

# Norsk RegnskapsStandard 8

## God regnskapsskikk for små foretak

(November 2000, revidert oktober 2002, november 2003, desember 2004, november/desember 2005, november 2006 og juni 2009)

SAMMENDRAG.....	4
<b>1. INNLEDNING.....</b>	<b>8</b>
1.1 NRS 8 GOD REGNSKAPSSKIKK (GRS) FOR SMÅ FORETAK – VIRKEOMRÅDE OG FORMÅL.....	9
1.2 DEFINISJON AV SMÅ FORETAK.....	9
<b>2. GJELDENE REGLER .....</b>	<b>12</b>
2.1 REGNSKAPSLOVEN .....	12
2.1.1 Årsregnskap og årsberetning .....	12
2.1.2 Rettvisende bilde .....	13
2.1.3 Grunnleggende regnskapsprinsipper .....	13
2.1.4 Vurderingsregler.....	14
2.1.5 Regnskapsoppstillinger .....	15
2.1.6 Forenklete notekrav.....	15
2.2 ØVRIGE NORSKE REGNSKAPSSTANDARDE (NRS) .....	15
2.2.1 Ikke-økonomisk formål.....	16
2.2.2 Internasjonale regnskapsstandarder .....	16
2.3 ANNEN RELEVANT LOVGIVNING.....	16
2.3.1 Bokføringslovgivningen.....	16
2.3.2 Aksjelovgivningen .....	16
2.3.2.1 Utbytte og konsernbidrag.....	17
2.3.2.2 Utgifter til stiftelse, emisjon og fusjon/fisjon.....	17
2.3.2.3 Handleplikt ved tappt egenkapital.....	17
2.3.3 Skattelovgivningen .....	17
<b>3. REGNSKAPSOPPSTILLINGER, VALUTA, SPRÅK OG REGNSKAPSÅR .....</b>	<b>18</b>
3.1 RESULTATREGNSKAPET .....	18
3.1.1 Resultatregnskapet etter art.....	18
3.1.2 Resultatregnskapet etter funksjon.....	19
3.2 BALANSEN .....	19
3.2.1 Balansen inndelt i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.....	19
3.2.2 Balansen etter likviditet.....	21
3.3 SAMMENLIGNINGSTALL .....	21
3.3.1 Virkning av prinsippendring og korrigering av feil.....	21
3.3.2 Noteopplysninger .....	22
3.4 KONTANTSTRØMSOPPSTILLING .....	22
3.5 OPPSTILLING AV ENDRINGER I EGENKAPITALEN.....	22
3.6 VALUTA OG SPRÅK.....	22
3.7 REGNSKAPSÅR .....	22
<b>4. EIENDELER .....</b>	<b>24</b>
4.1 ANSKAFFELSESKOST .....	24
4.1.1 Ved kjøp .....	24
4.1.2 Ved egentilvirkning .....	24
4.2 VIRKELIG VERDI.....	25
4.2.1 Anleggsmidler .....	25
4.2.2 Omløpsmidler.....	25
4.3 ANLEGGSMIDLER .....	25
4.3.1 Immaterielle eiendeler.....	26
4.3.1.1 Forskning og utvikling (FoU) og rettigheter.....	26

4.3.1.2	Utsatt skattefordel .....	28
4.3.1.3	Goodwill .....	28
4.3.2	Varige driftsmidler .....	29
4.3.3	Finansielle anleggsmidler .....	31
4.3.3.1	Investering i datterselskap .....	31
4.3.3.2	Investering i tilknyttet selskap .....	32
4.3.3.3	Deltakelse i felleskontrollert virksomhet .....	33
4.3.3.4	Lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet .....	34
4.3.3.5	Aksjer og andeler i andre selskap .....	34
4.3.3.6	Obligasjoner og andre langsiktige fordringer .....	34
4.3.3.7	Bankinnskudd med lang bindingstid .....	35
4.4	OMLØPSMIDLER .....	36
4.4.1	Varelager .....	36
4.4.2	Langsiktige tilvirkningskontrakter (anleggskontrakter) .....	37
4.4.3	Kortsiktige fordringer .....	39
4.4.4	Kortsiktige investeringer/finansielle derivater .....	40
4.4.5	Bankinnskudd, kontanter mv .....	42
<b>5.</b>	<b>EGENKAPITAL .....</b>	<b>43</b>
5.1	INNSKUTT EGENKAPITAL .....	43
5.1.1	Regnskapsføring av kapitalforhøyelse og kapitalnedsettelse .....	43
5.1.2	Regnskapsføring av emisjons- og stiftelsesutgifter .....	46
5.2	OPPTJENT EGENKAPITAL .....	46
5.3	FRI EGENKAPITAL .....	46
5.4	REGNSKAPSFØRING AV KONSERNBIDRAG .....	47
5.4.1	Kostmetoden og konsernbidrag fra datterselskap til morselskap .....	47
5.4.2	Kostmetoden og konsernbidrag fra morselskap til datterselskap .....	47
5.4.3	Kostmetoden og konsernbidrag fra ett datterselskap til et annet datterselskap .....	47
5.5	UTBYTTE .....	48
5.5.1	Regnskapsmessige konsekvenser for giver .....	48
5.5.2	Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker .....	48
5.5.3	Ekstraordinært utbytte .....	48
5.5.4	Utbytte på egne aksjer .....	49
5.6	KLASSIFISERING AV UDEKKET UNDERSKUDD .....	49
5.7	SPESIFIKASJON AV EGENKAPITALEN I KOMMANDITTSKAP .....	49
<b>6.</b>	<b>GJELD .....</b>	<b>50</b>
6.1	LANGSIKTIG GJELD .....	50
6.1.1	Avsetning for forpliktelser .....	50
6.1.1.1	Pensjonsforpliktelser .....	50
6.1.1.2	Utsatt skatt .....	54
6.1.1.3	Usikre forpliktelser .....	56
6.1.1.4	Hendelser etter balansedagen .....	59
6.1.2	Annen langsiktig gjeld .....	59
6.2	KORTSIKTIG GJELD .....	60
6.2.1	Spesifikasjon i regnskapet .....	60
6.2.1.1	Konvertible lån .....	61
6.2.1.2	Sertifikatlån .....	61
6.2.1.3	Gjeld til kredittinstitusjoner .....	61
6.2.1.4	Leverandørgjeld .....	61
6.2.1.5	Betalbar skatt .....	61
6.2.1.6	Skyldige offentlige avgifter .....	61
6.2.1.7	Utbytte .....	61
6.2.1.8	Annen kortsiktig gjeld .....	62
6.2.2	Noteopplysninger .....	62
<b>7.</b>	<b>RESULTATREGNSKAPET .....</b>	<b>63</b>
7.1	INNTEKTSFØRING .....	63
7.1.1	Tidspunkt for inntektsføring .....	63
7.1.2	Særlige unntak fra opptjeningsprinsippet for små foretak .....	66
7.1.3	Verdien av vederlaget .....	66
7.1.4	Gjeldsettergivelse .....	66
7.1.5	Sikring .....	67
7.2	KOSTNADSFØRING .....	67
7.2.1	Sammenstillingsprinsippet .....	67

7.2.2	Serlige unntak fra sammenstillingsprinsippet.....	67
7.2.3	Pensjonskostnad.....	68
7.2.4	Aksjebasert betaling.....	68
7.2.5	Leieavtaler.....	69
7.2.6	Skattekostnad.....	69
7.3	EKSTRAORDINÆRE POSTER, KORRIGERING AV FEIL OG VIRKNING AV PRINSIPP- OG ESTIMATENDRINGER.....	69
7.3.1	Regnskapsføring.....	69
7.3.2	Spesifikasjon i regnskapet.....	71
7.3.3	Noteopplysninger.....	71
7.3.4	NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader mv.....	71
<b>8.</b>	<b>NOTEOPPLYSNINGER.....</b>	<b>72</b>
8.1	OVERSIKT OVER NOTEKRAV.....	72
8.2	REGNSKAPSPRINSIPPER.....	73
8.3	SPESIFISERING AV POSTER I RESULTATREGNSKAPET.....	74
8.4	FORDRINGER, GJELD, GARANTIFORPLIKTELSER.....	74
8.5	ANTALL AKSJER, AKSJEIEIERE M.V.....	74
8.6	MORSELSKAP.....	75
8.7	EGNE AKSJER.....	75
8.8	ANTALL ANSATTE.....	75
8.9	YTELSE TIL LEDENDE PERSONER M.V.....	75
8.10	LÅN OG SIKKERHETSSTILLELSE TIL LEDENDE PERSONER, AKSJEIEIERE M.V.....	76
8.11	EVENTUELT KONSERNREGNSKAP.....	77
8.12	OBLIGATORISK TJENESTEPENSJON.....	77
<b>9.</b>	<b>ÅRSBERETNING.....</b>	<b>78</b>
9.1	GENERELT OM ÅRSBERETNINGEN.....	78
9.1.1	Begreper og avgrensninger.....	78
9.2	ÅRSBERETNINGENS INNHOLD.....	79
9.2.1	Virksomhetens art og hvor den drives.....	79
9.2.2	Utvikling i resultat og stilling.....	79
9.2.3	Forsknings- og utviklingsaktiviteter.....	79
9.2.4	Fortsatt drift forutsetningen.....	79
9.2.5	Arbeidsmiljøet.....	80
9.2.6	Likestilling.....	81
9.2.7	Diskriminering.....	81
9.2.8	Ytre miljø.....	82
9.2.9	Resultatdisponering.....	82
9.3	NRS 16 ÅRSBERETNING.....	82
<b>10.</b>	<b>SPESIELLE PROBLEMSTILLINGER.....</b>	<b>83</b>
10.1	OVERGANG FRA EN FORETAKSKATEGORI TIL EN ANNEN.....	83
10.1.1	Små foretak som blir øvrige foretak.....	83
10.1.2	Øvrige foretak som blir små foretak.....	84
10.2	TRANSAKSJONER OG REGNSKAP I UTENLANDSK VALUTA.....	84
10.2.1	Måling av transaksjoner.....	84
10.2.2	Vurdering av eiendeler og gjeld.....	85
10.2.3	Valutagevinst/-tap ved vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta.....	85
10.2.4	Andre problemstillinger.....	85
10.2.5	Spesifikasjon og noteopplysninger.....	85
10.2.6	Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta.....	85
10.3	FUSJON MELLOM SMÅ FORETAK.....	86
10.4	FISJON AV SMÅ FORETAK.....	88
10.5	AVVIKLING OG AVHENDELSE AV VIRKSOMHET.....	89
	<b>VEDLEGG 1 FORENKLINGSREGLER FOR SMÅ FORETAK - OVERSIKT.....</b>	<b>91</b>
	<b>VEDLEGG 2 ENDRINGER I NRS 8 I 2009, 2006, 2005, 2004, 2003 OG 2002.....</b>	<b>93</b>

## Sammendrag

### *Innledning*

Regnskapsloven av 1998 differensierer mellom små foretak og øvrige foretak. Små foretak er regnskapspliktige som oppfyller minst to av følgende tre kriterier:

1. salgsinntekt: mindre enn 60 millioner kroner,
2. balansesum: mindre enn 30 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: færre enn 50 årsverk.

Foretak som er oppregnet i regnskapsloven § 1-5 (store foretak), kan likevel aldri regnes som små foretak.

Lovens hovedbestemmelser gjelder for alle regnskapspliktige, men små foretak kan velge å benytte nærmere angitte forenklingsregler. NRS 8 omfatter alle foretak som er definert som små foretak i regnskapsloven. Standardens formål er å supplere og fortolke regnskapslovens bestemmelser.

Årsregnskapet i små foretak skal minst inneholde resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. I tillegg skal det utarbeides årsberetning. Kravene til opplysninger i årsberetningen og i noter er mindre omfattende for små foretak enn for øvrige foretak.

Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av foretakets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Dette er ikke til hinder for å anvende forenklingsreglene for små foretak. Hvis anvendelsen av en bestemmelse i regnskapsloven kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller ikke gir et rettviseende bilde, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde.

### *Eiendeler (kapittel 4)*

Eiendeler omfatter *anleggsmidler* og *omløpsmidler*. Eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk er anleggsmidler. Øvrige eiendeler er omløpsmidler. Eiendeler skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på det tidspunkt kjøpet skjer. *Anskaffelseskost* ved kjøp er kjøpsprisen med tillegg for kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved tilvirkning er tilvirkningskost. Små foretak kan velge å benytte kun variable tilvirkningskostnader som anskaffelseskost. Tilvirkningskost inkluderer imidlertid som hovedregel direkte og indirekte variable og faste tilvirkningskostnader.

*Virkelig verdi* for anleggsmidler er i utgangspunktet markedsverdien. For omløpsmidler er virkelig verdi salgsverdien på et fremtidig salgstidspunkt med fradrag for salgskostnader, herunder rentekostnader.

*Immaterielle eiendeler* (kapittel 4.3.1) omfatter balanseførte utgifter til forskning og utvikling, konsesjoner, patenter mv, utsatt skattefordel og goodwill. Immaterielle eiendeler anskaffet til varig eie eller bruk skal som hovedregel balanseføres, forutsatt at vilkårene for balanseføring er oppfylt. Små foretak kan likevel velge å kostnadsføre utgifter til egen utvikling av immaterielle eiendeler. Små foretak kan i tillegg unnlate å balanseføre utsatt skattefordel. Balanseført forskning og utvikling, andre rettigheter og goodwill skal avskrives. Reglene om avskrivning, nedskrivning og reversering av nedskrivning gjelder også for immaterielle eiendeler.

*Varige driftsmidler* (kapittel 4.3.2) er fysiske anleggsmidler som tomter, bygninger, maskiner, skip, fly, driftsløsøre og lignende. Varige driftsmidler som har en begrenset levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Oftest benyttes lineære avskrivninger basert på estimert levetid for driftsmiddelet. Skattemessige saldoavskrivninger kan benyttes dersom dette er i samsvar med en fornuftig avskrivningsplan. Varige driftsmidler som blir utsatt for verdifall, må nedskrives til virkelig verdi. Faller grunnlaget for nedskrivning bort skal den reverseres.

*Finansielle anleggsmidler* (kapittel 4.3.3) er aksjer og andeler i andre selskaper, langsiktige fordringer og obligasjoner. Små foretak kan regnskapsføre disse investeringene etter kostmetoden. Mottatt utbytte og konsernbidrag vil da normalt være inntekter i morselskapet.

*Varelager* (kapittel 4.4.1) består av de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varelager skal i balansen vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp).

*Langsiktige tilvirkningskontrakter* (anleggskontrakter) (kapittel 4.4.2) omfatter kontrakter om tilvirkning av én enkelt eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. Små foretak kan velge å vente med å inntektsføre denne typen kontrakter til kontrakten er fullført (fullført kontrakt metode). Etter lovens hovedregel skal imidlertid slike kontrakter inntektsføres i takt med fremdriften av prosjektet (løpende avregning).

Som *kortsiktige fordringer* (kapittel 4.4.3) regnes fordringer som er knyttet til foretakets varekretsløp. Fordring som ikke er en del av varekretsløpet, er kortsiktig dersom den forfaller til betaling innen ett år. Kortsiktige fordringer skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp). Fordringer i utenlandsk valuta skal omregnes til balansedagens valutakurs (dagskurs).

*Kortsiktige investeringer* (kapittel 4.4.4) i aksjer, andeler mv. skal i utgangspunktet vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp). Børsnoterte verdipapirer er en undergruppe av kortsiktige investeringer og skal som hovedregel vurderes til markedsverdi. Små foretak kan velge å vurdere også disse investeringene etter laveste verdis prinsipp.

*Bankinnskudd, kontanter og andre likvidbeholdninger* (kapittel 4.4.5) vurderes i balansen til nominelle størrelser. Beholdning i utenlandsk valuta skal ved vurderingen omregnes til norske kroner etter valutakursen på balansedagen (dagskurs).

#### *Egenkapital (kapittel 5)*

Regnskapsloven skiller mellom *innskutt og opptjent egenkapital*. Innskutt egenkapital består av selskapskapital og overkursfond samt eventuell annen innskutt egenkapital, mens opptjent egenkapital består av eventuelle fond og annen egenkapital. *Fri egenkapital* er egenkapital som kan utdeles som utbytte i henhold til aksjelovens bestemmelser.

#### *Gjeld (kapittel 6)*

Gjeld omfatter *avsetning for forpliktelser, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld*. Avsetning for forpliktelser består av pensjonsforpliktelser, utsatt skatt og andre avsetninger. Små foretak skal balanseføre pensjonsforpliktelser som ikke er forsikret (fondsbasert). Tilsvarende kan små foretak unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser som er forsikret. Pensjonsforpliktelser knyttet til AFP-ordningen er ikke forsikret, men små foretak kan likevel

unnlate å balanseføre forpliktelse knyttet til fremtidig AFP-uttak. Dersom ansatte har valgt å ta ut AFP-pensjon, må forpliktelsen balanseføres. Små foretak skal regnskapsføre utsatt skatt, men kan unnlate å balanseføre netto utsatt skattefordel.

*Resultatregnskapet (kapittel 7)*

*Opptjeningsprinsippet* regulerer inntektsføring (kapittel 7.1). På enkelte områder identifiserer regnskapsloven særlige unntak fra opptjeningsprinsippet:

- Små foretak kan inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført.
- Små foretak kan benytte de generelle vurderingsregler for børsnoterte verdipapirer.

Små foretak kan i tillegg gjøre unntak fra opptjeningsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak. NRS 8 åpner for følgende unntak fra opptjeningsprinsippet:

- Små foretak kan inntektsføre total salgssum, inklusiv vederlag for alle tilhørende service- og garantiytelser, på salgstidspunktet. Det skal i slike tilfeller foretas en avsetning for fremtidige utgifter til ytelsene.

*Sammenstillingsprinsippet* er det grunnleggende regnskapsprinsippet som bestemmer hvilken periode utgifter skal resultatføres (kapittel 7.2). Utgifter er vederlag ved anskaffelsen av ulike ressurser som råvarer, arbeidskraft og driftsmidler, mens kostnader er den periodiserte del av utgiften. Sammenstillingsprinsippet fastsetter at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Urealisert tap som er sannsynlig og kvantifiserbart, skal kostnadsføres.

På enkelte områder identifiserer regnskapsloven særlige unntak fra sammenstillingsprinsippet:

- Utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres.
- Finansieringsutgifter knyttet til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres
- Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret.
- Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler.
- Små foretak kan benytte variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost.

I tillegg gis små foretak adgang til å fravike sammenstillingsprinsippet dersom det kan anses som god regnskapsskikk for små foretak. NRS 8 åpner for følgende avvik fra sammenstillingsprinsippet:

- Små foretak kan unnlate å balanseføre utsatt skattefordel.
- Små foretak kan kostnadsføre egne utgifter til utvikling av immaterielle eiendeler.
- Små foretak kan unnlate å gjøre avsetninger for usikre forpliktelser knyttet til periodisk vedlikehold og fremtidige fjernings- og opprydningsutgifter.
- Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser knyttet til fremtidige AFP-uttak.

Ved *endring av regnskapsestimat* skal virkningen resultatføres i samme periode som estimatet endres, med mindre resultatføring kan utsettes i samsvar med NRS 8 (kapittel 7.3).

*Ekstraordinære poster* er vesentlig vinning og tap ved transaksjoner eller hendelser som er uvanlige og som forventes å forekomme sjelden eller uregelmessig. Små foretak kan velge å resultatføre virkningen av prinsippendringer. Små foretak kan videre velge å resultatføre

korrigerer av vesentlige feil. Virkningen av prinsippendring og feil i tidligere årsregnskap måles på tidspunktet for inngående balanse og spesifiseres som ekstraordinære poster hvis resultatført.

#### *Fjorårstall (kapittel 3.3)*

Både i resultatregnskap og i balanse skal tilsvarende tall fra foregående regnskapsår vises. Små foretak kan unnlate å omarbeide fjorårstallene. Dersom små foretak velger å føre virkning av prinsippendringer og korrigerer av feil i tidligere årsregnskap direkte mot egenkapitalen skal imidlertid sammenlignbare fjorårstall utarbeides.

#### *Noteopplysninger (kapittel 8)*

Lovens krav til noteopplysninger er mindre omfattende for små enn øvrige foretak. Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. Opplysninger om antall aksjer og aksjeeiere, antall ansatte, ytelser til ledende personer, og lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer og aksjeeiere skal imidlertid alltid gis. Små foretak skal videre alltid gi opplysninger som er nødvendig for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, om opplysningene ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Dette innebærer blant annet at små foretak alltid må gi opplysninger om hendelser oppstått etter balansedagen når slik informasjon er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat.

Hvis anvendelsen av bestemmelsene i regnskapsloven ikke er tilstrekkelig for å gi et rettviseende bilde, skal det gis tilleggsopplysninger. Ethvert fravik fra regnskapsloven for å gi et rettviseende bilde skal angis og begrunnes.

I tilfeller små foretak har valgadgang og velger å benytte hovedregelen i regnskapsføringen må regnskapslovens hovedkrav til noteopplysninger for øvrige foretak og relevante Norske regnskapsstandarder (NRS) benyttes.

#### *Årsberetning (kapittel 9)*

Regnskapspliktige skal for hvert regnskapsår utarbeide årsberetning. Årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Små foretak skal i årsberetningen som minimum gi opplysninger om arten av virksomheten og hvor den drives, gi en rettviseende oversikt over utvikling og resultat av virksomhet og stilling, redegjøre for om foretaket kan drives videre (fortsatt drift), gi opplysninger om arbeidsmiljø og likestilling mellom kjønnene, samt gi opplysninger om forhold som kan påvirke det ytre miljø.

Forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap skal opplyses i årsberetning hvis det ikke fremgår av årsregnskapet. Det anbefales at opplysningen gis i tilknytning til resultatregnskapet, eventuelt i årsberetningen.

## 1. Innledning

Regnskapsplikten følger av regnskapsloven § 1-2. Som årsregnskapspliktige regnes:

1. aksjeselskaper
2. allmennaksjeselskaper
3. statsforetak
4. selskap som er definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, med unntak av
  - interkommunale selskaper
  - selskap som ikke er partrederi og som i året har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar,
5. finansinstitusjoner og andre foretak som det føres tilsyn med etter lov 7. desember 1956 nr 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel mv. § 1
6. verdipapirfond
7. samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har hatt salgsinntekter over to millioner kroner,
8. boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd,
9. andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
10. stiftelser,
11. enhver som driver enkeltpersonforetak og som i året samlet har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk,
12. andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av lov har regnskapsplikt etter regnskapsloven.
13. utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning,

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

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

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

Regnskapslovens hovedbestemmelser gjelder for alle regnskapspliktige, men små foretak kan velge å benytte nærmere angitte forenklinger. Definisjonen av små foretak er gitt i regnskapsloven § 1-6, og omtalt nærmere i NRS 8 kapittel 1.2.

Formålet med forenklingene for små foretak er å redusere disse foretakenes utgifter til utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning. Nytteverdien av relevant regnskapsinformasjon må vurderes mot de utgifter som påløper og de ressurser som kreves ved utarbeidelse av årsregnskapet. Det er færre eksterne brukergrupper av små foretaks regnskaper sammenlignet

med større foretaks regnskaper. I tillegg kan brukernes informasjonsbehov være av en annen karakter enn for øvrige foretak.

I all hovedsak presenteres forenklingsreglene i loven. I tillegg åpner loven for utvikling av forenklingsregler for små foretak gjennom god regnskapsskikk. Denne differensieringen i regnskapsloven innebærer at små foretak har et annet regelsett å forholde seg til enn øvrige foretak. Norske regnskapsstandarder (NRS) er utarbeidet med tanke på øvrige foretak, og vil derfor i mange tilfeller ikke være tilpasset reglene for små foretak.

### ***1.1 NRS 8 God regnskapsskikk (GRS) for små foretak – Virkeområde og formål***

NRS 8 omfatter alle foretak som er definert som små foretak, jf. regnskapsloven § 1-6. Standarden skal supplere og fortolke de grunnleggende regnskapsprinsippene og regnskapslovens bestemmelser for øvrig.

Formålet med NRS 8 er å bidra til at årsregnskapet utarbeides innenfor de rammer loven gir, samtidig som årsregnskapet inneholder relevant og pålitelig informasjon. Kravet til relevant informasjon må avveies mot ressursbruken. Reglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevenende for den regnskapspliktige, men reglene må samtidig ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet.

Når små foretak velger å benytte forenklingsreglene som følger av loven og NRS 8, vil regnskapsføringen normalt gi løsninger som avviker fra bedre periodisering og god regnskapsskikk generelt. God regnskapsskikk for små foretak vil således ikke alltid gi den beste teoretiske løsningen, og begrepet må derfor forstås i forhold til kostnad/nytte betraktningen.

For de forhold og poster som ikke behandles i NRS 8, vises det til de relevante regnskapsstandarder.

I NRS 8 presenteres forenklingsreglene og andre forhold som gjelder spesielt for små foretak i uthevet tekst. Forenklingsreglene for små foretak er også listet opp i Vedlegg 1 til standarden. Materielle endringer i standarden siden sist oppdatering, er markert med en strek på høyre side av teksten, og oppsummert i Vedlegg 2 til standarden.

### ***1.2 Definisjon av små foretak***

Etter regnskapsloven § 1-6 er små foretak regnskapspliktige som ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier:

1. salgsinntekt: 60 millioner kroner,
2. balansesum: 30 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Morselskaper regnes som små bare dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet. Vurderingen skal hensynta alle datterselskaper, også de som skal utelates fra konsolidering etter regnskapsloven § 3-8. "Konsernet sett som en enhet" omfatter imidlertid ikke den regnskapspliktige morens eventuelle eget morselskap. Ved vurdering av kriteriene i konsern kan salg til andre selskaper i konsernet, mellomværende med, og aksjeeie i andre konsernselskaper elimineres.

Ved kjøp av datterselskap i løpet av året inkluderes salgsinntektene i datterselskapet fra oppkjøpstidspunktet. Ved salg av datterselskap i løpet av året eller ved reduksjon av eierandel i løpet av året slik at selskapet ikke lenger er et datterselskap, kan datterselskapets salgsinntekter holdes utenom beregningen av sum salgsinntekter i salgsåret. Er datterselskapet som selges konsernets eneste gjenværende datterselskap innebærer dette at morselskapets tall kan legges til grunn for beregning av verdier i året datterselskapet selges, men konsernet må inkluderes som en enhet ved beregning av verdiene året før salgsåret. Tilsvarende som for salgsinntekter kan årsverk i datterselskap som selges holdes utenfor ved beregning av antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret.

Store foretak jf. regnskapsloven § 1-5 kan ikke defineres som små foretak selv om kriteriene over er oppfylt. Store foretak omfatter allmennaksjeselskaper, selskaper med børsnoterte aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner samt andre foretak, dersom fastsatt i forskrift.

Datterselskap som oppfyller vilkårene i § 1-6 kan anvende forenklingsreglene for små foretak fullt ut i selskapsregnskapet, selv om konsernet som helhet ikke er lite. Datterselskapets selskapsregnskap må i så fall omarbeides til konsernets regnskapsprinsipper for å inngå i konsernregnskapet. Morselskaper regnes derimot som små bare dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet. Forenklingsreglene for små foretak kan derfor ikke anvendes i morselskapets selskapsregnskap dersom konsernet som helhet ikke er lite.

Salgsinntekter omfatter ikke skatter og avgifter direkte knyttet til salget. Dette innebærer at f.eks. merverdiavgift, flyseteavgift, sukkeravgift og bensinavgift ikke inngår i beløpsgrensen som skal vurderes i forhold til salgssinntektsvilkåret. Inntektskriteriet gjelder inntekter fra den regnskapspliktiges hovedvirksomhet. Det innebærer eksempelvis at det er leieinntekter som skal vurderes i forhold til inntektskriteriet i en utleievirksomhet.

Dersom et selskaps hovedaktivitet er investeringsvirksomhet skal avkastningen på investeringene inngå i salgssinntektene. Avkastning inkluderer både realiserte og urealiserte resultatførte beløp, og negativ avkastning (resultatførte tap og nedskrivning) kommer til fradrag.

Det er de faktiske regnskapstallene basert på de faktisk benyttede regnskapsprinsippene som skal legges til grunn ved vurderingen av beløpsgrensene, ikke det tallene ville ha vært om foretaket hadde valgt å benytte andre prinsipper. Eksempelvis påvirker valgt prinsipp for regnskapsføring av anleggskontrakter, fullført kontrakt metode eller løpende avregningsmetode, den tidsmessige fordelingen av salgssinntekter. Balansesummen kan også påvirkes av dette prinsippvalget.

Ved beregning av antallet årsverk sysselsatt i regnskapsåret, vil det normalt være tilstrekkelig å beregne et gjennomsnitt av antall årsverk ved regnskapsårets begynnelse og regnskapsårets slutt. I den grad antall ansatte varierer sterkt ved ulike sesonger må det foretas en mer nøyaktig beregning.

Ved vurdering av om et foretak kan anvende NRS 8 ved utarbeidelse av årsregnskapet skal grensene måles for det året/den balansedagen som vurderes, og for foregående år/balansedag. Foretak som er over grensene i regnskapsåret, men var under grensene i året før regnskapsåret, kan likevel følge reglene for små foretak også i regnskapsåret. Foretak som er

under grensene i regnskapsåret, men som var over grensene i de to årene før regnskapsåret, kan ikke følge reglene for små foretak i regnskapsåret. Reglene illustreres i følgende tabell.

År	Foretakets størrelse	Regelverk
Stiftelsesåret*	Små	Små
2	Øvrige	Små
3	Små	Små
4	Små	Små
5	Øvrige	Små
6	Øvrige	Øvrige
7	Små	Øvrige
8	Små	Små
9	Øvrige	Små
10	Øvrige	Øvrige
11	Øvrige	Øvrige

Stiftelsesåret er første regnskapsår for et nyetablert foretak. Dette regnskapsåret kan være inntil 18. måneder, jf. regnskapsloven § 1-7. Ved nyetablering legges forholdene første regnskapsår til grunn. Oppfyller foretaket vilkårene etter regnskapsloven § 1-6 første regnskapsår, vil foretaket således kunne legge NRS 8 til grunn både stiftelsesåret og andre regnskapsår. Dette er illustrert i tabellen ovenfor. Foretak som er under grensene **kun** i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklete regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år. Nyetablerte foretak som faller inn under definisjonen av små foretak, men som er i en vekstfase, og som derfor trolig i løpet av relativt kort tid ikke vil oppfylle vilkårene i regnskapsloven § 1-6, bør vurdere å anvende regnskapslovens hovedbestemmelser.

## 2. Gjeldende regler

I tillegg til bestemmelsene i regnskapsloven vil Norske regnskapsstandarder (NRS) og enkelte bestemmelser i bokføringsloven, aksjeloven og skatteloven være av betydning for utarbeidelsen av årsregnskapet.

### 2.1 Regnskapsloven

Regnskapsloven inneholder egne bestemmelser om innholdet i årsregnskapet og årsberetningen, grunnleggende regnskapsprinsipper, vurderingsregler, regnskapsoppstilling og notekrav for små foretak.

#### 2.1.1 Årsregnskap og årsberetning

For små foretak består årsregnskapet av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger, jf. regnskapsloven § 3-2. Små foretak kan i tillegg velge å utarbeide kontantstrømoppstilling og oppstilling av endringer i egenkapitalen. Morselskap i konsern som faller under grensen for små foretak, kan videre velge å utarbeide konsernregnskap.

Dersom små foretak velger å utarbeide konsernregnskap, kan de forenklede reglene for små foretak legges til grunn også i konsernregnskapet. Konsernregnskapet må utarbeides etter ensartede regnskapsprinsipper og vurderingsregler, men prinsippene i konsernselskapenes selskapsregnskaper kan avvike fra anvendte prinsipper i konsernregnskapet. Morselskapet bør anvende konsernets regnskapsprinsipper i selskapsregnskapet.

Årsberetningen for små foretak skal inneholde følgende, jf. regnskapsloven § 3-3:

- Opplysninger om arten av virksomheten og hvor den drives
- En rettvise oversikt over utvikling og resultat av foretakets virksomhet og av dets stilling
- Opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter
- Redegjørelse for fortsatt drift
- Redegjørelse for arbeidsmiljøet
- Redegjørelse for likestilling mellom kjønnene (faktisk tilstand og tiltak)
- Redegjørelse for diskriminering
- Opplysninger om forhold som kan påvirke det ytre miljø
- Resultatdisponering, dersom det ikke fremgår av årsregnskapet

Dersom det frivillig utarbeides konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet.

Øvrige foretak skal i tillegg gi følgende informasjon, jf. regnskapsloven § 3-3a:

- Beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer
- Redegjørelse for foretakets fremtidige utvikling
- Henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp i årsregnskapet
- Opplysninger om styring av finansiell risiko

Små foretak kan velge å gi den informasjon som er obligatorisk for øvrige foretak.

### 2.1.2 *Rettvisende bilde*

Etter regnskapsloven § 3-2a er det et overordnet krav at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av foretakets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Hvis anvendelsen av en bestemmelse i regnskapsloven kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller ikke gir et rettvisende bilde, skal bestemmelsen fravikes for å innfri dette. I så fall skal det også gis tilleggsopplysninger i note, der ethvert fravik fra regnskapsloven for å gi et rettvisende bilde skal angis og begrunnes konkret og fullstendig med opplysning om betydningen fraviket har for eiendeler og gjeld, finansiell stilling og resultat.

**Kravet om å gi et rettvisende bilde er likevel ikke til hinder for å anvende forenklingsreglene for små foretak. Anvendelsen av forenklingsreglene vil således i seg selv ikke utløse noen vurdering opp mot kravet om å gi et rettvisende bilde, og dermed heller ingen plikt til å fravike forenklingsregelen eller gi angivelse i noter som nevnt ovenfor.**

### 2.1.3 *Grunnleggende regnskapsprinsipper*

Regnskapsloven legger til grunn at regnskapsføringen skal bygge på ti grunnleggende prinsipper, jf. regnskapsloven kapittel 4:

- Transaksjonsprinsippet (regnskapsloven § 4-1 nr 1)
- Opptjeningsprinsippet (regnskapsloven § 4-1 nr 2)
- Sammenstillingsprinsippet (regnskapsloven § 4-1 nr 3)
- Forsiktighetsprinsippet (regnskapsloven § 4-1 nr 4)
- Sikringsprinsippet (regnskapsloven § 4-1 nr 5)
- Kravet til beste estimat (regnskapsloven § 4-2)
- Kongruensprinsippet (regnskapsloven § 4-3)
- Konsistent og ensartet prinsippanvendelse (regnskapsloven § 4-4)
- Forutsetning om fortsatt drift (regnskapsloven § 4-5)
- God regnskapsskikk (regnskapsloven § 4-6)

Små foretak er i regnskapsloven § 4-1 annet ledd gitt unntak fra tre av periodiseringsprinsippene. **Små foretak kan:**

- **gjøre unntak fra prinsippet om at inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet) når dette er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak,**
- **gjøre unntak fra prinsippet om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet) når dette er i samsvar med god regnskapsskikk for små foretak, og**
- **fravike prinsippet om sikring.**

I henhold til lovens hovedbestemmelse skal virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3. **Små foretak kan velge å resultatføre både virkningen av prinsippendring og korrigerende av feil.**

Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid, jf. regnskapsloven § 4-4. Dette grunnleggende regnskapsprinsippet gjelder i utgangspunktet for alle foretak. Regnskapsloven bygger på at prinsippendringer bare kan foretas når endringen gir bedre periodisering. Lovens hovedbestemmelser vil normalt gi bedre

periodisering enn særreglene for små foretak. Dersom særreglene for små foretak skal få praktisk betydning, må små foretak ha anledning til å endre regnskapsprinsipp selv om prinsippendringen ikke gir bedre periodisering. **Små foretak kan derfor endre regnskapsprinsipp mellom regnskapsperioder uavhengig av kravet til bedre regnskapsmessig periodisering, når prinsippendringen er foretatt på grunnlag av en relevant kostnad/nytte betraktning.** Nytteverdien av relevant regnskapsinformasjon må vurderes mot de utgifter som påløper og de ressurser som kreves ved utarbeidelse av årsregnskapet. **Det er imidlertid ikke adgang til å anvende ulike regnskapsprinsipper for like poster i samme regnskapsperiode.** Regnskapsloven krever at endringer av regnskapsprinsipp skal begrunnes i note og at det skal opplyses om virkningen av prinsippendringen.

Små foretak kan velge mellom å korrigere virkningen av en prinsippendring direkte mot egenkapitalen, eller å resultatføre virkningen. **Dersom virkningen av prinsippendringer resultatføres, skal virkningen klassifiseres som en ekstraordinær post dersom den er vesentlig.** Regnskapsføringen av virkningen av prinsippendringer må være ensartet og konsistent. Dette innebærer at dersom virkningen av en prinsippendring korrigeres direkte mot egenkapitalen i en periode, må virkningen av alle prinsippendringer i samme periode korrigeres direkte mot egenkapitalen. **Når regnskapsprinsipp knyttet til en regnskapspost endres flere ganger, må virkningen av prinsippendringen behandles likt hver gang prinsippet endres.** Dersom et foretak f.eks. velger å implementere NRS 6 Pensjonskostnader for fondsbaserte ordninger, og velger å korrigere virkningen mot egenkapitalen, må virkningen av at foretaket på et senere tidspunkt velger å unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelsene, korrigeres mot egenkapitalen på tilsvarende måte. **Dette gjelder uavhengig av hvordan virkningen av andre prinsippendringer i samme periode regnskapsføres.**

#### **2.1.4 Vurderingsregler**

Regnskapslovens vurderingsregler bygger på de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4. I tillegg til unntakene fra de grunnleggende regnskapsprinsippene definerer loven enkelte unntak fra vurderingsreglene som små foretak kan velge å benytte, jf. regnskapsloven § 3-1:

- **Små foretak kan alltid benytte variabel tilvirkningskost ved beregning av anskaffelseskost, jf. regnskapsloven § 5-4.**
- **Små foretak kan anvende FIFO-metoden ved tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle eiendeler, jf. regnskapsloven § 5-5.**
- **Små foretak kan legge laveste verdis prinsipp til grunn for markedsbaserte finansielle omløpsmidler, jf. regnskapsloven § 5-8.**
- **Små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning, jf. regnskapsloven § 5-9a.**
- **Små foretak kan unnlate å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser, jf. regnskapsloven § 5-10**
- **Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler, jf. regnskapsloven § 5-11.**
- **Små foretak kan vente med å inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter til kontrakten er fullført, jf. regnskapsloven § 5-12.**
- **Ved fusjon eller fisjon av små foretak kan eiendeler og gjeld i de fusjonerende/fisjonerende foretakene videreføres til balanseførte verdier (kontinuitetsmetoden) uavhengig av fusjonens/fisjonens form og reelle innhold, jf. regnskapsloven § 5-16.**

Et foretak kan velge å benytte både hovedregler og særregler i samme regnskap. Den valgdgangen små foretak har mellom lovens hovedregler og særreglene kan imidlertid ikke tolkes utvidende. Med mindre det følger av NRS 8, kan ikke små foretak legge noen mellomløsning til grunn. Dette innebærer f.eks. at små foretak ikke kan velge å beregne anskaffelseskost til variabel tilvirkningskost med tillegg for enkelte faste tilvirkningskostnader. De prinsipper som benyttes må beskrives i noter til regnskapet, jf. NRS 8 kapittel 8.2.

### **2.1.5 Regnskapsoppstillinger**

Små foretak skal benytte samme oppstillingsplan for resultatregnskap og balanse som øvrige foretak, jf. regnskapsloven §§ 6-1 og 6-2. Små foretak er etter regnskapsloven § 3-2 unntatt fra kravet om å utarbeide kontantstrømsoppstilling. Foretakene kan velge å presentere en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen. I NRS 8 er regnskapsoppstillingene nærmere omtalt i kapittel 3.

### **2.1.6 Forenklede notekrav**

Små foretak kan velge å benytte forenklede notekrav, jf. regnskapsloven § 7-1, jf. §§ 7-35 til 7-45. Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. Opplysninger som nevnt i §§ 7-42 til 7-45 skal imidlertid alltid gis. Små foretak skal videre gi opplysninger utover kravene i §§ 7-35 til 7-45 når det er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat, og opplysningene ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Hvis anvendelsen av bestemmelsene i regnskapsloven ikke er tilstrekkelig for å gi et rettviseende bilde, skal det gis tilleggsopplysninger. Ethvert fravik fra regnskapsloven for å gi et rettviseende bilde skal angis og begrunnes konkret og fullstendig med opplysning om betydningen fraviket har for eiendeler og gjeld, finansiell stilling og resultat.

Utarbeides frivillig konsernregnskap kan opplysninger som ikke er av betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat utelates fra noteopplysningene til konsernregnskapet. Videre må opplysninger som er nødvendige for å bedømme konsernets stilling og resultat tas med. Bestemmelsene om opplysninger i forbindelse med krav til å gi et rettviseende bilde gjelder tilsvarende for konsernregnskapet.

Velger små foretak å regnskapsføre i henhold til hovedreglene, må relevante notekrav i §§ 7-2 til 7-34 og Norske regnskapsstandarder (NRS) følges, med mindre annet følger av denne eller andre Norske regnskapsstandarder (NRS).

I NRS 8 er noteopplysningene omtalt fortløpende i tilknytning til omtalen av den enkelte regnskapspost, samt i en samlet oversikt i kapittel 8.

## **2.2 Øvrige Norske regnskapsstandarder (NRS)**

Øvrig Norske regnskapsstandarder enn NRS 8 er primært utarbeidet for foretak som ikke er små. Kravene i disse vil i mange tilfeller være for omfattende og kompliserte i forhold til det informasjonsbehov som eksisterer i små foretak. Dette er bakgrunnen for at regnskapsloven åpner for differensiering mellom små og øvrige foretak, og danner grunnlag for utviklingen av god regnskapsskikk for små foretak. Etersom små foretak kan velge å benytte hovedreglene i regnskapsloven og kravene til øvrige foretak i Norske regnskapsstandarder, redegjøres det kort for enkelte sentrale punkter i hovedreglene i tilknytning til de aktuelle postene.

Dersom små foretak velger å bruke en annen regnskapsstandard enn denne på et område, kan ikke foretaket avvike fra vedkommende standards krav med mindre annet fremgår av NRS 8.

### ***2.2.1 Ikke-økonomisk formål***

Visse regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning til formål kan fravike transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet samt regnskapslovens oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse. Fravik kan kun gjøres dersom de er hjemlet i en regnskapsstandard for slike regnskapspliktige. NRS har utgitt NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.

### ***2.2.2 Internasjonale regnskapsstandarder***

Regnskapsloven åpner for at de regnskapspliktige kan velge å anvende internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) som fastsatt i forskrifter om IFRS, jf. regnskapsloven § 3-9. I tillegg er det foreslått en forskrift til regnskapsloven som åpner for anvendelse av forenklet IFRS i datterselskaper, tilknyttede selskaper, felleskontrollerte virksomheter og morselskap som inngår i IFRS rapporterende konsern.

Hvis foretaket velger et av de to regelsettene beskrevet i forrige avsnitt, må regelsettet velges fullt ut. Overgang til internasjonale regnskapsstandarder kan være komplisert og kostnadskrevende. Det antas derfor at anvendelse av IFRS er mest aktuelt for små foretak som inngår i regnskapet til et IFRS rapporterende konsern.

## ***2.3 Annen relevant lovgivning***

Regnskapsføring skal bygge på realiteter fremfor formaliteter. Det innebærer at verken bokføringslovgivningen, aksjelovgivningen, skattelovgivningen eller andre lover skal styre regnskapsføringen. Bokføring-, aksje- og skattelovgivningen påvirker imidlertid NRS 8.

### ***2.3.1 Bokføringslovgivningen***

Bokføringsreglene er gitt i en egen lov om bokføring, herunder regler om dokumentasjon av balansen.

### ***2.3.2 Aksjelovgivningen***

Aksjelovgivningen regulerer de selskapsrettslige sidene ved aksjeselskapsformen. NRS 8 er utarbeidet innenfor de selskapsrettslige rammer aksjeloven representerer.

### **2.3.2.1 Utbytte og konsernbidrag**

Utbytte reguleres i aksjeloven § 8-1. Samme regler gjelder også i forhold til konsernbidrag. Utbytte kan deles ut av årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår og annen egenkapital etter fradrag for:

1. udekket underskudd;
2. balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel;
3. den samlede pålydende verdi av eventuelle egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår. I ervervsåret skal hele vederlaget, ikke bare pålydende, gå til fradrag;
4. kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-9 som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av fri egenkapital;
5. den del av årsoverskuddet som etter lov eller vedtekter skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte.

Utbyttegrunnlaget begrenses videre fordi egenkapital etter avsetning til utbytte minst må tilsvare 10 % av balansesummen, med mindre reglene om kapitalnedsettelse følges.

### **2.3.2.2 Utgifter til stiftelse, emisjon og fusjon/fisjon**

Utgifter til stiftelse dekkes av stifterne enten direkte eller ved at det innbetales en overkurs som minst dekker utgiftene. Utgifter til emisjon kan dekkes av overkurs, overkursfond eller fri egenkapital, jf. aksjeloven § 2-5.

### **2.3.2.3 Handleplikt ved tapt egenkapital**

Det fremgår av aksjeloven § 3-5 at styret har handleplikt dersom et selskap har lavere egenkapital enn det som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. En handleplikt oppstår også dersom selskapets reelle egenkapital er mindre enn halvparten av aksjekapitalen. I den grad NRS 8 åpner for regnskapsføring som innebærer at balanseført egenkapital er høyere enn reell egenkapital, f.eks. adgangen til å unnlate å regnskapsføre pensjonsforpliktelser som er forsikret, må selskapets styre være spesielt oppmerksom på at handleplikten er knyttet til reell egenkapital.

## **2.3.3 Skattelovgivningen**

I henhold til skatteloven § 14-4 annet ledd skal den regnskapsmessige periodiseringen legges til grunn for skattemessig behandling, med mindre det er gitt særskilte skatteregler. Skatteloven har egne periodiseringsbestemmelser som regulerer de fleste områder. Herav oppstår såkalte midlertidige forskjeller som gir opphav til utsatt skatt og utsatt skattefordel. Permanente forskjeller (skattefrie inntekter og ikke-fradragsberettigede kostnader) påvirker også skattegrunnlaget. I noen tilfeller vil en kostnad/nytte betraktning kunne tilsi at skattereglene kan legges til grunn for regnskapsføringen. I den grad dette er aktuelt, vil det fremgå av NRS 8.

### 3. Regnskapsoppstillinger, valuta, språk og regnskapsår

Bestemmelsene om regnskapsoppstillingene er gitt i regnskapsloven kapittel 6. Små foretak skal benytte samme oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse som øvrige foretak.

Sammenslåing av poster i resultatregnskap og balanse skal skje når dette gjør regnskapet mer oversiktlig. Poster under egenkapitalen kan imidlertid ikke slås sammen. Postene i oppstillingsplanene skal oppdeles dersom forholdene tilsier det. Motregning av poster i oppstillingsplanen tillates ikke, med mindre det følger av god regnskapsskikk.

Kapittel 4, 5 og 6 i NRS 8 omhandler balansepostene, og fremstillingen følger oppstillingsplanen for balansen i regnskapsloven § 6-2 første ledd. I kapittel 7 om resultatregnskapet redegjøres det nærmere for spesielle poster når behandlingen ikke følger av redegjørelsen for vurderingsreglene gitt i tilknytning til balansepostene.

#### 3.1 Resultatregnskapet

I resultatregnskapet er de ulike inntekter og kostnader gruppert som driftsinntekter, driftskostnader, finansinntekter og finanskostnader. Driftsresultatet skal spesifiseres på egen linje. Det skal videre skilles mellom ordinære og ekstraordinære poster i oppstillingen. Finansposter inngår i ordinært resultat før skattekostnad. Skattekostnaden skal deles i skattekostnad på ordinært resultat og skattekostnad på ekstraordinært resultat. Foretaket kan velge om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen, i noter eller i årsberetningen. Det anbefales at opplysningen gis i tilknytning til resultatregnskapet, eventuelt i årsberetningen.

I NRS 8 er poster i resultatoppstillingen omhandlet i kapittel 7.

##### 3.1.1 Resultatregnskapet etter art

Resultatregnskapet etter art skal ha følgende oppstillingsplan, jf. regnskapsloven § 6-1:

1. Salgsinntekt
2. Annen driftsinntekt
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad
10. Driftsresultat
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern
18. Annen finanskostnad
19. Ordinært resultat før skattekostnad
20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. Ekstraordinære poster

23. Skattekostnad på ekstraordinære poster
24. Årsresultat

### **3.1.2 Resultatregnskapet etter funksjon**

Resultatregnskapet kan som et alternativ følge en funksjonsinndelt oppstillingsplan. Resultatregnskapet etter funksjon skal ha følgende oppstillingsplan, jf. regnskapsloven § 6-1a:

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

Det antas at de fleste små foretak fortsatt vil følge en artsinndelt oppstillingsplan. Regnskapsstandarden omtaler derfor kun klassifikasjon i resultatregnskapet i henhold til artsinndelt resultatregnskap.

#### *Noteopplysninger*

Dersom en funksjonsinndelt oppstillingsplan er valgt, må driftskostnadene spesifiseres etter sin art i note, jf. regnskapsloven § 7-38:

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

Opplysningene skal gis med sammenligningstall for foregående år.

### **3.2 Balansen**

Balansen skal inndeles i anleggsmidler, omløpsmidler, egenkapital og langsiktig og kortsiktig gjeld. I NRS 8 er eiendeler omhandlet i kapittel 4, gjeld er omhandlet i kapittel 6 og egenkapital er redegjort for i kapittel 5.

#### **3.2.1 Balansen inndelt i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld**

Balansen inndelt i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld skal ha følgende oppstillingsplan, jf. regnskapsloven § 6-2 første ledd:

## EIENDELER

## A. Anleggsmidler

## I. Immaterielle eiendeler

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
3. Utsatt skattefordel
4. Goodwill

## II. Varige driftsmidler

1. Tomter, bygninger og annen fast eiendom
2. Maskiner og anlegg
3. Skip, rigger, fly og lignende
4. Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

## III. Finansielle anleggsmidler

1. Investeringer i datterselskap
2. Investeringer i annet foretak i samme konsern
3. Lån til foretak i samme konsern
4. Investeringer i tilknyttet selskap
5. Lån til tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet
6. Investeringer i aksjer og andeler
7. Obligasjoner
8. Andre fordringer

## B. Omløpsmidler

## I. Varer

## II. Fordringer

1. Kundefordringer
2. Andre fordringer
3. Krav på innbetaling av selskapskapital

## III. Investeringer

1. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
2. Markedsbaserte aksjer
3. Markedsbaserte obligasjoner
4. Andre markedsbaserte finansielle instrumenter
5. Andre finansielle instrumenter

## IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende

## EGENKAPITAL OG GJELD

## C. Egenkapital

## I. Innskutt egenkapital

1. Selskapskapital
2. Overkursfond
3. Annen innskutt egenkapital

## II. Opptjent egenkapital

1. Fond
2. Annen egenkapital

## D. Gjeld

## I. Avsetning for forpliktelser

1. Pensjonsforpliktelser
2. Utsatt skatt
3. Andre avsetninger for forpliktelser

## II. Annen langsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Obligasjonslån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Øvrig langsiktig gjeld

## III. Kortsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Sertifikatlån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Leverandørgjeld
5. Betalbar skatt
6. Skyldige offentlige avgifter
7. Annen kortsiktig gjeld

### 3.2.2 Balansen etter likviditet

Balansen kan inndeles etter likviditet dersom likviditetsoppstilling gir mer relevante og pålitelige opplysninger, jf. regnskapsloven § 6-2 fjerde ledd. Det er et krav at opplysningene for øvrig er spesifisert på tilsvarende måte som i den ordinære balanseoppstillingen (se NRS 8 kapittel 3.2.1).

### 3.3 Sammenligningstall

Resultatregnskapet og balansen skal ifølge regnskapsloven § 6-6 vise tall for inneværende og foregående regnskapsår for hver regnskapspost. Hensikten med å vise tall for to år ved siden av hverandre er at det skal være mulig å sammenligne tallene, for på den måten å kunne danne seg et bilde av selskapets utvikling.

Dersom det skal være mulig å danne seg et bilde av foretakets utvikling, må fjorårstallene være sammenlignbare. Fjorårets tall skal derfor som hovedregel omarbeides dersom dette er nødvendig for å oppnå sammenlignbarhet. Det betyr at det er de omarbeidede tallene som skal vises som fjorårstall, ikke de regnskapstall som formelt ble fastsatt for fjoråret.

**Små foretak er unntatt fra plikten til å omarbeide sammenligningstall, jf. regnskapsloven § 6-6.** Det innebærer at små foretak kan vise det vedtatte fjorårsregnskapet som sammenligningstall, også i tilfeller hvor tallene ikke er sammenlignbare.

#### 3.3.1 Virkning av prinsippendring og korrigerende av feil

Små foretak kan velge å resultatføre virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap, jf. regnskapsloven § 4-3. Virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil måles på tidspunktet for inngående balanse.

##### *Resultatføring av effekten*

**Små foretak skal klassifisere virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil som ekstraordinære når de ikke er uvesentlige.** Når slike poster klassifiseres som ekstraordinære vil ordinært resultat i prinsippendringensåret bli sammenlignbart med ordinært resultat i senere års regnskap.

##### *Alternativ føring mot egenkapitalen*

Dersom virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil føres direkte mot egenkapitalen, vil fjorårstallene ikke være sammenlignbare med årets tall. **Når små foretak velger å føre virkningen av prinsippendringene og korrigerende av feil direkte mot**

**egenkapitalen, skal fjorårstallene derfor omarbeides slik at både balansetallene og tallene i resultatregnskapet blir sammenlignbare.**

Ved prinsippendring innebærer omarbeidelse av sammenligningstallene at fjorårets regnskapstall stilles opp som om det nye prinsippet også hadde vært benyttet foregående år. For å oppnå dette må en gå tilbake til begynnelsen av forrige regnskapsår for å fastsette inngående balanse etter det nye regnskapsprinsippet.

Feil i tidligere regnskap korrigeres ved at sammenligningstallene endres og vises som om feilen ikke hadde skjedd.

### **3.3.2 Noteopplysninger**

Dersom regnskapstallene er omarbeidet, skal dette opplyses om i note, jf. regnskapsloven § 7-35. Omarbeidingen skal forklares.

Når resultatet av en prinsippendring eller feil resultatføres som en ekstraordinær post, skal det ifølge regnskapsloven § 7-41 gis noteopplysning om størrelse og art av den ekstraordinære posten.

### **3.4 Kontantstrømsoppstilling**

Små foretak er etter regnskapsloven § 3-2 unntatt fra kravet om å utarbeide kontantstrømsoppstilling.

### **3.5 Oppstilling av endringer i egenkapitalen**

Foretakene kan velge å presentere en egen oppstilling av endringer i egenkapitalen.

### **3.6 Valuta og språk**

Årsregnskapet presenteres som regel i norske kroner, men loven åpner for unntak. Unntakene er beskrevet i NRS 8 kapittel 10.2.6. Det skal opplyses om prinsipper for omregning av utenlandsk valuta, jf. regnskapsloven § 7-35 første ledd. Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk.

### **3.7 Regnskapsår**

Regnskapsåret skal som hovedregel følge kalenderåret, jf. regnskapsloven § 1-7. Avvikende regnskapsår kan benyttes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Kravet om at avvikende regnskapsår skal øke informasjonsverdien innebærer at for eksempel reduserte kostnader ved regnskapsavleggelse ikke kan benyttes som begrunnelse. Ved vurdering av hva som konkret skal til for at avvikende regnskapsår kan anvendes skal det sees hen til Skattedirektoratets dispensasjonspraksis. Skattedirektoratet har i sin vurdering lagt vekt på at den vesentligste delen av aktiviteten finner sted innenfor en periode på inntil 6 måneder. Eksempel på dette er vinteraktiviteter som drift av skitrekk.

Regnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak kan benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket. I tillegg kan Skattedirektoratet innvilge avvikende regnskapsår ved enkeltvedtak. Dette har vært gjort dersom et norsk foretak inngår i et internasjonalt forpliktende samarbeid med fordeling av kostnader og overskudd.

Første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan være kortere eller lengre enn 12 måneder, maksimalt 18 måneder. Ved oppløsning slutter regnskapsåret på oppløsningstidspunktet.

## 4. Eiendeler

Eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk er anleggsmidler. Øvrige eiendeler er omløpsmidler. Med varig menes at eiendelen er anskaffet for bruk i virksomheten og ikke i den hensikt å oppnå en gevinst ved å selge den. Det er foretakets hensikt med den enkelte eiendelen som er avgjørende for om den skal klassifiseres som anleggsmiddel eller omløpsmiddel.

Av dette følger at eiendeler som inngår i foretakets varekretsløp er omløpsmidler. Dette gjelder uavhengig av eiendelens art. Også større eiendeler som bygninger, tomter mv. er omløpsmidler hvis hensikten med anskaffelsen er videresalg.

Aksjer og andre verdipapirer skal klassifiseres etter de samme kriterier som andre eiendeler. Aksjer og andre verdipapirer som er lett omsettelige (børsnoterte), er omløpsmidler hvis det ikke foreligger særlige forhold som tilsier at de er ervervet for varig eie eller bruk.

Bankinnskudd, kontanter mv. er omløpsmidler, med mindre særlige forhold tilsier noe annet. Lang bindingstid på bankinnskudd kan være et slikt særlig forhold.

Balanseførte immaterielle eiendeler skal alltid klassifiseres som anleggsmiddel.

Dersom hensikten med en eiendel endres, skal den omklassifiseres. Beslutning om fremtidig salg av en eiendel som er klassifisert som anleggsmiddel, medfører i seg selv ikke at eiendelen skal omklassifiseres til omløpsmiddel. Det avgjørende er i hvilken grad hensikten med eiendelen endres. Et eksempel på at hensikten ikke er endret, er at man beslutter å selge en maskin man har hatt som anleggsmiddel, men at man velger å beholde maskinen i påvente av et bedre marked.

Før det foretas eventuell omklassifisering skal vurderingen av eiendelen fullføres etter de vurderingsregler som gjelder for eiendelen før omklassifiseringen.

Betingede eiendeler skal ikke balanseføres, og små foretak er unntatt fra kravet om noteopplysninger om betingede eiendeler i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Eiendeler i utenlandsk valuta omtales i kapittel 10.2.

### 4.1 Anskaffelseskost

#### 4.1.1 Ved kjøp

Eiendeler skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på det tidspunkt eiendelen anskaffes. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpsprisen med tillegg for kjøpsutgifter. Kjøpsutgifter er utgifter knyttet til kjøpet, så som toll, avgifter, provisjoner og transportutgifter, og indirekte innkjøpsutgifter. Det gjøres fradrag for rabatter (herunder også kontantrabatter) bonuser og kostnadsreducerende tilskudd.

#### 4.1.2 Ved egentilvirkning

Anskaffelseskost ved tilvirkning av varer og anleggsmidler er tilvirkningskost. Tilvirkningskost inkluderer direkte og indirekte variable og faste tilvirkningskostnader. Variable kostnader er kostnader som varierer i takt med produksjonen.

Som direkte variable kostnader regnes råstoffer, halvfabrikata, produksjonslønn og lignende. Med indirekte variable tilvirkningskostnader forstås kostnader som ikke kan henføres direkte til tilvirkningen av en enkelt vare, eksempelvis indirekte materialer (hjelpestoffer).

I faste tilvirkningskostnader inngår blant annet vedlikehold, fabrikkledelse, avskrivninger og renteutgifter. På grunn av kort tilvirkningstid vil renteutgifter normalt ikke inngå i anskaffelseskost for varelager. Finansieringsutgifter knyttet til tilvirkning av et anleggsmiddel kan kostnadsføres, jf. regnskapsloven § 5-4 tredje ledd.

**Små foretak kan velge å benytte kun variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost. Alle faste tilvirkningskostnader skal da resultatføres løpende.**

Eiendeler skal tilordnes anskaffelseskost spesifikt. For varer hvor dette ikke er hensiktsmessig anvendes FIFO-metoden (først inn, først ut) eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. Ombyttbare finansielle eiendeler, eksempelvis aksjer kjøpt på ulike tidspunkter til ulike kurser, skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost. **Små foretak kan velge å benytte FIFO-metoden ved tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle eiendeler.**

## **4.2 Virkelig verdi**

### **4.2.1 Anleggsmidler**

Virkelig verdi for anleggsmidler er det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdien. Bruksverdien er definert som summen av de diskonterte fremtidige forventede kontantstrømmer som driftsmidlet kan gi.

### **4.2.2 Omløpsmidler**

For omløpsmidler er virkelig verdi salgsverdien på et fremtidig salgstidspunkt med fradrag for salgskostnader (netto salgsverdi). Salgskostnader omfatter foruten salgs- og administrasjonskostnader også lagringskostnader. I tilfeller med særlig lang lagringstid er virkelig verdi nåverdien av fremtidig salgsverdi. Ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen skal hensyntas i estimatet for virkelig verdi. For aksjer mv. som omsettes på børs er virkelig verdi markedsverdien på balansedagen. Markedsverdien er børskurs eller tilsvarende observerbar størrelse.

## **4.3 Anleggsmidler**

Anleggsmidler er eiendeler som er ment til varig eie eller bruk. Normalt vil dette si eiendeler som ikke inngår i varekretsløpet.

Små foretak kan legge skattelovens bestemmelser til grunn også regnskapsmessig og kostnadsføre investeringer som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid under 3 år.

### 4.3.1 Immaterielle eiendeler

I balansen klassifiseres immaterielle eiendeler anskaffet til varig eie eller bruk under anleggsmidler i følgende grupper:

1. Forskning og utvikling (i det etterfølgende forkortet FoU)
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter (i det etterfølgende forkortet rettigheter)
3. Utsatt skattefordel
4. Goodwill

Et fellestrekk for immaterielle eiendeler er den usikkerhet som ofte knytter seg til fastsettelse av verdien av de fremtidige økonomiske fordelene. I de tilfeller det er behov for nærmere veiledning om vilkårene for balanseføring av immaterielle eiendeler vises til NRS Immaterielle eiendeler.

#### 4.3.1.1 Forskning og utvikling (FoU) og rettigheter

##### 4.3.1.1.1 Balanse- eller kostnadsføring

En immateriell eiendel må være identifiserbar og oppfylle visse vilkår for at den skal kunne balanseføres.

Behandlingen av kjøpte verdier er normalt enklere enn behandlingen av egenutvikling. Kjøpt FoU og kjøpte rettigheter balanseføres til anskaffelseskost. Et eventuelt verdifall tas hensyn til ved nedskrivning.

Regnskapsføring i forbindelse med SkatteFUNN-ordningen omtales i kapittel 7.1.1.2.5.

##### *Spesielt om egne utgifter*

For at egenutviklede verdier skal kunne balanseføres stilles følgende krav:

1. Resultatet av utviklingsarbeidet må kunne defineres som en særskilt immateriell eiendel. Egenutviklede generelle verdier (goodwill) kan ikke balanseføres.
2. Det må være en tilstrekkelig grad av sannsynlighet for fremtidig økonomisk fordel. Det er vanligvis knyttet større usikkerhet til immaterielle eiendeler, sammenlignet med andre eiendeler. Innsatsen må heller ikke ha karakter av vedlikehold, hvor hovedhensikten er å opprettholde eksisterende nivå.
3. Utgiftene må kunne skilles ut på en pålitelig måte.

For egne utgifter til FoU gir regnskapsloven § 5-6 en spesialregel slik at utgiftene kan kostnadsføres selv om kravene til balanseføring er oppfylt. NRS (F) Immaterielle eiendeler legger opp til at kostnadsføring etter regnskapsloven § 5-6 bare skal forekomme unntaksvis. **Små foretak kan likevel fritt velge å benytte seg av spesialregelen om kostnadsføring.**

Grensedragnin mellom FoU og egenutvikling av rettigheter kan være komplisert, med store krav til pålitelig skille i regnskapssystemet. Det kan også være vanskelig å skille utvikling av identifiserbare rettigheter fra utvikling av generelle verdier. Nytteverdien i form av bedre regnskapsinformasjon vil ikke alltid stå i forhold til kostnadene. På bakgrunn av dette og med hjemmel i regnskapsloven § 4-1, unntak fra sammenstillingsprinsippet for små foretak, utvides muligheten til å velge kostnadsføring. **Små foretak kan velge å kostnadsføre egne**

**utgifter til utvikling av rettigheter, på samme måte som egne utgifter til FoU kan kostnadsføres.**

#### *Anskaffelseskost*

Anskaffelseskost er definert i NRS 8 kapittel 4.1. **Hvis kravene til balanseføring av egne utgifter er oppfylt og balanseføring velges, kan små foretak også for FoU og rettigheter velge å benytte kun variable kostnader. Faste kostnader skal da resultatføres.**

Utgifter som er kostnadsført i ett regnskapsår kan ikke tilbakeføres og balanseføres i senere regnskapsår.

#### *4.3.1.1.2 Avskrivning og nedskrivning*

Balanseført FoU og rettigheter skal avskrives på en systematisk måte over forventet økonomisk levetid. Normalt vil lineære avskrivninger kunne benyttes. Den opprinnelige avskrivningsplanen skal justeres ved vesentlige endringer i forutsetningene.

De generelle reglene om nedskrivning gjelder også for FoU og rettigheter. Nedskrivning skal foretas hvis virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi. Ved vurderingen av egenutviklede verdier skal det tas hensyn til gjenstående utgifter. Hvis verdien av FoU eller andre rettigheter er nært knyttet til verdien av andre eiendeler, vurderes nedskrivningsbehov for disse samlet. Nedskrivning reverseres hvis grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. Det forutsettes at det foreligger ny og pålitelig informasjon som begrunner reverseringen.

#### *4.3.1.1.3 Spesifikasjon i regnskapet*

Balanseførte egne utgifter og anskaffelseskost ved kjøp klassifiseres under immaterielle eiendeler på de respektive linjer for henholdsvis:

1. Forskning og utvikling.
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter.

Kostnadsførte egne utgifter til FoU og/eller utvikling av rettigheter klassifiseres under de aktuelle kostnadsarter i resultatregnskapet.

Avskrivninger og nedskrivninger er driftskostnader og resultatføres på de respektive linjer i resultatregnskapet. Eventuell reversering av nedskrivning føres på samme linje som nedskrivninger.

#### *4.3.1.1.4 Noteopplysninger*

For egne utgifter til FoU og utvikling av rettigheter skal det etter regnskapsloven § 7-35 gis opplysninger om valg av regnskapsprinsipp med hensyn til balanseføring eller kostnadsføring.

Det følger av regnskapsloven § 7-39 at følgende opplysninger skal gis for sum immaterielle eiendeler, herunder FoU og rettigheter:

1. anskaffelseskost med spesifisering av balanseførte lånekostnader<sup>1</sup> knyttet til egentilvirkede anleggsmidler,
2. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,
3. samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger, og
4. avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret.

Det skal opplyses om økonomisk levetid, avskrivningsplan og eventuell endring i avskrivningsplan.

Det skal opplyses om utgifter som har gått med til FoU i regnskapsåret. Arten av FoU skal også angis. Dette notekravet gjelder uansett om utgiftene er balanse- eller kostnadsført.

Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående FoU motsvarer medgåtte samlede utgifter. Her menes akkumulerte utgifter knyttet til prosjekter som er igangværende ved regnskapsårets utgang.

#### *4.3.1.1.5 NRS Immaterielle eiendeler*

NRS 8 er i samsvar med NRS (F) Immaterielle eiendeler, med tillegg for den spesielle valgmuligheten som er åpnet for små foretak når det gjelder kostnads- eller balanseføring av egne utgifter for utvikling av rettigheter.

#### *4.3.1.2 Utsatt skattefordel*

Utsatt skattefordel er en forventet reduksjon av fremtidige skattebetalinger knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller eller fremførbart skattemessig underskudd.<sup>2</sup> I balansen vises netto utsatt skatt, etter fradrag for eventuell balanseført utsatt skattefordel. Dersom utsatt skattefordel er større en utsatt skatt, klassifiseres netto utsatt skattefordel på egen linje under immaterielle eiendeler i balansen. Balanseføring av netto utsatt skattefordel forutsetter imidlertid at fremtidig utnyttelse av skattefordelen kan sannsynliggjøres. Dette er nærmere omtalt i 6.1.1.2.

Prinsippene for beregning av utsatt skatt, herunder utligning av skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller er i NRS 8 nærmere behandlet i kapittel 6.1.1.2 om skatt. **Her fremkommer også at små foretak kan unnlate balanseføring av utsatt skattefordel selv om kravene til balanseføring er oppfylt.**

#### *4.3.1.3 Goodwill*

##### *4.3.1.3.1 Balanse- eller kostnadsføring*

Goodwill i regnskapet er ensbetydende med kjøpt goodwill i forbindelse med virksomhetskjøp. Kjøpt goodwill representerer differansen mellom anskaffelseskost og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld på det tidspunkt transaksjonen gjennomføres. Goodwill i selskapsregnskapet kan oppstå for eksempel ved direkte kjøp av en

---

<sup>1</sup> Regnskapsloven § 5-4 tredje ledd benytter begrepet finansieringsutgifter. Ved en inkurie er lånekostnader i § 7-39 ikke endret til finansieringsutgifter.

<sup>2</sup> Midlertidige forskjeller er forskjeller mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi som vil reversere i fremtiden.

virksomhets eiendeler og gjeld og ved fusjon. Kjøpt goodwill skal balanseføres som immateriell eiendel.

#### *4.3.1.3.2 Avskrivning og nedskrivning*

Goodwill skal avskrives på en systematisk måte over forventet økonomisk levetid. Saldoavskrivninger kan benyttes hvis det gir en fornuftig periodisering. Det vil da ikke oppstå forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi. Den opprinnelige avskrivningsplan skal justeres ved vesentlige endringer i forutsetningene. Det følger av kravene til noteopplysninger i § 7-39 at en avskrivningsplan som overstiger 5 år må begrunnes.

De generelle reglene om nedskrivning gjelder også for goodwill. Nedskrivning skal foretas hvis virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi. Vurdering av nedskrivning av goodwill gjøres normalt ved en samlet vurdering av verdien av den kjøpte virksomheten goodwille knytter seg til. Nedskrivning av goodwill skal som hovedregel ikke reverseres. For en nærmere beskrivelse av prinsippene for nedskrivning av goodwill vises det til NRS Nedskrivning av anleggsmidler.

#### *4.3.1.3.3 Spesifikasjon i regnskapet*

Anskaffelseskost, etter avskrivninger og eventuell nedskrivning, klassifiseres i balansen under immaterielle eiendeler på egen linje for goodwill.

Avskrivninger og nedskrivninger er driftskostnader og resultatføres på de respektive linjer i resultatregnskapet.

#### *4.3.1.3.4 Noteopplysninger*

Det følger av regnskapsloven § 7-39 at følgende opplysninger skal gis pr hovedgruppe både for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler, herunder goodwill:

1. anskaffelseskost med spesifikasjon av balanseførte lånekostnader knyttet til egentilvirkede anleggsmidler,
2. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,
3. samlede avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger, og
4. avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer av nedskrivninger i regnskapsåret.

Det skal opplyses om økonomisk levetid, avskrivningsplan og eventuell endring i avskrivningsplan.

I tillegg skal balanseført goodwill spesifiseres for hvert enkelt virksomhetskjøp. Avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år skal begrunnes.

#### *4.3.1.3.5 NRS (F) Konsernregnskap*

I de spesielle tilfeller hvor det er behov for nærmere veiledning når det gjelder regnskapsmessig behandling av goodwill vises det til i NRS (F) Konsernregnskap.

### **4.3.2 Varige driftsmidler**

#### *4.3.2.1 Balanse- eller kostnadsføring*

Varige driftsmidler er fysiske anleggsmidler som tomter, bygninger, maskiner, skip, fly, driftsløsøre og lignende.

Utgifter som øker driftsmidlets verdi utover driftsmidlets verdi på anskaffelsestidspunktet (påkostninger), må balanseføres sammen med driftsmidlet og avskrives over driftsmidlets gjenværende levetid. Vedlikehold, reparasjoner og utskiftninger som opprettholder driftsmidlets inntektsskapende evne skal kostnadsføres.

**Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler selv om leieavtalen i realiteten er en finansieringsavtale, jf. regnskapsloven § 5-11.** Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 7.2.5.

#### 4.3.2.2 Avskrivning og nedskrivning

Varige driftsmidler som har en begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Lineær avskrivning er mest benyttet, men ikke obligatorisk. Også skattemessige saldoavskrivninger kan benyttes hvis det, i henhold til regnskapslovens bestemmelser, gir en fornuftig periodisering. Avskrivning kan ikke unnlates selv om driftsmiddelet er tilstrekkelig avskrevet i forhold til virkelig verdi.

Varige driftsmidler som blir utsatt for verdifall må nedskrives til virkelig verdi. Det må ved hver regnskapsavleggelse vurderes om det foreligger indikatorer på verdifall på anleggsmidler. Eksempler på slike indikatorer kan være:

1. En vesentlig reduksjon av eiendelens markedsverdi i perioden (utover det som kunne forventes som følge av slitasje ved normal bruk)
2. En vesentlig negativ endring i teknologiske, markedsmessige, økonomiske og juridiske rammebetingelser
3. Markedsrenter eller andre markedsbaserte avkastningskrav har økt i perioden, og økningen antas å påvirke diskonteringsrenten som anvendes til å beregne eiendelens bruksverdi, og vesentlig redusere eiendelens gjenvinnbare beløp
4. Markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn foretakets balanseførte egenkapital
5. Observert ukurans eller fysisk skade på eiendelen
6. Vesentlige endringer i perioden som har negative konsekvenser for bruk eller forventet bruk av eiendelen. Slike endringer inkluderer planer om avvikling og restrukturering
7. Internrapportering som tilsier at inntjeningen fra eiendelen blir dårligere enn forventet

Nr 1-4 er basert på ekstern informasjon, mens 5-7 er basert på intern informasjon. Listen er ikke uttømmende, men må mer sees på som hjelpemiddel.

Dersom det foreligger indikatorer på verdifall må foretaket gjøre ytterligere vurderinger knyttet til om anleggsmidler skal nedskrives i regnskapet. For en nærmere beskrivelse av den videre fremgangsmåten henvises det til NRS Nedskrivning av anleggsmidler.

Faller grunnlaget for nedskrivningen bort skal den reverseres. Både nedskrivning og reversering skal føres på samme linje over resultatregnskapet.

#### 4.3.2.3 Spesifikasjon i regnskapet

Varige driftsmidler presenteres i balansen i følgende grupper, jf. regnskapsloven § 6-2:

- Tomter, bygninger og annen fast eiendom
- Maskiner og anlegg
- Skip, rigger, fly og lignende

- Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

Av- og nedskrivninger på varige driftsmidler presenteres som driftskostnad på egne linjer i resultatregnskapet. Eventuell reversering av nedskrivning føres på samme linje som nedskrivninger.

#### 4.3.2.4 Noteopplysninger

Det gis følgende noteopplysninger for sum varige driftsmidler, jf. regnskapsloven § 7-39:

1. anskaffelseskost med spesifikaasjon av balanseførte lånekostnader knyttet til egentilvirkede anleggsmidler,
2. tilgang og avgang i løpet av regnskapsåret,
3. samlede avskrivninger, nedskrivninger og reversering av nedskrivninger, og
4. avskrivninger, nedskrivninger og reversering av nedskrivninger i regnskapsåret.

Det skal også opplyses om endring i avskrivningsplan. Dersom det er av betydning for å vurdere foretakets resultat og stilling, skal noteopplysningene gis for hver enkelt post under varige driftsmidler.

### 4.3.3 Finansielle anleggsmidler

Finansielle anleggsmidler er aksjer og andeler i andre selskaper, langsiktige fordringer og obligasjoner. Finansielle anleggsmidler vurderes i utgangspunktet som andre anleggsmidler til anskaffelseskost med nedskrivningsplikt ved verdifall. For aksjer og andeler i tilknyttet selskap, datterselskap og felleskontrollert virksomhet (joint venture) gjelder imidlertid spesielle regler som vil bli beskrevet under.

#### Noteopplysninger

Regnskapsloven § 7-37 annet ledd har krav til noteopplysninger for finansielle anleggsmidler der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi, uten at det er foretatt nedskrivning. En slik situasjon forventes ikke å oppstå i praksis, fordi observert verdiendring av finansielle instrumenter som et utgangspunkt anses å være av ikke forbigående art.

#### 4.3.3.1 Investering i datterselskap

Et foretak er definert som datterselskap når et annet foretak har kontroll over det. Kontroll kan utøves ved stemmeflertall, eller ved rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

##### 4.3.3.1.1 Regnskapsføring

Investering i datterselskap regnskapsføres etter kostmetoden i morselskapet. Alternativt kan egenkapitalmetoden benyttes, med mindre investeringen er midlertidig, jf. regnskapsloven § 5-17 første ledd. Krav til ensartet prinsipp anvendelse innebærer at egenkapitalmetoden i tilfelle må benyttes for alle datterselskaper (unntatt midlertidige investeringer).

Etter kostmetoden vurderes investeringer i annen virksomhet til anskaffelseskost. Utbytte og konsernbidrag skal normalt inntektsføres. Dersom utbyttet og konsernbidraget overstiger eierens andel av tilbakeholdt resultat etter kjøpet, representerer den overskytende del tilbakebetaling av investert kapital og skal føres som en reduksjon i investeringens balanseførte verdi. Nedskrivningsplikt gjelder ved bruk av kostmetoden slik at det skal foretas nedskrivning til virkelig verdi. Nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning

ikke lenger er tilstede. Utbytte fra datterselskap som regnskapsføres etter kostmetoden kan inntektsføres i det året utbyttet avsettes.

#### *4.3.3.1.2 Spesifikasjon i regnskapet*

Investering i datterselskap balanseføres på egen linje under finansielle anleggsmidler.

Resultatført beløp etter kostmetoden, samt en eventuell resultatandel som fremkommer etter egenkapitalmetoden, medtas i resultatregnskapet på egen linje for inntekt på investering i datterselskap.

#### *4.3.3.1.3 Noteopplysninger*

For hvert datterselskap skal det i notene opplyses om selskapsnavn (firma), forretningskontor, eierandel og stemmeandel. Dersom det ikke utarbeides konsernregnskap skal det også opplyses om egenkapitalen og resultatet i siste regnskapsår, samt transaksjoner med og mellom datterselskaper og internegevinst på disse. Benyttes egenkapitalmetoden gjelder utvidede notekrav, jf. regnskapsloven § 7-36 sjette ledd og NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet.

#### *4.3.3.1.4 NRS (F) Konsernregnskap*

Når små foretak velger å regnskapsføre investeringer i datterselskap etter egenkapitalmetoden gjelder NRS (F) Konsernregnskap.

### **4.3.3.2 Investering i tilknyttet selskap**

Et foretak er definert som tilknyttet selskap når investor har betydelig innflytelse, enten direkte eller indirekte uten at det foreligger konsernforhold. Normalt vil dette foreligge når man har mer enn 20 % av de stemmeberettigede aksjene i et foretak.

#### *4.3.3.2.1 Regnskapsføring*

Investering i tilknyttet selskap regnskapsføres etter kostmetoden i investors selskapsregnskap. Alternativt kan egenkapitalmetoden benyttes, med mindre investeringen er midlertidig, jf. regnskapsloven § 5-17 første ledd. Krav til ensartet prinsipp anvendelse innebærer at egenkapitalmetoden i tilfelle må benyttes for alle tilknyttede selskaper (unntatt midlertidige investeringer).

Regnskapsføring av investering i tilknyttet selskap etter egenkapitalmetoden blir som for datterselskap, jf. NRS 8 kapittel 4.3.3.1. Regnskapsføring av investering i tilknyttet selskap etter kostmetoden er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 5.5.2.

#### *4.3.3.2.2 Spesifikasjon i regnskapet*

Investering i tilknyttet selskap balanseføres på egen linje under finansielle anleggsmidler.

Resultatført beløp etter kostmetoden samt en eventuell resultatandel som fremkommer etter egenkapitalmetoden, medtas i resultatregnskapet på egen linje for inntekt på investering i tilknyttet selskap.

#### *4.3.3.2.3 Noteopplysninger*

For hvert tilknyttet selskap skal det i notene opplyses om selskapsnavn (firma), forretningskontor, eierandel og stemmeandel. Det skal også opplyses om egenkapitalen og resultatet i siste regnskapsår.

Benyttes egenkapitalmetoden gjelder utvidede notekrav, jf. regnskapsloven § 7-36 og NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet.

#### *4.3.3.2.4 NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet*

Dersom små foretak regnskapsfører investeringer i tilknyttet selskap etter egenkapitalmetoden, gjelder NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet.

#### **4.3.3.3 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet**

Felleskontrollert virksomhet eller joint venture kjennetegnes ved at to eller flere deltakere i fellesskap har kontroll over en virksomhet. Virksomheten kan være organisert som et selskap eller bare regulert gjennom en samarbeidsavtale.

##### *4.3.3.3.1 Regnskapsføring*

Investering i felleskontrollert virksomhet regnskapsføres etter kostmetoden i investors selskapsregnskap. Egenkapitalmetoden eller bruttometoden kan imidlertid benyttes, med mindre investeringen er midlertidig, jf. regnskapsloven § 5-17 første ledd. Dersom egenkapitalmetoden eller bruttometoden benyttes, må dette i tilfelle gjøres for alle felleskontrollerte virksomheter (unntatt midlertidige investeringer).

NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet gir nærmere retningslinjer for når bruttometoden bør benyttes. Bruttometoden medfører at deltakeren regnskapsfører sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Dette kan enten gjøres ved at deltakeren inkluderer disse poster i de tilsvarende poster i deltakerens resultatregnskap og balanse, eller at de tas inn på egne linjer i de respektive hovedgrupper.

Regnskapsføring av deltakelse i felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden blir som for regnskapsføring av investering i datterselskap og tilknyttet selskap, jf. NRS 8 kapittel 4.3.3.1. Regnskapsføring av investering i felleskontrollert virksomhet etter kostmetoden er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 5.5.2.

##### *4.3.3.3.2 Spesifikasjon i regnskapet*

Resultatført beløp etter kostmetoden, samt en eventuell resultatandel som fremkommer etter egenkapitalmetoden, medtas i resultatregnskapet på egen linje for inntekt på investering i annet foretak i samme konsern. Etter bruttometoden spesifiseres deltakelsen i den felleskontrollerte virksomheten linje for linje, eventuelt pr hovedlinje.

##### *4.3.3.3.3 Noteopplysninger*

For hver felleskontrollert virksomhet skal det i notene opplyses om selskapsnavn (firma), forretningskontor, eierandel og stemmeandel. Hvis kostmetoden brukes skal man opplyse om egenkapitalen og resultatet i siste regnskapsår.

Benyttes egenkapitalmetoden eller bruttometoden gjelder utvidede notekrav, jf. regnskapsloven § 7-36 sjette ledd og NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet.

#### 4.3.3.3.4 NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet

Dersom små foretak regnskapsfører deltakelse i felleskontrollert virksomhet etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, gjelder NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet.

#### 4.3.3.4 Lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet.

##### 4.3.3.4.1 Regnskapsføring

Lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet skal vurderes til anskaffelseskost med mindre de har en virkelig verdi som er lavere. Faller grunnlaget for nedskrivning bort skal den reverseres.

##### 4.3.3.4.2 Spesifikasjon i regnskapet

Langsiktige lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet skal føres opp på egen linje i balansen.

Både nedskrivning og eventuell reversering skal føres over resultatregnskapet på samme linje.

##### 4.3.3.4.3 Noteopplysninger

I notene skal små foretak angi hvor stor del av fordringene som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt. I tillegg må små foretak som ikke avgir konsernregnskap oppgi hvor meget som samlet er lånt ut til datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet med tilsvarende tall fra foregående årsregnskap, jf. regnskapsloven § 7-36 åttende ledd.

#### 4.3.3.5 Aksjer og andeler i andre selskap

##### 4.3.3.5.1 Regnskapsføring

Aksjer og andeler i andre selskap skal vurderes til anskaffelseskost med mindre de har en virkelig verdi som er lavere. Faller grunnlaget for nedskrivning bort skal den reverseres.

##### 4.3.3.5.2 Spesifikasjon i regnskapet

Aksjer og andeler i andre selskap skal føres opp på egen linje i balansen.

Både nedskrivning og eventuell reversering skal føres over resultatregnskapet på samme linje.

##### 4.3.3.5.3 Noteopplysninger

I utgangspunktet trenger ikke små foretak å gi tilleggsinformasjon i note vedrørende aksjer og andeler i selskap som ikke faller inn under reglene om datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. Dersom det er av nødvendig for å vurdere foretakets stilling og resultat, skal det gis ytterligere opplysninger om investeringer i aksjer og andeler, herunder balanseført verdi og eierandel i hvert selskap.

#### 4.3.3.6 Obligasjoner og andre langsiktige fordringer

##### 4.3.3.6.1 Regnskapsføring

Obligasjoner og andre langsiktige fordringer skal vurderes til anskaffelseskost med mindre de har en virkelig verdi som er lavere. En renteendring for obligasjoner kan nødvendiggjøre en nedskrivning. Faller grunnlaget for nedskrivning bort skal den reverseres.

#### 4.3.3.6.2 Spesifikasjon i regnskapet

Obligasjoner og andre langsiktige fordringer skal føres opp på egen linje i balansen.

Både nedskrivning og eventuell reversering skal føres over resultatregnskapet på samme linje.

#### 4.3.3.6.3 Noteopplysninger

I noter til årsregnskapet skal lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder.

Det skal opplyses om samlede lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. I aksjeselskap skal opplysningene også omfatte lån til fordel for nærstående til aksjeeiere, og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om de vilkår som gjelder. Slike lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres. Opplysningene er pliktige i henhold til regnskapsloven § 7-45.

Dersom det er av betydning for å bedømme foretakets eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat skal det opplyses om samlet beløp av fordringer som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet, jf. regnskapsloven § 7-36 åttende ledd.

For fordringer i utenlandsk valuta skal det i henhold til regnskapsloven § 7-35 opplyses om prinsipper for omregningen.

Små foretak trenger ikke gi tilleggsinformasjon om obligasjoner i notene, men må angi hvor stor del av fordringene som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt. Dersom det er nødvendig for å vurdere foretakets stilling og resultat, skal det gis ytterligere opplysninger om investeringer i obligasjoner, herunder type obligasjon og balanseført verdi.

#### 4.3.3.7 Bankinnskudd med lang bindingstid

##### 4.3.3.7.1 Regnskapsføring

**Bankinnskudd med aksjeavkastning som forventes å holdes ut bindingstiden (langsiktige bankinnskudd), kan vurderes til nominell verdi av innskudd pluss eventuell garantert minimumsrente periodisert lineært over bindingstiden.**

##### 4.3.3.7.2 Spesifikasjon i regnskapet

Klassifiseringen av bankinnskudd og lignende må vurderes i forhold til eventuell bindingstid. Bankinnskudd med bindingstid ut over ett år indikerer at innskuddet føres opp som anleggsmiddel, for eksempel bankinnskudd med aksjeavkastning. Konto for skattetrekkmidler (skattetrekkkonto) er omløpsmiddel uavhengig av binding, og skal inngå blant øvrige bankinnskudd.

##### 4.3.3.7.3 Noteopplysninger

Det skal opplyses om bundne midler.

## 4.4 Omløpsmidler

### 4.4.1 Varelager

Varelager består av de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varelagerbegrepet omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer (handelsvarer) og ferdige egentilvirkede varer, også lager av varer under tilvirkning, samt råvarer og innkjøpte halvfabrikata mv. som inngår i fremstillingen av den ferdige salgsvaren.

#### 4.4.1.1 Regnskapsføring

Det følger av regnskapsloven § 5-2 at varer skal vurderes til anskaffelseskost eller til virkelig verdi dersom denne er lavere (laveste verdis prinsipp). For beregning av anskaffelseskost og virkelig verdi henvises til NRS 8 kapittel 4.1 og 4.2. For råvarer og varer under tilvirkning beregnes virkelig verdi med utgangspunkt i salgsværdien for ferdig tilvirkede varer. Det gjøres fradrag for de tilvirkningskostnader som gjenstår før ferdigstilling og salgskostnader.

Ved stor usikkerhet omkring beregningen av virkelig verdi kan gjenanskaffelseskost benyttes som en praktisk tilnærming til virkelig verdi for råvarer, og eventuelt også for varer under tilvirkning med fradrag for eventuelle påløpte tilvirkningsutgifter.

Anskaffelseskost skal som hovedregel tilordnes den enkelte eiendel. For varer hvor en spesifikk identifisering ikke er praktisk eller hensiktsmessig, f.eks. ved ombyttbare varer, følger det av regnskapsloven § 5-5 at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved FIFO-metoden (først inn, først ut) eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. Prinsippet om ensartet prinsippanvendelse anses ikke å være til hinder for at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved ulike metoder for ulike grupper av varer.

Laveste verdis prinsipp skal i utgangspunktet anvendes individuelt for hvert enkelt vareslag. For grupper av ensartede varer, hvor prisforskyvningene ofte er små og individuell vurdering er upraktisk, kan varene ut fra et vesentlighetsprinsipp vurderes under ett.

Tap på kjøpskontrakter skal måles på samme måte som tap på varelager ved anvendelse av laveste verdis prinsipp ved sammenligning mellom avtalt innkjøpspris og virkelig verdi. Tapet kostnadsføres.

Salgskontrakter på varer som inngikk i varelager på balansedagen, bestemmer virkelig verdi av disse varene. Anskaffelseskost må testes mot det avtalte salgsbeløpet, etter at denne er redusert med eventuelle forventede gjenværende kostnader før levering.

#### 4.4.1.2 Spesifikasjon i regnskapet

Verdien av ferdigvarer, varer i arbeid, ferdig tilvirkede varer mv. vises i balansen på linjen for varer.

I resultatregnskapet gis opplysninger om varekostnad. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer spesifiseres på egen linje. Nedskrivning av varelager etter laveste verdis prinsipp er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varelager til virkelig verdi bør vises som egen post under driftskostnader.

#### 4.4.1.3 Noteopplysninger

I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger om de prinsipper som er anvendt ved vurderingen av varer. Det er imidlertid ikke noe krav til at små foretak spesifiserer varer

utover spesifikasjonen i balansen, hvor alle varer – også ved egenproduksjon – kan vises samlet i én linje i balansen.

#### 4.4.1.4 NRS 1 Varelager

NRS 1 Varelager angir god regnskapsskikk for foretak som ikke er definert som små. Foretak som ikke er definert som små må benytte full tilvirkningskost for egenproduserte varer.

Små foretak som velger å medta faste tilvirkningskostnader ved beregning av anskaffelseskost må følge NRS 1 Varelager.

#### 4.4.2 Langsiktige tilvirkningskontrakter (anleggskontrakter)

En langsiktig tilvirkningskontrakt, heretter omtalt som anleggskontrakt, er en kontrakt om tilvirkning av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. Anleggskontrakter strekker seg normalt over mer enn en regnskapsperiode. Siktemålet ved regnskapsføringen er å fordele inntekter og kostnader på de angjeldende regnskapsperiodene.

Begrepet anleggskontrakt gjelder ikke utelukkende det som i dagligtale omtales som anleggsvirksomhet (f eks bygging av vei eller tunnel), men også andre byggeoppdrag, skipsbygging og tilvirkning av store og komplekse produkter eller leveranser. Kontraktsfestet tjenesteyting knyttet til anleggsvirksomhet, eksempelvis byggeledelse, teknisk assistanse eller arkitektoppdrag, omfattes også.

Det er et ufravikelig krav til kontraktstilvirkning at tilvirkning og vederlag er avtalt ved kontrakt med en motpart. Betingelsene for vederlaget kan være formulert som fast pris eller som ”kost pluss”. I det sistnevnte tilfellet har foretaket vesentlig mindre risiko.

Et foretak kan igangsette prosjekter for egen regning og risiko uten at det foreligger kontrakter om salg (egenregiprojekter). Egenregiprojekter er i utgangspunktet tilvirkning for lager. I løpet av prosjektperioden er det vanlig at hele eller deler av prosjektet selges. Egenregiprojektet går da over fra å være varelager til å bli anleggskontrakt som skal regnskapsføres i samsvar med dette kapittel.

Anleggskontrakter omfatter ikke serieproduksjon av varer, selv om produksjonen er i henhold til kontrakt. Serieproduserte varer, også når produksjonen er kontraktsfestet, regnskapsføres etter de alminnelige reglene for varer, jf. NRS 8 kapittel 4.4.1.

Det normale er at en enkeltkontrakt er vurderingsenhet. I noen situasjoner kan det imidlertid være aktuelt å anvende dette kapittelets prinsipper på deler av en kontrakt. I andre tilfeller kan det være hensiktsmessig å behandle en gruppe enkeltkontrakter under ett:

- Noen anleggskontrakter kan deles opp i delkontrakter som hver gjelder tilvirkning av én eiendel. Delkontrakter kan regnskapsføres separat dersom delkontrakten er et resultat av separate kontraktsforhandlinger som kan aksepteres eller forkastes uavhengig av andre delkontrakter, og dersom inntekter og kostnader knyttet til hver delkontrakt kan identifiseres og måles separat.
- En gruppe enkeltkontrakter kan til sammen utgjøre et helhetlig prosjekt. Slike enkeltkontrakter bør regnskapsmessig ses under ett når enkeltkontraktene er forhandlet frem som en samlet pakke, og det er en innbyrdes sammenheng mellom oppgavene i delkontraktene.

- En anleggskontrakt kan gi grunnlag for eller forutsette gjennomføring av et tilleggsprosjekt. Tilleggsprosjektet behandles separat dersom det gjelder tilvirkning av en annen type eiendel enn hovedkontrakten og prosjektvilkårene er fastsatt uavhengig av vilkårene i kontrakten.

#### 4.4.2.1 Regnskapsføring

Anleggskontrakter skal etter hovedregelen i regnskapsloven inntektsføres i takt med fremdriften av prosjektet (løpende avregningsmetode), jf. regnskapsloven § 4-1 nr 2.

#### **Små foretak kan velge å inntektsføre anleggskontrakter når kontrakten er fullført (fullført kontrakt metode), jf. regnskapsloven § 5-12.**

Ved fullført kontrakt metode inntektsføres kontrakten når den er fullført, det vil si at kontraktens samlede inntekter og kostnader først vises i resultatregnskapet på dette tidspunkt. Kontrakten er fullført når kontraktobjektet er ferdigstilt og risiko og kontroll er gått over på kjøper. Eventuelle etterarbeider som service- og garantiarbeider skal ikke hensyntas i forhold til vurderingen av tidspunktet for ferdigstilling.

Ved bruk av fullført kontrakt metode skal påløpte kontraktskostnader (anskaffelseskost) balanseføres som omløpsmiddel (varelager). For beregning av anskaffelseskost vises til kapittel 4.1.

Eventuelle dagbøter regnes ikke som kontraktskostnad, men skal inngå som reduksjon i kontraktsinntekt.

Anskaffelseskost skal testes mot prosjektets virkelige verdi. Vurderingen foretas individuelt for hvert enkelt prosjekt (vurderingsenhet). Dersom vurderingen viser at prosjektet vil gå med tap, skal det gjøres avsetning for hele det forventede tapet. De balanseførte kontraktskostnadene skal nedskrives før tapsavsetningen balanseføres som kortsiktig gjeld. Forventet tap resultatføres som driftskostnad.

Mottatte forskudd fra kunder oppføres i balansen som kortsiktig gjeld.

Salgsbeløpet kan inkludere tjenester som skal utføres etter fullføringstidspunktet, eksempelvis service- og garantiytelser. I så fall er det kun den delen av salgsbeløpet som gjelder det fysiske salgsobjektet som skal resultatføres som inntekt. Den delen som gjelder tjenestene er ikke opptjent før disse utføres, og skal balanseføres som uopptjent inntekt.<sup>3</sup>

**Som et alternativ til periodisering av salgsinntekten som beskrevet ovenfor, kan små foretak velge å ta salgsbeløpet til inntekt i sin helhet, mot at estimerte utgifter til fremtidige service- og garantiytelser kostnadsføres som avsetning for fremtidige forpliktelser.**

#### 4.4.2.2 Spesifikasjon i regnskapet - fullført kontrakt metode

Verdien av kontrakter under utførelse klassifiseres i balansen på linjen for varer. Avsetning for forventet tap klassifiseres som kortsiktig gjeld etter at det er foretatt nedskrivning av balanseførte kontraktskostnader.

---

<sup>3</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

Mottatte forskudd fra kunder vises som kortsiktig gjeld.

Tap resultatføres som driftskostnad. Reverseringer som følge av endringer i estimat for forventet tap føres som korreksjon mot samme linje.

På inntektsføringstidspunktet skal den delen av salgsbeløpet som gjelder tjenester som skal utføres etter fullføringstidspunktet (service- og garantiytelser) redusere kontraktsinntekten, og balanseføres som uopptjent inntekt klassifisert som annen kortsiktig gjeld.<sup>4</sup> **Små foretak som i stedet velger å kostnadsføre utgifter til fremtidige service- og garantiytelser, balansefører forpliktelsen som en avsetning under annen kortsiktig gjeld.**

#### 4.4.2.3 Noteopplysninger

I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger om de prinsipper som er anvendt ved vurderingen av langsiktige tilvirkningskontrakter.

I tillegg skal det gis opplysning om den gjenstående produksjon av tapskontrakter når omfanget av tapskontrakter er vesentlig i forhold til samlet produksjon. Foretak som er involvert i et fåtall anleggskontrakter kan unnlate å gi informasjonen, dersom dette er åpenbart berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.

#### 4.4.2.4 NRS 2 Anleggskontrakter

NRS 2 Anleggskontrakter er basert på regnskapslovens hovedregel om at langsiktige tilvirkningskontrakter (anleggskontrakter) skal inntektsføres løpende i takt med fullføringen av prosjektet (løpende avregningsmetode). Kontraktskostnadene sammenstilles da med opptjent inntekt. Opptjent inntekt som ikke er gjort opp, anses som fordring på kunden. Fullføringsgraden på et gitt tidspunkt måles som oftest som andel påløpte kontraktskostnader av totale estimerte kontraktskostnader, men andre mål bør brukes hvis de gir et bedre uttrykk for fremdriften. For nærmere omtale vises til NRS 2 Anleggskontrakter.

Små foretak som velger å anvende løpende avregningsmetode skal følge NRS 2 Anleggskontrakter.

### 4.4.3 Kortsiktige fordringer

Som kortsiktige fordringer regnes fordringer som er knyttet til foretakets varekretsløp. Fordring som ikke er en del av varekretsløpet er kortsiktig dersom den forfaller til betaling innen ett år etter at den er oppstått. **Små foretak kan vurdere ettårsregelen i forhold til balansedagen.** Ettårsregelen gjelder ved første gangs klassifisering av fordring og er ikke et kriterium for omklassifisering.

#### 4.4.3.1 Regnskapsføring

Det følger av regnskapsloven § 5-2 at fordringer skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp).

Ved vurderingen av fordringsmassens virkelige verdi gjøres det fradrag for konstaterte og forventede tap.

Et tap er konstatert når det er overveiende sannsynlig at fordringen helt eller delvis ikke vil bli betalt. En fordring skal derfor nedskrives når den må anses uerholdelig, eksempelvis etter

---

<sup>4</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

gjentatte purringer uten at fordringen er innfridd, forgjeves inkasso eller åpning av gjeldsforhandlinger eller konkurs hos debitor.

Dersom fordringer som i tidligere perioder er behandlet som konstatert tapt likevel blir innfridd, skal innbetalingen føres som redusert tap på krav.

Gjenstående fordringsmasse vurderes for forventet tap. Beregningen gjøres ut fra en risikovurdering. I utgangspunktet skal risikovurderingen skje ved at hver enkelt fordring vurderes konkret. Dersom dette er upraktisk, f.eks. i tilfeller med mange og enkeltvis små fordringer, kan risikovurderingen foretas samlet, eksempelvis basert på erfaringer fra tidligere år.

#### *4.4.3.2 Spesifikasjon i regnskapet*

Kundefordringer og fordring som er krav på innbetaling av selskapskapital spesifiseres i balansen på egne linjer. Andre fordringer klassifiseres på linjen for andre fordringer.

Tap på fordringer resultatføres som driftskostnad og klassifiseres normalt som annen driftskostnad.

Renteinntekter er finanspost og klassifiseres som annen finansinntekt. Dersom det ikke er andre finansinntekter enn renteinntekter kan linjen benevnes andre renteinntekter. Renteinntekt fra foretak i samme konsern spesifiseres på egen linje.

#### *4.4.3.3 Noteopplysninger*

I noter til årsregnskapet skal fordringer som gjelder lån eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder.

Det skal opplyses om samlede lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. I aksjeselskap skal opplysningene også omfatte lån til fordel for nærstående til aksjeeiere, og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om de vilkår som gjelder. Slike lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres. Opplysningene er pliktige i henhold til regnskapsloven § 7-45.

Dersom det er av betydning for å bedømme foretakets eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat skal det opplyses om samlet beløp av fordringer som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet, jf. regnskapsloven § 7-36 åttende ledd.

#### **4.4.4 Kortsiktige investeringer/finansielle derivater**

Kortsiktige investeringer avgrenses til finansielle derivater og rent finansielt begrunnede plasseringer i aksjer, andeler, obligasjoner og andre finansielle instrumenter.

Det er hensikten med investeringen som er avgjørende for klassifiseringen. Aksjer, andeler mv. som ikke er bestemt til "varig eie" klassifiseres som omløpsmiddel.

Aksjer og andre verdipapirer som er lett omsettelige (børsnoterte), er kortsiktig investering med mindre det foreligger særlige forhold som tilsier at de er ervervet for varig eie.

Aksjer og andeler i foretak i samme konsern vurderes etter samme kriterier som investeringer i andre foretak.

#### 4.4.4.1 Regnskapsføring

Aksjer, andeler mv. vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Laveste verdis prinsipp skal anvendes individuelt for hver aksje- og andelspost. **For børsnoterte aksjer og andre børsnoterte verdipapirer kan foretaket velge å benytte laveste verdis prinsipp for de enkelte verdipapirtyper samlet.**

Anskaffelseskost er kjøpspris med tillegg for kjøpskostnader som honorarer, provisjoner og lignende. Anskaffelseskost skal tilordnes spesifikt. Ombyttbare finansielle omløpsmidler (f eks like aksjer kjøpt til ulik kurs) skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost. **Små foretak kan likevel velge å benytte FIFO-metoden (først inn, først ut) ved tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle omløpsmidler. Dette er en forenkling fordi skattereglene krever skattemessig verdsettelse etter FIFO-metoden.**

Virkelig verdi er salgsverdi på fremtidig salgstidspunkt med fradrag for salgskostnader. For aksjer mv. som omsettes på børs er virkelig verdi markedsverdien på balansedagen. Markedsverdien er børskurs eller tilsvarende observerbar størrelse.

##### 4.4.4.1.1 Særlig om markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Aksjer og andre finansielle instrumenter samt varederivater, skal etter hovedregelen i regnskapsloven § 5-8 vurderes til virkelig verdi (markedsverdi prinsippet) dersom de:

1. omsettes på børs eller i annet regulert marked,
2. inngår i en handelsportefølje med sikte på videresalg (kjøpes og selges løpende), og
3. har god eierspredning og likviditet.

Virkelig verdi er markedsverdien på balansedagen. Markedsverdien er børskurs eller tilsvarende observerbar størrelse.

Det er hensikten med investeringen som skal avgjøre klassifisering i og utenfor handelsportefølje. Dersom hensikten er forretningsmessig kjøp og salg inngår investeringen i en handelsportefølje.

**Små foretak kan i henhold til regnskapsloven § 5-8 annet ledd uansett velge å vurdere også markedsbaserte finansielle omløpsmidler til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.**

##### 4.4.4.2 Spesifikasjon i regnskapet

Markedsbaserte aksjer og markedsbaserte obligasjoner spesifiseres i balansen på egne linjer. Investeringer i andre markedsbaserte finansielle omløpsmidler klassifiseres på linjen for andre markedsbaserte finansielle instrumenter.

Investeringer i andre aksjer mv. og andeler klassifiseres i balansen under andre finansielle instrumenter. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern spesifiseres på egen linje.

Nedskrivning etter laveste verdis prinsipp er finanskostnad, og klassifiseres i resultatregnskapet på linjen for nedskrivning av finansielle omløpsmidler. Reverseringer som følge av laveste verdis prinsipp føres som korreksjon mot samme linje.

Dersom markedsbaserte finansielle omløpsmidler er vurdert etter markedsverdiprinsippet (virkelig verdi), skal urealisert og realisert gevinst og tap klassifiseres i resultatregnskapet på linjen for verdiendring finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi.

#### *4.4.4.3 Noteopplysninger*

I noter til årsregnskapet skal det gis opplysning om de regnskapsprinsipper som er benyttet, herunder prinsipp for tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle aksjer mv.

For finansielle instrumenter som er vurdert etter hovedregelen om virkelig verdi i regnskapsloven § 5-8 (markedsverdiprinsippet) skal det gis ytterligere noteopplysninger i henhold til §§ 7-37 og 7-37a. Blant annet skal det for hver kategori opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring.

### **4.4.5 Bankinnskudd, kontanter mv**

Bankinnskudd, kontanter mv. er betalingsmidler som kjennetegnes ved at de er, eller mer eller mindre umiddelbart kan gjøres om til kontanter (kontantekvivalenter). Bankinnskudd, kontanter mv. omfatter så vel beholdninger i norske kroner som i utenlandsk valuta.

#### *4.4.5.1 Regnskapsføring*

Beholdning av bankinnskudd, kontanter mv. skal vurderes til nominell verdi. Regnskapsføring av bankinnskudd med aksjeavkastning er omtalt i NRS 8 kapittel 4.3.3.7.

#### *4.4.5.2 Spesifikasjon i regnskapet*

Beholdningen av bankinnskudd, kontanter mv. klassifiseres i balansen på linjen for bankinnskudd, kontanter og lignende.

Klassifiseringen av bankinnskudd og lignende må vurderes i forhold til eventuell bindingstid. Bankinnskudd med bindingstid ut over ett år indikerer at innskuddet føres opp som anleggsmiddel. Konto for skattetreksmidler (skattetrekskonto) er omløpsmiddel uavhengig av binding, og skal inngå blant øvrige bankinnskudd.

Renteinntekter på bankinnskudd og lignende klassifiseres i resultatregnskapet som annen finansinntekt. Dersom det ikke er andre finansinntekter enn renteinntekter kan linjen benevnes andre renteinntekter.

#### *4.4.5.3 Noteopplysninger*

Det skal opplyses om bundne midler.

## 5. Egenkapital

Foretakets eiendeler vil normalt være finansiert ved en kombinasjon av gjeld og egenkapital. Som gjeld defineres alle forpliktelser som kan kreves dekket i foretakets eiendeler. Egenkapital er differansen mellom eiendeler og gjeld knyttet til foretakets virksomhet på et gitt tidspunkt.

Regnskapsloven skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital. Innskutt egenkapital består av selskapskapital, overkursfond samt annen innskutt egenkapital, mens opptjent egenkapital består av annen egenkapital og eventuelle fond (se NRS 8 kapittel 5.2), jf. regnskapsloven § 6-2 C. De egenkapitalposter som fremgår av loven, kan ikke slås sammen. Ytterligere oppdeling av egenkapitalpostene skal foretas når forholdene tilsier det.

### 5.1 Innskutt egenkapital

Selskapskapitalen i balansen skal være identisk med selskapskapitalen som er registrert i Foretaksregisteret.

Overkurs ved aksjetegning skal tillegges overkursfond, jf. aksjeloven § 3-2. Utgifter knyttet til en kapitalforhøyelse anses ikke som en regnskapsmessig kostnad og skal føres direkte mot overkursfond. Dette gjelder også tilhørende skatteeffekter.

Beholdning av egne aksjer skal føres opp til pålydende med negativt fortegn på egen linje under posten selskapskapital i balansen, spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen. Oppføring til pålydende med negativt fortegn på egen linje under posten selskapskapital er anbefalt løsning. Kjøpspris for egne aksjer utover pålydende føres som en reduksjon i annen egenkapital.

Kjøp og salg av egne aksjer skal betraktes som en egenkapitaltransaksjon, og skal ikke resultatføres. Dette innebærer at egenkapitalens størrelse ikke påvirkes når prisen er den samme ved kjøpet og salget. Dersom vederlag ved salg av egne aksjer overstiger anskaffelseskosten presenteres det overskytende på egen linje under innskutt egenkapital med betegnelsen "Innskutt egenkapital – transaksjoner med egne aksjer". Dersom vederlag ved salg av egne aksjer er lavere enn tilhørende anskaffelseskost føres differansen mot annen egenkapital, eventuelt mot "Innskutt egenkapital – transaksjoner med egne aksjer" dersom denne er positiv.

#### 5.1.1 Regnskapsføring av kapitalforhøyelse og kapitalnedsettelse

Regnskapsføring av kapitalforhøyelse og kapitalnedsettelse reiser enkelte problemstillinger når en kapitalforhøyelse eller -nedsettelse ikke er fullført innen balansedagen. Det kan eksempelvis være at overføringen av verdier ikke har funnet sted, eller at kapitalendringen ikke er registrert.

##### 5.1.1.1 Kapitalforhøyelse med innbetaling av penger

For at en kapitalforhøyelse skal kunne regnskapsføres må forhøyelsen være besluttet av generalforsamlingen senest på balansedagen. Videre kreves det at kapitalen er tegnet, eventuelt at en gitt minstekapital er tegnet pr. balansedagen. Fulltegningsgaranti vil også være tilstrekkelig. Det stilles ikke krav til innbetaling og registrering i Foretaksregisteret før regnskapet avlegges.

Etter tegningstidspunktet kan selskapet foreta rettslig inndrivning av den tegnede kapitalen. Ikke-innbetalt selskapskapital er en fordring som må vurderes på vanlig måte med tanke på virkelig verdi. Dersom det på tidspunktet for avleggelse av regnskapet foreligger usikkerhet om hele den nødvendige kapital vil bli innbetalt innen tremånedersfristen, bør kapitalforhøyelsen ikke regnskapsføres.

Dersom kapitalforhøyelsen ikke er registrert i Foretaksregisteret presenteres innskuddet på egen linje under innskutt egenkapital som for eksempel "Ikke registrert kapitalforhøyelse". Årsaken til dette er at balanseført aksjekapital alltid må være i overensstemmelse med det som er registrert i Foretaksregisteret. Det må antas at denne posten selskapsrettslig i henhold til bl.a. utbyttereglene er å anse som bundet egenkapital, da den representerer et foreløpig stadium på veien mot aksjekapital og eventuelt overkursfond.

Den delen av kapitalforhøyelsen som ikke er innbetalt på balansedagen, vises på egen linje som for eksempel "Krav på innbetaling av selskapskapital", jf. regnskapsloven § 6-2 B II 3.

#### *5.1.1.2 Kapitalforhøyelse med konvertering av gjeld*

Ved kapitalforhøyelse med konvertering av gjeld er det tilstrekkelig at generalforsamlingen har vedtatt forhøyelsen senest på balansedagen.

Forhøyelsen presenteres på samme måte som ved innbetaling av penger under egenkapitalen. Beløpet føres mot gjelden som skal konverteres.

#### *5.1.1.3 Kapitalforhøyelse med tingsinnskudd*

Kapitalforhøyelse med tingsinnskudd blir å behandle på samme måte som kapitalforhøyelse med penger. Beslutning må være fattet i generalforsamling senest på balansedagen, og minstebeløpet må være tegnet.

Dersom tingsinnskuddet ikke er overført til selskapet, presenteres forhøyelsesbeløpet som en fordring på samme måte som ved pengeinnskudd. Med overført menes at risiko og kontroll knyttet til tingen er overført selskapet.

Tingsinnskudd som er overført til selskapet presenteres som ordinære eiendeler. Eiendelene skal vurderes til virkelig verdi dersom ikke videreføring av tidligere balanseførte verdier følger av regnskapsloven. Det følger av regnskapslovens § 5-16 at balanseførte verdier kan videreføres ved fusjon mellom eller fisjon av små foretak.

Forhøyelsen presenteres på samme måte som ved innbetaling av penger under egenkapitalen.

#### *5.1.1.4 Fondsemissjon*

En fondsemissjon tilfører ikke selskapet egenkapital. Ved fondsemissjon overføres midler fra fond til aksjekapital. Det reiser seg derfor kun et spørsmål om klassifikasjon innenfor egenkapitalen.

Dersom fondsemissjonen er besluttet senest på balansedagen, men ikke registrert, vises beløpet på samme måte som ved en kapitalforhøyelse med innbetaling, på egen linje under innskutt kapital som for eksempel "Ikke registrert fondsemissjon".

#### 5.1.1.5 Kapitalnedsettelse til dekning av tap

En kapitalnedsettelse til dekning av tap gjennomføres i regnskapet dersom beslutningen om dette er truffet av generalforsamlingen senest på balansedagen. Det er ikke krav om at beslutningen er registrert i Foretaksregisteret.

Dersom kapitalnedsettelse ikke er registrert i Foretaksregisteret presenteres nedsettelsesbeløpet på egen linje med negativt fortegn under innskutt egenkapital som for eksempel "Ikke registrert kapitalnedsettelse". Dekningen av tapet gjennomføres fullt ut og vises netto.

#### 5.1.1.6 Kapitalnedsettelse med utdeling av penger

Kapitalnedsettelse med utdeling av penger som er besluttet innen balansedagen regnskapsføres. Det er ikke krav om at kreditorfristen er utløpt, at beløpet er utbetalt, eller at nedsettelsen er registrert. Kapitalnedsettelsen skal ikke regnskapsføres hvis kreditorinnsigelser eller andre forhold tilsier at nedsettelsen ikke vil bli gjennomført.

Dersom kapitalnedsettelsen ikke er registrert i Foretaksregisteret presenteres den delen av nedsettelsesbeløpet som er pålydende og/eller som skal tas fra overkursfondet på egen linje med negativt fortegn under innskutt egenkapital som for eksempel "Ikke registrert kapitalnedsettelse".

Overskytende del av nedsettelsesbeløpet må tas fra utbyttegrunnlag etter aksjeloven § 8-1 første ledd. Dette beløpet går til fradrag i selskapets frie egenkapital, og regnskapsføres som en reduksjon av annen egenkapital. Noteopplysning vil vise bruttobeløpet som utbetales.

Bruttobeløpet vises som gjeld inntil det utbetales.

Dersom kapitalnedsettelse ikke utdeles, men overføres til annen egenkapital, har beløp som regnskapsføres med et negativt beløp som "Ikke registrert kapitalnedsettelse" sin motpost i en økning av "Annen innskutt egenkapital".

#### 5.1.1.7 Kapitalnedsettelse med utdeling av andre eiendeler enn penger ("ting")

Kapitalnedsettelse med tingsuttak følger i utgangspunktet fremgangsmåten for penger. Ved måling av tingsuttaket ved kapitalnedsettelse, utbytte og fisjon er det de utdelte eiendelenes balanseførte verdier som skal legges til grunn ved vurderingen av om uttaket ligger innenfor aksjelovens beløpsmessige begrensninger, jf. aksjeloven § 3-6 tredje ledd.

Etter transaksjonsprinsippet inntektsføres eventuell merverdi ved overføring av tingen. Med overføring menes at risiko og kontroll knyttet til tingen er overført til aksjonæren. Hele kapitalnedsettelsen vises i regnskapet på samme måte som ved utdeling av penger.

Dersom tingen ennå ikke er overført på balansedagen er anbefalt metode for regnskapsføring å gjennomføre et fullt gevinstoppgjør i regnskapet, og presentere kapitalnedsettelsen til virkelig verdi. Presentasjonen av kapitalnedsettelsen i egenkapitalen foretas på samme måte som ved utdeling av penger.

Et tillatt alternativ er at den balanseførte verdi av tingen vises på egen/egne linje(r) som korreksjon til egenkapitalen. Tingen vises som vanlig eiendel i balansen. Ved overføring av tingen i neste periode inntektsføres merverdien, og et tilsvarende beløp regnskapsføres som utdeling.

### 5.1.1.8 Noteopplysninger

Det skal i note opplyses om innholdet i hver enkelt egenkapitaltransaksjon.

### 5.1.1.9 Utbytte som krever kreditorvarsel

Utbytte som fører egenkapitalen under 10 %-grensen må følge reglene om kreditorvarsel. Et slikt utbytte bør regnskapsføres på samme måte som ordinært utbytte. Dersom det fremkommer kreditorinnsigelser før regnskapet behandles, bør utbyttet ikke regnskapsføres som gjeld.

For at kapitalnedsettelse skal tas med i balansen, må den være besluttet av generalforsamlingen senest på balansedagen. Utbytte regnskapsføres som gjeld selv om generalforsamlingen vedtar dette etter balansedagen. Det er derfor en forskjell mellom behandlingen av utbytte og kapitalnedsettelse.

### 5.1.2 Regnskapsføring av emisjons- og stiftelsesutgifter

Utgifter direkte knyttet til emisjoner eller stiftelse anses som en del av selve kapitaltransaksjonen. Utgiftene skal betraktes som en reduksjon av innbetalt kapital og ikke som en regnskapsmessig kostnad. Kapitalforhøyelsen blir derfor å regnskapsføre netto etter transaksjonsutgifter, og slike utgifter som ikke er oppgjort skal føres som kortsiktig gjeld. Tilsvarende gjelder emisjons- og stiftelsesutgifter ved fusjon, uavhengig av om fusjonen regnskapsføres som transaksjon eller til kontinuitet. Spart skatt av emisjons- og stiftelsesutgifter regnskapsføres på samme måte.

### 5.2 Opptjent egenkapital

Dersom egenkapitalmetoden eller bruttometoden anvendes for vurdering av investering i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet, skal en positiv differanse mellom investeringens balanseførte verdi og dens anskaffelseskost avsettes til fond for vurderingsforskjeller i selskapsregnskapet dersom investor er aksjeselskap. Andre fond kan være aktuelle dersom de internasjonale regnskapsstandardene benyttes, eller det kan følge av andre bestemmelser. Internasjonale regnskapsstandarder er omtalt i NRS 8 kapittel 2.2.2.

Den del av foretakets årsoverskudd som ikke avsettes til fond, eller utdeles som konsernbidrag eller utdeles til eierne, overføres til annen egenkapital.

### 5.3 Fri egenkapital

Det fremgår av aksjelovens bestemmelser at utbytte og konsernbidrag bare kan avgis i den grad det ligger innenfor selskapets frie egenkapital. Fri egenkapital defineres i aksjeloven § 8-1. Utbytte kan deles ut av årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår og annen egenkapital etter fradrag for:

1. udekket underskudd;
2. balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel;
3. den samlede pålydende verdi av eventuelle egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår. I ervervsåret skal hele vederlaget, ikke bare pålydende, gå til fradrag;
4. kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-9 som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av fri egenkapital;

5. den del av årsoverskuddet som etter lov eller vedtekter skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte.

Ved beregning av fri egenkapital må det videre tas hensyn til at selskapet ikke kan utdele utbytte eller avgi konsernbidrag dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, uten å følge reglene for kapitalnedsettelse. Det kan ikke i noe tilfelle besluttes utdelt mer enn forenlig med forsiktig og god forretningsskikk, under tilbørlig hensyn til tap som måtte være inntruffet etter balansedagen, eller som må forventes å ville inntreffe.

#### ***5.4 Regnskapsføring av konsernbidrag***

Dersom foretaket benytter egenkapitalmetoden for vurdering av investering i datterselskap, skal alle overføringer (herunder konsernbidrag) mellom selskapene regnskapsføres som en reduksjon/økning av investeringen. Slike overføringer skal føres netto (etter skatt) i givende og mottakende selskap.

##### ***5.4.1 Kostmetoden og konsernbidrag fra datterselskap til morselskap***

Morselskap som mottar konsernbidrag inntektsfører konsernbidraget dersom det ligger innenfor tilbakeholdte akkumulerte resultater i datterselskapet etter investeringstidspunktet. Dette innebærer at dersom det utbetales et stort konsernbidrag kort tid etter at aksjene er anskaffet må det vurderes hvorvidt deler av konsernbidraget er å anse som en tilbakebetaling av deler av kostprisen. Ved inntektsføring, føres konsernbidraget brutto (før skatt) på egen linje i resultatregnskapet. Tilbakebetaling av kostpris skal redusere investeringens verdi i balansen. Konsernbidraget skal da føres netto (etter skatt) i mottakende foretak.

I datterselskapet regnskapsføres avgitt konsernbidrag direkte mot annen egenkapital. Avgitt konsernbidrag regnskapsføres netto etter skatt.

##### ***5.4.2 Kostmetoden og konsernbidrag fra morselskap til datterselskap***

Når datterselskap mottar et konsernbidrag er dette regnskapsmessig å anse som et innskudd fra eier. Mottatt konsernbidrag klassifiseres som "Annen innskutt egenkapital". "Annen innskutt egenkapital" vil ikke være bunden egenkapital etter aksjeloven kapittel 3, og vil således inngå i fri egenkapital, jf. aksjeloven § 8-1. Konsernbidraget skal føres netto (etter skatt) i mottakende selskap.

I morselskapet øker i utgangspunktet avgitt konsernbidrag balanseført verdi av investeringen. **Dersom konsernbidraget dekker regnskapsmessig underskudd i datterselskapet, kan imidlertid konsernbidraget korrigeres direkte mot annen egenkapital.** Avgitt konsernbidrag regnskapsføres netto (etter skatt).

Dette er en forenkling for små foretak. Hovedregelen er at avgitt konsernbidrag skal øke balanseført verdi av aksjer i datterselskapet, uavhengig av om konsernbidraget er gitt for å dekke regnskapsmessige underskudd i datterselskapet. I så fall må nedskrivning vurderes.

##### ***5.4.3 Kostmetoden og konsernbidrag fra ett datterselskap til et annet datterselskap***

Avgitt konsernbidrag regnskapsføres mot annen egenkapital. Dersom det avgivende datterselskap samme år har mottatt konsernbidrag fra morselskap eller et annet søsterselskap, skal avgitt konsernbidrag først regnskapsføres mot "Annen innskutt egenkapital". Avgitt konsernbidrag regnskapsføres netto etter skatt.

I det mottakende datterselskap klassifiseres konsernbidraget som "Annen innskutt egenkapital". Mottatt konsernbidrag vil således inngå i fri egenkapital, jf. NRS 8 kapittel 5.3.

## 5.5 Utbytte

### 5.5.1 Regnskapsmessige konsekvenser for giver

Hvor mye som kan utdeles som utbytte går frem av bestemmelsen i aksjeloven § 8-1. Det kan ikke i noen tilfeller besluttes å dele ut mer enn det som er forenlig med forsiktig og god forretningsskikk, under tilbørlig hensyn til tap som er inntruffet etter balansedagen, eller som må forventes å ville inntreffe. Utbytte må også ligge innenfor fri egenkapital som omtalt i kapittel 5.3 og kan ikke føre egenkapitalen under 10 % av balansesummen. Avsatt utbytte føres som kortsiktig gjeld i balansen.

Utbytte som fører egenkapitalen under 10 %-grensen må følge reglene om kreditorvarsel. Et slikt utbytte bør regnskapsføres på samme måte som ordinært utbytte. Dersom det fremkommer kreditorinnsigelser før regnskapet behandles, bør utbyttet ikke regnskapsføres som gjeld.

### 5.5.2 Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker

Mottaker av utbytte inntektsfører utbytte dersom det ligger innenfor tilbakeholdt akkumulert resultat i datterselskapet etter investeringstidspunktet. **Dette innebærer at dersom det utbetales et stort utbytte kort tid etter at aksjene er anskaffet må det vurderes hvorvidt deler av utbyttet er å anse som en tilbakebetaling av deler av kostprisen, som skal regnskapsføres som en reduksjon i balanseført verdi av aksjene.**

Dersom mottakende selskap har kontroll over utbyttebeslutningene i det givende selskap på balansedagen, kan utbyttet inntektsføres i avsetningsåret. I andre tilfeller inntektsføres utbytte i utbetalingsåret.

Utbytte fra tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden kan inntektsføres i det året det avsettes, forutsatt at det er betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling.

### 5.5.3 Ekstraordinært utbytte

I enkelte situasjoner kan det være ønskelig for aksjonærene i perioden mellom to ordinære generalforsamlinger å ta ut ekstraordinært utbytte fra selskapet. Det kan gjennomføres etter vedtak i ekstraordinær generalforsamling og når reglene om utbytte i aksjelovgivningen blir fulgt (jf. aksjeloven kapittel 8 del I). Det er balansen for det siste regnskapsåret som skal legges til grunn når en skal vurdere om det er tilstrekkelig fri egenkapital. I vurderingen må en bl.a. ta hensyn til forhold som har oppstått etter balansedagen. Det er imidlertid ikke anledning til å sette opp en mellombalanse eller å begrunne det ekstraordinære utbyttet med gode resultater i det inneværende regnskapsåret.

Alternativet til å bruke utbyttereglene er å bruke reglene om kapitalnedsettelse med kreditorvarsel.

Hvorvidt det ekstraordinære utbyttet skal føre til at det sist godkjente årsregnskapet må korrigeres, eller at utbyttet blir regnskapsført det året det tas ut, er ikke formelt avklart. Begge løsninger antas derfor å være akseptable. Av praktiske grunner er det ofte enklest å regnskapsføre det ekstraordinære utbyttet i uttaksåret, fordi en da slipper å utarbeide og sende

inn nytt årsregnskap, årsberetning og nye ligningspapirer til henholdsvis Regnskapsregisteret og ligningsmyndighetene.

Hvis en velger å regnskapsføre det ekstraordinære utbyttet i uttaksåret, skal det opplyses særskilt om det ekstraordinære utbyttet. Fordi det ekstraordinære utbyttet knytter seg til fjorårets regnskap, er det ikke naturlig å presentere beløpet som en del av disponeringen for inneværende år, men opplysningen skal fremkomme i sammenheng med resultatdisponeringen, det vil si i årsberetningen, i tilknytning til resultatregnskapet, i oppstilling av endringer i egenkapitalen eller i noter. Det anbefales at opplysningene gis i årsberetningen, eventuelt i tilknytning til resultatregnskapet.

#### **5.5.4 Utbytte på egne aksjer**

Aksjelovene har ikke egne regler for utdeling av utbytte på egne aksjer. Utbytte er en utdeling som i aksjelovene defineres som "...enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode.", jf. § 3-6. Utbytte til selskapet selv er derfor ingen utdeling i regnskapsmessig forstand. Det vil bare være utestående aksjer som får tildelt utbytte. Dersom det vedtas et utbytte i kroner totalt, og det foreligger egne aksjer, bør generalforsamlingen i sitt vedtak nærmere spesifisere om utbyttet i sin helhet skal utbetales, eller om bare den andel som tilsvarer de utestående aksjer skal utbetales.

Dersom utbyttet vedtas med et beløp pr. aksje, vil det utbytte som skal regnskapsføres og opplyses om, være antall aksjer minus egne aksjer som eies på generalforsamlingstidspunktet ganget med utbytte per aksje.

#### **5.6 Klassifisering av udekket underskudd**

Før det under egenkapital i balansen kan vises udekket underskudd, må "Annen egenkapital" benyttes. Følgende poster kan deretter vedtas å benyttes:

- Annen innskutt egenkapital
- Overkursfond
- Aksjekapital (dersom reglene om kapitalnedsettelse følges)

Fond for vurderingsforskjeller kan ikke nettes mot udekket underskudd.

#### **5.7 Spesifikasjon av egenkapitalen i kommandittselskap**

Ikke innkalt selskapskapital i kommandittselskaper, jf. selskapsloven § 3-1, skal ikke føres opp som selskapskapital.

Slike selskaper bør i note gi opplysninger om total selskapskapital, bunden og innbetalt selskapskapital, samt komplementarens andel av selskapskapitalen.

## 6. Gjeld

Som gjeld regnes alle forpliktelser som kan kreves dekket i debtors alminnelige formue eller i bestemte eiendeler som debitor eier. Langsiktig gjeld som etter avtale er prioritert etter all annen gjeld benevnes som "ansvarlig lånekapital" og bør presenteres på egen linje i balansen.

I utgangspunktet skal gjeld som ikke direkte er knyttet til foretakets varekretsløp klassifiseres som langsiktig gjeld. I praksis kan en tilknytning til varekretsløpet være vanskelig å identifisere. Dette medfører at kriteriet om forventet tilbakebetalingstid før eller etter ett år fra første gangs registrering i balansen ofte vil være avgjørende for skillet mellom kortsiktig og langsiktig gjeld. **Små foretak kan regne ettårsperioden fra regnskapsårets utløp.** Av dette følger at første års avdrag på langsiktig gjeld i utgangspunktet skal klassifiseres som langsiktig gjeld. Det følger likevel av regnskapsloven § 5-13 tredje ledd at den regnskapspliktige kan velge å klassifisere første års avdrag på langsiktig gjeld som kortsiktig gjeld.

Lån som kan sies opp med kortere varsel enn ett år, men der den underliggende avtalen innebærer at lånet skal være langsiktig, skal føres opp som langsiktig gjeldspost. Tilsvarende gjelder lån som må fornyes oftere enn hver tolvte måned, men der intensjonen er at lånet skal være langsiktig og at fornyelsen må anses som en formalitet. Kassekreditt vil normalt være en finansiering av varekretsløpet og skal derfor klassifiseres som kortsiktig gjeld.

Gjeld i utenlandsk valuta omtales i kapittel 10.2.

### 6.1 Langsiktig gjeld

I regnskapsloven § 6-2 D klassifiseres langsiktig gjeld i to hovedgrupper:

- I. Avsetning for forpliktelser, og
- II. Annen langsiktig gjeld.

#### 6.1.1 Avsetning for forpliktelser

Avsetning for forpliktelser vil omfatte foretakets langsiktige gjeldsforpliktelser som ikke skyldes ordinære låneopptak hos eksterne lånegivere som bank eller kredittforetak. Eksempler på slike forpliktelser kan være pensjonsforpliktelser, fremtidige skatteforpliktelser, forpliktelser knyttet til leieavtaler, påløpt vedlikehold, tap på fremtidige kontrakter som ikke er balanseført og betingede utfall som medfører tap dersom et bestemt utfall inntreffer.

I forhold til langsiktig lånegjeld vil det ved verdsettelse av forpliktelser som omtalt ovenfor typisk være noe større usikkerhet knyttet til beløpets størrelse (usikkerhet i regnskapsestimatet) og tidspunktet for betaling av beløpet. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

##### 6.1.1.1 Pensjonsforpliktelser

Plikten til å regnskapsføre pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser følger av at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Vederlag for arbeidsinnsats er lønn og andre ytelser, herunder rett til fremtidig pensjon. Pensjonskostnadene påløper således samtidig med lønnskostnadene og forpliktelsen til fremtidige pensjonsutbetalinger skal derfor i utgangspunktet balanseføres som en forpliktelse.

Utbetaling av pensjoner kan finansieres gjennom foretakets ordinære drift. Alternativt kan foretaket øremerke eiendeler for finansiering av de fremtidige pensjonsutbetalingene. I praksis

vil dette ofte bli gjort ved å inngå en kollektiv pensjonsforsikring med et livsforsikringsselskap.

Etter lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon kan foretakene også velge å tilby sine ansatte innskuddsbaserte pensjonsordninger. Innskuddsbaserte pensjonsordninger kan enten være engangsbetalt foretakspensjon etter lov om foretakspensjons eller innskuddspensjon etter lov om innskuddspensjon.

#### *6.1.1.1.1 Ordninger finansiert direkte over driften*

Plikten til å resultatføre pensjonskostnader og balanseføre fremtidige pensjonsforpliktelser følger av grunnleggende regnskapsprinsipper. Regnskapsloven gir adgang for unntak fra slik regnskapsføring kun for de pensjonsforpliktelser som er forsikret (fondsbasert). For ordninger finansiert direkte over drift er det ikke gitt unntak fra hovedregel og følgelig må det for hvert år beregnes påløpte pensjonsforpliktelser knyttet til slike ordninger også for små foretak.

Balanseført pensjonsforpliktelse vil være den diskonterte verdi (nåverdien) av de samlede estimerte fremtidige pensjonsytelser som er opptjent ved utgangen av hvert regnskapsår. Periodens pensjonskostnad fastsettes med utgangspunkt i den samlede pensjonsforpliktelse ved begynnelsen og slutten av perioden. Ved beregning av pensjonsforpliktelsen skal det tas hensyn til den arbeidsgiveravgift som foretaket må betale ved utbetaling av direkte pensjoner.

Tilsvarende vil gjelde for pensjon som foretaket forplikter seg til å yte til ledende ansatte eller aktive aksjonærer relativt kort tid før oppnådd pensjonsalder. Dersom det ikke er betingelser knyttet til fremtidig arbeidsinnsats bør hele denne forpliktelsen kostnadsføres når ordningen vedtas. Dersom det er betingelser knyttet til fremtidig arbeidsinnsats bør forpliktelsen periodiseres over denne perioden. Resultateffekten som følge av å vedta slike tilleggspensjoner kan ofte være vesentlig og det bør derfor gis særskilt tilleggsinformasjon om denne.

Avtalefestet pensjon (AFP) er en førtidspensjonsordning som er opprettet ved avtale mellom landsomfattende organisasjoner av arbeidstakere og arbeidsgivere. Ordningen anses som en ytelsesbasert flerforetaksordning, noe som innebærer at arbeidsgiver kun er ansvarlig for finansieringen av en bestemt andel av de pensjonsrettighetene arbeidstakerne tjener opp i ordningen. Arbeidsgiver er forpliktet til å delfinansiere pensjonsrettighetene opptjent i AFP-ordningen, og det knytter seg således en regnskapsmessig forpliktelse til ordningen. Foretakets plikt til delfinansiering av AFP-ordningen er regnskapsmessig å anse som en direkte pensjonsforpliktelse. Av dette følger at foretakets andel av den samlede pensjonsforpliktelse skal balanseføres og periodens endring i pensjonsforpliktelse resultatføres. Balanseføring av andel forpliktelse krever imidlertid pålitelig måling av den samlede pensjonsforpliktelse fra ordningens administrator. Det har av praktiske årsaker vist seg vanskelig å foreta de nødvendige målingene når det gjelder LO/NHO-ordningen. AFP-ordningen skal i de tilfeller hvor det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre ordningen som en ytelsesbasert ordning, innregnes som en tilskuddsbasert pensjonsordning.

**Små foretak kan velge å unnlate balanseføring av direkte pensjonsforpliktelser knyttet til fremtidig uttak av AFP-pensjon. Dette gjelder uavhengig av mulighetene for pålitelig måling av ordningens samlede pensjonsforpliktelse. Dersom foretaket ikke balansefører en slik forpliktelse skal det gis noteopplysninger i samsvar med NRS 8. Dersom en ansatt har valgt å ta ut AFP-pensjon, må forpliktelsen knyttet til denne balanseføres, på lik linje med**

andre direkte (uforsikrede) pensjonsforpliktelser. Forpliktelsen beregnes på grunnlag av egenandelen for hele perioden inkludert arbeidsgiveravgift. Motposten til forpliktelsen er resultatføring som lønnskostnad. Virkningen for årets lønnskostnader og for foretakets egenkapital kan være betydelig. Det er adgang til å skille ut lønnskostnadene knyttet til uttak av AFP-pensjon på en egen linje i resultatregnskapet rett etter linjen "lønnskostnader".

Fremtidige pensjonsytelser er som oftest en funksjon av arbeidstakerens nominelle sluttlønn. Ved estimering av forpliktelsene må det derfor legges inn forutsetninger om eksempelvis fremtidig lønnsutvikling, fremtidig pensjonsregulering, uttakstilbøyelighet og frivillig avgang. I tillegg vil valg av diskonteringsfaktor ha stor betydning for nåverdiberegningen. Den norske Revisorforening har utarbeidet et tabellverk til bruk ved regnskapsføring av pensjon som hensyntar disse faktorer.

Virkningen av endringer i pensjonsplaner og endringer i økonomiske og aktuariemessige forutsetninger resultatføres i den periode estimatet endres eller amortiseres i henhold til reglene i NRS 6 Pensjonskostnader.

#### *Noteopplysninger*

Det skal opplyses om de samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret, jf. regnskapsloven § 7-44. I de tilfeller opplysninger om foretakets pensjonsforpliktelse må anses som nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, skal det gis følgende tilleggsinformasjon, jf. regnskapsloven § 7-1:

- foretakets pensjonsordninger inklusive opplysning om antallet personer forpliktelsen omfatter,
- anvendt regnskapsprinsipp for direkte pensjonsforpliktelser,
- viktige økonomiske og aktuariemessige forutsetninger,
- sammensetning av netto pensjonskostnad,
- avstemming mellom faktisk netto pensjonsforpliktelse og balanseført netto pensjonsforpliktelse som viser størrelsen av utsatt resultatføring av virkning av estimatendringer, samt virkning av endringer i pensjonsplaner.

Dersom foretaket ikke har balanseført en eventuell pensjonsforpliktelse knyttet til AFP-ordningen, skal det gis følgende informasjon:

- antall personer som er omfattet av ordningen,
- aldersfordeling for de personer som er omfattet av ordningen,
- informasjon om gjeldende bestemmelser vedrørende foretakets forpliktelser til delfinansiering av pensjonsrettigheter opptjent i AFP-ordningen, herunder varighet og hvilken andel som faller på foretaket.

#### *6.1.1.1.2 Pensjonsordninger finansiert ved fondsopplegg (forsikrede ordninger)*

Ut fra de grunnleggende regnskapsprinsipper skal fremtidige pensjonsforpliktelser balanseføres uavhengig av finansieringsmåte, jf. NRS 6 Pensjonskostnader. **Små foretak er imidlertid i regnskapsloven § 5-10 gitt valgadgang med hensyn til balanseføring av pensjonsforpliktelser som er forsikret (fondsbasert), jf. § regnskapsloven § 4-1 annet ledd.**

Dersom foretaket velger å unnlate balanseføring av forsikrede pensjonsforpliktelser skal alle innbetalinger til forsikringsselskapet, også f eks innbetalinger til pensjonspremiefond, kostnadsføres. Å balanseføre innbetalinger til pensjonspremiefondet er ikke tillatt. Årsaken til dette er at en balanseføring av pensjonspremiefondet kan gi et feilaktig bilde av selskapets økonomiske situasjon da det er knyttet en pensjonsforpliktelse direkte til pensjonsmidlene som ikke er balanseført.

Etter lov om foretakspensjon skal foretakene etter gitte forutsetninger tilbakeføre den delen av pensjonspremiefondet som overstiger seks ganger gjennomsnittet av de tre siste års premier. Overstiger pensjonspremiefondet tre ganger gjennomsnittet av de tre siste års premier kan foretaket under gitte forutsetninger velge å tilbakeføre det overskytende. Pensjonsmidler som overstiger seks ganger gjennomsnittet av de tre siste års premier og vil bli tilbakeført til foretaket skal balanseføres og klassifiseres som 'Andre fordringer' under omløpsmidler. Pensjonspremiefond som ligger mellom tre og seks ganger gjennomsnittet av de tre siste års premier balanseføres tilsvarende dersom foretaket har til hensikt å tilbakeføre midlene. Ved vurdering av hva som kan balanseføres må også skyldig beløp i forbindelse med overgang til lineær opptjening hensyntas (se neste avsnitt). Det beløpet som kan balanseføres fremgår av oppgaven fra forsikringsselskapet som frigitt beløp. Dette regnskapsføres som redusert pensjonskostnad i resultatregnskapet. Tilbakebetaling vil resultere i en økning i skattepliktig inntekt for foretaket. Betalbar skatt som fremkommer på grunnlag av tilbakeføringen vil bli nøytralisert med reversering av avsatt utsatt skatt og gir ingen effekt i resultatregnskapet. Dersom foretaket har balanseført arbeidsgiveravgift knyttet til tilbakeførte pensjonsmidler må dette resultatføres i samme periode som reklassifiseringen fra "Pensjonsmidler" til "Andre fordringer" foretas.

Ved innføringen av lov om foretakspensjon ble det innført en ny opptjeningsfunksjon for beregning av premier. Dette betyr at premiene skal innbetales tidligere i de ansattes arbeidskarriere, hvilket innebærer at de fleste foretak vil ha en underdekning fordi innbetalte premier ikke er tilstrekkelig til å dekke opptjente rettigheter til de ansatte. Det er gitt overgangsregler som innebærer at denne underdekningen skal dekkes inn over 10 år fra innføringen av loven 01. januar 2001. For små foretak som følger unntaksreglene om ikke å balanseføre pensjonsforpliktelsen, vil dette reflekteres i regnskapet i form av økte premieinnbetalinger over denne 10 års perioden. Det må i denne forbindelse gis noteopplysning om foretaket har en forpliktelse knyttet til underdekningen som ikke er balanseført.

I henhold til reglene for øvrige foretak må det vurderes om innskudd i pensjonskasser skal regnes som pensjonsmidler eller ikke. **Små foretak kan kostnadsføre egenkapitalinnskudd i pensjonskasser som en del av pensjonskostnadene.** Dette innebærer at små foretak slipper å vurdere om egenkapitalinnskuddet oppfyller definisjonen av pensjonsmidler eller ikke.

#### *Noteopplysninger*

Det skal opplyses om foretaket er pliktig til å ha tjenestepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenestepensjon og om foretaket har pensjonsordning som oppfyller kravene etter denne loven, jf. regnskapsloven § 7-43a. Det skal opplyses om de samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret, jf. regnskapsloven § 7-44. I de tilfeller den regnskapspliktige unnlater å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser skal det gis følgende tilleggsopplysninger (jf. regnskapsloven § 7-1):

- Foretakets pensjonsordninger inklusive opplysning om antallet personer ordningen omfatter.
- Anvendte regnskapsprinsipper.
- Årets pensjonspremie.
- Pensjonspremfondets størrelse og årets eventuelle innbetaling til pensjonspremfond.
- Avkastning på pensjonspremfond.
- Dersom foretaket har en forpliktelse knyttet til underdekning i forbindelse med overgang til lineær periodisering som ikke er balanseført, skal det opplyses.

#### *6.1.1.1.3 Innskuddsbaserte pensjonsordninger*

Innskuddsbaserte pensjonsordninger (innskuddspensjon eller engangsbetalt foretakspensjon) innebærer at foretaket ikke gir løfte om fremtidig pensjon av en gitt størrelse, men betaler et årlig innskudd til de ansattes kollektive pensjonssparing. Foretaket har derfor ingen ytterligere forpliktelse knyttet til levert arbeidsinnsats etter at det årlige innskuddet er betalt. Det blir derfor ingen avsetning for påløpte pensjonsforpliktelser i slike ordninger.

Eventuelle innbetalinger til innskuddsfond er å anse som en forskuddsbetalt kostnad og balanseføres inntil midler fra innskuddsfondet anvendes til å dekke periodens ordinære innskudd. Utsatt skatt på innskuddsfondet periodiseres på samme måte.

#### *6.1.1.1.4 Spesifikasjon i regnskapet*

Direkte pensjonsforpliktelser og forsikrede pensjonsforpliktelser som balanseføres klassifiseres som avsetning for forpliktelser og føres på egen linje. Periodens pensjonskostnad klassifiseres i resultatregnskapet som lønnskostnad.

Dersom forsikrede pensjonsforpliktelser ikke balanseføres, skal premien, og eventuelt tilleggsinnbetalinger, anses som pensjonskostnad. Denne klassifiseres i resultatregnskapet som lønnskostnad.

#### *6.1.1.1.5 NRS 6 Pensjonskostnader*

NRS 6 Pensjonskostnader er basert på det grunnleggende regnskapsprinsipp om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Ifølge standarden skal derfor pensjonsforpliktelsen balanseføres uavhengig av finansieringsform og periodens brutto endring i pensjonsforpliktelse kostnadsføres som periodens brutto pensjonskostnad. Standarden hensyntar således ikke at små foretak kan unnlate balanseføring av forsikrede pensjonsforpliktelser. Dersom små foretak velger å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser, gjelder NRS 6 Pensjonskostnader også for dem.

Norsk RegnskapsStiftelse har også utgitt et vedlegg til NRS 6 om aktuelle regnskapsspørsmål for foretak i forbindelse med lov om foretakspensjon, lov om innskuddspensjon og i forhold til offentlige tjenstepensjonsordninger samt i forhold til avtalefestet pensjon (AFP).

#### *6.1.1.2 Utsatt skatt*

Regnskapsføring av utsatt skatt omfatter alle regnskapspliktige som er skattepliktige som eget skattesubjekt. Dette gjelder for eksempel aksjeselskaper, men ikke enkeltpersonforetak og ANS. Skatt behandles som en kostnad og skal dermed regnskapsføres i samme periode som det regnskapsmessige resultat før skatt. Fremtidige skattebetalinger som følger av periodens regnskapsmessige resultat må balanseføres som en avsetning under langsiktig gjeld.

#### 6.1.1.2.1 Regnskapsføring

Endring av utsatt skatt inngår i årets skattekostnad, som i tillegg består av betalbar skatt på alminnelig inntekt. Betalbar skatt beregnes med gjeldende skattesats på årets beregnede alminnelige inntekt. I tillegg omfatter posten betalbar skatt også eventuelle korrigeringer av tidligere års skatteavsetning i samsvar med det endelige skatteoppgjøret.

Endring av utsatt skatt er årets kostnad knyttet til fremtidig skattebetaling og fremkommer ved beregning av utsatt skatt, eventuelt utsatt skattefordel. Skattemessige vurderingsregler avviker for en del poster fra regnskapsmessige vurderingsregler, og dette medfører midlertidige forskjeller. Disse oppstår i en periode og reverserer i senere perioder. Skatteøkende midlertidige forskjeller vil øke det fremtidige skattemessige resultatet sammenlignet med tilsvarende regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer. Skatteøkende midlertidige forskjeller representerer dermed en fremtidig skatteforpliktelse. Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring representerer en mulig fremtidig skattebesparelse ved at skattemessig resultat kan bli redusert sammenlignet med tilsvarende regnskapsmessig resultat.

Ved beregning av utsatt skatt tas det utgangspunkt i midlertidige forskjeller ved periodens slutt. Utsatt skatt vurderes til nominell verdi basert på gjeldende skatteregler. Hovedregelen om utligning betyr at skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller samt underskudd til fremføring i utgangspunktet kan betraktes under ett ved beregning av skattemessig virkning. Følgende forhold kan imidlertid medføre unntak fra hovedregelen om full utligning:

- Kort gjenværende fremføringsperiode for skattemessig underskudd, samtidig som de skatteøkende midlertidige forskjellene forventes å reversere langt frem i tid.
- Det er lang tid før de skattereduserende midlertidige forskjeller kan forventes å reversere, samtidig som de skatteøkende forskjellene forventes å reversere tidligere.

Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet inneholder en mulig skattefordel. Balanseføring av en slik skattefordel krever at man kan sannsynliggjøre en fremtidig skattepliktig inntekt eller en realistisk skattetilpasning, f eks gjennom konsernbidrag, som gjør det mulig å benytte fordelene. Det henvises til NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4.

Små foretak skal følge hovedregelen om full utligning. Som beskrevet ovenfor er det enkelte unntak fra denne hovedregelen, hvor full utligning ikke kan foretas og hvor det etter utligning kan gjenstå skattereduserende midlertidige forskjeller. I praksis kan det være vanskelig å ha en klar oppfatning om fremtidig skattepliktig inntekt og mulighet for fremtidig skattetilpasning. Det kan derfor være vanskelig å vurdere om det er mulig å føre opp utsatt skattefordel beregnet på de ikke utlignede skattereduserende midlertidige forskjellene. **Små foretak kan derfor unnlate å balanseføre utsatt skattefordel selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt. Unntaket gjelder kun utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller som ikke er utlignet.** At de skattereduserende midlertidige forskjellene ikke er utlignet kan skyldes at utligning ikke er tillatt, jf. NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3, eller at foretaket har netto skattereduserende midlertidige forskjeller.

#### 6.1.1.2.2 Spesifikasjon i regnskapet

Betalbar skatt på alminnelig inntekt og endring av utsatt skatt presenteres samlet som skattekostnad i resultatregnskapet. Skattekostnad knyttet til ordinære poster og skattekostnad knyttet til ekstraordinære poster skal vises hver for seg.

Betalbar skatt under kortsiktig gjeld i balansen omfatter betalbar skatt på alminnelig inntekt, etter at eventuelt konsernbidrag er tatt hensyn til.

I balansen presenteres netto utsatt skatt på egen linje under gruppen avsetning for forpliktelser. Hvis netto utsatt skattefordel balanseføres skal denne presenteres som immateriell eiendel.

#### 6.1.1.2.3 Noteopplysninger

Det skal gis opplysninger om regnskapsprinsipper etter regnskapsloven § 7-35. Valg av prinsipp når det gjelder balanseføring av utsatt skattefordel opplyses.

For små foretak stilles det for øvrig ikke krav om opplysning om beregning av skattekostnad, utsatt skatt eller utsatt skattefordel. Av regnskapsloven § 7-1 følger imidlertid at det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Dersom foretaket har unnlatt balanseføring av fremtidig skattefordel bør det gis informasjon om dette og størrelsen på den mulige skattefordel som er unnlatt balanseført. Spesifikasjon av skattekostnaden på betalbar skatt og endring utsatt skatt bør også gis som tilleggsopplysning i note.

#### 6.1.1.2.4 NRS Resultatskatt

Små foretak skal regnskapsføre utsatt skatt. NRS (F) Resultatskatt gjelder, med unntak av standardens krav til tilleggsopplysninger. I tillegg kan små foretak unnlate balanseføring av utsatt skattefordel.

#### 6.1.1.3 Usikre forpliktelser

Virksomhet kan gi opphav til fremtidige utgifter. I samsvar med sammenstillingsprinsippet skal fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i perioden, kostnadsføres i denne perioden. Den tilhørende balanseposten vil være andre avsetninger for forpliktelser, jf. regnskapsloven § 6-2D I nr 3. Avsetninger for påløpte kostnader er ikke forskjellig fra andre påløpte kostnader som er klassifisert som gjeld. Den eneste forskjellen er at det typisk vil være usikkerhet knyttet til størrelsen eller oppgjørstidspunktet på de endelige forpliktelsene. Ved slik usikkerhet skal det brukes beste estimat basert på den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges, dette følger av regnskapsloven § 4-2

##### 6.1.1.3.1 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

Hovedreglene for regnskapsføring av usikre forpliktelser er:

	Situasjon	Konsekvens regnskap
1	Sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 %) for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og verdien kan estimeres pålitelig.	Regnskapsføring, unntak for visse kostnader, jf. NRS 8 kapittel 6.1.1.3.3.
2	Sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke kommer til oppgjør.	Ikke regnskapsføring Noteopplysning, unntak for

		små foretak, jf. NRS 8 kapittel 6.1.1.3.8
3	Sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, men ikke mulig å estimere verdi ved oppgjør pålitelig (forekommer sjelden).	Ikke regnskapsføring Noteopplysning, unntak for små foretak, jf. NRS 8 kapittel 6.1.1.3.8

For små foretak finnes visse unntak, både fra hovedreglene om regnskapsføring og til kravene om noteopplysninger, se NRS 8 kapittel 6.1.1.3.3 og 6.1.1.3.8.

#### 6.1.1.3.2 Oppgjørsverdi

Når en usikker forpliktelse regnskapsføres, skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen (oppgjørsvardi), målt ved beste estimat. Oppgjørsverdien avhenger blant annet av hvor lang tid det er mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet. Ved beregning av oppgjørsverdi skal det tas hensyn til risikoen som er forbundet med en usikker forpliktelse.

Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat.

Forventningsverdien av oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for utfallet. For eksempel kan de sannsynlige utfallene på oppgjør som følge av garanti på en anleggskontrakt være 20 % for 50 000 kroner, 60 % for 100 000 kroner og 20 % for 200 000 kroner. Forventningsverdien er da 110 000 kroner ( $50\,000 \cdot 0,2 + 100\,000 \cdot 0,6 + 200\,000 \cdot 0,2$ ). Når sannsynlighetsfordelingen er symmetrisk (for eksempel normalfordelt) vil som oftest forventningsverdi være et egnet utgangspunkt for beste estimat.

Dersom sannsynlighetsfordelingen er svært skjev, vil forventningsverdi ofte være lite egnet som estimat. Sannsynlighetsfordelingen kan for eksempel være 45 % for 50 000 kroner, 40 % for 100 000 kroner, 10 % for 200 000 kroner og 5 % for 10 mill. kroner. Den matematiske forventningsverdien på 582.500 kroner kan være uegnet som estimat på oppgjørsverdi. Et bedre estimat kan være 50 000 kroner, som er det individuelt mest sannsynlige utfall. Et annet akseptabelt estimat er 100 000 kroner, som i dette tilfellet er den laveste verdi som dekker en sannsynlighet på mer enn 50 %.

På en enkeltstående forpliktelse med binært utfall vil som oftest det individuelt mest sannsynlige utfall være beste estimat.

I noen tilfeller vil foretaket ha regress dersom forpliktelsen kommer til oppgjør. Som regel vil en regressrett være et avtaleforhold mellom foretaket og en tredjeperson. Regresskravet vedkommer i så fall ikke forpliktelsene, og det må vurderes som en betinget eiendel uavhengig av den usikre forpliktelsen. I slike tilfeller skal avsetningen dekke hele oppgjørsverdien på den usikre forpliktelsen. Oppgjørsverdien for regresskravet oppføres som en eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd. Den kan ikke settes høyere enn oppgjørsverdien for den motsvarende forpliktelsen. I resultatregnskapet kan kostnaden føres netto. Dersom forpliktelsen bare er gyldig hvis tredjeperson innfrir regresskrav, skal avsetning føres netto også i balansen.

Forventet gevinst på salg av eiendel forbundet med oppgjør av forpliktelsen skal som hovedregel ikke hensyntas ved verdimaling av oppgjøret. Dersom salget av en eiendel ikke kan ses atskilt fra forholdet som er bakgrunn for forpliktelsen, er fortsatt en tillatt løsning å

hensynta en usikker forventet salgsgevinst ved måling av oppgjørsverdi for en usikker forpliktelse.

#### 6.1.1.3.3 Utgifter til vedlikehold, fjerning og opprydding

Plikten til å regnskapsføre påløpte vedlikeholds-, fjernings- og oppryddingskostnader følger i utgangspunktet av at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt for måling av resultat (sammenstillingsprinsippet). **I samsvar med god regnskapsskikk for små foretak kan små foretak velge å fravike sammenstillingsprinsippet ved regnskapsføring av slike utgifter. Dette medfører at utgifter til vedlikehold, fjerning og opprydding regnskapsføres i den periode vedlikeholdet mv. faktisk utføres.** Begrunnelsen for dette unntaket fra sammenstillingsprinsippet er at nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av utgifter til vedlikehold ikke vil stå i forhold til kostnadene for små foretak.

Dersom informasjon om påløpte kostnader til vedlikehold, fjerning og opprydding er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, og slik informasjon ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, skal nødvendig informasjon gis i note, jf. NRS 8 kapittel 6.1.1.3.8.

#### 6.1.1.3.4 Tap på kontrakter

Plikten til å regnskapsføre tap på kontrakter følger av forsiktighetsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-1. Den tilhørende balanseposten er en avsetning når selve kontrakten ikke balanseføres. Avsetningen klassifiseres på linjen for andre avsetninger for forpliktelser.

Avsetning til forventet tap på varekontrakter og langsiktige tilvirkningskontrakter bør klassifiseres som kortsiktig gjeld fordi disse inngår i varekretsløpet.

#### 6.1.1.3.5 Investeringer i selskap med ubegrenset ansvar

Investering i selskap hvor deltaker har ubegrenset ansvar kan innebære et mulig ansvar for å dekke selskapets forpliktelser. Dersom et slikt ansvar er sannsynlig og kvantifiserbart skal forpliktelsen kostnadsføres og balanseføres som andre avsetninger for forpliktelser.

#### 6.1.1.3.6 Service- og garantiforpliktelser i forbindelse med salget

Dersom vederlaget for en vare også inkluderer service- og garantiarbeider, skal vederlaget deles opp og inntektsføring foretas når ytelsen opptjenes.<sup>5</sup> **Små foretak er unntatt fra opptjeningsprinsippet for service- og garantiforpliktelser i forbindelse med salget. De kan velge å inntektsføre hele salgsbeløpet, og i stedet avsette for forventede utgifter knyttet til service og garantier.** Avsetning til slike forpliktelser medtas i annen kortsiktig gjeld.

#### 6.1.1.3.7 Spesifikasjon i regnskapet

Avsetning for usikre forpliktelser som skal resultatføres, balanseføres som andre avsetninger for forpliktelser, jf. regnskapsloven § 6-2 D I nr 3. Klassifiseringen i resultatregnskapet må vurderes i det enkelte tilfelle ut fra oppstillingsplanen i regnskapsloven § 6-1 og NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader mv., jf. NRS 8 kapittel 7.3.

#### 6.1.1.3.8 Noteopplysninger

Det skal opplyses hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger som nevnt i regnskapsloven § 6-2 D I nr 3, jf. regnskapsloven § 7-40. Små foretak behøver normalt ikke

<sup>5</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

spesifisere endring i balanseført avsetning. Det er tilstrekkelig å opplyse om inngående og utgående balanse for hver klasse av avsetninger. For små foretak er det normalt heller ikke påkrevd å gi opplysninger om de forhold og beregninger som ligger til grunn for avsetningen. Dersom regnskapsførte usikre forpliktelser er vesentlige for foretaket, slik at opplysningene er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat, skal de likevel gis.

Små foretak kan unnlate å gi opplysninger om ikke balanseførte usikre forpliktelser. Dersom ikke regnskapsførte usikre forpliktelser er vesentlige for foretaket, slik at opplysningene er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat, skal de likevel gis i note.

#### *6.1.1.3.9 NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*

Små foretak er unntatt fra plikten til å balanseføre usikre forpliktelser vedrørende utgifter til vedlikehold, fjerning og opprydding. Små foretak er også unntatt fra standardens krav om noteopplysninger for ikke balanseførte usikre forpliktelser, og har fått enklere notekrav for balanseførte usikre forpliktelser. For øvrig gjelder NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

#### **6.1.1.4 Hendelser etter balansedagen**

Med hendelser etter balansedagen menes hendelser som inntreffer mellom balansedagen og tidspunktet for avleggelse av regnskapet. Slike hendelser kan enten gi ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen eller vedrøre en senere periode. Ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen vedrører regnskapsperioden og skal tas med i vurderingen av eiendeler og forpliktelser.

Regnskapet skal utarbeides på grunnlag av de forhold som eksisterer på balansedagen. Hendelser som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen vedrører en senere regnskapsperiode og skal derfor periodiseres i fremtidige regnskap.

##### *6.1.1.4.1 Noteopplysninger*

Det skal gis opplysninger om hendelser som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen dersom dette er nødvendig for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, jf. regnskapsloven § 7-1.

##### *6.1.1.4.2 NRS 3 Hendelser etter balansedagen*

Det er ikke gjort unntak eller forenklinger for små foretak når det gjelder hendelser etter balansedagen.

#### **6.1.2 Annen langsiktig gjeld**

Annen langsiktig gjeld er langsiktig gjeld som ikke er avsetninger. For annen langsiktig gjeld vil det derfor vanligvis foreligge en låneavtale mellom to parter hvor det fremgår at tilbakebetaling skal skje over en lengre periode enn ett år. En gjeldspost klassifiseres som langsiktig dersom tilbakebetalingstidspunktet ligger lenger frem enn ett år ved utgangen av første årsavslutning.

Det er anledning til å presentere første års avdrag av langsiktig gjeld som kortsiktig gjeld, jf. regnskapsloven § 5-13.

Byggelån klassifiseres som langsiktig gjeld når det foreligger tilsagn om konvertering, f eks til et pantelån.

### *6.1.2.1 Spesifikasjon i regnskapet*

Ifølge balanseoppstillingen i regnskapsloven § 6-2 skal følgende typer av annen langsiktig gjeld presenteres på egne linjer:

#### *6.1.2.1.1 Konvertible lån*

Dette er lån som gir giveren rett til å kreve aksjer i selskapet ved at det utstedes nye aksjer. For at et lån skal være konvertibelt, må beslutningen om låneopptak og vilkår være besluttet av generalforsamlingen, og beslutningen om låneopptaket må være meldt til Foretaksregisteret.

#### *6.1.2.1.2 Obligasjonslån*

Obligasjonslån er et lån som ytes mot en rentebærende obligasjon. Denne låneformen benyttes gjerne ved større lånebehov og er derfor ikke vanlig i små foretak.

#### *6.1.2.1.3 Gjeld til kredittinstitusjoner*

Dette omfatter lån fra banker, forsikringsselskaper og andre kredittinstitusjoner.

#### *6.1.2.1.4 Øvrig langsiktig gjeld*

Øvrig langsiktig gjeld kan omfatte blant annet lån fra aksjonærer og ansatte, ansvarlig lån og langsiktig lån fra selskap i samme konsern. Regnskapsmessig behandling av eiendeler som er finansiert gjennom en leasing/leieavtale er omtalt i NRS 8 kapittel 4.3.2. Dersom slike eiendeler balanseføres skal den tilhørende forpliktelse balanseføres som langsiktig gjeld.

Ifølge regnskapsloven § 6-3 skal øvrig langsiktig gjeld i balansen deles opp i flere poster når den regnskapspliktiges forhold tilsier det. Ansvarlig lån bør vises på egen linje i balansen. Samlet langsiktig lån fra konsernselskap skal opplyses i note dersom slike lån ikke vises på egen linje, jf. regnskapsloven § 7-36.

### *6.1.2.2 Noteopplysninger*

Det skal ifølge regnskapsloven § 7-40 opplyses om hvor stor del av den regnskapspliktiges samlede gjeld som forfaller mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

Det skal videre gis opplysning om hvor stor del av gjelden som er sikret ved pant eller lignende sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler, og den balanseførte verdi av de pantsatte eiendelene. Dersom det er stillet sikkerhet for gjeld som ikke er balanseført, skal det gis slike opplysninger også for denne gjelden, og det skal opplyses hvor stor gjeld det er stillet sikkerhet for.

Det skal ifølge regnskapsloven § 7-36 også gis opplysning om gjeld til konsernselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollerte virksomheter. Opplysningen skal gis med sammenligningstall for foregående år.

## **6.2 Kortsiktig gjeld**

Avgrensning mellom kortsiktig og langsiktig gjeld er redegjort for innledningsvis i NRS 8 kapittel 6.

### **6.2.1 Spesifikasjon i regnskapet**

Regnskapslovens oppstillingsplan, jf. § 6-2, har definert følgende kortsiktige gjeldsposter som skal føres på egne linjer i balansen:

- konvertible lån
- sertifikatlån
- gjeld til kredittinstitusjoner
- leverandørgjeld
- betalbar skatt
- skyldige offentlige avgifter
- annen kortsiktig gjeld

#### **6.2.1.1 Konvertible lån**

Slike lån vil kun i unntakstilfeller være kortsiktige.

#### **6.2.1.2 Sertifikatlån**

Et sertifikatlån innhentes i markedet mot utstedelse av et omsettelig gjeldsbrev (sertifikat). Lånene er vanligvis usikrede og har en løpetid på under ett år. Små foretak vil normalt ikke innhente slike lån.

#### **6.2.1.3 Gjeld til kredittinstitusjoner**

Under denne linjen oppføres gjeld til kredittinstitusjoner som ikke er langsiktig:

- Kassekredittgjeld føres opp med den del av innvilget kreditt som er benyttet. Dersom en ønsker å gi opplysning om ubenyttet kreditt kan dette gjøres i note.
- Byggelån vil være kortsiktig dersom det ikke er gitt tilsagn om konvertering til f eks pantegjeld. Dette vil ofte være tilfelle dersom en entreprenør bygger hus for salg.
- Dersom en velger å klassifisere første års avdrag av langsiktig gjeld til en kredittinstitusjon som kortsiktig, føres den kortsiktige delen opp under denne linjen.

#### **6.2.1.4 Leverandørgjeld**

Leverandørgjeld er gjeld til leverandører av varer og tjenester. Leverandørgjeld i utenlandsk valuta skal regnes om til kursen på balansedagen, jf. regnskapsloven § 5-9.

#### **6.2.1.5 Betalbar skatt**

Betalbar skatt under kortsiktig gjeld i balansen omfatter betalbar skatt på alminnelig inntekt. Det vises til nærmere omtale i NRS 8 kapittel 6.1.1.2 om skatt.

#### **6.2.1.6 Skyldige offentlige avgifter**

I denne posten inngår skyldig merverdiavgift, skyldig arbeidsgiveravgift og skyldig skattetrekk i tillegg til eventuell annen offentlig gjeld. Påløpt arbeidsgiveravgift av påløpte feriepenges klassifiseres sammen med påløpte feriepenges.

#### **6.2.1.7 Utbytte**

Skyldig utbytte omfatter utbytte som styret har foreslått utdelt, samt eventuelt utbytte som generalforsamlingen har vedtatt, men som ikke er utbetalt. Styrets forslag til utbytte skal inngå i resultatdisponeringen, som skal fremgå enten av årsberetning, i tilknytning til resultatregnskapet, i oppstilling av endringer i egenkapital eller i noter. Det anbefales at opplysningen gis i, tilknytning til resultatregnskapet eventuelt i årsberetningen.

### 6.2.1.8 Annen kortsiktig gjeld

#### 6.2.1.8.1 Forskudd fra kunder

Forskudd fra kunder omfatter betaling fra kunder som er mottatt før ytelsen er levert. Dette gjelder også mottatte à-konto betalinger fra kunder når langsiktige tilvirkningskontrakter (anleggskontrakter) inntektsføres ved ferdigstilling, fordi verdi av pågående kontrakter i slike tilfeller vurderes som varelager og forskudd fra kunder da skal presenteres brutto under kortsiktig gjeld.

#### 6.2.1.8.2 Periodisert inntekt (Utsatt inntektsføring)

I mange tilfeller mottas godtgjørelse for en ytelse som skal utføres i en bestemt periode fremover. Slik inntekt skal ifølge opptjeningsprinsippet (regnskapsloven § 4-1) regnskapsføres i takt med ytelsen. Eksempel på en slik inntekt kan være salg av et sesongkort hvor betaling mottas ved sesongens start, og hvor ytelsen skal skje jevnt over en periode fremover. Inntekten er da ikke opptjent på betalingstidspunktet, men må inntektsføres over den perioden sesongkortet gjelder for. Den delen av inntekten som ikke er opptjent på avslutningsdagen føres opp i balansen under annen kortsiktig gjeld.

#### 6.2.1.8.3 Avsetning til påløpne kostnader

Det følger av sammenstillingsprinsippet at kostnader skal regnskapsføres i samme periode som de tilhørende inntekter. Av dette følger at en ved avslutning av regnskapet må avsette for de utgifter som det ikke er mottatt leverandørfaktura for når tilhørende inntekt er regnskapsført i perioden, eller eiendelen er medtatt i balansen.

Også andre avsetninger som gjelder varekretsløpet skal medtas som annen kortsiktig gjeld, for eksempel avsetning til tap på anleggskontrakter.

#### 6.2.1.8.4 Service- og garantiforpliktelser

Dersom vederlaget for en vare også inkluderer service- og garantiarbeider, skal vederlaget deles opp og inntektsføring foretas når ytelsen opptjenes.<sup>6</sup> **I stedet for at inntektsføring av den delen som gjelder service og garanti utsettes, kan små foretak velge å avsette for forventede utgifter til service og garantier.** Avsetning til slike forpliktelser medtas i annen kortsiktig gjeld.

#### 6.2.1.8.5 Påløpte feriepengar

Påløpte feriepengar klassifiseres som annen kortsiktig gjeld. Påløpt arbeidsgiveravgift på påløpte feriepengar klassifiseres sammen med påløpte feriepengar.

## 6.2.2 Noteopplysninger

Kravene om noteopplysninger om kortsiktig gjeld er de samme som for langsiktig gjeld, jf. NRS 8 kapittel 6.1.2.2.

---

<sup>6</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

## 7. Resultatregnskapet

Resultatregnskapet er en oppstilling av opptjente inntekter og påløpte kostnader, med formål å måle resultatet i en bestemt periode. Sammen med balanseregnskapet skal resultatregnskapet gi brukerne av regnskapet et grunnlag for å vurdere bedriftens inntjeningssevne.

De regnskapspliktige kan velge mellom artsinndelt og funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Det antas at de fleste små foretak fortsatt vil følge en artsinndelt oppstillingsplan. Regnskapsstandarden omtaler derfor kun klassifikasjon i resultatregnskapet i henhold til artsinndelt resultatregnskap.

Inntekten er normalt knyttet til en salgstransaksjon og skal regnskapsføres når transaksjonen finner sted. Salgstransaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Inntekt som ikke er opptjent skal regnskapsføres i balansen som utsatt inntekt. Videre kan resultatføring av inntekt i noen tilfeller være fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet.

Måling av resultat er sammenstilling av inntekter og kostnader i perioden. Dette innebærer at kostnader som er påløpt for å skape inntekt skal regnskapsføres i den samme periode som inntekten er opptjent. I noen tilfeller er det en direkte sammenheng mellom inntekter og kostnader. Dette vil gjelde for blant annet direkte varekostnader. I andre tilfeller er det en indirekte sammenheng. Dette gjelder f.eks. avskrivninger. Slike indirekte sammenhenger forutsetter en mer skjønnsmessig fordeling.

### 7.1 Inntektsføring

Hovedregelen er at inntekt skal resultatføres når den er opptjent. I tillegg til enkelte unntak fra opptjeningsprinsippet som følger direkte av regnskapsloven, kan små foretak gjøre unntak fra hovedregelen når NRS 8 åpner for det.

#### 7.1.1 Tidspunkt for inntektsføring

##### 7.1.1.1 Hovedregel

Det grunnleggende prinsipp for regnskapsføring av inntekt er at inntekten skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet), jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr 2.

Opptjening vil normalt være knyttet til en salgstransaksjon, det vil i praksis si når en vare er levert eller en tjeneste er ytet (transaksjonstidspunktet).

Ved salg av tjenester vil opptjeningstidspunktet være det tidspunkt da krav på vederlag oppstår. Dette innebærer at inntekten opptjenes i takt med at tjenesten eller arbeidet utføres, f.eks. time for time, dersom ikke annet er avtalt.

For varesalg anses transaksjonen gjennomført når både risiko og kontroll i hovedsak er overført. Dette vil vanligvis være tilfelle ved levering av varen til kjøper. Spesielle salgsbetingelser eller avtaler kan endre/utsette tidspunktet for inntektsføring. Ved vurdering av om risiko og kontroll er overført, må den økonomiske realiteten i transaksjonen bedømmes. Formell form er underordnet. Når en salgssavtale inneholder flere elementer i tillegg til selve salget, kan dette påvirke tidspunktet for inntektsføring også for selve salget. Det må foretas en samlet vurdering av alle elementene for å avgjøre om og når det finner sted en vesentlig overføring av risiko og kontroll.

### 7.1.1.2 Offentlige tilskudd

Offentlig tilskudd er en overføring av et økonomisk gode fra det offentlige til et foretak mot at foretaket oppfyller visse betingelser. Overføring uten betingelser er gaver og faller utenfor tilskuddsbegrepet.

Tilskudd kan gis som driftstilskudd eller som investeringstilskudd. Driftstilskudd er hovedsakelig tilskudd som relaterer seg til bestemte perioder eller aktiviteter. Investeringstilskudd gjelder tilskudd til bestemte eiendeler som skal benyttes i den videre drift av foretaket. Tilskudd som er relatert til både drift og investering, skal fordeles forholdsmessig.

#### 7.1.1.2.1 Resultatføring av tilskudd

Tilskudd resultatføres etter de grunnleggende prinsippene for inntekts- og kostnadsføring. Det betyr at tilskudd resultatføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere. Et investeringstilskudd skal resultatføres i takt med avskrivningen av investeringen, mens driftstilskudd skal føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til.

Tilskudd er ofte knyttet opp med flere betingelser. Resultatføring kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene er eller vil bli oppfylt.

Tilskudd med tilknytning til bestemte driftskostnader bør behandles som kostnadsrefusjoner. Enkelte foretak kan i betydelig grad være avhengige av tilskudd. En nettoføring av driftstilskudd kan i enkelte tilfeller gi et misvisende bilde av aktiviteten og bruttoføring bør i enkelte tilfeller vurderes.

#### 7.1.1.2.2 Balanseføring av investeringstilskudd

Et investeringstilskudd kan regnskapsføres på to måter:

- Eiendelen regnskapsføres til brutto anskaffelseskost uavhengig av tilskuddet og avskrives over den økonomiske levetiden (bruttoføring). Tilskudd behandles som utsatt inntektsføring og resultatføres som en korreksjonspost til avskrivningene i takt med avskrivningsperioden.
- Tilskudd går til fratrukk i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen (nettoføring). Tilskudd kommer indirekte til fratrukk i avskrivningene gjennom redusert anskaffelseskost av eiendelen.

Investeringstilskudd skal normalt føres brutto. En investering kan imidlertid ikke balanseføres til en høyere verdi enn virkelig verdi på investeringstidspunktet. I den utstrekning tilskuddet er ment som et tilskudd til selve investeringen, og en verdireduksjon er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom investeringen og virkelig verdi, legges nettoføring til grunn.

#### 7.1.1.2.3 Noteopplysninger

Det skal i noter til regnskapet opplyses om den regnskapsmessige behandlingen av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring og tilskuddsbeløpets størrelse.

#### 7.1.1.2.4 NRS 4 Offentlige tilskudd

Den regnskapsmessige behandlingen av offentlige tilskudd, slik det er omtalt ovenfor, er nærmere beskrevet i egen standard; NRS 4 Offentlige tilskudd. Standarden gjelder tilsvarende for små foretak som for øvrige.

#### 7.1.1.2.5 SkatteFUNN

Foretak med rett til ekstra skattefradrag for utgifter til forskning og utvikling (FoU) gjennom SkatteFUNN-ordningen, jf. skatteloven § 16-40, skal regnskapsmessig behandle skattefradraget (heretter benevnt tilskuddet) i tråd med NRS 4 Offentlige tilskudd, jf. NRS 8 kapittel 7.1.1.2 flg. Hvordan tilskuddet skal regnskapsføres avhenger av om utgiftene til FoU balanseføres eller kostnadsføres. Kapittel 4.3.1.1.1 omtaler balanseføring/kostnadsføring av FoU-utgifter. Kapittel 7.1.1.2.1 omtaler hvordan tilskuddet skal regnskapsføres dersom FoU-utgiftene kostnadsføres, og kapittel 7.1.1.2.2 omtaler hvordan det skal regnskapsføres dersom FoU-utgiftene balanseføres.

Resultatføring av tilskuddet kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene for tilskuddet er eller vil bli oppfylt. Når betingelsene for tilskuddet er oppfylt før regnskapsårets utgang, kan regnskapsføring av tilskuddet påbegynnes samme år. Normalt er betingelsene for tilskuddet oppfylt i det året man får tilsagn fra Norges Forskningsråd. Tilsagn om tilskudd kan være gitt for en periode på flere år. Regnskapsføring av tilskudd er begrenset til det som knytter seg til hittil påløpt FoU.

Når foretaket gis tilsagn om tilskudd får det samtidig en fordring. Oppgjøret av fordringen administreres over skatteseddelen. Fordringen på tilskudd regnskapsføres som reduksjon av skyldig betalbar skatt (skattegjeld) i balansen. Eventuelt beløp ut over skyldig betalbar skatt i balansen, føres opp som en kortsiktig fordring på skattemyndighetene.

#### 7.1.1.3 Utsatt og fremskutt inntektsføring

I enkelte situasjoner vil det være unntak fra inntektsføring på transaksjonstidspunktet. Dette gjelder følgende forhold:

- *Uopptjent inntekt på transaksjonstidspunktet*  
En varelevering med etterfølgende service- og garantiytelser er et eksempel på en transaksjon som består av flere transaksjonselementer. Service-/garantielementet skal inntektsføres når dette arbeidet faktisk skjer.<sup>7</sup> Det er først på dette tidspunkt inntekten for arbeidet anses opptjent. Inntil opptjening vil service-/garantielementet balanseføres som en utsatt inntekt (kortsiktig gjeld). Små foretak har et unntak, se kapittel 7.1.2.
- *Flere transaksjoner i samme avtale*  
I enkelte tilfeller kan en avtale inneholde flere transaksjoner, f.eks. dels en vare og dels en vedlikeholdstjeneste. Hver enkelt transaksjon må da inntektsføres når den er opptjent. Vedlikeholdsdelen i eksempelet må føres i balansen som en utsatt inntekt, og inntektsføres etter hvert som vedlikeholdsarbeidet utføres.
- *Fremskutt resultatføring - opptjening før transaksjonstidspunktet*  
I enkelte tilfeller kan det være aktuelt å resultatføre inntekter før transaksjonstidspunktet. Dette gjelder f.eks. der små foretak velger å regnskapsføre anleggskontrakter etter løpende avregning metoden, jf. NRS 8 kapittel 4.4.2. Inntektsføringen vil her skje i takt med fremdriften av prosjektet.

---

<sup>7</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

For investering i tilknyttet selskap og datterselskap er egenkapitalmetoden et alternativ til kostmetoden for vurdering av investeringen. Egenkapitalmetoden innebærer at resultatandelen i det tilknyttede selskapet/datterselskapet inntektsføres i investors regnskap i samme periode.

### **7.1.2 Særlige unntak fra opptjeningsprinsippet for små foretak**

For små foretak gir regnskapsloven eksplisitt unntak fra opptjeningsprinsippet ved inntektsføring av anleggskontrakter når kontrakten er fullført, jf. regnskapsloven § 5-12. Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 4.4.2.

I tillegg åpner regnskapsloven for at små foretak kan fravike opptjeningsprinsippet dersom dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak, jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd. Følgende unntak er fastsatt i NRS 8 som god regnskapsskikk for små foretak:

- **God regnskapsskikk for små foretak gir anledning til å inntektsføre service-/garantielementet på transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet),<sup>8</sup> men det må da samtidig gjøres en avsetning for fremtidige utgifter til service-/garantiarbeidet.** Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 6.1.1.3.6.

### **7.1.3 Verdien av vederlaget**

Inntekter skal regnskapsføres til verdien av vederlaget som selgeren har krav på. Verdien av vederlaget må fastsettes på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet), jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr 1. Normalt vil inntekten være fakturaens nominelle verdi.

Ved spesielle betalingsbetingelser blir beregningen av vederlagets verdi mer komplisert og fakturaens nominelle verdi er ikke lenger salgsinntekten. Ved lang kredittid uten eller med rente vesentlig lavere enn markedsrenten vil den nominelle verdien inneholde et rentelement som kompenserer for tidsverdien av pengene samt kredittrisikoen. I slike tilfeller må rentelementet skilles ut og føres som finansiell inntekt over kredittiden. Salgstransaksjonen, som er nåverdien av det avtalte salgsbeløpet, inntektsføres på salgstidspunktet. Det er denne verdien som er anskaffelseskost for fordringen. Tilsvarende prinsipp skal gjelde ved vesentlig forskuddsbetaling.

Det kan være avtalt rabatt ved betaling innenfor en bestemt kort tidsfrist. Salgsbeløpet for varen er da avtalt pris fratrukket kontantrabatt.

### **7.1.4 Gjeldsettergivelse**

Ettergivelse av gjeld fra aksjonærer regnskapsføres som et egenkapitalinnskudd i mottakende selskap. Investor kostnadsfører nedskrivning på/tap av egenkapitalinnskudd og verdifall på innlån. Kostnadsføring i forbindelse med gjeldsettergivelse må behandles tilsvarende.

Gjeldsettergivelser fra leverandør er en transaksjon hos leverandør og egenkapitaltransaksjon hos mottaker, dvs at leverandør kostnadsfører ettergivelsen som tap på fordringer, mens mottaker regnskapsfører ettergivelsen direkte mot egenkapitalen. Ettergivelsen skal spesifiseres i notene dersom den er vesentlig slik at opplysningene er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat.

Regnskapsføring av gjeldsettergivelse er nærmere beskrevet i NRS (D) Inntektsføring.

---

<sup>8</sup> Dersom separable ytelser, se NRS 13 punkt 7.7.

### 7.1.5 Sikring

Små foretak kan fravike regnskapslovens grunnleggende prinsipp om sikring, jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd. Dette innebærer at små foretak kan unnlate å gjennomføre sikringsføring, uansett om vilkårene for sikring skulle være til stede.

## 7.2 Kostnadsføring

Hovedregelen er at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekter. I tillegg til enkelte unntak som følger direkte av regnskapsloven, kan små foretak gjøre unntak når NRS 8 åpner for det.

### 7.2.1 Sammenstillingsprinsippet

Sammenstillingsprinsippet er det grunnleggende regnskapsprinsippet som bestemmer hvilken periode utgifter skal resultatføres. Utgifter er anskaffelsen av ulike ressurser som råvarer, arbeidskraft og driftsmidler, mens kostnader er den periodiserte del av utgiften. Sammenstillingsprinsippet fastsetter at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr 3.

Av dette følger eksempelvis at utgifter knyttet til anskaffelse og produksjon av en vare kostnadsføres i samme periode som salget.

I de tilfeller det ikke er noen klar sammenheng mellom utgifter og inntekter må fordelingen fastsettes etter skjønnsmessige kriterier. Avskrivning av driftsmidler er et eksempel på skjønnsmessig periodisering av utgiftene ved anskaffelsen.

Uavhengig av sammenstillingsprinsippet skal eventuelt urealisert tap resultatføres umiddelbart (forsiktighetsprinsippet), jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr 4.

### 7.2.2 Særlige unntak fra sammenstillingsprinsippet

I regnskapsloven er det eksplisitt angitt enkelte områder der det kan gjøres unntak fra sammenstillingsprinsippet:

Utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres, jf. regnskapsloven § 5-6. Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 4.3.1.1. Finansieringsutgifter knyttet til tilvirkning av anleggsmidler kan kostnadsføres, jf. regnskapsloven § 5-4.

**Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret, jf. regnskapsloven § 5-10.** Periodens totale innbetaling til forsikringsselskapet skal i tilfelle anses som pensjonskostnad. Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 6.1.1.1.

**Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler selv om leieavtalen i realiteten er en finansieringsavtale, jf. regnskapsloven § 5-11.** Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 7.2.5.

Regnskapsloven § 5-4 gir videre små foretak adgang til å behandle faste kostnader ved tilvirkning som periodekostnader.

I tillegg åpner regnskapsloven for at små foretak kan fravike sammenstillingsprinsippet dersom dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak, jf. regnskapsloven § 4-1 annet ledd. Som god regnskapsskikk for små foretak fastsetter NRS 8 følgende unntak fra sammenstillingsprinsippet:

- Små foretak kan kostnadsføre egne utgifter til utvikling av immaterielle eiendeler. Dette er nærmere omtalt i kapittel 4.3.1.1.
- Små foretak kan unnlate å balanseføre utsatt skattefordel. Dette er nærmere omtalt i kapittel 4.3.1.2.
- Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser knyttet til fremtidige uttak av AFP-pensjon. Dette omfatter imidlertid ikke inngåtte avtaler om uttak av AFP. Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.1.1.1.
- Små foretak kan unnlate å gjøre avsetninger for usikre forpliktelser knyttet til periodisk vedlikehold og fremtidige fjernings- og opprydningsutgifter. Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.1.1.3.3.

### 7.2.3 Pensjonskostnad

Prinsipielt er en forpliktelse til å yte pensjon, på samme måte som f eks lønn, en motytelse for de ansattes arbeidsinnsats. Pensjonskostnaden påløper derfor samtidig som lønnskostnadene, og skal på samme måte som ordinære lønnskostnader sammenstilles med inntekt for måling av resultat.

**Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret (fondsbasert).** Ordninger som finansieres over driften er ikke forsikret og unntaket for små foretak gjelder ikke slike ordninger. Pensjonsforpliktelser knyttet til slike ordninger må derfor balanseføres. Dette inkluderer også inngåtte avtaler om uttak av AFP pensjon. **Små foretak kan unnlate å balanseføre forpliktelser knyttet til fremtidig uttak av AFP-pensjon selv om deler av finansieringen av disse ordningene finansieres over driften.**

For en nærmere beskrivelse av regnskapsføring av pensjonskostnader for små foretak vises det til NRS 8 kapittel 6.1.1.1.1.

#### *Spesifikasjon i regnskapet*

Periodens pensjonskostnad klassifiseres som lønnskostnad. Det vises til NRS 8 kapittel 6.1.1.1.3 for nærmere omtale av regnskapsmessig presentasjon av pensjonsforpliktelser.

### 7.2.4 Aksjebasert betaling

Aksjebasert betaling skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. **Små foretak kan imidlertid unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning, jf. regnskapsloven § 5-9a annet ledd.** Unntaket innebærer at ved oppgjør i egenkapitalinstrumenter regnskapsføres ikke noen lønnskostnad. Beløp som selskapet mottar fra den ansatte skal regnskapsføres som egenkapitaltransaksjoner. Dersom det foretas en kapitalforhøyelse, skal denne regnskapsføres som beskrevet i kapittel 5.1.1. Ved utstedelse av nye aksjer må beløpet selskapet mottar fra den ansatte minst være lik pålydende på aksjene. Hvor egne aksjer benyttes som oppgjør til den ansatte, vil dette være å regne for et salg av egne aksjer, jf. kapittel 5.1.1, hvor beløpet selskapet mottar fra den ansatte utgjør salgsbeløpet for de egne aksjene. Dersom den aksjebaserte avlønningen gjøres opp ved at foretaket utbetaler et kontantvederlag til den ansatte, skal kontantvederlaget regnskapsføres som lønnskostnad. Små foretak som velger å ikke regnskapsføre aksjebasert avlønning i henhold til forenklingsreglene for små foretak, skal regnskapsføre aksjebasert avlønning i henhold til NRS 15A Aksjebasert betaling.

### 7.2.5 Leieavtaler

Leieavtaler som overfører til bruker det vesentligste av risiko og fordeler forbundet med å eie driftsmidler skal regnskapsmessig anses som kjøp av driftsmiddelet finansiert gjennom leieavtalen. Øvrige leieavtaler anses som leie hvor leien klassifiseres som driftskostnad som sammen med en eventuell forskuddsleie fordeles lineært over avtaleperioden uavhengig av betalingsmønster.

**Små foretak kan velge å unnlate å balanseføre leieavtaler, jf. regnskapsloven § 5-11.** De behøver derfor ikke vurdere om leieavtalen i realiteten er kjøp finansiert gjennom leieavtalen. Leieutgiftene kostnadsføres i sin helhet løpende. Eventuell forskuddsleie skal imidlertid balanseføres og periodiseres over leieavtalens løpetid.

For små foretak som velger å benytte hovedregelen ved såkalte finansielle leiekontrakter henvises det til NRS Leieavtaler.

### 7.2.6 Skattekostnad

Skattekostnad består av:

- Betalbar skatt på alminnelig inntekt.
- Endring av utsatt skatt.

Vedrørende den regnskapsmessige behandlingen, vises til samlet omtale i kapittel 6.1.1.2 om utsatt skatt.

Regnskapsføring i forbindelse med SkatteFUNN-ordningen omtales i kapittel 7.1.1.2.5.

## 7.3 Ekstraordinære poster, korrigering av feil og virkning av prinsipp- og estimatendringer

Ekstraordinære poster er vinning og tap ved transaksjoner eller hendelser som er uvanlige og som forventes å forekomme sjelden eller uregelmessig. Regnskapsestimater er anslag på størrelser som har betydning for periodisering og vurdering, og virkningen av en estimatendring må regnskapsføres. Endring av regnskapsestimat må ikke forveksles med endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap. Prinsippendring kan blant annet følge av overgang fra (eller til) kategorien små foretak. Virkningen må regnskapsføres. Korrigering av feil må gjennomføres når det viser seg at de regnskapsmessige løsningene som har vært lagt til grunn i tidligere perioder er feilaktige. **Virkningen av prinsippendring og korrigering av feil skal som hovedregel korrigeres direkte mot egenkapitalen, men små foretak kan velge å resultatføre disse postene.**

### 7.3.1 Regnskapsføring

#### Ekstraordinære poster

Det følger av lovens obligatoriske oppstillingsplan at ekstraordinære inntekter og kostnader skal presenteres på egne linjer etter ordinært resultat. For at en post skal kunne klassifiseres som ekstraordinær må normalt samtlige av følgende kriterier være oppfylt:

- Uvanlig - posten kan ikke ha sammenheng med den ordinære virksomheten, eventuelt må posten skyldes en helt unormal forretningsrisiko.
- Uregelmessig - posten kan ikke forventes å oppstå ofte eller regelmessig.

- Vesentlig - posten må være vesentlig i forhold til foretakets virksomhet.

Uvanlighet og uregelmessighet må vurderes med utgangspunkt i foretakets spesifikke forhold. Tap som det er vanlig å forsikre seg mot, f eks brann, må anses som normal forretningsrisiko, og kravet til uvanlighet vil således ikke være oppfylt. Vesentlighetskravet innebærer at posten må være vesentlig i forhold til det ordinære resultatet i perioden eller over tid.

**Når små foretak resultatfører virkningen av prinsippendring og korrigerer av feil i tidligere årsregnskap, og postene er vesentlige, skal postene klassifiseres som ekstraordinære uavhengig av om kravene til uvanlighet og uregelmessighet er oppfylt.**

#### *Estimatendring*

Regnskapsestimater er anslag på usikre størrelser som har betydning for periodisering og vurdering. Avsetning for tap på fordringer og avskrivningstid for varige driftsmidler er eksempler på regnskapsestimater. Ved vurdering av varelager til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, vil fremtidig salgsverdi måtte anslås. Ved regnskapsføring av pensjonsordninger finansiert over driften må en rekke forutsetninger og estimater legges til grunn.

Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Med tidspunkt for regnskapsavleggelse menes når styret eller tilsvarende organ har ferdigbehandlet regnskapet. Regnskapsestimatene må revideres regelmessig.

Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i samme periode som estimatet endres, med mindre resultatføring kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk åpner blant annet for utsatt resultatføring ved endret avskrivningsplan for anleggsmidler og ved regnskapsføring av estimatendringer knyttet til pensjonsforpliktelser.

Estimatendring oppfyller ikke kriteriene til klassifisering som ekstraordinær post. I de tilfellene det ikke kan avgjøres hvorvidt en virkning skyldes endring av regnskapsestimat eller endring av regnskapsprinsipp, skal endringen behandles som en endring av estimat. Tilsvarende gjelder når det ikke kan avgjøres om virkningen skyldes endring av regnskapsestimat eller feil i tidligere årsregnskap.

#### *Prinsippendring*

Prinsippendring kan følge av lovendring, ny regnskapsstandard, lovens valgdgang mellom ulike regnskapsprinsipper eller overgang fra (eller til) kategorien små foretak.

Regnskapsloven krever at virkningen av prinsippendringer føres direkte mot egenkapitalen. **Små foretak kan imidlertid velge å resultatføre virkningen. Virkningen av prinsippendringen måles på tidspunktet for inngående balanse.**

#### *Feil i tidligere årsregnskap*

Hovedregelen i regnskapsloven er at feil i tidligere årsregnskap skal korrigeres direkte mot egenkapitalen i den perioden feilen avdekkes. Dette gjelder imidlertid bare vesentlige feil som er av en slik karakter at tidligere årsregnskap ikke gir et riktig bilde uten at feilen korrigeres. Feil bruk av regnskapsprinsipper, feil føring av transaksjoner og feil i matematiske beregninger er vesentlige feil. Feil som skyldes feil i fortolkninger av fakta (feil i vurderinger), underslag mv. er normalt ikke vesentlige feil, og skal resultatføres. **Små foretak**

kan imidlertid velge å resultatføre også korrigerings av vesentlige feil. Korrigerings måles på tidspunkt for inngående balanse.

### 7.3.2 Spesifikasjon i regnskapet

Inntekter og kostnader som er uvanlige, uregelmessige og vesentlige skal klassifiseres som ekstraordinære og presenteres på egne linjer etter ordinært resultat.

Virkning av endring av regnskapsestimat er ordinær post som skal resultatføres i den regnskapsperioden estimatet endres, med mindre resultatføring kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.

Virkning av prinsippendringer kan korrigeres direkte mot egenkapitalen. Dersom virkningen resultatføres skal den, om den er vesentlig, klassifiseres som ekstraordinær post. **Dersom virkningen av prinsippendringen korrigeres direkte mot egenkapitalen skal sammenligningstallene omarbeides som om det nye prinsippet hadde vært anvendt.**

Korrigerings av vesentlige feil i tidligere årsregnskap kan korrigeres direkte mot egenkapitalen. Dersom korrigerings resultatføres skal den klassifiseres som ekstraordinær post. **Dersom korrigerings av feil føres direkte mot egenkapitalen skal sammenligningstallene omarbeides som om feilen ikke var gjort.**

### 7.3.3 Noteopplysninger

Ekstraordinære poster skal spesifiseres etter art. Grunnlaget for klassifisering som ekstraordinær skal opplyses.

Prinsippendring skal begrunnes i note. Det skal opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigerings av feil i tidligere årsregnskap uavhengig av om virkning eller korrigerings er ført mot egenkapitalen eller resultatført. **Når virkning og korrigerings er ført mot egenkapitalen, skal det gis opplysninger om endringer i egenkapitalen i løpet av regnskapsåret.**

### 7.3.4 NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader mv

NRS 8 er i samsvar med NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigerings av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring.

Ett viktig avvik for små foretak er imidlertid at effekten av korrigerings av feil og endringer i regnskapsprinsipper kan resultatføres. Små foretak skal i tilfelle klassifisere dette som ekstraordinære poster (jf. kapittel 3.3.1)

## 8. Noteopplysninger

Alle opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig skal gis i noter. Regnskapsloven angir en rekke spesifiserte notekrav. Visse noteopplysninger er obligatoriske og skal gis uavhengig av om de er vesentlige eller nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. Øvrige spesifiserte notekrav kan utelates dersom de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. For flere av de større bedriftene blant de små foretakene vil noteopplysninger etter det minimum av spesifikke notekrav loven angir lett kunne ligge under det minimum som bør gis. Det må vurderes individuelt for hvert enkelt foretak hvilke noteopplysninger som skal gis i regnskapet.

Utarbeides konsernregnskap gjelder tilsvarende krav for opplysninger som er nødvendige for å bedømme konsernets stilling og resultat.

### 8.1 Oversikt over notekrav

Det er i tabellen nedenfor gitt referanse til regnskapsloven for de spesifiserte notekravene, med særskilt markering av de notekrav som er obligatoriske. Notekrav uten henvisning til regnskapsloven er notekrav som fremgår av NRS 8. I spesielle situasjoner kan andre tilleggsopplysninger enn det som fremgår av tabellen måtte gis, men normalt vil omfanget av nødvendige noteopplysninger være mindre enn hva som fremgår av tabellen.

Note	Omtales i kapittel	Spesifisert i regnskapsloven	Obligatorisk
Regnskapsprinsipper	8.2 og 10.2.5	§ 7-35	
Endring av regnskapsprinsipper	8.2, 7.3.3	§ 7-35	
Spesifisering av poster i resultatregnskapet	8.3	§ 7-38	
Spesifisering av lønnskostnader	8.3	§ 7-38	
Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser	8.4	§ 7-40	
Antall, aksjer, aksjeeiere mv.	8.5	§ 7-42	X
Morselskap (i datterselskapets regnskap)	8.6	§ 7-36	
Egne aksjer	8.7	§ 7-42	X
Antall ansatte	8.8	§ 7-43	X
Ytelser til ledende personer	8.9	§ 7-44	X
Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v.	8.10	§ 7-45	X
Eventuelt konsernregnskap	8.11	§§ 7-35 og 7-36	
Obligatorisk tjenstepensjon	8.12, 6.1.1.1.1, 6.1.1.1.2	§ 7-43a	X
Rettvisende bilde	2.1.2	§ 7-1	
Spesifikasjon av driftskostnader etter art	3.1.2	§ 7-38	
Omarbeiding av sammenligningstall	3.3.2	§ 7-35	
FoU og rettigheter	4.3.1.1.4	§ 7-39	
Goodwill	4.3.1.3.4	§ 7-39	
Varige driftsmidler	4.3.2.4	§ 7-39	

Finansielle anleggsmidler	4.3.3	§ 7-37	
Investering i datterselskap	4.3.3.1.3	§ 7-36	
Transaksjoner mellom konsernselskaper (i morselskapets regnskap)	4.3.3.1.3	§ 7-36	
Investering i tilknyttet selskap	4.3.3.2.3	§ 7-36	
Deltakelse i felleskontrollert virksomhet	4.3.3.3.3	§ 7-36	
Lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet	4.3.3.4.3	§ 7-36	
Aksjer og andeler i andre foretak	4.3.3.5.3		
Obligasjoner og andre langsiktige fordringer	4.3.3.6.3		
Varer	4.4.1.3		
Langsiktige tilvirkningskontrakter	4.4.2.3		
Kortsiktige fordringer, lån til daglig leder, styret, aksjeeiere, ansatte og lignende	4.4.3.3	§ 7-45	
Kortsiktige investeringer/finansielle derivater, ombyttbare finansielle aksjer mv	4.4.4.3		
Virkning av markedsverdi prinsippet	4.4.4.3	§§ 7-37 og 7-37a	
Bankinnskudd, kontanter	4.4.5.3		
Egenkapitaltransaksjoner	5.1.1.8		
Pensjonsforpliktelser	6.1.1.1.1, 6.1.1.1.2		
Skatt	6.1.1.2.3		
Andre avsetninger	6.1.1.3.8		
Betingede utfall og hendelser etter balansedagen	6.1.1.4.1		
Annen langsiktig gjeld	6.1.2.2		
Kortsiktig gjeld	6.2.2		
Offentlige tilskudd	7.1.1.2.3		
Ekstraordinære poster	7.3.3		
Fusjon	10.3		
Valuta	10.2.5, 10.2.6	§ 7-35	
Virksomhet under avhendelse og avvikling	10.5		
Ved endret status som lite foretak	10.1		

I det følgende omtales notekrav som ikke er omtalt andre steder i standarden.

## 8.2 Regnskapsprinsipper

Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring. Regnskapsprinsipper er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 2.1.3. I de tilfeller det er valgmuligheter for små foretak, eller hvor man velger annen løsning enn hovedregelen for små foretak må den valgte løsningen beskrives. Endringer i prinsipper skal begrunnes. Det

skal gis opplysninger om og begrunnelse for eventuell sikringsvurdering og porteføljevurdering.

Dersom sammenligningstallene i regnskapet er omarbeidet skal dette opplyses, og omarbeidingen skal forklares.

### **8.3 Spesifisering av poster i resultatregnskapet**

Poster i oppstillingsplanen for resultatregnskapet som er slått sammen skal spesifiseres.

Lønnskostnader skal spesifiseres på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. Det er den regnskapsførte pensjonskostnaden som skal opplyses.

### **8.4 Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser**

Det skal opplyses hvor stor del av den regnskapspliktiges fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt, spesifisert på type fordring. Opplysningskravet omfatter både fordringer som er klassifisert som omløpsmidler og anleggsmidler. Opplysningene kan unnlates dersom de allerede fremgår av balansen, jf. § 7-1 tredje ledd om at opplysninger kan unnlates når de ikke er av betydning for å bedømme stilling og resultat.

Det skal opplyses hvor stor del av den regnskapspliktiges gjeld som forfaller til betaling mer enn fem år etter regnskapsårets slutt, hvor stor del av den regnskapspliktiges gjeld som er sikret ved pant eller lignende sikkerhet i den regnskapspliktiges eiendeler, og balanseført verdi av de pantsatte eiendeler. Det skal opplyses om gjennomsnittlig rente for rentebærende gjeld som obligasjonslån, konvertible lån og langsiktige lån fra kredittinstitusjoner.

Det skal opplyses om summen av garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført. Dette innebærer at eksempelvis avsetninger til garantiarbeider o.l. ikke omfattes av opplysningskravene i henhold til denne bestemmelse. I den grad garantiforpliktelsene er blitt reelle slik at fremtidig utbetaling er sannsynliggjort, vil forpliktelsene regnskapsføres og vil derfor heller ikke omfattes av opplysningskravet. Det som gjenstår, vil være garantier avgitt til fordel for tredjemann eller på egne vegne som ikke er å anse som sannsynliggjorte utbetalinger.

Dersom det er stillet pant, skal dette opplyses særskilt. Dersom garantien er stillet til fordel for foretak i samme konsern skal pantstillelsen spesifiseres. Selv om bestemmelsen kun krever opplysninger ved sikring gjennom pant, bør også annen sikkerhetsstillelse eller redusert disposisjonsrett som ledd i et sikringsarrangement, opplyses om på tilsvarende måte.

Det skal opplyses om andre forpliktelser enn garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført.

Det skal opplyses om andre forpliktelser i balansenlinjen 'andre avsetninger'. Det skal også opplyses om betingede tap som ikke er kostnadsført ut fra at de vurderes som mindre sannsynlige. Det skal videre informeres om de forhold og beregninger som ligger til grunn for avsetning til eller informasjon om betingede tap. Slik informasjon kan utelates når den vedrører forretningshemmeligheter eller omtvistede forhold hvor bakgrunnsinformasjonen er sensitiv for foretaket.

### **8.5 Antall aksjer, aksjeeiere m.v.**

Aksjeselskap skal opplyse om aksjekapitalen og aksjenes pålydende fordelt på hver aksjeklasse. Det skal opplyses om vedtektsbestemmelser om stemmerett. Dersom det ikke er

bestemmelser om stemmerett i vedtektene gjelder aksjelovens bestemmelser, og det er ikke nødvendig å opplyse om dette. Det skal opplyses om rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkår som gjelder for retten, dersom rettighetene er vesentlig slik at opplysningene er nødvendig for å bedømme foretakets stilling og resultat.

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

Det skal opplyses om aksjer eller andeler i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

### **8.6 Morselskap**

Regnskapspliktig som er datterselskap, skal opplyse om firma og forretningskontor for morselskap som utarbeider konsernregnskap der den regnskapspliktige inngår i konsolideringen. Det skal også opplyses hvor en kan få utlevert konsernregnskapet.

### **8.7 Egne aksjer**

Aksjeselskap som eier eller har omsatt egne aksjer i løpet av regnskapsåret, skal opplyse om endringer i egen beholdning og datterselskapenes beholdning av aksjer som er utstedt av selskapet.

Det skal minst opplyses om:

- bakgrunnen for erverv som har funnet sted,
- antall aksjer som er ervervet og vederlag for aksjene, og
- antall aksjer som er avhendet og vederlag for aksjene.

Det er den umiddelbare foranledningen til ervervet som skal opplyses, for eksempel at egne aksjer er ervervet for å kunne møte ansattes opsjonsrettigheter. Det er ikke nødvendig å opplyse at det ikke har vært omsatt egne aksjer i regnskapsåret. Beholdningen av egne aksjer skal føres opp til pålydende på egen linje under selskapskapital i balansen, spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen. Oppføring til pålydende med negativt fortegn på egen linje under posten selskapskapital er anbefalt løsning.

### **8.8 Antall ansatte**

Det skal opplyses om antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret. Det antas at det normalt vil være tilstrekkelig å beregne det gjennomsnittlige antallet årsverk ved å hensynte antall årsverk sysselsatt ved regnskapsårets begynnelse og antall årsverk sysselsatt ved regnskapsårets slutt. I den grad antall ansatte varierer sterkt ved ulike sesonger må det foretas en mer nøyaktig beregning. Dersom foretaket ikke har hatt ansatte i regnskapsåret, skal dette opplyses.

### **8.9 Ytelser til ledende personer m.v.**

Det skal opplyses om de samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Hvis foretaket derimot leier inn daglig leder skal honoraret for dette opplyses. Om en ansatt i foretaket også er medlem av styret, er det kun godtgjørelsen knyttet til styrevervet som skal opplyses.

Foretak som ikke er små må opplyse særskilt om det, dersom foretaket ikke har gitt opplysninger om ytelser til ledende personer fordi daglig leder/medlem av styret ikke mottar lønn eller annen godtgjørelse. Små foretak slipper å gi slike opplysninger.

Utgifter til pensjonsforpliktelser for daglig leder og medlemmer av styret er i en fondsbasert pensjonsordning årets innbetalte premie. Alternativt kan den aktuarberegnete regnskapsmessige kostnaden knyttet til pensjonsforpliktelsen opplyses. Valg av opplysning om utgift eller kostnad må være konsekvent for ulike personer, og fra periode til periode.

Annen godtgjørelse omfatter ikke rene refusjoner av utlegg.

Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på revisjon og andre tjenester. Det er det regnskapsførte honoraret i regnskapsåret det skal opplyses om. Eventuelt honorar ført direkte mot egenkapital i forbindelse med egenkapitaltransaksjoner, for eksempel ved emisjoner, skal også opplyses. Det må angis om det opplyste honorar til revisor er med eller uten merverdiavgift.

Det skal opplyses om arten og omfanget av forpliktelser til å gi daglig leder eller leder av styret særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret.

Det skal gis opplysninger om den regnskapspliktiges forpliktelser knyttet til tegningsretter, opsjoner og tilsvarende rettigheter som gir ansatte eller tillitsvalgte rett til tegning, kjøp eller salg av aksjer eller grunnfondsbevis.

### ***8.10 Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v.***

Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen.

Det skal opplyses om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. I aksjeselskap skal opplysningene også omfatte lån eller sikkerhetsstillelse til fordel for nærstående til aksjeeiere, og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om hvilke vilkår som gjelder for slike lån eller sikkerhetsstillelser. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres. Som nærstående etter denne bestemmelsen regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i nr. 1,
4. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt i nr. 2,
5. foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. 1 til 4, har slik bestemmende innflytelse som morselskap i konsern.

**8.11 Eventuelt konsernregnskap**

Regnskapslovens notekrav for små foretak inneholder enkelte notekrav som bare gjelder dersom små foretak frivillig utarbeider konsernregnskap. Forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskap og konsernregnskap skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet, jf. regnskapsloven § 7-35. I konsernregnskapet skal det opplyses om navnet på eventuelle foretak der den regnskapspliktige selv eller gjennom datterselskaper eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterselskap fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. regnskapsloven § 1-3.

**8.12 Obligatorisk tjenstepensjon**

Det skal opplyses om foretaket er pliktig til å ha tjenstepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenstepensjon og om foretaket har pensjonsordning som oppfyller kravene etter denne loven, jf. regnskapsloven § 7-43a.

## 9. Årsberetning

### 9.1 Generelt om årsberetningen

Årsberetningen utgjør sammen med årsregnskapet en viktig del av foretakets informasjon til investorer og andre interessegrupper. Ett av formålene med årsberetningen er gjennom tilleggsopplysninger og forklaringer å supplere årsregnskapet som utgangspunkt for å bedømme foretakets økonomiske verdi. Årsberetningen skal vektlegge forretningsmessige forhold som er viktige for å bedømme foretakets stilling, resultat og risiko. Dette er et viktig skille i forhold til noteopplysninger, som primært spesifiserer og utfyller postene i resultatregnskapet og balansen.

Regnskapsloven stiller spesifiserte krav til innholdet i årsberetningen.

Ifølge regnskapsloven § 3-3 skal små foretak i årsberetningen:

- gi opplysninger om arten av virksomheten og hvor den drives,
- gi en rettvise oversikt over utvikling og resultat av foretakets virksomhet og av dets stilling
- gi opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter
- bekrefte eller redegjøre for fortsatt drift forutsetningen,
- gi opplysninger om arbeidsmiljø,
- redegjøre for likestilling mellom kjønnene (faktisk tilstand og tiltak)
- redegjøre for diskriminering
- gi opplysninger om forhold som kan påvirke det ytre miljø
- opplyse om resultatdisponeringen, dersom det ikke fremgår av årsregnskapet

Dersom det frivillig utarbeides konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet.

Små foretak kan i tillegg velge å:

- beskrive de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer,
- redegjøre for foretakets fremtidige utvikling,
- gi henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp i årsregnskapet,
- gi opplysninger om styring av finansiell risiko.

Årsberetningen skal ifølge regnskapsloven § 3-5 underskrives av samtlige styremedlemmer og daglig leder. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder, skal deltakerne eller medlemmene underskrive. Hvis en som skal underskrive har innvendinger mot årsberetningen, skal vedkommende underskrive med påtegnet forbehold og gi nærmere redegjørelse i årsberetningen.

#### 9.1.1 Begreper og avgrensninger

Med årsberetning menes i NRS 8 den redegjørelse styret og daglig leder er pliktig til å utarbeide sammen med årsregnskapet.

Årsberetningen og årsregnskapet utgjør egne deler. Dette innebærer at kravene om årsberetningens innhold ikke alene kan oppfylles ved å gi opplysninger i årsregnskapet. Tilsvarende kan ikke reglene om årsregnskapets innhold oppfylles ved å gi opplysninger i

årsberetningen. Årsberetningen er ment å være utfyllende i forhold til den informasjonen som gis i årsregnskapet.

Små foretak er ikke pålagt å utarbeide konsernregnskap. For morselskap som likevel velger å gjøre dette, består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Årsberetningen for morselskapet vil primært være knyttet til konsernforholdene. Morselskapets årsberetning vil i betydelig grad også dekke informasjonsbehovet knyttet til datterselskapenes virksomhet. Omfanget av datterselskapenes årsberetninger kan derfor tilpasses informasjonen som er gitt på konsernnivå. Minimumskravene må likevel alltid være oppfylte.

## **9.2 Årsberetningens innhold**

Årsberetningen bør skrives klart og presist som mulig. Samtidig bør språk og form være slik at fremstillingen blir gjort tilgjengelig for de ulike brukere av årsrapporten. Fremstillingen bør være balansert slik at positive og negative forhold omtales på samme måte.

### **9.2.1 Virksomhetens art og hvor den drives**

Det skal gis opplysninger om virksomhetens art og hvor den drives, inkludert opplysninger om eventuelle filialer. Foretak eller konsern som driver flere typer virksomhet må gi slike opplysninger om hver virksomhet. Foretakene må selv avgjøre hvor detaljert informasjon som skal gis, ut fra forholdene i det enkelte foretak.

### **9.2.2 Utvikling i resultat og stilling**

Det skal gis en rettvise oversikt over utvikling og resultat av foretakets virksomhet og av dets stilling. Kravet innebærer at det skal gis visse overordnede opplysninger om forretningsmessige forhold i årsberetningen. Opplysningskravet er ikke like omfattende i små foretak som i øvrige foretak, men eksempler på opplysninger som kan være aktuelle å gi er omtalt i NRS (F) Årsberetning punkt 2.5.

### **9.2.3 Forsknings- og utviklingsaktiviteter**

Det skal gis opplysninger om eventuelle forsknings- og utviklingsaktiviteter. Opplysningene i årsberetningen kan for små foretak normalt begrense seg til en overordnet verbal beskrivelse. Beskrivelsen kan eksempelvis inneholde en orientering om hva slags type forsknings- og utviklingsaktiviteter foretaket har, og hvor langt disse er kommet.

### **9.2.4 Fortsatt drift forutsetningen**

Det er et grunnleggende prinsipp at årsregnskapet skal utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift. Fortsatt drift forutsetningen skal omhandles i årsberetningen og vil dekke tre prinsipielt forskjellige situasjoner; utvilsom fortsatt drift, usikker fortsatt drift og avvikling.

#### **9.2.4.1 Fortsatt drift forutsetningen er utvilsom**

Dersom forutsetningen om fortsatt drift legges til grunn ved avleggelsen av årsregnskapet, skal årsberetningen inneholde en positiv bekreftelse på at forutsetningen om fortsatt drift er til stede.

#### **9.2.4.2 Avvikling**

Foretaket skal ikke basere regnskapet på forutsetningen om fortsatt drift hvis det, innen regnskapet avlegges av styret, blir vedtatt en intensjon om å likvidere foretaket eller innstille driften, eller fortsatt drift ikke er noe realistisk alternativ. I så fall skal det utarbeides et

avviklingsregnskap, og det skal redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet.

#### 9.2.4.3 *Fortsatt drift forutsetningen er tvilsom*

Dersom det er tvil om hvorvidt foretaket kan fortsette virksomheten skal det redegjøres for usikkerheten.

Hvorvidt det er tvil om fortsatt drift, vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Tvilsvurderingen må bygge på den faktiske informasjonen som foreligger. Plikten til å redegjøre for usikkerhet knyttet til fortsatt drift forutsetningen utløses først når det foreligger konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare. Vurderingshorisonten vil normalt være frem til neste balansedag, men også levetiden for foretakets anleggsmidler kan være relevant å trekke inn i denne sammenheng. Hvis disse forholdene gir grunn til tvil om foretaket kan fortsette driften, inntreder det en plikt til å redegjøre for usikkerheten.

Eksempler på forhold som kan indikere at fortsatt drift forutsetningen er tvilsom:

- negativ egenkapital eller negativ arbeidskapital
- negativ utvikling i økonomiske nøkkeltall
- betydelige driftsunderskudd
- manglende evne til å betale kreditorer ved forfall
- problemer med å oppfylle lånevilkår
- problemer med å finansiere nødvendig produktutvikling eller andre påkrevde investeringer
- tap av vesentlig marked, franchise, lisens eller hovedleverandør
- problemer med arbeidskraft eller mangel på viktige leveranser

Omfanget av redegjørelsen bør avspeile den usikkerheten som foreligger. Redegjørelsen vil omhandle de forutsetninger fortsatt drift bygger på, kritiske faktorer og eventuelle konsekvenser av ugunstige forhold som kan inntreffe. Ved stor usikkerhet bør det opplyses om større poster i årsregnskapet som vil påvirkes dersom fortsatt drift forutsetningen ikke legges til grunn for vurderingene. Virkningene bør om mulig kvantifiseres.

#### 9.2.4.4 *Styrets opplysningsplikt i aksjeselskap*

For aksjeselskap har styret opplysningsplikt i årsberetningen dersom styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt i henhold til aksjeloven § 3-5. Styrets handleplikt inntreder hvis det må antas at egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet eller dersom det må antas at selskapets reelle egenkapital er blitt mindre enn halvparten av aksjekapitalen. Det skal i den forbindelse opplyses om det er vurdert å treffe tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.

### 9.2.5 *Arbeidsmiljøet*

Det skal redegjøres for arbeidsmiljøet og gis en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Det skal opplyses særskilt om sykefravær dersom foretaket har sysselsatt minst 5 årsverk.

Det bør gis en verbal beskrivelse av arbeidsmiljøet og iverksatte tiltak. For sykefravær, skader og ulykker bør det i tillegg gis kvantitative opplysninger. Særskilte opplysninger om sykefravær bør omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden i regnskapsåret. Opplysninger om skader vil omfatte personskader og materielle skader. Det skal opplyses om skader som skyldes

ulykker og skader som skyldes andre forhold med tilknytning til virksomheten, typisk slitasje- og belastningsskader. Opplysninger om ulykker skal minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader eller materialskader ulykken eventuelt har medført. I utgangspunktet skal det gis opplysninger om skader og ulykker spesifisert på enkelttilfeller. Etter forholdene kan det være mest oversiktlig å gi opplysninger om flere likeartede skader eller ulykker samlet. Bestemmelsen kan da oppfylles ved å gi en samlet oversikt. Dersom man ved disse opplysninger på grunn av foretakets størrelse enten i antall ansatte eller størrelse i lokalmiljøet, står i fare for å identifisere enkeltpersoner, må opplysningene i årsberetningen gis i generelle vendinger, eventuelt utelates.

Dersom foretaket ikke har ansatte, og således ikke noe arbeidsmiljø, skal dette opplyses.

### **9.2.6 Likestilling**

Det skal redegjøres for den faktiske tilstanden når det gjelder likestilling i virksomheten. Redegjørelsen om likestilling har klare likhetstrekk med plikten til å redegjøre for arbeidsmiljøet. Omfanget av omtalen må tilpasses virksomhetens størrelse. Det legges til grunn at små foretak normalt kan begrense redegjørelsen til å opplyse om andel av kvinner og menn i virksomheten fordelt på ansatte og styret. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og for å forhindre forskjellsbehandling i strid med lov om likestilling mellom kjønnene. Tiltak må sees i sammenheng med likestillingslovens aktivitetsplikt. Dersom det ikke er behov for tiltak, er det ikke krav om å gi såkalt negativ bekreftelse, det vil si å opplyse om at det ikke er planlagt eller iverksatt tiltak.

### **9.2.7 Diskriminering**

Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.

Formålet med diskrimineringsloven er å fremme likestilling, sikre like muligheter og rettigheter og å hindre diskriminering på grunn av etnisitet, nasjonal opprinnelse, avstamning, hudfarge, språk, religion og livssyn, jf. diskrimineringsloven § 1. Formålet med diskriminerings- og tilgjengelighetsloven er i følge § 1 i loven å fremme likestilling og likeverd, sikre like muligheter og rettigheter til samfunnsdeltakelse for alle, uavhengig av funksjonsevne, og hindre diskriminering på grunn av nedsatt funksjonsevne. Tiltak må sees i sammenheng med de to lovenes aktivitetsplikter, jf. § 3 i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven og § 3 a i diskrimineringsloven (rapporteringsplikten er ikke knyttet til aktivitetsplikten i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven § 9). Dersom det ikke er behov for tiltak, er det ikke krav om å gi såkalt negativ bekreftelse, det vil si å opplyse om at det ikke er planlagt eller iverksatt tiltak. Rapporteringen om tiltak skal omfatte en beskrivelse av status, definisjon av målsettingen for tiltaket, beskrivelse av tiltaket, tidsplan for når tiltaket skal gjennomføres, og omtale av hva som er oppnådd med gjennomførte tiltak.

Grensen på mer enn 50 ansatte harmonerer med reglene i arbeidsmiljøloven §§ 7-1 og 8-1. Det er gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av siste kalenderår som skal legges til grunn (ikke gjennomsnittlig antall årsverk i løpet av regnskapsåret, jf. regnskapsloven § 1-6).

Bestemmelsen gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.

### **9.2.8 Ytre miljø**

Det skal redegjøres for forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Formålet med redegjørelsen er å gi et grunnlag for å vurdere den virksomhet foretaket driver i en miljømessig sammenheng, og å gi et bilde av foretakets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter.

Hvorvidt forhold kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, vil måtte vurderes konkret i forhold til det enkelte foretak. Forurensningsloven § 8 tillater vanlig forurensning fra blant annet boliger, fritidshus og kontorer. Vanlig forurensning som omfattes av denne bestemmelsen vil vanligvis representere en ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, som det ikke kreves redegjørelse for i årsberetningen.

Dersom foretaket ikke forurensrer det ytre miljø i vesentlig grad er det tilstrekkelig å opplyse at man ikke forurensrer det ytre miljø.

Dersom det drives virksomhet som forurensrer det ytre miljø i vesentlig grad skal det opplyses om hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Generelt vil følgende forhold kunne være sentrale med hensyn til påvirkningen av det ytre miljø:

- type og mengde forurensning som slippes ut, herunder støy, støv og vibrasjoner
- type og mengde energi og råvarer som forbrukes
- type og mengde avfall som genereres eller besittes
- aktivitetens ulykkesrisiko
- miljøbelastning knyttet til transport

For produksjonsbedrifter er i tillegg følgende forhold sentrale:

- type og mengde helse- og miljøfarlige kjemikalier som inngår i produktene
- type og mengde avfall som oppstår når produktet kasseres
- miljøbelastning ved bruk av produktene, herunder nødvendig anvendelse av andre produkter som f eks bilers bruk av drivstoff

### **9.2.9 Resultatdisponering**

Foretaket kan velge om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen, i noter eller i årsberetningen. Det anbefales at opplysningen gis i i tilknytning til resultatregnskapet, eventuelt i årsberetningen.

## **9.3 NRS 16 Årsberetning**

NRS 8 er i overensstemmelse med NRS 16 *Årsberetning*.

## 10. Spesielle problemstillinger

### 10.1 Overgang fra en foretakskategori til en annen

NRS 8 omhandler utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning for foretak som er små i henhold til regnskapsloven § 1-6. Vilkårene som må oppfylles for å kunne legge NRS 8 til grunn er nærmere redegjort for i kapittel 1.2.

Når et foretak som ikke lenger oppfyller vilkårene i § 1-6 må lovens hovedregler legges til grunn. I motsatt tilfelle, når et foretak som tidligere ikke har oppfylt vilkårene på et senere tidspunkt faller innenfor definisjonen av små foretak, vil foretaket kunne velge å gå fra lovens hovedregler til lovens særregler. I begge situasjonene oppstår enkelte spesielle problemstillinger i overgangsåret.

#### 10.1.1 Små foretak som blir øvrige foretak

Dersom et foretak som tidligere har tilfredsstilt definisjonen til små foretak ikke lenger oppfyller vilkårene (se kapittel 1.2), skal foretaket legge hovedreglene til grunn ved utarbeidelsen av årsregnskapet og årsberetningen.

I den grad foretaket har benyttet forenklingsreglene for små foretak, vil foretaket måtte foreta prinsippendringer i overgangsåret. Virkningene av prinsippendringene skal da føres direkte mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd.

I inngående balanse<sup>9</sup> ved overgang til regnskapslovens hovedregler kan det gjøres følgende unntak fra kravet om å føre virkning av prinsippendringer direkte mot egenkapitalen:

1. Leieavtaler som ikke tidligere har vært balanseført, kan unnlates balanseført.
2. Ombyttbare finansielle eiendeler kan tilordnes anskaffelseskost etter FIFO-metoden.
3. Kostnadsførte faste tilvirkningskostnader på egentilvirkede driftsmidler som er ferdigstilt før tidspunkt for inngående balanse, kan unnlates balanseført.
4. Regnskapsmessig gjennomførte fusjoner eller fisjoner som er videreført til balanseførte verdier kan unnlates å omarbeides.
5. Inngåtte avtaler om aksjebasert avlønning som ikke tidligere har vært kostnadsført kan regnskapsføres til virkelig verdi på datoen for inngående balanse ved overgang til regnskapslovens hovedregler.

Anvendelse av bestemmelsene i forrige avsnitt skal skje på en ensartet og konsistent måte, slik at alle like poster de siste fire år av betydning for fremtidige regnskapsperioder behandles likt. Velger den regnskapspliktige en lengre periode, gjelder kravet til ensartethet og konsistens tilsvarende for hele den valgte perioden, jf. forskriften til regnskapsloven § 1-6-2.

Når foretaket ikke lenger oppfyller vilkårene i regnskapsloven § 1-6, skal sammenligningstallene omarbeides. Det betyr at fjorårstallene skal omarbeides som om hovedreglene hadde vært anvendt. Den regnskapspliktige kan gjøre følgende unntak fra regnskapsloven § 6-6 ved utarbeidelsen av årsregnskapet som gjelder overgangsåret:

1. Unnlate å utarbeide sammenligningstall til kontantstrømsoppstillingen dersom det ikke tidligere har vært utarbeidet kontantstrømsoppstilling.
2. Unnlate å utarbeide sammenligningstall til resultatregnskapet i konsernregnskapet dersom det ikke tidligere har vært utarbeidet konsernregnskap.

---

<sup>9</sup> Med inngående balanse menes her starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.

3. Unnlate å omarbeide sammenligningstall til resultatregnskapet, kontantstrømoppstillingen og noteopplysninger. Unntaket for noteopplysninger gjelder ikke for noteopplysninger til tall i balansen. Unntaket gjelder likevel for noteopplysninger til balansen som tidligere ikke har vært gitt i samsvar med de forenklede kravene til noteopplysninger for små foretak.

Det skal opplyses i noter om anvendte regnskapsprinsipper, og endringer i anvendte prinsipper skal begrunnes. Det skal videre i note opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp, og sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares. Hvilke omarbeidelser som er foretatt av tallene fra foregående regnskapsår som følge av overgang til regnskapslovens hovedregler skal opplyses særskilt. Opplysningene skal gis i tilknytning til opplysninger etter regnskapsloven § 7-2.

### ***10.1.2 Øvrige foretak som blir små foretak***

Når et foretak som tidligere har falt utenfor definisjonen til små foretak på et senere tidspunkt oppfyller vilkårene i regnskapsloven § 1-6, kan foretaket velge å benytte særreglene for små foretak.

I den grad foretaket velger å benytte særreglene for små foretak, vil foretaket måtte foreta prinsippendringer i overgangsåret. **Foretaket kan velge mellom å regnskapsføre virkningen av prinsippendringene som ekstraordinær post, eller å føre virkningen direkte mot egenkapitalen. Velges sistnevnte løsning skal sammenlignbare sammenligningstall utarbeides.**

Dersom regnskapstallene er omarbeidet skal dette opplyses om i note. Omarbeidingen skal forklares.

Når resultatet av en prinsippendring resultatføres som en ekstraordinær post, skal det gis noteopplysning om størrelse og art av den ekstraordinære posten.

## ***10.2 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta***

Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta omhandler regnskapsføring av transaksjoner og vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta, bruk av annen regnskapsvaluta enn norske kroner for føring av regnskapet, og omregning til en presentasjonsvaluta som er forskjellig fra regnskapsvalutaen. Vanligvis vil små foretak føre og presentere regnskapet i norske kroner. I så fall er bare punktene som omhandler regnskapsføring av transaksjoner og vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta i kapittel 10.2.1 til 10.2.5 aktuelle. Det er ikke gitt særregler for små foretak ved regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta.

### ***10.2.1 Måling av transaksjoner***

Det følger av transaksjonsprinsippet at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonskurs). Transaksjonsprinsippet gjelder også ved transaksjoner i utenlandsk valuta.

Dersom et stort antall av foretakets transaksjoner foregår i utenlandsk valuta, kan det være upraktisk å registrere transaksjonskurs løpende. I den grad valutakursen ikke svinger betydelig, kan gjennomsnittlig valutakurs i en nærmere avgrenset periode, maksimalt hver periode med pliktig rapportering, legges til grunn ved måling av periodens transaksjoner. Store enkeltransaksjoner skal uansett omregnes til transaksjonskurs.

### **10.2.2 Vurdering av eiendeler og gjeld**

På etterfølgende balansedager skal følgende legges til grunn ved vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta:

- a) pengeposter vurderes til dagskurs
- b) markedsbaserte finansielle omløpsmidler vurdert etter markedsverdiprinsippet regnskapsføres til dagskurs
- c) andre eiendeler og gjeld enn pengeposter og markedsbaserte finansielle omløpsmidler vurderes etter generelle vurderingsregler

Det følger av de generelle vurderingsreglene at transaksjonskursen inngår i anskaffelseskost, og at dagskurs inngår i virkelig verdi. Dette gjelder både omløpsmidler og anleggsmidler. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som vurderes etter markedsverdiprinsippet i regnskapsloven § 5-8, skal således alltid vurderes til dagskurs.

### **10.2.3 Valutagevinst/-tap ved vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta**

Valutagevinster og -tap oppstår når valutakursen endrer seg etter transaksjonstidspunktet. Dersom en eiendel selges eller en gjeld innfris i samme periode som transaksjonstidspunktet, resultatføres den realiserte gevinsten/-tapet i samme periode. I motsatt fall resultatføres den urealiserte gevinsten/-tapet som følge av valutakursendringen i hver regnskapsperiode.

### **10.2.4 Andre problemstillinger**

For spesielle problemstillinger vises det til NRS Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta.

### **10.2.5 Spesifikasjon og noteopplysninger**

Det skal opplyses om prinsipper for omregning av utenlandsk valuta, jf. § 7-35. Valutagevinster og -tap er finansposter i perioden. Valutagevinster og -tap knyttet til poster som inngår i varekretsløpet, for eksempel valutagevinster og -tap knyttet til kundefordringer og leverandørgjeld, kan likevel rapporteres som henholdsvis driftsinntekter og driftskostnader i perioden.

Det skal i note opplyses om resultatførte valutagevinster og -tap.

### **10.2.6 Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta**

Årsregnskapet presenteres som regel i norske kroner, men loven åpner for unntak. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller selskapets regnskapsvaluta, jf. regnskapsloven § 3-4. Med regnskapsvaluta menes den valuta som brukes for vurdering av eiendeler og gjeld (vurderingsregler). Foretakets regnskapsvaluta kan enten være norske kroner eller selskapets funksjonelle valuta. Med funksjonell valuta menes den valuta som den regnskapspliktiges økonomiske virksomhet i hovedsak er knyttet til. For å kunne bruke funksjonell valuta som regnskapsvaluta er det en forutsetning at bokføring har skjedd i den funksjonelle valutaen, evt. som tillegg til særskilt krav om registrering av transaksjoner i norske kroner etter bokføringsreglene.

#### *Noteopplysninger*

Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal regnskapsvalutaen og omregningskurser opplyses.

I et selskapsregnskap presentert i annen valuta enn norske kroner skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner. Hensikten med kravet er å legge til rette for enkel omregning til norske kroner for kontrollmyndigheter, statistikkmyndigheter og andre brukere.

### **10.3 Fusjon mellom små foretak**

Regnskapsloven definerer små foretak i § 1-6. Loven har en forenklingsregel om regnskapsføring av fusjon mellom små foretak i § 5-16. **Etter forenklingsregelen kan eiendeler og gjeld i de fusjonerende foretakene videreføres til balanseførte verdier.**

Kravet om ensartet prinsippanvendelse tilsier at samme prinsipper skal anvendes for alle transaksjoner av samme type over tid, og dette kan tilsi at dersom små foretak velger å benytte forenklingsregelen, må den benyttes for alle fusjoner. Fusjoner er imidlertid enkeltstående transaksjoner som ikke er en del av den ordinære drift i et lite foretak. **Ut fra en kostnad/nytte vurdering åpner NRS 8 for at små foretak kan velge for den enkelte fusjon om forenklingsregelen eller reglene i NRS 9 Fusjon skal anvendes.** Dersom flere fusjoner, fisjoner og fisjonsfusjoner gjennomføres i sammenheng, må foretaket velge enten forenklingsreglene i NRS 8 kapittel 10.3 og 10.4 eller reglene i NRS 9 Fusjon og NRS (F) Fisjon for alle transaksjonene samlet.

Formuleringen "fusjon mellom små foretak" betyr at alle de fusjonerende foretakene hver for seg må være små etter regnskapslovens definisjon for at forenklingsregelen skal få anvendelse.

Sammenslåtte tall for foregående regnskapsår skal ikke legges til grunn i vurderingen av om det fusjonerte foretaket tilhører små foretak etter definisjonen i regnskapsloven § 1-6. Definisjonen av små foretak innebærer at dersom et foretak oppfyller grenseverdiene for små foretak i år 20X4 så kan en fusjon som gjennomføres i 20X5 regnskapsføres etter de forenklede reglene selv om grenseverdiene for små foretak er overskredet i 20X5. Fusjoner som gjennomføres fra og med 01.01.20X6, skal imidlertid i dette eksempelet regnskapsføres basert på hovedreglene, med mindre det er rimelig sikkert at foretaket kommer til å være under grensene for små foretak for 20X6. Utgangspunktet for 20X6 er at fusjonen regnskapsføres basert på hovedreglene fordi det har formodningen mot seg at et foretak som overskred grensene året før, og i tillegg har fusjonert med et annet selskap, likevel vil falle inn under grensene for små foretak for regnskapsåret 20X6.

Regnskapsføring av fusjon som kontinuitet skal skje etter retningslinjene gitt i punkt 4.3 i NRS 9 Fusjon, med de unntak og presiseringer som følger nedenfor. Forskjellen mellom nominell kapitalforhøyelse i overtakende selskap og netto balanseført verdi av det som tilføres, som er lik balanseført verdi av egenkapitalen i overdragende selskap, benevnes kontinuitetsdifferanse. En slik kontinuitetsdifferanse kan ikke være negativ, dvs nominell kapitalforhøyelse i overtakende selskap kan ikke være høyere enn netto balanseført verdi av det som tilføres. Fusjon til kontinuitet er derfor ikke alltid mulig å gjennomføre og/eller kan være avhengig av at det foretas kapitalendring i selskapene forut for eller i forbindelse med fusjonen.

Ved harmonisering av regnskapsprinsippene i de fusjonerende foretakene er det ikke plikt til å velge det prinsippet som gir best periodisering. **Det fusjonerte foretaket kan velge videreføring av ethvert prinsipp som har vært anvendt i de fusjonerende foretakene,**

**eller et annet tillatt prinsipp, hvis dette er å foretrekke ut fra en kostnad/nytte betraktning.** Det vises til reglene om prinsippanvendelse i NRS 8 kapittel 2.1.3.

Regnskapsføring av fusjon mellom små foretak kan skje med virkning fra og med første dag i det regnskapsår fusjonen vedtas, uavhengig av fusjonens ikrafttredelse. Dato for utkast til åpningsbalanse ved fusjon må fastsettes ut fra aksjelovgivningens regler, og omtales ikke her i NRS 8. Fusjon mellom selskaper under samme kontroll kan som hovedregel ikke ha et sammenslåingstidspunkt som er før kontroll ble etablert. **Små foretak som velger å videreføre verdiene i selskapsregnskapet, kan likevel velge første dag i regnskapsåret som regnskapsmessig sammenslåingstidspunkt.** Regnskapsføringen av fusjon mellom morselskap og datterselskap må i så fall simulere at kjøpet av aksjene ble foretatt av morselskapet ved årsskiftet i stedet for senere i året. Det vil si at balanseførte eiendeler og/eller gjeld endres med aksjenes anskaffelseskost, i tråd med hvordan kjøpet av aksjene ble finansiert.

Det er ikke plikt til å omarbeide sammenligningstall til harmoniserte prinsipper, jf. regnskapsloven § 6-6 annet ledd, med mindre dette er nødvendig for å regnskapsføre virkningen av prinsippendringer i samsvar med NRS 8 kapittel 3.3.1. **Det fusjonerte selskapet kan vise det formelt sett overtakende selskapets regnskap som sammenligningstall (selv om dette ikke er det reelt sett overtakende selskapet).**

Ved regnskapsføring av fusjon som kontinuitet skal regnskapsføringen simulere at sammenslåingen har skjedd på et tidspunkt forut for de perioder som rapporteres. Dette innebærer at transaksjoner mellom de sammenslående parter forut for sammenslåingen bør elimineres, så langt praktisk mulig. Det må gjøres en fornuftig avveining mellom kostnad og nytte, og det viktigste er å eliminere internfortjeneste som utgjør vesentlige beløp i inngående balanse. Kostnad/nytte aspektet tilsier at det kan benyttes praktiske tilnæringsmetoder for å beregne beløpene som må elimineres, og at det kan ses bort fra mindre transaksjoner mellom de sammenslåtte partene forut for sammenslåingen.

Dersom overtakende selskap har bestemmende innflytelse i det overdragende selskapet, foreligger det et konsernforhold mellom selskapene. Regnskapsføring av fusjon som konsernkontinuitet følger av NRS 9 Fusjon punkt 4.4. **Små foretak i konsernforhold kan velge å videreføre verdiene i selskapsregnskapet, eller foretaket kan velge å regnskapsføre eiendeler og gjeld med de verdier de ville hatt i konsernregnskapet, dersom det hadde vært utarbeidet et konsernregnskap.** Det gjøres oppmerksom på at fusjon med videreføring av verdiene i selskapsregnskapet medfører en reduksjon av egenkapitalen dersom morselskapets kostpris på aksjene i datterselskapet er høyere enn tilført egenkapital (dvs. balanseført egenkapital i datterselskapet før fusjonen).

Regnskapsføring av egenkapitalvirkningene ved fusjon i konsernforhold hvor foretaket velger å regnskapsføre eiendeler og gjeld med de verdier de ville hatt i konsernregnskapet, er omtalt i NRS 9 punkt 4.4. Her omtales regnskapsføring av egenkapitalvirkningene ved fusjon mellom mor og heleid datterselskap dersom små foretak velger å videreføre verdiene i selskapsregnskapet. Prinsippet om tilnærmet videreføring av egenkapitalens sammensetning, hensyntatt at selskapene før fusjonen utgjorde et konsern, gjelder som utgangspunkt. Ved fusjonen oppstår det ingen kapitalforhøyelse i morselskapet som følge av at datterselskapet fusjoneres inn, slik at morselskapets aksjekapital og overkursfond videreføres uendret (se likevel siste setning). Forskjell mellom egenkapital i datterselskapet på fusjonstidspunktet og balanseført verdi av aksjene i datterselskapet hos morselskapet, må føres mot egenkapitalen i

morselskapet etter fusjonen. Hovedregelen er at denne forskjellen i sin helhet føres mot annen egenkapital. Dersom datterselskapet har andre egenkapitalfond, må det vurderes om dette er fond som er forutsatt videreført etter aksjeloven. Små foretak vil sjelden ha denne typen fond. To eksempler er fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster, jf. aksjeloven §§ 3-3 og 3-3a. Dersom datterselskapet har et overkursfond som skriver seg fra et oppskrivningsfond oppstått i morselskapets eiertid, skal dette videreføres som overkursfond hos morselskapet.

**Ved fusjon mellom morselskap og deleid datterselskap kan små foretak som velger å videreføre verdiene i selskapsregnskapet, videreføre andre aksjeeieres andel av sum innskutt kapital som økning av innskutt kapital i morselskapet.** En kostnad/nytte vurdering begrunner en slik forenklet fremgangsmåte, som et alternativ kan foretaket velge å regnskapsføre egenkapitalvirkningene etter hovedreglene i samsvar med NRS 9 punkt 4.4. Innfusjonering av deleid datterselskap medfører kapitalforhøyelse i morselskapet. Dersom dette resulterer i en negativ kontinuitetsdifferanse kan fusjonen ikke gjennomføres, og/eller fusjonen kan være avhengig av at det foretas kapitalendringer forut for eller i forbindelse med fusjonen.

#### *Noteopplysninger*

I notene skal det opplyses om navnet på de foretak som er fusjonert. Dersom det formelt sett overtakende selskaps regnskap vises som sammenligningstall, skal det opplyses om dette faktum. Øvrige noteopplysninger som nevnt i punkt 5 i NRS 9 Fusjon er ikke obligatoriske ved fusjon mellom små foretak som regnskapsføres etter særregelen. Det er heller ikke plikt til å utarbeide proformainformasjon som nevnt i punkt 6 i NRS 9 Fusjon.

#### **10.4 Fisjon av små foretak**

Etter aksjelovgivningen er fisjon kjennetegnet ved deling av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i et foretak (det overdragende selskapet), hvor aksjonærene i dette får aksjer i det eller de overtakende selskapene som vederlag. **Etter forenklingsregelen kan eiendeler og gjeld i de fisjonerende foretakene videreføres til balanseførte verdier (kontinuitet). Små foretak kan også regnskapsføre fisjonsfusjon som kontinuitet.** Små foretak som velger å ikke anvende forenklingsreglene for fisjon omtalt her, skal regnskapsføre fisjon i henhold til NRS (F) Fisjon.

Kravet om ensartet prinsippanvendelse tilsier at samme prinsipper skal anvendes for alle transaksjoner av samme type over tid, og dette kan tilsi at dersom små foretak velger å benytte forenklingsregelen, må den benyttes for alle fisjoner. Fisjoner er imidlertid enkeltstående transaksjoner som ikke er en del av den ordinære drift i et lite foretak. **Ut fra en kostnad/nytte vurdering åpner NRS 8 for at små foretak kan velge for den enkelte fisjon om forenklingsregelen eller reglene i NRS (F) Fisjon skal anvendes.** Dersom flere fusjoner, fisjoner og fisjonsfusjoner gjennomføres i sammenheng, må foretaket velge enten forenklingsreglene i NRS 8 kapittel 10.3 og 10.4 eller reglene i NRS 9 Fusjon og NRS (F) Fisjon for alle transaksjonene samlet.

Regnskapsføring av fisjon av små foretak kan skje med virkning fra og med første dag i det regnskapsår fisjonen vedtas, uavhengig av fisjonens ikrafttredelse. Dato for utkast til åpningsbalanse ved fisjon må fastsettes ut fra aksjelovgivningens regler, og omtales ikke her i NRS 8.

Når fisjonen regnskapsføres som kontinuitet, er kapitaluttaket i overdragende selskap og kapitalinnskuddet i overtakende selskap lik balanseført verdi av overdratte eiendeler og gjeld. Et av vilkårene for en skattefri fisjon av aksjeselskaper er i henhold til skatteloven § 11-8 at nominell og innbetalt aksjekapital fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles imellom selskapene. Det skal være kontinuitet i egenkapitalens sammensetning for de fisjonerte selskapene sett under ett, forutsatt at de selskapsrettslige beslutningene og begrensningen i skatteloven § 11-8 er forenelige med dette. I motsatt fall skal overdratt egenkapital regnskapsføres som innskutt egenkapital i overtakende selskap. Dette er nærmere omtalt i NRS (F) Fisjon punkt 45-48.

**Et fisjonert eller fisjonsfusjonert selskap kan skifte til et annet tillatt regnskapsprinsipp hvis dette er å foretrekke ut fra en kostnad/nytte betraktning.** Det vises til reglene om prinsippanvendelse i NRS 8 kapittel 2.1.3.

Et fisjonert eller fisjonsfusjonert selskap trenger bare å vise sammenligningstall for tidligere år dersom det faktisk eksisterte på disse tidspunktene. Eventuelle sammenligningstall trenger ikke å omarbeides som følge av fisjonen eller fisjonsfusjonen, heller ikke til harmoniserte prinsipper ved fisjonsfusjon, jf. regnskapsloven § 6-6 annet ledd, med mindre dette er nødvendig for å regnskapsføre virkningen av prinsippendringer i samsvar med NRS 8 kapittel 3.3.1. **Selv om et formelt sett overdragende selskap skulle være reelt sett overtakende (og omvendt), kan de fisjonerte eller fisjonsfusjonerte selskapene vise sine egne regnskaper for tidligere år som sammenligningstall.**

#### *Noteopplysninger*

I notene skal det opplyses om navnet på de foretak som er fisjonert. Øvrige noteopplysninger som nevnt i punkt 75 i NRS (F) Fisjon er ikke obligatoriske ved fisjon av små foretak som regnskapsføres etter særregelen. Det er heller ikke plikt til å utarbeide proformainformasjon som nevnt i punkt 79-80 i NRS (F) Fisjon.

#### **10.5 Avvikling og avhendelse av virksomhet**

Ved avvikling og avhendelse av virksomhet oppstår en rekke problemstillinger av presentasjonsmessig karakter. Regnskapsloven stiller ingen spesifikke krav til tilleggsopplysninger i slike sammenhenger. Det følger imidlertid av kravet om at opplysninger av betydning for å bedømme stilling og resultat skal gis, at også små foretak i enkelte tilfeller må gi tilleggsopplysninger om virksomheter under avvikling og avhendelse. NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet gjelder imidlertid ikke for små foretak.

**I den grad regnskapslovens krav til tilleggsopplysninger får anvendelse kan små foretak velge å følge de forenklede kravene som fremgår av NRS 8.**

En virksomhet anses å være under avvikling eller avhendelse i følgende tilfeller:

- Foretaket har inngått en bindende salgavtale for samtlige eller tilnærmet samtlige eiendelene som kan henføres til virksomheten, eller
- foretakets styre eller annet kompetent organ har både godkjent plan om ikke å videreføre deler av virksomheten og bekjentgjort disse planene.

Det er med andre ord ikke et krav om at virksomheten faktisk skal være avhendet eller avviklet på balansedagen for at opplysningsplikten skal inntre.

Særskilte opplysninger om virksomheter under avvikling eller avhendelse forutsetter at virksomheten utgjør en betydelig del av foretakets samlede virksomhet. Med virksomhet forstås eiendeler og forpliktelser med tilhørende aktiviteter som utgjør en enhet. Virksomheten omfattes av standarden dersom den har vesentlig betydning for foretakets resultat, stilling og kontantstrøm.

**Tilleggsopplysningene skal minst omfatte:**

- En beskrivelse av den virksomheten som avvikles eller avhendes.
- Netto balanseført verdi av de eiendeler og forpliktelser som inngår i virksomheten som er under avvikling eller avhendelse.
- Netto resultat, herunder eventuell gevinst og tap knyttet til avhendelsen eller avviklingen.

**Informasjon om virksomhet under avvikling eller avhendelse kan gis i noter, eller i oppstillingsplanen kombinert med noteopplysninger.**

Dersom sistnevnte løsning velges kan netto balanseført verdi av eiendeler og forpliktelser og netto resultat knyttet til virksomheten som er under avvikling eller avhendelse presenteres på egen linje i henholdsvis balansen og resultatregnskapet. I balansen skal netto balanseført verdi i så fall presenteres på egen linje før egenkapitalspesifikasjonen, mens netto resultat presenteres på egen linje som ekstraordinær post. Denne presentasjonsformen skal suppleres med noteopplysninger som viser sammensetningen av nettobeløpene.

For alternative presentasjonsformer vises det til NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet.

## Vedlegg 1 Forenklingsregler for små foretak - oversikt

I dette vedlegget listes de forenklingsregler små foretak har sammenlignet med øvrige foretak. For en nærmere beskrivelse av reglene henvises det til det aktuelle kapittel. For unntak som fremgår direkte av regnskapsloven inneholder tabellen henvisning til den relevante paragrafen i loven.

Inntektsføring	Små foretak kan fravike opptjeningsprinsippet når dette er i samsvar med god regnskapsskikk.	2.1.3, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Kostnadsføring	Små foretak kan fravike sammenstillingsprinsippet når dette er i samsvar med god regnskapsskikk.	2.1.3, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Sikring	Små foretak kan fravike prinsippet om sikring.	2.1.3, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Prinsippendringer	Små foretak kan resultatføre virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil.	3.3.1, regnskapsloven § 4-3 tredje ledd
Bruk av prinsipper	Små foretak kan ved valgadgang endre til regnskapsprinsipper som ikke gir bedre periodisering, ut fra en relevant kostnad/nytte vurdering.	2.1.3, regnskapsloven § 3-1 annet ledd og § 4-4
Sammenligningstall	Små foretak er unntatt fra plikten til å omarbeide sammenligningstall.	3.3, regnskapsloven § 6-6 annet ledd
Variabel tilvirkningskost	Små foretak kan unnlate å medta andel av fastekostnader ved beregning av tilvirkningskost.	4.1.2, regnskapsloven § 5-4 annet ledd
Bankinnskudd med aksjeavkastning	Slike bankinnskudd holdt ut bindingstiden, kan vurderes til nominell verdi av innskudd pluss eventuell garantert minimumsrente periodisert lineært.	4.3.3.7.1
Tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle eiendeler	Små foretak kan benytte FIFO metoden ved tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare eiendeler.	4.4.4.1, regnskapsloven § 5-5
Fullført kontrakt metode	Små foretak kan velge å benytte fullført kontrakt metode ved inntektsføring av anleggskontrakter.	4.4.2, regnskapsloven § 5-12
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	Små foretak kan benytte laveste verdis prinsipp for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.	4.4.4.1, regnskapsloven § 5-8 annet ledd
Pensjonskostnader	Små foretak kan for forsikrede (fondsbaserte) pensjonsordninger unnlate å balanseføre påløpt pensjonsforpliktelse. Små foretak kan også unnlate å balanseføre forpliktelser knyttet til fremtidige AFP uttak.	6.1.1.1, regnskapsloven § 5-10
Egenkapitalinnskudd i	Små foretak kan kostnadsføre	6.1.1.1

pensjonskasser	egenkapitalinnskudd i pensjonskasser.	
Aksjebasert avlønning	Små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning.	7.2.4, regnskapsloven § 5-9a
Leieavtaler	Små foretak kan kostnadsføre leieavtaler løpende uavhengig av om leieavtalen i realiteten er en finansieringsavtale.	7.2.5, regnskapsloven § 5-11
Fusjon	Ved fusjon mellom små foretak kan regnskapsmessig kontinuitet benyttes	10.3, regnskapsloven § 5-16
Fisjon	Ved fisjon av små foretak kan regnskapsmessig kontinuitet benyttes.	10.4, regnskapsloven § 5-16
Konsernbidrag	Små foretak kan regnskapsføre konsernbidrag som gis til døtre for å dekke udekket tap direkte mot annen egenkapital.	5.4
Egenutvikling av immaterielle eiendeler	Små foretak kan velge kostnadsføre utgifter til egenutvikling av immaterielle eiendeler løpende.	4.3.1.1
Utsatt skattefordel	Små foretak kan unnlate å balanseføre utsatt skattefordel	4.3.1.2
Vedlikeholds-, fjernings- og oppryddingskostnader	Små foretak kan unnlate å gjøre avsetninger for usikre forpliktelser knyttet til periodisk vedlikehold og fremtidige fjernings- og oppryddingsutgifter.	6.1.1.3.3
Service og garantier knyttet til salget	Små foretak er unntatt fra opptjeningsprinsippet for slike service- og garantiforpliktelser. De kan velge å inntektsføre hele salgsbeløpet, og i stedet avsette for forventede utgifter.	6.1.1.3.6
Kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld	Små foretak kan vurdere skille mellom kortsiktige og langsiktige fordringer, og kortsiktig og langsiktig gjeld basert på ettårsregelen i forhold til balansedagen.	4.4.3 / 6
Årsberetningen	Små foretak har forenklede krav til opplysninger i årsberetningen.	9, regnskapsloven § 3-3
Notekrav	Små foretak har forenklede notekrav.	8, regnskapsloven §§ 7-1 og 7-35 - 7-45
Konsernregnskap	Små foretak er unntatt fra plikten om å utarbeide konsernregnskap.	2.1.1, regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd, § 1-6
Kontantstrømsoppstilling	Små foretak er unntatt fra plikten om å utarbeide kontantstrømsoppstilling.	2.1.6, regnskapsloven § 3-2 annet ledd

**Vedlegg 2 Endringer i NRS 8 i 2009, 2006, 2005, 2004, 2003 og 2002<sup>10</sup>****Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2009:**

- Omtale i kapittel 9 av det nye kravet til opplysninger i årsberetningen om at ”Foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, skal redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.”. Kravet gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2009 eller senere.
- Presisering i siste avsnitt i punkt 1.2: ”Foretak som er under grensene kun i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklete regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år.”
- I punkt 5.1.1.1 om kapitalforhøyelse med innbetaling av penger strykes ”og overkurs” i tredje avsnitt annen setning. Det er bare aksjekapitalen som blir registrert i Foretaksregisteret.
- Nytt punkt 5.5.4 som gir veiledning om regnskapsføring av utbytte når foretaket har egne aksjer.
- Ytterligere veiledning til slutt i femte avsnitt i punkt 6.1.1.1 om konsekvensene i uttaksåret av å ha valgt å ikke avsette for fremtidig uttak av AFP-pensjon.
- Ytterligere veiledning i punkt 6.1.1.3.2 om hvordan beste estimat for oppgjørsverdien av en usikker forpliktelse skal beregnes.
- Ny fotnote i punkt 10.1.1 (små foretak som blir øvrige foretak) som presiserer at med inngående balanse menes starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.
- Fjerde avsnitt i punkt 10.3 justeres for å tydeliggjøre veiledningen om når forenklingsreglene for fusjon kan anvendes.
- Kapittel 11 fjernes, og i stedet tas det inn i henvisningen til bokføringsregelverket i punkt 2.3.1 at bokføringsregelverket blant annet inneholder regler om dokumentasjon av balansen.

**Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2006:**

- Oppstillingsplanen for resultatregnskapet etter art er oppdatert som følge av endringer i regnskapsloven med virkning for årsregnskapet 2006 (3.1.1)
- Omtalen av funksjonsinndelt oppstillingsplan er utvidet (3.1.2)
- Oppstillingsplanen for balansen inndelt i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld er oppdatert som følge av endringer i regnskapsloven med virkning for årsregnskapet 2006 (3.2.1)
- Nytt krav til noteopplysninger om obligatorisk tjenestepensjonsordning (6.1.1.1.2, 8.12)
- Omtalen av vurderingshorisonten for tvil om fortsatt drift i forbindelse med årsberetningen er oppdatert (9.2.4.3)
- Omtalen av forenklinger ved overgang fra små foretak til øvrige foretak er oppdatert som følge av nye forskriftsbestemmelser (10.1.1)
- Enkelte punkter i forenklingsreglene for fusjon og fisjon som kunne misforstås, er presisert (10.3 og 10.4)

Endringer i regnskapsloven vedtatt pr. juni 2005 med virkning for årsregnskapet 2006 eller senere ble inntatt i NRS 8 i 2005. De viktigste endringene var:

---

<sup>10</sup> Kun materielle endringer med konsekvenser for regnskapsføringen omtales.

- Funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet kan velges i stedet for artsinndelt oppstillingsplan (3.1)
- Krav om uansett å opplyse om eventuell avsetning til fond for vurderingsforskjeller, foreslått utbytte og avgitt konsernbidrag i tilknytning til resultatregnskapet, er opphevet (3.1)
- Balansen kan spesifiseres etter likviditet dersom likviditetsoppstilling gir mer relevante og pålitelige opplysninger (3.2)
- Krav til opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter i årsberetningen (9.2.3)
- Det skal opplyses i noter om antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret i stedet for gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret (8.8)

### **Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2005:**

Endringer i regnskapsloven pr. juni 2005 med virkning for årsregnskapet 2005 er innarbeidet. De viktigste endringene er:

- Krav om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde samt noteopplysninger i forbindelse med dette er innført (2.1.2)
- Det er innført en egen valgfri oppstilling av endringer i egenkapitalen (3.5)
- Det er gitt regler om unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper og oppstillingsplaner for regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning til formål (2.2.1)
- Det er gitt adgang til anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder – IFRS (2.2.2)
- Foretaket kan velge om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen, i noter eller i årsberetningen Til og med regnskapsåret 2005 må likevel eventuell avsetning til fond for vurderingsforskjeller, foreslått utbytte og avgitt konsernbidrag uansett opplyses i tilknytning til resultatregnskapet (3.1)
- Avvikende regnskapsår kan anvendes dersom dette på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi (3.7)
- Det er presisert at små foretak ikke trenger å ta hensyn til sikring ved regnskapsføring (7.1.5)
- Det er presisert at små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning (7.2.4)
- Opplysningskravene i årsberetningen er utvidet (9)
- Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller selskapets regnskapsvaluta (10.2.6)
- Fisjon av små foretak kan regnskapsføres til kontinuitet (10.4)

Endringer i regnskapsloven vedtatt pr. juni 2005 med virkning for årsregnskapet 2006 eller senere er kort omtalt. De viktigste endringene er:

- Funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet kan velges i stedet for artsinndelt oppstillingsplan (3.1)
- Krav om uansett å opplyse om eventuell avsetning til fond for vurderingsforskjeller, foreslått utbytte og avgitt konsernbidrag i tilknytning til resultatregnskapet, er opphevet (3.1)
- Balansen kan spesifiseres etter likviditet dersom likviditetsoppstilling gir mer relevante og pålitelige opplysninger (3.2)
- Krav til opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter i årsberetningen (9.2.3)
- Det skal opplyses i noter om antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret i stedet for gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret (8.8)

Andre endringer og presiseringer i 2005:

- Regnskapsføring av bankinnskudd med aksjeavkastning som forventes å holdes ut bindingstiden (langsiktige bankinnskudd) er omtalt (4.3.3.7)
- Endringer i aksjelovens bestemmelser ved tingsuttak er omtalt (5.1.1.7)
- Det er presisert at unntaket små foretak har til å unnlate balanseføring av direkte pensjonsforpliktelser er begrenset til fremtidig uttak av AFP pensjon (6.1.1.1)
- Små foretak kan kostnadsføre egenkapitalinnskudd i pensjonskasser (6.1.1.1)
- Omtale av aksjebasert avlønning, og regnskapsføring dersom foretaket bruker egne aksjer som vederlag til de ansatte eller den aksjebaserte avlønnen gjøres opp ved at foretaket utbetaler kontantvederlag til den ansatte (7.2.4)
- Reglene for regnskapsføring av fusjon av små foretak til kontinuitet er noe utdypet, og det er angitt enkelte ytterligere forenklinger (10.3)
- Ved fisjoner til virkelig verdi gis små foretak ikke lenger anledning til å fortsette praksisen med å føre tap og gevinst på overdratte eiendeler og gjeld mot opptjent egenkapital i overdragende selskap på grunn av at små foretak nå tillates å gjennomføre alle fisjoner til kontinuitet (10.4)
- Regler for regnskapsføring av fisjon til kontinuitet er utdypet med grunnlag i endringen i regnskapsloven som åpner for regnskapsføring av alle fisjoner til kontinuitet i små foretak (10.4)
- Det er inntatt et nytt kapittel om dokumentasjon av balansen (11)

#### **Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2004:**

- Definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6 er endret ved lovendring i desember 2004, gjeldende for regnskapsår avsluttet 31. desember 2004 eller senere (1.2)
- Notekravene i regnskapsloven er endret med virkning for regnskapsåret 2004 for finansielle instrumenter som er vurdert etter hovedregelen om virkelig verdi i regnskapsloven § 5-8 (4.4.4.3)
- Det er innført et nytt notekrav i regnskapsloven for finansielle anleggsmidler som er vurdert til anskaffelseskost, der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi av den enkelte eiendelen eller en hensiktsmessig gruppering av eiendelene (4.3.3)

#### **Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2003:**

- Definisjonen av små foretak er utdypet noe (1.2)
- Beskrivelse av balanse- eller kostnadsføring av FoU er presisert som følge av endringer i NRS (F) Immaterielle eiendeler (4.3.1.1.1)
- Det er inntatt omtale av regnskapsføring for SkatteFUNN-ordningen (7.1.1.2.5)
- Beskrivelse av krav til redegjørelse for likestilling i årsberetningen er noe utdypet. Det legges til grunn at små foretak normalt kan begrense redegjørelsen til å opplyse om andel av kvinner og menn i virksomheten fordelt på ansatte og styret. (9.2.6)
- Reglene for regnskapsføring av fusjon av små foretak til kontinuitet er noe utdypet, og det er angitt enkelte ytterligere forenklinger (10.3)
- Ved fisjoner til virkelig verdi gis små foretak anledning til å fortsette praksisen med å føre tap og gevinst på overdratte eiendeler og gjeld mot opptjent egenkapital i overdragende selskap. (10.4)

#### **Følgende endringer er gjort i NRS 8 i 2002:**

- Definisjonen av små foretak er utdypet noe. Ansattkriteriet er nå å anse som antall årsverk (1.2)
- Omtalen av bokføringsregler er tatt ut av standarden
- Vilkårene for nedskrivning av anleggsmidler og goodwill er endret til å være i samsvar med NRS (HU) Nedskrivning av anleggsmidler (4.3.1.3.2 og 4.3.2.2)
- Regnskapsføring av investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet kan behandles etter kostmetoden i selskapsregnskapet selv om det utarbeides frivillig konsernregnskap (4.3.3.1, 4.3.3.2 og 4.3.3.3)
- Klassifisering av udekket underskudd (5.6)
- Informasjonskrav knyttet til avgitt ekstraordinært utbytte (5.5.3)
- For tilleggspensjonsordninger finansiert direkte over driften er det presisert at dersom det er betingelser knyttet til fremtidig arbeidsinnsats så bør forpliktelsen periodiseres over denne perioden, i motsatt fall bør hele forpliktelsen kostnadsføres når ordningen vedtas (6.1.1.1.1)
- Deler av pensjonspremiefondet som vil bli tilbakeført til foretaket balanseføres og klassifiseres som 'Andre Fordringer' under omløpsmidler. Dette regnskapsføres som en redusert pensjonskostnad (6.1.1.1.2)
- Krav om noteopplysning knyttet til underdekning i forbindelse med overgang til ny opptjeningsfunksjon for foretakspensjonsordninger etter lov om foretakspensjon (6.1.1.1.2)
- Regnskapsføring av innskuddsbaserte pensjonsordninger (6.1.1.1.3)
- Prinsipper for regnskapsføring av gjeldsettergivelse (7.1.4)
- Datterselskap skal gi opplysninger om morselskapet (8.6)
- Omtale likestilling mellom kjønnene i årsberetningen (9.2.6)
- Kriteriene for bruk av reglene for fusjon mellom små foretak er presisert (10.3)