

Hendelser etter balansedagen

Publisert: 01.03.2017 kl 00:00

Oppdatert: 20.02.2023 kl 20:43

Det kan forekomme mange transaksjoner eller hendelser fra regnskapsårets slutt til det tidspunkt årsregnskapet avlegges, som på en eller annen måte har betydning for regnskapet.

[Hendelser etter balansedagen](#) [Utbytte](#) [Fortsatt drift](#)

Skal årsregnskapet gi et rettviseende bilde av foretakets stilling og resultat for perioden må vesentlige transaksjoner eller hendelser etter regnskapsårets slutt innarbeides. NRS 3 Hendelser etter balansedagen beskriver hvordan slike skal innarbeides i regnskapet. Artikkelen omhandler aksjeselskaper og regnskaper etter norsk god regnskapsskikk.

1. Hendelser etter balansedagen

NRS 3 definerer hendelser etter balansedagen som "hendelser, til gunst eller ugunst, som finner sted mellom balansedagen og tidspunkt for vedtak om fremleggelse av finansregnskapet", og at det finnes to typer hendelser etter balansedagen:

1. hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen
2. hendelser som tyder på forhold oppstått etter balansedagen

1.1 Klargjøring av viktige tidspunkter

Ved vurdering av regnskapsmessig behandling av hendelser etter balansedagen er det to tidspunkter som er av avgjørende betydning. Det er balansedagen og tidspunkt for vedtak om fremleggelse.

Balansedagen er gitt og er som oftest 31.12, men når er tidspunkt for vedtak om fremleggelse av finansregnskapet?

Det er generalforsamlingen i et aksjeselskap som godkjenner årsregnskapet, og dette må skje innen seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. asl. § 5-5. Generalforsamlingen har imidlertid ikke myndighet til å endre styrets forslag til årsregnskap, men kan kun godkjenne eller forkaste det. Dersom generalforsamlingen forkaster styrets forslag, må styret behandle og fremlegge et nytt årsregnskap for generalforsamlingen. Styret har ansvar for å påse at regnskapet gjenstand for betryggende kontroll. Der er derfor naturlig å legge til grunn at "tidspunkt for vedtakelse om fremleggelse av finansregnskapet", er det tidspunkt styret behandler årsregnskapet. Dette fremkommer også av NRS 3 pkt. 4.

1.2 To typer hendelser etter balansedagen

Frem til at styret behandler årsregnskapet er det to typer hendelser etter balansedagen: Hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og hendelser som tyder på forhold oppstått etter balansedagen. Førstnevnte omtales i det følgende som "hendelser med regnskapsmessig konsekvens", mens den andre omtales som "hendelser uten regnskapsmessig konsekvens". Regnskapsmessig behandling avhenger av hvilken type hendelse etter balansedagen et foretak står overfor.

1.2.1 Hendelser med regnskapsmessig konsekvens

Det særegne med denne typen hendelser etter balansedagen, som også overskriften indikerer, er at dette er forhold som skal

innarbeides i årsregnskapet som gjelder frem til balansedagen.

Dette innebærer at en hendelse etter balansedagen, med regnskapsmessig konsekvens, skal innarbeides i resultat og balanse i årsregnskapet for regnskapsåret som styret behandler og legger frem for generalforsamlingen i etterfølgende år.

Dette kan både være innarbeiding av poster som tidligere ikke var regnskapsført, eller korrigering av poster som allerede er innarbeidet i regnskapet.

Nedenfor følger eksempler på hendelser med regnskapsmessig konsekvens.

1.2.1.1 Dom eller kjennelse i en rettssak etter balansedagen

Et foretak har startet utviklingen av et nytt produkt i regnskapsåret, hvor de tar i bruk en patentert teknologi. Etter lanseringen av produktet i etterfølgende år, går konkurrenten til søksmål mot foretaket. Dom i saken foreligger i mai året etter regnskapsåret, hvor foretaket taper og blir dømt til å betale erstatning til konkurrenten. Styret i foretaket behandler regnskapet i juni i året etter regnskapsåret.

Handlingen som fører til at selskapet blir erstatningsansvarlig var i regnskapsåret, da foretaket tok i bruk den patenterte teknologien. Dommen i saken bekrefter at foretaket hadde en forpliktelse på balansedagen, samt at den klargjør hvor stor forpliktelsen er. Som følge av dette må foretaket justere eventuelle avsetninger eller regnskapsføres en forpliktelse i henhold til dommen.

Frem til dommen ble avsagt var forholdet å betrakte som en usikker forpliktelse (en forpliktelse med ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt), som skal regnskapsføres i samsvar med NRS 13.

1.2.1.2 Salg av eiendeler etter balansedagen

Etter at et regnskapsår passerer vil et foretak kunne realisere eiendeler som sier noe om verdien av disse eiendelene på balansedagen. De mest praktiske eksemplene er varelager og kundefordringer, men gjelder også andre eiendeler som for eksempel en eiendom.

Dersom et foretak selger en vare etter balansedagen til en lavere pris enn anskaffelseskost, gir dette bevis for at varer må nedskrives i årsregnskapet for regnskapsåret. Det er ikke gitt at dette alltid er tilfellet, da en vare kan ha falt i verdi som en følge av forhold som oppstår etter balansedagen. Et eksempel på dette kan være lansering av en ny modell i regnskapsåret, som gjør at foregående modell ikke lenger er etterspurt i markedet. Dette er bakgrunnen for formuleringen i NRS 3 om at salg av varer etter balansedagen kan "sannsynliggjøre virkelig verdi på balansedagen".

Dersom en kunde ikke betaler en fordring som var utestående på balansedagen i det påfølgende regnskapsåret, gir dette bevis for at verdien av kundefordring ikke var til stede på balansedagen. Dette må som hovedregel tas hensyn til når foretaket vurderer godheten av fordringsmassen. Som for varer er ikke dette alltid tilfellet, da kunden betalingsdyktighet kan ha blitt forverret som følge av forhold oppstått etter balansedagen. Et eksempel på dette kan være dersom kunden har tapt et vesentlig beløp i nytt regnskapsår, som gjør at kunden går konkurs. I den forbindelse henvises det til NRS 3 som sier at dersom en kunde går "konkurs etter balansedagen kommer vanligvis som en bekreftelse på at tap på fordring allerede var intrådt på balansedagen...".

1.2.1.3 Resultatavhengig lønn og bonus

Det er vanlig at ansatte har avtale om avlønning som er avhengig av et foretaks og / eller egne prestasjoner. På balansedagen vil beregningen av denne lønnen i de aller fleste tilfeller ikke være endelig. Et foretak er forpliktet til å utbetale slik lønn så snart vilkårene i lønnsavtalen er oppfylt.

Endelig beregning og utbetaling av resultatavhengig lønn eller bonus skjer som oftest etter balansedagen. Dersom endelig beregning og / eller utbetaling av lønnen foreligger før styret behandler regnskapet, skal dette være hensyntatt i regnskapet.

1.2.1.4 Feil og misligheter

Feil eller misligheter som er begått i regnskapsåret, men som først avdekkes etter balansedagen, må det tas hensyn til i årsregnskapet for regnskapsåret.

1.2.2 Hendelser uten regnskapsmessig konsekvens

Hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessige konsekvens kan medføre endring i årsregnskapet i form av tilleggsopplysninger, men ikke endring av beløpene som er innregnet i resultat og balanse. Grunnen er at dette gjelder forhold som har oppstått etter balansedagen og som skal regnskapsføres i det regnskapsår hendelsen har inntruffet.

1.2.2.1 Fall i markedsverdi på eiendeler

Salg av eiendeler etter balansedagen sier vanligvis noe om verdien på eiendelene på balansedagen. Selges varer med tap etter balansedagen skal varen normalt nedskrives. Eiendeler som har en observerbar markedsverdi må imidlertid vurderes annerledes. Det typiske eksemplet vil være en børsnotert aksje. Dersom en slik investering faller i verdi etter balansedagen, skal ikke den balanseførte verdien endres. Bakgrunnen for dette er at endringer i verdien skyldes forhold som har oppstått etter balansedagen, og ikke forhold ved investeringen på balansedagen.

Dette gjelder heller ikke helt absolutt, jf formuleringen i NRS 3: ”Fallet i markedsverdi vil normalt ikke være relatert til forhold ved investeringene på balansedagen.”. Unntakstilfeller, hvor markedsverdi ikke anses å representere virkelig verdi, vil forekomme svært sjelden. Den praktiske hovedregel er at det ikke skal tas hensyn til endring i markedsverdien etter balansedagen.

1.2.2.2 Andre eksempler

- en større foretaksintegrasjon etter balansedagen,
- avhendelse av et betydelig datterselskap etter balansedagen,
- kunngjøring av plan om avvikling av virksomhet, avhendelse av eiendeler eller oppgjør av gjeld knyttet til virksomhet under avvikling,
- brann etter balansedagen som resulterer i ødeleggelse av et større produksjonsanlegg,
- kunngjøring av eller påbegynt implementering av en større restrukturering,
- uvanlig store endringer etter balansedagen i virkelig verdi på eiendeler eller kurs på utenlandsk valuta,
- forhold som medfører eller kan medføre betydelige økonomiske forpliktelser, og
- rettslige prosesser som utelukkende har sitt utspring i hendelser etter balansedagen

Utbytte etter balansedagen omhandles nærmere i delkapittel 2. Et eksempel på en hendelse uten regnskapsmessig konsekvens, men som det skal opplyses om i note, er ekstraordinært utbytte basert på mellombalanse med dato etter balansedagen.

1.2.2.3 Noteopplysninger

Regnskapsloven § 7-7 b og NRS 3 krever at det gis noteopplysninger om hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessige konsekvens. Når det mottas informasjon om forhold som ikke eksisterer på balansedagen, må det vurderes om det er plikt eller behov for omtale dette i note. Når hendelsen er av en slik betydning at manglende informasjon vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta riktige beslutninger og vurderinger, skal det gis opplysninger om

- Hendelsens art
- Den økonomiske virkningen, eller en uttalelse om at det ikke er mulig å foreta et slik estimat

«Hendelsens art»

Her skal selve hendelsen beskrives. For eksempel at selskapet har blitt saksøkt for et vesentlig beløp som følge av mangelfulle leveranser til et byggeprosjekt som ble startet i 20x3, eller oppkjøp av et vesentlig datterselskap i 20x3.

«Den økonomiske virkningen»

Her skal det gis opplysninger om den estimerte økonomiske konsekvensen av hendelsen. Dersom et selskap for eksempel mister sin største kunde etter balansedagen og dette har stor betydning for selskapets resultater, vil det være naturlig opplyse om hvor mye dette forventes å påvirke selskapets omsetning og resultater. Dersom forholdet gjør at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift er det krav om ytterligere noteopplysninger.

I NRS 3 er det unntak fra plikten til å gi opplysninger om den økonomiske virkningen dersom det ikke er mulig å estimere den økonomiske virkningen. Terskelen for å bruke dette unntaket er svært høy. Som hovedregel er det mulig å estimere og det er ikke krav om at estimatet skal være pålitelig. Dersom unntaket brukes skal det gis opplysninger om dette.

1.3 Hendelser etter balansedagen – etter styrebehandling

1.3.1 Mellom styrebehandling og generalforsamling

Dersom selskapets vedtekter ikke krever en lenger frist, skal styrets innkalling til generalforsamlingen være sendt senest en uke før møtet skal holdes, jf. asl § 5-10 (2). Generalforsamlingen skal avholdes senest 30. juni, hvilket innebærer at årsregnskapet må være behandlet av styret senest den 23. juni. I perioden mellom styrebehandling og generalforsamlingen kan det inntreffe hendelser som kommer til styrets kunnskap. Dette er også hendelser etter balansedagen, men ikke slik de defineres i NRS 3. Spørsmålet er hva styret må foreta seg overfor generalforsamlingen i slike tilfeller?

Generalforsamlingen godkjenner regnskapet og er avhengig av et oppdatert årsregnskap i den forbindelse, herunder øvrig informasjon med relevans for årsregnskapet. Dette gjelder spesielt i forbindelse med en utbyttebeslutning.

Dette er et selskapsrettslig anliggende og vurdering må derfor i utgangspunktet foretas ut fra aksjeloven. Aksjeloven inneholder imidlertid ingen eksplisitt regulering av dette, men ut fra sammenhengen i regelverket og reglens formål kan det antas at styret har informasjonsplikt overfor generalforsamlingen hvis det har inntruffet hendelser etter framleggelsen av årsregnskapet som er så vesentlige at det framlagte utbytteforslaget eller den regnskapsførte egenkapitalen ikke er forsvarlig. Se også punkt 2.4 om omgjøring av utbytte.

1.3.2 Mellom generalforsamling og neste balansedag

Hendelser etter generalforsamlingens godkjenning av årsregnskapet vil vanligvis være hendelser som gjelder nytt år og som derfor ikke påvirker det godkjente årsregnskapet. Dersom det etter generalforsamlingens godkjenning av årsregnskapet avdekkes vesentlige feil eller mangler kan det likevel være plikt til å avlegge et nytt årsregnskap, som erstatter det feilaktige regnskapet.

Regnskapslovens system er at feil korrigeres i neste års regnskap, men i juridisk teori (foretaksrett) er det lagt til grunn at det er plikt til å avlegge et nytt regnskap når det hefter feil eller mangler ved et godkjent årsregnskap eller det er fastsatt i strid med regnskapsloven (Aarbakke et. al (2012 side 342). Styret har alltid rett til å avlegge et nytt årsregnskap, men dette er forbeholdt tilfeller der det avlagte årsregnskapet inneholder feil eller mangler.

Et viktig moment i vurderingen av om nytt årsregnskap må avgis er om feil eller mangler er så omfattende at regnskapsbrukerne blir villedet. Et eksempel på dette er dersom en utbyttebeslutning hadde vært ulovlig dersom feilen eller mangelen var reflektert i det opprinnelig avlagte årsregnskapet. Tidsaspektet har også betydning, jo nærmere regnskapsavleggelse for det nye året, desto mindre grunn kan det være å avgi et nytt og korrigert regnskap for fjoråret.

Dersom det avlegges et nytt, må det korrigerede årsregnskapet godkjennes i en ekstraordinær generalforsamling. Se også punkt 2.4 om omgjøring av utbytte.

2. Utbytte

Et ekstraordinært utbytte kan vedtas på hvilket som helst tidspunkt i året, men mellombalansedagen kan ikke være lenger tilbake enn seks måneder.

Ordinært utbytte er utbytte som generalforsamlingen beslutter å utdele på ordinær generalforsamling, jf. asl § 5-5. Dette utbyttet vil være basert på styrebehandlet årsregnskap for foregående regnskapsår.

Tilleggsutbytte er utbytte som besluttes utdelt av styret etter fullmakt fra generalforsamlingen. Etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, kan det gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av utbytte på grunnlag av selskapets årsregnskap. Fullmakten kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommende ordinære generalforsamling, jf. asl § 8-1 (2). Tilleggsutbytte kan altså utdeles i perioden fra tidspunkt for generalforsamling fram til neste ordinære generalforsamling, basert på sist godkjente årsregnskap. Merk at styret ikke kan benytte fullmakten før den er registrert i Foretaksregisteret. Tilleggsutbytte kan også vedtas av en ekstraordinær generalforsamling - på grunnlag av balansen i sist godkjente årsregnskap.

2.1 Klassifisering i balansen og noteopplysninger

NRS 3 regulerer hvordan utbytte skal klassifiseres i årsregnskapet til foretaket som utdeler utbyttet.

Følgende skal presenteres som kortsiktig gjeld i årsregnskapet:

- foreslått ordinært utbytte,
- vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen, vedtatt før eller senest på tidspunkt for ordinær generalforsamling, og
- vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen, vedtatt før eller senest på tidspunkt for ordinær generalforsamling.

Dersom foretaket vedtar et ekstraordinært utbytte basert på mellombalanse med mellombalansedag i perioden fra balansedagen for siste regnskapsår til tidspunktet for ordinær generalforsamling, skal foretaket opplyse om dette utbyttet i note.

2.2 Presentasjon i resultatregnskapet

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak regulerer hvordan utbytte skal presenteres i resultatregnskapet. I NRS 8 fremkommer det at forenklingsreglene og andre forhold som gjelder spesielt for små foretak "presenteres i uthevet tekst". Reguleringen av presentasjon av utbytte i resultatregnskapet er ikke angitt med uthevet skrift og reguleringen gjelder derfor for alle foretak. Et foretak kan velge om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (resultatdisponeringen) skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen, i noter eller i årsberetningen. Små foretak har ikke plikt til å utarbeide egenkapitaloppstilling, egenkapitalnote eller årsberetning NRS 8 anbefaler at opplysningen gis i tilknytning til resultatregnskapet. For andre foretak er også årsberetningen et likestilt alternativ.

I disponeringen skal utbytte spesifiseres på ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte. I tillegg til dette skal de spesifiseres hvordan utbyttene er dekket.

2.3 Et eksempel på klassifisering og presentasjon av utbytte

Et foretak har en balanse 31.12.X0 som viser eiendeler 100, aksjekapital 30 og annen egenkapital 70.

I juni X1 vedtar og utbetaler selskapet et tilleggsutbytte på 70 og i oktober X1 vedtar og utbetaler selskapet et ekstraordinært utbytte på 10. Årsresultatet i X1 er 30. Det settes av 15 til ordinært utbytte i årsregnskapet for X1. I februar X2 vedtar foretaket et ekstraordinært utbytte på 5, basert på en mellombalanse fra januar X2. Styret behandler regnskapet i mai X2.

Foretaket kan vise disponeringen av resultatet i resultatregnskapet på følgende måte:

Årsresultat	30
Til ordinært utbytte	-15
Til tilleggsutbytte	-70

Til ekstraordinært utbytte	-10
Fra annen egenkapital	65
Sum disponering	-30

Det ekstraordinære utbyttet som ble vedtatt i februar X2 må opplyses i note i årsregnskapet for X1.

2.4 Omgjøring av utbytte – konsekvenser for det avlagte årsregnskapet

I enkelte tilfeller er det nødvendig å endre et foreslått eller godkjent utbytte. For eksempel dersom framtidsutsiktene er mindre lyse og selskapet har behov for midlene for å sikre etterlevelsen av aksjelovens krav om forsvarlig egenkapital og likviditet.

Et godkjent utbytte som foreløpig ikke er utbetalt kan gjøres om, men det krever et eget generalforsamlingsvedtak basert på et forslag fra styret. Trolig er det krav om enstemmighet blant aksjonærene. Vi mener at styret ikke har plikt til å avlegge et nytt årsregnskap i disse tilfellene.

Etter at generalforsamlingen har besluttet et utbytte i noterte foretak vil det i praksis ikke være gjennomførbart å gjøre om en utbyttebeslutning. Selskapsrettslig er det mulig å omgjøre beslutningen på en ekstraordinær generalforsamling, men det lar seg sjelden gjennomføre siden det kreves samtykke fra samtlige aksjonærer. Et annet moment som skaper utfordringer er at børsnoterte aksjer, etter utbyttebeslutningen, handles ex. utbytte. Fra ex-datoen har retten til utbytte blitt «skilt ut» fra aksjen.

Dersom styret får ny informasjon etter at regnskapet er avlagt eller generalforsamlingen beslutter et lavere utbytte enn det styret har foreslått (generalforsamlingen kan aldri beslutte et høyere utbytte), kan dette påvirke det avlagte årsregnskapet.

1. Dersom styret på eget initiativ anbefaler redusert utbytte, men før generalforsamlingen er avholdt, bør det avlegges et nytt årsregnskap som presenteres for generalforsamlingen.
2. Dersom styret har foreslått et utbytte, og generalforsamlingen vedtar et lavere utbytte enn forslaget, er det ikke krav om at det utarbeides et nytt årsregnskap.

Styret kan naturligvis alltid velge å utarbeide et nytt regnskap. For øvrig kan generalforsamlingen bestemme at regnskapet skal endres.

I alle tilfeller hvor generalforsamlingen vedtar et lavere utbytte enn det som fremgår av årsregnskapet, og det ikke gjennomføres endring av dette årsregnskapet, skal beløpet korrigeres i årsregnskapet for det påfølgende regnskapsåret.

Dersom det utarbeides et nytt årsregnskap (og årsberetning), må det vurderes hvilke ytterligere opplysninger som må innarbeides i noter og i årsberetningen – under hensyn til alt som har skjedd frem til dato for nytt årsregnskap (og årsberetning).

2.4.1 Konsekvenser for tilleggsutbytte

Styrets beslutning om å avlegge et nytt regnskap kan få betydning for muligheten til å dele ut tilleggsutbytte senere. Aksjelovene er formalistiske. Den tekniske utbytterammen bestemmes ut fra «sist godkjente årsregnskap». For foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven og god regnskapsskikk skal foreslått utbytte presenteres som en gjeld, selv om det ikke er vedtatt. Dersom styret reduserer et foreslått utbytte, uten at det velger å avlegge et nytt regnskap, reduseres den

tekniske utbytterammen tilsvarende.

Den tekniske utbytterammen har også betydning for andre egenkapitaltransaksjoner. Styret bør derfor ta hensyn til denne konsekvensen når det fattes beslutning om å avlegge et nytt regnskap.

En løsning er at det deles ut ekstraordinært utbytte på grunnlag av en mellombalanse, men dette har en praktisk og en kostnadmessig side.

3. Fortsatt drift

Regnskapsloven hjemler at årsregnskapet "skal utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet", jf. rskl. § 4-5. I dette ligger det at vurderingen av foretakets evne til fortsatt drift må foretas på tidspunkt for styrets behandling av årsregnskapet. Dette underbygges også ved at styret skal bekrefte at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn, jf. rskl. § 3-3a. Det fremkommer derfor av NRS 3 at et foretak ikke skal "basere regnskapet på forutsetningen om fortsatt drift hvis det etter balansedagen vedtas en intensjon om å likvidere foretaket eller innstille driften, eller fortsatt drift ikke er et realistisk alternativ".

Forutsetningen om fortsatt drift er meget viktig, da et årsregnskap utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift i de aller fleste tilfeller vil se vesentlig annerledes ut enn et årsregnskap som ikke er utarbeidet under forutsetningen om fortsatt drift. I hovedsak vil forskjellene være størst i de tilfeller et foretak har anleggsmidler hvor bruksverdien er høyere enn netto salgpris. Et regnskap som ikke er utarbeidet under forutsetningen om fortsatt drift, vil i realiteten være et avviklingsregnskap, hvor eiendeler og gjeld skal vurderes til virkelig verdi.

Siden det er krav om å vurdere forutsetningen om fortsatt drift på tidspunkt for styrets behandling av årsregnskapet, vil også hendelser etter balansedagen måtte tas med i vurderingen. Ofte er hendelser etter balansedagen særlig relevante for vurderingen av fortsatt drift. En hendelse etter balansedagen kan for eksempel gjøre at forutsetningen om fortsatt drift ikke kan legges til grunn i årsregnskapet eller at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. For et selskap som var i økonomiske vanskeligheter før balansedagen, kan hendelser etter balansedagen gjøre at det ikke lenger er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift.

Små foretak plikter å gi noteopplysninger dersom det er vesentlig usikkerhet fortsatt drift, jf. regnskapsloven § 7-46. Tilsvarende notekrav er ikke eksplisitt gitt for øvrige foretak og store foretak, men det følger av fanebestemmelsen i regnskapsloven § 7-1 annet at det er plikt til å gi slike opplysninger. Det er viktig å huske på at noteopplysningene om fortsatt drift skal inneholde annen og mer informasjon enn det som følger av notekravene om hendelser etter balansedagen.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.