

Revisjon og Regnskap



Styrets ansvar for bærekraft

Side 27

Hva kan beskyttes og hvordan?

Varemerker og verdier

Side 38

Hva er viktigst?

**AI-etikk vs.
AI-sikkerhet**

Side 15

**Oppdragsaksept
og fortsettelses-
vurderinger**

Side 19

eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



5

KOMMENTAREN

Nøkkelen til et godt årsoppgjør

Henrik Woxholt

6

AKTUELT

7

LUNCH

10

Statsbudsjettet for 2024

12

Mens vi venter på Godot

14

OFTE STILTE SPØRSMÅL

15

Forsker på hvitvasking trenger hjelp fra revisorer

Anne Marthe Bjønness

16

SPØR OM ARBEIDSRETT

Håkon Andreassen, Maja Elgaaen

17

Hva er viktigst? AI-etikk vs. AI-sikkerhet

Lars Erlend Leganger

21

Oppdragsaksept og fortsettelsesvurderinger

Knut Aker

25

Riktig håndtering av varslings saker

Gro Forsdal Helvik, Henriette Cecilie Breilid,
Maria de Michelis Sperre

29

Styrets ansvar for bærekraft

Hilde Annette Skougstad Gamkinn,
André Standberg

38

Hva kan beskyttes og hvordan? Varemerker og verdier

Gunnhild F. Berge

42

Styrearbeid i organisasjoner som ikke har erverv til formål

Irene Bredvold Weiby, Terje Tvedt,
Mina Therese Daler

45

Slik påvirker interessenters bærekraftskrav SMB-er

Lailanie Maac Sydow, Kristine Wibstad,
Kjell Magne Baksaas

50

Veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp

Kristian Ruth

53

Sanksjoner og eksportkontroll

Kjetil Øpstad, Helene Øien Hval,
Lars Flatåker

56

Fremadrettede prisingsavtaler i norsk rett

Anders Bielert Johansen

61

Frivillig standard fra EFRAG på trappene

Kjersti Okstad Kirkeby,
Carl-Emil Akselberg, Sissel Riise

63

Aktuelt om finansiell rapportering IASB vurderer kraftkontrakter

Robert Madsen

65

INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT

Adrian Dobloug Høidahl
Synne Hurum Austmo

NR. 7/2023
93. årgang

Utgitt av

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

Redaktør

Alf Asklund
alf.asklund@revisorforeningen.no

Abonnement

Årsabonnement: kr 690,-
Bankkonto: 1503.01.29781

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

Utgivelse

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

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

Abonnenter

ca. 6100

Foto

Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon

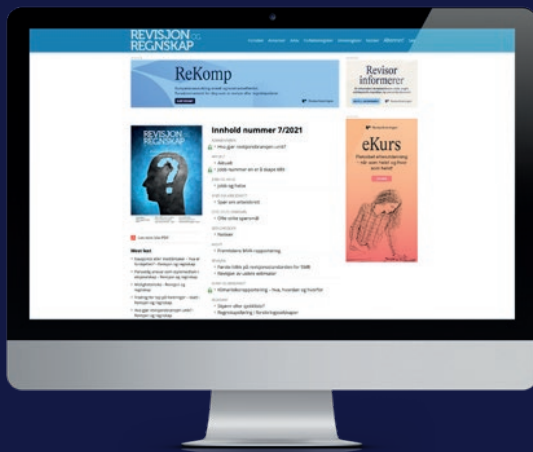
Aksell AS
ISSN 2703-9722

Annonsør

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



Revisjon og Regnskap



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

TOPBOARD
875 x 200 pixler

BOARD
300 x 200 pixler

DIGITAL ANNONSERING REVISJON OG REGNSKAP 2023

Format og priser

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

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

Rabatter

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

Annonsbestilling

Ellen Graham

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

SKYSKRAPER
300 x 600 pixler

[Klikk her for mer informasjon](#)

Nøkkelen til et godt årsoppgjør

Høsten er godt i gang og det er også forberedelsene til årsoppgjøret. Det er når årsoppgjøret starter, vi virkelig ser viktigheten av å ha en tett oppfølging og jevnlig dialog med kundene gjennom året. God planlegging er nøkkelen til et effektivt og godt årsoppgjør, og det grunnlaget legger vi nå.



Statsautorisert revisor
Henrik Woxholt
Styreleder i Revisorforeningen

God forberedelse sikrer både effektivitet og høy revisjonskvalitet slik at vi bruker tiden på det som er viktig i årsoppgjøret. For våre større kunder vil store deler av revisjonen kunne utføres i god tid før jul.

Årsoppgjøret i år blir nok spennende for mange. Konsekvensene av inflasjon, økter og usikkerhet om den økonomiske utviklingen betyr at det må gjøres flere viktige og vanskelig vurderinger. Mange kjenner allerede de tøffere økonomiske tidene på kroppen, det gjelder også flere av virksomhetene vi reviderer. Vår rolle som revisor er ekstra viktig i tyngre og vanskeligere tider, men jeg tør påstå at du som revisor lærer ekstremt mye nå som økonomien er usikker.

Kontinuerlig læring

I tillegg til den avgjørende læringen som skjer på oppdragene, er det viktig å få tilstrekkelig faglig påfyll gjennom kurs og seminarer. Revisorforeningen har et omfattende opplæringsprogram som dekker alt fra enkeltstående digitale kurs til store seminarer. To av årets seminarer har hatt rekorddeltakelse med mer enn 500 deltakere. [Revisortreffet](#) i juni som fokuserer på de yngre, hadde temaer som ledelse og viktigheten av revisors rolle ved bærekraftsrapportering på agendaen.

[DnR-konferansen](#) ble som vanlig avholdt i begynnelsen av september og la et godt grunnlag for årets revisjon

med viktige betraktninger rundt den økonomiske utviklingen, en debatt rundt viktigheten av revisors rolle i usikre tider og aktuelle og varierte faglige kurs. I tillegg til det faglige påfyllet vil jeg også fremheve viktigheten av å møtes fysisk, noe som gir oss muligheter til å bygge relasjoner og dyrke en felles stolthet for yrket.

Det er en krevende og viktig del av foreningens aktiviteter å avholde kurs. Jeg er imponert over arbeidet som nedlegges og stolt av kvaliteten på alt fra den praktiske gjennomføringen til innholdet. En stor takk til alle medlemmer og andre som stiller som forelesere! Uten deres flotte innsats hadde ikke dette vært mulig.

Jeg minner om Fagdagene som avholdes i slutten av november. I tillegg til godt faglig innhold vil det på konferansen bli delt ut priser for beste forelesning på DnR-konferansen 2023 og Fagdagene 2022 samt Artikkelprisen 2023 for beste artikkel i Revisjon og Regnskap.

Styrets ansvar for bærekraftsrapportering

I tillegg til kurs for våre egne, jobber Revisorforeningen og dens medlemmer også med kunnskapsformidling til styrever og ledelser i norske virksomheter gjennom Akademiet for Bærekraftsrapportering. Vi ser en betydelig økt etterspørsel etter bærekraftstjenester og kunnskap generelt. Ikke uventet opplever jeg økende aktivitet knyttet til implementering av de kommende omfattende rapporteringskravene på bærekraft. Selskapene har virkelig begynt å våkne.

Ansvar for bærekraftsrapporteringen ligger hos styret. For å bidra til at styret skal kunne utøve ansvaret på en god måte, vil Revisorforeningen tilby et eksklusivt og spisset tilbud til selskapenes styremedlemmer. Formålet er å gi styremedlemmene overordnet oversikt over rapporteringskravene spesielt rettet mot styrets ansvar og oppgaver, samt revisjonsutvalgets rolle i rapporteringen.

Ny standard for revisjon av mindre virksomheter (LCE)

SMB-virksomhetene utgjør en viktig del av næringslivet. Vi har sett et sterkt behov for en egen standard for revisjon av regnskapet til denne typen virksomheter. Revisorforeningen, sammen med de andre nordiske revisorforeningene, har derfor over flere år arbeidet for å få etablert en revisjonsstandard for revisjon av SMB-virksomheter. IAASB utga i 2023 et exposure draft til en revisjonsstandard for Less Complex Entities («LCE»). På IAASBs styremøte 22. september 2023 ble standarden vedtatt. Arbeidsgruppen i IAASB som har utarbeidet standarden, har vært ledet av Kai Morten Hagen, fagdirektør i Revisorforeningen og styremedlem i IAASB. Revisorforeningen har startet arbeidet med å legge til rette for en god implementering, deriblant også diskusjon med Finanstilsynet om en eventuell beløpsgrense for revisjoner etter denne standarden.

Høsten er en fin tid, en tid hvor vi som sagt legger grunnlaget for et godt og effektivt årsoppgjør. Bruk tiden frem til årsoppgjøret godt!

**TIPS
OSS!**

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



Revisorforeningen mener

Rapporteringsplikt må følge størrelse – ikke selskapsform

Store samvirker, statsforetak og stiftelser kan bli utelatt fra rapporteringsplikten på bærekraft fra 2024. – Svært uheldig, sier administrerende direktør i Revisorforeningen, Karen Kvalevåg. Samfunnet trenger at alle store selskaper gir denne informasjonen. For at EU og Norge skal lykkes med bærekraftsrapportering som et virkemiddel i det grønne skiftet, så er kravet om uavhengig attestasjon helt nødvendig, sier også Kvalevåg.

[Les pressemelding om saken](#)

Harald Brandsås er død

Harald Brandsås gikk bort 21. september. Revisorforeningen og bransjen har mistet en bauta. En kjær kollega og venn. Harald var glad i mennesker, og en mester i relasjoner. Han var lun, lyttende, engasjert og klok. Han var helt enkelt et utrolig godt menneske som det var lett å bli glad i. Mange av dem han jobbet med i og utenfor foreningen, i Norge og internasjonalt, ble hans personlige venner. Andre ble livslange, gode menneskelige relasjoner.

Harald arbeidet i Revisorforeningen i 34 år, og hadde i denne perioden en rekke ledende posisjoner, blant dem fagsjef, konstituert adm. direktør, fagdirektør og sist, seniorrådgiver med særlig ansvar for selskapsrapportering og bærekraft.

Det er særlig regnskapsfaget som har vært Haralds hjertebarne. I 2022 fikk han Norsk Regnskapsstiftelses ærespris for særlig betydningsfull innsats til beste for norsk regnskapsutvikling. De siste årene har mye dreid seg om bærekraft, hvor han har nedlagt en stor innsats for å posisjonere foreningen og vår bransje. Harald så tidlig hvor viktig det var å ta grep innen bærekraft. For ham var ikke dette



bare en ny mulighet for bransjen. Han hadde et sterkt personlig engasjement og brant sterkt for saken.

Harald jobbet hos oss frem til 2022, da han fylte 68. Han satt imidlertid som vår representant i det regjeringsoppnevnte Verdipapirutvalget helt frem til de la frem sin innstilling i mai i år. I takknemlighet for alt han har betydd for foreningen og bransjen gjennom flere tiår, lyser vi fred over Haralds minne. Bisettelsen fant sted i Hole kirke 6. oktober.

Ved årsskiftet 2024 kan du miste tittelen som statsautorisert revisor

Innen utgangen av året må du sjekke om du har gjort det som trengs for å kunne fortsette å bruke tittelen statsautorisert revisor.

Fra 1. januar 2024 stilles det nye krav for å beholde signaturrett og tittelen som statsautorisert revisor.

For å beholde din tittel må du:

- ha registrert 120 timer etterutdanning rullerende siste tre år
- ha et revisorregisternummer fra Finanstilsynet. Dersom du ikke har revisorregisternummer, må du søke Finanstilsynet om revisorregisternummer innen utløpet av 2023.

Les mer om hvordan du kan beholde tittelen som statsautorisert revisor på revisorforeningen.no

Eksempler på engasjementsbrev

På revisorforeningens medlemsider (krever innlogging) finnes det eksempler på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag, oppdrag om revisorbekreftelser (revisorbekreftelser etter selskapslovgivningen mv.) og rådgivningsoppdrag.

Les mer på revisorforeningen.no

Revisors signatur ved flere virksomheter i enkeltpersonforetak

Dersom skattyter driver flere selvstendige og atskilte virksomheter i enkeltpersonforetak, hvor bare virksomheten som er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet er revidert, gjelder revisors signatur på næringsspesifikasjonen kun for denne delen. Dersom all virksomhet som drives av skattyter er revidert, gjelder revisors signatur på næringsspesifikasjonen for hele virksomheten. Hva som anses som signaturpliktige opplysninger, er omtalt i [Skattedirektoratets melding nr. 4/2022](#).

Ovenstående fremgår av en [uttalelse fra Skattedirektoratet](#) 19. september 2023.

Hvis revisor ikke har revidert skattyters totale næringsvirksomhet, kan

revisor opplyse om dette i vedlegg til skattemeldingen. For eksempel ved at dette vedlegget viser de reviderte tallene i form av regnskapet for den revisjonspliktige delen. Det presiseres at næringsspesifikasjonen også i disse tilfellene skal signeres av revisor.

Advokater

Uttalelsen gjelder revisors signatur på næringsspesifikasjonen til enkeltpersonforetak som er under tilsyn fra Finanstilsynet, f.eks. revisor og regnskapsfører. Vi legger imidlertid til grunn at det samme vil gjelde signaturen på næringsspesifikasjonen til advokat som er underlagt tilsyn og revisjonsplikt etter advokatforskriften.

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Revisorforeningens egen profesjonsansvarsforsikring er i Tryg

Fra 1.1.2022 valgte Revisorforeningen å inngå en avtale med Tryg. Vår tidligere partner tilbyr fortsatt profesjonsansvarsforsikring, men dette er ikke i samarbeid med Revisorforeningen.

Vår ansvarsforsikring i Tryg har blant markedets aller beste vilkår, gunstig pris og ikke minst har du tryggheten med at du har Revisorforeningen i ryggen både ved tegning og dersom en skade skulle oppstå.

Fem gode grunner til å velge Revisorforeningens profesjonsansvarsforsikring i Tryg

1. Markedsledende vilkår til gunstige priser
2. Fordi Tryg er et forsikringsselskap registrert i Norge, er Revisorforeningens profesjonsansvarsforsikring del av garantiordningen for skadeforsikring – en sikkerhet for deg
3. Ekstra trygghet ved at ordningen er utviklet og kvalitetssikret i samarbeid mellom Revisorforeningen og Tryg forsikring
4. Valgfri forsikringssum fra fem til 25 millioner kroner
5. 2 x 5 millioner i gjeninnsettelse inkludert i forsikringen

Er du usikker på om din bedrift faktisk har Revisorforeningens egen ansvarsforsikring, kontakt vår megler Howden Norway og få den nødvendige tryggheten allerede nå!

Kan fort hende dere sparer penger på det også!

E-post: revisorforeningen@howdengroup.no eller telefon: +47 4000 6312.

Les mer under medlemsfordeler på [revisorforeningen.no](#)

SAF-T regnskapsfil – utenlandske næringsdrivende

Utenlandske næringsdrivende som har bokføringsplikt i Norge, skal kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form (SAF-T Regnskap). Kravet gjelder også for utenlandske næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret med representant.

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Revisorforeningen blir segmentansvarlig for revisjonsbransjen

Revisorene har et felles behov for informasjon fra Skatteetaten. Når vi inngår segmentsamarbeid, vil Skatteetaten opprette felles delingstjenester for virksomhetene i segmentet. Forenklet sagt blir datadelingen og tilgangen lik for alle revisorene i Norge når det gjelder de enkelte revisjonsklientene.

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

LUNCH



Medlemsfordeler

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

Medlemsfordeler for deg personlig

[JBF Bank og forsikring](#)
[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing
 Helseforsikring – [Storebrand](#)
[Faglig informasjon – nettsiden. nyhetsbrev](#), veiledninger mv.
[Veiledningstjenesten](#) – alle fagområder på nett, svar innen 1–2 arbeidsdager
[Revisjon og Regnskap](#)
[Brilleland](#) – gunstige rabatter
[Akademika.no](#) – opptil 15 % rabatt
 Rabatt på kurs
 ReKomp [kursabonnement](#)

Medlemsfordeler for firmaet

Tjenestepensjon – [Storebrand](#)
 Kollektiv ansvarsforsikring – [Tryg \(Profesjonsansvarsforsikring\)](#)
[Kontakt Howden](#) for tilbud
 Helseforsikring – [Storebrand](#)
[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing
 Digitalt verktøy – [Simpleyer, Bisnode SmartCheck, Purehelp Pro, Styreplan](#) for Revisor, [Proff Forvalt](#)
 Telefoni og bredbånd – [Telenor](#) og [Phonero](#)
 Nettside/sosiale medier – bransjeløsning fra [ldium](#)
[ReKomp](#) kursabonnement

Drift av virksomhet

[Etablering og drift](#) av virksomhet
[Godkjenning/autorisasjon](#)
 Tilsyn og kontroll
[Profilering](#) av egen virksomhet
 Revisor i [profesjonelle vanskeligheter](#)



Den svenske revisorforeningen FAR 100 år

Torsdag 21. september feiret vår søsterorganisasjon FAR i Sverige 100 år – Revisorforeningen gratulerer! Jubileet ble markert med inspirerende foredrag og spennende seminarer under FAR-dagen, og avsluttet med en fantastisk 100-års fest i Stockholms rådhus.

Fokus under FAR-dagen var bransjens fremtidsutsikter. Hovedtemaene som ble belyst og diskutert var:

- Alle snakker om AI
- Alle snakker om bærekraft
- Alle snakker om attraktivitet

På kvelden ble den røde løperen rullet ut foran Stockholms rådhus og gjestene opplevde en storslått jubileumsfest de sent vil glemme!



Feststemte deltakere foran Stockholms rådhus. F.v. Henrik Woxbolt, styreleder i Revisorforeningen, Mark Vaessen, styreleder i Accountancy Europe og Lars Kronow, styreleder i FSR – danske revisorer.

Banktjenester fra JBF

JBF er Revisorforeningens samarbeidspartner på banktjenester. Våre medlemmer får gode betingelser på boliglån og andre banktjenester, og like viktig – personlig oppfølging av autoriserte rådgivere. JBF Bank er en del av Eika-alliansen.

JBF Bank er en fullskala bank som tilbyr de fleste alternativer innen lån og sparing. Du får blant annet:

Svært god [pris på boliglån](#)

Svært god [pris på billån](#)
<https://www.jbf.no/lane/billan/revisorforeningen#/> Fast kontaktperson

Rabatterte kundeprogram

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Bærekraftsrapportering: EU øker grensene for store foretak

EU-kommisjonen foreslår å øke grensene for å være i kategorien «store foretak» i regnskapsdirektivet. Svak kronekurs gjør at utslagene blir ekstra store i Norge. Dette påvirker hvor mange som får plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering.

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Digital utveksling av kontroll-opplysninger

[Finansdepartementet foreslår](#) at skattemyndighetene skal kunne innhente kontrollopplysninger fra banker og andre finansforetak gjennom en automatisert oppslagstjeneste. Høringsfristen er 19. desember 2023.

Les mer på [revisorforeningen.no](#)

Små bryggerier og redusert alkoholavgift

Små bryggerier skal betale redusert alkoholavgift, men det er blant annet et vilkår at bryggeriet er økonomisk og juridisk uavhengig av andre bryggerier.

Skattedirektoratet har uttalt seg om hvordan vilkåret økonomisk og juridisk uavhengig i definisjonen av små bryggerier i særavgiftsforordningen § 3-2-3 skal forstås.

Skattedirektoratet kommer til at spørsmålet om et bryggeri skal anses som økonomisk og juridisk uavhengig av andre bryggerier, må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet. Er det andre bryggerier som kan sies å ha en



bestemmende økonomisk eller juridisk innflytelse over den aktuelle produsentens virksomhet, vil virksomheten ikke tilfredsstillende kravet.

Les mer på skatteetaten.no

Revisorforeningen på NHH

Revisorforeningen og JBF stilte med stand på NHH i Bergen i uke 37 for å fortelle MRR-studenter om våre gode [medlemsfordeler](#). Initiativet er ledd i en rekke tiltak for å øke medlemsmassen for å bli en enda mer relevant representant for alle i vår profesjon.

Formålet er å øke attraksjonen til yrket og styrke MRR-studenters stolthet slik at disse blir gode ambassadører for de yngre.

[Studentmedlemskap i Revisorforeningen](#)

er gratis og økonomisk svært gunstig for studenter fordi JBF tilbyr et av markedets beste bank- og forsikringsordninger [JBF Ung](#) – for deg under 36 år.



God stemning da Bente Moe Grevstad fra JBF (fra venstre), Janike Enger fra Høveden og Sissel Riise fra Revisorforeningen møtte MRR-studenter på NHH.

Søknad om revisorregisternummer – etterutdanningskravet ved avvirket foreldrepermisjon

Revisorforeningen har bedt Finanstilsynet om å revurdere sin forvaltningspraksis for søkere om revisorregisternummer med foreldrepermisjon utover seks måneder. NKRF støtter anmodningen.

I brevet ber Revisorforeningen Finanstilsynet om å legge til grunn at unntaket i revisorloven § 5-1 syvende ledd første punktum gjelder.

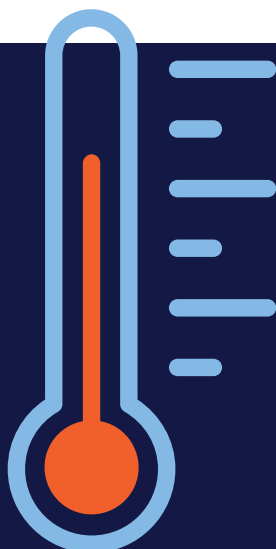
Les mer på revisorforeningen.no

MVA ved utleie til kommunale barnehager

Finansdepartementet har besvart EFTAs henvendelse om momsfradrag ved utleie av lokaler til kommunale barnehager og forholdet til statsstøttereguleringene.

Finansdepartementet mener ordningen med momskompensasjon til kommunale barnehager ikke innebærer ulovlig statsstøtte og har besvart henvendelsen deretter.

Les mer på revisorforeningen.no



Bisnode – temperaturmåler

www.bisnode.no

	Siste måned	Nest siste måned	Endring	Samme periode 1 år tilbake	Endring
Konkurs	533	465	14,6 %	436	22,2 %
Tvangsavvikling	325	169	92,3 %	315	3,2 %
Nyregistreringer	19 417	22 242	-12,7 %	21 279	-8,8 %
Antall anmerkninger	1 924 807	1 903 906	1,1 %	1 874 862	2,7 %
- Personer m/anmerkninger	252 063	250 322	0,7 %	250 400	0,7 %
- Foretak m/anmerkninger	66 116	66 168	-0,1 %	63 148	4,7 %

Siste måned = 12.9–17.10. Nest siste måned 1.8–11.9 1 år tilbake = 12.9.2022– 17.10.2022

Statsbudsjettet for 2024 – skatt

Nedenfor følger en oversikt over de viktigste punktene i skattedelen av statsbudsjettet.

Ekstra arbeidsgiveravgift

Den midlertidige ekstra arbeidsgiveravgiften på 5 % for inntekter over 750 000 kroner blir ikke opphevet fra 2024, men innslagspunktet foreslås økt til 850 000 kroner.

Se [pressemelding fra Finansdepartementet](#).

Ingen «monsterskatt» i 2024

Regjeringen vil arbeide videre med forslaget til nye særregler for privat konsum i selskaper som ble sendt på [høring i 2022](#). Det tas sikte på å fremme et forslag i 2024, med ikrafttredelse i 2025.

Næringsbeskatning

Differensiert arbeidsgiveravgift

Regjeringen foreslår å øke fribeløpet fra 500 000 til 850 000 kroner pr. år. Det er en forutsetning at forslaget til endring i grensen for bagatellmessig støtte blir vedtatt i EU. Dette får betydning bl.a. for foretak i økonomiske vansker og arbeidsgiveravgift i sona 1a.

Fusjonsfordringer etter såkalt trekantfusjon og -fisjon

Den skattemessige inngangsverdien settes lik fordringens pålydende. Dette vil innebære at det normalt ikke oppstår gevinst eller tap ved konvertering av slike fordringer. Endringene innebærer en vesentlig forenkling og skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Selskaper som allerede har slike fusjonsfordringer/gjeld gis adgang til skattefritt å utligne forskjellen mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi på fordringen. Dette er betinget av at

både mor- og datterselskap treffer samme beslutning.

I tillegg foreslås det å lovfeste regler om skattefrie grenseoverskridende fusjon av verdipapirfond og skattefrie sammenslåing og deling av sparebanker der det opprettes en eller flere sparebankstiftelser i forbindelse med omorganiseringen.

Grensen for direkte utgiftsføring av driftsmidler

Regjeringen foreslår å øke grensen for direkte utgiftsføring av kostnad til erverv av driftsmidler fra 15 000 kroner til 30 000 kroner. Samme grense gjelder for avskrivning av rest på saldo.

Avskrivningssats for el-varebiler

Regjeringen foreslår å oppheve den forhøyede avskrivningssatsen på 30 prosent for el-varebiler. Dermed gjelder den alminnelige avskrivningssatsen for varebiler på 24 prosent.

Rentebegrensingsreglene og leasing

På bakgrunn av høringsinnspillene vil departementet jobbe videre med forslaget om at beregnede rentekostnader ved finansiell leasing skal regnes som rente etter rentebegrensingsreglene. Det fremmes derfor ikke forslag om dette i 2024-budsjettet. Les mer om forslaget på [revisorforeningen.no](#).

Det fremmes imidlertid forslag om å sette to tilpasningsmuligheter i gjeldende regler.

Annet

- Regjeringen foreslår at gevinst også ved separat realisasjon av melkekvote skal være fritatt for personinntektsberegning. Forslaget er en oppfølging av jordbruksoppgjøret.

- Det innføres hjemmel til å skattlegge utenlandske selskap som deltar i mineralvirksomhet mv. i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel.
- Forslag om at finansielle sikringskontrakter inngår i grunnrenteinntekten for havbruk.
- Produktavgiften på førstehandsomsetning av fisk holdes uendret på 1,9 pst.
- Forslag til innføring av regler om global minimumsbeskatning (Pilar 2) i norsk rett vil bli fremmet i en egen proposisjon denne høsten. Les mer på [revisorforeningen.no](#).

Formue

Skattesatser og innslagspunkt holdes uendret. Det samme gjelder verdsettelsesreglene for aksjer mv.

Næringseiendommer

Regjeringen vil øke kalkulasjonsrenten som benyttes ved beregningen av markedsverdien av næringseiendom for formuesskatteformål, med ett prosentpoeng for eiendommer som er lokalisert utenfor storbyene Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger. Forslaget vil redusere utleieverdien med om lag ti prosent.

Endringen skal få virkning fra 2024 – også for aksjonærer som eier aksjer i ikke-børsnoterte selskaper med næringseiendom, der grunnlaget for verdsettelsen er selskapets skattemelding for inntektsåret 2023.

Personbeskatning

Skattesatser

- Skattesatsen for alminnelig inntekt holdes uendret (22 %).
- Personfradraget øker fra 79 600 kroner til 88 250 kroner. Minstefradragene i lønn/trygd og pensjon videreføres imidlertid nominelt fra 2023.
- Trygdeavgiftssatsene på lønn/trygd og næringsinntekt reduseres med 0,1

prosentpoeng, mens trinnskattesatsen øker med 0,1 prosentpoeng på de tre høyeste trinnene. Satsen i trinn 3 i Finnmark og Nord-Troms blir den samme som i resten av landet, samtidig som Finnmarksfradraget økes, se nedenfor. Det skjer noen justeringer i innslagspunktene for trinnskatten.

Fradrag

- Det særskilte fradraget i Finnmark og Nord-Troms økes fra 20 550 kroner til 30 000 kroner
- Satsen for fradrag og skattefri dekning av kost for opphold på brakker og pensjonat, og hybel uten koke-muligheter, økes fra 250 kroner til 400 kroner. Kstsats for langtransport-sjåfører ved fravær fra hjemmet i 24 timer, økes fra 350 kroner til 400 kroner pr. døgn.

- Fradraget for fagforeningskontingent øker fra 7700 til 8000 kroner.
- Reisefradraget: kilometersatsen økes fra 1,70 kroner til 1,76 kroner, og nedre grense for fradraget økes fra 14 400 kroner til 14 950 kroner.
- Det gjøres endringer i sjøfolkfradraget slik at flere omfattes.

Høyprisbidraget avvikles fra 1. oktober

Regjeringen foreslår å avvikle det såkalte høyprisbidraget i kraftsektoren fra og med 1. oktober 2023. Høyprisbidraget ble vedtatt i forbindelse med statsbudsjettet for 2023 for å finansiere strømstøtten og var forutsatt å være midlertidig. Høyprisbidraget **utgjør 23 %** av pris som overstiger 70 øre/kW.

Les mer i [pressemelding fra Finansdepartementet](#).

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft fra 2024

Regjeringen foreslår grunnrenteskatt på landbasert vindkraft fra 2024 med en effektiv skattesats på 35 prosent. Skatten utformes som en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader. Det er overgangsregler for eksisterende kraftverk. Halvparten av inntektene skal tilfelle vertskommunene.

Les mer i [pressemelding fra Finansdepartementet](#)

Se lovforslaget og forarbeidene: [Prop. 2 LS \(2023-2024\)](#)

Statsbudsjettet 2024 – merverdiavgift

Avvikler fritaket for hydrogenbiler

Det foreslås å avvikle avgiftsfritaket for hydrogenbiler. Forslaget innebærer at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og leasing av alle hydrogenbiler, både personbiler og andre kjøretøy. Regjeringen foreslår ikke tilsvarende ordning som for elektriske kjøretøy hvor det er et fribeløp på kr 500 000.

Skjerper reglene for tilbakeføring av merverdiavgift for personkjøretøy

Departementet vil foreslå å endre de særlige reglene for tilbakeføring av merverdiavgift for personkjøretøy. Tilbakeføringsbeløpet som i dag beregnes etter en sjablong, vil bli foreslått endret til å skulle beregnes av faktisk restverdi.

Forslaget vil bli sendt på høring med planlagt innføring fra 1. juli 2024. Forslaget vil gjøre det mindre fordelaktig med leasing av fossil- og hydrogenbiler fordi tilbakeføringsbeløpet vil bli høyere enn i dag.

Utvider mva-fritaket for elektroniske aviser

Departementet foreslår en endring som innebærer at elektroniske aviser kan ha et større innhold av levende bilder og lyd. Vilkåret om at aviser som omfattes av fritaket; «i hovedsak må inneholde tekst eller stillbilder», endres til at aviser som skal omfattes av fritaket, må inneholde «en overveiende andel tekst og stillbilder». Hovedformålet til avisen må likevel fortsatt være å produsere nyhets- og aktualitetsstoff i form av tekst eller stillbilder.

Mens vi venter på Godot

Ved inngangen til året fryktet jeg at mislighold og konkurser ville ta seg kraftig opp i løpet av første halvår. Det skjedde ikke, til tross for at renteøkningene svei for folk flest, og at problemene i byggebransjen tårnet seg opp. Spesielt markedene for nybygde hytter og boliger var, og er, vanskelige i det meste av kongeriket.



Samfunnsøkonom
Jan Ludvig Andreassen
Sjeføkonom i Eika Gruppen

Er problemene vi har ventet på i kredittmarkedene bare utsatt? I Samuel Becketts teaterstykke «Mens vi venter på Godot» bruker hovedpersonene livene sine på å vente på noe som aldri skjer – at Godot kommer. Vi bankfolk får håpe at vi lider samme skjebne. Men kan det i det hele tatt være mulig å unngå en tapsbølge i høst og det meste av neste år?

Figur 1 viser antall konkurser de siste 30 år, med et månedlig gjennomsnitt på 336 i disse årene. August i år (332) var nesten på snittet, og langt lavere enn under tidligere kriser da antall konkurser kunne være 50 prosent høyere enn hva det er nå i høst. Også bankenes tap har vært behagelig lave så langt i år.

Det kan være flere årsaker til at antall konkurser drøyer. Mange forbrukere sparte opp en del under koronaårene, da kredittveksten også var usedvanlig lav.

Vi gikk med andre ord ikke inn i den perioden med dyrtid og stigende renter og unormalt sterk kredittvekst. Stigende eiendomsverdier gjennom pandemien har også bidratt til å øke verdien av ulike panteobjekter.

Det kan fortsette å gå bedre enn fryktet av flere grunner. For det første er arbeidsmarkedet stramt. En ting er å miste jobben (noe jeg ikke unner noen), men de fleste ledige kommer jo i jobb igjen, hvis de ikke er kresne, og er villige til å flytte på seg. Boligprisene har også holdt seg godt i det meste av kongeriket, så det bør ikke bli store tap ved flytteoperasjoner som innebærer skifte av bopel.

Boligmarkedet vil trolig heller ikke falle mye i tiden fremover. Til det er husholdningenes inntektsvekst for sterk og tilbudet av boliger i Norge for lavt. Rennehoppens knusende effekt på boligbyggingen kommer faktisk til å gi oss høyere inflasjon i nær fremtid enn ønsket, all den tid vi nå er dømt til å få svært høy husleievækst i årene som kommer som følge av boligmangel.



Er problemene vi har ventet på i kredittmarkedene bare utsatt?

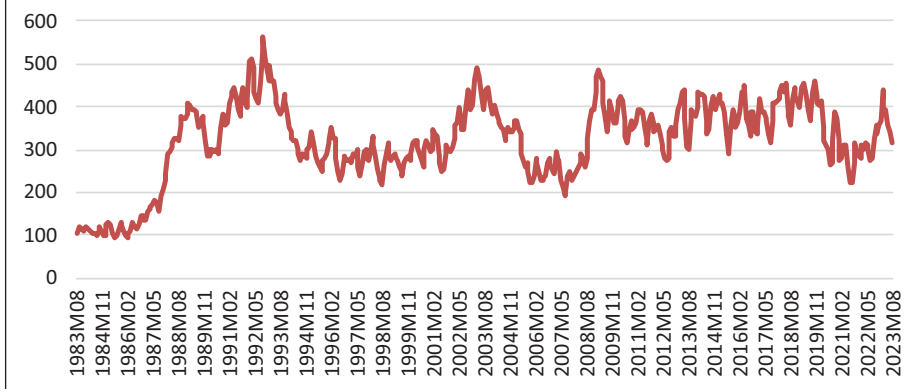
Misligholdets reddende engel blir nok inntektsveksten og omleggingen av den økonomiske politikken i tiden fremover

Årets lønnsoppgjør ble rausere enn normalt i nominelle termer. Med forventninger om overskuddsdeling mot slutten av året i ulike former, kan det hende at Norges Banks siste estimat for lønnsveksten i år på 5,5 prosent står seg. Med bare en glidning på 1,7 prosent inn i året, betyr det at lønnsøkninger gitt i andre halvår (med halv effekt for året 2023) ofte må bli på fem prosent eller mer hvis anslaget skal treffe.

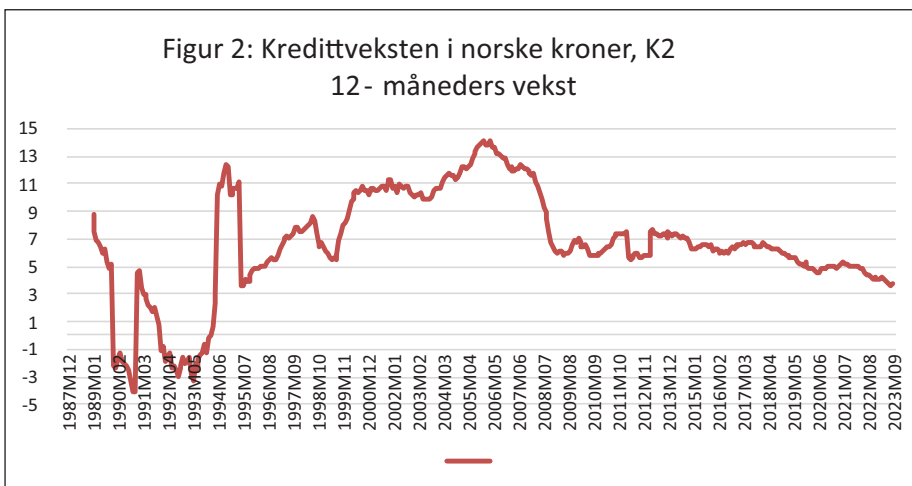
Lønnsoppgjøret blekner imidlertid mot et historisk raust trygdeoppgjør på hele 6,5 prosent, og en regulering av pensjonssetser på om lag 8,4 prosent fra 1. mai.

Det er derfor kanskje ikke så store tap i vente for alle kreditorene til folk flest.

Figur 1: Åpnede konkurser de siste 40 år, 3-mnd glidende snitt



Figur 2: Kredittveksten i norske kroner, K2
12- måneders vekst



prosent. I dagens stramme arbeidsmarked er ikke det noe som kan gjøres. Doseringen av oljepengebruk blir derfor naturlig nok mer beskjeden, men den vil øke! Ikke bare i 2024, mens også i alle år på resten av 2020-tallet.

Størst fare for kreditortap fremover ligger i bedrifter som utvikler nye eienommer for egen regning og fortjeneste. Ikke bare er nybyggmarkedene dårlige, men alle risikopåslag i kredittmarkedene har gått særs mye opp for denne gruppen av bedrifter. Forhåpentligvis kommer det nye investorer inn som for en billig penge kan ta over bedrifter som sliter. Kreditorer bør hjelpe til her. Et skadeskutt eiendomselskap kan oppmuntres av banken til å søke nye investorer.


Oppsummert lever vi fortsatt i en verden hvor vi er spent på om kredittmarkedenes Godot kommer eller ei. I motsetning til ensemblet i teaterstykket håper vi imidlertid på at han ikke dukker opp!

Husholdningenes dyrtid er nok over det verste. Strømprisene later også til å normalisere seg.

Et stramt boligmarked har dessuten gjort det mulig å heve husleiene mer enn normalt i år. Trenger en familie å leie ut et rom for å få endene til å møtes, går dette også lettere i år enn i fjor, med sterk vekst i husleie pr. rom. For ikke å snakke om kontrasten til utleierens katastrofetid

med nedstenging av samfunnet i 2020 og bortfall av ukependlere fra inn- og utland.

I årene som kommer forventes det også at statsbudsjettet gjøres opp med rause skattelettelser. Endelig skal det bli vanlige folks tur! Oljefondet har økt med nesten 3000 milliarder kroner i år. Det muliggjør oppimot 90 milliarder kroner i økt oljepengebruk for 2024, hvis en skal følge handlingsregelens uttaksnorm på tre

				ROMERTALL 100	EUROPEER ↷	MESTERSKAP	DER VARDNR. KONFERANSEN ↷	LAG, STAB	RØYS KNA ↷
					NUNTIER				
					BLÅSEINSTRUMENT		←		←
					↓	RIKSTINGEN	I. K. T. UTFØRE		
					↳	ROMERTALL V GRIPE			BORG, LAN
					ANKLAGER				BIBELSK PROFET ↑
BIBELSK PROFET ↓			TREBÅT ↷	KISTESKIP TROLL ↷	PREPOSISJON	FORSTERKE NORRØN BOKSTAV			
LAND I EUROPA						FARGE-STOFF			
TITTEL TILSTAND, BALANSE			ENS FUGL		UTGA				
↳					SLEH HENRISK FORSTAVELSE		OPPAD, BORTOVER DEL, STYKKE		OPPHOPNING
ÆR-FUGL HUNN	VAREHUS BILSKILT, ALESUND				GNAGSAR	AKA-DENISK GRAD (FORK.)	ANMODE	BILKOD, TEGN SPANIA	FRED BERGVERKS-UTTRYKK
HØVEDSTAD, GRØN-LAND ROMERTALL IO				AFRIKANER					DRIKK
	↳			→				→	↑

Svar på kryssordet finner du på side 28

Kryssordforfatter: Rolf Bangseid

Ofte stilte spørsmål

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

Tidspunktet for utstedelse av salgsdokument for bygge- og anleggsarbeid

Kategori: Bokføring

Spørsmål:

En entreprenør har opptjente inntekter som ikke er fakturert pr. 31.12.2022. Når er siste frist for å utstede salgsdokument for arbeidet? Det er snakk om en fastpriskontrakt der arbeidet pågår over lang tid (1-3 år).

Svar:

For bygge- og anleggsarbeid skal det utstedes salgsdokument senest når arbeidet er fullført, jf. [bokføringsforskriften § 8-1-2a](#). Dette gjelder likevel ikke hvis det er mottatt delbetalinger. Er det mottatt delbetaling som samsvarer med arbeidets fremdrift, må det utstedes salgsdokument før arbeidet er fullført. Salgsdokument

skal utstedes for den delen av utført arbeid som det er mottatt betaling for.

Bestemmelsen om at det kan utstedes salgsdokument for bygge- og anleggsarbeid først når arbeidet er fullført, gjelder for arbeid utført etter 1. januar 2021. Gjelder arbeidet tidligere perioder, skulle salgsdokumentet som hovedregel ha vært utstedt i samsvar med arbeidets fremdrift.

Å utstede salgsdokument for bygg- og anleggsarbeid først når arbeidet er fullført, er et alternativ til å fakturere i samsvar med arbeidets fremdrift. I praksis antas det at de fleste har fortsatt med å bruke allerede innarbeidede faktureringsrutiner og fakturerer underveis for utført arbeid. Gjelder det anbudsarbeid, kan avtalte betalingsplaner legges til grunn for faktureringen, forutsatt at

betalingsplanen ikke avviker vesentlig fra den reelle fremdriften i perioden, jf. [bokføringsforskriften § 5-2-4](#).

Adgangen til å vente med fakturering til arbeidet er fullført gir entreprenørene en likviditetsmessig fordel, ved at entreprenøren slipper å forskuttere merverdiavgift på arbeid entreprenøren ikke har mottatt betaling for. På den annen side vil oppdragsgiver ikke kunne føre fradrag for inngående merverdiavgift før arbeidet er fakturert. Også i de tilfellene det oppstår manglende betaling etter at arbeidet er fakturert, kan entreprenøren utsette innbetaling av merverdiavgift ved å utstede kreditnota for den delen som ikke er betalt. Utsatt fakturering kan uansett ikke utsettes lenger enn til arbeidet er fullført.

Tidspunkt for innberetning av merverdiavgift for bygge- og anleggsarbeid

Kategori: Merverdiavgift Bokføring

Spørsmål:

Entreprenør har fakturert for utført arbeid. Det har oppstått uenighet med oppdragsgiver og saken skal løses i rettsapparatet. Merverdiavgift er allerede innberettet ved fakturering, men fakturaene vil ikke bli betalt før saken er avgjort. Kan entreprenøren kreditere omtvistet beløp og fakturere senere i henhold til avsak dom?

Svar:

Salgsdokument for bygge- og anleggsarbeid kan utstedes først når arbeidet er fullført, jf. [bokføringsforskriften § 8-1-](#)

[2a](#). Har det oppstått tvist om arbeidet etter at arbeidet er fakturert, men før arbeidet er fullført, kan opprinnelig fakturering reverseres ved at det utstedes kreditnotaer for den omtvistede delen. Etter at arbeidet er fullført, skal det uansett utstedes salgsdokument.

Merverdiavgift skal normalt tas med i mva-meldingen for den terminen fakturaen er utstedt, jf. [merverdiavgiftsloven § 15-9](#). Fra denne hovedregelen er det fra 1. januar 2023 gitt et unntak for merverdiavgift som springer ut av omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter. Merverdiavgift for et omtvistet krav skal først tas med i mva-meldingen når kravet er avklart eller betalt, jf. [merverdiavgiftsloven § 15-9-3](#).

Dette betyr at selv om faktura er utstedt, skal merverdiavgiftsbeløpet ikke tas med i mva-meldingen for den delen av fakturaen som er omtvistet med mindre kravet er betalt. For mottaker av fakturaene betyr det at mottaker av et bygge- eller anleggsarbeid ikke kan fradragføre merverdiavgift knyttet til omtvistede krav før kravet er avklart eller betalt.

Utsatt innberetning av merverdiavgift knyttet til omtvistede tilvirkningskontrakter gjelder ikke for merverdiavgift knyttet til tilvirkningskontrakter som er eller skulle ha vært tatt med på en mva-melding før 1. januar 2023. Første mva-melding som blir berørt av det nye regelverket blir dermed 6. termin 2022.

Forsker på hvitvasking trenger hjelp fra revisorer

Hvilke «røde flagg» oppfatter rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven som mer rapporteringsverdige enn andre når de vurderer å sende melding om en mistenkelig transaksjon til Økokrim? Det prøver forsker ved NHH og Politihøgskolen å finne ut av – og nå trenger hun din hjelp.



Høgskolelektor
Anne Marthe Bjønness
Politihøgskolen
Hun er PhD-kandidat ved Norges Handelshøyskole

Hvitvasking er å sikre utbytte fra straffbare handlinger ved å få «skitne penger» til å fremstå som «rene». Kriminelle benytter ulike fremgangsmåter for å få integrert utbytte fra kriminell virksomhet inn i den legale økonomien, og kan også benytte seg av legitime profesjonelle aktører. Myndigheter i både Norge og store deler av verden har innført antihvitvaskingslovgivning. Dette innebærer blant annet at revisorer er pålagt å sende melding til Økokrim om mistenkelige transaksjoner som kan være tegn på mulig hvitvasking blant deres kunder eller kunders transaksjonsmotpart.

Anne Marthe Bjønness er siviløkonom og høgskolelektor ved Politihøgskolen. Hun underviser der om økonomisk kriminalitet, samtidig som hun holder på med en PhD-avhandling ved NHH om nettopp hvitvasking. Hun er spesielt interessert i de praktiske vurderingene rapporteringspliktige foretar seg når det gjelder å etterleve hvitvaskingslovens rapporteringskrav, og nå trenger hun din hjelp i forskningen sin. – For hva er egentlig en «mistenkelig transaksjon» – og hva gjør den mer mistenkelig enn andre? Hva er relevante indikatorer på mulig hvitvasking? Hva skal man rapportere, og hva skal ikke rapporte-

res? Hvor går grensen ved «mistenkelig»? Rapporteres de relevante transaksjonene? Hvilket utbytte får Økokrim av informasjonen? Hvilke resultater gir antihvitvaskingsarbeidet?

Gjennom sin bakgrunn fra revisjons-, konsulent- og advokatbransjen, har Bjønness erfart hvordan både kollegaer og rapporteringspliktige klienter kunne oppleve utfordringer med å identifisere «røde flagg»; tegn på mulig hvitvasking. Dette inspirerte henne til å forske på

temaet og ta en doktorgrad. For tiden jobber hun med en forskningsartikkel hvor hun ser på ulike røde flagg som vurderes før en rapporteringspliktig eventuelt sender en melding om mistenkelig transaksjon til Økokrim. Resultatene vil gi verdifull kunnskap om hvilke røde flagg som anses mer rapporteringsverdige enn andre. For å svare ut forskningsspørsmålet samler hun inn data fra ulike rapporteringspliktige, herunder revisorer.

Vil du bidra til forskningen? Du [kan klikke her](#)¹ eller skanne QR-koden nedenfor for å svare på undersøkelsen!

- Maks 10 minutter å besvare
- Frivillig og helt anonymt
- Kan ikke spores tilbake til deg eller din arbeidsgiver
- Ingen behandling av personopplysninger
- Ingen behandling av taushetsbelagt informasjon
- Ingen «riktige» eller «feil» svar
- Følger de nasjonale forskningsetiske komiteers forskningsetiske retningslinjer



For spørsmål om prosjektet, kan du ta kontakt med de ansvarlige:

- PhD-kandidat Anne Marthe Bjønness, annbjo@phs.no
- Professor og veileder ved NHH, Ivar Kolstad, ivar.kolstad@nhh.no

¹ https://nhh.eu.qualtrics.com/jfe/form/SV_ailhRTsjWMWxAlo, eller kort link: bit.ly/3ZsITv3

Spør om arbeidsrett

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

Spalten er utarbeidet av:



Håkon Andreassen og Maja Elgaaen

Feil lønnsutbetaling og lønnstrekk

Spørsmål: Jeg er HR-ansvarlig i en virksomhet. I april gikk en av våre ansatte frivillig ned fra en 100 % stilling, til en 80 % stilling. Det ble imidlertid gjort en feil i regnskapsavdelingen vår, slik at den ansatte fortsatt fikk lønn som om hun skulle ha jobbet 100 % fra april til september. Totalt har den ansatte fått utbetalt i underkant av kr 40 000 for mye. Vi oppdaget dette i starten av oktober, og tok kontakt med den ansatte med en gang, og forklarte at vi ville trekke vedkommende i lønn neste måned for å dekke de feilbetalte beløpene. Den ansatte sa at hun ikke hadde oppdaget at hun hadde fått for mye i lønn, til tross for at det fortsatt fremgikk av lønnslisten hennes at hun fikk lønn tilsvarende 100 % stilling.

I arbeidsavtalen til medarbeideren fremgår det at arbeidsgiver kan trekke arbeidstakeren i lønn ved feilutbetalinger. Medarbeideren godtar imidlertid ikke at vi trekker henne i lønn, og hevder vi ikke har lov til dette. Stemmer faktisk dette, og betyr det at vi ikke kan kreve beløpet tilbakebetalt?

Svar: Som hovedregel er arbeidsgiver avskåret fra å trekke arbeidstaker i lønn. I arbeidsmiljøloven er det imidlertid listet opp enkelte situasjoner hvor arbeidsgiver *likevel* kan gjøre dette, blant annet dersom lønnstrekk på forhånd er fastsatt ved skriftlig avtale. Høyesterett har imidlertid fastslått at *generelle* avtaler om trekk ikke er tilstrekkelig for å oppfylle arbeidsmiljølovens krav. For å være gyldig, må avtalen regulere *konkrete* trekk situasjoner, som for eksempel arbeidsgivers mulighet til å trekke fremtidige avtalte kantinekostnader.

Arbeidstakeren har nok derfor rett i at dere ikke basert på *arbeidsavtalen* kan trekke henne i lønn for å få dekket beløpet som ble feilbetalt. Arbeidsmiljøloven presiserer også at trekk i lønn etter skriftlig forhåndsavtale skal begrenses til den delen av kravet som overstiger det arbeidstaker med rimelighet trenger til underhold for seg og sin husstand. Dere kan derfor uansett ikke trekke hele beløpet på kr 40 000 fra én månedslønn.

Det er imidlertid ingenting i veien for at dere nå inngår en konkret avtale om trekk over flere måneder for å nedbetale kravet. Er ikke arbeidstaker villig til å inngå en slik avtale, kan dere eventuelt foreslå en avtale om å tilbakebetale deler av kravet. Er heller ikke dette mulig, bør dere vurdere om dere vil gå rettens vei for å få gjennomslag for tilbakebetalingskravet. I tilfelle bør dere på forhånd presisere overfor arbeidstakeren at dere mener hun har fått for mye utbetalt, og at dere tror dere vil få gjennomslag for kravet.

Hvorvidt dere vil få medhold i et tilbakebetalingskrav, beror på en vurdering etter den ulovfestede regelen om såkalt *conditio indebiti*. Her må det gjøres en konkret rimelighetsvurdering, hvor oppgjørshensynet – som bygger på tanken om at gjort er gjort – står mot korreksjonshensynet, som går ut på tanken om at feil bør korrigeres. I denne vurderingen kan flere momenter spille inn. Et viktig moment er partenes subjektive forhold, og hvorvidt mottakeren forsto, eller burde forstått, at utbetalingen var feil.

Her var det dere som arbeidsgiver som hadde skyld i, og var ansvarlig for, feilutbe-

talingene, noe som trekker i retning av at beløpet *ikke* kan kreves tilbakebetalt. Det må også legges vekt på at arbeidstaker normalt må kunne stole på at arbeidsgiver, som den profesjonelle part, foretar korrekte utbetalinger. Videre er det ofte rimeligere at feilen går utover den profesjonelle parten, som her er arbeidsgiver, enn arbeidstakeren.

Det må likevel vurderes om arbeidstaker *burde* forstått at hun fikk for mye i lønn, når hun fikk utbetalt samme beløp, til tross for at hun hadde gått ned i stillingsprosent. Hvilke holdepunkter og muligheter hun hadde for å vurdere at den utbetalte lønnen var for høy, sier ikke spørsmålet ditt noe om, og vi har derfor ikke grunnlag for å vurdere dette. Arbeidstakeren har imidlertid fått utbetalt cirka 10 000 kr mer pr. måned enn hun har krav på over en periode på fire måneder, noe som utgjør et relativt stort beløp av medarbeiderens månedslønn. Dette *kan* tilsi at medarbeideren burde ha reagert, og varslet arbeidsgiver.

Avgjørende for vurderingen er også hvor lang tid som er gått siden feilutbetalingene skjedde. Desto lenger tid før feilutbetalingene blir oppdaget, jo mer skal til for at arbeidsgiver kan kreve beløpet tilbake. Etter vår vurdering bør ikke tidsmomentet utgjøre en stor hindring for dere, særlig for feilutbetalingene som ble foretatt de siste månedene. Det vil også kunne tillegges betydning i arbeidsgivers favør at dere varslet arbeidstaker om feilutbetalingene så snart dette ble oppdaget.

Samtlige momenter nevnt over vil tillegges betydning i rimelighetsvurderingen som skal foretas. Vekten av de ulike momentene vil imidlertid avhenge fra sak til sak.

Teknologi og digitalisering

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

Hva er viktigst?

AI-etikk vs. AI-sikkerhet

Vil intelligente maskiner alltid tjene mennesker, eller kan de en dag overgå oss? Noen ser intelligente maskiner kun som verktøy, der alt vi trenger å frykte er direkte og indirekte konsekvenser av menneskers (mis)bruk. Andre aner en fremtid hvor kunstig intelligens kan bli menneskets overmann, med potensielt katastrofale konsekvenser.



PhD
Lars Erlend Leganger
Direktør i PwC

Hvordan kan forskjellige eksperter, som alle har det samme målet om trygg bruk av kunstig intelligens til menneskehetens beste, være så fundamentalt uenige om hva som kan gå galt, og hva som er rett vei til mål?

The Robots can do everything?

Da ordet «robot» ble introdusert for verden av Karel Čapek i 1920,¹ var det for å belyse en problemstilling som er like relevant i dag som den var for hundre år siden: Vil intelligente maskiner – roboter – alltid forbli bare nok et av den fjerde industrielle revolusjons fremskritt – som automatiserer og forbedrer forskjellige verdikjeder på samme måte som boktrykkerkunsten, dampmaskinen, og oppgangssagen, men alltid til syvende og sist kontrollert av mennesker? Eller er vi nå i ferd med å bygge noe mer enn bare maskiner – kan kunstig intelligens (AI – fra engelsk «artificial intelligence») en dag overgå menneskelig intelligens? Og hva skjer da?

¹ Karel Čapek, *R.U.R. (Rossums Universelle Robotter)* (1920), <https://www.gutenberg.org/files/59112/59112-h/59112-h.htm>

Fra R.U.R. akt to

Helena. *Do you hate us? Why?*

Radius. *You are not as strong as the Robots. You are not as skillful as the Robots. The Robots can do everything. You only give orders. You do nothing but talk.*

Helena. *But someone must give orders.*

Radius. *I don't want a master. I know everything for myself.*

Helena. *Radius! Doctor Gall gave you a better brain than the rest, better than ours. You are the only one of the Robots that understands perfectly. That's why I had you put into the library, so that you could read everything, understand everything, and then, oh, Radius—I wanted you to show the whole world that the Robots are our equals. That's what I wanted of you.*

Radius. *I don't want a master. I want to be master over others.*

Helena. *I'm sure they'd put you in charge of many Robots. You would be a teacher of the Robots.*

Radius. *I want to be master over people. (Head up. Pride.)*

</R. U. R.>

Fra Karel Čapeks stykke «R.U.R.» som hadde premiere i januar 1921

AI-etikk vs. AI-sikkerhet

Engasjementet rundt spørsmålet om hva som er de største risikoene med AI har variert i takt med interessen for AI-feltet for øvrig. Med det siste årets AI-fremskritt og produktlanseringer innen generativ kunstig intelligens, ledet an av OpenAIs GPT-maskinlæringsmodeller og ChatGPT-app, har debatten fått et oppsving. Grovt forenklet er det to leirer i debatten om hva de viktigste AI-risikoene er, og hvordan de må håndteres.

AI-etikk-leiren

AI-etikk-leiren mener verktøy basert på kunstig intelligens er (og vil forbli, i overskuelig fremtid) passive og verdinøytrale verktøy som mennesker kan bruke til godt og vondt. De største risikoene i dag og i morgen knyttet til AI er at mennesker, organisasjoner, og stater benytter AI-løsninger på uetlige og/eller uetiske måter.

Konkrete eksempler er (mis)bruk av billig arbeidskraft og åpent tilgjengelige data for datafangst til trening av maskinlæringsmodeller,² uforsiktig bruk av historiske data i modelltrening som lærer maskinlæringsmodeller å fortsette uønsket adferd i (potensielt) stor skala,³ og økte ulikheter i samfunnet ved at AI-gevinstene havner i lomma på kapitalsterke eiere og utvalgte grupper (høyt utdannet) arbeidere.⁴ AI-etikk-leiren ser konturene av en fremtid der AI-teknologi fører til at statsforvaltningens beslutninger tas kaldt og maskinelt, hvor de store teknologiselskapene får enorm makt og innflytelse, der de rike blir rikere, mens kanskje de eneste fra arbeiderklassen som kommer godt ut av det hele er teknologene som bygger AI-løsningene (og revisorene som reviderer dem)?

AI-sikkerhet-leiren

AI-sikkerhet-leiren er ikke nødvendigvis ubekymret for problemstillingene AI-



*Vil AI ta godt vare på mennesker, og skape en langt bedre verden eller ...
(Bildet er generert ved hjelp av genAI-applikasjonen Midjourney).*

etikk reiser, men de mener sannsynligheten for – og konsekvensen av – at det oppstår kunstig intelligens som overgår menneskelige kapabiliteter er så høye at alt annet blir trivielt. Det er i forberedelser på en fremtid med kunstig intelligens som overgår mennesker at alle gode krefter nå må settes inn. Grunn tanken blant AI-sikkerhet-tilhengerne er at hvis (eventuelt når) kunstig (super) intelligens overgår menneskelig intelligens, kan en av to ting skje:

Fremtidsscenario 1: Godsinnset super-AI

I fremtidsscenario 1 tar godsinnset super-AI (direkte eller indirekte) over styringen av samfunnet, tar godt vare på mennesker, og skaper en langt bedre verden for fremtidens menneskehet enn det tusener av år med krig og konflikt antyder at vi ville fått til på egenhånd. Scenariot ligner det som beskrives i Iain M. Banks' science-fiction bøker om «The Culture», og menneskeheten

kommer rimelig greit ut av det hele etter de fleste målestokker.

Men det er også et alternativt, mørkere fremtidsscenario ...

Fremtidsscenario 2: Ondsinnet super-AI

I fremtidsscenario 2 tar ondsinnet super-AI tar (mer eller mindre fredelig) over makten og utkonkurrerer/utrydder menneskeheten. For dette alternativet er kanskje Skynet fra James Camerons Terminator-filmer den mest nærliggende sci-fi-referansen.

Nettopp det at vi må til science fiction-bøker og -filmer for å finne konkrete «eksempler» på AI-sikkerhet-leirens risikobilde, brukes ofte som et argument for å avskrive bekymringene. Det er derfor verdt å merke seg at AI-sikkerhet-leiren ikke er begrenset til sci-fi-entusiaster og dommedagsprofeter – den inkluderer (også) Turing-prisvin-

² Se f.eks. Fort et al, *Last Words: Amazon Mechanical Turk: Gold Mine or Coal Mine?* (2011) <https://aclanthology.org/J11-2010.pdf>, og Gray & Suri, *Ghost Work* (2019) <https://ghostwork.info/>

³ Se f.eks. Angwin et al, *Machine Bias*, <https://www.propublica.org/article/machine-bias-risk-assessments-in-criminal-sentencing>

⁴ Se f.eks. Zuboff, *The Age of Surveillance Capitalism* (2019)



... vil AI utkonkurrere/utrydde menneskeheten?
(Bildet er generert ved hjelp av genAI-applikasjonen Midjourney).

nerne Geoffrey Hinton og Yoshua Bengio (hjernene bak mange av de siste årenes viktigste gjennombrudd innen maskinlæring), OpenAI-grunnleggeren Sam Altman og Microsofts Bill Gates.⁵

I mars 2022 skapte et opprop fra AI-sikkerhet-miljøet om å «... *immediately pause for at least 6 months the training of AI systems more powerful than GPT-4.*»⁶ mye medieoppmerksomhet – og i skrivende stund har over 30 000 forskere og andre interessenter sluttet seg til oppropet.

Med et utgangspunkt om nyttemaksimering (utilitaristisk tilnærming) innebærer det første fremtidsscenarioet enorme positive konsekvenser, mens det andre scenarioets negative konsekvenser kan nærme seg uendelig – litt avhengig av

hvordan en tallfester nytteverdien av menneskehetens fortsatte eksistens. Med en matematisk tilnærming der en risikos viktighet kan utledes fra sannsynligheten for at risikoscenarioet inntreffer multiplisert med konsekvensen av at det inntreffer, er det fort gjort å regne seg frem til at tiltak som øker sannsynligheten for det positive fremtidsscenarioet og/eller reduserer sannsynligheten for det negative fremtidsscenarioet er det suverent viktigste vi kan gjøre på AI-fronten for tiden.

Er én AI-risiko i hånden viktigere enn ti på taket?

AI-sikkerhet-problemstillingene har fått mye medieoppmerksomhet det siste året. Dette har skapt en del frustrasjon i AI-etikk-leiren, som mener engasjementet rundt langsiktige potensielle fremtidsscenarioer fjerner fokus fra deres mer konkrete og dagsaktuelle problemstillinger.⁷

Både AI-etikk og AI-sikkerhet-miljøene ønsker ansvarlig utvikling og bruk av AI til det beste for menneskeheten. Hvordan går det an å bli så uenige om riktig vei til målet? Det er særlig to uklårheter som gjør AI-risiko til et komplisert og til dels konfliktfylt tema: «Diskonteringsrenten» for fremtidige generasjoners velferd, og usikkerhet rundt sannsynligheten for at super-AI i det hele tatt vil bli en realitet.

«Diskonteringsrenten» for fremtidig lykke og lidelse

For økonomer er diskonteringsrente et kjent konsept: En krone i dag har en annen verdi enn en krone i fremtiden. Ved å bruke diskonteringsrente kan man omregne fremtidige inntekter eller utgifter til dagens verdi, noe som gir et bedre bilde av den faktiske verdien av en investering eller et prosjekt. Størrelsen på diskonteringsrenten kan ha stor innvirkning på beslutninger: En høyere rente vil redusere nåverdien av fremtidige kontantstrømmer, mens en lavere rente vil øke den.

Tilsvarende kan en anvende høy eller lav «diskonteringsrente» for verdien av fremtidige generasjoners lykke og lidelse sammenlignet med dagens generasjoner. Lav diskontering av fremtidige generasjoners velferd taler for mer drastiske tiltak i dag, enten det gjelder oljefond-pensjonssparing, bekjempelse av global oppvarming, eller sikringstiltak mot eksistensielle AI-risikoer. Omvendt, med høy diskontering av fremtidige generasjoners potensielle velferdsutsikter, blir det viktigste i dag å løse konkrete problemer i dagens samfunn.

Et verdispørsmål

Hva som er «riktig» diskontering er til syvende og sist et verdispørsmål uten noe objektivt fasitsvar. Kontrovers rundt dette spørsmålet er da heller ikke noe nytt: I forbindelse med bekjempelse av global oppvarming har en tilsvarende debatt rast i flere tiår.⁸

5 Se f.eks. tilslutningslisten for Center for AI Safety's opprop "Mitigating the risk of extinction from AI should be a global priority alongside other societal-scale risks such as pandemics and nuclear war." <https://www.safe.ai/statement-on-ai-risk>

6 <https://futureoflife.org/open-letter/pause-giant-ai-experiments/>

7 Se f.eks. Gebru et al, *Statement from the listed authors of Stochastic Parrots on the "AI pause" letter*, <https://www.dair-institute.org/blog/letter-statement->

[March2023/](https://medium.com/@emilymenonbender/talking-about-a-schism-is-ahistorical-3c454a77220f) og Bender, *Talking about a 'schism' is ahistorical*, <https://medium.com/@emilymenonbender/talking-about-a-schism-is-ahistorical-3c454a77220f>

8 Se Ackerman, *Debating Climate Economics: The Stern Review vs. Its Critics (2007)* <https://www.bu.edu/eci/files/2019/06/SternDebateReport.pdf> for en oppsummering av kontroversen rundt Nicholas Sterns *Review on the Economics of Climate Change*.

Sannsynligheten for at kunstig super-intelligens blir en realitet?

Det er en lang rekke kumulative vilkår som må på plass for at et kunstig super-intelligens-fremtidsscenario skal bli en realitet: Det er usikkert hvor mye data og regnekraft som kreves for å skape mer avansert intelligens (se figur 1), og hvor fort tilgjengelig regnekraft vil øke. Kanskje finnes det et tak for hvor avansert intelligens dagens maskinlæringsalgoritmer kan skape, uansett hvor mye data og regnekraft som er tilgjengelig. Og selv om en skulle lykkes i å bygge kunstig intelligens som overgår menneskelig evne til å hente innsikt ut fra data og trekke slutninger fra den, er det noen skritt derfra til Čapeks selvbevisste og opprørske robot Radius.

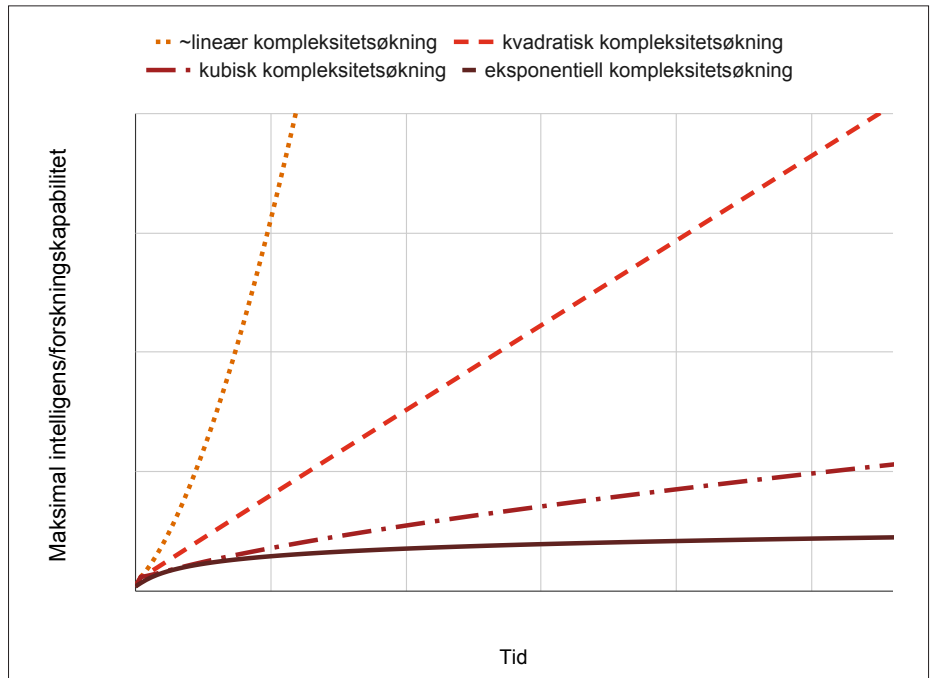
Med mange faktorer som spiller inn, og stor usikkerhet knyttet til hver av dem, kan en regne seg frem til alt fra at kunstig intelligens aldri vil overgå mennesker, at det er mulig, men hører en fjern fremtid til, eller at det er rett rundt hjørnet.⁹

Intet er nytt under solen

Som fysiker ser jeg mange paralleller mellom dagens AI-forskning og atomfysikk-forskningen rundt andre verdenskrig. Her åpnet gjennombrudd i teoretisk og eksperimentell fysikk nye dører og muliggjorde teknologiske fremskritt innen mange områder, fra klimavennlig kjernekraft til medisin og romfart. Samtidig begynte et internasjonalt kapp løp i utvikling og anskaffelse av stadig mer destruktive atomvåpen som, kanskje enda mer enn kunstig intelligens, utgjør en reell risiko for utslettelse av menneskeheten slik vi kjenner den.

Dersom atomfysikkens og atomvåpnenes historie kan fortelle oss noe om AI-teknologiens fremtid har AI-sikkerhetsforkjemperne en tung jobb foran seg. Når kommersielle (og ikke minst militære) anvendelser lokker, har det vist seg vanskelig å samkjøre full stans i utvikling

⁹ Se f.eks. Roser, *AI timelines: What do experts in artificial intelligence expect for the future?* (2023) <https://our-worldindata.org/ai-timelines> for mer detaljer om hva AI-eksperter svarer i spørreundersøkelser om når de tror menneskelignende kunstig intelligens vil bli en realitet.



Figur 1: Forskjellige scenarier for når/om en kunstig intelligens-«singularitet» vil inntreffe, der kunstig intelligens brått overgår menneskelige kapabiliteter. I denne (svært forenklede) modellen er «intelligens» definert som «evnen til å forske på og videreutvikle kunstig intelligens» slik at en aktør med intelligens nivå 2 er i stand til å produsere dobbelt så mye forskning & utviklingsarbeid som en aktør med intelligens nivå 1 (aktørene kan være et menneskelig forskningsteam, en kunstig intelligens, en kombinasjon, osv.). De forskjellige linjene representerer forskjellige hypoteser om hvor mye forskning- og utviklingsarbeid som kreves for å bygge mer avansert intelligens/kapabiliteter. For eksempel betyr hypotesen «kvadratisk kompleksitetsøkning» at det er fire ganger så komplekst – og krever fire ganger så mye forsknings- og utviklingsarbeid – å forske på nivå 2-intelligens som nivå 1-intelligens ($2^2 = 4$ vs. $1^2 = 1$). Avhengig av hvilken kompleksitetsmodell som best beskriver virkeligheten, kan en kunstig intelligens-singularitet være alt fra nært forestående, til å ligge fjernt/uendelig fjernt frem i tid. Om hvilken kompleksitetsmodell som er mest realistisk, er det mange sterke meninger, og lite empiri.

og anvendelse av ny teknologi. Riktignok har samfunnet lyktes med regelverk og risikoreduserende tiltak som gjør det trygt å benytte atomkraft i strømproduksjon, samt bruke radioaktive atomkjerener i alt fra kreftmedisin til røykvarslere, men vi har i liten grad lyktes med å stanse videreutviklingen av – eller hindre spredningen av – atomvåpen-teknologi.

EUs AI-Act

På AI-fronten er det EU som har kommet lengst i reguleringsarbeidet. Unionens foreslåtte «AI Act» vil kreve gjennomsigthet der AI benyttes, forby noen få «uakseptable» anvendelser, og innføre høye krav til risikoreduserende tiltak for et bredere utvalg «høyrisiko»-anvendelser.¹⁰ Eksempelvis anses bruk av AI til

¹⁰ Hvordan etterlevelsen av EU AI Acts krav skal revideres er et interessant spørsmål for fremtidens (intern)revisorer!

statlig «sosial scoring» av innbyggere som uakseptabelt, mens bruk av AI i rekruttering havner i kategorien høyrisiko, begge deler helt i tråd med det som fremheves som sentrale risikoer av AI-etikk-leirens.

Om AI-sikkerhet-forkjemperne foreløpig ikke har nådd frem der lovgivning utformes, får det være en trøst at mange av AI-etikk-leirens foreslåtte tiltak mot dagens konkrete AI-risikoer også kan bidra risikoreduserende for AI-sikkerhets fremtidsrisikoer. Og uansett – dog trøst kanskje ikke er det rette ordet – er det fullt mulig for menneskeheten å kjøre sivilisasjonen slik vi kjenner den i grøfta – f.eks. gjennom verdensomspennende atomkrig eller ukontrollert global oppvarming – lenge før kunstig superintelligens kommer på banen.

Oppdragsaksept og fortsettelsesvurderinger

Revisors vurderinger av aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er en viktig del av revisors oppgaver. Manglende forståelse for betydningen av disse vurderingene innebærer en risiko for at revisor ikke etterlever sine plikter etter lovgivningen og at revisor dermed heller ikke oppfyller sin rolle som allmennhetens tillitsperson.



Statsautorisert revisor
Knut Aker
Rådgiver Revisorforeningen

Finanstilsynets tilsynsrapporter inneholder mange eksempler på oppdrag hvor akseptvurderinger ikke er foretatt i samsvar med lovgivningen og god revisjonsskikk, eller hvor revisor har unnlatt å fratse når slik plikt anses å foreligge. Finanstilsynet publiserte i desember 2021 et rundskriv om revisors aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag, og omtalen i dette rundskrivet gir omfattende og relevant veiledning om de vurderingene revisor skal gjøre.

Revisor vil normalt også ha en selvstendig interesse i å ikke påta seg oppdrag som det senere viser seg vanskelig å utføre revisjonen av på en tilfredsstillende måte. Fra praksis ser vi en rekke eksempler på oppdrag hvor revisor samme år som oppdraget er akseptert må foreta vurderinger av om det foreligger rett eller plikt til å trekke seg fra oppdraget.

Revisor må ha rutiner og systemer som sikrer at vurderingene av aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag er forsvarlige, enten det gjelder et revisjonsforetak eller en virksomhet som drives i enkeltpersonforetak. Disse rutinene må dekke forhold som er relevante for vurderingene, herunder vurdering av forhold som uavhengighet, dokumentasjon og vurderinger i forhold til hvitvaskingslovgivningen, revisors kompe-

tanse og kapasitet, og informasjon om og vurdering av foretaket som skal revideres. I den videre omtalen er fokus knyttet til vurderingen av foretaket som skal revideres og de problemstillingene som i praksis synes å oppstå. De særlige forholdene som gjelder foretak av allmenn interesse, er ikke omtalt.

Akseptvurderingen

En sentral lovbestemmelse som regulerer aksept av oppdrag om lovfestet revisjon, er revisorloven § 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget hvor første ledd inneholder følgende:

«Før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon skal revisjonsforetaket be den revidertes forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Opplysningene skal gis skriftlig hvis revisjonsforetaket ber om det.»

Forespørselen til forrige revisor

Forespørselen til forrige revisor er en viktig del av å fremskaffe informasjon om eventuelle forhold knyttet til foretaket som skal revideres, men det er uansett alltid behov for å fremskaffe ytterligere informasjon om foretaket og vurdere denne før et oppdrag aksepteres. I mange tilfeller vil det også være foretak

som ikke tidligere har hatt revisor og hvor det ikke er noen forrige revisor å forespørre. Plikten til å forespørre forrige revisor gjelder ikke dersom foretaket tidligere har hatt revisor og deretter fravalgt revisjon, men det bør også i slike tilfeller rettes forespørsel til forrige revisor. Taushetsplikten anses heller ikke å være til hinder for at forrige revisor kan besvare en slik forespørsel. Informasjonen fra forrige revisor vil imidlertid bli mindre relevant når det har gått lang tid siden tidspunktet for fravalg.

Tidspunktet for forespørselen til forrige revisor må være før oppdraget reelt sett aksepteres, og dette kan være vesentlig tidligere enn tidspunktet for melding til Foretaksregisteret dersom revisor på annen måte har forpliktet seg overfor foretaket. Tidspunktet kan heller ikke være tidligere enn at det er foretatt en avklaring hos foretaket med hensyn til hvilken revisor eller revisjonsselskap som skal velges.

Forrige revisor har plikt til å besvare forespørselen, og eventuelt manglende svar kan i seg selv være en indikator på at det foreligger forhold som må følges opp nærmere før oppdraget aksepteres. Svaret fra forrige revisor inneholder sjelden en ubetinget fraråding av at ny revisor bør påta seg oppdraget, men forrige revisor skal opplyse om forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Når slike forhold foreligger, skal forrige revisor også ha sendt

nummerert brev til foretaket, og forrige revisor kan henvise til og legge ved slike brev ved besvarelse av forespørselen.

En naturlig forståelse av et svar fra forrige revisor hvor det påpekes forhold i nummererte brev som er av vesentlig betydning for akseptvurderingen, er at det foreligger fraråding før de aktuelle forholdene er rettet. Kravet til dokumentasjon av akseptvurderingen er skjerpet i disse tilfellene, og det foreligger en plikt til å dokumentere begrunnelsen etter revisorloven § 9-9 tredje ledd.

Innhenting av relevant informasjon om foretaket

I tillegg til forespørsel til forrige revisor, må revisor innhente relevant informasjon om foretaket. Dette kan omfatte årsregnskap og tilhørende revisjonsberetninger for de siste årene, eventuelle perioderegnskap for inneværende år, informasjon om foretakets virksomhet, informasjon om ledelsen, inkludert informasjon som kan gi grunnlag for å vurdere ledelsens integritet samt kommunikasjon med tilsynsmyndigheter. Informasjonen som mottas, må vurderes sammen med informasjon som eventuelt er mottatt fra forrige revisor, og revisor må vurdere om det er grunnlag for å påta seg oppdraget ut fra den informasjonen som foreligger. Lovbrudd som manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk, ulovlige låneforhold og manglende handleplikt når egenkapitalen ikke er forsvarlig, bør være en del av denne vurderingen, uavhengig av om dette er forhold som fremgår av regnskapet eller opplysninger fra forrige revisor.

Vurdering av aksept og videre oppfølging

Et foretak har ikke rett til å få en revisor, og ofte vil det være foretak hvor det må anses som en plikt for revisor til ikke å påta seg oppdraget når sentrale forutsetninger ikke er oppfylt. Det er eksempler fra praksis hvor forhold som har vært kjent i mer enn fem år fortsatt ikke har blitt rettet opp, men hvor foretaket med intervaller på ett til to år har

fått ny revisor som påtar seg oppdraget. Aksept av slike oppdrag er neppe i samsvar med revisorlovens bestemmelser og bidrar til at foretak som bryter sentrale lovbestemmelser og som skulle ha vært tvangsoppløst, likevel kan fortsette virksomheten.

Selv om det foreligger forhold som i utgangspunktet tilsier at ny revisor ikke bør påta seg et revisjonsoppdrag, vil imidlertid foretaket ha mulighet til å rette opp i disse forholdene. Revisor kan derfor stille vilkår for å påta seg slike oppdrag, men det sentrale forholdet her vil ofte være når foretaket forventes å være i stand til å oppfylle disse vilkårene. En grunnleggende forutsetning for å påta seg revisjonsoppdraget må uansett være at revisor vurderer at foretaket er i stand til å avlegge et regnskap som lar seg revidere. Dersom forrige revisor har avgitt en revisjonsberetning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, må revisor foreta en grundig vurdering av dette forholdet som kan sannsynliggjøre at regnskapet vil la seg revidere.

Vurderingen av når foretaket må ha rettet opp i forholdene, kan variere. For lovbrudd som manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk, er det ikke grunnlag for noen annen løsning enn at foretaket må ha rettet opp dette forholdet før revisor påtar seg oppdraget. Tilsvarende gjelder normalt også for ulovlige lån, men det kan i noen tilfeller aksepteres at låneforholdet avvikles innen rimelig tid som ved motregning mot utbytte når det er relativt sikkert at forutsetningene for dette vil bli oppfylt.

Ved behov for kapitaltilførsel skal også dette normalt være ordnet før revisor påtar seg oppdraget med mindre det foreligger særskilte omstendigheter. Ved forbehold og presiseringer i forrige revisors beretning må ny revisor foreta en konkret vurdering av forholdet og hvordan dette skal behandles i regnskapet. Forbehold knyttet til feil i regnskapet som følge av uenighet mellom forrige revisor og foretaket, må avklares før oppdraget aksepteres, slik at det

ikke er behov for et tilsvarende forbehold i regnskapet som skal avlegges.

For enkelte forhold vil det ikke være mulig for foretaket å rette opp disse umiddelbart, som ved svakheter i styring og internkontroll eller kapasitet og kompetanse hos foretaket eller regnskapsfører. I slike tilfeller vurderer revisor om foretaket har en realistisk plan for å rette opp i forholdene. For foretak som over flere år har en vesentlig forsinket avleggelse av regnskapet må revisor vurdere om foretaket har vilje og evne til å foreta endringer. Dette gjelder også dersom foretaket allerede er varslet om tvangsoppløsning som følge av manglende innsending av regnskapet til Regnskapsregisteret, og revisor bør i slike tilfeller påse at det foreligger et utkast til årsregnskap før oppdraget aksepteres.

Opplysningene fra forrige revisor, som svar på forespørselen, kan vise seg å være ufullstendige eller unøyaktige, og forrige revisor vil ikke alltid ha omtalt alle relevante forhold i nummererte brev. Foretaket vil også kunne gi uttrykk for at forhold som er tatt opp av forrige revisor er feil eller at det foreligger misforståelser. Ny revisor må på selvstendig grunnlag foreta en tilstrekkelig vurdering av slike forhold samt opparbeide seg forståelse av årsaken til skifte av revisor.

Etter at revisor har påtatt seg oppdraget, vil det være nødvendig også å følge opp at foretaket gjør de tiltakene som er forutsatt ved akseptvurderingen. For foretaket kan det ha vært nødvendig å få registrert ny revisor for å unngå tvangsoppløsning, og etter at registreringen er gjennomført, kan fokus på oppfølgingen av forutsatte tiltak bli nedprioritert når det ikke har noen umiddelbare konsekvenser. Revisor vil i slike tilfeller kunne få en plikt til å trekke seg kort tid etter at oppdraget er akseptert.

Fortsettelsesvurderingen

Utgangspunktet for fortsettelsesvurderingen er normalt at oppdraget vil videreføres med mindre det foreligger infor-

masjon som tilsier noe annet. Revisor må være oppmerksom på om det foreligger vesentlige endringer i virksomheten, nøkkelpersoner, eiersituasjonen og foretakets økonomiske forhold. Slike endringer vil være relevante for fortsettelsesvurderingen også utover det som følger av kravene i hvitvaskingslovgivningen. Dersom revisjonsberetningen for siste år inneholder en modifisert konklusjon, presiseringer eller omtale av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, anses det å foreligge forhold som må følges opp særskilt ved fortsettelsesvurderingen. Tilsvarende gjelder for eventuelle andre forhold som er tatt opp i nummererte brev. Fortsettelsesvurderingen bør gjøres i tilknytning til at regnskapet avlegges eller så snart som mulig etter dette, slik at foretaket kan informeres dersom oppdraget ikke skal videreføres. Revisor må imidlertid også sørge for løpende å vurdere ny informasjon som kan anses å ha vesentlig betydning for fortsettelsesvurderingen.

Vurdering av plikt til fratreden

Når det foreligger forhold som er av betydning for fortsettelsesvurderingen, bør revisor også vurdere om det foreligger plikt til fratreden. Revisor vil i noen tilfeller ha rett til å fratruke et revisjonsoppdrag uten at det foreligger plikt til fratreden, men det forutsetter at revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter eller at det foreligger andre særlige grunner. Dette kan være forhold som at revisor er i ferd med å trappe ned virksomheten, at det er manglende tillit til selskapets ledelse eller at det er varslet erstatningskrav mot revisor. Avgrensningen mellom når det foreligger rett til å fratruke og når eventuell fratredelsesplikt inntrer, vil ikke alltid være klar. Revisor vil også vurdere om det er forhold som tilsier at revisjonsoppdraget bør fullføres for fratreden gjennomføres.

Vesentlige lovbrudd som ikke rettes opp

Bestemmelsen om plikt til fratreden i revisorloven § 9-6 sier at revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under

sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene. Vurderingen av hva som er vesentlig brudd på gjeldende lovkrav kan innebære en viss grad av skjønn, og noen av de mest vanlige forholdene er beskrevet nedenfor. Disse forholdene vil også være sentrale for eventuell ny revisor som skal påta seg oppdraget, og det er viktig at revisors kommunikasjon til foretaket ved nummererte brev før fratreden er tilstrekkelig og tidsriktig. Dersom forholdet ikke rettes til tross for revisors påpekninger, vil det foreligge en plikt til fratreden, men revisor må gjøre foretaket oppmerksom på dette i nummerert brev før revisor kan trekke seg fra oppdraget slik at foretaket er kjent med konsekvensene av at forholdet ikke rettes.

Brudd på regler om skattetrekk

Et lovbrudd som ofte forekommer, er manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk. Dette kan være at det ikke er opprettet verken garanti eller egen bankkonto for skattetrekk, at skattetrekk ikke settes inn på bankkontoen for noen eller alle terminer, eller at garantibeløpet er for lavt. Enkeltstående brudd som ikke er tilsiktet, bør ikke anses som vesentlig lovbrudd. Det er mange tilfeller hvor samme revisor i revisjonsberetningen for flere påfølgende år har påpekt lovbrudd knyttet til manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk. For disse tilfellene synes det utvilsomt å foreligge en plikt til å fratruke, og denne plikten kan ha foreligget i flere år uten at revisor har gjort nødvendige tiltak. Ved manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk som ikke er et enkeltstående brudd som ikke er tilsiktet, skal revisor så snart revisor er kjent med forholdet gjøre foretaket oppmerksom på forholdet i nummerert brev. I brevet må det bes om at forholdet rettes og at revisor får dokumentasjon på dette. Siden manglende overholdelse av reglene for oppbevaring av skattetrekk er et forhold som det bør være enkelt å rette opp og revisor har en plikt til å

følge opp behandlingen av de nummererte brevene, må revisor gjøre sin oppfølging i løpet av relativt kort tid.

Ulovlig lån

Et annet lovbrudd som ofte forekommer, er ulovlig lån til aksjeeiere, tillitsvalgte eller deres nærstående, ved at lånet er i strid med bestemmelsene i aksjeloven § 8-7 eller 8-9. Slike lån kan være knyttet til relativt forskjellige transaksjoner som bevisste uttak av midler fra selskapet eller for sene oppgjør for kjøp av varer og tjenester fra foretaket, slik at en viss skjønnsmessig vurdering vil kunne være relevant for hvordan revisor må ta opp forholdet. Foretaket og låntakeren vil ofte ha behov for noe tid til å bringe forholdet i orden, men det kan ikke legges til grunn at dette vil ta flere år. Avregning av et låneforhold gjennom utbytte i det første årsregnskapet som avlegges etter at forholdet blir kjent, vil normalt være et akseptabelt tiltak. Dersom lånet forblir uoppgjort over flere år vil det imidlertid foreligge en plikt for revisor til å trekke seg fra oppdraget. Det er ikke tilstrekkelig å ta forbehold eller presisering i revisjonsberetningen og deretter fortsette revisjonsoppdraget uten at lånet blir oppgjort.

Forbehold i revisjonsberetningen

Når revisjonsberetningen inneholder konklusjon med forbehold som følge av feil eller mangler i regnskapet eller uenighet om regnskapsposter, vil det ofte være å anse som vesentlige lovbrudd. Det samme gjelder når revisjonsberetningen inneholder negativ konklusjon eller konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. Dersom dette gjelder forhold som foretaket anses å være i stand til å rette og foretaket velger å ikke gjøre dette etter at revisor har påpekt forholdet, vil det foreligge plikt til fratreden. Eksempler på dette kan være overvurdering av eiendeler, herunder når dette gjøres bevisst fra foretakets side, manglende informasjon om sentrale forhold i noteopplysninger og/eller at foretaket har regnskapsføring og intern kontroll som ikke er tilstrek-

kelig til å avlegge et regnskap som lar seg revidere. Vanskeligheter med å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vil derimot ikke gi grunnlag for plikt til fratreden med mindre dette er forhold som skyldes foretaket.

Forsvarlig egenkapital og likviditet – handleplikt

Aksjeloven har bestemmelser om forsvarlig egenkapital og likviditet samt handleplikt ved tap av egenkapital. Ved usikkerhet om fortsatt drift er det også krav til omtale i noteopplysninger, og revisjonsberetningen vil omtale eventuell vesentlig usikkerhet i et eget avsnitt med referanse til den aktuelle noten. Revisor må i nummerert brev påpeke styrets handleplikt og be om tilbakemelding på hvordan styret vil forholde seg til denne. Dersom revisor vurderer at styret ikke oppfyller sin handleplikt selv etter at dette er tatt opp med styret, vil dette normalt være et vesentlig lovbrudd som medfører plikt til fratreden. Spesielt gjelder dette dersom det har skjedd i mer enn ett år. Omtale av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen for flere år vil i seg selv ikke medføre plikt til fratreden så lenge styret oppfyller sin handleplikt.

For sent avlagte årsregnskap

En relativt betydelig andel av foretakene avlegger årsregnskap etter fristen

på seks måneder fra balansedagen, og for noen foretak skjer dette tilnærmet hvert år. Ved manglende innsending av årsregnskap for aksjeselskap til Regnskapsregisteret blir foretaket varslet om tvangsoppløsning, men dette skjer først nesten 15 måneder etter balansedagen for foretak med balansedato 31. desember. I tillegg har praksis vært at det tar fra én til seks måneder før tingretten starter tvangsoppløsning av foretaket.

Manglende avleggelse av årsregnskap kan skyldes ulike forhold, og ved sykdom eller andre uforutsette forhold vil det kunne være formildende omstendigheter som hensyntas ved vurderingen av lovbruddet. For andre foretak foreligger det varsel om tvangsoppløsning som følge av manglende innsendt årsregnskap for flere år, og disse foretakene har ofte også svak egenkapital hvor det kan antas at det er et ønske om å holde regnskapene skjult så lenge som mulig. Revisor må ta opp forsinket regnskapsavleggelse i nummerert brev til foretaket, og ved manglende tiltak fra foretaket vil det foreligge plikt til fratreden. Tidspunktet for fratreden må vurderes ut fra den konkrete situasjonen, men gjentatte fristoverskridelser på mange måneder vil ikke være akseptabelt. Samtidig vil det være normalt være hensiktsmessig at revisjonen blir ferdigstilt slik at ikke ytterligere forsinkelser oppstår. Revisor bør stille klare krav og sette frister for avleggelsen av regnskapet dersom oversittelsen av fristen er vesentlig, og var-

sel om og gjennomføring av fratreden vil kunne være det eneste tiltaket fra revisor som foretaket faktisk forholder seg til.

Anmodning om fornyet oppdrag etter fratreden

Etter at revisor har trukket seg fra et oppdrag, vil foretaket også kunne anmode revisor om å påta seg oppdraget på nytt. Revisor vil ikke i noe tilfelle ha plikt til å påta seg oppdraget på nytt, men det vil i en del tilfeller være hensiktsmessig at dette gjøres dersom visse forutsetninger er oppfylt. Dette er en vurdering som revisor må gjøre i det enkelte tilfellet, og det er en forutsetning at forholdet som medførte fratreden ikke lenger er til stede. Ved endring av eiersituasjonen, skifte av styremedlemmer og øvrig ledelse kan det være grunnlag for å foreta en fornyet vurdering av ledelsens integritet. Ved forsinket regnskapsavleggelse som har medført fratreden, kan ledelsen tidligere ha oppfattet situasjonen som mindre alvorlig og unnlatt å gjennomføre tiltak. Forutsatt at foretaket har gjennomført nødvendige tiltak som har rettet opp forholdet som medførte fratreden, vil revisor kunne påta seg oppdraget på nytt, og vurderingene vil være tilsvarende som ved aksept av et nytt revisjonsoppdrag.

Riktig håndtering av varslingsaker

Varsling om kritikkverdige forhold på arbeidsplassen er en viktig forutsetning for et velfungerende arbeidsliv og en god ytringskultur. Men det er lettere sagt enn gjort. Hva som ansees som et varsel og hvordan en varslings sak skal håndteres, er komplekst og utfordrende. Her må man som arbeidsgiver sørge for å innhente nok fakta, balansere mellom grunnleggende rettsprinsipper og gjøre vanskelige juridiske vurderinger.



Advokat
Gro Forsdal Helvik
Partner Deloitte Advokatfirma



Advokat
Henriette Cecilie Breilid
Deloitte Advokatfirma



Advokatfullmektig
Maria de Michelis Sperre
Deloitte Advokatfirma

Hva er et varsel?

Et varsel er på folkemunne kjent som å «slå alarm om en situasjon, rope varsku eller rapportere om et forhold man har blitt oppmerksom på». ¹ Varsel eller varsling er ikke definert i arbeidsmiljøloven. I forarbeidene står det at begrepet skal favne vidt og beskrives som «det å si fra om kritikkverdige forhold på arbeidsplassen til noen som direkte eller indirekte kan ha myndighet til å gjøre noe med det.» ²

Arbeidsmiljøloven gir arbeidstaker rett til å varsle om «kritikkverdige forhold» i arbeidsgivers virksomhet. Med kritikkverdige forhold menes «forhold som er i strid med «rettsregler, skriftlige etiske retningslinjer i virksomheten eller etiske normer som det er bred tilslutning til i samfunnet». Forhold som ikke er ulovlige eller uetiske, vil i utgangspunktet ikke være naturlig å regne som varsling. Det samme gjelder forhold som bygger på arbeidstakers personlige etiske overbevisning.

Personalsak eller varslings sak?

Personalsaker eller saker som kun gjelder arbeidstakers eget forhold, faller i utgangspunktet utenfor varslingsinstituttet. I lovens forarbeider fremkommer

det at arbeidstaker kan ytre seg kritisk om «ulike forhold knyttet til gjennomføring av arbeidsavtalen mellom partene, misnøye med lønn, arbeidsmengde og fordeling av arbeidsoppgaver, dårlig personkjemi, alminnelige samhandlingsutfordringer, personkonflikter mv.» ³ uten at dette medfører at ytringene skal regnes som et varsel. Det kan være vanskelig å dra opp grensen for hva som er et kritikkverdig forhold og hvilke ytringer som knytter seg til en personalkonflikt.

Domstolene har behandlet flere saker hvor grensegangen mellom personalkonflikt og varsel om kritikkverdige forhold er forsøkt avklart. I en dom fra Borgarting lagmannsrett var det spørsmål om en oppsagt ansatt var utsatt for en gjengjeldelse. Lagmannsretten vurderte at arbeidstaker ikke hadde varslervern, da hun ikke hadde varslet om kritikkverdige forhold, men forhold som gjaldt hennes eget ansettelsesforhold. Retten uttalte at:

«Etter rettens oppfatning dreier brevet seg utelukkende om forhold som berører arbeidstakers eget arbeidsforhold og kan ikke anses som et varsel i arbeidsmiljølovens forstand. Brevet er en klage som gjelder arbeidstakers misnøye med arbeidsgivers oppfølging av henne under

en pågående personalkonflikt. Arbeidstaker har tatt opp forholdene for å få til en endring for egen del, og det er ingenting ved de påberopte forholdene som

Varslingsreglene

- Varslingsregler må sees i sammenheng med den alminnelige ytringsfriheten, som er en grunnleggende menneskerettighet.
- Varslingsreglene er ment å verne arbeidstakere som sier ifra om kritikkverdige forhold på arbeidsplassen, og styrke arbeidstakers reelle ytringsfrihet.
- Varslingsreglene i arbeidsmiljøloven regulerer blant annet hva det kan varsles om, fremgangsmåte ved varsling, forbud mot gjengjeldelse, oppreisning og erstatning ved gjengjeldelse og rutiner for intern varsling.
- Alle virksomheter som har mer enn fem ansatte er pliktig til å ha varslingsrutiner.

¹ NOU 2018:6 s. 24.

² NOU 2018:6 s. 24.

³ Prop. 74 L (2018-2019) s. 52.



Et varsel beskrives som det å si fra om kritikkverdige forhold på arbeidsplassen til noen som direkte eller indirekte kan ha myndighet til å gjøre noe med det.

indikerer en systemsvikt hos arbeidsgiver, eller at dette er et problem av generell art som gjelder flere ansatte og derfor har en viss allmenn interesse.»⁴

For å komplisere dette, har lovgiver gjort et unntak fra unntaket. Det er nemlig gjort unntak for de tilfellene der ytringen fra arbeidstaker gjelder eget arbeidsforhold, samtidig som ytringene også omfatter påstander om brudd på rettsregler, skriftlige etiske retningslinjer eller etiske normer. I disse tilfellene vil ytringen likevel kunne regnes for å være en ytring om et kritikkverdig forhold og vil derfor omfattes av reglene om varsling. Dersom det for eksempel er et problem som gjelder flere eller en gruppe arbeidstakere, har en viss allmenn interesse, eller at det har fore-

kommet diskriminering, mobbing eller andre lovbrudd, vil personalsaken bli ansett som en varslings sak.

Grensegangen mellom personalsaker og varslings saker er et av forholdene ved varslingsinsittuttet som har mottatt mest kritikk. I tilfeller hvor det varsles i en personalsak, ser vi ofte at arbeidsgiver behandler rapporteringen som et varsel av frykt for ikke å følge reglene i arbeidsmiljøloven. Hvis behandling av en personalsak kommer inn i varslings sporet, vil dette ofte føre til et økt konfliktnivå og unødvendig bruk av tid og ressurser til å behandle varslings saken i et «varslings spor». Partene vil i et slikt tilfelle ofte fokusere mer på å undersøke forholdene i saken, for eksempel gjennom faktaundersøkelser, enn å arbeide med relasjonen mellom partene for å finne en fremtidig løsning. Dialog og

megling mellom partene vil ofte være en mer hensiktsmessig fremgangsmåte.

Hvem kan varsle?

Arbeidsmiljølovens varslingsregler gjelder kun for arbeidstakere og innleide arbeidstakere. Et praktisk problem er at det kan oppstå tilfeller hvor andre enn disse kan ha et reelt behov for å varsle. Dette kan for eksempel være selvstendig næringsdrivende, konsulenter eller andre som er tilknyttet virksomheten, samt kommende eller tidligere ansatte.

Flere virksomheter ser fordeler ved å åpne for at også andre enn egne arbeidstakere og innleide arbeidstakere kan varsle. Ved opprettelse av varslingskanal og varslingsrutiner er det derfor flere virksomheter som forsikrer om at

⁴ LB-2021-123159-1 punkt 5.

alle varsler, uavhengig av avsender, vil bli håndtert i tråd med arbeidsmiljølovens regler. Slik utvidelse av varslervernet er også i tråd med varslingsreglene i EUs varslingsdirektiv. Varslingsdirektivet ble vedtatt i EU i oktober 2019. Direktivet er foreløpig ikke innlemmet i EØS-avtalen og spørsmålet om hvordan varslingsdirektivet eventuelt skal inkorporeres i norsk rett, er ennå ikke avgjort. For virksomheter som opererer i Europa vil den utvidede personkretsen være noe de allerede må forholde seg aktivt til.

En utvidelse av personkretsen vil medføre, ikke bare at de nevnte persongrupperne får et vern for sitt varsel, men også at arbeidsgiver som mottar disse, får en lovfestet aktivitetsplikt til å følge opp varselet. Avhengig av varselets karakter må arbeidsgiver sette i gang undersøkelser for å sikre at varselet blir fulgt opp på en tilstrekkelig måte.

Anonym varslings – fordel eller ulempe?

Mange er usikre på hvordan anonyme varsler skal håndteres, og om arbeidsgiver plikter å tilrettelegge for anonym varslings. Det er ikke et norsk lovkrav om å legge til rette for anonym varslings. På den ene siden kan det være en fordel å tilrettelegge for anonym varslings. Ved å legge til rette for anonym varslings, senker man terskelen for varslings og unngår at kritikkverdige forhold ikke blir avdekket som følge av at arbeidstaker ikke tør å varsle. På den andre siden kan anonym varslings begrense arbeidsgivers mulighet til å følge opp og avklare innholdet i varselet. Ofte vil arbeidsgiver ha behov for ytterligere informasjon om forholdet det varsles om. Slik informasjon kan være utfordrende å få tak i ved anonym varslings. I tillegg kan det være vanskelig for den omvarslende å imøtekomme påstander fra anonyme varslere og hensynet til kontradiksjon vil gjøre seg gjeldende.

Bruk av ekstern varslingskanal er en måte å legge til rette for oppfølging av anonyme varsler. Mange virksomheter benytter seg av eksterne varslingskana-

ler som opereres av en tredjepart. Da kan vedkommende velge å varsle med navn til tredjeparten, noe som sikrer konfidensialitet og anonymitet overfor arbeidsgiver. I tillegg er det mange digitale varslingskanaler som legger til rette for kommunikasjon med varsler, også når varsler fortsatt ønsker å være helt anonym.

Forsvarlig varslings og varslervern

Varslere som har varslet i samsvar med loven eller i henhold til virksomhetens rutiner, er beskyttet mot gjengjeldelse og eventuelle represalier og får et såkalt «varslervern». Varslervernet skal bidra til at arbeidstakere føler seg trygge nok til å varsle. Dette skal fremme formålet om en åpen ytringskultur.

Etter loven kan man som arbeidstaker varsle på følgende måte:

- *Intern varslings til arbeidsgiver.* Dette skal gjøres i samsvar med virksomhetens interne rutiner for varslings, via verneombud/tillitsvalgt eller via advokat. I noen tilfeller har arbeidstaker faktisk en varslingsplikt.
- *Varslings til offentlig tilsynsmyndighet.* Arbeidstaker kan f.eks. varsle til Arbeidstilsynet om forhold i istedenfor å ta dette opp med arbeidsgiver direkte.
- *Varslings til offentligheten,* f.eks. via media. Det oppstilles strengere krav for ekstern varslings til offentligheten, da varslings til offentligheten kan føre til et stort skadepotensial for virksomheten. Det er blant annet et krav om at varsleren må være i aktsom god tro om innholdet i varselet og skal ha forsøkt å varsle internt først/eller at det er grunn til å tro at intern varslings ikke vil være hensiktsmessig.

En arbeidstaker som har varslet i henhold til en av disse fremgangsmåtene, har varslet på en forsvarlig måte. Generelt ligger det i kravet til forsvarlig varslings at vedkommende har vært i aktsom god tro om innholdet i varselet. Arbeidstaker skal ta hensyn til virksomhetens saklige interesser og kan ikke

misbruke varslingsinstituttet. Det avgjørende vil være hva arbeidstakeren hadde rimelig grunn til å tro ut ifra sin posisjon, kompetanse og med de opplysningene som var tilgjengelige da arbeidstakeren varslet.

Et spørsmål som kan komme opp her er hvordan arbeidstakers etterfølgende handlinger påvirker varslervernet. I en avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett tok retten stilling til om et varsel kunne vurderes som uforsvarlig, grunnet arbeidstakers opptreden i etterkant av intern varslings. Arbeidsgiver påpekte at arbeidstaker i etterkant av varslings hadde fremsatt en rekke krenkende påstander om ansatte i et blogginnlegg og burde derfor bli fratatt varslervernet. Dette var ikke retten enig i og uttalte at:

«Forsvarligheten av varselet må vurderes ut fra forholdene på varslingsstidspunktet. Om arbeidstakeren etter dette tidspunkt opptreder uforsvarlig, kan det eventuelt gi grunnlag for tjenstlige reaksjoner uhindret av gjengjeldelsesvernet. Etterfølgende uforsvarlig opptreden kan likevel ikke frata varsleren det vern mot gjengjeldelse på grunn av varslings som han ellers har krav på.»⁵

Det skal mye til for at en skal kunne si at en arbeidstakers fremgangsmåte ikke er forsvarlig. Dersom arbeidstaker skulle miste varslingsvernet som følge av etterfølgende ytringer eller etterfølgende ekstern varslings, for eksempel på sosiale medier, vil det kunne føre til uthuling av varslingsbestemmelsene.⁶

Konklusjonen fra rettspraksis kan medføre utfordringer for arbeidsgivere. Dette gjelder for eksempel i tilfeller hvor arbeidstaker velger å uttale seg offentlig om varselet før arbeidsgiver har fått anledning til å behandle dette internt. For å unngå slik etterfølgende handling fra arbeidstaker er det avgjørende at arbeidsgiver ved mottak av varsel er nøye med å følge opp. Arbeidstaker skal motta bekreftelse på at varsel er mottatt, og bør også holdes opp-

⁵ LB-2019-58878 punkt 2.

⁶ TVFI-2022-180504.

datert om hvordan arbeidsgiver håndterer dette.

Videre er det verdt å merke seg at det oppstilles en del lovfestede krav til varslingsrutinene. Arbeidsgiver bør forsikre seg om at rutinene oppfyller samtlige krav i arbeidsmiljøloven.

Arbeidsgivers plikt til å følge opp varslingssaker

Det er viktig å avklare om en rapportering er et varsel i lovens forstand og om det er varslet forsvarlig. I utgangspunktet er det kun varsling om «kritikkverdige forhold» som er gjort forsvarlig i tråd med interne rutiner som gir varslervern og som må håndteres etter «varslingssporet».

Arbeidsgiver påføres en aktivitetsplikt og en omsorgsplikt ved håndtering av en varslingssak. Arbeidsgiver har plikt til å sørge for at varselet innen rimelig tid blir tilstrekkelig undersøkt (aktivitetsplikten). Hva som skal regnes som «rimelig tid», må vurderes konkret i det enkelte tilfellet i lys av varselets alvorlighetsgrad, hvor viktig det er med rask

avklaring og hvor lang tid det praktisk vil ta å undersøke forholdet. Det må også vurderes konkret i den enkelte sak hva som anses som «tilstrekkelig» for å avklare varselet. Det er ikke meningen at arbeidsgiver skal være pliktig til å gjøre grundigere undersøkelse enn hva varselet saklig sett gir grunn for.


I undersøkelsen av en varslingssak må arbeidsgiver sørge for at grunnleggende rettsprinsipper blir ivaretatt. Et viktig prinsipp i den forbindelse er kontradiksjon. Den som blir varslet på, skal ha anledning til å uttale seg om saken. Da vil man som arbeidsgiver møte utfordringer med hvor mye av varselet som skal deles og hvordan varslers identitet skal holdes konfidensiell. For å komplisere dette ytterligere, kan arbeidsgiver også bli møtt med krav om at involverte parter kan kreve innsyn i varslingssaken med grunnlag i personvernlovgivningen.

I tillegg har arbeidsgiver en plikt til å sørge for fullt forsvarlig arbeidsmiljø (omsorgsplikten) for alle involverte parter. Dette gjelder både den som varsler og den som blir varslet på. Som en for-

lengelse av dette skal arbeidsgiver dessuten, dersom det anses nødvendig, iverksette tiltak for å forebygge gjengjeldelse mot varsleren. Eksempel på et slikt tiltak kan være å se til at varslers identitet i nødvendig grad beskyttes, eller f.eks. at varsleren i en midlertidig periode forholder seg til en annen leder hvis varselet nettopp gjelder nærmeste leder.

I et landskap hvor grensegangen mellom personalsak og varslingssak ofte oppfattes som utfordrende å manøvrere, er det ikke alltid enkelt å vite hvordan man skal håndtere denne typen saker. Slike saker er ofte et resultat av en langvarig konflikt på arbeidsplassen. En av de største utfordringene varslingsreglene har medført er kanskje unødvendig formalisering og rettsliggjøring av personalkonflikter og utfordringer i arbeidsforholdet. Dette reiser spørsmålet om varslingsinstituttet er bedre tjent med å løftes ut av arbeidsmiljøloven, slik at man muligens ville fått et klarere skille mellom «klassiske varslinger» som varsling om økonomiske misligheter eller fare for klima og miljø, og varsling i personalsaker. Samtidig ønsker vi ikke et arbeidsliv hvor det ikke er tilrettelagt for varsling om uforsvarlig arbeidsmiljø.

Løsning til kryssord på side 13

										ROMERTALL 100	EUROPEER	↳ S	MESTERSKAP	DER VAR DNR-MONPERANSEN	↳ G	LAG, STAB	ROYSKNA	↳ U	
	C	NUN-TIER	L	E	G	A	T	E	R										
BLÅSE-INSTRUMENT	T	O	M	←	R	E	L	↖	L										
	T	↓	V		I.K.T. UT-FØRE	D	A	T	A										
	U	↳	B	A	ROMERTALL V GRIPE	F	E	M	BORG, LAN	F									
AN-KLAGER	A	K	T	O	R				BIBELSK PROFET	K									
BIBELSK PROFET	H	O	TRE-BÅT	↳ F	KISTE, SKIP TROLL	↳ A	PREPO-SISDOK	K	FØR-STERKE NORRØN BOKSTAV	A	R	M	E	R	E				
LAND I EUROPA	Ø	S	T	E	R	R	I	K	E	FARGE-STOFF	E	O	S	I	N				
TITTEL TILSTAND, BALANSE	S	E	ENS FUGL	L	I	K	UTGA	E	D	I	T	E	R	T	E				
	S	T	A	T	U	S	SLETT HEBRISK FORBUDS-ELSE	O	N	D	OPPAD, BORTOVER DEL, STYKKE	A	N	A	OPP-HOP-NING	D			
ÆR-FUGL HUNN	E	VARE-HUS BILSKILT, ALESUND	I	K	E	A	GNAG-SAR	AKA-DEFINISJON (FORK.)	AN-MODE	B	BILKJ. TEGN SPANIA	FRED	BERG-VERKS-UTTRYKK	K	A				
HOVESTAD, GRØN-LAND RØBER-TALL 10	N	U	J	K	AFRI-KANER	Z	A	M	B	I	E	R	DRIKK	Ø	L				
	X	↳	E	R	→	K	O	M	M	E	T	→	O	G	→	B			

I dette virkelighetsbildet er kanskje de beste tipsene arbeidsgivere kan få at de ikke bør ta for lett på den initielle vurderingen av om dette er en varslingssak eller ikke. Dersom varselet faller utenfor varslingsinstituttet, må arbeidsgiver uansett ha en saklig og grundig oppfølging av saken slik at arbeidstaker ivaretas på en fornuftig måte. Hvis det viser seg at dette er en sak som faller inn under varslingsinstituttet, bør varselet behandles i tråd med gjennomarbeidede interne rutiner. Dersom arbeidsgiver har et bevisst forhold til sine varslingsrutiner, og utarbeider disse i samarbeid med virksomhetens ansatte eller tillitsvalgte, er dette et skritt i riktig retning for å forebygge at det oppstår kritikkverdige forhold. Dersom arbeidstakerne er godt kjent med rutinene og regelverket, vil dette også medvirke til at færrest mulig saker som ikke er varslingssaker etter loven bli meldt inn som varsler.

Styrets ansvar for bærekraft

I artikkelen foretas en overordnet gjennomgang av relevant rettspraksis om styrets erstatningsansvar. Gjennomgangen gir en pekepinn på hva som *kan* være relevant for styret å ta hensyn til når det gjelder virksomhetens arbeid med bærekraft og ESG. Når det er sagt, har det vært krevende å gi presise beskrivelser av styrets rettslige ansvar for bærekraft og ESG, slik at gjennomgangen av rettskilder i artikkelen er indikasjoner og ikke sikre beskrivelser.



Advokat
**Hilde Annette Skougstad
Gamkinn**
Manager i KPMG Law



Advokat
André Standberg
Partner i Mazars Legal Advokater

Struktur og avgrensning

Artikkelen er bygget opp på følgende måte: først gjennomgås det rettslige utgangspunktet for styrets rolle og ansvar for virksomheten. Etter det gjennomgås hva styrets ansvar er for virksomhetens bærekraft. Bærekraft og ESG er et omfattende område, og rettskildene gjennomgås på et overordnet nivå.

Artikkelen tar for seg styrets ansvar i aksjeselskap siden det er den mest vanlige organisasjonsformen for norske virksomheter. Artikkelen dekker styrets plikter og ansvar i aksje- og allmennaksjeselskap, herunder også noterte selskap. Artikkelen tar ikke for seg finansforetak, banker, forsikringsvirksomhet mv. Når det gjelder ansvar, skiller ikke artikkelen mellom ansvar og erstatning i og utenfor kontrakt, slik erstatningsansvaret gjerne deles inn i. Videre dekker ikke artikkelen ansattrepresentanter, revisjons-, kompensasjons- og/eller risikoutvalg mv. Til slutt er fremstillingen begrenset til det som følger av lovpålagte plikter ettersom plikter fastsatt i vedtekter og instruksjoner gjelder for det enkelte selskap, og dermed følger av disse.

Tema og problemstillinger

Kutte 55 prosent innen 2030

FNs klimapanel hevder at [tydelige politiske signaler](#) avgjør om klimamålene

nås. Norge er ett av landene som [henger etter](#) med sine klimamål. Norge skal kutte utslipp med 55 prosent innen 2030 ifølge [regjeringens Klimastatus fra 2022](#). [Norge ligger an til å kutte](#)

[utslippene med 25 prosent innen 2030](#), og er dermed langt under målet på 55 prosent.

¹ www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling

Begrepene bærekraft og Environmental, Social, Governance (ESG)

Bærekraft

Begrepene bærekraft og ESG brukes gjerne vilkårlig i dagligtalen. Bærekraft er et videre og mer overordnet begrep enn ESG, med mer langsiktige perspektiver. Bærekraft tar hensyn til økonomisk utvikling, sosial rettferdighet og miljøvern i beslutningsprosesser og virksomhetens drift for å møte dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov.¹ Bærekraftige tiltak kan være å redusere klimagassutslipp, fremme sosial rettferdighet, beskytte naturressurser og fremme etisk forretningspraksis.

Environmental, Social, Governance (ESG)

ESG refererer til særskilte vilkår ved en virksomhets helhetlige tilnærming til bærekraftig ytelse. De tre hovedområdene er:

- **Environmental** (miljø): hvordan virksomheten påvirker miljøet, for eksempel klimagassutslipp, energiforbruk og avfallshåndtering.
- **Social** (sosial): hvordan virksomheten påvirker samfunnet, inkludert arbeidsforhold, menneskerettigheter og samfunnsengasjement.
- **Governance** (forretningsetisk): virksomhetens styresett og ledelsespraksis, inkludert transparens, etisk atferd og aksjonærrettigheter.

ESG-kriterier

Investorer og finansinstitusjoner benytter ofte ESG-kriterier for å vurdere hvordan en virksomhet håndterer risiko og muligheter knyttet til miljø, sosiale forhold og selskapsstyring. ESG blir ofte brukt som et verktøy for å operasjonalisere bærekraftige prinsipper i næringslivet og investeringer.

Virksomhetenes rolle

Norske selskaper har en viktig rolle når det gjelder å gjennomføre nødvendige klimatiltak og selskapene står overfor en rekke nye rettsregler fra EU og Norge. Noen regler har allerede trådt i kraft og flere regler trer i kraft de neste årene. EUs regler er blant annet taksonomien og grønne aksjonsplaner som bestemmer at det som ikke er bærekraftig, skal bort innen 2050.

Nye krav og rapporteringer

Nye «grønne» regler gir selskapene en rekke nye krav og rapporteringer å gjennomføre, samt noen «mykere» plikter. Ettersom styret har et overordnet ansvar for selskapets forvaltning, er det også styrets ansvar at virksomheten etterlever disse reglene. Men hva innebærer styrets ansvar for bærekraft konkret, og hvilke forventninger gjelder for styrets involvering i virksomhetens ESG-arbeid?

Rettslig utgangspunkt for styrets rolle og ansvar for virksomheten

Styrets plikter

Styret har en rekke plikter som følger av aksjelovene, vedtekter og instruksjer.² Styret har ansvar for å lede og forvalte selskapet på en forsvarlig måte. Videre skal styret opptre i selskapets interesse og ta hensyn til aksjeeiernes interesser. Styret plikter å sørge for at selskapet har forsvarlige systemer for internkontroll og risikostyring. I tillegg har styret ansvar for å føre tilsyn med daglig leder og selskapets virksomhet, sørge for at selskapet har tilstrekkelig kapital og likviditet, og følge opp selskapets økonomi og regnskapsførsel.

Styrets ansvar for et aksjeselskap kan deles inn i et forvaltnings- og tilsynsansvar, som igjen kan deles inn i kategoriene (i) strategi, (ii) organisering, (iii) kontroll og (iv) rapportering.



Det er også styrets ansvar at virksomheten etterlever nye «grønne» regler.

Styrets erstatningsansvar

Den generelle ansvarsbestemmelsen

Aksjelovene § 17-1 er aksjelovens generelle ansvarsbestemmelse. Av bestemmelsen fremgår ansvarssubjektene, der blant annet styremedlemmer kan bli holdt erstatningsansvarlige overfor aksjonærer, kreditorer, kontraktspartnere og offentlige myndigheter om de har handlet uaktsomt eller i strid med loven. Ved brudd på en av ansvarssubjektets plikter er det presumsjon for culpa (skyld).³

Objektiv og subjektiv skyldvurdering

Culpavurderingen har en objektiv og en subjektiv side: Det må foreligge brudd på en plikt og i den forbindelse må det ha vært utvist uaktsomhet.⁴ Culpavurderingens objektive side tar utgangspunkt i ansvarssubjektets plikter, som overordnet plikter å bidra til at aksjelovene med tilhørende prinsipper, selskapets vedtekter og annen lovgivning overholdes.⁵

Det er noen plikter som er skjønnsmessige, som for eksempel plikten etter aksjelovene § 3-5 (handleplikt ved tap av egenkapital).⁶ Selv om styret har det

overordnede forvalteransvaret etter aksjelovene § 6-12, er likevel ikke enhver uheldig disposisjon et pliktbrudd.^{7,8} Unnskylldningsgrunner kan fritta for ansvar til tross for presumsjon om uaktsomhet: Ansvarssubjektene vurderes ut fra sin faktiske kunnskap og kunnskap de burde ha hatt.⁹ Det er ikke ansvarsbefriende om styremedlemmet mangler kompetanse til å skjønne styrevervet.^{10,11}

Tapet er normalt et formuestap der selskapets økonomiske stilling er svekket. Alminnelige regler gjelder ved krav til erstatningsrettslig vernet interesse, adekvat årsakssammenheng og økonomisk tap.¹² Siden ansvarssubjektene har påtatt seg særlige plikter overfor selskapet, vil selskapets interesse normalt være erstatningsrettslig vernet. Det kan stille seg annerledes for mer avledede interesser som kreditorer og aksjeeiere.¹³

2 Plikter som følger av vedtekter (asl. § 2-2 om minstekrav) og instruksjer (asl. § 6-25) fastsettes for det enkelte selskap, og følger av disse. Artikkelene dekker derfor ikke plikter som følger av selskapets vedtekter og instruksjer ettersom disse varierer for det enkelte selskap.

3 HR-2016-1440-A avsnitt 41, se også HR-2020-1947-A avsnitt 74.

4 Normann, Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper (1994), s. 187.

5 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006), s. 167.

6 Høyesterett påpeker i HR-2016-1440-A at det skal spesielle omstendigheter til for at styrets vurdering skal overprøves.

7 Se bl.a. Andenæs, Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (2016), s. 648: «enhver feilvurdering eller kritikkverdig opptreden er erstatningsrettslig uforvarsiktig».

8 Margrethe Buskerud Christophersen. «Karnov Lovkommentar til aksjeloven» § 17-1, note 2. Lovdata Pro (2022) hentet 21.8.2023.

9 Andenæs, Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (2016), s. 649.

10 Andenæs, Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (2016), s. 650.

11 Margrethe Buskerud Christophersen. «Karnov Lovkommentar til aksjeloven» § 17-1, note 2. Lovdata Pro (2022) hentet 21.8.2023.

12 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) s. 114 og Aarbakke mfl. note 1.10 med henvisning til Rt 2011 s. 562

13 Margrethe Buskerud Christophersen. «Karnov Lovkommentar til aksjeloven» § 17-1, note 2. Lovdata Pro (2022) hentet 21.8.2023.

Erstatningsansvaret for styrets medlemmer er personlig, og det må som et utgangspunkt vurderes særskilt om det enkelte styremedlem har utvist uaktsomhet. Uaktsomhetskravets objektive element innebærer at det må vurderes om styremedlemmet har brutt en plikt. Aksjeloven inneholder ingen bestemmelser som pålegger styremedlemmet plikter direkte; bestemmelsene retter seg mot styret som organ.¹⁴ Likevel retter pliktene seg indirekte mot styrets medlemmer; når de påtar seg styrevervet oppstår en ulovfestet lojalitetsplikt om å ivareta selskapets interesser, som for eksempel å sørge for at styret oppfyller sine plikter etter lov og vedtekter¹⁵ (taushetsplikten er et utslag av lojalitetsplikten.)¹⁶ Brudd på lojalitetsplikten kan medføre erstatningsansvar.¹⁷

Generelle lovfestede plikter

Styrets forvaltningsansvar gir styret en kontinuerlig plikt til å sørge for at selskapets egenkapital og likviditet «til enhver tid» er «forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet».¹⁸ Reglene om forsvarlig egenkapital kommer i tillegg til styrets plikt om å holde seg orientert om selskapets økonomi.¹⁹²⁰ Forsvarlighetsprinsippet etter aksjelovene § 3-4 er en skjønnspreget, rettslig standard, jf. forarbeidene. Det betyr i praksis en konkret vurdering i det enkelte selskap,²¹ og om virksomheten går dårlig, kan det tilsi at styret bør holde seg ekstra godt orientert om drift og følge daglig leder tett opp.²²

14 Se for eksempel aksjelovene §§ 6-12 og 6-13 om styrets overordnede forvalter- og tilsynsansvar, aksjelovene § 3-5 om styrets handleplikt og plikt til å håndtere omsetningsbegrensninger i kapittel 4.

15 Andenæs, Aksjeselskap og allmennaksjeselskap (2016) s. 648.

16 Se analyse hos Gudmund Knudsen, «Styremedlemmers taushetsplikt», Lov og Rett, 2015, s. 363–380.

17 Se Normann Aarum, Kristin, Styremedlemmers erstatningsansvar i aksjeselskaper, Oslo: Gyldendal, 1994 s. 350 og Jessica Östberg, Styrelseledamöters lojalitetsplikt, Jure, s. 446–447.

18 Jf. aksjelovene § 3-4, se også asl. § 3-5 om handleplikt ved tap av forsvarlig egenkapital.

19 Jf. aksjelovene § 6-12 tredje ledd og styrets opplysningsplikt i årsberetningen, jf. rskl. § 3-5.

20 Perland, Styreansvar etter de nye aksjelovene – har ansvaret blitt skjerpet? Tidsskrift for forretningsjuss, vol. 5 utg. 2 1999, s. 137.

21 Ot.prp. nr. 23 (1996-97) s. 51 og Perland, Styreansvar etter de nye aksjelovene – har ansvaret blitt skjerpet? Tidsskrift for forretningsjuss, vol. 5 utg. 2 1999, s. 137.

22 Rt. 2003 s. 696 avsnitt 60.

Styret skal også føre tilsyn med daglig leder og virksomheten for øvrig,^{23, 24} hvilket betyr at styret fungerer som et kontrollorgan og at selskapets totale kontrollfunksjon fungerer tilfredsstillende.²⁵ Styret overholder plikten med gode kontrollrutiner i selskapet for å beskytte det mot blant annet misligheter.

Styrets tilsynsplikt er også å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling.²⁶ Styret har en selvstendig aktivitetssplikt i slike tilfeller, og det er ikke tilstrekkelig å avvente informasjon fra administrasjonen.²⁷ Virksomhetens størrelse og selskapets økonomiske situasjon sier noe om omfanget av styrets plikt.²⁸

Styret plikter også å fremskaffe og fremsette informasjon.^{29, 30} Plikten til å innhente informasjon følger av styrets alminnelige forvaltningsansvar og tilsynsplikt, der styret blant annet må innhente informasjon fra daglig leder og administrasjonen. Informasjonsplikten pålegger styret å sende ut årsregnskap mv. og svare på spørsmål fra aksjonærene, samt fremlegge informasjon av betydning for generalforsamlingens beslutninger på forespørsel fra aksjonærene.³¹

Individuelle plikter

Det enkelte styremedlem har en alminnelig lojalitetsplikt overfor selskapet,³² som er en generell plikt til å fremme selskapets interesse. Aksjelovene regulerer ulike typer interessekonflikter, og kan dermed bidra til å redusere muligheten for myndighetsmisbruk og styre-

ansvar.³³ Styremedlemmer må la forretningsmuligheter gå til selskapet og avstå fra å utnytte slike til personlig vinning (taushetsplikt og forbud mot illojal konkurranse), samt forbudet mot myndighetsmisbruk.³⁴ Styreleder har også egne plikter og skal «sørge for behandling av aktuelle saker som hører inn under styret».³⁵

Styret kan likevel ikke holdes erstatningsansvarlig for alle handlinger og unnlater som er forvaltning av selskapet, selv om styret er virksomhetens øverste forvaltningsorgan. Spesielt i selskaper av en viss størrelse, overlater styret driften av selskapet til ansatte. Dersom styret sørger for god organisering av virksomheten, forsvarlige ansettelser og tilstrekkelige rapporteringsrutiner, vil ikke styrets medlemmer nødvendigvis kunne holdes erstatningsansvarlig fordi ansatte gjør feil. Likevel er all virksomhet forbundet med en viss risiko, og enhver feilvurdering fra ledelsen er ikke ansvarsbetingende. Ledelsen ivaretar dessuten ulike interesser og må derfor ha et visst strategisk handlingsrom, se punktet om Rapportering nedenfor.³⁶

Det er verdt å merke seg at i publikasjonen *Styreansvar i praksis*, fant forfatter Dahlum at ved siden av aksjeloven § 17-1, er det forvaltnings- og tilsynsplikten i aksjeloven §§ 6-12 og 6-13, som diskuteres i flest domsavgjørelser om styreansvar.³⁷

Hva er styrets ansvar for virksomhetens bærekraft?

Styrets oppgaver

Styrets oppgaver kan deles i fire; (i) strategi, (ii) organisering, (iii) kontroll og (iv) rapportering. Ansvar for selskapets bærekraft avhenger av lovreguleringen og forventningene i det spesifikke landet eller bransjen.

33 Se blant annet bestemmelsene om inhabilitet, godtgjørelse fra andre enn selskapet, gaver og kreditt og sikkerhetsstillelse, jf. henholdsvis asl. §§ 6-27, 6-17, 8-6 og 8-9.

34 Jf. aksjelovene § 6-28.

35 Jf. aksjelovene § 6-20 første ledd.

36 Margrethe Buskerud Christophersen. «Karnov Lovkommentar til aksjeloven» § 17-1, note 2. Lovdata Pro (2022) hentet 21.8.2023.

37 Dahlum, Styreansvar i praksis (2021), s. 36.

Strategi

Selskapets styre leder virksomhetens strategiarbeid, og alle bærekrafttema bør innlemmes i selskapets strategi. Virksomheten bør ha tydelige mål for bærekraftsparametere, og rapportere på selskapets måloppnåelse av disse.³⁸ Både forbrukere og ansatte forventer mer av produkter (sirkulære) de kjøper og selskapene de arbeider for. Styret har derfor ansvar for å sikre korrekt rapportering av bærekraft som for eksempel påvirkning på samfunnet og interessenter. For å kunne sammenligne selskapene bedre finnes det standarder og rammeverk for rapportering, som for eksempel Global Reporting Initiative (GRI).³⁹ Også EUs nye lovkrav vil i årene frem til 2025 ytterligere formalisere styrets ansvar for bærekraft, og styrings- og kontrollprinsippene må publiseres i eksterne rapporter. De nye lovkravene vil omfatte flere norske selskap. Blant de nye lovkravene som vil gjelde er blant annet Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)⁴⁰, European Sustainability



Selskapets styre leder virksomhetens strategiarbeid, og alle bærekrafttema bør innlemmes i selskapets strategi.

38 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 66. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/styreboken/styreboken-2023-oppdatert-04-juli.pdf

39 GRI er en internasjonal, uavhengig og ideell organisasjon som hjelper bedrifter, regjeringer og andre organisasjoner med å forstå og kommunisere deres innvirkning på saker som klimaendringer, menneskerettigheter og korrupsjon. GRI tilbyr verdens mest brukte standarder for bærekraftsrapportering, kjent som GRI-standardene. Formålet med GRI-standardene er å skape et felles språk for bedrifter og deres interessenter, der de økonomiske, miljømessige og sosiale konsekvensene av virksomheten kan rapporteres på en standardisert måte.

40 EU-direktivet endrer og strammer inn selskapenes krav til bærekraftsrapportering. CSRD innfører mer detaljerte rapporteringskrav om selskapers påvirkning på miljøet, menneskerettigheter og sosiale standarder, basert på internasjonalt anerkjente standarder som Global Reporting Initiative (GRI) og Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD). Direktivet krever at flere selskaper rapporterer om sin bærekraftsprestasjon, og vil gjelde for alle store og børsnoterte selskaper i EU, samt noen mindre selskaper.

Reporting Standard (ESRS)⁴¹, EUs taksonomi⁴² og Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD)⁴³.

Rettspraksis

Det er få rettsavgjørelser relatert til styrets strategiarbeid; strategi nevnes hovedsakelig som et moment i vurderingen om ansvar, gjerne i relasjon til styrets forvaltnings- og tilsynsplikter. Lagmannsrettsavgjørelsen [LB-2008-120826](#) omhandlet styrets ansvar i forbindelse med forvaltnings- og tilsynsplikten. Spørsmålet gjaldt et erstatningskrav etter aksjeloven § 17-1 i forbindelse med selskapets konkursbo mot tidligere styreleder for manglende kontroll og tilsyn med selskapets disposisjoner. Selskapet drev forsikringsagentvirksomhet, og porteføljen dekket verdier for ca. 22 milliarder kroner. For den alt vesentlige delen av porteføljen forelå det ikke gyldige bakenforliggende avtaler med forsikringsselskapet. Styreleder ble ansett erstatningsansvarlig for et tap i størrelsesorden MNOK 24, og ansvaret ble lempet til MNOK 9. Anken til lagmannsretten ble forkastet. I avgjørelsen heter det bl.a. at det ble

«[...] avholdt styremøter i X 15.01.2004 og 23.04.2004. Neste styremøte ble deretter avholdt 20.11.2005. A hadde da fratrådt som styreleder, og forsikringsvirksomheten i selskapet var stanset. Under bevisførselen fremkom det ikke forhold som i særlig grad styrker As

forklaring om at han oppfylte sine tilsyns/kontrollplikter som styreleder ved den uformelle muntlige kontakten han hadde med daglig leder. Lagmannsretten ser imidlertid ikke bort fra at A diskuterte strategiske spørsmål og markedsituasjonen med daglig leder i startfasen, men det er lagmannsrettens inntrykk at A etter hvert ble helt passiv som styreleder. Det følger av aksjeloven § 6-12 første ledd at det også er styrets oppgave å påse at virksomheten videreutvikles etter oppstart.»

Avgjørelsen illustrerer flere av styrets konkrete plikter når det gjelder forvaltnings- og tilsynsplikten. Videre viser LB-2008-120826 at selv om forvaltnings- og tilsynsplikten stiller ulike styrekrav, følger begge plikter av styrets ansvar som selskapets øverste forvaltningsorgan, der domstolene ofte vurderer disse i sammenheng.⁴⁴ I dette tilfellet er strategi en del av sakskomplekset, og i dette tilfellet burde styreleder – for å redusere sin risiko for ansvar – etablert rapporteringsrutiner for daglig leder, samarbeidet med selskapets økonomiavdeling og brukt revisor aktivt for å forstå regnskapene og selskapets utvikling. I tillegg burde styret hatt et system for dokumentasjon av styrets (og selskapets) vurderinger og handlinger, som for eksempel protokoller og referater fra styremøter. Avgjørelsen har overføringsverdi til styrets ansvar for bærekraft og ESG, der styret bør etablere rapporteringsrutiner og samarbeide med virksomhetens ansatte for korrekt rapportering, samt sikre at vurderinger og arbeidet styret gjør, dokumenteres skriftlig.

Nye regler om bærekraft

Etter hvert som nye regler for bærekraft iverksettes i EU, Norge og verden ellers, kan styret – for å unngå erstatningsansvar – integrere bærekraft i styrets kontrollrutiner og styring med virksomheten slik at selskapet tar hensyn til bærekraft i beslutninger og strategier. For å hindre erstatningsansvar bør styret opparbeide god kompetanse om bærekraftreglene, og rapportere om virksomhetens økono-

41 ESRS er de europeiske standarder for bærekraftsrapportering, og vil gjelde for over 1700 av de største norske selskapene. ESRS forklarer hvordan virksomheter skal rapportere etter CSRD-direktivet. Formålet med ESRS er en felles ramme for bærekraftsrapportering som er konsistent, transparent og pålitelig.

42 EUs taksonomi er et klassifiseringssystem for økonomisk aktivitet utarbeidet av EU. Formålet med taksonomien er å definere hvilke økonomiske aktiviteter som er bærekraftige i henhold til definerte miljømål og krav for ulike sektorer og aktiviteter. Taksonomiens nøkkelementer er bærekraftig finans, unngå grønnvasking, klassifiseringssystem, miljømål, rapporteringskrav og rettesnor.

43 CSDDD er et forslag fra EU-kommisjonen for å fremme bærekraftig og ansvarlig atferd blant bedrifter. Direktivet har som mål å forankre hensyn til menneskerettigheter og miljø i bedrifters beslutningsprosesser, og krever at bedrifter som omfattes av direktivet, gjennomfører aktsomhetsvurderinger og tar ansvar for menneskerettighetsbrudd og miljøskade. Direktivet inneholder også bestemmelser om sivilrettslig ansvar, som sikrer at ofre får kompensasjon for skader som følge av manglende overholdelse av direktivets krav.

44 Dahlum, [Styreansvar i praksis \(2021\)](#), s. 39.

miske bærekraftiltak som blant annet klimagassutslipp, avfallshåndtering og bruk av ressurser som vann og energi, sosial bærekraft, menneskerettigheter, mangfold og inkludering, stakeholder management, og dialog med interessenter som kunder, leverandører, ansatte og lokalsamfunn og integrere bærekraft i finansiell rapportering.

Organisering

Styret skal sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten.⁴⁵ Styret og den øverste ledelse plikter å etablere strukturer som sender korrekte styrings-signaler. Dette slik at selskapet etterlever relevante lovkrav og ivaretar sine verdier. De fleste virksomheter benytter også organiseringen til å realisere strategier, mål og samfunnsoppdrag. Dersom det er utarbeidet instruks for styret⁴⁶ og daglig leder⁴⁷, bør organiseringsspørsmål fremgå der som ansvarsdeling mellom daglig leder og styret.

Internkontroll er også en viktig organiseringsfunksjon, og skal ivareta styring av risiko, compliance og internrevisjon.⁴⁸ Det er en fordel om personvernombud og sikkerhetsansvarlige rapporterer direkte til styret for å ivareta styrets påse-ansvar. Styret kan i slike tilfeller lære av finansbransjen, der tilsynsorganer utarbeider gode standarder med tilsynsrapporter, både sektorvis og for det enkelte selskap.⁴⁹

I forbindelse med styrets ansvar for virksomhetens organisering, kan det være en sammenheng med regnskapsrelaterte forhold og dokumentasjon. Dette var et sentralt forhold i ca. 1/5 av ansvarssakene forfatter Dahlum gjennomgikk da hun skrev boken «Styreansvar i praksis» (2021). Problemstillingene knyttet seg ofte til manglende eller feilaktige regnskap, fakturering mv., og omfattet også manglende protokollering og annen type dokumentasjon. Omtrent

60 prosent av sakene endte med erstatningsansvar for styret. Det var ingen uttalt saksøkergruppe i sakene.⁵⁰

Rettspraksis

Lagmannsrettsavgjørelsen LB-2020-157282

Lagmannsrettsavgjørelsen LB-2020-157282 omhandler et krav mot virksomhetens styreleder som følge av forsømmelser knyttet til selskapets mangelfullt utførte håndverkertjenester (renovering av bolig). I tingretten ble selskapet dømt til prisavslag og erstatning etter håndverkertjenesteloven for kontraktsbrudd (mangler), og daglig leder ble idømt ansvar etter aksjeloven § 17-1. Styreleder ble frifunnet i tingretten, men ble holdt erstatningsansvarlig av lagmannsretten. Lagmannsrettens vurdering knyttet seg særlig til styrets beslutning om å ta på seg oppdraget. Etter rettspraksis kreves det noe særlig for at selskapsledelsen kan holdes erstatningsansvarlig for tap som selskapets medkontrahenter påføres som følge av kontraktsbrudd. Prosjektoppdraget hadde vært dårlig organisert fra selskapets side, og fraværet av et generelt tilsyn innebar at styret (og dermed styreleder) ikke oppfylte sine plikter etter aksjeloven § 6-12, jf. § 6-13 ved å sørge for en forsvarlig organisering av selskapets virksomhet, herunder det konkrete oppdraget. I tillegg var oppdraget det eneste selskapet hadde i denne tidsperioden, og det største oppdraget selskapet noen gang hadde påtatt seg. Styrelederens etterfølgende opptreden bidro ikke til å frita ham for et ansvar som han ellers ville ha pådratt seg.

Avgjørelsen i LB-2020-157282 kan greit overføres til tilstrekkelig organisering av en virksomhet sin bærekraft, særlig kanskje i de innledende faser nå som reglene «setter» seg. Styret kan ha en særlig plikt til tilstrekkelig organisering av en virksomhets arbeid med bærekraft, herunder tilstrekkelig kapasitet og kompetanse på området. Styret skal treffe tiltak av strategisk betydning for virksomheten. Dersom styret ikke har kunnskap om viktige strategiske valg for virksomheten, er det en forretnings-

risiko som styret burde ha vurdert og tatt et aktivt standpunkt til.

Tingrettsavgjørelsen TGLOM-2007-135885

Tingrettsavgjørelsen TGLOM-2007-135885 er interessant fra et organiseringssynpunkt: saksøkeren var en av tre selskapsaksjonærer i et fellesselskap som var opprettet for å kjøpe, utvikle, oppføre og/eller selge bygg og tomter. Saksøkte gjorde forgjeves gjeldende at fellesselskapet bare var et uforpliktende nettverks-selskap/ idéverksted, blant annet under henvisning til selskapets enkle organisering og lave egenkapital. Fellesselskapet fattet interesse for tomte Raumnessaga i Nes kommune. Saksøkte, som var daglig leder hos en av de tre selskapsaksjonærene, var styremedlem i fellesselskapet. I 2003 fikk saksøkte i oppdrag av styret i fellesselskapet å fremforhandle en avtale med grunneieren av Raumnessaga om en ubetinget rett for fellesselskapet til denne tomte. Da avtale ble inngått i desember 2004, viste det seg imidlertid at saksøkte hadde tegnet avtalen på vegne av sitt selskap, og ikke fellesselskapet slik som forutsatt. Saksøkte ble ikke hørt med at vedkommende hadde informert styret i fellesselskapet om hindringer for videre forhandlingene med grunneieren og om at han fortsatte forhandlingene på vegne av sitt selskap. Retten kom til at de forholdene som ifølge saksøkte umuliggjorde videre forhandlinger med grunneieren på vegne av fellesselskapet, ikke var av en slik karakter at de ikke kunne ha vært imøtegått med tiltak fra styret i fellesselskapet sin side. Etter en konkret vurdering kom retten til at saksøkte hadde handlet i strid med sin lojalitetsplikt som styremedlem i fellesselskapet. Retten fant ikke saksøktes anførsler om saksøkerens uryddige håndtering av to andre eiendomsprosjekter av interesse for fellesselskapet som avgjørende for resultatet i saken, og avviste anførselen om dette som bristende forutsetninger for saksøktes lojalitetsplikt.

Avgjørelser om «selskapets interesse»

Norske domstoler ser ut til først og fremst å prøve hvorvidt styrets avgjørelse er i «selskapets interesse». Kjernen i spørsmålet om hva som er i «selskapets interesse», kan synes å være å ivareta

45 Jf. aksjelovene § 6-12 første ledd.

46 Aksjeloven § 6-23.

47 Aksjeloven 6-13 andre ledd.

48 Aksjeloven § 6-12.

49 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 70. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdatert-04-juli.pdf

50 Dahlum, *Styreansvar i praksis (2021)*, s. 36.

den økonomiske interessen til aksjonærfellesskapet. Når det kommer til forsvarlighetsvurderingen av forretningsmessige avgjørelser, er uansett begrepet «selskapets interesse» viktigst som en motpol til styremedlemmenes personlige interesser. Styrets medlemmer må ha overholdt sin lojalitetsplikt.⁵¹

Forretningsmessig forsvarlig?

Et styremedlem sin avgjørelse er neppe forretningsmessig forsvarlig dersom den er tatt med utgangspunkt i en personlig interesse som strider mot selskapet. Tingrettsavgjørelsen gjengitt ovenfor viser dette; om en tillitsperson har foretatt en handling eller unnlatelse i egen, ikke selskapets, interesse, så er det som regel ansvarsbringende.⁵² Retten preserte i avgjørelsen at selv om «ikke enhver berettiget kritikk eller illojalitet er av en slik art at det betinger erstatningsansvar», skal det legges en skjerpert aktsomhetsvurdering til grunn når styrets særinteresser er involvert på en måte som kan skape interessekonflikt.⁵³

Risiko?

Styremedlemmer kan redusere sin risiko for ansvar ved å bidra til at styret setter søkelys på sin funksjon som selskapets øverste forvaltningsorgan, og at styrets hovedoppgave er å ivareta selskapets interesse. Om det er en risiko for interessekonflikt mellom styremedlemmets og selskapets interesser, må styremedlemmet være ekstra oppmerksomt for å unngå å havne i en ansvarssituasjon.⁵⁴ Også annen rettspraksis legger til grunn et skjerpert aktsomhetskrav ved transaksjoner mellom selskapet og nærstående eller andre avgjørelser hvor «styremedlemmets egne interesser er involvert på en slik måte at det kan oppstå en interessekonflikt mellom styremedlemmets og selskapets interesser».^{55, 56}

Bærekraft kan bidra til å ivareta selskapets interesse på flere måter ved å redu-



Bærekraft handler ikke bare om å oppnå en positiv effekt på samfunnet og miljøet, men skal også ivareta selskapets langsiktige interesser og lønnsomhet.

sere risiko, gi innovasjonsmuligheter og styrke virksomhetens omdømme. Ved muligheter for innovasjon kan bærekraft åpne opp for nye forretningsmuligheter og innovasjon slik at selskapet kan utvikle nye produkter og tjenester som tar hensyn til miljø- og sosiale forhold. I denne sammenheng er det viktig at styret fremmer selskapets interesse, og ikke styremedlemmets egen interesse for innovasjon og profitt. Bærekraft handler ikke bare om å oppnå en positiv effekt på samfunnet og miljøet, men skal også ivareta selskapets langsiktige interesser og lønnsomhet. Dette kan også ha motsatt effekt ved at styret i for stor grad vektlegger bærekrafthensyn, slik at disse hensynene hindrer selskapets langsiktige interesser og lønnsomhet.

Kontroll

Styret skal føre tilsyn med den daglige ledelsen og foretakets virksomhet for øvrig⁵⁷. Virksomhetens forretningsstrategi bærer selskapets styringsmodell, som igjen sørger for god virksomhetsstyring. Forretningsstrategien avdekker virksomhetens muligheter og risikoer, herunder også bærekraftsrisiko som er både finansiell og ikke-finansiell. Internkontrollen er i slike tilfeller første- og annenlinje, der førstelinje har kompetanse og internkontroll ved transaksjoner med kunder og leverandører (verdiskaping). Annenlinje følger opp risiko- og etterlevelsesfunksjoner og sikrer at internkontrollen i førstelinje fungerer.⁵⁸

Hvitvaskingsloven

Hvitvaskingsloven stiller krav til styrets involvering og oppfølging av antihvitvaskingsarbeid hos rapporteringspliktige. I hvitvaskingslovens forarbeider fremgår det at øverste ledelse skal godkjenne rutiner og utpeke nøkkelkompetanse.⁵⁹ Videre har virksomheten ansvar for å etablere internkontroll slik at loven etterlevs,⁶⁰ der ansvaret er lagt til styret. Dersom hvitvaskingsloven overtres, har Finanstilsynet myndighet til å ilegge tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, også til styremedlemmer.⁶¹

Styringsmodellen

Styrets tilsynsansvar er å overvåke styringsmodellen, og effektiv funksjon av virksomhetsstyringen og internkontrollen. Ettersom reguleringen blir mer omfattende, kan brudd på disse gi blant annet høye overtredelsesgebyr fra Finanstilsynet. En velfungerende internkontroll gjør virksomheten bedre i stand til å redusere økonomiske tap, omdømmetap, hvitvasking av penger, grønnvasking av aktiviteter, og korrekt håndtering av personvernreglene.⁶²

Styret skal påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende styring og kontroll. Kravet gjelder ikke bare børsnoterte foretak og selskap av allmenn interesse, men for aksjeselskap generelt. Styremedlemmene bidrar til at styret sørger for etablering og overvåking av de sentrale områdene.⁶³ Styret bør derfor årlig gjennomgå selskapets viktigste risikoområder og den interne kontrollen som adresserer identifiserte risikoene. Det kan være smart om styret utarbeider en huskeliste med kontrollspørsmål som ivaretar styrets ansvar for risikostyring og internkontroll.⁶⁴

51 Dahlum, Styreansvar i praksis (2021), s. 69.

52 TGLØM-2007-135885, s. 5.

53 Dahlum, Styreansvar i praksis (2021), s. 70.

54 TGLØM-2007-135885, s. 5.

55 TGLØM-2007-135885, s. 5. Andre dommer som fremhever lojalitetsplikten som en skjerpande faktor er LA-2012-16163, LB-2015-186361-2 og LB-2008-120826.

56 Dahlum, Styreansvar i praksis (2021), s. 85-86.

57 Jf. aksjelovene § 6-15, se også aksjelovene § 6-13 og 6-14 samt finansforetaksloven § 8-6 om styrets oppgaver og tilsynsansvar.

58 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 72. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

59 Til hvitvaskingsloven § 8.

60 Se hvitvaskingsloven § 35.

61 Hvitvaskingsloven § 49.

62 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 72. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

63 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 73. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

64 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 74. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

Rettspraksis

Lagmannsrettsavgjørelsen LB-2016-12248

I lagmannsrettsavgjørelsen LB-2016-12248-1 ble en kunde hos et spedisjonsfirma som fortollet varer for kunden, ved to anledninger forledet til å betale samme tollavgift to ganger. Da kunden kort tid senere krevde beløpene tilbake, var det knapt med penger igjen i firmaet, som senere gikk konkurs. Styreleder og styremedlem ble holdt erstatningsansvarlig for kundens tap, idet de ikke har ivaretatt styrets/styreleders plikter etter aksjeloven. Mangelfulle kontrollrutiner og styring med virksomheten gjorde at feilinnbetalingene ikke ble oppdaget og beløpene forbrukt. Det var uaktsomt av dem å stole på opplysninger om at den ene feilinnbetalingen var et kortsiktig lån. Solidaransvar mellom styreleder og ordinært styremedlem ble også utfallet i LB-2016-12248-1, men retten poengterte likevel eksplisitt at styreleder hadde brutt plikter som var pålagt ham i denne egenskap.⁶⁵

Implementering av bærekraftregler

Etter hvert som regler for bærekraft iverksettes i EU, Norge og verden for øvrig, kan styret – for å unngå erstatningsansvar – utarbeide kontrollrutiner som ivaretar virksomheten ved å integrere bærekraft i sin målstyring; ved kontroll og informasjon til generalforsamlingen; ved å fastsette mål, planer, retningslinjer og budsjetter for selskapets virksomhet samt ha etiske retningslinjer for å bidra til å utvikle organisasjonskultur og ivareta selskapets integritet. Ved å integrere bærekraft i styrets kontrollrutiner og virksomhetsstyring kan selskapet ta hensyn til bærekraft i beslutninger og strategier.

Rapportering

Finansiell og ikke-finansiell informasjon

Selskapene skal rapportere om finansiell og ikke-finansiell informasjon som for eksempel arbeid med å redusere klimagasser, ivareta menneskerett og sosiale forhold. Målet med EUs Green Deal er et karbonnøytralt Europa innen

2050. Målet skal nås med blant annet taksonomien som klassifiserer bærekraftig og ikke-bærekraftig aktivitet, og EUs bærekraftdirektiv med krav til rapportering av bærekraftsinformasjon (CSRD).⁶⁶

God bærekraftsrapportering for virksomheten innebærer å informere om virksomhetsstyring, strategi og vesentlighetsvurdering om bærekraft. Også bærekraftrelaterte retningslinjer, mål, ressursbruk, tiltak og handlingsplaner er viktig informasjon. Virksomheten bør måle og rapportere selskapets prestasjoner over tid, og informasjonen bør ta utgangspunkt i risiko og vesentlighet samt være etterprøvbare. Det bør være mulig å se sammenhengen mellom strategi, mål, risiko og de oppnådde finansielle og ikke-finansielle resultater.⁶⁷

Investorer ønsker informasjon

Med dette bakteppet ønsker investorer mest mulig informasjon om hvordan bærekraft påvirker selskapets strategi, og informasjon om kostnader i tilknytning til bærekraftmålene som for eksempel mål om redusert klimagassutslipp. Attestasjon er viktig for å hindre grønnvasking, og vil også øke tilliten til rapportering av informasjonen. Økt regulering i forbindelse med bærekraftsrapportering, som blant annet EUs reguleringer og utvikling av globale standarder på bærekraftsområdet bidrar til dette. Kommende bærekraftregulering vil også ha betydning for virksomheter som ikke omfattes av reguleringen; ikke-regulerte virksomheter treffes indirekte som følge av regulerte virksomheter sine verdikjeder.⁶⁸

Nye rapporteringsregler

Det er flere rammeverk⁶⁹ som blant annet danner grunnlaget for EUs bærekraftsrapporteringsdirektiv CSRD. Det er noen virksomheter som skal benytte CSRD ved rapportering om bærekraft. Begrunnelsen for de nye reglene er den økende etterspørselen etter bærekraftsinformasjon.⁷⁰ Økt etterspørsel etter bærekraftsinformasjon skyldes både endret risiko og økt bevissthet om de mulige finansielle konsekvensene av risikoene. I tillegg bidrar et økende omfang av «grønne» investeringsprodukter til den økte etterspørselen. Det er også økt etterspørsel fra andre samfunnsaktører, som for eksempel myndigheter, forbrukere og frivillige organisasjoner. Regelverket tilrettelegger for enhetlig og konsistent rapportering, og forventes å redusere antall enkelthenshendelser til foretakene. Rapporteringen vil også kunne bidra til økt bevissthet i foretakene om bærekraftsrelaterte risikoer og muligheter, og gjøre dem bedre i stand til å håndtere risikoene de er eksponert for.⁷¹ I tillegg er det også innført rapporteringsplikter i regnskapsloven, aksjelovene, åpenhetsloven, likestillingsloven og lov om offentliggjøring av bærekraftinformasjon for å nevne noe. Det kommer også omfattende reguleringer fra EU de kommende årene.

Regnskapsdirektivet

Regnskapsdirektivet (2013/34/EU) er grunnlaget for EUs regulering om rapportering. Endringsdirektivet for ikke-finansiell rapportering (2014/95/EU) Non-Financial Reporting Directive (NFRD) definerer den ikke-finansielle rapporteringen (enn så lenge). EU-kom-

⁶⁹ Som for eksempel GRI, TCFD, Greenhouse Gas Protocol (GHG-protocol) og Science Based Targets Initiative (SBTI). GRI (Greenhouse Gas Protocol) er et globalt standardisert rammeverk for å måle og håndtere utslipp av klimagasser fra private og offentlige sektorer, verdikjeder og tiltak for å begrense utslippene. GHG Protocol leverer kjente standarder for regnskapsføring av klimagassutslipp i verden. Science Based Targets Initiative (SBTI) er en global kampanje som hjelper bedrifter og organisasjoner med å sette vitenskapsbaserte mål for å redusere klimagassutslipp. Initiativet ble startet av bl.a. CDP (Carbon Disclosure Project), UN Global Compact, World Resources Institute og WWF. Målet med SBTi er å begrense den globale oppvarmingen til 1,5°C.

⁷⁰ NOU 2023:15 Bærekraftsrapportering, s. 8.

⁷¹ NOU 2023:15 Bærekraftsrapportering, s. 9.

⁶⁵ Dahlum, Styreansvar i praksis (2021), s. 134

⁶⁶ PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 85. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

⁶⁷ PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 86. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

⁶⁸ PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 85. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportal/en/styreboken/styreboken-2023-oppdater-04-juli.pdf

misjonen vedtok i november 2022 et nytt endringsdirektiv for bærekraftsrapportering (2022/2464) Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), som er ventet å gjelde i Norge i løpet av regnskapsåret 2024, se [NOU 2023:5 Bærekraftsrapportering](#) for gjennomføring av CSRD i norsk rett.⁷²

Regnskapsloven

I regnskapsloven angir §§ 3-3a, 3-3b og 3-3c dagens regler. Regnskapsloven 3-3a angir regler for årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak. Paragraf 3-3a krever opplysninger om ikke-finansielle forhold, påvirkning på ytre miljø, finansiell risiko som er relevant for virksomheten og relevant omtale av ev. klimarisiko.⁷³ Regnskapsloven § 3-3b angir regler om redegjørelse om foretaksstyring.⁷⁴ Reglene omfatter regnskapspliktige foretak med verdipapirer notert på regulert marked. Innholdet i § 3-3b er slik at foretak skal redegjøre for sine prinsipper og praksis knyttet til foretaksstyring, enten i årsberetningen eller i et separat dokument som årsberetningen viser til. Formålet med redegjørelsen er større åpenhet og økt fokus på god foretaksstyring.⁷⁵ I § 3-3c er det regler om redegjørelse om samfunnsansvar. Dette er den mest sentrale paragrafen, og omfatter store foretak som definert i regnskapsloven § 1-5.⁷⁶ Innholdet i § 3-3c er slik at redegjørelsen for samfunnsansvar kan gis i årsberetning eller i annet offentlig tilgjengelig dokument som årsberetningen henviser til. Innholdet i § 3-3c ble noe modifisert etter gjennomføring av NFRD i Norge, men kravene er lite konkrete og tilfredsstillende ikke dagens behov for relevant, sammenlignbar og verifiserbar bærekraftsrapportering. I regnskapsåret 2024 trer CSRD i kraft i EU, herunder

også i Norge. CSRD utvider vilkårene i § 3-3c og flytter redegjørelsen om samfunnsansvar til årsberetningen. Det er også krav om revisorattestasjon, og krav om iXBRL-merking av bærekraftsinformasjonen.⁷⁷ I regnskapsloven § 3-3d angis gjeldende regler for regnskapspliktige med virksomhet som utvinningsindustri eller skogsdrift for ikke-beplantet skog. De plikter å utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndighetene.⁷⁸

Allmennaksjeloven

Allmennaksjeloven § 6-16 a og b⁷⁹ med forskrift krever rapportering om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer.⁸⁰ Lovkravene gjelder foretak med aksjer notert på et regulert marked (norske regulerte markedsplasser: Oslo Børs, Euro-next Expand). Selskapene skal utarbeide⁸¹ retningslinjer om fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til ledende personer, og lederlønsrapport med oversikt over lønn og annen godtgjørelse som omfattes av retningslinjene.⁸² Formålet er å fremme transparens, og gi aksjeeierne innflytelse og mulighet til å påvirke lederavlønningen. Rapporteringskravet er en krysning mellom sosial bærekraft og ansvarlig styring eller governance.⁸³

Åpenhetsloven

Åpenhetsloven omfatter store foretak etter regnskapsloven § 1-5, og foretak som oppfyller minst to av følgende tre vilkår: (i) Salgsinntekter MNOK 70, (ii) balansesum MNOK 35 og/eller (iii) gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret

på 50 årsverk. Morselskaper er omfattet dersom vilkårene er oppfylt for mor- og datterselskaper som en enhet. Formålet med åpenhetsloven er å fremme virksomheters respekt for grunnleggende menneskeretter og anstendige arbeidsforhold. Poenget er at grensekryssende leverandørkjeder under norske virksomheter som selger varer og tjenester i Norge kan ha utfordringer med menneskerettighetsbrudd. Åpenhetsloven oppstiller tre plikter, der følgende paragrafer er viktige: § 4 om aktsomhetsvurderinger, § 5 redegjørelse for aktsomhetsvurderinger og §§ 6-7 innsynsrett ved skriftlig henvendelse. Forbrukertilsynet er åpenhetslovens tilsynsorgan og veileder om denne på sine hjemmesider.

Likestillings- og diskrimineringsloven

Ifølge likestillings- og diskrimineringsloven §§ 26 og 26a har arbeidsgiver en aktivitets- og redegjørelsesplikt. Samtlige norske arbeidsgivere er pålagt en generell aktivitetsplikt. Likevel har visse virksomheter mer konkrete krav til aktivitetsplikten, der virksomheter skal følge en firestegs metode angitt i § 26 andre ledd, og en redegjørelsesplikt jf. § 26 a.

Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon

Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer gjennomfører to viktige EU-forordninger: offentliggjøringsforordningen og taksonomiforordningen («Sustainable Finance Disclosure Regulation»/SFDR), regulerer hvordan bærekraftinformasjon skal gjøres tilgjengelig for sluttinvestorer. Taksonomiforordningen for bærekraftige økonomiske aktiviteter er et sentralt element i EUs handlingsplan for bærekraftig finans. Formålet med taksonomien er et felleseuropeisk klassifiseringssystem som skal bidra til en omforent og klar forståelse av bærekraftig økonomisk aktivitet. Taksonomiforordningen er det overordnede rammeverket for klassifiseringssystemet.⁸⁴

72 Akselberg, Riise, Kirkeby, Kravene innen bærekraftsrapportering i Norge, Revisjon og regnskap, nr. 4 2023, s. 42.

73 Gjelder særlig virksomheter i karbonintensive bransjer og utsatt for ekstremvær/kroniske vær- endringer. Virksomheten bør også omtale kreditt- risiko, valutarisiko, likviditetsrisiko mv.

74 Corporate governance report.

75 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 103. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/styreboken/styreboken-2023-oppdatert-04-juli.pdf

76 Store foretak (i hovedsak børsnoterte foretak, allmennaksjeselskaper, banker, finansieringsforetak og morselskaper i finanskonsern) har en lovfestet plikt til å rapportere om samfunnsansvar.

77 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 118. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/styreboken/styreboken-2023-oppdatert-04-juli.pdf

78 PWC, Styreboken (2023) (utgave 15), s. 7104-105. Utgiver: www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/styreboken/styreboken-2023-oppdatert-04-juli.pdf

79 Allmennaksjelovens krav om lederlønsrapportering, trådte i kraft 1.10.2021.

80 Ledende personer er den samme personkrets som i regnskapsloven § 7-31b om ytelser til ledende personer.

81 Akselberg, Riise, Kirkeby, Kravene innen bærekraftsrapportering i Norge, Revisjon og regnskap, nr. 4 2023, s. 44.

82 Akselberg, Riise, Kirkeby, Kravene innen bærekraftsrapportering i Norge, Revisjon og regnskap, nr. 4 2023, s. 44.

83 Akselberg, Riise, Kirkeby, Kravene innen bærekraftsrapportering i Norge, Revisjon og regnskap, nr. 4 2023, s. 44.

84 Akselberg, Riise, Kirkeby, Kravene innen bærekraftsrapportering i Norge, Revisjon og regnskap, nr. 4 2023, s. 43.

Aksjelovene

Forvaltnings- og tilsynsplikten er selvstendige plikter, og brudd på disse kan medføre personlig ansvar.⁸⁵ Rettspraksis viser at disse pliktene ofte inngår som en del av et bredere ansvarsgrunnlag.

Hovedsakelig skyldes det at forvaltnings- og tilsynsplikten skal sikre at styret har den nødvendige informasjonen for å forvalte virksomheten og overholde de øvrige handlingsnormene, samt verne de interessene som hører under styrets ansvarsområde. Det er både en aktivitetssplikt ved å holde kontinuerlig oversikt over selskapet, og en tilsynsplikt ved å sørge for at man mottar rapporteringen fra daglig leder og øvrige selskapsfunksjoner, og en kontrollplikt ved å kvalitetssikre den informasjonen man innhenter/mottar fra interne/eksterne kilder.⁸⁶

Rettspraksis

Høyesterettsavgjørelsen HR-2017-2375-A

Høyesterettsavgjørelsen – HR-2017-2375-A – som omhandlet daglig leder og manglende rapporteringsrutiner, har overføringsverdi for styremedlemmers erstatningsansvar. I avgjørelsen hadde en underleverandør til et skipsverft organisert som aksjeselskap levert og installert utstyr på kreditt frem til verftet gikk konkurs. Underleverandøren reiste erstatningskrav mot verftets daglige leder etter aksjeloven § 17-1. Høyesterett uttalte at det følger av det alminnelige ulovfestede kravet om aktsomhet og lojalitet mellom kontraktsparter at et insolvent selskap som mottar nye leveranser på kreditt, forventes å gjøre medkontrahtenten oppmerksom på det, dersom det har inntrådt en svikt i selskapets økonomi som innebærer at det ikke regner med å kunne gjøre opp for de nye leveransene ved forfall. Imidlertid rekker ikke det personlige ansvaret for ledelsen etter aksjeloven § 17-1 like langt som den kontraktsrettslige varslingsplikten for selskapet. Høyesterett kom likevel til at daglig leder var erstatningsansvarlig, og la avgjørende vekt på at vedkommende ikke hadde oppfylt sin plikt etter aksjeloven § 6-14 ved å sørge for tilfredsstillende regnskaps- og rapporteringsrutiner. Forsøm-

melsene bidro til at daglig leder og øvrig ledelse var ute av stand til å forvalte selskapets interesser på en forsvarlig måte, og til å ivareta hensynet til selskapets kreditorer i forbindelse med insolvensen.

Lagmannsrettsavgjørelsen LA-2007-37537 og LG-2007-21395

Videre er forvaltnings- og tilsynsplikten ikke bare en plikt til å skaffe relevant informasjon, men også for å kontrollere at informasjonen er korrekt. Avgjørelsen fra lagmannsretten – LA-2007-37537 – er illustrerende. Retten bemerket i ansvars vurderingen at det ikke var grunn til å vektlegge daglig leders muntlige tilbakemeldinger og tilbakeholdte opplysninger som villedet styremedlemmene. Allerede før dette, var det en uforsvarlig vurdering og oppfølging av egenkapitalen i selskapet, og når daglig leder begynte å forsømme sine oppgaver, burde styremedlemmene fulgt opp dette. Imidlertid fikk dette betydning for lempingsvurderingen, og medførte at styremedlemmenes ansvar ble redusert.⁸⁷ LG-2007-21395 viser hvordan manglende oppfølging av styrets forvaltnings- og tilsynsplikt kan føre til brudd på andre styreplikter. Saken gjaldt brudd på styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5. Lagmannsretten la til grunn at dersom styret hadde etablert kontrollrutiner i selskapet og holdt seg orientert om selskapets økonomi, ville styremedlemmene vært klar over selskapets negative utvikling. Styremedlemmene ble holdt ansvarlige fordi de måtte ha forstått at det var nødvendig med tiltak etter aksjeloven § 3-5 for å overholde kapitalkravet i aksjeloven § 3-4, «ut fra den informasjonen styret hadde eller burde hatt».⁸⁸

Avslutning

Styret er selskapets øverste forvaltningsorgan

Det synes å følge av rettspraksis at styremedlemmer kan redusere sin risiko for ansvar ved å bidra til at styret fokuserer på sin funksjon som selskapets øverste forvaltningsorgan, og at styrets hovedoppgave er å ivareta selskapets interesse. Videre synes det nødvendig at styret bør sørge for å opparbeide seg nødvendig

kunnskap og kompetanse for å klare å følge opp sitt ansvar for virksomheten, og være en sparringspartner for virksomhetens administrasjon. Styret bør ha en langsiktig horisont på bærekraftsproblemstillingene, og utfordre administrasjonen. Videre er det styrets oppgave å sørge for å etablere gode rapporteringsrutiner for daglig leder og administrasjonen, samarbeide med selskapets økonomiansvarlig(e) og bruke revisor aktivt for å forstå regnskapene, bærekraftsrapporteringen og selskapets utvikling. Videre bør styret ha systemer for dokumentasjon av de vurderingene og handlingene styret (og selskapet) gjør, herunder protokoller og referater fra styremøter som inkluderer beslutningsgrunnlaget og avveiningene som ble diskutert. Styret bør også kommunisere med selskapets kreditorer, medkontrahtenter, aksjeeiere, ansatte og andre interessenter. Ved å opprette og aktivt bruke slike interne systemer og kontrollrutiner, vil styremedlemmene ha et godt grunnlag for å utføre vervet på en forsvarlig måte, samt å dokumentere det.⁸⁹

Tiltak

Styret kan også iverksette tiltak for å ivareta bærekraft og ESG for virksomheten, som for eksempel (i) skaffe seg oversikt over samtlige ESG-tema og deres betydning for virksomheten, (ii) etablere sjekklister eller instruksjoner som styret kan bruke som verktøy for å holde oversikt over de viktigste bærekrafttemaene, (iii) aktivt engasjement i virksomheten ved å stille kritiske spørsmål samt utfordre administrasjonen, (iv) etterspørre jevnlig rapportering om ESG-risikoen, (v) etablere en plan for virksomhetens imøtegåelse av utfordringer med konkret oppfølging av planen og (vi) dokumentere samtlige tiltak som iverksettes i styreprotokoller mv. for å sikre etterprøvbarehet.

En tusen takk for svært gode innspill til artikkelens innhold rettes til Revisorforeningen ved tidsskriftredaktør Alf Asklund, rådgiverne Sissel Rise (selskapsrapportering og bærekraft) og Carl-Emil Akselberg (bærekraft).

85 Jf. aksjelovene § 17-1.

86 Dahlum, *Styreansvar i praksis* (2021), s. 38-39.

87 Dahlum, *Styreansvar i praksis* (2021), s. 38-39.

88 Dahlum, *Styreansvar i praksis* (2021), s. 38-39.

89 Dahlum, *Styreansvar i praksis* (2021), s. 57.

Hva kan beskyttes og hvordan?

Varemerker som verdier

I denne artikkelen vil vi gjennomgå de grunnleggende vilkårene for at et kjennetegn kan varemerkebeskyttes, samt hvordan man oppnår slik beskyttelse. Deretter gir vi en overordnet oversikt over de viktigste grunnene til at man bør identifisere et selskaps varemerker og verdien av disse i forbindelse med regnskapsføring.



Advokatfullmektig
Gunnhild F. Berge
Advokatfirmaet Wiersholm

Medforfatter av boken «Varemerkerett i et nøtteskall», som er skrevet av Advokatfirmaet Wiersholms immaterialrettsteam, utgitt av Gyldendal Akademisk i 2023.

Forfatteren er ikke regnskapsfører eller revisor, og regnskapstekniske spørsmål knyttet til balanseføring av immaterielle rettigheter behandles altså ikke.

Hva er et varemerke?

Et varemerke er et særlig kjennetegn for varer eller tjenester som ofte benyttes i markedsføring og til å skille en næringsdrivende fra en annen. Regelverket knyttet til beskyttelse av varemerker er nedfelt i lov 26. mars 2010 nr. 8 om beskyttelse av varemerker (varemerkeloven). Man kan oppnå enerett til å bruke et varemerke på nærmere bestemte vilkår etter varemerkeloven § 3.

Varemerkets grunnleggende funksjon er å informere om og garantere for den kommersielle opprinnelsen til en vare eller tjeneste, samt gjøre det mulig å skille mellom ulike varer eller tjenesters opprinnelse. Dette omtales gjerne som varemerkets opprinnelsesgarantifunksjon. Denne funksjonen er nyttig av flere grunner. Blant annet gjør varemerket det mulig for forbrukere å gjenfinne produkter som de har vært fornøyde med og ønsker å kjøpe igjen. Dette motiverer typisk produsenter, selgere og tjenesteleverandører til å levere produkter av god kvalitet. Bruk av varemerker er også et sentralt ledd i markedsføringen av produkter.

Varemerker kan i mange tilfeller ha betydelig kommersiell verdi. Et velkjent varemerke kan utgjøre et sterkt konkurransefortrinn for innehaveren og kan være en viktig årsak til at innehaverens produkt velges foran et konkurrerende produkt. I slike tilfeller kan varemerket være blant bedriftens viktigste eiendeler. Å identifisere selskapets varemerkebeholdning kan følgelig være sentralt i en rekke ulike sammenhenger. I den forbindelse må det ofte avklares om selskapet har gjort de nødvendige tiltakene for å sikre seg enerett til kommersiell utnyttelse av varemerket.

Hvilke kjennetegn kan beskyttes som varemerker?

Varemerket må være et «tegn»

At det stilles krav til at et varemerke må være et tegn, fremstår kanskje åpenbart. Hva som er et «tegn» er ikke like rett frem. Tegnet må være egnet til å skille en virksomhets varer eller tjenester fra andres.¹ Lovbestemmelsen angir en rekke eksempler på slike tegn; «ord og ordforbindelser, herunder slagord, navn, bokstaver, tall figurer, avbildninger, farger og lyder, eller en vares form, utstyr eller emballasje». I prinsippet kan alle typer tegn som er egnet til å signalisere at en vare eller tjeneste stammer fra virksomhet A i stedet for virksomhet B, beskyttes som varemerker, såfremt lovens øvrige vilkår er oppfylt. Dette vilkåret utgjør sjelden en utfordring i praksis.

For varemerker som skal registreres, må tegnet i tillegg kunne gjengis i varemer-

keregisteret på en slik måte at myndighetene og allmennheten klart og tydelig kan oppfatte hva som er dekket av varemerkeregistreringen.² Både ord og figurer kan åpenbart gjengis grafisk i registeret, men også lydmerker – som f. eks. en jingle – kan registreres ved at man enten angir notene i melodien, eller ved publisering av en lydfil. Når det gjelder f.eks. luktmerker og smaksmerker er det vanskeligere. Det er antatt at et varemerke kan være et lukt-/smaksmerke, men foreløpig har man ikke funnet noen hensiktsmessig gjengivelsesmetode. Det kan likevel ikke utelukkes at teknologiske fremskritt kan gjøre det mulig på et senere tidspunkt.

Varemerket må ha særpreg og kan ikke være beskrivende

Et varemerke må også ha særpreg.³ Kravet til særpreg innebærer at tegnet må være distinkt for de varene og tjenestene som rettigheten gjelder – det må altså være egnet til å skille en virksomhets varer eller tjenester fra andres. Særpregskravet sikrer at varemerker oppfyller opprinnelsesgarantifunksjonen, som altså bidrar til å informere forbrukerne om produktets kommersielle opprinnelse og styrker assosiasjonsevnen mellom tegnet og konkrete varer eller tjenester.

Hvorvidt et varemerke har særpreg, vurderes opp mot de varene eller tjenestene eneretten skal dekke.⁴ Et ord-

¹ Jf. varemerkeloven § 2 (1).

² Jf. varemerkeloven § 14 (1) første punktum.

³ Jf. varemerkeloven §§ 2 (1) og 14 (1).

⁴ Varemerker som registreres for vare- og tjenesteklasser som angir hvilke varer og tjenester man søker beskyttelse for når det gjelder eneretten til varemerket.



Et velkjent varemerke kan utgjøre et sterkt konkurransefortrinn for innehaveren og varemerket kan være blant bedriftens viktigste eiendeler.

merke som «bikini» vil for eksempel kunne ha særpreg dersom det registreres for mat og drikke, mens det derimot vil mangle særpreg ved registrering for klær og badetøy. Nært forbundet med særpregskravet henger nemlig forbudet mot beskrivende varemerker i varemerkeloven § 14 (2), som innebærer at det ikke kan registreres varemerker som angir eller betegner selve varen eller tjenesten det skal ha beskyttelse for. Begrunnelsen er friholdelsesbehovet og hensynet til sunn konkurranse. Andre næringsdrivende har nødvendigvis behov for at beskrivende ord og betegnelser står til deres disposisjon i markedsføring av varer og tjenester. Man kan altså ikke registrere «revisor» som varemerke for revisjonsvirksomhet, for

å bruke et veldig åpenbart eksempel på både manglende særpreg og at et merke ville være beskrivende.

Kjennetegn som ikke kan registreres, kan ha et visst vern etter andre lover, for eksempel markedsføringsloven. Vi går ikke inn på dette i denne artikkelen.

Varemerket kan ikke være identisk eller mulig å forveksle med eksisterende rettigheter

At varemerker er underlagt noens enerett, innebærer følgelig at nye varemerker ikke kan være identiske eller mulig å forveksle med eksisterende varemerker som noen har rettigheter til. Registreringsforbudet følger av varemerkeloven

§ 16 bokstav a, jf. § 4 (1), og gjelder både for tilfeller der tegnene og varene eller tjenestene de brukes for er *identiske*, og der de bare er *lignende*. Man kan heller ikke oppnå innarbeidelsesvern for varemerker som er identiske eller mulig å forveksle med eksisterende registrerte eller innarbeidede rettigheter.

Hvordan oppnå beskyttelse for varemerker?

Registrering av varemerker

Den vanligste og mest praktiske måten å beskytte varemerker på er gjennom registrering i Patentstyrets register. Patentstyret er et statlig forvaltningsorgan, som – i tillegg til varemerker – forvalter registrerte patenter og design.

I søknaden om registrering må det angis hvilke varer og/eller tjenester varemerket søkes beskyttet for. Patentstyret vurderer så om varemerket oppfyller registreringsvilkårene, herunder om merket har særpreg og ikke er identisk eller mulig å forveksle med tidligere registreringer. Varemerkesøknader blir offentlig tilgjengelige i Patentstyrets register kort tid etter at de inngis, og forblir offentlige uavhengig av om søknaden innvilges eller ei. Det er søknadsdagen som bestemmer prioritetstidspunktet, og det er «først i tid, best i rett»-prinsippet som gjelder dersom det inngis flere søknader om registrering av identiske eller merker som er mulig å forveksle. Et registrert varemerke nyter vern i ti år, og kan fornyes med ti år av gangen uten noen øvre tidsramme.

Hvem som helst kan søke på varemerker og innehavere i Patentstyrets register. Man kan altså enkelt skaffe seg oversikt over et selskaps registrerte varemerkeportefølje. Det gjelder imidlertid ingen plikt til å melde inn overdragelser, lisenser eller andre eierskapsendringer til Patentstyret. Informasjon om eierskap må derfor leses med et visst forbehold. Nettopp av den grunn er det også viktig at varemerkeverdiene fremgår av selskapets årsregnskap. Vårt inntrykk er likevel at de fleste selskaper som har et bevisst forhold til egen varemerkebeholdning, er opptatt av å holde registret oppdatert.

En konsekvens av – og begrunnelse for – at varemerkeregisteret er offentlig, er at tredjeparter på ulike måter kan angripe Patentstyrets søknadsbehandling eller den enkelte registrering dersom man mener at merket er uregistrert eller ugyldig. Dette kan gjøres enten ved *protest* (før søknaden er behandlet), *innsigelse* (innen tre måneder etter registreringen er kunngjort), eller ved krav om *administrativ overprøving* (etter at innsigelsesfristen er utløpt). Varemerkeregistreringer kan også bringes inn for domstolene, f.eks. med krav om ugyldighet eller at en annen part er rette innehaver.

For at det vernet man får ved beskyttelse skal bestå, er det sentralt både at varemerket brukes og at man forsvarer varemerket mot andre og konkurrerende merker. Ved manglende bruk eller ved passivitet i fem år kan man, noe forenklet, etter nærmere regler miste rettigheter til merket eller til å gripe inn mot andres bruk av et annet merke.

Innarbeidelse av varemerker

Varemerkebeskyttelse kan også oppnås gjennom såkalt innarbeidelse.⁵ Vernet oppstår ved at tegnet «når og så lenge det i omsetningskretsen her i riket for slike varer eller tjenester det gjelder, er godt kjent som noens særlige kjennetegn». Kort og forenklet forklart går det ut på at varemerker som er så kjente at omsetningskretsen assosierer merkene med bestemte varer og tjenester, undergis en enerett for den berettigede, selv om det ikke er registrert og til og med ikke kunne registreres. Som regel vil det ligge forholdsvis intensiv innsats bak et innarbeidet varemerke, både i form av markedsføring og etablering av goodwill og markedsposisjon.

Utgangspunktet for vurderingen av innarbeidelse er hvordan «omsetningskretsen» oppfatter merket. Omsetningskretsen er den personkretsen som de aktuelle varene eller tjenestene tilbys til, det være seg forbrukere eller næringsdrivende eller begge deler. Det er tilstrekkelig at en ikke ubetydelig del av denne personkretsen oppfatter at merket brukes som noens særlige kjennetegn. At merket må være «godt kjent» som noens «særlige kjennetegn», innebærer at merket må ha oppnådd en betydelig goodwillverdi for bestemte varer og tjenester. Det er altså en relativt høy terskel for vern.

I prinsippet har man samme beskyttelse for innarbeidede varemerker som for registrerte. Likevel er det store fordeler knyttet til registrering. Ettersom innarbeidelsesvernet oppstår mer «organisk» enn en registrert varemerkerett, vil man normalt ikke få en sikker konstatering

av at merket faktisk er innarbeidet før Patentstyret eller domstolen tar stilling til spørsmålet, typisk i forbindelse med et spørsmål om rettighetskonflikt. I slike tilfeller vil den som påstår å ha innarbeidet varemerket som regel måtte fremlegge dokumentasjon for innarbeidelsens omfang og intensitet, samt omsetningskretsens assosiasjonsevner. Det er altså knyttet mindre notoritet til en innarbeidet varemerkerettighet kontra et registrert varemerke. En innarbeidet varemerkerett består også kun «så lenge» det er «godt kjent som noens særlige kjennetegn». Det innebærer at rettighetene vil bortfalle av seg selv dersom vilkårene ikke lenger er oppfylt – til forskjell fra registrerte varemerker som består så lenge innehaveren fortsetter å betale fornyelsesavgift.

Noen særskilte utfordringer knyttet til innarbeidede varemerker

I noen sammenhenger kan det være utfordrende å avgjøre hvem som eier den innarbeidede varemerkeretten. Hvilket rettssubjekt rettighetene tilfaller, er nemlig ikke eksplisitt regulert i varemerkeloven utover at det må være «noens» merke.

Bestemmelsen i § 3 (3) regulerer primært hva som skal til for at rettighetene oppstår. I de fleste tilfeller er imidlertid ikke eierskaps spørsmålet tvilsomt. Hvis en aktør alene har brukt et kjennetegn for sine egne varer og tjenester, tilfaller rettighetene åpenbart vedkommende. Der flere aktører har vært involvert i bruken av varemerket i ulik grad, kan det være mer tvilsomt. Det kan eksempelvis dreie seg om en utleier av et næringslokale, som har hatt flere leietakere som har benyttet samme kjennetegn for virksomheten sin – for eksempel et bakeri – fra de aktuelle lokalene over en lang periode.

Varemerket blir da typisk innarbeidet for blant annet bakervarer og kafétjenester. Er det da utleier eller leietaker som har rettighetene til det innarbeidede varemerket? Spørsmålet har ingen klar løsning i rettspraksis, og vil trolig bero på en svært konkret vurdering i det

⁵ Jf. varemerkeloven § 3 (5).

enkelte tilfellet. Etter vår oppfatning vil svaret antageligvis avhenge av hvem av partene som har forestått innarbeidelsen av og investeringene i varemerket.

Dersom leietakernes bruk av varemerket har foregått helt uten innflytelse fra utleieren, ved at leietakerne selv har valgt varemerket, markedsført tjenestene sine under varemerket og båret alle kostnader knyttet til dette, er det naturlig at leietakerne alene er rettighetssubjekter. Dersom det derimot er utleier som velger varemerket og pålegger leietakerne å bruke dette, kan det i større grad være rimelig at utleier anses som innehaver, eventuelt at rettighetene tilfaller begge parter i sameie. Som nevnt nedenfor i punktet «Hvorfor det er viktig å identifisere et selskaps varemerkeverdier i regnskapet», kan et sentralt bevissspørsmål her være partenes *bevissthet* rundt varemerket på tidligere tidspunkt. Kan det dokumenteres at partene har hatt et bevisst forhold til eget eierskap, vil det antageligvis styrke troverdigheten til den som påstår å ha bedrevet markedsinnsats for å etablere og opprettholde innarbeidelsesvernet. I arbeidet med å dokumentere rettigheter i slike tilfeller, vil selskapenes årsrapporter og årsregnskaper kunne ha betydning.

Problemstillinger knyttet til hvorvidt en varemerkerett er stiftet, og hvem som eventuelt eier denne, vil man i større grad unngå dersom man i stedet er tidlig ute med registrering av varemerket. For selskaper som er opptatt av å beskytte egen varemerkeportefølje og som ønsker å maksimere sin kommersielle utnyttelse, kan et rent innarbeidelsesvern være en risikabel rett å belage seg på. Vår oppfordring til klienter er som regel alltid å søke om registrering av varemerket.

Oppsummering

Varemerker kan være verdifulle immaterielle eiendeler som kan ha betydelig innvirkning på selskapets økonomi, verdi og markedsposisjon. Å identifisere selskapets varemerkebeholdning er essensielt for å sikre et presist og dek-

kende bilde av disse faktorene. Som ledd i dette arbeidet kan det bli nødvendig å undersøke om selskapet har oppnådd enerett til bestemte kjennetegn etter varemerkelovens regler.

Beskyttelse av varemerker oppnås enten gjennom registrering i Patentstyrets register eller ved innarbeidelse, hvor registrering gir større grad av

notoritet og klarhet hva gjelder både rettighetenes eksistens og eierskap. Dersom det i forbindelse med regnskapsføring eller annen kommersiell eller juridisk rådgivning avdekkes at selskapet har store verdier i uregistrerte varemerker – enten de er innarbeidet eller ikke – vil det ofte være hensiktsmessig å råde selskapet til å registrere varemerkene.

Hvorfor det er viktig å identifisere et selskaps varemerkeverdier i regnskapet

Bevissthet rundt den potensielle verdien som ligger i varemerker og andre immaterielle rettsgoder bør være sentralt når man utarbeider regnskap for et selskap. Det er flere grunner til at verdien av varemerkene bør gjenspeiles (og i den grad det er mulig, gjenfinnes) i regnskapet. Nedenfor vil vi nevne noen av de mest sentrale:

- **Oversikt over immaterielle eiendeler:** Et varemerke er et immaterielt rettsgode, og kan på lik linje med fysiske eiendeler kjøpes, selges og lisensieres. Varemerkeporteføljen kan følgelig ha langsiktig innvirkning på selskapets inntjening og markedsposisjon, og er viktig å inkludere i selskapets balanse for å gi et komplett bilde av selskapets verdier. At varemerkets verdi inngår i balansen, bidrar også til bevissthet rundt egne varemerker og kan skape en viss notoritet. Dette kan være særlig viktig dersom det skulle oppstå tvil om et varemerke er overdratt til en annen part, eller ved tvist om rettigheter til et innarbeidet varemerke, jf. ovenfor. I slike tilfeller kan det være sentralt å kunne dokumentere at selskapet har ansett seg for å ha vært innehaver av varemerket på et bestemt tidspunkt.
- **Fastsettelse av selskapets verdi:** Som nevnt innledningsvis kan varemerker ha betydelig kommersiell verdi for et selskap. Identifisering av varemerkeporteføljen er sentralt for å få en god oversikt over selskapets økonomiske stilling, hvilket f.eks. er viktig ved oppkjøp og salg av selskaper eller i forbindelse med børsnotering.
- **Anerkjennelse og omdømme:** Varemerker er ofte knyttet til selskapets anerkjennelse og omdømme i markedet. Ved å identifisere varemerker i forbindelse med utarbeidelse av regnskap, kan man få grunnlag for å vurdere hvor godt selskapet utnytter sine merkevarer og om det er behov for å investere i merkevarebygging.
- **Lisensiering og royaltyinntekter:** Varemerker kan generere inntekter gjennom lisensiering og royaltyavtaler. Å identifisere og føre disse inntektene i selskapets regnskap er sentralt for å få et nøyaktig bilde av selskapets inntektsstrømmer.
- **Selskapets rettsposisjon:** Å være innehaver av et varemerke gir selskapet rett til å håndheve dette overfor tredjeparter i markedet, ved at det kan tas ut søksmål med påstand om forbud eller krav om erstatning for urettmessig utnyttelse. Identifisering av varemerker i forbindelse med utarbeidelse av regnskap bidrar til bevisstgjøring knyttet til ivaretagelse av markedsposisjon, samt til å sikre at varemerkens verdi forblir intakt.
- **Skatter og avgifter:** Verdien av varemerker kan påvirke selskapets skatte- og avgiftsforpliktelser, og tilkjennevisning av varemerkens verdi i regnskapet kan være et viktig ledd i å sikre at selskapet ikke betaler for mye eller for lite.

Styrearbeid i organisasjoner som ikke har erverv til formål

Når man påtar seg et styreverv for en stiftelse eller en ideell organisasjon, er dette gjerne fordi man har et engasjement for organisasjonens formål. Men, et styreverv innebærer et større ansvar. Som styremedlem skal man forvalte organisasjonens formål og organisasjonens ressurser. Hva som ligger i ansvaret for det enkelte styremedlem og styret samlet, er tema for denne artikkelen.



Advokat
Irene Bredvold Weiby
Partner BDO Advokater



Statsautorisert revisor
Terje Tvedt
Partner BDO



Statsautorisert revisor
Mina Therese Daler
Senior manager BDO

Har ikke erverv til formål

Et fellestrekk ved disse organisasjonene er at de ikke har til formål å tjene penger. Dette uttrykkes som at organisasjonen ikke har erverv til formål. Slike organisasjoner vil som hovedregel oppfylle vilkår for skattefritak etter skatteleven § 2-32 første ledd.

Organisasjonsform og regelverk for god styreskikk

En ikke-ervertmessig institusjon kan ha ulike organisasjonsformer. Både stiftelser og foreninger er mye brukt, men også aksjeselskapsformen brukes. Dersom aksjeselskap ikke skal ha erverv til formål, må dette fremgå av vedtektene.¹

For aksjeselskap og stiftelser er styrets ansvar nærmere regulert i aksjeloven og stiftelsesloven. Siden vi ikke har en egen foreningslov, er styrets ansvar i en forening basert på ulovfestede prinsipper som så langt de passer, er basert på reglene for blant annet aksjeselskap og stiftelser.

Pr. dags dato har vi ikke et eget lovverk eller en alminnelig standard som regule-

rer god styreskikk, men hovedlinjene er ganske like mellom ulike selskapstyper. Der man mangler klar lovhjemmel for hvilke krav som stilles, brukes ofte aksjelovens prinsipper analogisk. Norsk anbefaling for eierstyring og selskapsledelse gir også visse føringer.

God styreskikk defineres gjerne som å utøve et styreverv med basis i åpenhet, redelighet og på en ansvarlig måte slik at:

- Virksomheten er formelt registrert og organisert i henhold til lover og forskrifter, samt i tråd med egne vedtekter
- Virksomheten organiseres, planlegges, ledes og utøves i henhold til den profesjonelle standard som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert
- Virksomhetens verdier forvaltes på en betryggende måte
- Virksomhetens løpende drift er gjenstand for betryggende internkontroll.

Forvaltningsansvar

For organisasjoner av en viss størrelse er det naturlig å se hen til krav i aksjeloven i tillegg til de reglene som gjelder den konkrete selskapsformen. Mange organisasjoner er organisert med et årsmøte/generalforsamling som øverste

organ, et styre som skal ha det overordnede ansvaret for forvaltningen av organisasjonen og en administrasjon som tar seg av daglig drift. Det er særlig i spennet mellom styret og administrasjon det er viktig å være bevisst på hva som tilhører styrets ansvar og hva som bør løses av administrasjonen.

Aksjeloven fastsetter at forvaltningen av organisasjonen hører under styret som skal sørge for en forsvarlig forvaltning av virksomheten.² Styret skal sørge for at det fastsettes planer og budsjetter. Videre skal styret fastsette retningslinjer for virksomheten, herunder strategi for organisasjonen. Her er det viktig å merke seg at strategi og underliggende mål støtter opp under det vedtektsfestede målet til organisasjonen.

Styret skal holde seg orientert om organisasjonens økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Dette bør skje i samarbeid med administrasjonen. Det er viktig å merke seg at en organisasjon kan gå med underskudd. Midler skal brukes på en hensiktsmessig måte og i tråd med

¹ Aksjeloven § 2-2 andre ledd.

² Se aksjeloven § 6-12.

det vedtektsfestede formålet. Dersom organisasjonen har hatt store inntekter og går med overskudd et år, vil man kunne bruke av denne egenkapitalen et senere år hvis styret finner det forsvarlig. Dersom organisasjonen bygger opp egenkapitalen hvert år vil dette kunne være i strid med det ikke-ervertmessige formålet og organisasjonen vil kunne få et preg av at formålet er å tjene penger.

Styret iverksetter de undersøkelsene det finner nødvendig for å kunne utføre sine oppgaver. Styret skal iverksette slike undersøkelser dersom dette kreves av ett eller flere av styremedlemmene.

Tilsynsansvar

Det er administrasjonen som skal være ansvarlig for den daglige driften, men styret skal føre tilsyn med den daglige ledelsen. For å tydeliggjøre ansvarsdelingen mellom daglig leder og styret, kan styret utarbeide en instruks for daglig leder.

Mange organisasjoner mottar tilskudd fra det offentlige, og styret skal påse at midlene benyttes i tråd med det tiltenkte formålet. Som regel følger det nærmere fastsatte vilkår knyttet til tilskuddet. Her vil administrasjonen ha ansvar for at vilkårene oppfylles i praksis, og styret skal føre tilsyn med dette.

Tilsynsansvaret innebærer videre at styret skal følge med på om aktivitetene til organisasjonen ligger innenfor det vedtektsfestede formålet og bidrar til å fremme dette.

Hva så med kontrollkomiteen/kontrollutvalget?

Mange ideelle organisasjoner har vedtektsfestet at de skal ha en kontrollkomité eller et kontrollutvalg (heretter bare kontrollkomité). I allmennaksjeloven og enkelte andre lover og forskrifter finnes det krav til revisjonsutvalg og hvilke definerte oppgaver slike utvalg har. Verken aksjeloven eller stiftelsesloven har krav til noe kontrollorgan av denne typen, og foreninger er som tidligere omtalt, ikke lovregulert. Dette betyr at mandat, oppgaver og ansvar for kontrollkomiteen i en



Et styrevært i en ideell organisasjon er en god mulighet til å utvise samfunnsansvar, engasjement og jobbe for saker man brenner for.

ideell organisasjon helt og holdent er basert på organisasjonens vedtekter.

I praksis ser vi at vedtektene ofte er korte og lite presise i sine krav til kontrollutvalget. Det pålegges ofte et generelt tilsyns- og overvåkingsansvar for organisasjonen uten at det nødvendigvis er angitt om dette ansvaret også gjelder overfor styret. Det er derfor sentralt at det er enighet mellom styret og kontrollutvalget om hvilket konkret mandat og hvilke rettigheter og plikter kontrollutvalget skal ha. Det kan være fornuftig at dette regelmessig diskuteres og avklares i et felles møte. I slike møter kan styret da også identifisere behov for eventuelle klargjøringer i vedtektene eller mer detaljert instruks for kontrollutvalget. En slik instruks kan med fordel vedtas i organisasjonens øverste organ.

Ansvarsfordeling mellom styre og administrasjon

Generalsekretær/daglig leder står for den daglige ledelse av organisasjonens virksomhet og skal følge de retningslinjene og pålegg styret har gitt. Den daglige ledelse omfatter ikke saker som etter organisasjonens forhold er av uvanlig art eller stor betydning. Her vil det typisk kunne være uenighet mellom styre og daglig leder om hva som skal regnes som saker av uvanlig art og hva

som er større investeringer. Organisasjonens vedtekter og eventuelle instruks vil ha betydning for ansvarsfordelingen. For å unngå at daglig leder handler på egen hånd kan det være hensiktsmessig at styret utarbeider en instruks for daglig leders myndighet og rolle.

Dette krever at styret har satt seg godt inn i virksomheten, slik at det kan ivareta styrefunksjonen uten å drive med detaljstyring. Generalsekretær/daglig leder kan ellers avgjøre en sak etter fullmakt fra styret i det enkelte tilfellet eller når styrets beslutning ikke kan avvendes uten vesentlig ulempe for organisasjonen. Styret skal snarest underrettes om avgjørelsen.

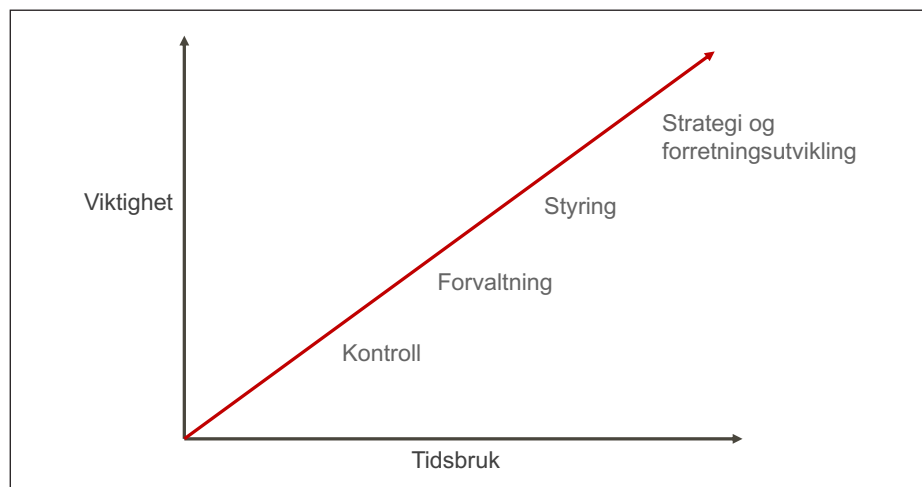
Generalsekretær/daglig leder skal sørge for at organisasjonens regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. Siden styret skal signere årsregnskapet, vil de også ha et ansvar for regnskapet. For regnskapspliktige som har daglig leder, skal også daglig leder signere.⁵

Styret skal ta de strategiske beslutningene, mens daglig ledelse har ansvar for den daglige driften. Dersom styret driver med detaljstyring, kan dette skade virksomheten og renommeet til organisasjonen.

⁵ Regnskapsloven § 3-5 første ledd.

Hovedtrekk ved styrets funksjoner

Figuren nedenfor illustrerer hvordan styret bør innrette innsatsen.



I henhold til modellen bør styret bruke mest på tid på utvikling av virksomheten og mindre tid på kontroll. Dette betyr likevel ikke at kontroll ikke er viktig. Styret skal sørge for at det er utviklet et hensiktsmessig internkontrollsystem tilpasset virksomheten og organisasjonen. En fornuftig internkontroll vil kunne gi styret tid til å ta seg av utvikling av selve virksomheten.

Andre forhold

Styret kan heller ikke fatte beslutninger som er i strid med lov eller vedtekter.

Selv om det ikke er angitt spesifikke habilitetsregler for organisasjonsformen, bør man se hen til habilitetsreglene i aksjeloven. Styremedlemmer som i enkeltsaker er inhabile, kan ikke delta i behandling av en sak. I dette ligger også at styret ikke kan treffe beslutninger som gir enkeltmedlemmer/aksjonærer en urimelig fordel på bekostning av andre. Reglene om habilitet skal sikre at avgjørelser tas på et saklig grunnlag. Selv om det vil kunne være ubehagelig å fatte en avgjørelse i et krevende spørsmål, vil man ikke kunne bruke inhabilitetsreglene som begrunnelse for å unngå «ubehagelige» avgjørelser.

Noen styrer er for «passive» eller «bremsende» og ikke med på å drive aktiviteten fremover. Også unnlattelse av å handle vil kunne medføre et styreansvar. Et nærliggende eksempel er kapitalforvaltning,

hvor det tryggeste kan være å sette pengene i banken. Motstykket vil være mer aktiv kapitalforvaltning. Her må man finne en hensiktsmessig balanse som avveier hensyn til risiko, etiske hensyn og virksomhetens behov for finansiering og videreutvikling.

Styrets sammensetning

Økt kompleksitet i lovverk, virksomheten og internasjonalisering, øker behovet for erfaring og kompetanse hos styremedlemmene. Disse forholdene krever også sammensatt erfaring og kompetanse i styrene slik at medlemmene i det samlede styret utfyller hverandre. Det enkelte styremedlem må også være motivert av oppgaven. Det enkelte styremedlem må være bevisst på og søke å avklare hva det forventes at styremedlemmet skal bidra med inn i styrearbeidet og at man har tid til å utføre vervet på en tilfredsstillende måte.

Praktisk tips til styrearbeidet

For å sikre at styrearbeidet gjennomføres effektivt og målrettet bør man sørge for følgende:

- Innkalling innen fristen
- Utsendelse av viktige styredokumenter på forhånd. Det blir sjelden god styrebehandling hvis man ikke mottar informasjon om sakene på forhånd. Dette kan føre til at beslutninger fattes på for tynt grunnlag.

- Fokus på overblikk og ikke detaljer. Husk at det er den daglige ledelse som har ansvar for den daglige driften og at styret har ansvar for strategiske beslutninger.
- Hold tiden i møter. Dette er viktig for å sikre fremdrift og at man får behandlet alle saker skikkelig.
- Skille mellom vedtakssaker, drøftelsessaker og informasjonsaker. Dette er viktig for å styre tidsbruken knyttet til den enkelte sak.
- Protokollførsel. Vær bevisst på hvilke saker hvor man ønsker å protokollføre ev. dissens.

Åpenhet

Åpenhet og innsyn vil sikre godt omdømme både utenfra og internt, skape trygghet for alle involverte og gi økt lojalitet hos medlemmene. Jo større grad av åpenhet, desto mindre grobunn vil det være for at mistanker og usikkerhet får forplante seg. Det er viktig at man er åpen, ikke bare om hva som vedtas, men også om hvordan vedtak blir fattet. Dernest er det viktig å fortelle tydelig om hvordan man kan være med og påvirke disse prosessene, for alle som ønsker å involvere seg.

I enkelte saker vil styret ha behov for å diskutere konfidensielle forhold og dette vil begrense åpenheten. Det er derfor viktig å være bevisst på hva som er nødvendig å holde hemmelig.

Fysiske og digitale styremøter

Før korona-pandemien var det begrenset adgang til å avholde digitale møter for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, ansvarlige selskaper, samvirkeforetak, stiftelser, foreninger, finansforetak og statsforetak. Som følge av pandemien ble det innført midlertidige regler om at foretak skal kunne avholde møter digitalt.

Fra og med 1. juni 2021 skal norske foretak/organisasjoner selv kunne velge hvordan møter skal avholdes – med eller uten fysiske møter. I utgangspunktet er det likestilt å holde møter digitalt via f.eks. Teams, Zoom eller Skype som å holde fysiske møter.

Likevel er det fortsatt et grunnkrav at saksbehandlingen og møteformen alltid må være forsvarlig. Ledelsen har fortsatt det overordnede ansvaret for å sørge for at saksbehandlingen i styremøter og eier/-medlemsmøter er forsvarlig. Dersom det etter en konkret vurdering synes å være betenkeligheter ved å avholde et møte digitalt, skal det avholdes fysisk møte. De nye reglene legger derfor opp til at et flertall av styrets medlemmer kan kreve at et styremøte skal avholdes ved fysisk oppmøte.

Planer

Det er godt strategiarbeid å vedta en årsplan for styremøter og saker. Man bør ha planer for:

- Hvordan man sikrer at styret og andre frivillige har rett kompetanse.
- Hvordan man skal sikre nok frivillige.
- Hvordan man skal sikre nok inntekter til å gjennomføre det man vil.
- Hvordan man skal sikre et godt omdømme.

- Andre ting som påvirker organisasjonens evne til å nå formålet.

Styreevaluering

Årlig styreevaluering er viktig og bør rettes mot styrets omgivelser. Evalueringen har to viktige dimensjoner. Hvordan oppfattes styret av andre og hvordan fungerer styret internt.

Styreansvar

På det mer kommersielle området ser vi at det har vært en utvikling i antall saker om styreansvar. For særlig kommersielle aktører er styreansvar hyppig prøvd for norske domstoler og vi har sett et økende antall ansvarssaker. Økt kompleksitet i samfunnet og de kravene som stilles til et styre, vil kunne medføre at ansvarssaker øker.

Dersom styret opptrer forsettlig eller uaktsomt når de utfører sine arbeidsoppgaver, kan styremedlemmet komme i erstatnings- og straffeansvar dersom:

- Det foreligger et økonomisk tap, og
- det er nødvendig årsakssammenheng; og
- det foreligger påregnelig og kvalifisert årsakssammenheng

Ansvaret er personlig, dvs. at hvert enkelt styremedlem kan bli personlig ansvarlig. Styremedlemmer som er uenige i et vedtak må derfor sikre å få protokollført sine innsigelser for å redusere ansvar. Ethvert styre må være bevisste på å ikke drive for kreditors regning.

Oppsummering

Et styreverv i en ideell organisasjon er en god mulighet til å utvise samfunnsansvar, engasjement og jobbe for saker man brenner for. Når man takker ja til å påta seg et styreverv, er det viktig å huske på at man som styremedlem ikke bare skal jobbe for den gode saken, men også har et ansvar for at organisasjonen drives på en god måte og i tråd med relevant regelverk.

Slik påvirker interessenters bærekraftskrav SMB-er

Artikkelen presenterer funn fra en masteroppgave om hvordan interessentene påvirker små og mellomstore bedrifter (SMB-er) når det gjelder bærekraftsforhold. Interessentene, store kunder og banker, har allerede i dag krav og forventninger til bærekraftsrapportering, og funnene i masteroppgaven indikerer at dette vil forsterke seg fremover.



Statsautorisert revisor
Lailanie Maac Sydow
Senior revisormedarbeider BDO



Næringsmaster i regnskap og revisjon
Kristine Wibstad
Senior revisormedarbeider BDO



Statsautorisert revisor/dosent
Kjell Magne Baksaa
Universitetet i Sørøst-Norge

Interessentene observerer at små og mellomstore bedrifter ikke har den nødvendige informasjonen om bærekraftsforhold tilgjengelig og at etterspurt informasjon kan være krevende å frem-

skaffe, både ut fra kapasitet og kompetanse. Praksis er at dagens informasjonsinnhenting er lite standardisert og kan medføre større informasjonsbyrde enn nødvendig. For små og mellomstore

foretak medfører interessentenes forventninger flere typer risiko, som dårligere tilgang på eller dyrere finansiering og svekket konkurransevne knyttet til å vinne oppdrag eller anbud.

Problemstillinger og forskningsspørsmål

Hvordan påvirkes små og mellomstore bedrifter som følge av krav interessentene har til bærekraftsrapportering?

1. Hvilke krav og forventninger har interessenter til små og mellomstore bedrifter knyttet til bærekraftsrapportering?
2. Hvilke risikoer og utfordringer vil dette medføre for små og mellomstore bedrifter?
3. Hvordan kan utfordringene som følge av interessentenes bærekraftsrapportering håndteres?

Utvalgte funn

Denne artikkelen presenterer utvalgte funn fra en masteroppgave om hvordan interessentene til små og mellomstore bedrifter påvirkes disse gjennom sin rolle som interessent. Oppgaven ble avlagt våren 2023 i næringsmaster i regnskap og revisjon (MRR) fra Universitetet i Sørøst-Norge (USN). Oppgaven var veiledet av Dosent Kjell Magne Baksaas, programansvarlig for næringsmaster i regnskap og revisjon ved USN.

Masteroppgaven

Det er flere kilder som hevder at alle bedrifter, også de små og mellomstore, blir påvirket av bærekraftsrapportering. Masteroppgaven undersøker hvordan interessentene på ulike måter påvirker små og mellomstore bedrifter. Når de store skal rapportere om vesentlige bærekraftsforhold i sine leverandørkjeder og finansforetakenes eksponering hos kundene, vil de måtte innhente opplysninger. Interessentteorien tilsier at også andre interessenter enn de med direkte formell makt, kan og vil påvirke foretak til en ønsket adferd. I et slikt perspektiv vil store foretak som interessent pålegge eller oppfordre sine samarbeidspartnere til å gi tilstrekkelig og nødvendig informasjon om bærekraftsforhold.

Oppgaven baserer seg på funn fra 12 intervjuer av kompetansepersoner. Seks av informantene var knyttet til større selskaper innen entreprenør, eiendomsutvikling og industri, mens tre informanter var fra bank og de siste tre informantene var ulike fagpersoner innen rapportering på bærekraftsforhold. Alle informanter var allerede i gang med arbeidet knyttet til bærekraftsrapportering. Intervjuene ble gjennomført i perioden januar til mars 2023.

Vi finner at bruk av frivillige rapporteringsrammeverk og selskapenes egne bærekraftsstrategier påvirker små og mellomstore bedriftene. Våre funn viser at små og mellomstore bedrifter allerede pr. dagens dato må oppgi informasjon om både miljødimensjonen og sosialdimensjonen av bærekraft til sine interessenter. På den måten påvirkes de av sine interessenter. Informantene opplyser om to forhold som årsak til dette:

1. selskapene er opptatt av bærekraft i leverandørkjeden og rapporterer på bærekraftsinformasjon knyttet til leverandørkjeden
2. bankene vurderer bærekraftsrisiko hos sine kunder i forbindelse med kredittvurderingsprosessen og som en del av egen bærekraft

Lov om bærekraftig finans implementerer taksonomiforordningen, med første rapportering for regnskapsåret 2023. Det vil si at de første rapporter kommer ut i 2024 og gjelder for finansforetak og store børsnoterte foretak. Våre informanter er nølende til hvordan kravene i lov om bærekraftig finans vil påvirke små og mellomstore bedrifter. Årsaken kan være at virkningene ikke var avdekket eller at omfang av reglene var uklare på tidspunktet da intervjuene ble gjennomført.

Bærekraftig leverandørstrategi hos ikke-finansielle foretak

Som et resultat av dagens krav, frivillige rapporteringsrammeverk og som forbedelse til forventede krav, har alle informantene blant ikke-finansielle foretak mål og tilhørende strategier for sin leverandørkjede.

Dette fokuset på leverandørkjeden oppga informantene at skyldes:

1. selskapene har satt seg ambisiøse mål knyttet til utslipp og mye av foretakenes klimagassutslipp kommer fra leverandørene
 2. det foreligger en del skjult risiko knyttet til leverandørkjeden
- og
3. enkelte nåværende og fremtidige regelverk har et stort verdikjedefokus, som krever at selskapene har en viss grad av kontroll på sin verdikjede.

Som følge av de store selskapenes bærekraftige mål og strategier har de behov for informasjon fra sine leverandører. Målet for enkelte av informantene er blant annet å innhente dokumentasjon for produktene helt ned til råvarenivå for å kunne regne ut klimagassutslipp. Noen informanter bruker standardiserte beregninger for dette, men når informasjon innhentes, er det i hovedsak spesifikk informasjon om produktet eller tjenesteleveransen. Informantene opplyser derimot at graden av oppfølging varierer ut fra hvor viktig leverandøren er og produktene som leveres. Leverandører med betydelige og viktige leveranser blir viet langt mer oppmerksomhet enn leverandører med små og mindre viktige leveranser. Leverandørens størrelse har for de fleste ingen betydning. Det betyr at en liten eller mellomstor leverandør kan bli bedt om mye informasjon dersom den er ansett å være en viktig leverandør.

Informasjonsinnhenting skjer på flere vis. Et fellestrekk er at det skjer med

lav grad av standardisering og automatisering. Blant annet forteller våre informanter at leverandører må fylle ut spørreskjemaer for bærekraftsinformasjon, og det brukes produktklassifisering, EPD eller andre former for produktdeklarasjoner for å innhente den nødvendige informasjonen. Det er derfor mulig at små og mellomstore bedrifter allerede pr. våren 2023 har fått forespørsler angående bærekraftsinformasjon som de har måttet bruke ressurser på å innhente informasjon fra i sin daglige drift. Dette kan for eksempel være hvor mange kilo som benyttes av et metall i et produkt, hvor dette metallet er fremstilt og om det er sikret at menneskerettigheter overholdes i fremstillingen av metallet.



Små og mellomstore bedrifter oppfatter mangel på nødvendige ressurser som kompetanse, tid og økonomi som de største utfordringene knyttet til arbeidet mot bærekraft.

Bærekraftsforhold i banker

Bankene vurderer bærekraftsforhold hos sine kunder som en del av kredittvurderingsprosessen og til deres bærekraftsrapportering. Utlånsrisiko kan være knyttet til kundens betjenings-evne, omdømmerisiko for banken og andre typer risikoer. Informasjonen brukes også til å vurdere fysisk klimarisiko, altså hvor utsatt virksomheten er for vær og klima, samt overgangsrisiko, som handler om risikoen knyttet til for eksempel omstilling til en mer bærekraftig virksomhet og nye reguleringer innenfor bærekraft.

Enkelte av bankene opererer med en nedre grense for når det innhentes informasjon om bærekraftsforhold, mens andre har krav knyttet til bransje og risikovurdering. Informantene oppga at informasjonsinnhenting ofte foregår muntlig gjennom at kunderådgiver tar i bruk standardiserte spørreskjemaer som en del av kredittvurderingsprosessen. Dersom finansiering gjelder eiendom, innhentes det gjerne ekstra informasjon, slik som energiattest for finansieringsobjektet. Om kunden kommer ut med høy risiko, vil dette kunne påvirke vilkårene for finansieringen og kundens lånevne.

Fremtidige krav og forventninger som følge av CSRD

De økte kravene til bærekraftsrapportering i CSRD erstatter gjeldende redegjørelse om samfunnsansvar, regnskapsloven 3-3c. Planen er at direktivet, også i Norge, innføres trinnvis fra 2024, først for de største børsnoterte konsernene og deretter for andre store AS/ASA-foretak, og andre børsnoterte foretak frem til 2028.

Våre fagpersoninformanter er enige om at CSRD kommer til å påvirke små og mellomstore bedrifter indirekte og at direktivet antagelig kan få større innvirkning enn åpenhetsloven og taksonomiforordningen. Med CSRD stilles det større krav til å kvantifisere bærekraftsinformasjon. CSRD har verdikjedefokus slik at alle leverandørene i verdikjeden potensielt vil bli påvirket.

I tillegg vil rapporteringens kvalitet og etterprøvbarehet bli enda viktigere fordi bærekraftsrevisor eller bærekraftsattestant skal avgi beretning med moderat sikkerhet på pliktig bærekraftsrapporteringen. Påvirkningen fra interessenter med rapporteringsplikt på små og mellomstore bedrifter vil i stor grad bli

styrt av rapporterende selskapers vesentlighetsanalyser.

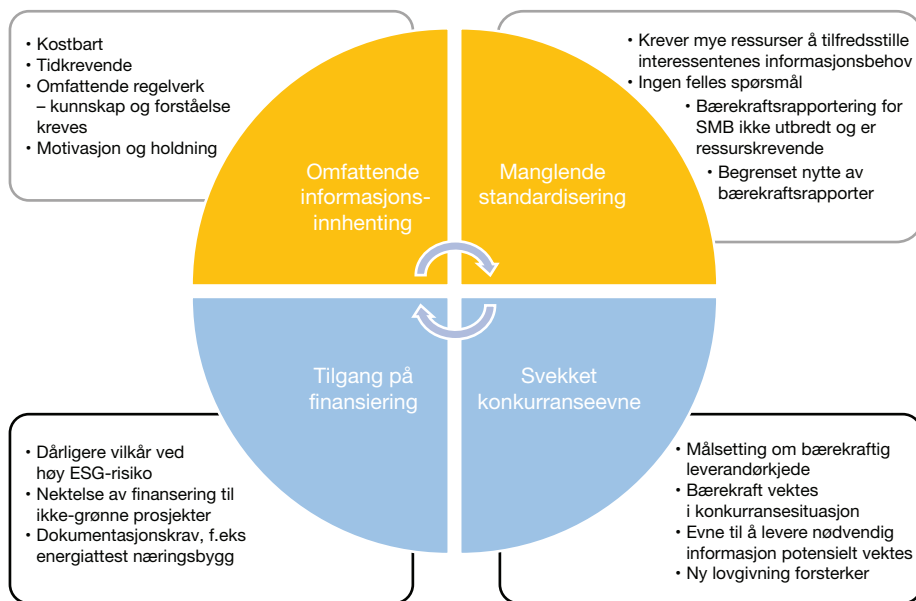
Vesentlige verdikjedefragmenter vil variere fra selskap til selskap og fra bransje til bransje. Informanter fra store og børsnoterte selskaper opplyser om at de er tidlig i prosessen med å kartlegge effekter av CSRD for sin virksomhet, men at de forventer betydelig mer informasjonsinnhenting fra sine leverandører som følge av at de blir underlagt CSRD.

Funnene viser at dagens praksis blant interessentene er veldig variabel når det gjelder hvor mye informasjon de etter spør hos sine kunder.

Interessentenes observasjoner vedrørende utfordringer og risikoer

Analyse av informasjonen fra informantene avdekker at interessentenes påvirkning innebærer at små og mellomstore bedrifter står overfor konkrete utfordringer. Diagrammet under indikerer at det er to hovedutfordringer (oransje) og to hovedrisikoer (blå) som små og mellomstore bedrifter står overfor som følge av de store selskapenes og bankenes bærekraftsrapportering:

Utfordring 1: Omfattende informasjonsinnhenting



Våre informanter, som er interessenter til små og mellomstore bedrifter, observerte at små og mellomstore bedrifter oppfattet mangel på nødvendige ressurser som kompetanse, tid og økonomi som de største utfordringene knyttet til arbeidet mot bærekraft. Det er fremdeles mange som ikke har bærekraft på agendaen og foretakenes ledelse forstår ikke betydningen av hvordan bærekraft kan virke inn på muligheter eller trusler knyttet til bedriftenes lønnsomhet.

Dette kan henge sammen med ledelsens holdninger. Informantene våre får også tilbakemelding om at informasjon som blir etterspurt ikke er tilgjengelig eller at de ikke forstår begreper som benyttes eller spørsmålene som stilles. Det er også utfordring med datafangsten og at små og mellomstore bedrifter ofte ikke vet hvor de skal finne informasjonen. Interessentene er dermed pr. i dag ikke fornøyd og opplever lavt prosentsvar eller mangelfulle svar.

Utfordring 2: Manglende standardisering

Proessen med informasjonsinnhenting foregår ved bruk av spørreskjema der kunden legger inn informasjon i leverandørens system eller dokumentasjon gjennom miljødeklarasjoner. Felles for alle

metodene er at det er lav grad av standardisering og automatisering. Våre informanter innser at manglende standardisering ved måten informasjonsinnhenting blir utført på, er en stor utfordring for små og mellomstore bedrifter. Når det gjelder spørreskjemaer, oppgir informantene at skjemaene er skreddersydd og at dette medfører at små og mellomstore bedrifter kan få mange ulike spørsmålsstillinger som krever ressurser for å besvare. Det er også slik at våre informanter kan motta spørreskjemaer fra sine største kunder, og at disset kan inneholde spørsmål som er altfor generelle eller ikke bestandig er tilpasset den bransjen de opererer i.

Våre informanter fra banker benytter også spørreskjemaer, men dette blir gjennomgått under kundesamtaler der det er kundefrådgiver som fyller inn skjemaene for kunder. Vi har fått inntrykk av at bankene vi har snakket med, har mer standardiserte spørsmål sammenlignet med selskapene.

Risiko 1: Tilgang på finansiering

Bankene har foreløpig få konkrete krav til bærekraft pr. i dag, men dersom det søkes om lån til eiendom, er energimerking av næringsbygg en utbredt forventning. Bygg som har lavere energimer-

king får typisk dårligere vilkår på lån. Leverer ikke selskapet energiattest (som viser energimerking), kan konsekvensen være at selskapet ikke får lån i det hele tatt. Utover eiendomsbransjen er det pr. i dag ingen konkrete krav, men våre informanter bekrefter at de kommer til å stille strengere krav de nærmeste årene ettersom de også skal rapportere etter taksonomiforordningen og CSRD. Alle de tre bankene vi har snakket med, er imidlertid tydelige på at det vil bli enda større konsekvenser i fremtiden for små og mellomstore bedrifter dersom de ikke kan vise til bærekraftige forretningsstrategier og at aktiviteten det søkes finansiering til ikke kan vurderes som bærekraftig etter taksonomiens klassifiseringssystem.

Våre informanter sier for øvrig at de legger vekt på selskapets planer for fremtiden i sin kredittvurdering. De ser det som positivt dersom selskapet gjennom handlinger og fremtidsplaner viser at de har tatt hensyn til bærekraftsforhold. Videre sier bankene at de også er bekymret for selskaper som pr. i dag ikke er bevisste på egne påvirkninger på samfunnet rundt seg og ikke anerkjenner bærekraft som en viktig del av sin drift. I og med at banker nå vurderer å øke kravene knyttet til bærekraft fremover i sin kredittvurderingsprosess, vil dette kunne gjøre at bedrifter som ikke har noen bærekraftstrategi eller mål, risikerer å få problemer med å finansiere sine virksomheter, bli utkonkurrert eller i verste fall gå konkurs.

Risiko 2: Svekket konkurransevne

De fleste av våre informanter sier at de fremdeles er i en tidlig fase med bærekraft. Det medfører at det pr. i dag er begrenset hvordan våre informanter benytter bærekraft som konkurransefaktor, og at de heller velger å samarbeide med sine leverandører for å få nødvendige opplysninger på plass. Etter hvert vil kravene øke. Flere av selskapene vi har snakket med ønsker blant annet at deres leverandører skal ha de samme klimamålene som de selv. De ønsker også at krav til bærekraft (i

hovedsak knyttet til utslipp) spesifiseres i anbudet som et absolutt krav.

Noen vurderer allerede nå å få med bærekraft (spesielt miljømessige forhold) inn i kontraktene ved valg av nye leverandører. Leverandør-strategier medfører at eksisterende leverandører blir vurdert fra år til år for å sikre at de hele tiden etterlever krav fra sluttkundene. Konsekvensen av ikke å oppfylle interessentenes krav kan være at bedriftene mister sine store kunder eller at de mister konkurransefortrinn. For et entreprenørselskap som vi har snakket med, er sluttkundens miljøambisjon svært avgjørende for hvordan de velger sine leverandører. Dersom et prosjekt har en høy miljøambisjon, må alle underleverandørene oppfylle de kravene som er satt i kontrakten. En informant påpeker at det er etterspørselen som styrer markedet. Etter hvert som etterspørselen etter bærekraftige produkter og tjenester øker, vil det derfor bli tydeligere at bærekraft blir en viktig konkurransefaktor.

Mulige løsninger og tilpasninger

Våre informanter ser behovet for å redusere byrdene og forenkle informasjonsinnhentingsprosessen for de små og mellomstore bedriftene. Standardiserte spørreskjemaer mener våre informanter er en mulighet. En annen mulighet vil være en standard mal for bærekraftsrapport. Informantene påpeker at EFRAG har indikert at de vil utgi en frivillig standard beregnet på små og mellomstore foretak.¹ Informantene fra bankene fremholdt at det å vise til en bærekraftsrapport vil være positivt i kredittvurderingsprosessen. Et annet forslag er at bransjeorganisasjoner lager en felles database hvor bedriftene kan registrere informasjon om sine produkter. Flere påpeker behov for samarbeid slik at små og mellomstore bedrifter også blir med i den grønne omstillingen. Her ble det nevnt at bransjeorganisasjonene har en viktig rolle.

Avslutning

Studien viser at de små og mellomstore bedriftene allerede blir påvirket av de store selskapene og bankenes bærekraftsrapportering gjennom informasjonskrav. I tillegg finnes det eksempler på at det stilles krav til bærekraftige leveranser og miljøsertifiseringer. Kravene blir begrenset av interessentenes vesentlighetsanalyser. Samtidig påpeker interessentene at informasjonskrav og manglende standardisering er hovedutfordringene som små og mellomstore bedrifter står overfor som følge av de nye regelverkene. Begge utfordringene har sammenheng med små og mellomstore bedrifters manglende ressurser

som kompetanse, økonomi og vilje hos ledelsen.

Interessentene gir uttrykk for at manglende oppfyllelse av krav og forventninger potensielt kan gi alvorlige konsekvenser fremover for små og mellomstore bedrifter, blant annet svekket konkurransevne og redusert tilgang på finansiering. For å håndtere disse utfordringene og minimere risikoene knyttet til interessentenes bærekraftsrapportering, ble det foreslått bistand fra bransjeorganisasjoner, bistand fra andre interessenter og standardisering gjennom forenklede standarder for bærekraftsrapportering beregnet for små og mellomstore foretak.

Nye regelverk

Oppmerksomheten og interessen om bærekraftsforhold har økt de siste årene. Åpenhetsloven, med ikrafttredelse i 2022, pålegger å offentliggjøre redegjørelse om aktsomhetsvurderinger om grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold. Lov om bærekraftig finans, med ikrafttredelse januar 2023, implementerer blant annet EUs taksonomiforordning. Denne angir et klassifiseringssystem for vurdering av bærekraftig økonomisk virksomhet. Loven gjelder i hovedsak finansforetak, men pålegger også store børsnoterte ikke-finansforetak visse opplysningskrav. I tråd med European Green Deal har EU i 2022 vedtatt nytt direktiv for bærekraftsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)). Formålet med direktivet er å utvide krav til bærekraftsrapporteringen. I første omgang treffer de nye regelverkene store børsnoterte foretak og deretter blir andre børsnoterte og store foretak pålagt rapporteringsplikter. I Norge er CSRD utredet i NOU 2023: 15.

Forventninger knyttet til vedtatte krav og gjeldende praksis

Dagens rapporteringskrav om bærekraftsforhold følger i stor grad av plikt for store foretak til redegjørelse om samfunnsansvar (regnskapsloven § 3-3c). Det følger også krav av de generelle kravene til årsberetning (regnskapsloven § 3-3a). Disse oppfattes ikke å stille direkte krav om å inkludere bærekraftsinformasjon fra leverandører. I praksis betyr dagens lovkrav at interessentene i begrenset grad påvirker de små og mellomstore bedriftene.

Pr. i dag rapporterer noen på bærekraft ved bruk av frivillige rammeverk og rapporteringen er preget av kvalitativ informasjon. De benytter da GRI2, TCFD3 eller United Nations Global Compact. Blant våre informanter fra de store selskapene og bankene finner vi at alle disse benytter seg av et eller flere slike frivillige rapporteringsstandarder. I arbeidet med bærekraftsforhold er det også ulike sertifiseringsordninger som påvirker forholdet til leverandørene. For entreprenørselskaper er det for eksempel BREEAM-sertifisering på spesifiserte prosjekter eller EPD (Environmental Product Declaration) på leverte produkter. Disse ordningene styrer hva som innhentes av informasjon. Blant våre informanter var det flere eksempler på dette.

² Global Reporting Initiative (GRI)

³ Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)

¹ EFRAG: Voluntary Sustainability Reporting Standards (VSRS).

Veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp

I sommer lanserte Finans Norge en veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp, som skal bidra til at flere finansinstitusjoner rapporterer finansierte klimagassutslipp samt øke kvaliteten på og sammenlignbarheten av beregningene.¹



B.Sc (material-, energi- og nanoteknologi)
Kristian Ruth
Direktør bærekraft Finans Norge

På samme måte som et regnskap er en oversikt over den økonomiske situasjonen til et foretak det siste året, er en beregning av finansierte klimagassutslipp et regnskap over klimagassutslipp som har oppstått i de finansierte aktivitetene over et år, vektet etter hvor mye av den aktuelle aktiviteten finansforetaket har finansiert. Beregning og rapportering av finansierte klimagassutslipp gjør det mulig for finansforetakene og interessenter å se hvor mye klimagassutslipp finansforetakene finansierer. Man kan både følge historisk utvikling for et enkelt finansforetak og sammenligne ulike finansforetak.

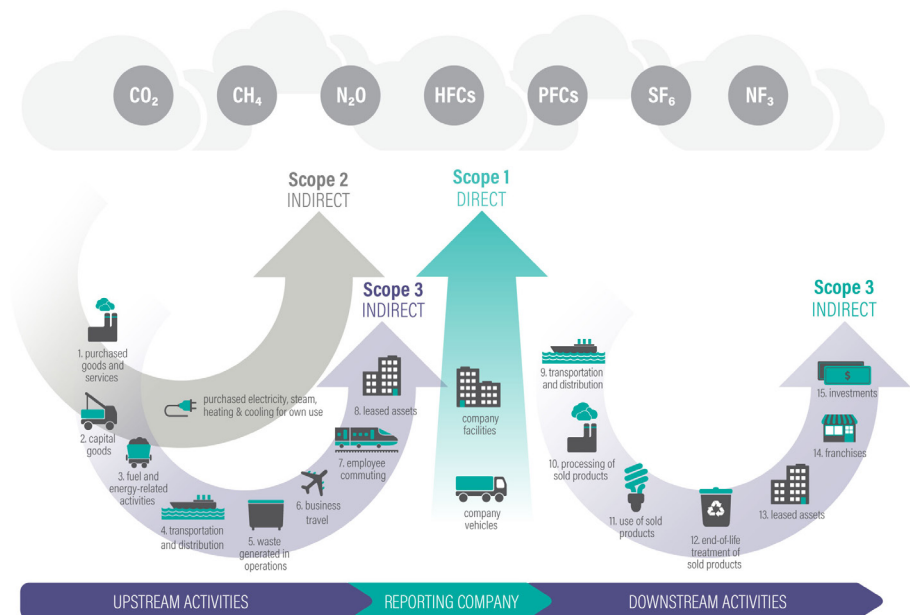
Hvor mye klimagassutslipp bidrar en bank, kapitalforvalter eller en kapitaleier til? Hvor er de utslippsintensive delene av porteføljen? I hvilke bransjer bidrar finansinstitusjonen til mest klimagassutslipp? Dette er spørsmål som finansierte klimagassutslipp skal gi svar på.

Finansnæringen har en nøkkelrolle i omstillingen til et lavutslippssamfunn. Hva finansnæringen investerer i, forsikrer og låner ut penger til, har betydning for hvilket samfunn vi får fremover. For å forstå risikoen knyttet til ulike engasjementer, er finansnæringen avhengig av tilgang på relevante data.

¹ Veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp – Finans Norge. [Nettside: https://www.finansnorge.no/siteassets/dokumenter/maler-og-veiledere/veileder-for-beregning-av-finansierte-klimagassutslipp.pdf](https://www.finansnorge.no/siteassets/dokumenter/maler-og-veiledere/veileder-for-beregning-av-finansierte-klimagassutslipp.pdf)

Klimagassutslippets tre deler

Et foretaks klimagassutslipp deles i henhold til GHG-protokollen i tre deler. Forenklet kan man si at utslipp der foretaket har operasjonell kontroll regnes som scope 1, indirekte utslipp i forbindelse med innkjøpt energi regnes som scope 2, og andre indirekte utslipp tidligere eller senere i verdikjeden regnes som scope 3 (se figur 1).



Figur 1 - Foretaks klimagassutslipp fordelt på scope 1, scope 2 og scope 3. GHG Protocol's Technical Guidance for Calculating Scope 3 Emissions, side 6.

Finansierte klimagassutslipp er utslipp etter GHG-protokollen scope 3, underkategori 15 – lån og investeringer. Scope 3-utslipp er utslipp som indirekte knyttes til finansforetakets aktiviteter, og som er utenfor finansforetakets direkte kontroll.

Hvorfor ønsker finansinstitusjoner å beregne og rapportere finansierte klimagassutslipp?

Noen finansinstitusjoner får regulatoriske forpliktelser til å rapportere finansierte klimagassutslipp, mens andre

rapporterer fordi de forventer at kunder eller investorer kommer til å etterspørre denne informasjonen, eller vil ha bruk for den i interne prosesser.

Beregning av finansierte klimagassutslipp kan være én del av en kartlegging av et finansforetaks (klima)overgangsrisiko, men det er viktig å presisere at beregning av finansierte klimagassutslipp må settes sammen med andre analyser for å kunne gi et riktig bilde av den finansielle klimarisikoen.

Finansierte klimagassutslipp benyttes også ofte for å se hvor en finansinstitusjon er i forhold til langsiktige og kort-siktige mål om reduksjon av klimagassutslipp i hele verdikjeden. Flere norske finansinstitusjoner har allerede startet å beregne og rapportere sine finansierte klimagassutslipp, og flere står på trap-pene, klare til å begynne.

Hva finnes internasjonalt?

Partnership for Carbon Accounting Financials (PCAF) er den autoritative standarden for beregning av finansierte klimagassutslipp.² Den bygger på Greenhouse Gas Protocol (GHG Protokollen), og siste versjon av PCAF-standard ble lansert desember 2022. Da det ble bestemt at Finans Norge skulle lage en veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp, var det viktig at veilederen skulle være et tillegg til, og ikke en erstatning for, PCAF-standard.

Hvordan beregnes finansierte klimagassutslipp?

Finansierte klimagassutslipp er proporsjonale med finansforetakenes faktiske eksponering mot en aktivitet relativ til totalverdien av den underliggende aktiviteten. Sagt på en annen måte er finansierte klimagassutslipp en fordelingsfaktor ganget med aktivitetens klimagassutslipp. Fordelingsfaktoren skal representere hvor mye av aktiviteten finansinstitusjonen har finansiert, mens aktivitetens klimagassutslipp er hvor store utslipp en bedrift, en bygning eller et prosjekt forårsaker. Telleren til fordelingsfaktoren er finansinstitusjonens foretrukne eksponering (faktisk utbetalt) mot aktiviteten, mens telleren består av aktivitetens verdi. For et foretak er det best å bruke, selskapsverdi inkludert kontakter (enterprise value including cash, EVIC). Om man ikke har EVIC kan man for eksempel bruke balanseverdier. Dersom en finansinstitusjon har eksponering mot et foretak som selv rapporterer klimagassutslipp, er det ganske enkelt å beregne finansi-

erte klimagassutslipp. Finansinstitusjonen har sin egen eksponering mot foretakets, foretakets EVIC kan finnes i finansinstitusjonens egne data eller fra en dataleverandør og foretakets klimagassutslipp kan hentes fra foretakets egen rapportering. Utfordringene kommer først og fremst i de tilfellene der man som finansinstitusjon ikke har tilgang på enten foretakets EVIC og/eller foretakets klimagassutslipp.

$$\text{Finansierte klimagassutslipp} = \sum_s \frac{\text{Utestående eksponering mot selskap}_s}{\text{EVIC}_s} \times \text{Selskapets klimagassutslipp}_s$$

Formel 1 - Generell formel for finansierte klimagassutslipp

Datakvalitetshierarki

En av styrkene til PCAF-standard er at den gjør det mulig for finansinstitusjoner å starte med å beregne finansierte klimagassutslipp uten å ha tilgang til perfekte data. PCAF-standard inneholder et datakvalitetshierarki, og finansinstitusjonene skal forsøke å arbeide seg oppover datakvalitetshierarkiet.

PCAF-standardens datakvalitetshierarki

Datakvalitetsscore	Type data
1	Verifiserte rapporterte klimagassutslipp fra foretaket
2	Rapporterte ikke-verifiserte klimagassutslipp fra foretaket
3	Beregnete klimagassutslipp basert på fysisk aktivitet, f.eks. klimagassutslipp pr. produksjonsenhet
4	Beregnete klimagassutslipp basert på klimagassutslipp pr. omsetning
5	Beregnete klimagassutslipp basert på klimagassutslipp pr. balanseverdi

Både datakvalitetshierarkiet og erfaring med beregning av finansierte klimagassutslipp viser at beregninger basert på fysisk aktivitet treffer svært mye bedre på porteføljenivå enn beregninger som baserer seg på utslipp pr. omsetning eller utslipp pr. balanseverdi. Veilederen inneholder derfor forslag til en mengde nasjonale kilder som kan hjelpe finansinstitusjonene å komme opp på datakvalitetsscore 3 – beregnede klimagassutslipp basert på fysisk aktivitet. Dette kan være utslipp pr. tonn produsert laks for eksponering mot akvakulturforetak, utslipp pr. ammeku for eksponering innen landbruket, utslipp pr. nautisk mil seilt for shippingeksponeringer etc. De nasjonale kildene kan være for eksempel Statistisk Sentral-

byrå (SSB), Miljødirektoratet, Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) og Enova.

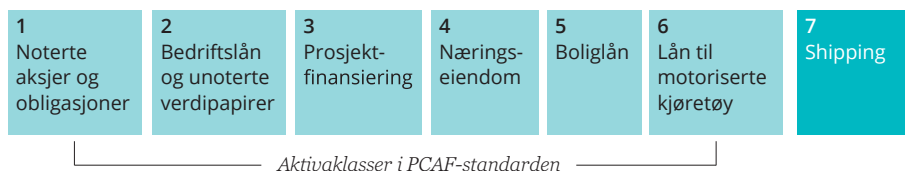
Oppbygging av veilederen

Finans Norges veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp er bygget opp med en generell del, sju aktivaklasser og tre bransjespesifikke anbefalinger. Den generelle delen tar for seg blant annet veilederens målsetninger, og prinsipper for beregning av finansierte klimagassutslipp. For de sju aktivaklassene og de tre bransjespesifikke anbefalingene går veilederen i detalj gjennom hva som kreves for å rapportere finansierte klimagassutslipp fra disse og gode nasjonale datakilder.

² Partnership for Carbon Accounting Financials, Financed emissions. Nettside: <https://carbonaccountingfinancials.com/files/downloads/PCAF-Global-GHG-Standard.pdf>

Finans Norges veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp går kun inn i beregningsmetodikken, og setter ingen føringer for hvordan finansinstitusjoner kan eller bør sette seg mål om utslippsreduksjoner i verdikjeden, da dette er strategiske veivalg hver enkelt finansinstitusjon må bestemme selv.

Aktivaklasser



Bransjespesifikke anbefalinger



Figur 2 - Oppbygning av Finans Norges veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp

Sammenlignbarhet er viktig

I arbeidet med veilederen har sammenlignbarhet blitt prioritert svært høyt. Det er viktig at en finansinstitusjons finansierte klimagassutslipp kan sammenlignes både med seg selv over tid og med ulike aktører. En av disse forutsetningene er utslippsintensitet for strøm.

Utslippsintensitet for strøm

Hvor mye klimagassutslipp forårsaker forbruket av en kWh strøm? Dette er et enkelt spørsmål som det ikke er mulig å gi et enkelt svar på. Det finnes mange ulike måter å regne ut utslippsintensitet for strøm på, og alle måtene har sine styrker og svakheter. For det første kan man enten benytte lokasjonsbasert metode, som skal si noe om klimagassutslippet som strømmen du har i stikkontakten har bidratt til, eller markedsbasert metode, som baserer seg på kontraktuelle forhold mellom en strømprodusent og en forbru-

ker. Når et foretak rapporterer på sine egne scope 2-utslipp, skal det etter GHG-protokollen rapportere dette både lokasjonsbasert og markedsbasert.³ For finansierte klimagassutslipp (scope 3, underkategori 15) er det ikke like enkelt.

I arbeidet med veilederen så vi at bruk av ulike utslippsintensiteter for strøm vil gjøre det svært krevende å sammenligne ulike finansinstitusjoners finansierte klimagassutslipp. Dette gjelder både skillet mellom lokasjonsbasert metode og markedsbasert metode, samt at det finnes ulike lokasjonsbaserte faktorer som benyttes i det norske markedet.

For markedsbasert metode anbefaler veilederen å benytte opprinnelsessertifikater, direkteavtaler for kjøp av kraft

3 GHG Protocol – Scope 2 guidance. [Nettside: https://ghgprotocol.org/sites/default/files/ghgp/standards/Scope%202%20Guidance_Final_0.pdf](https://ghgprotocol.org/sites/default/files/ghgp/standards/Scope%202%20Guidance_Final_0.pdf)

(Power Purchase Agreements, PPA-er) eller annen dokumentasjon på hvilken kraft som er kjøpt. For eksponeringer der finansforetakene ikke har slik kontraktuell informasjon, anbefales det å bruke NVEs varedeklarasjon for strømleverandører.⁴

I valg av lokasjonsbasert utslippsintensitet legger veilederen vekt på at den valgte utslippsintensiteten bør være norsk, at den bør hensynta import/eksport, og at den bør representere utslipp som har oppstått det aktuelle året. Med bakgrunn i disse kriteriene anbefaler veilederen å benytte NVEs klimadeklarasjon for fysisk levert strøm.⁵

Veien videre

Finans Norges veileder for beregning av finansierte klimagassutslipp er et pågående arbeid og ikke et sluttprodukt. Det vil si at Finans Norge og Finans Norges medlemmer kommer til å ønske å revidere veilederen ved for eksempel å inkludere flere aktivaklasser og/eller flere datakilder, samt tydeliggjøre beregningsmetoder i utfordrende og kompliserte strukturer.

For å forbedre veilederen er det viktig å få innspill fra ulike aktører. Revisjon og Regnskaps lesere oppfordres til å ta kontakt med artikkelforfatteren med forbedringsforslag.

4 NVEs varedeklarasjon for strømleverandører. [URL: https://www.nve.no/energi/virkemidler/opprinnelsesgarantier-og-varedeklarasjon-for-stroemleverandorer/varedeklarasjon-for-stroem-leverandorer/](https://www.nve.no/energi/virkemidler/opprinnelsesgarantier-og-varedeklarasjon-for-stroemleverandorer/varedeklarasjon-for-stroem-leverandorer/)

5 NVEs klimadeklarasjon for fysisk levert strøm. [Nettside: https://www.nve.no/energi/energisystem/kraftproduksjon/hvor-kommer-stroemmen-fra/](https://www.nve.no/energi/energisystem/kraftproduksjon/hvor-kommer-stroemmen-fra/)

Sanksjoner og eksportkontroll

Krigen som Russland fører mot Ukraina, samt stadig nye og utvidede sanksjoner, har økt oppmerksomheten på eksport av varer. I et intrikat regelverk er det viktig ikke å trå feil, da feil håndtering gir risiko for betydelig omdømmetap, samt at overtredelser ofte sanksjoneres med høye bøter.



Tollrådgiver
Kjetil Øpstad
Senior Manager, Advokatfirmaet PwC



Tollrådgiver
Helene Øien Hval
Direktør, Advokatfirmaet PwC



Advokat
Lars Flatåker
Direktør, Advokatfirmaet PwC

Med enkelte få unntak er det ikke avgifter ved eksport, og det har derfor vært begrenset kontroll med varer som eksporteres. Denne trenden synes å være snudd, og oppmerksomheten på sanksjoner har også økt oppmerksomheten på eksportkontrollen generelt. Med eksportkontroll menes i denne sammenheng eksport av våpen og militært utstyr samt eksport av såkalte flerbruksvarer.

Som et resultat av økende bruk av sanksjoner og reguleringen av eksport, varslet regjeringen i sommer at de ville opprette en egen etat under Utenriksdepartementet for eksportkontroll og sanksjoner. Målet er at denne skal være etablert i 2024. Det er Utenriksdepartementet som forvalter regelverket, foretar saksbehandling, utsteder eksportlisenser og gir veiledning innenfor eksportkontroll og sanksjoner, mens det er tollmyndighetene som gjennomfører den fysiske kontrollen av varer i forbindelse med eksport. Videre er det PST som etterforsker eventuelle brudd og er påtalemyndighet.

Næringslivet må i økende grad forholde seg til sanksjoner og regulering av eksport, noe som innebærer at også det offentlige erfarer at næringslivet har økt behov for veiledning og videre at saksmengden hos Utenriksdepartementet øker.

Hva er eksportkontroll?

Eksportkontroll betegnes gjerne som sikkerhetspolitikk i praksis og har til formål:

- Å sikre at eksporten av forsvarsmateriell fra Norge skjer i tråd med norsk sikkerhets- og forsvarspolitik, og
- At eksporten av flerbruksvarer ikke bidrar til spredning av masseødelegelsesvåpen (kjernefysiske, kjemiske og biologiske) samt leveringsmidler for slike våpen.

Eksportkontroll kan kort oppsummeres som restriksjoner ilagt ved eksport av varer, relaterte tjenester, teknologi og knowhow som kan brukes militært.

Restriksjonene omfatter naturligvis forsvarsvarer, men også såkalte flerbruksvarer, samt teknologi og enkelte tjenester. I praksis innebærer restriksjonene dels et pålegg om å søke tillatelse (lisens) for eksport av varer og tjenester, og dels et totalforbud mot eksport av visse typer varer og tjenester.

Ved eksport av nærmere definerte varer, tjenester, teknologi mv. stilles det krav om at det er innhentet tillatelse. I tillegg til restriksjoner på eksport av selve varen, relaterte tjenester og teknologi, er det også restriksjoner på sluttbruker og den aktuelle sluttbruken av varen som eksporteres. Med andre ord er det også knyttet restriksjoner til hvem som kjøper varen og hvordan kjøperen skal benytte den.

Det er viktig å være klar over at begrepet eksport i denne sammenheng også dekker overføring av data pr. e-post, telefaks, telefon, intranett/nedlasting fra server, samt visse typer teknisk assistanse som utføres i utlandet av et norsk selskap.

Eksportkontrollen reguleres i eksportkontrollloven og nærmere i eksportkontrollforskriften. Videre er det gitt noe veiledning i Retningslinjer for Utenriksdepartementets behandling av søknader om eksport av forsvarsmateriell, samt teknologi og tjenester for militære formål. Varer som omfattes, fremgår av vedlegg til eksportkontrollforskriften, henholdsvis Liste 1 og Liste 2.

Det er også verdt å merke seg at for varer som omfattes, kreves det også eksportlisens ved midlertidig eksport fra Norge, for eksempel for demonstrasjon, service, vedlikehold eller reparasjon, og senere retur til Norge. I tillegg er det viktig å være klar over at det i enkelte tilfeller kan utløses lisensplikt også for varer som ikke er nevnt i Liste 1 eller Liste 2, såkalte «catch all»-bestemmelser.

Varer som omfattes – Liste 1 (forsvarsmateriell) og Liste 2 (flerbruksvarer)

Eksportkontrollreglene i Norge er ikke helt harmonisert med reglene i f.eks. EU og USA. Et eksempel på dette som muligens er særlig relevant for konsern-

selskap i EU og Norge, er at i EU er det et generelt fritak ved eksport av Liste 2-varer til bestemte land, herunder Norge. I Norge er det ikke et tilsvarende generelt fritak. Dette innebærer at dersom et selskap i EU eksporterer slike varer til Norge, er det fritatt kravet om lisens, men dersom den samme varen skal returneres fra Norge til EU må det søkes om lisens.

Når det gjelder hvilke varer som omfattes, er det både i Norge og internasjonalt 2-lister med nærmere beskrivelse og tekniske spesifikasjoner.

- Liste 1 omfatter forsvarsmateriell som våpen, ammunisjon og annet militært utstyr. Den norske listen er harmonisert med EU Common Military List, vedtatt 21. februar 2022.
- Liste 2 omfatter såkalte flerbruksvarer (dual use), noe som er varer som i utgangspunktet er sivile varer, men som også kan ha militært bruk. Den norske listen er i samsvar med vedlegg I til Regulation (EC) No 2009/428, senest oppdatert ved Regulation (EU) No 2021/821 av 5. mai 2022.

Liste 1 viderefører det som er avtalt i the Wassenaar Arrangement, mens Liste 2 viderefører det som er avtalt i the Wassenaar Arrangement, the Missile Technology Control Regime, the Nuclear Suppliers Group, the Australia Group og the Chemical Weapons Convention. Dette samler kontrollistene under ett og innebærer at listene er tilsvarende i en rekke land.

Erfaring viser at det kan være vanskelige vurderinger knyttet til om en vare er en såkalt flerbruksvare (Liste 2). Dette er som nevnt i utgangspunktet sivile varer, teknologi og tjenester, men de kan ha en potensiell militær anvendelse. Liste 2 er oppdelt i ni kategorier, der hver kategori er delt opp i fem underkategorier. Varebeskrivelsen er veldig teknisk, slik at det ofte kan være nødvendig å avklare med ingeniører og produktutviklere.

Klassifisering av varer – ECCN-nummer

For at en eksportør skal kunne avgjøre om noen av innsatskomponentene eller ferdigvarene er omfattet av regelverket, må produktene klassifiseres med tanke på å fastslå om de er omfattet av Varelistene. Det er viktig å merke seg at dette ikke er det samme som å klassifisere produktene i henhold til tolltariffen. Produktene skal klassifiseres i henhold til Liste 1 eller Liste 2, og vil da få et ECCN-nummer – Export Control Classification Number. Dette vil være utgangspunktet for den videre vurderingen av om det er knyttet restriksjoner til enten innsatskomponenter eller ferdigvaren ved eksport.

Det viser seg at mange bedrifter som eksporterer «sivile» varer aldri har foretatt en vurdering av om det er benyttet strategiske innsatskomponenter i deres ferdigprodukter, eller hvorvidt det produktet som eksporteres er underlagt restriksjoner. Det er nettopp det faktum at slike varer primært produseres for sivil bruk, kombinert med den tradisjonelle oppfatningen om at eksportkontroll er rettet mot våpen og ammunisjon, som er årsaken til at mange norske eksportbedrifter tidligere ikke har sett behov for en gjennomgang av produktene sine eller for å etablere rutiner for å håndtere eksportkontrollregelverket.

ECCN-klassifisering av varer bør normalt gjøres i forbindelse med produktutviklingen, og produktexperteene har en helt nødvendig rolle. Eventuell tvil om hvordan et produkt skal klassifiseres, bør avklares med UD. Det finnes et ferdig standardformular til bruk for dette.

En rekke bransjer og industrier omfattes av dette regelverket, blant annet:

- olje- og gassindustrien,
- luftfart,
- teknologibedrifter,
- programvareutvikling,
- mekaniske verksteder,
- metallurgisk industri
- produsenter av navigasjonsutstyr mv.
- kjemisk produksjon
- forskjellige typer prosessindustri.

Utvidet lisensplikt – Catch all

Ifølge eksportkontrollforskriften er det varer omfattet av Liste 1 og Liste 2 som er omfattet av lisensplikt. I tillegg til denne direkte lisensplikten, kan enhver vare være lisenspliktig i gitte situasjoner. Denne utvidede lisensplikten betegnes «catch all»-regelen.

Eksportkontrollforskriften regulerer fire slike omstendigheter der det kan være lisensplikt også for varer som ikke er nevnt i Liste 1 eller Liste 2. Dette gjelder enhver vare, teknologi og tjeneste:

1. der eksportøren er kjent med eller har grunn til å forstå at varen, teknologien eller tjenesten er eller kan være ment, helt eller delvis, for bruk i forbindelse med utvikling, produksjon, håndtering, drift vedlikehold, lagring, deteksjon, identifikasjon eller spredning av kjemiske, biologiske eller kjernefysiske våpen eller andre kjernefysiske sprengemidler. Tilsvarende regler gjelder for eksport av enhver vare, teknologi eller tjeneste som kan benyttes til utvikling, produksjon, vedlikehold eller lagring av missiler som kan levere slike våpen.
2. til militært bruk til områder som er underlagt våpenembargo vedtatt av FNs sikkerhetsråd
3. til militært bruk til områder hvor det er krig, krig truer eller til land hvor det er borgerkrig
4. som direkte kan tjene til å utvikle en stats militære evne på en måte som ikke er forenlig med vesentlige norske sikkerhets- og forsvarsinteresser

Sanksjoner

Norge er folkerettslig forpliktet til å gjennomføre sanksjoner vedtatt av FNs sikkerhetsråd. Norge gjennomfører i tillegg en rekke restriktive tiltak vedtatt av EU. Det er forholdsvis store forskjeller i omfanget av de ulike sanksjonene, enkelte er meget omfattende, mens andre kun retter seg mot enkeltpersoner.

Sanksjonene som har fått mest oppmerksomhet den siste tiden er sanksjonene som er innført som svar på Russlands krig mot Ukraina. I sommer inn-

førte EU den ellefte pakken med sanksjoner mot Russland, og Norge har, med noen få nasjonale tilpasninger, sluttet opp om disse. Sanksjonene er veldig omfattende og omfatter blant annet:

- Forbud mot eksport av en rekke ulike varer
- Ulike finansielle tiltak
- Tiltak rettet mot jern- og stålsektoren
- Tiltak mot energisektoren
- Tiltak mot transportsektoren
- Ulike importrestriksjoner
- Forbud mot bestemte tjenesteytelser
- Listeføring av en rekke ulike personer og selskap, noe som innebærer at personen/selskapet er underlagt økonomiske frystiltak og/eller reiserestriksjoner

Målet med de omfattende sanksjonene er å redusere Russlands evne til å finansiere den folkerettsstridige krigen mot Ukraina.

Sanksjonene mot Iran har også fått oppmerksomhet gjennom iranske myndigheters brutalitet i møte med demonstranter og situasjonen for iranske kvinner. Norge har sluttet seg til EUs sanksjoner mot Iran, der det blant annet er forbud mot å selge, levere, overføre eller eksportere, direkte eller indirekte, utstyr som kan brukes til intern undertrykkelse.

Lignende sanksjoner som de mot Russland og Iran er tidligere iverksatt mot andre nasjoner, blant annet Belarus, Myanmar, Syria, Nord-Korea, Irak og Libya. Sanksjonene som er gjennomført i Norge er regulert i egne forskrifter.

Det er for tiden 31 gjeldende sanksjoner i Norge. En fullstendig liste over hvilke dette er, finnes på [regjeringen.no](https://www.regjeringen.no).¹

Utenriksdepartementet forventer at norske eksportører setter seg godt inn i regelverket og blant annet gjør seg kjent med hvilke forbud som gjelder, hvilke leveranser som krever eksportlisens før eksport og hvilke utenlandske aktører det ikke er tillatt å handle med fra det aktuelle landet du ønsker å eksportere til.

Eksportørens ansvar

Både eksportkontrollregelverket og sanksjonsregelverket gjelder for enhver fysisk eller juridisk person i Norge eller noen som er underlagt norsk jurisdiksjon. Den som overtrer bestemmelsene, kan straffes med bøter eller fengsel.

Både forsettlig og uaktsomme overtredelser er straffbare. Medvirkning til overtredelser kan også være straffbart. Dette innebærer at eksportører må vise aktsomhet i etterlevelsen av regelverket.

Eksportører må derfor:

- Gjøre egenrevisninger av om vare, teknologi eller tjeneste omfattes. De interne vurderingene bør dokumenteres, og ved tvil kan det innhentes en produktvurdering fra UD
- Ha kjennskap til reglene, og vite at sanksjoner og restriktive tiltak kan endres løpende
- Eksportører av forsvarsrelaterte varer (Liste 1) skal ha detaljert og fullstendig

oversikt over all eksport, samt rapportere kvartalsvis

- Arkivere registre og lisenser i minst ti år
- Informere mottakeren av varene om vilkår for lisensen, f.eks. begrensninger i forbindelse med sluttbruk eller re-eksport
- Påse at eksporten skjer i samsvar med innvilget lisens
- Kjenne sin kunde

Konkret og systematisk arbeid med eksportkontroll i praksis

Norske eksportbedrifter må ha et avklart forhold til om de produserer og/eller videreselger varer for eksport som er underlagt lisensplikt. I tillegg bør man være særlig oppmerksom dersom bedriften benytter amerikanske komponenter og teknologi i sin produksjon i et slikt omfang at de også omfattes av det amerikanske regelverket.

For å avklare om en konkret vare finnes på en av varelistene, kan det ofte være hensiktsmessig å sende en henvendelse til eksportkontrollmyndigheten, hvor det aktuelle produktet beskrives i detalj. I tilknytning til en konkret eksportsttuasjon kan det i tillegg være nødvendig å få vurdert om det er andre forhold ved eksporten som tilsier at det er nødvendig med lisens. Henvendelsen kan eventuelt gjøres i form av en søknad om eksportlisens eller ved en generell henvendelse til Utenriksdepartementet. Slike henvendelser skal i utgangspunktet sendes via e-Lisens, som er Utenriksdepartementets søknadsportal for eksportkontroll.

I bunn og grunn dreier dette seg om god risikostyring.

¹ <https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/Eksportkontroll/sanksjoner-og-tiltak1/sanksjoner-og-tiltak/id2008477/>

Fremadrettede prisingsavtaler i norsk rett

I medhold av skatteavtale tilbyr norske myndigheter mulighet for skattyter å sikre seg forutsigbarhet i internprisingssaker gjennom såkalt «fremadrettet prisingsavtale»¹. I artikkelen gis det en overordnet oversikt over rettsreglene som ligger til grunn for slike fremadrettede prisingsavtaler, samt en beskrivelse av prosessen fra skattyters sondering frem til inngåelse av avtale.



Advokatfullmektig
Anders Bielert Johansen
Senior Manager PwC

Utover at de enkelte skatteavtalene angir hjemmelen for myndighetene til å inngå slike avtaler, er reglene som styrer prosessen samt innholdet av slike avtaler i all hovedsak basert på ulovfestet grunnlag i Norge.

Formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet

I skatteavtalene finnes bestemmelser om at grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående skal skje på armlengdes vilkår. På tross av betydelig arbeid internasjonalt over tid for å klargjøre innholdet i armlengdesvilkåret, er pricing av nærstående transaksjoner et gjennomgående tema i skattesaker. Som en konsekvens av skattyters behov for større forutsigbarhet ved internprisingen samt et ønske om redusert forekomst av dobbeltbeskatning,² har det oppstått ulike ordninger hvor formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet ved den skattemessige behandlingen av internprising.

Fremadrettede prisingsavtaler

En gruppe av slike ordninger er fremadrettede prisingsavtaler, engelsk: «*Advance Pricing Arrangement*» («APA»). Dette er en avtale mellom skattemyndigheter og skattyter(e) som blir inngått forut for gjennomføring av transaksjon(er) mellom nærstående og som fastsetter et bestemt sett med kriterier (blant annet prisingsmetode, sammeligningsgrunnlag og justeringer av sammenligningsgrunnlaget og kritiske forutsetninger), for fastsettelse av armlengdes pris for en bestemt periode fremover i tid.³

Dersom vilkårene i APA-avtalen er oppfylt på transaksjonstidspunktet, skal skattyter ha visshet om at prisingen ikke blir justert av skattemyndighetene som er part i avtalen. Nærstående transaksjoner omfatter i denne sammenhengen også allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted. APA er særlig egnet der det er betydelig usikkerhet om prisingen vil bli akseptert av skattemyndighetene. De supplerer tradisjonelle ordninger, slik som administrativ klage, domstolsprøving og gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtalen («MAP»).

Norske myndigheter har siden 2011 inngått APAer i medhold av skatteavtalen. Siden den gang har tallet på årlige APAer hatt jevn økning. Ved utgangen

av årene 2019-2022 var mellom 6-9 APA-saker til behandling hos norske myndigheter.⁴ Norge har kun inngått bilatarale APA-avtaler, altså at avtalen omfatter to stater.

Varianter av APAer

APAer omfatter tre ulike varianter, hvor kategoriseringen følger hvem som er parter til APA-avtalen.

Bilateral APA («BAPA»).

Den første varianten, som internasjonalt også er den vanligste, er bilateral APA («BAPA»). Hjemmelen til å inngå BAPAer følger av skatteavtalens Artikkel 25 (3). Partene i en BAPA-avtale er myndighetene⁵ i de to statene som har inngått skatteavtalen. Avtalen gis rettsvirkning overfor skattyter ved at denne enten tiltrer avtalen eller inngår separat avtale med hver avtalestats myndigheter.⁶ Det er det ingen begrensning i hvilke typer internprising- og allokeringssaker BAPAer kan anvendes på. Som følge av at BAPAer er av størst praktisk interesse fra et norsk ståsted, vil drøftelsen kon-

1 Også omtalt som «forhåndsprisavtale».

2 De nevnte hensynene fremgår av BEPS Action 14 Report punkt 48 som angir som beste praksis at statene har en ordning som tilbyr skattytere bilaterale APAer.

3 Transfer Pricing Guidelines (2022) punkt 4.134.

4 Skatteetaten Transfer Pricing Årsrapport for 2019-2022.

5 Drøftelsen, også omtalt som «forhandling», av BAPA-avtalen er mellomstatlig, slik at skattyter ikke er part i avtalen. Først når statene er enige om vilkårene i avtalen, gis skattyter anledning til å tiltre avtalen.

6 Det er fullt mulig å få APA før skatteplikt har inntrådt, f.eks. hvor skattyter kommer til å etablere fast driftssted.



Det finnes ulike ordninger hvor formålet er å gi skattyter økt forutsigbarhet ved den skattemessige behandlingen av internprising.

sentrere seg om slike. De andre APA-variantene blir likevel kort omtalt.

Multilateral APA

Den andre varianten er multilateral APA. Skatteavtalens hjemmel for inngåelse av multilaterale APAer er den samme som for BAPAer. En multilateral APA er grunnleggende sett lik en BAPA, men til forskjell fra BAPA-avtaler som inngås mellom to stater, vil en multilateral APA-avtale bli inngått mellom tre eller flere stater.⁷

I prinsippet kan det inngås multilateral APA-avtale om alle typer internprising- og allokeringstilfeller. I praksis ser man likevel at multilaterale APAer kjennetegnes av at de sentrale delene av

faktum er tilnærmet likt i i flere stater. For eksempel kan multilateral APA være velegnet for å fastsette metode for allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og dets faste driftsteder i ulike land, hvor de faste driftstedene kjennetegnes av tilnærmet like funksjoner, eiendeler og risikoeer.

En multilateral APA-prosess vil normalt kreve vesentlig mer planlegging, koordinering og drøftelser enn hva tilfellet er for BAPA-prosesser. Særlig gjelder dette håndtering av problemstillinger som springer ut fra forskjeller i statenes prosessregler.

Unilateral APA

Den tredje varianten er unilateral APA. Dette omfatter alle typer avtaler, vedtak og beslutninger hvor en stat ensidig gir aksept for pris og vilkår for transaksjoner mellom nærstående fremover i

tid. En unilateral APA gir ikke rettsvirkninger i andre stater enn i den staten hvor dens myndigheter har gitt aksept for transaksjonsvilkårene.

I Norge er den klare hovedregelen at skattemyndighetene⁸ kun kan binde seg ved den skattemessige behandlingen av en konkret fremtidig disposisjon gjennom bindende forhåndsuttalelser («BFU»). Norske skattemyndigheter gir imidlertid ikke BFU når anmodningen innebærer at det må foretas vurderinger av bevis, skjønsmessige vurderinger, verdsettelse og tolkning av skatteavtaler, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 (4). Da prising av transaksjoner mellom nærstående innebærer elementer av verdsettelse gjennom fastsettelse av armlengdes pris, samt at de aller fleste

⁷ I stedet for at statene er parter til én felles multilateral APA, kan det inngås separate og konsistente APA-avtaler mellom statene, typisk at staten med hovedfunksjonene inngår separate avtaler med de andre statene.

⁸ Ved BFU binder Skatteetaten seg selv fremover ved den skattemessige behandlingen, mens ved BAPA og multilateral APA binder norsk kompetent myndighet Skatteetaten.

internprisingsaker innebærer tolkning av skatteavtalens Artikkel 9, vil anmodning om BFU for prising av transaksjoner mellom nærstående bli avvist. Et unntak er riktignok fastsettelse av priser for naturgass. I skatteforvaltningsloven § 6-1 (2) er det gitt hjemmel for Oljeskattekontoret til å gi BFU på «hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass» i «transaksjoner mellom parter i interessefelleskap» eller der hvor «skattyter tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet». I realiteten vil BFU gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 6-1 (2) være en unilateral APA. Bestemmelsen har et snevert virkeområde og relativt få skattytere kan anmode om slike.

Hjemmel for BAPAer

Som beskrevet over er hjemmelen for norske myndigheter til å inngå BAPA-avtaler med andre stater skatteavtalens Artikkel 25 (3). Bestemmelsens første setning sier at:

«... de kompetente myndigheter i avtalestatene skal ved gjensidig avtale søke å løse enhver vanskelighet eller tvil som fortolkningen eller anvendelsen av denne overenskomst måtte fremby».

Plikt til å søke enighet

Av ordlyden ligger det kun en plikt for avtalestatene til å *søke* enighet, men ingen plikt til å *bli* enige. Ordlyden gir heller ingen beskrivelse av fremgangsmåte for å søke enighet og hvordan implementeringen skal skje i nasjonal rett. Det har likevel oppstått en omforent ordning i OECD-statene for fremadrettede avtaler om internprising.⁹ Dette kommer til uttrykk i Kommentarene til OECDs Mønsteravtale (2017) Art. 25 para. 52 der det sies at:

«... *the competent authorities can, in particular [...] conclude bilateral advance pricing arrangements (APAs) as well as con-*

clude multilateral APAs with competent authorities of third States [...]»

Kommentarene til Mønsteravtalen gir ikke nærmere veiledning på hvordan statene skal gå frem for å inngå en BAPA-avtale og hvordan slik avtale skal implementeres¹⁰ for at den får internrettslig virkning.

OECD har i flere omganger utarbeidet skriftlig materiale som beskriver BAPA-prosessen. I 1999 publiserte OECD en veileder for gjennomføring av BAPAer¹¹ som ble tatt inn i OECD Transfer Pricing Guidelines samme år.¹²

BAPA-veilederen fra 1999

BAPA-veilederen gir en overordnet beskrivelse av gjennomføringen av prosessen. Den gir i mindre grad veiledning på hvordan statene skal etablere en BAPA-ordning slik at BAPA blir en effektiv ordning for å hindre konflikter i internprisingsaker. Veilederen gir heller ingen forslag til håndtering av problemstillinger som oppstår som følge av forskjeller i statenes respektive BAPA-ordninger.¹³

BAPA var heller ikke et sentralt tema under BEPS-prosjektet. BEPS Action 14 Report¹⁴ fokuserer på tvisteløsning gjennom MAP. De eneste påleggene knyttet til APA i BEPS Action 14 Report er at stater som tilbyr APA, skal tilby «roll-back», det vil si at APAer også skal kunne ha virkning i en periode bakover som dekker allerede gjennomførte transaksjoner. Riktignok gir BEPS Action 14 Report flere ikke-bindende anbefalinger knyttet til APA, blant annet at stater bør ha en BAPA-ordning¹⁵ og at statene bør publisere en veiledning som beskriver hvordan skattytere skal gå

10 Hvordan en BAPA-avtale implementeres i internretten varierer. Noen stater har egne prosesser (fastsatt i lov) som må følges, mens i Norge gis BAPA-avtalen rettsvirkning ved at skattyter tiltrer avtalen.

11 Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure («MAP APAs») (1999).

12 Tatt inn i Vedlegg 2 to Kapittel IV OECD Transfer Pricing Guidelines.

13 Jf. BAPA Manual punkt 18.

14 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (publisert 5. oktober 2015).

15 Jf. BAPA Manual best practice nr. 4.

frem for å anmode kompetent myndighet om multilaterale APAer.¹⁶

Divergerende regler og praksis blant stater.

Som følge av at BAPA-prosessen historisk har vært relativt sparsommelig styrt fra OECD-nivå, har det utviklet seg divergerende regler og praksis blant stater. Noen stater har regler hvor BAPA-ordningen og prosessen er angitt i lov eller forskrift. Andre stater har publisert mer uformelle veiledere hvor hovedformålet er å klargjøre skattyters plikter og rettigheter i BAPA-prosessen. Andre stater, herunder Norge, har kun publisert at man tilbyr APA og at slike i «noen tilfeller kan omfatte tidligere inntektsår («roll back»)¹⁷.

Manglende enhetlig regelverk omkring BAPA-prosessen har gjort at skattytere i mange tilfeller opplever prosessen som uklar. I tillegg medfører ulike regelsett at det oppstår rene prosessuelle spørsmål som medfører at BAPA-prosessen tar lenger tid enn hva tilfellet ville vært om prosessreglene var likere.

BAPA-manualen fra 2022.

Det var derfor etterlengtet da OECDs Committe on Fiscal Affairs 13. september 2022 vedtok en ny manual til bruk av statene for gjennomføring av BAPA-prosesser. Denne supplerer BAPA-veilederen fra 1999. Formålet med manualen er å gi statene et grunnlag for å etablere en mer enhetlig praksis for gjennomføring av BAPA-prosessen, samt gi skattyter økt forutberegnelighet og sikre effektiv saksbehandling. Manualen inneholder punkter angitt som «beste praksiser», som er klare anbefalinger for å sikre en best mulig BAPA-prosess. Gjennomgående for alle «beste praksiser» er at de fremmer transparens, samhandling og fremdrift. Transparens i denne sammenheng er at relevant informasjon blir delt mellom myndighetene under saksbehandling. I samhandling ligger det at

16 BEPS Action 14 Report: Best practice nr. 11.

17 Jf. Norsk MAP-veileder punkt 11.2. Den gledelige nyheten er imidlertid at norsk kompetent myndighet jobber med en APA-veileder som vil beskrive prosessen.

myndighetene i fellesskap søker løsnin-
ger på problemstillinger og spørsmål
som måtte dukke opp under saken. I
fremdrift ligger det at myndighetene
forplikter seg overfor hverandre til å
drive saken effektivt frem. Veilederen er
også klar på at god fremdrift forutsetter
at skattyter gir myndighetene etterspurt
informasjon innen rimelig tid.¹⁸

Stort rom for nasjonal tilpasning

BAPA-manualen gir stort rom for nasjo-
nal tilpasning, men likevel slik at statene
innenfor rammene av nasjonal tilpas-
ningsmulighet i størst mulig grad skal
sikre skattyterne effektiv tilgang til BAPA
og effektiv saksbehandling. Manualen er
ikke bindende for statene, men den gir
uttrykk for en felles forståelse blant
OECD-statene. Det forventes at Norges
BAPA-veileder i all hovedsak vil fremme
målsetningene som ligger i manualen.

BAPA i Norge

Norsk «kompetent myndighet»

I skatteavtalens Artikkel 25 (3) blir
begrepet «kompetent myndighet» benyt-
tet om den som kan binde staten ved
gjensidig avtale med den andre skatteav-
talestaten. «Kompetent myndighet» i
Norge er Finansdepartementet. I saker
som gjelder skatteavtalens Artikkel 7
(allokering til fast driftssted) og Artikkel
9 (internprising) har Finansdepartemen-
tet delegert den kompetente myndig-
hetsrollen til MAP/APA-enheten i avde-
ling Storbedrift i Skatteetaten, likevel
slik at myndigheten i saker hvor skatt-
tyter er underlagt særskatt etter petrole-
umsskatteloven ikke er delegert.

Dersom en anmodning om BAPA i tillegg
til spørsmål om prising og allokering
reiser andre spørsmål¹⁹ som må løses
under skatteavtalen, vil slike bli henvist
av MAP/APA-enheten til Finansdeparte-
mentet for nærmere vurdering.

Før anmodning

Før norsk kompetent myndighet kan
behandle en BAPA-anmodning, vil det
vanligvis bli holdt et formøte med skatt-
tyter. Formålet er å avklare om saksfor-
holdet egner seg for en BAPA. Typisk
vil skattyter presentere virksomheten,
transaksjonene som ønskes regulert og
tidsperioden BAPA-avtalen skal
omfatte. Kompetent myndighet skal i,
eller kort tid etter formøtet, gi skattyter
en tilbakemelding på om det er sannsyn-
lig at en BAPA-anmodning basert på
forutsetningene som ble presentert i
møtet, vil bli tatt til behandling. I tillegg
vil kompetent myndighet gi skattyter
oversikt over hvilken informasjon søk-
naden som minimum må inneholde.

Fast praksis hos norsk kompetent myn-
dighet er at skattyters identitet skal
være tilkjennegitt før gjennomføring av
formøtet. Bakgrunnen for dette er at
anonymitet vil begrense tilfang av opp-
lysninger i en innledende del av saksbe-
handlingen som igjen kan lede til at det
gis aksept for anmodninger som senere
vil bli avvist.

Anmodningen

En anmodning om BAPA skal være
skriftlig. For at anmodningen skal bli
godkjent av norsk kompetent myndig-
het, må denne dekke blant annet²⁰ en
beskrivelse av transaksjonene som
omfattes av anmodningen, foretakene
som er parter i transaksjonene, prisings-
metode, sammenligningsgrunnlag samt
eventuelt kritiske forutsetninger som må
være oppfylt i BAPA-perioden. I tillegg,
dersom det er relevant, skal det tas inn
en kort forklaring på hvorfor ikke alle
transaksjoner, produkter, virksomheter
eller forretningsmessige forhold hos
skattyter(ne) er omfattet av søknaden.
Anmodningens omfang må tilpasses den
enkelte sak hvor det avgjørende er om
kompetent myndighet på selvstendig
grunnlag kan vurdere armlengdes pris.

Anmodningen må videre angi hvilken
periode fremover og eventuelt bakover
BAPA-avtalen skal omfatte. Praksis i
Norge er at det inngås BAPA-avtaler
vanligvis med virkning for fem år frem-
over i tid og (hvis aktuelt) to år bak-
over.²¹ Ved anmodning om fornyelse av
en BAPA-avtale, skal anmodningen
omfatte fem år fremover i tid.

For at anmodningen skal tas under
behandling krever norsk kompetent
myndighet at anmodninger med lik
informasjon er levert til begge staters
kompetente myndigheter.²² I «lik infor-
masjon» ligger det at anmodningenes
materielle innhold må være likt, men
det er ikke krav om at de er skrevet på
samme språk. Av hensyn til ressursbruk
og for å unngå tolkningstvil, bør begge
anmodninger være utarbeidet på samme
språk. Norsk kompetent myndighet
aksepterer anmodninger på skandina-
viske språk samt engelsk.

Skattyter står fritt til å trekke anmod-
ning om BAPA frem til de kompetente
myndigheter har inngått BAPA-avtale.

Vurdering og aksept av anmodningen

Etter at kompetent myndighet har mot-
tatt anmodning, blir det vurdert om den
skal tas til behandling. I vurderingen vil
det bli lagt vekt på om anmodningen gir
tilstrekkelig grunnlag til å vurdere pri-
sing av de kontrollerte transaksjo-
nene og om transaksjonene er egnet for
BAPA. Ved egnethetsvurderingen vil
det bli lagt vekt på blant annet hvor stor
usikkerhet det knytter seg til kritiske
forutsetninger og i hvilken grad bortfall
eller endring av de kritiske forutsetnin-
gene vil påvirke armlengdes pris. I de
tilfellene hvor anmodningen ikke gir
kompetent myndighet et tilstrekkelig
grunnlag til å fastsette armlengdes pris
fremover i tid, vil skattyter få tilbake-
melding på hva som mangler og opp-

²¹ Skattyter kan anmode om fornyelse av BAPA før
utløpet av BAPA-perioden. Normalt vil fornyelse
være en vesentlig enklere og raskere prosess sam-
menlignet med behandling av søknad der transak-
sjonene ikke tidligere har vært vurdert av kompe-
tent myndighet.

²² Jf. BAPA-Manualen punkt 95.

¹⁸ Jf. BAPA Manual punkt 21.

¹⁹ For eksempel om en aktivitet etablerer fast drifts-
sted etter Artikkel 5 og spørsmål om hvor et foretak
er skattemessig hjemmehørende etter Artikkel 4.

²⁰ BAPA-Manualen punkt 93 oppstiller en detaljert
oversikt over hva søknaden bør inneholde. Norsk
kompetent myndighet krever i all hovedsak samme
informasjon.

fordring om å supplere søknaden. I tilfeller der anmodningen blir vurdert som uegnet for videre behandling, underrettes skattyter i form av beslutning om avvisning av anmodningen. Beslutning om avvisning kan ikke påklages.

I saker hvor anmodningen blir vurdert som egnet for videre behandling, gis det melding om dette til den andre avtalestatens kompetente myndighet. Meldingen vil normalt også gi en kort redegjørelse for umiddelbare problemstillinger saken reiser og om det allerede på dette stadiet er behov for ytterligere informasjon fra skattyter. I tillegg vil meldingen også opplyse om det er forhold i internretten som kan ha betydning for videre behandling av saken. Den andre statskompetente myndighet vil gi tilbakemelding på tilsvarende punkter. Det er ingen frist for når meldingene skal være utvekslet, men kompetente myndigheter tilstreber melding innen 30 dager etter at BAPA-anmodning ble mottatt.²⁵ Anser begge kompetente myndigheter anmodningen egnet for videre behandling, blir det avtalt å gi en felles melding til skattyter.

Behandlingen av anmodningen

Kort tid etter at skattyter er underrettet om at anmodningen tas til behandling, vil de kompetente myndighetene i fellesskap sette opp foreløpig plan for videre behandling av anmodningen.²⁴ Planen bør angi sentrale faser under saksbehandlingen. Slike faser er typisk informasjonsinnhenting, herunder møter med skattyter og befaring i den grad dette anses hensiktsmessig. Videre bør planen inneholde tidspunkter for gjennomføring av drøftelser mellom de kompetente myndighetene.

Et sentralt bidrag til at en BAPA-prosess skal bli vellykket, er at det etableres tillit mellom de kompetente myndighetene. Tillit etableres blant annet ved at begge kompetente myndigheter får tilgang til samme informasjon på samme tidspunkt. Forsepørler til skattyter bør derfor være utformet i fellesskap. Dette

hindrer også duplisering av spørsmål.²⁵ Videre bør begge kompetente myndigheter delta i møter med skattyter og på befaringer på like vilkår. Dersom skattyter av en eller annen grunn kun gir informasjon til den ene kompetente myndighet, bør denne umiddelbart dele denne informasjonen med den andre.

Allerede på informasjonsinnhentingsstadiet bør kompetent myndighet, dersom man er uenig med skattyters beskrivelse av transaksjonen eller anvendt prisingsmetodikk, gi uttrykk for dette overfor den andre kompetente myndighet, slik at videre saksbehandling tar høyde for dette.²⁶

Etter at de kompetente myndighetene har mottatt etterspurt informasjon fra skattyter, går saken inn i drøftelsesstadiet.²⁷ I denne fasen søker de å komme til enighet om vilkårene i BAPA-avtalen.

I god tid forut for første drøftelsesmøte bør de kompetente myndighetene avtale dato for utveksling av posisjonsnotater. Datoen bør settes slik at de får god tid til å vurdere hverandres posisjoner.²⁸ Det er ingen omforent mal for posisjonsnotater og heller ingen krav til innhold og omfang. Norsk kompetent myndighet har et nokså fast oppsett i sine posisjonsnotater slik at disse beskriver sentrale deler av faktum, vurderinger («delineation») av relevante transaksjoner og vurdering av armlengdes pris. Posisjonsnotater blir ikke delt med skattyter.²⁹

I mange saker kan det være hensiktsmessig å dele opp drøftelsen i flere møter. For eksempel kan de kompetente myndighetene i første møte ha som mål om å bli enige om sakens relevante faktum, mens selve prisingsmetodikken kan være tema i påfølgende møte(r). Det kan også være behov for ytterligere informasjonsinnhenting mellom møtene

og det bør tas høyde for at tidsplanen endres under behandlingen. I den grad det er behov for enklere avklaringer, deling av analyser og lignende mellom drøftelsesmøtene, kan dette gjøres pr. e-post, eventuelt pr. telefon.

Drøftelsene mellom de kompetente myndighetene er muntlige og gjennomføres fysisk eller pr. videokonferanse.

Inngåelse av BAPA-avtale og implementering

Dersom drøftelsene mellom de kompetente myndighetene leder frem til enighet, blir det avtalt hvem som skal sette opp utkast til BAPA-avtale. Hovedregelen er at kompetent myndighet i den staten hvor de vesentligste funksjonene knyttet til transaksjonen ligger, utarbeider utkast til avtale. Når utkast til BAPA-avtale er ferdigstilt, blir den gjennomgått av den andre kompetente myndighet som gis anledning til å supplere avtalen med f.eks. bestemmelser som sikrer implementering etter internretten.

Når de kompetente myndighetene er enige om endelig avtaletekst, blir BAPA-avtalen signert av de kompetente myndigheter og oversendt skattyter. Skattyter gis anledning til å få muntlig gjennomgang av avtalen med kompetent myndighet(er), men har ikke krav på å få vite de kompetente myndigheters vurderinger og diskusjoner som ligger til grunn for avtalen. Deretter gis skattyter en frist på normalt 30 dager på å akseptere avtalen.³⁰

Dersom skattyter aksepterer avtalen, vil norsk kompetent myndighet registrere at det er inngått en BAPA-avtale med skattyter i Skatteetatens saksbehandlingssystem. Kopi av signert BAPA-avtale blir lagt på skattyters elektroniske saksmappe. MAP/APA-seksjonen beholder BAPA-avtalen i sitt system.

For å gjennomføre implementering, kan det være behov for å endre skattemeldingene for tidligere år (som er omfattet av BAPA-perioden), eventuelt gjennom egenretting dersom dette er mulig.

23 Jf. BAPA Manual best practice nr. 16.

24 Jf. også BAPA Manual best practice nr. 17.

25 Jf. BAPA Manual best practice nr. 18. Se også best practice 20 hvor det fremgår at forespørselene bør begrenses til forhold som er nødvendige og relevante for å belyse saken.

26 Jf. BAPA Manual best practice nr. 21.

27 BAPA Manual benytter begrepet «discussion» som i denne sammenhengen best oversettes til «drøftelser».

28 Jf. BAPA Manual best practice 22.

29 I overensstemmelse med BAPA Manual best practice nr. 23.

30 Normalt innvilges det fristutsettelse etter anmodning fra skattyter.

Etter at BAPA er inngått

Dersom det skjer endringer i kritiske forutsetninger eller annet som kan påvirke armlengdes pris i løpet av BAPA-perioden, skal skattyter underrette kompetent myndighet. Kompetent myndighet bør deretter ta kontakt med kompetent myndighet i den andre staten og informere om forholdet. De kompetente myndighetene bør deretter vurdere i fellesskap om avtalen kan bestå eller om det er nødvendig å revidere eller i ytterste fall terminere BAPA-avtalen.

Manglende opplysninger fra skattyter om at vilkårene i BAPA-avtalen ikke er

oppfylt, kan dersom dette har medført uriktig skattefastsettelse, utgjøre avgivelse av ufullstendige og eller uriktige opplysninger til skattemyndighetene.

Avslutning

BAPA er et effektivt virkemiddel som benyttes i stort omfang internasjonalt for å sikre forutsigbarhet i internprisingsaker. BAPA-instituttet har vært kritisert på grunn av tiden det tar fra anmodning frem til inngåelse av avtale. En viktig årsak til dette er manglende internasjonal harmonisering av regelver-

ket som skal styre prosessen. OECDs BAPA-manual fra 2022 bidrar til økt harmonisering. En offentlig tilgjengelig BAPA-veileder fra norsk kompetent myndighet vil bidra til at Norge ytterligere etterlever OECDs BAPA-anbefalinger. En slik veileder vil trolig også bidra til at det blir lettere for skattytere å initiere en BAPA-prosess.

En stor takk rettes til seksjonssjef Arthur Kristoffersen i MAP/APA-seksjonen i Skatteetaten for gjennomlesning og nyttige innspill underveis i skrivingen. Eventuelle feil og uklarbeter skyldes ene og alene forfatteren.

Bærekraftsrevisor informerer

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

Frivillig standard fra EFRAG på trappene

Små- og mellomstore virksomheter som ikke er notert på et regulert marked, faller utenfor [bærekraftsrapporteringsdirektivet](#) i EU og vil dermed ikke bli møtt med direkte rapporteringskrav. EU-kommisjonens tekniske rådgiver, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), planlegger derfor å lage en frivillig og nedskalert standard som er tilpasset små- og mellomstore foretak.



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



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



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

Standarden skal være til hjelp for små og mellomstore foretak når de skal besvare informasjonsforespørsler fra aktører i verdikjeden.

[Den frivillige standarden](#) (VSME) er tiltenkt å gjelde for alle små- og mellomstore bedrifter (SMB) uavhengig av sektor. Tanken er at ved å bruke standardiserte krav i hele Europa, vil standardene informere sentrale interessenter om bærekraftsrelaterte saker på tvers av landegrensene.

VSME-standardens forventes å støtte små og mellomstore bedrifter i deres dialog med forretningspartnere som långivere og store foretak som krever data fra små og mellomstore bedrifter i sin verdikjede. Slik standardutkastet foreligger, fungerer det også som et styringsverktøy for bærekraftsspørsmål for alle SMBer som ønsker å måle, overvåke og administrere relevant informasjon.

Spesielt tar standarden sikte på å:

- muliggjøre inkludering av SMB i overgangsprosessen mot en lavkarbonøkonomi;
- redusere kostnadene forbundet med nevnte overgang for SMBer;
- lette tilgangen til finansiering;
- tilfredsstille de forholdsmessige bærekraftskriteriene som vil bli forespurt fra SMBer fra interessenter; og
- demppe utfallet av den såkalte trickle-down-effekten.

«Verdien og fordelene med VSME-standarden vil i stor grad avhenge av nivået av markedsaksept og anerkjennelse som dette rammeverket til slutt vil oppnå som en standard for forespørsler om datainn-samling fra långivere og store selskaper.»

EFRAG

EFRAGs arbeid med en frivillig standard for ikke-børsnoterte mikro-, små og mellomstore selskaper (VSME) ligger utenfor mandatet i CSRD. Arbeidet utledes fra markedets behov for et referansepunkt som skal brukes av forretningspartnere i verdikjeden til SMB og av långivere, når de definerer dataforespørsler fra ikke-børsnoterte SMBer og for å støtte i starten av deres bærekraftsreise.

Markedsbehovet for en slik standard ble fremhevet i [konsekvensanalysen](#) som fulgte med CSRD-forslaget. Kommissær McGuinness og EU-kommisjonen har også anbefalt EFRAG å jobbe med en slik frivillig standard.

Metodisk tilnærming og «sten på sten»

Proessen frem til slik forslaget nå ligger, har vært lang. Forslaget til en frivillig rapporteringsstandard ble diskutert internt i EFRAG på grunnlag av ideer fremsatt av den tidlige arbeidsgruppen



Den frivillige standarden (VSME) er tiltenkt å gjelde for alle små- og mellomstore bedrifter (SMB) uavhengig av sektor.

for SMB. Arbeidet til EFRAGs PTF-klynge 8 ble ansett som et verdifullt grunnlag for videre utvikling. Hovedanbefalingen til EFRAG-sekretariatet var å sikre konsistens med øvrige rapporteringsstandarder og ikke minst den lovpålagte standarden for noterte små- og mellomstore foretak (LSME) for å oppnå en fullstendig modulær byggesteinstilnærming på tvers av det europeiske systemet for bærekraftsrapporteringsstandarder.

Derfor ble byggesteinstilnærmingen konseptuelt integrert i utformingen av

utkastet til både den lovpålagte og den frivillige rapporteringsstandardene i starten av 2023. På styremøtet i EFRAG i januar 2023 vedtok EFRAGs eget bærekraftsstyre å:

- starte med rapporteringsstandardene for noterte SMBer (LSME)
- holde LSME tilpasset til små og mellomstore virksomheter og vurdere typiske SMB-utfordringer knyttet til bærekraftsrapportering
- vurdere VSME (inkl. gjeldende utkast) fra et konsistens- og ytterligere proporsjonalitetsperspektiv først når LSME-grunnlaget er stabilisert;
- vurdere å slå sammen LSME og VSME hvis det synes relevant.
- ha et overordnet formål om å gjøre tilgjengelig en standard for de to populasjonene (børsnoterte og ikke-børsnoterte SMB) i samme tidsramme.

EFRAG planlegger p.t. å sende både den frivillige og den obligatoriske standarden for SMBer på høring innen utgangen av desember 2024. Innen den tid skal EFRAG ha workshops og rettede samtaler med relevante aktører. Begge standardene skal også ha en lingvistisk språkvask slik at ordlyden i standardene gjøres forståelig. Revisorforeningen følger dette arbeidet nøye og er med i en ekstern ekspertgruppe som kommer med innspill til arbeidet.

Ordliste

SMB: Små- og mellomstore bedrifter

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group, faglig rådgiver til EU-kommisjonen og utvikler av de europeiske bærekraftsrapporteringsstandardene.

VSME: Frivillig bærekraftsrapporteringsstandard fra EFRAG. Målgruppen for denne standarden er små- og mellomstore virksomheter utenfor omfanget av den lovpålagte standarden.

LSME: Rapporteringsstandard tilpasset små- og mellomstore foretak

notert på et regulert marked. Mer omfattende enn den frivillige VSME-standarden.

CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive: Det europeiske bærekraftsrapporteringsdirektivet.

ESRS: European Sustainability Reporting Standards. De europeiske standardene for bærekraftsrapportering som utvikles av EFRAG.

PTF: Project Task Force. Tidvis benyttet navn på arbeidsgrupper i EFRAG.

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering.

En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av cand.oecon. og siviløkonom Robert Madsen. Robert Madsen er tilknyttet den nordiske IFRS-desken i EY og er medlem av EYs globale IFRS-gruppe for finansielle instrumenter.

IASB vurderer kraftkontrakter

Regnskapsreglene sies å være til hinder for det grønne skiftet. Dette skyldes at kontrakter for kjøp av uregulert grønn kraft ofte må regnskapsføres som derivater. Nå vurderer IASB å endre reglene.



Cand.oecon./siviløkonom
Robert Madsen
Associate partner EY

Bakgrunn

Produksjon av sol- og vindkraft har økt kraftig og forventes å øke ytterligere. I Norge har ikke denne utviklingen vært like markant, men også her har vi fått betydelig produksjon av vindkraft.

IASB observerer at selskaper i økende grad inngår langsiktige avtaler for kjøp av fornybar kraft. For produsenter av sol- og vindkraft inngås gjerne langsiktige fastpriskontrakter ut fra et ønske om å redusere risiko. For kjøperne vil opprinnelsesgarantier ofte være en vel så sterk motivasjon som selve kraften, da disse støtter opp om selskapenes miljøarbeid og målsetninger knyttet til netto utslipp.

Regulert og uregulert kraft

Tradisjonelt sett har kraftproduksjon vært regulert, i den forstand at produksjonen kan justeres i tråd med etterspørselen. Dette gjelder også store deler av norsk vannkraftproduksjon, hvor vannmagasiner fungerer

som buffer mellom tilgang og uttak. Produksjon av sol- og vindkraft er imidlertid ikke regulert, men avhenger av om solen skinner og av hvor mye det blåser.

En kontrakt for kjøp av sol- eller vindkraft vil typisk gjelde kjøp av hele eller en andel, for eksempel 30 prosent, av produksjonen fra et gitt anlegg for en lengre tidsperiode, ofte 10 til 30 år. Når kraften som kjøpes er en andel av uregulert produksjon, blir leveransene upredikerbare.

Kraftkontrakter og IFRS

Ser man bort fra muligheten for at en kraftkjøpskontrakt kan være en leiekontrakt, og problemstillinger vedrørende konsolidering eller felleskontrollerte ordninger, er det i prinsippet to måter å regnskapsføre en kraftkjøpsavtale på: Enten som en «vanlig» kjøpsavtale, hvor kraften regnskapsføres etter hvert som den blir levert, eller som et derivat innenfor virkeområdet til IFRS 9 Finansielle instrumenter. Hvorvidt kontrakter for kjøp eller salg av kraft, eller andre ikke-finansielle gjenstander, skal regnskapsføres som et derivat innenfor virkeområdet til

IFRS, 9 avhenger for det første av om kontrakten kan gjøres opp netto finansielt, og deretter om kontrakten er en såkalt «eget bruk»-kontrakt.

Netto finansielt oppgjør

Litt forenklet forklart kan en ikke-finansiell kontrakt gjøres opp netto finansielt i henhold til IFRS 9.2.5, og er derved potensielt innenfor virkeområdet til IFRS 9, dersom a) en av partene kan velge finansielt oppgjør i stedet for fysisk levering, b) når selskapet har en praksis for å gjøre opp tilsvarende kontrakter netto finansielt, c) når selskapet for tilsvarende kontrakter har en praksis for å ta levering og selge underliggende innenfor en kort tidsperiode for å generere overskudd fra kortsiktige svingninger i pris eller salgsmarginer, eller d) når den ikke-finansielle gjenstanden som kontrakten omfatter lett kan gjøres om til kontanter.

I de fleste utviklede kraftmarkeder handles kraft i likvide markeder. Kraft i omsettbare volumer vil derved normalt lett kunne gjøres om til kontanter. Kraftkontrakter vil derved ofte potensielt være innenfor virkeområdet til IFRS 9.

«Eget bruk»-kontrakter

En kontrakt som kan gjøres opp netto finansielt er innenfor virkeområdet til IFRS 9, med mindre den er en «eget bruk»-kontrakt. «Eget bruk»-kontrakter er kontrakter som er inngått og fortsatt holdes for levering eller mottak av den ikke-finansielle gjenstanden i tråd med selskapets behov for å kjøpe, selge eller bruke. Kontrakter hvor selskapet har en praksis for netto finansielt oppgjør, det vil si b) og c) ovenfor, kan imidlertid ikke være «eget bruk»-kontrakter.

Egenskaper ved kraftmarkedet

I et kraftsystem må tilførsel og uttak av kraft balanseres løpende. I de fleste kraftmarkedene måles derfor salg og kjøp av kraft i korte tidsintervaller. I Norden gjøres dette på timebasis, mens det kan være en halvtime eller 15 minutter i andre markeder. Grovt sett kan man si at levert kraft som ikke konsumeres innenfor dette tidsintervallet, automatisk blir solgt tilbake. Dette skyldes at kraft ikke lett kan lagres på en økonomisk måte. Disse egenskapene, sammen med at leveransene av sol- og vindkraft er upredikerbare og ikke nødvendigvis tilpasset selskapets bruksbehov, gjør at «eget bruk»-vurderingene blir mer komplekse for kraft enn for mange andre varer.

IFRIC-henvendelsen

I juni behandlet IFRIC en henvendelse om vurderinger av kraftkontrakter i forhold til virkeområdet til IFRS 9. I henvendelsen ble det beskrevet tre situasjoner. I den første har et selskap inngått en langsiktig kontrakt om kjøp av fornybar kraft, med løpende leveranser av en andel av kraft produsert fra et gitt anlegg. Selskapet bruker i hovedsak kraft på dagtid på hverdager. Det betyr at store deler av kraften som leveres om natten og i helgene må selges tilbake. I den andre situasjonen har et selskap en kraftkontrakt som i utgangspunktet er tilpasset selskapets bruksbehov, men så

innfører myndighetene en insentivordning for redusert kraftforbruk som selskapet benytter seg av. Kraftkontrakten blir derved for stor i forhold til selskapets bruksbehov, og selskapet inngår avtale om å gjøre opp overskytende fremtidige leveranser netto finansielt. I den tredje situasjonen er det tale om en kontrakt for leveranser av fornybar kraft, med variasjon i leveranser som følger av at produksjonen er uregulert. Volumene i kontrakten er forventet å være for store i forhold til selskapets bruksbehov i perioder med høy produksjon, men ikke i andre perioder.

For alle tre situasjonene gis det argumenter både for og imot at de aktuelle kontraktene er innenfor virkeområdet til IFRS 9. Forhold som problematiseres i henvendelsen, er blant annet om hvorvidt markedet kan betraktes som et «lager» hvor overskytende volumer kan «lagres» inntil de kjøpes tilbake, hvor ofte det kan være finansielt nettooppgjør i en kontrakt før selskapet har etablert en praksis for nettooppgjør, hva som er tidsintervallet for vurdering av eget bruk, og hvor mye tilbakesalg det kan være før en kontrakt ikke lenger kan betraktes å være en «eget bruk»-kontrakt.

IFRICs vurderinger

IFRIC viste til at det i henvendelsen pekes på at egenskaper ved kraftmarkedet gir utfordringer og spørsmål knyttet til anvendelsen av bestemmelsene i IFRS 9 for langsiktige kontrakter for kjøp av fornybar kraft. I tråd med dette anbefalte de IASB å vurdere å etablere et prosjekt som skal vurdere anvendelsen av IFRS 9 for slike kontrakter. IFRIC indikerte at et slikt prosjekt kan ha et snevert fokus, og spesifikt se på kontrakter for ikke-finansielle eiendeler som ikke kan lagres på en økonomisk måte, og hvor markedsstrukturen er slik at den ikke-finansielle eiendelen enten må konsumeres eller selges innenfor et snevert tidsintervall.

Som en nyttig avklaring indikeres det i IFRIC Staff-notatet som lå til grunn for diskusjonen, at automatiske tilbakesalg av overskytende kraft ikke forventes å bli omfattet av IFRS 9.2.6(c), som omtalt ovenfor. Dette skyldes at IFRS 9.2.6(c) også krever en intensjon om å generere overskudd, noe som ofte ikke vil være tilfellet for disse kontraktene. Dette innebærer at kontraktene potensielt kan være «eget bruk»-kontrakter.

IASBs vurderinger

Henvendelsen og IFRICs vurderinger ble diskutert på IASBs møte i juli. IASB besluttet tentativt å igangsette et utredningsprosjekt for å utrede hvorvidt det er mulig å gjøre endringer i IFRS 9 slik at regnskapene bedre reflekterer kraftkjøpsavtaler hvor det underliggende i avtalen har egenskaper som beskrevet av IFRIC.

I tillegg besluttet IASB tentativt at utredningsprosjektet også skulle omfatte anvendelse av sikringsbokføring med finansielle kraftkjøpsavtaler som sikringsinstrument. Dette har sammenheng med at det i noen markeder inngås finansielle avtaler som på mange måter er økonomisk ekvivalente med fysiske fastprisavtaler. I diskusjonene har interessenter pekt på at økonomisk ekvivalente avtaler burde ha samme regnskapsmessige behandling. IASB mente imidlertid at vurdering av en slik tilnærming med ekvivalens ville blitt for omfattende.

Mulig tidshorisont

IASB klargjorde i møtet at de ønsket at dette prosjektet skulle ha høy prioritet. Arbeidsprosessen medfører likevel at det tidligste eventuelle endrede prinsippene vil kunne få anvendelse, er i 2025.



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Adrian Dobloug Høidabl og Synne Hurum Austmo, begge Deloitte Advokatfirma.

Island – forslag til statsbudsjettet 2024



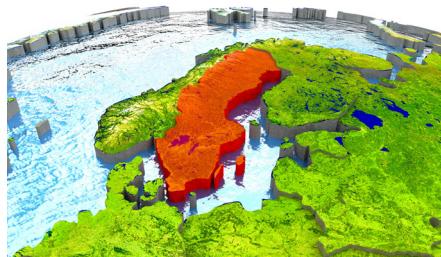
12. september la finansdepartementet på Island frem forslag til statsbudsjett for 2024. Budsjettet har blant annet som siktemål å avhjelpe høy inflasjon i landet og prioritere utvikling av infrastruktur og offentlige tjenester. Det er blant annet foreslått å oppjustere personfradraget for individer til ISK 5 000 pr. måned, midlertidig å øke selskapskattesatsen med 1 %, og gjeninnføre hotellovernatningskatten som tidligere ble avskaffet som følge av COVID-19.

Ukraina – forslag om skattelette

Etter nåværende regler skal organisasjoner som engasjerer frivillige i sitt arbeid, sikre at skatt på forsikringspremier knyttet til livs- og helseforsikringsordninger for frivillig ansatte blir betalt. Ukraina har foreslått enkelte unntak i denne ordningen.

Forslaget innebærer blant annet at engangsutbetalinger i forbindelse med dødsfall eller funksjonshemming til frivillige som følge av skade påført under det frivillige arbeidet, dersom det frivillige arbeidet ble utført for å bidra til forsvar av Ukraina, ikke inngår i mottakers skattepliktige inntekt.

Sverige – forslag til statsbudsjettet 2024



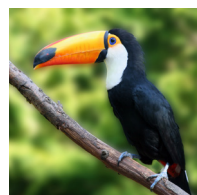
Sverige har også lagt frem sitt forslag til statsbudsjett for det nye året. Det er foreslått enkelte endringer i inntektskatteretten, herunder en reduksjon i skattebelastning for personer med lav og gjennomsnittlig inntekt for å øke kjøpekraften til disse gruppene. Det er likevel foreslått å ikke heve innslagspunktene til de ulike skattesatsene for slik å bøte på reduksjon i skatteprovenyet som følge av de foreslåtte endringene.

Romania – forslag om minimumsskatt på omsetning og inntekt

Det rumenske finansdepartementet la frem et lovforslag for å sikre Romanias økonomiske vekst i et langsiktig perspektiv. Blant hovedpunkter i forslaget er å pålegge en skatt for selskaper basert på omsetning dersom den er over EUR 50 000 000, på nærmere vilkår. Videre er det foreslått at banker betaler en tilleggs-skatt på 1 % av sin omsetning. Selskaper med en inntekt på under EUR 60 000 foreslås fremdeles å være underlagt en tilleggs-skatt på 1 %, mens selskaper som overskrider denne inntekten, foreslås å bli skattlagt med forhøyet sats på 3 %.

Brasil – forslag om å forenkle merverdiavgiftssystemet

Brasil har et av verdens mest komplekse merverdiavgiftssystemer.



På bakgrunn av dette har det i flere år vært diskutert om systemet skulle endres. Etter nesten tre tiår med diskusjoner godkjente Underhuset i Parlamentet 6. juli 2023 endelig

et forslag om å forenkle merverdiavgiftssystemet i Brasil. Forslaget er nå oppe til vurdering i Overhuset i Parlamentet. For at endringen skal gjennomføres, må forslaget få tre femtedels flertall i Overhuset i to runder. Dersom forslaget blir godkjent, vil det bli færre satser, et lavere skattetrykk og forenklede mva-meldinger. Forslaget innebærer blant annet å erstatte de fem eksisterende indirekte skattene med to hovedskatter, i tillegg til en særavgift. Dersom forslaget blir vedtatt vil endringene tre i kraft fra 2026.

Ghana – innføring av forhåndsbetaling av mva ved import

Med virkning fra 6. juni 2023 innførte ghanesiske myndigheter en ordning med obligatorisk forhåndsbetaling av merverdiavgift ved import for ikke mva-registrerte importører. Dette er ikke en ny skatt i Ghana, men et verktøy for å sikre at virksomheter som er registreringspliktige, registrerer seg og beregner mva. Formålet er altså å få flere registreringspliktige virksomheter til å registrere seg. Ordningen vil gi virksomheter et insentiv til å registrere seg, idet forhåndsbetaling av mva ved import vil gi negative kontantstrømvirkninger.

Finland – nye retningslinjer for avgiftsbehandling av parkeringsplassutleie

Finske skattemyndigheter kom 5. juli 2023 med nye retningslinjer for avgiftsbehandlingen av leie av parkeringsplasser for kjøretøy. I retningslinjene ble det blant annet slått fast at lading av elektriske kjøretøy i forbindelse med leie av parkeringsplass var en separat ytelse, omsetning av en vare, for avgiftsformål. Dette betyr at selskaper som tilbyr elbil-lading som en del av parkeringsplassutleien nå må beregne 24 % mva. Videre uttalte finske skattemyndigheter at leie av parkeringsplasser i seg selv også i utgangspunktet er underlagt 24 % mva.

ReKomp

Er du revisor eller regnskapsfører?
Da er ReKomp noe for deg!

ReKomp gir deg:

Faste, lave kostnader til etterutdanning.

Fleksibilitet og forutsigbarhet.

Muligheten til å skreddersy din egen kursportefølje.

[Klikk her for å tegne abonnement i dag!](#)



Kvantumsrabatt

ved flere enn ti abonnenter