

Norsk RegnskapsStandard 4

Offentlige tilskudd

(Oktober 1996, revidert juni 2008¹)

1. Innledning

Denne standard omhandler regnskapsmessig behandling av offentlige tilskudd. Begrepet «offentlig» omfatter alle typer offentlige organer eller kontorer, såvel nasjonale som lokale. Det inkluderer også organer og kontorer innen internasjonale sammenslutninger. Standarden er også retningsgivende for tilskudd fra andre kilder enn det offentlige. Standarden omfatter ikke generelle tilskudd, som redusert arbeidsgiveravgift o.l., som gis av politiske eller samfunnsmessige årsaker for særskilt avgrensede områder, men ikke til spesielt utpekte foretak. Standarden gjelder ikke for transaksjoner i konsernforhold.

2. Drøftelse

2.1 Tilskuddsbegrepet

Offentlige 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 være i form av kontanter, andre eiendeler, ettergivelse av gjeld, subsidierte lån, subsidierte priser (herunder fri benyttelse av lokaler) og reduserte avgifter eller faglig og teknisk assistanse. Betingelsene for tilskuddet kan enten være knyttet til hendelser allerede inntruffet for foretaket eller hendelser i fremtiden.

Tilskudd til foretak kan gis av forskjellige årsaker. Ved behandlingen av tilskudd er det realiteten bak tilskuddet som er avgjørende og ikke formen. 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 kan være skjult, som f.eks. helt eller delvis rentefrie lån, subsidiert husleie o.l. Slike tilskudd bør så langt det lar seg gjøre estimeres og regnskapsføres. Ofte vil det kunne være problemer med å bestemme markedsverdien. Når det ikke er mulig å estimere en reell markedsverdi, bør omfanget av tilskudd opplyses i note til regnskapet.

¹ Februar 2020: Oppdatert henvisningen i pkt. 2.3 til NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring.*

2.2 Regnskapsføring av tilskudd

Tilskudd bør regnskapsføres til verdien av tilskuddet på transaksjonstidspunktet. Dette gjelder også tilskudd i annet enn penger. Dersom det ikke eksisterer et marked for den aktuelle eiendel/regnskapspost tilskuddet knytter seg til, kan markedsverdien for tilsvarende eiendeler benyttes, eventuelt uavhengige takster eller andre verdi-beregningsmetoder.

Tilskudd i form av tjenester som skaper eller øker verdien av ikke-finansielle eiendeler kan regnskapsføres ved enten å bruke markedsverdien på utførte tjenester eller økt markedsverdi på den aktuelle eiendelen. Dersom det ikke er mulig å estimere en reell markedspris, bør arten og omfanget av tilskudd opplyses i note til regnskapet. Tilsvarende gjelder for skjulte tilskudd.

Det kan være vesentlig tidsforskjell mellom betaling og forbruk av tilskudd. Ved vesentlig etterskuddsbetaling regnskapsføres tilskudd til nåverdien av betalingen. Ved vesentlig forskuddsbetaling bør det tilsvarende legges en beregnet rente til betalingen for å regnskapsføre riktig verdi av tilskuddet.

Dersom tilskudd relateres til både drift og investering, bør det fordeles forholdsmessig.

2.3 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 bør resultatføres i takt med avskrivningen av investeringen, mens driftstilskudd bør føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til. Tilskudd med tilknytning til bestemte driftskostnader bør behandles som kostnadsrefusjoner. Dette kan for eksempel gjelde støtteberettigede fraktkostnader, forsknings- og utviklingskostnader, lønnskostnader, flyttekostnader m.m.

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 legges til grunn.

Tilskudd er ofte knyttet opp med flere betingelser. Resultatføring av tilskudd kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene er eller vil bli oppfylt. Utbetaling av tilskudd er i seg selv ikke tilstrekkelig dokumentasjon for at betingelsene for tilskudd er eller vil bli oppfylt. Foretaket må kontinuerlig vurdere om betingelsene for tilskudd er oppfylt og om resultatføring bør utsettes eller om allerede resultatført tilskudd bør tilbakeføres. En tilbakeføring av tilskudd kan være vesentlig for foretaket. Den regnskapsmessige behandlingen må da følge NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*.

Tilskudd kan være gitt på generelle vilkår uten at det er direkte relatert til spesifikke resultatposter eller driftsrelaterte hendelser. I slike tilfeller må det foretas en grundig

vurdering av tilskuddsordningen og tilhørende aktiviteter. Dersom tilskudd ytes i takt med visse aktiviteter, bør tilskuddet regnskapsføres i samme periode som aktivitetene. Enkelte tilskudd blir gitt med f.eks. forbehold om økt aktivitet og økt bemanning over et visst antall år. I slike tilfeller vil det være riktig å resultatføre tilskuddet systematisk over den aktuelle tidsperiode. Det vil ikke være i tråd med god regnskapsskikk å utsette resultatføringen til periodens slutt, så lenge det er sannsynlig at betingelsene blir oppfylt.

2.4 Balanseføring av investeringstilskudd

I mange tilfeller vil hele eller deler av mottatt tilskudd behandles som utsatt inntektsføring og resultatføres og klassifiseres etter vanlige regler. Et investerings-tilskudd kan regnskapsføres på to måter:

- a) Eiendelen bokføres 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.
- b) Tilskudd går til fratregg i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen (nettoføring). Tilskudd kommer indirekte til fratregg i avskrivningene gjennom redusert anskaffelseskost av eiendelen.

En investering kan ikke balanseføres til en høyere verdi enn virkelig verdi på investeringstidspunktet.

Prinsipielt kan et tilskudd som utbetales som et investeringstilskudd enten være begrunnet som et tilskudd for å bringe den virkelige verdi av investeringen i overensstemmelse med de fremtidige kontantstrømmer eller som et tilskudd til de fremtidige kontantstrømmer betalt som ett beløp på investeringstidspunktet, eventuelt som en kombinasjon av disse begrunnelsene.

Som utgangspunkt legges en bruttoføring til grunn. I den utstrekning tilskuddet er ment som et tilskudd til selve investeringen og en verdireduksjon er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom virkelig verdi og de fremtidige kontantstrømmer, legges nettoføring til grunn. Dersom grunnlaget for bruttoføring i balansen er til stede, spesifiseres det periodiserte tilskuddet som driftsinntekt i resultatregnskapet.

For avskrivbare eiendeler vil bruttoførte tilskudd normalt gradvis reduseres i takt med resultatføringen. Når eiendelen ikke er avskrivbar, vil det være mest korrekt å føre eiendelen og tilskuddet netto.

2.5 Tilleggsopplysninger

Det bør i noter til regnskapet gis tilleggsopplysninger om regnskapsmessig behandling av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring og tilbakebetalingsforpliktelser.

2.6 Internasjonale/utenlandske prinsipper

Opphevet.

2.7 Norsk regnskapslovgivning

Det foreligger ingen spesielle regler i norsk regnskapslovgivning for behandling av offentlige tilskudd. Resultatføringen må være i samsvar med de generelle vurderingsreglene i regnskapslovgivningen.

I årsberetningen skal det gis opplysning om forhold som er viktige for å bedømme foretakets stilling og resultatet av virksomheten, og som ikke fremgår av resultatregnskap eller balanse. Denne bestemmelsen inkluderer offentlige tilskudd.

3. Standard

3.1 Klassifisering av tilskudd

Tilskudd som omhandles i denne standard er driftstilskudd eller investeringstilskudd. Tilskudd som er relatert til både drift og investering, skal fordeles forholdsmessig.

3.2 Regnskapsføring av tilskudd

Tilskudd skal regnskapsføres til verdien av tilskuddet på transaksjonstidspunktet.

3.3 Resultatføring av tilskudd

Tilskudd skal resultatføres samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere.

Resultatføring av tilskudd kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene for tilskuddet er eller vil bli oppfylt.

3.4 Balanseføring av investeringstilskudd

Investering og tilskudd skal føres brutto. En investering kan 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.

Ved nettoføring går tilskudd til fratrukk i eiendelens anskaffelseskost og eiendelen føres opp med nettobeløpet i balansen.

Dersom grunnlaget for bruttoføring i balansen er til stede, skal det resultatførte tilskuddet spesifiseres som driftsinntekt.

3.5 Tilleggsopplysninger

Det skal i noter til regnskapet gis følgende tilleggsopplysninger:

- Hvilke typer tilskudd foretaket har og varighet. Det skal gis informasjon om betingede forpliktelser tilknyttet tilskuddet, herunder tilbakebetalingsforpliktelser dersom visse forutsetninger ikke oppfylles.
- Regnskapsmessig behandling av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring.
- Tilskuddsbeløpets størrelse. Dersom størrelsen ikke kan estimeres fordi reell markedsverdi ikke foreligger, skal arten og omfanget omtales.
- Opplysninger om tilskudd som ikke direkte fremgår av regnskapet.

3.6 Endring av regnskapsprinsipp

Foretak som endrer fra bruttoføring til nettoføring eller fra nettoføring til bruttoføring, bør omarbeide tidligere års balanse. Endringen skal opplyses i note.