

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Historisk oversikt over viktigste endringer til og med februar 2018

Endringer i NRS 8 i 2018

- Kapittel 2.1.2 *Eventuell årsberetning*: Regnskapsloven § 3-3 er opphevet med virkning for regnskapsår avsluttet 31. desember 2017 eller senere. Endringen medfører at små foretak ikke lenger plikter å utarbeide årsberetning. I NRS 8 er det tatt inn en anbefaling om at små foretak som velger å utarbeide årsberetning i samsvar med regnskapsloven § 3-3a, bør opplyse om dette i årsberetningen. Det presiseres også at NRS 16 gjelder for små foretak som utarbeider årsberetning i samsvar med regnskapsloven § 3-3a. For små foretak som frivillig utarbeider konsernregnskap, samtidig utarbeider årsberetning i samsvar med regnskapsloven, presiseres det at årsberetningen også skal dekke konsernet. Som følge av lovendringen er det foretatt konsekvensjusteringer i kapittel 1, 2.1, 2.1.1, 3.6 og 9.1.1.
- Kapittel 2.1.3 *Begrenset regnskapsplikt*: I regnskapsloven er det vedtatt en bestemmelse om begrenset regnskapsplikt. Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og enkelte ansvarlige selskaper som oppfyller vilkårene for små foretak kan utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt når dette kan anses som god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 3-2b. Bestemmelsen trer i kraft for regnskapsår avsluttet 31. desember 2017 eller senere, men anvendelse av regelen om begrenset regnskapsplikt forutsetter at det foreligger en regnskapsstandard. Begrenset regnskapsplikt er ikke omhandlet i NRS 8, men er omtalt i NRS 8 av fullstendighetshensyn. Omtalen av begrenset regnskapsplikt i kapittel 2.1.3 har medført konsekvensjusteringer i kapittel 1, 2.1 og 9.1
- Kapittel 2.3.2.2 *Handleplikt ved tapt egenkapital*: Bestemmelsen om at styret har handleplikt når det antas at egenkapitalen er blitt mindre enn halvparten av aksjekapitalen er opphevet. Endringen trådte i kraft 1. juli 2017. Omtalen er oppdatert i tråd med endringen aksjeloven § 3-5.
- Kapittel 3.1 *Resultatregnskapet* og 5.3.1 *Regnskapsmessige konsekvenser for giver*: Etter at regnskapsloven § 3-3 ble opphevet, inneholder ikke regnskapsloven lenger noen regulering av små foretaks resultatdisponering. I NRS 8 er det tatt inn en anbefaling om at små foretak som velger å utarbeide årsberetning, viser resultatdisponeringen i tilknytning til resultatregnskapet. I kapittel 5.3.1 oppfordres ledelsen til å vurdere om det er nødvendig å vise en egenkapitalnote i tilfeller resultatdisponeringen ikke vises i tilknytning til resultatregnskapet, jf. regnskapsloven § 7-1 annet ledd. Omtalen av resultatdisponeringen i kapittel 6.2.1.7.1 er fjernet.
- Kapittel 8 *Noteopplysninger*: I forbindelse med at plikten til å utarbeide årsberetning ble opphevet for små foretak, ble det innført et nytt notekrav. Det følger av regnskapsloven § 7-46 at små foretak skal gi opplysninger om usikkerhet om fortsatt drift i note. Tidligere skulle det gis en redegjørelse i årsberetningen og små foretak kunne i årsregnskapet henvise til årsberetningen. Når ledelsen mener det ikke foreligger usikkerhet om fortsatt drift, men det foreligger indikasjoner på noe annet (eksempelvis negativ eller svak regnskapsført egenkapital), kan det være behov for å gi tilleggsopplysninger om for eksempel garantier fra eier om tilførsel av nødvendig kapital og likviditet, jf. regnskapsloven § 7-1 annet ledd. Som følge av at det er innført et eget notekrav om fortsatt drift, flyttes omtalen i NRS 8 til et eget kapittel 8.13 *Usikkerhet om fortsatt drift*. Oppheving av regnskapsloven § 3-3 medfører også behov for å endre avsnittet om *Avvikling*.
- Kapittel 8.7 *Egne aksjer*: Notekravet i regnskapsloven § 7-42 fjerde ledd om egne aksjer ble endret i forbindelse med endringene i regnskapsloven desember 2017. NRS 8 er endret i tråd med dette, samt at det er foretatt en feilretting.
- Kapittel 9 *Årsberetning*: Som følge av at små foretak ikke lenger plikter å utarbeide årsberetning er hele kapittel 9 tatt ut av NRS 8. Tidligere kapittel 10 blir nytt kapittel 9.

Endringer i NRS 8 i 2014

- Kapittel 5.1.1.6 *Kapitalnedsettelse med utdeling av penger*: Omtalen av kapitalnedsettelser som ikke er registrert i Foretaksregisteret er oppdatert. Etter endringen skal bare selve nedsettelsesbeløpet (pålydende på aksjene) presenteres på egen linje med negativt fortegn. Overskytende del av nedsettelsesbeløpet regnskapsføres som en reduksjon av overkurs, annen innskutt egenkapital og/eller annen egenkapital i tråd med det selskapsrettslige vedtaket.
- Kapittel 5.3.1 *Utbytte / Regnskapsmessige konsekvenser for giver*: Det er tatt inn utdypende omtale av hvordan forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (disponeringen) skal presenteres. Utbytte skal spesifiseres på ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte. Videre skal det spesifiseres hvordan utbyttene er dekket. For tilleggsutbytte (tidligere kalt ekstraordinært utbytte) er det en endring fra tidligere, hvor det fremgikk av kapittel 5.3.3 at slike utbytter ikke skulle inngå i disponeringen, men skulle fremgå i sammenheng med disponeringen.
- *Kapittel 5.3.3 Tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte*: Det er tatt inn omtale av regnskapsføringen av tilleggsutbytte (tidligere kalt ekstraordinært utbytte) og ekstraordinært utbytte (utbytte basert på en mellombalanse) hos giver. Inntektsføring av tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte er dekket av omtalen i kapittel 5.3.2.
- Kapittel 5.5 *Klassifisering av udekket underskudd*: Punktet omhandler når udekket underskudd skal og kan dekkes av andre egenkapitalposter, og i hvilken rekkefølge. Annen innskutt egenkapital og overkurs er samlet på samme linje for å angi at selskapet står fritt til å bestemme hvilken av de to postene som eventuelt skal anvendes først.
- Kapittel 6.2.1.7.1 *Annen kortsiktig gjeld /Avsatt utbytte*: Det er tatt inn at tilleggsutbytter og ekstraordinære utbytter som er besluttet før balansedagen og som står ubetalt på balansedagen inngår i annen kortsiktig gjeld.

Endringer i NRS 8 i 2013

- Kapittel 1.2 Definisjon av små foretak: Morselskap regnes som små bare dersom vilkårene i regnskapsloven § 1-6 er oppfylt for konsernet som en enhet. Det er presisert i fotnote at dette også gjelder morselskap i underkonsern.
- Kapittel 2.3.2.1 Utbytte og konsernbidrag: Omtalen er oppdatert i tråd med nye regler i aksjeloven, gjeldende med virkning fra 1. juli 2013.
- Nytt kapittel 3.2.3 Nettopresentasjon i balansen: Det er tatt inn omtale av nettopresentasjon av fordringer og gjeldsposter i balansen for å gi veiledning på dette punktet.
- Kapittel 4.3.3 Finansielle anleggsmidler: Endringer er kun av språklig og teknisk karakter, bl.a. er omtalen av regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag erstattet med henvisning til kapittel 5.3 og 5.4 (for å unngå dublering).
- Kapittel 4.3.3.7 Bankinnskudd med lang bindingstid: Kapitlet er fjernet. Det omtalte for regnskapsføringens del kun banksparing med aksjeavkastning, et produkt som ikke lenger anses som relevant. Øvrige forhold i kapitlet er allerede dekket andre steder i standarden.
- Kapittel 5 Egenkapital: Det er gjort opprettinger som følge av endringer i aksjeloven, gjeldende fra 1. juli 2013. Det gjenstår imidlertid å utfylle om regnskapsmessig behandling i kapittel 5.3.3 om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte, da dette forutsetter forutgående høring. Øvrige endringer i kapittel 5 er:

- Kapittel 5.1.2 Regnskapsføring av emisjons- og stiftelsesutgifter: Det er foretatt endringer som følge av endringer i aksjeloven som åpner for at stiftelsesutgifter kan dekkes fra aksjeinntekter. I den forbindelse er også kapittel 2.3.2.2 slettet.
- Kapittel 5.3.2 Utbytte / Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker og kapittel 5.4.1 Kostmetoden og konsernbidrag fra datterselskap til morselskap: Kapitlet om utbytte og konsernbidrag har byttet plass. Omtalen vedrørende utbytte er noe utdypet og samkjørt med tilsvarende omtale i NRS(V) Regnskapsføring av inntekt. I kapittel 5.4.1 er det lagt inn henvisning til kapittel 5.3.2 for nærmere veiledning.
- Kapittel 6.1.1.1.2 Pensjonsordninger finansiert ved fondsopplegg (forsikrede ordninger): Det er presisert at pensjonsordningene i Statens Pensjonskasse, Kommunal landspensjonskasse og lignende kommunale ordninger er forsikrede ordninger som omfattes av unntaket i regnskapsloven 5-10 om at små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret. Videre er veiledningen i fjerde avsnitt om skattemessige sider av tilbakebetaling av premiefond fjernet. Forholdet er på siden av hva standarden skal dekke, samtidig med at veiledningsbehovet ikke lenger anses å være like mye tilstede som da ordningen med tilbakebetaling ble innført.
- Kapittel 6.1.1.3.4 Tap på kontrakter: Det er gitt noe utdypende veiledning, herunder eksempler på de vanligste typene tapskontrakter. For varekjøpskontrakter er det dessuten presisert at tapsbeløpet, samt eventuelle justeringer og tilbakeføringer, skal føres mot varekostnaden.
- Kapittel 6.1.1.3.7 Noteopplysninger: Det er tatt inn et nytt avsnitt om at det skal opplyses om summen av garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført, med henvisning til kapittel 8.4 3. Kravet følger av regnskapsloven § 7-40.
- Nytt kapittel 7.1.4 Brutto- eller nettoføring av salgsinntekter: Det er innarbeidet et nytt kapittel med veiledning knyttet til spørsmålet om brutto- eller nettoføring av salgsinntekter. Veiledningen bygger på omtalen av prinsipal eller agent i NRS(V) Regnskapsføring av inntekt pkt. 2.3.
- Kapittel 7.2.4 Aksjeverdibasert betaling: Omtalen av aksjeverdibasert betaling er noe utdypet.
- Kapittel 8 Noteopplysninger – usikkerhet om fortsatt drift: I innledningen i kapitlet om noteopplysninger er det tatt inn en presisering om noteopplysninger ved usikkerhet om fortsatt drift. Dersom det er tvil om foretaket kan fortsette virksomheten, vil en omtale av usikkerheten om fortsatt drift være viktig for å bedømme stilling og resultat, jf. regnskapsloven § 7-1. Som følge av at årsberetningen og årsregnskapet er separate dokumenter er det i utgangspunktet behov for å redegjøre for usikkerheten både i note og i årsberetningen. Det legges til grunn at i en slik situasjon må det fremgå direkte av notene at det er usikkerhet om fortsatt drift. Kravet til nærmere redegjørelse for usikkerheten kan dekkes gjennom en henvisning til redegjørelsen i årsberetningen.
- Kapittel 8 Noteopplysninger – avvikling: I tråd med regnskapslovens ordlyd i § 3-3 kan redegjørelsen for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet gjøres i note i stedet for i årsberetningen. Dette er presisert i kapittel 9.2.4.2, og tilsvarende omtale er tatt inn i innledningen til kapitlet om noteopplysninger.
- Kapittel 8.2 Regnskapsprinsipper mv.: Standardformuleringer slik som at "De unntaksregler som gjelder for små foretak er anvendt der annet ikke er angitt i regnskapsprinsipper." anses ikke å være tilstrekkelig til å oppfylle kravet i regnskapsloven § 7-35 om å gi opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper. Omtalen er derfor omformulert slik at det fremgår at det er regnskapsprinsippene som er aktuelle for foretaket som skal beskrives.
- Kapittel 8.4 Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser: Setningen "Det skal opplyses om andre forpliktelser enn garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført." er strøket. Små foretak har ikke et slikt spesifikt notekrav i regnskapsloven for andre forpliktelser enn garantiforpliktelser. Noteopplysninger kan være aktuelt som følge av regnskapsloven § 7-1.
- Kapittel 8.9 Ytelser til ledende personer mv: Setningen om ytelser til ansattes representanter i styret er klargjort.

- Kapittel 9.2.4.2 Avvikling: I tråd med regnskapslovens ordlyd i § 3-3 er det presisert at redegjørelsen for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet kan gjøres i note i stedet for i årsberetningen.

Endringer i NRS 8 i 2010:

- Sammendraget først i standarden er fjernet. Intensjonen med sammendraget var opprinnelig å gi en innledende oversikt over de temaer standarden berører. Behovet for dette er ikke like mye til stede lenger, etter hvert som standarden har virket en stund og blitt kjent blant brukerne. Oversiktsbehovet anses i stedet å være tilstrekkelig dekket gjennom innholdsfortegnelsen, samt søkemulighetene i elektronisk versjon. Et viktig moment for å fjerne sammendraget er dessuten faren for upresis gjengivelse av reglene i forhold til omtalen i hoveddelen.
- En oppsummering av endringer i standarden fra og med den første revisjonen i 2002 har til nå inngått som eget Vedlegg 2 til standarden. Det anses ikke som nødvendig å ha samtlige av disse oppsummeringene i vedlegg, også sett i lys av at det gjør standarden unødig voluminøs. Siste endringsoppsummering inngår fortsatt som vedlegg, men oppsummeringene fra tidligere oppdateringer er derimot fjernet og gjøres i stedet tilgjengelig på www.regnskapsstiftelsen.no som et tillegg til NRS 8.
- Kapittel 1 *Innledning*: Det er gjort en omredigering innledningsvis med hensikt å forbedre oppbyggingen. Det som tidligere sto i kapittel 1.1 er flyttet til kapittel 1 og har fått overskriften "NRS 8 God regnskapsskikk (GRS) for små foretak – Virkeområde og formål". Hvem som er regnskapspliktige etter regnskapsloven er dermed flyttet fra kapittel 1 til kapittel 1.1. Videre er omtalen av overgangen mellom små og øvrige foretak i kapittel 1.2 (siste avsnitt før tabellen) endret til å gjengi bestemmelsene i regnskapsloven angående dette, dvs. regnskapsloven § 1-6 annet og tredje ledd. Øvrige endringer i dette punkt er kun tekstflytting.
- Kapittel 1.2 *Definisjon av små foretak*: Terskelverdiene i definisjonen av små foretak er oppjustert til 70 millioner kroner i salgsinntekt og 35 millioner kroner i balansesum, i tråd med endring i regnskapsloven § 1-6 gjeldende fra og med 2010.
- Kapittel 2.1.3 *Grunnleggende regnskapsprinsipper*: Endring gjelder regnskapsføring av virkning av prinsippendring som er resultatført. For nærmere omtale, se endringskommentar til kapittel 7.3 nedenfor, jf. også kapittel 7.4.
- Kapittel 2.3.2.1 *Utbytte og konsernbidrag*: Omtale av aksjelovens regler for utbytte og konsernbidrag er utdypet.
- Kapittel 2.3.3 *Skattelovgivningen*: Omtalen av skattereglene er oppdatert i tråd med gjeldende rett.
- Kapittel 3.1 *Resultatregnskapet*: Det er presisert at det ikke er adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene. Unntatt fra dette er resultatført virkning av prinsippendring og korrigerende av vesentlige feil som fortsatt skal klassifiseres som ekstraordinær post. Presiseringen er avledet av endringer i kapittel 7.3 – se nærmere omtale nedenfor.
- Kapittel 3.3.1 *Sammenligningstall/Virkning av prinsippendring og korrigerende av feil*:
 - o NRS 8 har til nå hatt krav om omarbeiding av sammenligningstall dersom små foretak velger å følge hovedregelen om å regnskapsføre virkning av prinsippendring og korrigerende av feil mot egenkapitalen. Kravet er revurdert, og man finner ikke lenger at det er vektige grunner for å opprettholde det – dvs. at små foretak heretter kan velge å følge hovedregelen om føring mot egenkapitalen uten å omarbeide sammenligningstallene. Revurderingen må ses i sammenheng med at små foretak er unntatt fra plikten til å omarbeide sammenligningstall etter regnskapsloven § 6-6.
 - o I avsnittet om *Resultatføring av effekten*: Endringene her er avledet av endringene i kapittel 7.3 – se nærmere omtale nedenfor.
- Kapittel 3.3.2 *Sammenligningstall/Noteopplysninger*: Dersom sammenligningstall ikke er omarbeidet er det presisert at notene også skal gi opplysning om dette.

- Kapittel 4.2.2 *Omløpsmidler*: Omtalen av virkelig verdi for varer er endret som en tilpasning til ny NRS 1 *Varer* (september 2009).
- Kapittel 4.3.1.1.4 *FoU og rettigheter/Noteopplysninger*: Det er presisert at for mange immaterielle eiendeler er det ikke mulig å konstatere når de ikke lenger eksisterer. Slike immaterielle eiendeler bør føres ut av noten når de er fullt avskrevet og det ikke er klart at den immaterielle eiendelen fortsatt eksisterer.
- Kapittel 4.3.1.3.2 *Goodwill/Avskrivning og nedskrivning*: Regelen om at nedskrivning av goodwill som hovedregel ikke skal reverseres er endret til at nedskrivning av goodwill skal ikke reverseres. Dette er en tilpasning til ny NRS(F) *Nedskrivning* (september 2009).
- Kapittel 4.3.2 *Varige driftsmidler*: Varige driftsmidler har til nå vært tynt beskrevet. Det finnes ingen egen norsk regnskapsstandard for varige driftsmidler. Tatt i betraktning at de fleste foretak har driftsmidler i sin virksomhet er det funnet hensiktsmessig å utdype omtalen i NRS 8 gjennom ytterligere veiledning. Den utvidete omtalen har også sammenheng med ny skatteregel om utskilling av faste tekniske installasjoner i bygg i egen saldogruppe, som har aktualisert bruken av dekomponering også regnskapsmessig, og videre hvordan skillet mellom vedlikehold og påkostning skal behandles.
 - o Omtalen av hva som er å regne som varige driftsmidler er noe utdypet. I tillegg er det presisert at varige driftsmidler som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid under 3 år kan kostnadsføres, jf. skatteloven § 14-40. Omtale av påkostninger/vedlikehold er utvidet og flyttet til eget nytt kapittel 4.3.2.3.
 - o Kapittel 4.3.2.1 *Avskrivning*: Omtalen om avskrivninger er utvidet, herunder med veiledning knyttet til dekomponering. Etter standarden må små foretak nå normalt dekomponere bygninger som er anskaffet etter 1. januar 2009. For øvrig oppmuntrer standarden til å vurdere dekomponering for andre vesentlige driftsmidler, og fordelene med dekomponeringsløsningen er nærmere forklart. Ved valg av avskrivningstid for driftsmidler som består av komponenter med ulik levetid, men som ikke dekomponeres, anbefales det at avskrivning skjer over hovedkomponentens levetid. Kapittelet omtaler også periodisk vedlikehold, tidligere var dette innbefattet i kapittel 6.1.1.3.3. Videre er omtalen av nedskrivning skilt ut i eget påfølgende kapittel (kapittel 4.3.2.2).
 - o Kapittel 4.3.2.2 *Nedskrivning*: Omtalen av indikatorer på nedskrivning er endret som en tilpasning til ny NRS(F) *Nedskrivning* (september 2009). Det er også presisert at det ikke er nødvendig å gjennomføre ytterligere handlinger hvis det er åpenbart at driftsmidlets verdi etter verdifallet overstiger det balanseførte beløpet. Dette er ikke fremhevet som en særregel for små foretak da NRS mener at det samme gjelder for øvrige foretak, jf. NRS(F) *Nedskrivning*, selv om tilsvarende presisering ikke fremkommer eksplisitt der.
 - o Kapittel 4.3.2.3 *Vedlikehold eller påkostning*: Omtalen av vedlikehold/påkostning er vesentlig utvidet (omtalen sto tidligere i kapittel 4.3.2.1). Definisjonen av påkostning er utvidet. Skillet mellom vedlikehold og påkostning omtales både for driftsmidler som dekomponeres, og driftsmidler som ikke dekomponeres. Som særlig regel for små foretak er det inntatt at små foretak kan legge det skattemessige skille mellom vedlikehold og påkostning til grunn for årsregnskapet for driftsmidler som ikke dekomponeres, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand i forhold til den standen det var i ved kjøpet. I slike tilfeller må skillet vurderes konkret etter de alminnelige regnskapsmessige prinsipper. Omtalen er i betydelig grad forsøkt gjort praktisk, ved at det er brukt eksempler fra eiendomsbransjen.
- Kapittel 4.3.3.5.1 *Aksjer og andeler i andre selskaper/Regnskapsføring*: Det er presisert at børsnoterte aksjer som er klassifisert som anleggsmidler skal nedskrives til balansedagens kurs hvis den er lavere enn anskaffelseskost. Det kan ikke unnlates nedskrivning med begrunnelse at verdinedgangen er forbigående, heller ikke når det kan påvises en kursoppgang etter balansedagen.
- Kapittel 4.4.1 *Varer*, med underpunkter: Det er gjort endringer som innebærer tilpasning til ny NRS 1 *Varer* (september 2009). Til forskjell fra NRS 1 kan imidlertid små foretak unnlata å gjøre fradrag for gjenstående faste tilvirkningskostnader i beregningen av virkelig verdi for råvarer og varer under tilvirkning, forutsatt at det ikke foreligger kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene (kapittel 4.4.1.1). Unntaket må ses i sammenheng med at små foretak kan velge å benytte kun variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost. Hvis hovedregelen benyttes balanseføres de faste tilvirkningskostnadene på varene og da må det nødvendigvis også foreligge kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene.

- Kapittel 5.5.2 *Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker* [av utbyttet]: Kapitlet er omredigert slik at det fremkommer tydeligere at det er to alternative prinsipper for periodisering av utbytteinntekt, enten alltid i utbetalingsåret (vedtaksåret), eller i avsetningsåret/ utbetalingsåret avhengig av nærmere angitte kriterier beskrevet i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* punkt 6.10.1. Som følge av den endrede forståelsen av innholdet i opptjeningsprinsippet som er lagt til grunn i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* er det tatt inn at utbytte fra investeringer med lavere grad av innflytelse kan inntektsføres i det året det avsettes, forutsatt at det er betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling på balansedagen.
- Kapittel 5.5.3 *Ekstraordinært utbytte*: For regnskapsføring av et ekstraordinært utbytte tatt ut i perioden mellom to ordinære generalforsamlinger har standarden hatt to alternative metoder for regnskapsføring, korrigering av sist godkjente årsregnskap eller regnskapsføring i uttaksåret. Korrigering av godkjent årsregnskap bør begrenses til eventuelle rettelser av feil i de tilfeller lovgivningen, herunder selskapslovgivningen, krever avleggelse av et korrigeret årsregnskap for å rette opp feilene. At styret beslutter etter avholdelsen av den ordinære generalforsamlingen å foreslå et ekstraordinært utbytte er ingen feil i årsregnskapet. NRS ser ikke lenger noen god begrunnelse for å beholde alternativet med korrigering av det sist godkjente årsregnskapet, og har derfor fjernet dette alternativet.
- Kapittel 6.1.1.1.1 *Pensjonsforpliktelser/Ordninger finansiert direkte over driften*: Omtalen av regnskapsføring av AFP-pensjon er oppdatert som følge av innføringen av ny ordning. Små foretak kan uansett, uavhengig av muligheten for pålitelig måling, velge å unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser knyttet til den nye AFP-ordningen fra 2010. Omtalen av gammel ordning er oppdatert, og det er presisert at det er krav til å avsette til dekning avgjensstående egenandeler for ansatte som har tatt ut AFP og gjensstående premiebetaling (unntatt hvis totalbeløpet er uvesentlig).
- Kapittel 6.2.1.8.5 *Service- og garantiytelser*: Omtalen av service- og garantiytelser er oppdatert uten å endre på det materielle innholdet. Hovedomtalen står nå i herværende kapittel.
- Kapittel 7.1.1 *Tidspunkt for inntektsføring*: Det er tatt inn et nytt kapittel 7.1.1.2 om flere transaksjoner i samme avtale.
- Kapittel 7.1.1.4 *Utsatt og fremskutt inntektsføring* (tidligere kapittel 7.1.1.3): Omtalen av uopptjent inntekt på transaksjonstidspunktet er utvidet.
- Kapittel 7.1.4 *Gjeldsettergivelse*: Omtalen er tilpasset den nye veiledningen om regnskapsføring av inntekt.
- Kapittel 7.1.5 *Sikring*: Omtalen av sikring er utvidet. Små foretak har unntak fra prinsippet om sikring. Det er bl.a. presisert at dersom sikring ikke benyttes, vurderes sikringsobjektet og sikringsinstrumentet hver for seg i tråd med de alminnelige vurderingsprinsippene i regnskapsloven kapittel 5. Små foretak som velger å benytte prinsippet om å regnskapsføre sikring skal følge veiledningen for regnskapsføring av sikring i NRS(F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* (oktober 2009).
- Kapittel 7.3 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsipp- og estimatendringer*, med underpunkter: Omtalen er oppdatert i tråd med endringene i NRS 5 (september 2009). I tillegg er det gjort følgende endringer:
 - o Virkning av prinsippendring og korrigering av feil: Virkning av prinsippendringer og korrigering av vesentlige feil som resultatføres skal fortsatt føres på egne linjer etter ordinært resultat, dvs. iht. resultatoppstillingen klassifisert som ekstraordinær post. Linjen skal imidlertid benevnes ved sin art, hhv. ”virkning av prinsippendring” og ”korrigering av feil”. Det skal fremkomme en egen påfølgende linje for skattekostnad på disse poster, benevnt som ”skattekostnad på virkning av prinsippendring/korrigering av feil”. Alternativt kan skattekostnaden vises samlet, enten på skattekostnadslinjen før ordinært resultat eller etter postene ”virkning av prinsippendring”/”korrigering av feil”.

For virkning av prinsippendring skilles det ikke lenger på om virkningen er vesentlig. Det vil si at resultatført virkning i alle tilfeller skal føres på nevnte linje etter ordinært resultat, også ikke-vesentlig virkning som altså tidligere skulle føres innenfor de ordinære resultatpostene.
 - o Omarbeiding av sammenligningstall: Der små foretak har valgt å anvende hovedregelen om å føre virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil direkte mot egenkapitalen,

har det til nå vært krav om å omarbeide sammenligningstall. Dette kravet er fjernet (jf. omtale av endringer i tilknytning til kapittel 3.3.1 ovenfor).

- Kapittel 7.4 *Ekstraordinære poster*: Det er presisert at det ikke lenger er adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene. Unntatt fra dette er resultatført virkning av prinsippendring og korrigerende av vesentlige feil som fortsatt skal klassifiseres som ekstraordinær post.
- Kapittel 8.4 *Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser*: Kravet om at det skal opplyses om gjennomsnittlig rente for rentebærende gjeld er fjernet. Dette innebærer at slike opplysninger bare skal gis av selskaper hvor opplysningene er nødvendige for å bedømme stilling og resultat, jf. regnskapsloven § 7-1. Regnskapsloven har dette konkrete notekravet for store foretak, jf. § 7-21, men ikke for øvrige og små foretak.
- Kapittel 8.9 *Ytelser til ledende personer mv.*: Kravet om at det må angis om det opplyste honorar til revisor er med eller uten merverdiavgift er fjernet.
- Kapittel 10.2.2 *Vurdering av eiendeler og gjeld*: Det er presisert at valutaderivatere defineres som pengeposter. Dette innebærer at valutaderivatene regnskapsføres til virkelig verdi, og urealiserte gevinster og tap på valutaderivatene resultatføres. Dette er en tolkning av regnskapsloven § 5-9 som kom inn i NRS(F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* (oktober 2009). Praksis i små foretak har antakelig i stor grad vært å ikke regnskapsføre urealiserte gevinster på valutaderivatere, men NRS 8 har ikke hjemmel til å gi unntak fra verken transaksjonsprinsippet i § 4-1 eller dagskursprinsippet i § 5-9, og må derfor følge løsningen i NRS(F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* på dette området.
- Kapittel 10.3 *Fusjon mellom små foretak*: Omtalen av fusjon er omstrukturert, det er foretatt enkelte tilpasninger som følge av ny NRS 9 *Fusjon* (oktober 2009) og enkelte presiseringer av forhold som kunne misforstås.
 - o Små foretak kan (som før) velge å benytte selskapskontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap selv om konsernregnskap er utarbeidet og rapportert til Regnskapsregisteret. Ny NRS 9 (oktober 2009) oppstiller en plikt til konsernkontinuitet i disse tilfellene.
 - o Det er presisert at når det brukes konsernkontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap kan ikke sammenslåingstidspunktet være tidligere enn tidspunktet for etablering av eiers kontroll.
 - o Omtalen av interne transaksjoner før fusjonstidspunktet er oppdatert, og tilsvarer omtalen av oppkjøpsmetoden i ny NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* (oktober 2009) punkt 6.1.8. Hensikten med punktet er først og fremst å forhindre regnskapsmanipulasjon.
- Kapittel 10.4 *Fisjon av små foretak*: Omtalen av at de fisjonerte eller fisjonsfusjonerte selskapene kan vise sine egne regnskaper for tidligere år som sammenligningstall selv om reelt sett overtakende (og omvendt) var overflødig. Omtalen er derfor fjernet.
- Kapittel 10.5 *Avvikling og avhendelse av foretaksdel*: Omtalen av avvikling og avhendelse er oppdatert med bakgrunn i ny NRS 12 *Avvikling og avhendelse* (oktober 2009). Begrepsbruken er noe tilpasset, men i hovedsak er reglene i kapittel 10.5 videreført. Det presiseres at små foretak har anledning, men ikke plikt, til å følge kravene i NRS 12. Videre er det presisert at små foretak har en høyere terskel for krav til tilleggsopplysninger om avvikling og avhendelse enn øvrige foretak.

I tillegg er det foretatt en del endringer av mer språklig/redigeringsmessig karakter som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Endringer 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.

Endringer 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 tjenstepensjonsordning (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:

- 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)

Endringer 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)

Endringer 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)

Endringer 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)

Endringer 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)