling:*

1. *Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer*
  2. *Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler*
  3. *Varekostnad*
  4. *Lønnskostnad*
  5. *Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
  6. *Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler*
  7. *Annen driftskostnad*
- § 6-6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende.*

§ 7-42 første ledd tredje punktum skal lyde:

*Dersom egne aksjer ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen, må spesifisering gis i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.*

§ 7-42 annet ledd skal lyde:

Aksjeselskap skal opplyse om selskapets 10 største aksjeeiere og deres eierandeler. Opplysning om aksjeeiere som eier under 5 prosent av aksjene kan utelates.

§ 7-43 skal lyde:

Det skal opplyses om *antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt* i regnskapsåret.

§ 8-1 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*Slik begjæring kan avvises dersom dokumentene er tilgjengelige i Regnskapsregisteret.*

§ 8-3 første og annet ledd skal lyde:

Dersom årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning som skal sendes til Regnskapsregisteret ikke er avsendt før 1. august i året etter regnskapsåret, skal den regnskapspliktige betale forsinkelsesgebyr *inntil innsendingsplikten er oppfylt, men ikke for mer enn 26 uker. Er regnskapsåret avsluttet på en dato fra 1. januar til 30. juni, er innsendingsfristen etter første punktum 1. februar.* Forsinkelsesgebyr ved innsendingsplikt etter § 8-2 annet ledd påløper ikke før tidligst en måned etter at det utenlandske foretaket skal offentliggjøre årsregnskapet i henhold til reglene for dette i hjemstaten. *Departementet kan i forskrift gi regler om forsinkelsesgebyr.*

Dersom påløpt forsinkelsesgebyr ikke betales innen tre uker etter påkrav fra Regnskapsregisteret, svarer den regnskapspliktiges styremedlemmer solidarisk for *påløpt gebyr*. Har ikke den regnskapspliktige styre, svarer deltakerne eller medlemmene og daglig leder solidarisk for gebyret. *Solidarskyldners ansvar etter dette ledd er begrenset til gebyr påløpt fram til vedkommende fratradte sitt verv.*

§ 8-3 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Regnskapsregisteret kan helt eller delvis frita personer fra solidaransvar etter annet ledd i samsvar med reglene for ettergivelse av gebyr.*

Ny § 9-2 skal lyde:

§ 9-2. *Resultat- og balanseoppstilling til bruk for offentlig kontroll og statistikk*

*Regnskapspliktig som i henhold til § 3-9 tredje eller fjerde ledd utarbeider selskapsregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder fastsatt i medhold av § 3-9 annet ledd, skal utarbeide en egen resultatoppstilling og balanseoppstilling utenfor årsregnskapet i samsvar med kapittel 6 og i tilfelle spesifisering av driftskostnadene i samsvar med § 7-8 b.*

*Kravet etter første ledd gjelder ikke dersom den regnskapspliktige i selskapsregnskapet har stilt opp resultatregnskapet og balansen i samsvar med bestemmelsene i kapittel 6 og i tilfelle i samsvar med § 7-8 b.*

*Bestemmelsene i § 8-2 første ledd, § 8-3 og § 8-4 gjelder tilsvarende for resultat- og balanseoppstilling som skal utarbeides etter denne paragraf. Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.*

Ny § 9-3 skal lyde:

*§ 9-3. Offentlig organs opplysningsplikt til Regnskapsregisteret*

*Departementet kan ved forskrift bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regnskapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt etter § 1-2 første ledd nr. 4, 7, 9 eller 11 og annet til fjerde ledd. Forskriftene kan fastsette at opplysningene skal gis uten hinder av taushetsplikt.*

§ 10-1 tredje ledd blir nytt første ledd som skal lyde:

For regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 5 til 11 eller 13, kan departementet gi forskrift som utfyller eller fraviker kapittel 3 til 7 og som unntar regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 13 fra regnskapsplikt.

§ 10-3 sjette ledd oppheves. Nåværende åttende ledd blir nytt sjette ledd.

## II

I lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker gjøres følgende endringer:

§ 8 a første ledd første punktum skal lyde:

De innskytere som har og i de siste seks måneder har hatt et innskudd i banken på minst 500 kroner, velger hvert år så mange medlemmer av forstanderskapet og varamedlemmer som vedtektene bestemmer.

§ 9 første ledd bokstav b oppheves.

Nåværende § 9 første ledd bokstav c blir ny bokstav b.

## III

I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-3 skal lyde:

§ 3-3. Fond for vurderingsforskjeller

Selskapet skal ha et fond for vurderingsforskjeller. Dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kan selskapet unnlate å avsette til fondet. En slik

*forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.*

Ny § 3-3 a skal lyde:

§ 3-3 a. Fond for urealiserte gevinster

*Selskapet skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost under hensyn til effekten av utsatt skatt. Dette gjelder tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte som etter annet punktum dersom det ved verdiregulering eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.*

*Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter ikke differanser etter første ledd knyttet til vurdering av:*

- 1. finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5-8,*
- 2. pengeposter i utenlandsk valuta,*
- 3. eiendeler som nevnt i § 8-1 første ledd nr. 2,*
- 4. andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.*

*Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.*

*Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av differansen etter første ledd.*

§ 3-6 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Departementet kan i forskrift fastsette at en annen verdi kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger.*

## IV

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-3 skal lyde:

§ 3-3. Fond for vurderingsforskjeller

Selskapet skal ha et fond for vurderingsforskjeller. Dersom selskapet regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, skal selskapet sette av til fondet en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi og deres anskaffelseskost. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kan selskapet unnlate å avsette til fondet. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.



Ny § 3-3 a skal lyde:

*§ 3-3 a. Fond for urealiserte gevinster*

*Selskapet skal ha et fond for urealiserte gevinster. Dersom selskapet vurderer eiendeler til virkelig verdi, skal det sette av til fondet en positiv differanse mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost under hensyn til effekten av utsatt skatt. Dette gjelder tilsvarende ved vurdering av gjeld til virkelig verdi. Selskapet skal avsette til fondet på samme måte som etter annet punktum dersom det ved verdiregulering eller på annen måte regnskapsfører eiendeler til en verdi som overstiger anskaffelseskost.*

*Plikten til å avsette til fond for urealiserte gevinster omfatter ikke differanser etter første ledd knyttet til vurdering av:*

- 1. finansielle instrumenter i samsvar med regnskapsloven § 5-8,*
- 2. pengeposter i utenlandsk valuta,*
- 3. eiendeler som nevnt i § 8-1 første ledd nr. 2,*
- 4. andre poster når det er fastsatt i forskrift gitt av departementet.*

*Fondet kan løses opp når og i den grad grunnlaget for avsetningen ikke lenger er til stede.*

*Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av differansen etter første ledd.*

§ 3-6 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Departementet kan i forskrift fastsette at en annen verdi kan legges til grunn i forhold til nærmere angitte utdelinger.*

V

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) skal § 18 nr. 2 tredje ledd lyde:

*§ 1-2 annet og tredje ledd. Nåværende fjerde til sjette ledd blir nye annet til fjerde ledd.*

VI

*1. Ikrafttredelse*

Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte bestemmelsene i loven kan settes i kraft til ulik tid. Kongen kan i forskrift fastsette virknings-tidspunkt for bestemmelsene i loven del I.

*2. Overgangsbestemmelser*

Regnskapspliktig som er datterselskap eller morselskap i konsern der norsk eller utenlandsk morselskap utarbeider konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder etter regnskapsloven § 3-9 første eller fjerde ledd eller tilsvarende bestemmelse i hjemstaten, kan for regnskapsår som starter i 2005 utarbeide selskapsregnskap i samsvar med forskrifter gitt i medhold av § 3-9 annet ledd med unntak fra kravene i disse forskriftene til å gi opplysninger i noter til årsregnskapet. Regnskapsloven § 3-1 tredje ledd gjelder tilsvarende, men slik at regnskapsloven kapittel 6 og 7 likevel gjelder. Departementet kan i forskrift forlenge overgangsordningen.

Departementet kan fastsette andre overgangsbestemmelser.

Oslo, i finanskomiteen, den 17. mars 2005

**Siv Jensen**  
leder

**Torbjørn Hansen**  
ordfører

## Vedlegg

### **Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til Stortingets kontor, datert 2. februar 2005.**

#### **Korrigerings av lovforslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)**

Finansdepartementet fremmet 17. desember 2004 Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven).

Departementet ønsker å gjøre Stortinget oppmerksom på tre punkter i lovforslaget som bør vurderes korrigerende.

#### **1 Regnskapsloven § 1-2**

I lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-2 nytt fjerde ledd er det en trykkfeil. Ordet "gir" skal erstattes med "gi".

Lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-2 annet til fjerde ledd forutsetter opphevelse av gjeldende annet og tredje ledd i samsvar med lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) § 18 nr. 2. Etter forskrift 19. november 2004 nr. 1531 trer bokføringsloven § 18 i kraft 1. januar 2006. Departementet legger i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) pkt. 7.2 opp til at bestemmelsene i loven settes i kraft raskt, i hovedsak med virkning fra 1. januar 2005. Dette fordrer en teknisk justering av lovforslaget, som kan gjennomføres slik:

- i. I lovforslaget del I (regnskapsloven) endres "§ 1-2 annet til fjerde ledd skal lyde:" til "§ 1-2 nye fjerde til sjette ledd skal lyde:"
- ii. Lovforslaget tilføyes en ny del V om endringer i bokføringsloven, som kan lyde:

"V

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven), skal § 18 nr. 2 tredje ledd lyde:

*"§ 1-2 annet og tredje ledd. Nåværende fjerde til sjette ledd, blir nye annet til fjerde ledd."*

- iii. Nåværende del V (ikrafttredelse og overgangsbestemmelser) blir ny del VI.

#### **2 Regnskapsloven § 1-6**

Lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-6 nytt sjette ledd, skal være § 1-6 nytt femte ledd.

#### **3 Regnskapsloven § 1-7**

Ved lovforslaget del I (regnskapsloven) § 1-7 annet ledd har det ikke vært meningen å oppheve gjeldende annet punktum. Dette bør derfor føyes til lovforslaget § 1-7 annet ledd (uten kursiv), slik: "Regnskapsåret kan likevel ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder."

#### **4 Regnskapsloven § 3-3**

Lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-3 femte ledd nytt annet punktum, skal være annet ledd nytt annet punktum.

#### **5 Regnskapsloven § 3-9**

I lovforslaget del I (regnskapsloven) § 3-9 nytt femte ledd er det en trykkfeil. I annet punktum skal ordet "forskriftene" erstattes med "forskriften".

#### **6 Regnskapsloven § 5-8**

I lovforslaget del I (regnskapsloven) er ved en feil § 5-8 tredje og fjerde ledd ikke foreslått opphevet, slik det er forutsatt i proposisjonen pkt. 3.3.2 (på s. 40). Dette kan rettes ved følgende tilføyelse i lovforslaget del I:

*"§ 5-8 tredje og fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir nytt tredje ledd."*

#### **7 Regnskapsloven § 7-13**

I lovforslaget del I (regnskapsloven) er ved en feil § 7-13 tredje ledd ikke foreslått opphevet, slik det er forutsatt i proposisjonen pkt. 3.8.2 (på s. 80). Dette kan rettes ved følgende tilføyelse i lovforslaget del I:

*"§ 7-13 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir nytt tredje ledd."*

#### **8 Regnskapsloven § 7-35**

Lovforslaget del I (regnskapsloven) § 7-35 første ledd tredje punktum (små foretak) bør samordnes med den tilsvarende bestemmelsen i lovforslaget § 7-2 første ledd tredje punktum (øvrigt foretak). Det bør på samme måte vurderes å føye til "i konsernregnskapet".

**9 Regnskapsloven § 7-42**

I lovforslaget del I (regnskapsloven) foreslås et nytt tredje punktum i § 7-42 første ledd. Departementet presiserer at gjeldende § 7-42 første ledd tredje punktum foreslås opphevet, jf. omtalen i proposisjonen pkt. 4.2.5 s. 103 første spalte nest siste avsnitt. Dette kan presiseres ved å stryke ordet "nytt" i den foreslåtte lovbestemmelsen.

**10 Aksjeloven § 3-6**

I lovforslaget del III (aksjeloven) § 3-6 tredje ledd nytt annet punktum er det en trykkfeil. Ordet "om" skal tas ut.