Norsk RegnskapsStandard 8

God regnskapsskikk for små foretak

(November 2000, revidert oktober 2002, november 2003, desember 2004, november/desember 2005, november 2006, juni 2009, oktober 2010, september 2013, januar 2014, februar 2018, desember 2021 og januar 2022)

1. NRS 8 GOD REGNSKAPSSKIKK (GRS) FOR SMÅ FORETAK – VIRKEOMRÅDE OG FORMÅL 4

1.1 REGNSKAPSPLIKT ... 4
1.2 DEFINISJON AV SMÅ FORETAK ... 5

2. GJELDENDE REGLER ... 8

2.1 REGNSKAPSLOVEN ... 8
2.1.1 Årsregnskap ... 8
2.1.2 Eventuell årsberetning ... 8
2.1.3 Begrenset regnskapsplikt ... 8
2.1.4 Rettvisende bilde ... 9
2.1.5 Grunnleggende regnskapsprinsipper ... 9
2.1.6 Vurderingsregler ... 10
2.1.7 Regnskapsoppstillinger ... 11
2.1.8 Forenklede notekrav ... 11
2.2 ØVRIGE NORSKE REGNSKAPSSTANDARDER (NRS) ... 11
2.2.1 Delårsregnskap ... 11
2.2.2 Ikke-økonomisk formål ... 12
2.2.3 Internasjonale regnskapsstandarder ... 12
2.3 ANNEN RELEVANT LOVGIVNING ... 12
2.3.1 Bokføringslovgivningen ... 12
2.3.2 Aksjelovgivningen ... 13
2.3.2.1 Utbytte og konsernbidrag ... 13
2.3.2.2 Handleplikt ved tapt egenkapital ... 13
2.3.3 Skattelovgivningen ... 13

3. REGNSKAPSOPPSTILLINGER, VALUTA, SPRÅK OG REGNSKAPSÅR ... 14

3.1 RESULTATREGNSKAPET ... 14
3.1.1 Resultatregnskapet etter art ... 14
3.1.2 Resultatregnskapet etter funksjon ... 15
3.2 BALANSEN ... 15
3.2.1 Balansen inndelt i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld ... 15
3.2.2 Balansen etter likviditet ... 17
3.2.3 Nettopresentasjon i balansen ... 17
3.3 SAMMENLIGNINGSTALL ... 18
3.3.1 Virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil ... 18
3.3.2 Noteopplysninger ... 18
3.4 KONTANTSTRØMOPPSTILLING ... 19
3.5 OPPSTILLING AV ENDRINGER I EGENKAPITALEN ... 19
3.6 VALUTA OG SPRÅK ... 19
3.7 REGNSKAPSÅR ... 19

4. EIENDELER ... 20

4.1 ANSKAFFELSESKOST ... 20
4.1.1 Ved kjøp ... 20
4.1.2 Ved egentilvirkning ... 20
4.2 VIRKELIG VERDI ... 21

4.2.1 Anleggsmidler ... *21*
4.2.2 Omløpsmidler ... *21*
4.3 ANLEGGSMIDLER ... 21
4.3.1 Immaterielle eiendeler ... *22*
4.3.1.1 Forskning og utvikling (FoU) og rettigheter ... 22
4.3.1.2 Utsatt skattefordel ... 24
4.3.1.3 Goodwill ... 24
4.3.2 Varige driftsmidler ... *25*
4.3.3 Finansielle anleggsmidler ... *29*
4.3.3.1 Investering i datterselskap ... 29
4.3.3.2 Investering i tilknyttet selskap ... 30
4.3.3.3 Deltakelse i felleskontrollert virksomhet ... 31
4.3.3.4 Lån til foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet. ... 32
4.3.3.5 Aksjer og andeler i andre selskap ... 32
4.3.3.6 Obligasjoner og andre langsiktige fordringer ... 32
4.4 OMLØPSMIDLER ... 33
4.4.1 Varer ... *33*
4.4.2 Langsiktige tilvirkningskontrakter (anleggskontrakter) ... *35*
4.4.3 Kortsiktige fordringer ... *36*
4.4.4 Kortsiktige investeringer/finansielle derivater ... *38*
4.4.5 Bankinnskudd, kontanter mv ... *39*

5. EGENKAPITAL ... 40

5.1 INNSKUTT EGENKAPITAL ... 40
5.1.1 Regnskapsføring av kapitalforhøyelse og kapitalnedsettelse ... *40*
5.1.2 Regnskapsføring av emisjons- og stiftelsesutgifter ... *42*
5.2 OPPTJENT EGENKAPITAL ... 43
5.3 UTBYTTE ... 43
5.3.1 Regnskapsmessige konsekvenser for giver ... *43*
5.3.2 Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker ... *44*
5.3.3 Tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte ... *44*
5.3.4 Utbytte på egne aksjer ... *45*
5.4 REGNSKAPSFØRING AV KONSERNBIDRAG ... 45
5.4.1 Kostmetoden og konsernbidrag fra datterselskap til morselskap ... *45*
5.4.2 Kostmetoden og konsernbidrag fra morselskap til datterselskap ... *46*
5.4.3 Kostmetoden og konsernbidrag fra ett datterselskap til et annet datterselskap ... *46*
5.5 KLASSIFISERING AV UDEKKET UNDERSKUDD ... 46
5.6 SPESIFIKASJON AV EGENKAPITALEN I KOMMANDITTSELSKAP ... 46

6. GJELD ... 47

6.1 LANGSIKTIG GJELD ... 47
6.1.1 Avsetning for forpliktelser ... *47*
6.1.1.1 Pensjonsforpliktelser ... 47
6.1.1.2 Utsatt skatt ... 50
6.1.1.3 Usikre forpliktelser ... 52
6.1.1.4 Hendelser etter balansedagen ... 54
6.1.2 Annen langsiktig gjeld ... *55*
6.2 KORTSIKTIG GJELD ... 56
6.2.1 Spesifikasjon i regnskapet ... *56*
6.2.1.1 Konvertible lån ... 56
6.2.1.2 Sertifikatlån ... 56
6.2.1.3 Gjeld til kredittinstitusjoner ... 56
6.2.1.4 Leverandørgjeld ... 56
6.2.1.5 Betalbar skatt ... 56
6.2.1.6 Skyldige offentlige avgifter ... 56
6.2.1.7 Annen kortsiktig gjeld ... 57
6.2.2 Noteopplysninger ... *58*

7. RESULTATREGNSKAPET ... 59

7.1 INNTEKTSFØRING ... 59
7.1.1 Tidspunkt for inntektsføring ... *59*
7.1.2 Særlige unntak fra opptjeningsprinsippet for små foretak ... *62*
7.1.3 Verdien av vederlaget ... *62*
7.1.4 Brutto- eller nettoføring av salgsinntekter ... *63*
7.1.5 Gjeldsettergivelse ... *63*

7.1.6 Sikring ... *64*
7.2 KOSTNADSFØRING ... 64
7.2.1 Sammenstillingsprinsippet ... *64*
7.2.2 Særlige unntak fra sammenstillingsprinsippet ... *64*
7.2.3 Pensjonskostnad ... *65*
7.2.4 Aksjeverdibasert betaling ... *65*
7.2.5 Leieavtaler ... *66*
7.2.6 Skattekostnad ... *67*
7.3 SPESIFIKASJON AV SÆRLIGE POSTER, KORRIGERING AV FEIL OG VIRKNING AV PRINSIPP- OG ESTIMATENDRINGER ... 67
7.3.1 Regnskapsføring ... *67*
7.3.2 Spesifikasjon i regnskapet ... *68*
7.3.3 Noteopplysninger ... *69*
7.3.3 NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster mv ... *69*
7.4 EKSTRAORDINÆRE POSTER ... 69

8. NOTEOPPLYSNINGER ... 70

8.1 OVERSIKT OVER NOTEKRAV ... 70
8.2 REGNSKAPSPRINSIPPER MV. ... 71
8.3 SPESIFISERING AV POSTER I RESULTATREGNSKAPET ... 71
8.4 FORDRINGER, GJELD, GARANTIFORPLIKTELSER ... 72
8.5 MORSELSKAP ... 72
8.6 EGNE AKSJER ... 72
8.7 ANTALL ANSATTE ... 73
8.8 LÅN OG SIKKERHETSSTILLELSE TIL LEDENDE PERSONER ... 73
8.9 EVENTUELT KONSERNREGNSKAP ... 73
8.10 USIKKERHET OM FORTSATT DRIFT ... 73

9. SPESIELLE PROBLEMSTILLINGER ... 74

9.1 OVERGANG FRA EN FORETAKSKATEGORI TIL EN ANNEN ... 74
9.1.1 Små foretak som blir øvrige foretak ... *74*
9.1.2 Øvrige foretak som blir små foretak ... *75*
9.2 TRANSAKSJONER OG REGNSKAP I UTENLANDSK VALUTA ... 75
9.2.1 Måling av transaksjoner ... *75*
9.2.2 Vurdering av eiendeler og gjeld ... *76*
9.2.3 Valutagevinst/-tap ved vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta ... *76*
9.2.4 Andre problemstillinger ... *76*
9.2.5 Spesifikasjon ... *76*
9.2.6 Regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta ... *76*
9.3 FUSJON MELLOM SMÅ FORETAK ... 77
9.4 FISJON AV SMÅ FORETAK ... 79

10. IKRAFTTREDELSE ... 80

VEDLEGG 1 FORENKLINGSREGLER FOR SMÅ FORETAK - OVERSIKT ... 81

VEDLEGG 2 ENDRINGER I NRS 8 I 2021 ... 84

1. NRS 8 God regnskapsskikk (GRS) for små foretak – Virkeområde og formål

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 kapittel 1.2.

Formålet med forenklingene for små foretak er å redusere disse foretakenes utgifter til finansiell rapportering. 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.

Formålet med NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* er å supplere og fortolke de grunnleggende regnskapsprinsippene og regnskapslovens bestemmelser for øvrig for små foretak. NRS 8 skal bidra til at små foretak utarbeider årsregnskapet 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 kostnadskrevende for den regnskapspliktige, men reglene må samtidig ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet.

Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og enkelte ansvarlige selskaper som oppfyller vilkårene for små foretak (se kapittel 1.2) kan utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt når dette kan anses som god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 3-2b. NRS 8 omhandler ikke begrenset regnskapsplikt. Se kapittel 2.1.3.

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 NRS 8. Materielle endringer i NRS 8 siden sist oppdatering, er oppsummert i et eget Vedlegg 2 til standarden. Samlede oppsummeringer fra og med den første revisjonen i 2002 er tilgjengelig på www.regnskapsstiftelsen.no.

1.1 Regnskapsplikt

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.

1.2 Definisjon av små foretak

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

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner,
2. balansesum: 35 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.

Det fremgår av regnskapsloven § 1-6 annet og tredje ledd at:

- Regnskapspliktige som ikke er omfattet av første ledd, men som var omfattet av første ledd på foregående balansedag, regnes likevel som små foretak.
- Regnskapspliktige som er omfattet av første ledd, men som ikke var omfattet av første eller annet ledd på foregående balansedag, regnes likevel ikke som små foretak.

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 forenklede 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.

Morselskaper[1] 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 utenfor 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 datterselskapets tall må inkluderes i tallene for året før salgsåret. Tilsvarende som for salgsinntekter kan årsverk i datterselskap som selges i løpet av året holdes utenfor antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret.

[1] Dette gjelder også morselskap i underkonsern.

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. 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 salgsinntektene. 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 salgsinntekter. 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.

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 for små foretak på følgende områder:
- årsregnskapets innhold,
- unntak fra årsberetning,
- begrenset regnskapsplikt,
- grunnleggende regnskapsprinsipper,
- vurderingsregler,
- regnskapsoppstillinger og
- noteopplysninger.

2.1.1 Årsregnskap

For små foretak består årsregnskapet av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger, jf. regnskapsloven § 3-2. Morselskap i konsern som faller under grensen for små foretak, kan 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.

2.1.2 Eventuell årsberetning

Små foretak plikter ikke å utarbeide årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-1 annet ledd.

Dersom små foretak velger å utarbeide årsberetning i samsvar med regnskapsloven § 3-3a, anbefales det å informere om dette innledningsvis i årsberetningen. NRS 16 Årsberetning gjelder for små foretak som velger å utarbeide årsberetning i samsvar med regnskapsloven § 3-3a.

For små foretak som frivillig utarbeider konsernregnskap, skal en eventuell årsberetning i samsvar med regnskapsloven § 3-3a også dekke virksomheten i konsernet.

2.1.3 Begrenset regnskapsplikt

Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper der ingen av deltagerne er en juridisk person med begrenset ansvar, som samtidig oppfyller vilkårene for små foretak i regnskapsloven § 1-6 (se kapittel 1.2), kan utarbeide årsregnskap etter regelen om begrenset regnskapsplikt når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige (regnskapsloven § 3-2b). Begrenset regnskapsplikt er ikke omhandlet i NRS 8. Begrenset regnskapsplikt er i stedet omhandlet i NRS 21 *God regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt*.

2.1.4 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 (jf. regnskapsloven § 7-1).

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.

2.1.5 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 korrigering av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3. **Små foretak kan velge å resultatføre både virkningen av prinsippendring og korrigering 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.

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 spesifiseres på egen linje etter ordinært resultat i resultatoppstillingen (ekstraordinær post,[2] jf. regnskapsloven § 6-1 nr. 22) benevnt som "virkning av prinsippendring".** 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.

2.1.6 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 aksjeverdibasert 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.**

[2] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

Et foretak kan velge å benytte både hovedregler og særregler i samme regnskap. Den valgadgangen 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 ifølge regnskapsloven § 7-35 beskrives i noter til regnskapet, jf. kapittel 8.2.

2.1.7 Regnskapsoppstillinger

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

2.1.8 Forenklede notekrav

Små foretak kan velge å benytte forenklede notekrav, jf. regnskapsloven § 7-1, jf. §§ 7-35 til 7-46. 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 7-46 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 rettvisende bilde, skal det gis tilleggsopplysninger.

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 rettvisende bilde gjelder tilsvarende for konsernregnskapet.

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. Ettersom 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 Delårsregnskap

Hverken regnskapsloven eller denne standarden inneholder krav om at et foretak skal avlegge delårsregnskap. Små foretak som frivillig, eller som følge av andre krav, utarbeider delårsregnskap i samsvar med god regnskapsskikk, kan velge å

- utarbeide delårsregnskapet i samsvar med NRS 11 *Delårsregnskap*, eller
- utarbeide delårsregnskapet basert på reglene i denne standarden.

Valgt standard skal anvendes fullt ut ved utarbeidelse av delårsregnskapet.

Det å utarbeide delårsregnskap basert på reglene i denne standarden innebærer at delårsregnskapet utarbeides i samsvar med kravene som gjelder for årsregnskapet for små foretak, herunder reglene om presentasjon og noteopplysninger.

Et foretak skal anvende samme regnskapsprinsipper og vurderingsregler i delårsregnskapet som i årsregnskapet, bortsett fra endringer i regnskapsprinsipper som er foretatt etter tidspunktet for sist avlagte årsregnskap og som vil bli reflektert i neste årsregnskap. Valg av NRS 11 for delårsregnskapet medfører derfor ikke at små foretak må følge hovedreglene i regnskapsloven og kravene til øvrige foretak i norske regnskapsstandarder.

Ved utarbeidelse av delårsregnskap har små foretak følgelig tre alternativer for presentasjon og noteopplysninger:

1. Fullstendig delårsregnskap i samsvar med NRS 11 med noteopplysninger som følger av NRS 11 og regnskapsloven, samt detaljerte oppstillingsplaner
2. Sammendratt delårsregnskap i samsvar med NRS 11 med noteopplysninger som følger av NRS 11, samt oppstillingsplaner på sammendratt form
3. Delårsregnskap basert på reglene i denne standarden, med fulle noteopplysninger etter kravene for små foretak og detaljerte oppstillingsplaner.

2.2.2 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*.

2.2.3 Internasjonale regnskapsstandarder

Regnskapsloven åpner for at de regnskapspliktige kan velge å anvende internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) som fastsatt i forskrifter om IFRS og forenklet IFRS, jf. regnskapsloven § 3-9.

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

Utdeling av utbytte og annen anvendelse av selskapets midler reguleres i aksjeloven kapittel 8. Selskapet kan bare dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har tilbake netto eiendeler som gir dekning for selskapets aksjekapital og øvrig bundet egenkapital, jf. § 8-1. Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn. I utbyttegrunnlaget skal det gjøres fradrag for den samlede pålydende verdien av egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant før balansedagen. Det skal også gjøres fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. etter §§ 8-7 til 8-10, men ikke dersom dette er tilbakebetalt eller avviklet mellom balansedagen og dato for beslutningen. Det skal heller ikke tas hensyn til kreditt til en aksjeeier i den grad den avvikles ved avregning i utbyttet. I utbyttegrunnlaget skal det videre gjøres fradrag for andre disposisjoner etter balansedagen som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte.

Ifølge § 8-1 fjerde ledd kan det ikke i noe tilfelle besluttes utdelt mer enn at selskapet etter utdelingen har en forsvarlig egenkapital og likviditet, jf. § 3-4. Se også kapittel 5.3.

Avgitt konsernbidrag følger i utgangspunktet de samme reglene som utbytte. Ved konsernbidrag med skattefradrag er det konsernbidrag etter skatt som defineres som utbytte etter bestemmelsen ovenfor. Som følge av at konsernbidrag fra morselskap til datterselskap som hovedregel ikke reduserer den reelle egenkapitalen i morselskapet, kan slikt konsernbidrag gis uhindret av utbyttebestemmelsene. Dette forutsetter at konsernbidraget regnskapsføres som investering i datterselskap, og at det skjer en verdiøkning av datterselskapet som tilsvarer konsernbidraget. Se også kapittel 5.4.

2.3.2.2 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. I den grad NRS 8 åpner for regnskapsføring som innebærer at balanseført egenkapital er høyere enn reell egenkapital, f.eks. ved bruk av 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 § 14-2 er hovedreglene for skattemessig tidfesting av inntekter og kostnader at en fordel skal tas til inntekt i det året da fordelen tilflyter skattyteren og en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. 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 oppstillingsplanene tillates ikke, med mindre det følger av god regnskapsskikk.

Kapittel 4, 5 og 6 omhandler balansepostene, og fremstillingen følger oppstillingsplanen for balansen i regnskapsloven § 6-2 første ledd. I kapittel 7 om resultatregnskapet redegjøres 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. I oppstillingen skilles det videre mellom ordinære og ekstraordinære poster. I henhold til god regnskapsskikk er det ikke adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene. Unntatt fra dette er resultatført virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil som skal klassifiseres som ekstraordinær post[3] (se kapittel 3.3.1, 7.3 og 7.4). Finansposter inngår i ordinært resultat før skattekostnad.

Små foretak anbefales å vise forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (disponeringen) i tilknytning til resultatregnskapet. Se også kapittel 5.3.1.

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

[3] Ekstraordinære poster bortfaller også for små foretak for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. Ekstraordinære poster[4]
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

Få norske foretak følger en funksjonsinndelt oppstillingsplan. NRS 8 omtaler derfor kun klassifisering i resultatregnskapet i henhold til artsinndelt resultatregnskap.

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:

[4] I henhold til god regnskapsskikk er det ikke adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene, med unntak av resultatført virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil som skal klassifiseres som ekstraordinær post (se kapittel 3.3.1, 7.3 og 7.4). Ekstraordinære poster bortfaller også for små foretak for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

EIENDELER

A. Anleggsmidler

I. Immaterielle eiendeler
1. Forskning og utvikling[5]
2. Konsesjoner, 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. Overkurs
3. Annen innskutt egenkapital

II. Opptjent egenkapital
1. Fond
2. Annen egenkapital

[5] Linjen forskning og utvikling endres til utvikling med virkning for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

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 kapittel 3.2.1.

3.2.3 Nettopresentasjon i balansen

Etter regnskapslovens bestemmelser er utgangspunktet at fordringer skal presenteres som eiendeler, og at lån/gjeld skal klassifiseres som gjeld. I noen situasjoner vil det likevel være tillatt å presentere et nettobeløp i balansen. Motregning kan være et grunnlag for nettopresentasjon av fordringer og gjeldsposter.

Slik motregning kan bare foretas når

- fordringen/gjelden består mellom de samme partene, og
- det aktuelle foretaket har en juridisk rett til å kreve motregning, og
- har intensjon om å foreta oppgjøret ved en nettobetaling, eller å realisere fordringen og betale gjelden samtidig.

En konsekvens av disse kravene er at regnskapsført utbytte og konsernbidrag som ikke er vedtatt av generalforsamlingen innen balansedagen ikke skal inngå i en motregning.

Et eksempel på at det foreligger en juridisk rett til å kreve motregning er at det inngås en bindende avtale om at mellomværende skal gjøres opp med en nettobetaling. Avtalen må være inngått innen balansedagen for å ha virkning for regnskapet. Dersom det er en etablert praksis mellom partene for at mellomværender alltid gjøres opp med en nettobetaling anses det å være etablert en juridisk rett til å kreve motregning, selv om det ikke foreligger noen skriftlig avtale.

Nettopresentasjon kan også følge av særlovgivning. Eiendomsmeglere, advokater osv. skal presentere klientmidler (bankinnskudd) og klientansvar (gjeld til klienten) netto i balansen.

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 korrigering av vesentlige feil

Hovedreglene i regnskapsloven er at virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil skal føres direkte mot egenkapitalen. Sammenligningstallene skal omarbeides slik de hadde vært om prinsippet hadde vært lagt til grunn (alternativt feilen hadde blitt korrigert) i forrige regnskapsår. For å oppnå dette må en gå tilbake til begynnelsen av forrige regnskapsår for å fastsette inngående balanse etter det nye regnskapsprinsippet.

Korrigering av feil gjelder bare for vesentlige feil og vil forekomme i svært få tilfeller. Med vesentlige feil menes feil som er av en slik karakter at inneværende årsregnskap ikke gir et riktig bilde av virksomheten uten at feilen korrigeres.

Små foretak er unntatt fra kravet om å omarbeide sammenligningstall (jf. kapittel 3.4). Når det er endret regnskapsprinsipp i år, blir dermed ikke årets regnskap direkte sammenlignbart med sammenligningstallene for i fjor, fordi det er brukt ulike prinsipper.

Resultatføring av effekten

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

Små foretak skal spesifisere virkningen av prinsippendringer og korrigering av vesentlige feil i tidligere årsregnskap på egen linje etter ordinært resultat (ekstraordinær post,[6] jf. regnskapsloven § 6-1 nr. 22). Linjen skal benevnes etter sin art, dvs. som "virkning av prinsippendring" eller "korrigering av feil". Når slike poster spesifiseres på linje etter ordinært resultat vil ordinært resultat i prinsippendringsåret bli sammenlignbart med ordinært resultat i senere års regnskap. Sammenligningstall skal ikke omarbeides.

3.3.2 Noteopplysninger

Det skal fremgå av notene om regnskapstallene er omarbeidet eller ikke, jf. regnskapsloven § 7-35. Dersom regnskapstallene er omarbeidet skal omarbeidingen forklares.

[6] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

3.4 Kontantstrømoppstilling

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

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 kapittel 9.2.6. Årsregnskapet skal være på norsk. Skattekontoret kan ved enkeltvedtak tillate at årsregnskapet avlegges på et annet språk, jf. regnskapsloven § 3-4 tredje ledd.

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.

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.

Eiendeler i utenlandsk valuta omtales i kapittel 9.2.

4.1 Anskaffelseskost[7]

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 kostnadsreduserende 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.

[7] Med virkning for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere er regnskapsloven endret. Det er presisert at distribusjonsutgifter ikke inngår i anskaffelseskost ved tilvirkning.

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. For varer vil omløpshastigheten normalt være så høy at renter ikke tillegges. 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 varer er virkelig verdi estimert salgsverdi etter fradrag for beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget (netto salgsverdi). Faste kostnader som f.eks. faste lagrings- og administrasjonsutgifter, anses ikke som nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Dersom det foreligger salgskontrakter som gjelder varer som eksisterer på balansedagen, skal salgskontrakten legges til grunn for beregning av disse varenes virkelige verdi.

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.

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. Konsesjoner, 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. Ved behov for nærmere veiledning om vilkårene for balanseføring av de immaterielle eiendelene som inngår i punkt 1 og 2 ovenfor, vises det til NRS 19 *Immaterielle eiendeler*.

4.3.1.1 Forskning og utvikling (FoU) og rettigheter[8]

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 7.1.1.3.5.

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.

Grensedragningen 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

[8] Med virkning for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere er regnskapsloven endret. Utgifter til egen forskning skal kostnadsføres, og balanseførte utviklingsutgifter skal avskrives over maksimalt 10 år hvis den økonomiske levetiden ikke kan anslås pålitelig.

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 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 balanseføre kun variable kostnader. Faste kostnader blir da resultatført**.

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. Konsesjoner, 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

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

1. anskaffelseskost med spesifikasjon av balanseførte lånekostnader[9] 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.

[9] Regnskapsloven § 5-4 tredje ledd benytter begrepet finansieringsutgifter. Ved en inkurie er lånekostnader i § 7-39 ikke endret til finansieringsutgifter.

Det skal opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan.

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.

4.3.1.1.5 NRS 19 Immaterielle eiendeler

NRS 8 er i samsvar med NRS 19 *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.[10] I balansen vises nettoen av utsatt skatt og utsatt skattefordel. Dersom utsatt skattefordel er større enn 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. Det er utsatt skattefordel etter utligning som skal sannsynliggjøres, se også kapittel 6.1.1.2.

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

4.3.1.3 Goodwill[11]

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 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 goodwillen knytter seg

[10] Midlertidige forskjeller er forskjeller mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi som vil reversere i fremtiden.

[11] Med virkning for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere er regnskapsloven endret. Goodwill skal avskrives over maksimalt 10 år hvis den økonomiske levetiden ikke kan anslås pålitelig.

til. Nedskrivning av goodwill skal ikke reverseres. For en nærmere beskrivelse av prinsippene for nedskrivning av goodwill vises det til NRS(F) *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 og valg av 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 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap

I de spesielle tilfeller hvor det er behov for nærmere veiledning når det gjelder regnskapsmessig behandling av goodwill vises det til i NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*.

4.3.2 Varige driftsmidler

Varige driftsmidler er fysiske anleggsmidler som er anskaffet til bruk i produksjonen av varer eller tjenester, til administrative formål eller utleie til andre. Eksempler er tomter, bygninger, maskiner, skip, fly, driftsløsøre og lignende. **Små foretak kan kostnadsføre varige driftsmidler som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid under 3 år, jf. skatteloven § 14-40.**

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

4.3.2.1 Avskrivning

Varige driftsmidler som har en begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Lineær avskrivning er mest benyttet. Også andre avskrivningsmetoder, for eksempel skattemessige saldoavskrivninger, kan benyttes hvis avskrivningsmetoden gir en fornuftig periodisering.

Det avskrivbare beløpet, dvs. kostprisen med fradrag for eventuell forventet salgs-/utrangeringsverdi, skal fordeles over den antatte økonomiske levetiden for driftsmidlet i virksomheten. Ved fastsettelse av salgs-/utrangeringsverdien skal det ikke tas hensyn til forventet prisstigning i eierperioden, dvs. at en skal bruke dagens pris på eiendelen i den stand den forventes å være ved utskiftingen.

Mange vesentlige driftsmidler (for eksempel bygninger, skip og fly) består av enkeltdeler (komponenter) med ulik levetid. Ifølge NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* er dekomponering[12] av et driftsmiddel for avskrivningsformål i mange tilfeller også nødvendig etter regnskapsloven, for eksempel for et driftsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid. Ved vurderingen av om dekomponering skal foretas bør en ta i betraktning at slik utskilling av større enkeltdeler med betydelig forskjellig levetid i egne avskrivningsgrupper normalt gir et riktigere regnskap. Kost/nytte betraktning tilsier at terskelen for å dekomponere ligger høyere for små foretak enn for øvrige foretak. Som følge av at skatteloven krever at kostprisen for bygninger anskaffet fra og med 2009 må fordeles mellom kostprisen for faste tekniske installasjoner og kostprisen for bygningen for øvrig, vil ikke regnskapsmessig dekomponering av bygninger og faste tekniske installasjoner medføre ekstra ressursbruk. Slike bygninger må derfor normalt dekomponeres også regnskapsmessig i de samme to gruppene. Dekomponering fører til at skillet mellom vedlikehold og påkostning blir enklere, jf. kapittel 4.3.2.3. Dekomponering gir også normalt høyere balanseført verdi og høyere egenkapital etter vesentlige vedlikeholdsarbeider, da vedlikeholdet i det alt vesentlige vil bli balanseført i en dekomponeringsløsning.

Når et anleggsmiddel som består av komponenter med betydelig forskjellig levetid ikke dekomponeres, kan avskrivningstiden fastsettes enten til antatt levetid for den vesentligste komponenten (for eksempel råbygget), eller til en veid gjennomsnittlig forventet levetid. Den første løsningen anbefales.

Hvis estimatet på forventet levetid for et driftsmiddel endrer seg, bør avskrivningsplanen revurderes. Endringen kan regnskapsføres på to ulike måter. Det ene alternativet er å fordele det balanseførte beløpet på det nye estimatet på gjenværende levetid. Det andre alternativet er å korrigere avskrivningene for tidligere år, ved å tilbakeføre et beløp som svarer til forskjellen mellom det balanseførte beløpet ved begynnelsen av året, og det beløpet som ville vært balanseført om det nye estimatet på levetid hadde vært lagt til grunn allerede fra anskaffelsen.

Avskrivning kan ikke unnlates selv om driftsmiddelet er tilstrekkelig avskrevet i forhold til virkelig verdi.

I enkelte bransjer (for eksempel shipping) er det krav om periodisk vedlikehold. Etter NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* skal kostprisen for de delene som skal skiftes ut ved det periodiske vedlikeholdet skilles ut fra kostprisen for driftsmidlet for øvrig, og avskrives over perioden fram til vedlikeholdet skal skje. Denne løsningen for periodisk vedlikehold er dermed et eksempel på dekomponering. Det aksepteres også etter NRS 13 at kostnaden til det periodiske vedlikeholdet fordeles gjennom en avsetning til periodisk vedlikehold. **Små foretak kan kostnadsføre det periodiske vedlikeholdet når det skjer.**

4.3.2.2 Nedskrivning

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. Som et minimum skal foretaket vurdere følgende indikatorer:

Indikatorer basert på ekstern informasjon:

[12] Dekomponering er oppdeling av et driftsmiddel i flere enkeltdeler (komponenter).

1. Anleggsmidlets markedsverdi har i perioden falt vesentlig mer enn det som kunne forventes som følge av elde eller slit 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 anleggsmidlets bruksverdi, og vesentlig redusere anleggsmidlets gjenvinnbare beløp.
4. Markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn foretakets balanseførte egenkapital. Små foretak vil imidlertid normalt ikke kjenne til markedsverdien av egenkapitalen i selskapet. Denne indikatoren er derfor bare relevant i de tilfeller markedsverdien er kjent.

Indikatorer basert på intern informasjon:

5. Observert ukurans eller fysisk skade på anleggsmidlet.
6. Vesentlige endringer i perioden som har negative konsekvenser for bruk eller forventet bruk av anleggsmidlet. Slike endringer inkluderer planer om avvikling og restrukturering.
7. Internrapportering som tilsier at avkastningen fra anleggsmidlet blir dårligere enn forventet. Dette kan omfatte forhold som vesentlig overskridelse av investeringsutgiften i forhold til opprinnelig budsjett, eller en vesentlig nedjustering av forventede fremtidige kontantstrømmer eller resultater.

Generelle indikatorer, som endring i rammebetingelser eller fall i foretakets markedsverdi, vil ikke bestemme spesifikt hvilke anleggsmidler som kan ha falt i verdi. Dersom en indikator ikke klart kan knyttes til et mulig verdifall på spesifikke anleggsmidler, må foretaket i utgangspunktet vurdere muligheten for verdifall på alle anleggsmidlene.

Hvis det er åpenbart at driftsmidlets verdi etter verdifallet overstiger det balanseførte beløpet, er det ikke nødvendig å gjennomføre ytterligere handlinger.

Dersom det foreligger indikatorer på verdifall, og det ikke er åpenbart at det balanseførte beløpet er høyere enn virkelig verdi, 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(F) *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 Vedlikehold eller påkostning

Påkostninger er utgifter som fører til at de framtidige økonomiske fordelene (kontantstrømmene) øker i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Det betyr at utgifter som fører til at driftsmidlet blir i en bedre stand enn da det var nytt for foretaket, er påkostninger. Dessuten er slike utgifter påkostninger når de endrer de gjenstående kontantstrømmene for eiendelen positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet, selv om driftsmidlets fysiske stand ikke blir bedre enn når det var nytt for foretaket. Øvrige utgifter skal kostnadsføres som vedlikehold.

Når enkeltdeler av et driftsmiddel har vesentlig forskjellig levetid, men likevel avskrives under ett, vil skillet mellom vedlikehold og påkostning være forskjellig avhengig av om bygget i sin helhet avskrives med en sats som reflekterer levetiden på hovedkomponenten (for eksempel råbygget), eller om avskrivningssatsen reflekterer gjennomsnittlig levetid på driftsmidlets ulike komponenter (for eksempel råbygget og de tekniske installasjonene). Når bygget avskrives over hovedkomponentens levetid, må utskiftinger kostnadsføres i sin helhet, hvis ikke kvaliteten eller forventet levetid øker som følge av utskiftingen (økning i kontantstrømmer ut over det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen). Når det brukes en gjennomsnittlig avskrivningssats, er skillet mellom vedlikehold og påkostning komplisert. I dette alternativet avskrives driftsmidlet med en sats som verken reflekterer levetiden på hovedkomponenten eller de komponentene som har en kortere antatt levetid. Når en betydelig komponent skiftes ut, bør en i dette alternativet balanseføre forskjellen mellom kostpris for den nye komponenten og beregnet balanseført verdi av den utskiftede komponenten, der balanseført verdi beregnes ut fra avskrivningssatsen på driftsmidlet totalt. Resten av kostprisen kostnadsføres som vedlikehold. Etter at driftsmidlet er avskrevet til null, bør alle utskiftinger balanseføres. Det vil være en konsekvens av at avskrivningsplanen har forutsatt at driftsmidlet ikke vil skape kontantstrømmer etter at det er avskrevet til null.

Regnskapsmessig bedømmes skillet mellom vedlikehold og påkostning i forhold til driftsmidlets stand da foretaket kjøpte det, mens skattereglenes skille er i forhold til driftsmidlets stand som nytt. Skillet blir dermed ofte ulikt ved anskaffelse av brukte driftsmidler. Den regnskapsmessige løsningen blir annerledes enn den skattemessige i den grad driftsmidlet oppgraderes inntil den standen det var i som nytt. **Små foretak kan likevel legge det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning til grunn for regnskapet, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet**.

Eventuell dekomponering (jf. kapittel 4.3.2.1) av et driftsmiddel påvirker skillet mellom vedlikehold og påkostning for det aktuelle driftsmidlet.

Når varige driftsmidler er dekomponert i avskrivningsgrupper for avskrivningsformål, der komponentene i gruppen har omtrent like lang levetid, skal den nye komponenten balanseføres i den aktuelle avskrivningsgruppen med sin kostpris. Samtidig skal eventuell gjenværende balanseført verdi på den utskiftede komponenten kostnadsføres. Dersom en ikke kan identifisere den historiske kostprisen for den utskiftede komponenten, kan kostprisen på den nye komponenten i så fall brukes som estimat på kostprisen på den utskiftede komponenten. Kostprisen kan nedjusteres med prisendringer (inflasjon) i perioden. Beregnet kostpris redusert for beregnede akkumulerte avskrivninger (basert på avskrivningssatsen for den aktuelle gruppen) kostnadsføres. Det kan også gjøres korreksjon for eventuell standardøkning på den nye komponenten i forhold til den gamle. Utgifter til "daglig vedlikehold" skal kostnadsføres.

En inndeling av et driftsmiddel i to komponentgrupper (for eksempel slik at tekniske installasjoner skilles ut fra bygningen for øvrig), fører ikke nødvendigvis til at komponentene samles i grupper med omtrent lik levetid. For eksempel kan enkelte tekniske installasjoner forventes å vare i 15 år, mens andre tekniske installasjoner forventes å vare i 40 år. Skillet mellom vedlikehold og påkostning må da gjennomføres på samme måte som når driftsmidlet ikke er dekomponert (se ovenfor). Ved vurdering av hvilket beløp som kan balanseføres ved utskiftingen må en da ta utgangspunkt i avskrivningssatsen for den aktuelle gruppen.
Hvis et driftsmiddel ikke er dekomponert, og det gjennomføres betydelige utskiftinger, kan

driftsmidlet dekomponeres med tilbakevirkende kraft. En slik dekomponering er en endring av avskrivningsplan, som vanligvis vil føre til at driftsmidlets balanseførte verdi før utskiftingen endres. Regnskapsføringen av en slik estimatendring må følge reglene for endring av avskrivningsplan.

4.3.2.4 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.

4.3.2.5 Noteopplysninger

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

1. anskaffelseskost med spesifikasjon 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.

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. Aksjer og andeler i tilknyttet selskap, datterselskap og felleskontrollert virksomhet kan også regnskapsføres etter andre metoder, som beskrives nedenfor.

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 prinsippanvendelse innebærer at egenkapitalmetoden i tilfelle må benyttes for alle datterselskaper (unntatt midlertidige investeringer).

Etter kostmetoden vurderes investeringer i annen virksomhet til anskaffelseskost. Dersom det foreligger indikatorer på verdifall skal det vurderes om aksjer i datterselskap må nedskrives, se kapittel 4.3.2.2. Nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. For regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag etter kostmetoden, se kapittel 5.3 og 5.4.

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

Krav til noteopplysninger om investering i datterselskap følger av regnskapsloven § 7-36:

- For investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, inntektsført resultat, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskriving av merverdier og goodwill.
- Morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opplyse om transaksjoner med datterselskaper og interngevinst på disse.

4.3.3.1.4 NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap

Når små foretak velger å regnskapsføre investeringer i datterselskap etter egenkapitalmetoden gjelder NRS 17 *Virksomhetskjøp og 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 prinsippanvendelse innebærer at egenkapitalmetoden i tilfelle må benyttes for alle tilknyttede selskaper (unntatt midlertidige investeringer).

Etter kostmetoden vurderes investeringer i annen virksomhet til anskaffelseskost. Dersom det foreligger indikatorer på verdifall skal det vurderes om investeringen må nedskrives, se kapittel 4.3.2.2. Nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. For regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag etter kostmetoden, se kapittel 5.3 og 5.4.

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 investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, inntektsført resultat, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskriving av merverdier og goodwill. Se regnskapsloven § 7-36.

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. Alternativt kan egenkapitalmetoden eller bruttometoden 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.

Etter kostmetoden vurderes investeringer i annen virksomhet til anskaffelseskost. Dersom det foreligger indikatorer på verdifall skal det vurderes om investeringen må nedskrives, se kapittel 4.3.2.2. Nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. For regnskapsføring av utbytte og konsernbidrag etter kostmetoden, se kapittel 5.3 og 5.4.

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 investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, inntektsført resultat, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskriving av merverdier og goodwill. Se regnskapsloven § 7-36.

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 på samme måte som andre lån, dvs. 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, jf. regnskapsloven § 7-40.

For fordringer skal det angis det samlede beløp som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet med tilsvarende tall fra foregående årsregnskap, jf. regnskapsloven § 7-36.

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.

Børsnoterte aksjer som er klassifisert som anleggsmidler skal nedskrives til balansedagens kurs hvis den er lavere enn anskaffelseskost. Nedskrivning kan ikke unnlates med begrunnelse at verdinedgangen er forbigående, heller ikke når det kan påvises en kursoppgang etter balansedagen.

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.

4.3.3.6 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 det opplyses om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for medlemmer av styret med angivelse av rentesats, hovedvilkår og eventuelle tilbakebetalte, avskrevne eller frafalte beløp. Det samme gjelder for medlemmer av annet administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan, for eksempel daglige ledere. Et annet eksempel er deltakere i selskapsmøtet i ansvarlige selskaper som ikke har styre. Opplysningene er pliktige i henhold til regnskapsloven § 7-45. Det betyr at opplysninger må gis selv om de ikke er av betydning for å bedømme stilling og resultat. Det er ikke nødvendig å angi positivt at det ikke er gitt slike lån eller sikkerhetsstillelser.

Det skal opplyses om samlet beløp av fordringer som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet, jf. regnskapsloven § 7-36.

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 (jf. regnskapsloven § 7-40).

4.4 Omløpsmidler

4.4.1 Varer

Varer består av de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varebegrepet 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. Begrepet innbefatter også produksjonsmateriell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen.

Serieproduserte varer behandles likt som varer, også der produksjonen er i henhold til kontrakt og selv om den er langsiktig.

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 vises til kapittel 4.1 og 4.2. For råvarer og varer under tilvirkning beregnes virkelig verdi med utgangspunkt i salgsverdien for ferdig tilvirkede varer. Det gjøres fradrag for:

- beregnede gjenstående variable tilvirkningskostnader,
- beregnede gjenstående faste tilvirkningskostnader, og
- beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget.

Dersom det ikke foreligger kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene, kan små foretak unnlate å trekke fra de gjenstående faste tilvirkningskostnadene ved beregningen av virkelig verdi. Unntaket må ses i sammenheng med at små foretak kan velge å benytte kun variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost (jf. kapittel 4.1.2).

I tilfeller med særlig lang produksjonstid er virkelig verdi nåverdien av fremtidig salgsverdi.

Råvarer og annet produksjonsmateriell som holdes for bruk i produksjonen av varer, nedskrives ikke til en lavere verdi enn anskaffelseskost dersom ferdigvarene de skal inngå i forventes å bli solgt for en pris som tilsvarer eller overstiger anskaffelseskost. Dersom en nedgang i råvareprisene tyder på at anskaffelseskost for ferdigvarene vil overstige netto salgsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto salgsverdi.

Ved stor usikkerhet omkring beregningen av virkelig verdi kan gjenanskaffelseskost benyttes som en praktisk tilnærming til virkelig verdi for råvarer, og eventuelt også for produksjonsmateriell/reservedeler og varer under tilvirkning.

En ny vurdering av netto salgsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av varer til under anskaffelseskost ikke lenger foreligger, reverseres nedskrivningen slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og oppdatert netto salgsverdi.

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.

For behandling av kjøpskontrakter som er tapskontrakter vises til kapittel 6.1.1.3 om usikre forpliktelser.

4.4.1.2 Spesifikasjon i regnskapet

I balansen vises varer på egen linje under omløpsmidler. Dersom informasjonen om varenes sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme foretakets stilling og resultat, skal balanseposten oppdeles på egnet måte, jf. regnskapsloven § 6-3 første ledd.

I resultatregnskapet gis opplysninger om varekostnad. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer skal etter regnskapslovens oppstillingsplan spesifiseres på egen linje. Alternativt kan beholdningsendringen fordeles på de respektive kostnadsartene. Nedskrivning av varer er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varer til virkelig verdi bør vises som egen post under driftskostnader, jf. kapittel 7.3.2.

4.4.1.3 NRS 1 Varer

NRS 1 *Varer* 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, mens små foretak kan velge å benytte kun variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost.

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

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 (egenregiprosjekter). Egenregiprosjekter er i utgangspunktet tilvirkning for lager. I løpet av prosjektperioden er det vanlig at hele eller deler av prosjektet selges. Egenregiprosjektet går da over fra å være en vare til å bli en anleggskontrakt som skal regnskapsføreres 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. 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 kontraktsobjektet 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 ferdigstillelse.

Ved bruk av fullført kontrakt metode skal påløpte kontraktskostnader (anskaffelseskost) balanseføres som omløpsmiddel (varer). 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.

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.

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.

I små foretak som bruker fullført kontrakts metode, inngår beholdningsendring av arbeider under utførelse i posten "beholdningsendring", alternativt fordelt på respektive kostnadsarter.

4.4.2.3 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.**

Det er ikke krav om å klassifisere første års avdrag på langsiktige fordringer som kortsiktig fordring, men slik omklassifisering er tillatt.

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 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 det gis følgende opplysninger om fordringer:

- Det samlede beløp som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet (jf. regnskapsloven § 7-36). Regnskapsloven § 6-6 annet ledd om sammenligningstall gjelder tilsvarende.
- Hvor stor del av den regnskapspliktiges fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt (jf. regnskapsloven § 7-40).
- Samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for medlemmer av styret med angivelse av rentesats, hovedvilkår og eventuelle tilbakebetalte, avskrevne eller frafalte beløp (jf. regnskapsloven § 7-45). Det samme gjelder for medlemmer av annet administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan (se kapittel 4.3.3.6.3).

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 (markedsverdiprinsippet) 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

For finansielle instrumenter som er vurdert etter hovedregelen om virkelig verdi i regnskapsloven § 5-8 (markedsverdiprinsippet) skal det gis noteopplysninger i henhold til regnskapsloven §§ 7-37 og 7-37a:

- For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert etter § 5-8, skal det opplyses om virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring. Det skal i tillegg gis opplysninger om vesentlige opplysninger som ligger til grunn for vurderingen.
- Det skal gis opplysninger om egenskaper ved og omfang av finansielle derivater som er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8 første ledd, fordelt på klasser av derivater. Opplysningene skal omfatte vesentlige betingelser og forhold som kan påvirke beløpsstørrelse, tidfesting og usikkerhet ved framtidige kontantstrømmer.

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.

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 skattetrekksmidler (skattetrekkskonto) 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.

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, overkurs samt annen innskutt egenkapital, mens opptjent egenkapital består av annen egenkapital og eventuelle fond (se 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 linjen for overkurs under innskutt egenkapital i balansen. Utgifter knyttet til en kapitalforhøyelse anses ikke som en regnskapsmessig kostnad og skal føres direkte mot overkurs. 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. Egenkapitalens størrelse påvirkes ikke når prisen er den samme ved kjøpet og salget. Dersom vederlaget 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 vederlaget ved salg av egne aksjer er lavere enn 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.

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 Fondsemisjon

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

Dersom fondsemisjonen 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 fondsemisjon".

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 på egen linje med negativt fortegn under innskutt egenkapital som for eksempel "Ikke registrert kapitalnedsettelse".

Overskytende del av nedsettelsesbeløpet regnskapsføres som en reduksjon av overkurs, annen innskutt egenkapital og/eller annen egenkapital i tråd med det selskapsrettslige vedtaket.

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.

5.1.2 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. Kapitalinnskuddet 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. I de fleste tilfeller vil imidlertid utsatt skattefordel ikke bli balanseført på stiftelsestidspunktet på grunn av manglende sannsynliggjøring av fremtidig inntjening. Små foretak kan uansett unnlate å balanseføre utsatt skattefordel, jf. kapittel 6.1.1.2.

Hvis det i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap er innbetalt tilstrekkelig overkurs til å dekke stiftelsesutgiftene skal stiftelsesutgiftene redusere overkurs. I de tilfeller det ikke er innbetalt tilstrekkelig overkurs til å dekke stiftelsesutgiftene skal det manglende beløpet presenteres som negativ annen innskutt egenkapital. Linjen kan eksempelvis benevnes ”annen innskutt egenkapital – stiftelsesutgifter”. Ved disponering av årsresultatet kan opptjente resultater overføres til dekning av den negative egenkapitalposten.

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 kapittel 2.2.3.

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

5.3 Utbytte

5.3.1 Regnskapsmessige konsekvenser for giver

Hvor mye som kan utdeles som utbytte går frem av bestemmelsen i aksjeloven § 8-1. Se omtale i kapittel 2.3.2.1. Selv om et utbytte ikke er vedtatt av generalforsamlingen, skal styrets forslag til utbytte føres som kortsiktig gjeld i balansen.

Små foretak anbefales å vise forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (disponeringen) i tilknytning til resultatregnskapet.. I disponeringen bør utbytte spesifiseres på ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte. Videre bør det spesifiseres hvordan utbyttene er dekket, jf. eksempel under.

Eksempel:
Et selskap har en balanse 31.12.X0 som viser eiendeler 100, aksjekapital 30 og annen egenkapital 70. I juni X1 vedtar og utbetaler selskapet et tilleggsutbytte på 70 og i oktober X1 vedtar og utbetaler selskapet et ekstraordinært utbytte på 10. Årsresultatet i X1 er 30. Det settes av 15 til ordinært utbytte i årsregnskapet for X1.
Balansen 31.12.X1 vil da vise eiendeler 50 (IB 100 minus utbetalt tilleggsutbytte 70 minus utbetalt ekstraordinært utbytte 10 pluss årsresultatet 30), aksjekapital 30, annen egenkapital 5 og skyldig ordinært utbytte 15.

Endringen i egenkapital er følgelig 65 (Tilleggsutbytte 70 pluss ekstraordinært utbytte 10 pluss avsatt ordinært utbytte 15 minus årsresultat 30)

Opplysninger om resultatdisponeringen i tilknytning til resultatregnskapet vises da slik:

Årsresultat	30
Til ordinært utbytte	-15
Til tilleggsutbytte	-70
Til ekstraordinært utbytte	-10
Fra annen egenkapital	65
Sum disponering	-30

Dersom utbytter dekkes helt eller delvis fra overkurs eller annen innskutt egenkapital, inngår også disse beløpene i disponeringen.

5.3.2 Regnskapsmessige konsekvenser for mottaker

Mottaker inntektsfører utbytte dersom det ligger innenfor opptjent inntekt (tilbakeholdt akkumulert resultat) i giverselskapet etter investeringstidspunktet. I situasjoner hvor et korrekt skille mellom opptjent inntekt og tilbakebetaling av investert kapital ikke er vesentlig, kan utbytte resultatføres uavhengig av om det er å anse som en tilbakebetaling av investert kapital. Situasjoner hvor skillet ofte blir av vesentlig betydning for regnskapet, er betydelige investeringer nær opp til tidspunktet for utbytteutdeling og kjøp av foretak hvor en stor del av egenkapitalen blir utdelt like etter oppkjøpstidspunktet. For nærmere omtale vises til NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt*.

Eventuell tilbakebetaling skal regnskapsføres som en reduksjon i balanseført verdi av aksjene.

Tidspunkt for inntektsføring
Utbytte kan inntektsføres når vedtak om utbytte er fattet (utbetalingsåret).

Alternativt kan foretaket ha som prinsipp at utbytteinntekten periodiseres til avsetningsåret dersom det er betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling av utbyttet på balansedagen. Dette betyr:

- Dersom mottakende selskap har kontroll over utbyttebeslutningene i det givende selskap på balansedagen, dvs. at det givende selskapet er et datterselskap, kan utbyttet inntektsføres i avsetningsåret.
- 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 på balansedagen.
- 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. Slik betydelig sannsynlighetsovervekt foreligger kun unntaksvis.

Når det ikke er betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling av utbytte på balansedagen inntektsføres utbyttet i vedtaksåret.

Se nærmere omtale i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* punkt 7.10.1.

5.3.3 Tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte

Ut over utbyttet som eventuelt er avsatt i årsregnskapet, kan selskapet betale tilleggsutbytte i perioden fra generalforsamlingen fram til neste generalforsamling, basert på sist fastsatte årsregnskap. Det må i så fall gjøres en ny beregning av utbyttegrunnlaget på utdelingstidspunktet. Tilleggsutbytte vedtas i utgangspunktet av generalforsamlingen. Styret

kan imidlertid gis fullmakt til å beslutte utdeling av tilleggsutbytte. Styrefullmakten må meldes til Foretaksregisteret og kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommende ordinære generalforsamling.

Tilleggsutbytte som er vedtatt i perioden fra ordinær generalforsamling ble avholdt i siste regnskapsår til balansedagen for siste regnskapsår og som står ubetalt på balansedagen, regnskapsføres som kortsiktig gjeld. Tilleggsutbytte som er vedtatt i perioden fra balansedagen for siste regnskapsår til tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles, regnskapsføres som kortsiktig gjeld.

Selskapet kan i regnskapsåret dele ut ekstraordinært utbytte av årets resultat på grunnlag av en mellombalanse, jf. aksjeloven § 8-2 a. Mellombalansen må være utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap og vedtas av generalforsamlingen.

Ekstraordinært utbytte basert på mellombalanse med mellombalansedag i perioden fra ordinær generalforsamling ble avholdt i siste regnskapsår til balansedagen for siste regnskapsår som står ubetalt på balansedagen, regnskapsføres som kortsiktig gjeld. Ekstraordinært utbytte basert på mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen for siste regnskapsår og som er vedtatt i perioden fra balansedagen for siste regnskapsår til tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles, regnskapsføres som kortsiktig gjeld.

Inntektsføring av tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte er dekket av omtalen i kapittel 5.3.2.

5.3.4 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.

5.4 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 opptjent inntekt (tilbakeholdt akkumulert resultat) 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 (tilsvarende som for utbytte, se kapittel 5.3.2). Ved inntektsføring, føres konsernbidraget brutto (før skatt) i resultatregnskapet. Inntekten skal inngå

i linjen for inntekt på investering i datterselskap. Se også 4.3.3.2.1. 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" er ikke bunden egenkapital etter aksjeloven kapittel 3. Konsernbidraget skal føres netto (etter skatt) i mottakende selskap.

I morselskapet øker i utgangspunktet avgitt konsernbidrag balanseført verdi av investeringen med konsernbidraget med fradrag for skatt. Nedskrivning må vurderes på vanlig måte. **Dersom konsernbidraget dekker regnskapsmessig underskudd i datterselskapet, kan små foretak som en forenkling føre konsernbidraget direkte mot annen egenkapital.**

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".

5.5 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 og/eller overkurs
- Aksjekapital (dersom reglene om kapitalnedsettelse følges)

Fond for vurderingsforskjeller kan ikke nettes mot udekket underskudd.

5.6 Spesifikasjon av egenkapitalen i kommandittselskap

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

6. Gjeld

Som gjeld regnes alle forpliktelser som kan kreves dekket i debitors 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 9.2.

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 långivere 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.

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 en pensjonskalkulator tilgjengelig på sine nettsider til bruk ved regnskapsføring av pensjon som hensyntar disse faktorer.

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

Ny AFP-ordning

Ved tariffoppgjøret i 2008 mellom LO og NHO ble det inngått avtale om en ny avtalefestet pensjon (AFP). Den nye AFP-pensjonen skal finansieres som følger:

- Arbeidsgiverne som deltar i ordningen skal i fellesskap dekke 2/3 av utgiftene gjennom en avgift for ansatte, fastsatt som en prosentandel av pensjonsgrunnlaget fra 1G til 7,1 G.
- Staten skal dekke 1/3 av utgiftene.

Den nye AFP-ordningen er å anse som en ytelsesbasert flerforetaksordning. I utgangspunktet medfører dette et behov for beregning og regnskapsføring av forpliktelsen. Ordningens administrator forventes imidlertid ikke på det nåværende tidspunkt, av praktiske årsaker, å være i stand til å foreta disse beregningene. Inntil disse beregningene eventuelt foreligger, skal ordningen innregnes som en innskuddsordning. **Små foretak kan uansett, uavhengig av muligheten for pålitelig måling, velge å unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser**

knyttet til ny AFP-ordning. Regnskapsføring av gjenstående premiebetalinger og egenandeler for den tidligere AFP-ordningen er beskrevet i neste punkt.

Tidligere AFP-ordning
Det vil frem til og med 2015 kunne være forpliktelser knyttet til gjenstående egenandeler for ansatte som har tatt ut AFP og gjenstående premiebetalinger.

Dersom det er ansatte i foretaket som har tatt ut AFP etter tidligere pensjonsordning påløper det en egenandel. Forpliktelsen knyttet til gjenstående betalinger av ***egenandeler*** må balanseføres, på lik linje med andre direkte (uforsikrede) pensjonsforpliktelser. Forpliktelsen beregnes på grunnlag av egenandelen for hele perioden inkludert arbeidsgiveravgift. 2010 er siste år ansatte kan velge å delta i den tidligere AFP-ordningen. Ansatte som har tatt ut delvis AFP etter den gamle ordningen, kan imidlertid velge å endre andelen av AFP-pensjon under utbetalingsperioden. Ved beregning av pensjonsforpliktelsen skal den mest sannsynlige andelen av AFP-uttak legges til grunn ved beregning av forpliktelsen. Dersom den mest sannsynlige andelen av AFP-uttak endrer seg, skal den balanseførte forpliktelsen også endres.

I en overgangsperiode frem til og med 2015 skal foretakene betale premie både for ny og tidligere AFP-ordning. Premie for den tidligere AFP-ordningen innkreves for å sluttfinanseiere ordningen. Foretakene må balanseføre en avsetning ut fra et beste estimat på resterende ***premiebetalinger*** for tidligere ordning (unntatt hvis totalbeløpet er uvesentlig). Premie for den nye AFP-ordningen er beskrevet i eget punkt ovenfor.

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.** Pensjonsordningene i Statens Pensjonskasse, Kommunal Landspensjonskasse (KLP) og lignende kommunale ordninger er omfattet av valgadgangen.

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 pensjonsmidlene er knyttet til en pensjonsforpliktelse 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. Dersom foretaket har balanseført arbeidsgiveravgift

knyttet til tilbakeførte pensjonsmidler må dette resultatføres i samme periode som reklassifiseringen fra "Pensjonsmidler" til "Andre fordringer" foretas.

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.

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 NRS 6 skal derfor pensjonsforpliktelsen balanseføres uavhengig av finansieringsform og periodens brutto endring i pensjonsforpliktelse kostnadsføres som periodens brutto pensjonskostnad. NRS 6 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 tjenestepensjonsordninger 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. Når det er lang tid til de skattereduserende midlertidige forskjeller kan forventes å reversere, samtidig som de skatteøkende forskjellene forventes å reversere tidligere, vil det oftest ikke være grunnlag for å foreta full utligning.

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 fordelen. 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[13] skal vises hver for seg.

[13] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

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 NRS Resultatskatt

Små foretak skal regnskapsføre utsatt skatt. NRS(F) *Resultatskatt* gjelder, med unntak av resultatskattstandardens 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. kapittel 6.1.1.3.3.
2	Sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke kommer til oppgjør.	Ikke regnskapsføring
3	Sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, men ikke mulig å estimere verdi ved oppgjør pålitelig (forekommer sjelden).	Ikke regnskapsføring

6.1.1.3.2 Oppgjørsverdi

Når en usikker forpliktelse regnskapsføres, skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen (oppgjørsverdi), 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*0,2 + 100 000*0,6 + 200 000*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 verdimåling av oppgjøret. Dersom salget av en eiendel ikke kan ses atskilt fra forholdet som er bakgrunnen 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 fjerning og opprydding

Plikten til å regnskapsføre fremtidige fjernings- og oppryddingsutgifter følger i utgangspunktet av at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt for måling av resultat (sammenstillingsprinsippet). **I samsvar med god regnskapsskikk kan små foretak likevel velge å fravike sammenstillingsprinsippet ved regnskapsføring av slike utgifter. Dette medfører at utgifter til fjerning og opprydding regnskapsføres i den perioden arbeidet faktisk utføres.** Begrunnelsen for dette unntaket fra sammenstillingsprinsippet er at nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av utgiftene ikke vil stå i forhold til kostnadene for små foretak. For regnskapsføring av vedlikehold, se kapittel 4.3.2.1 og 4.3.2.3.

6.1.1.3.4 Tap på kontrakter

Plikten til å regnskapsføre tap på kontrakter følger av forsiktighetsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4. NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* definerer tapskontrakter som bindende avtaler med negativ nåverdi, dvs. at forventede innbetalinger knyttet til kontrakten er lavere enn forventede utbetalinger. Eksempler på tapskontrakter er blant annet:

- Husleiekontrakt, når et foretak har bundet seg til en langsiktig leiekontrakt med intensjon om fremleie enten på det tidspunktet kontrakten inngås eller senere, og der faktisk eller forventet fremleieinntekt ikke dekker husleiekostnaden (jf. NRS 13).
- Kontrakt på kjøp av varer, når salget av de aktuelle produktene/ferdigvarene forventes å gi tap, og ikke bare redusert fortjeneste
- Anleggskontrakt, når totale kontraktskostnader overstiger totale kontraktsinntekter (jf. kapittel 4.4.2 og NRS 2 *Anleggskontrakter*)

I balansen føres tapet som en avsetning når selve kontrakten ikke balanseføres. Avsetningen klassifiseres som avsetninger for forpliktelser, langsiktig eller kortsiktig avhengig av forpliktelsens art.

Avsetning til forventet tap på varekjøpskontrakter klassifiseres som kortsiktig gjeld fordi disse inngår i varekretsløpet. I resultatregnskapet føres tapsbeløpet, justeringer av tapsbeløpet (estimatendringer) og tilbakeføring av tapsbeløpet mot varekostnaden.

For klassifisering av tap på anleggskontrakter, se under kapittel 4.4.2.

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 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 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*, jf. kapittel 7.3.

6.1.1.3.7 Noteopplysninger

Det skal opplyses om summen av garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført, jf. kapittel 8.4 3.

6.1.1.3.8 NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Små foretak er unntatt fra plikten til å balanseføre usikre forpliktelser vedrørende utgifter til fjerning og opprydding. Små foretak er også unntatt fra notekravene i NRS 13. 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 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 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.

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 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.

- 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 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 feriepenger klassifiseres sammen med påløpte feriepenger.

6.2.1.7 Annen kortsiktig gjeld

6.2.1.7.1 Avsatt utbytte

Avsatt utbytte omfatter utbytte som styret har foreslått utdelt. Regnskapslovens oppstillingsplan for balansen spesifiserer ikke avsatt utbytte på egen linje, men god regnskapsskikk for små foretak anbefaler at det avsatte utbytte presenteres på egen linje i balansen.

Tilleggsutbytter og ekstraordinære utbytter som er besluttet før balansedagen og som står ubetalt på balansedagen inngår i annen kortsiktig gjeld.

6.2.1.7.2 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 ferdigstillelse, fordi verdi av pågående kontrakter i slike tilfeller vurderes som varer og forskudd fra kunder da skal presenteres brutto under kortsiktig gjeld.

6.2.1.7.3 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) regnskaps-føres 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.

6.2.1.7.4 Avsetning for påløpte 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.

6.2.1.7.5 Service- og garantiytelser

Selv om et foretak har garantiansvar knyttet til salg av sine produkter eller tjenester, skal inntekten resultatføres fullt ut på transaksjonstidspunktet ved normalt garantiansvar. Avsetning til forventede utgifter til garantiansvar føres som driftskostnad, og som avsetning i balansen under annen kortsiktig gjeld. I noen spesielle situasjoner kan garantiansvar være en separabel ytelse som har en markedspris. Da anses inntekten som uopptjent, dvs. at garantiavsetningen føres mot salgsinntektene i stedet for som driftskostnad, og som uopptjent inntekt under annen kortsiktig gjeld i balansen. Når garantiansvaret er en separabel ytelse, skal den tilhørende inntekten periodiseres sammen med innfrielsen av ansvaret. **I stedet for at inntektsføringen av den delen som gjelder separable service- og garantiytelser utsettes, kan små foretak velge å avsette for forventede utgifter til slike separable service- og garantiytelser. Ved bruk av denne forenklingsregelen slipper foretaket å vurdere om service- og garantiytelsene er separable eller ikke.**

6.2.1.7.6 Påløpte feriepenger

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

6.2.2 Noteopplysninger

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

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 inntjeningsevne.

De regnskapspliktige kan velge mellom artsinndelt og funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet. Svært få norske foretak følger en funksjonsinndelt oppstillingsplan. NRS 8 omtaler derfor kun klassifisering 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. Forhold som ikke omfattes av unntakene skal regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens hovedregler. Det vises til beskrivelser i NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt*.

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 salgsavtale 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 Flere transaksjoner i samme avtale

I enkelte tilfeller kan en avtale inneholde flere elementer, for eksempel dels en vare og dels en tjeneste. Hver enkelt transaksjon skal da inntektsføres når den er opptjent. Selgeren må derfor ta stilling til hvilke elementer/ytelser som foreligger, når de skal resultatføres og med hvilket beløp. Hvis overføring av risiko og kontroll kan vurderes selvstendig for et enkelt element, skal den regnskapsmessige behandlingen vurderes separat for dette elementet. Hvis overføring av risiko og kontroll for ett element derimot er avhengig av ett eller flere andre elementer, må de betraktes samlet ved regnskapsføringen. Et eksempel kan være en leverandør som selger både maling og malertjenester. Dersom kunden plikter å overta malingen selv om malertjenesten uteblir, kan overføring av risiko og kontroll for malingen betraktes isolert, og salget av malingen regnskapsføres ved leveringen. Hvis kunden derimot kan levere malingen tilbake ved uteblitt tjeneste, skal inntekten for malingen og malertjenestene betraktes samlet med hensyn til overføring av risiko og kontroll, og resultatføres samlet over tid.

7.1.1.3 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.

7.1.1.3.1 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.

7.1.1.3.2 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 fratrekk i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløpet i balansen (nettoføring). Tilskudd kommer indirekte til fratrekk 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.

7.1.1.3.3 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*. NRS 4 gjelder tilsvarende for små foretak som for øvrige.

7.1.1.3.5 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. 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.

7.1.1.4 Utsatt og fremskutt inntektsføring

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

- *Uopptjent inntekt på transaksjonstidspunktet*
  Det er et krav at risiko og kontroll i hovedsak skal være overført for at inntekt anses opptjent. Opptjeningsprosessen kan skje over tid, og det er bare leverte ytelser som er opptjent og skal resultatføres fra transaksjonstidspunktet. Ytelser som gjenstår identifiseres, måles og periodiseres som uopptjent inntekt og resultatføres i takt med opptjening. Ved eksempelvis en serviceavtale som løper over ett år, har transaksjonstidspunktet inntruffet i det avtalen begynner å løpe og krav på vederlag har oppstått. Opptjening skjer ved levering av tjenestene gjennom avtalt periode. I et slikt tilfelle vil vederlag knyttet til ikke-leverte ytelser bli regnskapsført som uopptjent inntekt.

Enkelte ytelser kan ikke løsrives fra andre ytelser og anskaffes separat, eksempelvis et lovmessig pålagt garantiansvar. I slike situasjoner balanseføres ikke garantiytelsen som uopptjent inntekt. Vederlag for avtalte ytelser inklusive garantiansvar resultatføres fullt ut i det risiko og kontroll i hovedsak er overført. Estimerte utgifter knyttet til garantiforpliktelsen kostnadsføres som avsetning til fremtidige utgifter.

- *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. kapittel 4.4.2. Inntektsføringen vil her skje i takt med fremdriften av prosjektet.

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 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 separable service-/garantiytelser på transaksjonstidspunktet for hovedleveransen, men det må da samtidig gjøres en avsetning for fremtidige utgifter til service-/garantiarbeidet. Dette er nærmere omtalt i NRS 8 kapittel 6.2.1.7.5.**

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 renteelement som kompenserer for tidsverdien av pengene samt kredittrisikoen. I slike tilfeller må renteelementet 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 Brutto- eller nettoføring av salgsinntekter

Transaksjons- og opptjeningsprinsippet utelukker inntektsføring av vederlag som er mottatt på tredjemanns vegne, for eksempel offentlige avgifter.

Ved formidling av varer eller tjenester på vegne av tredjemann er det bare vederlaget for formidlingstjenesten som er inntekt for foretaket. I en del situasjoner er det ikke opplagt om en står overfor et salg med tilhørende vareforbruk (prinsipal), eller en formidlingstjeneste der bare differansen (provisjonen) skal regnskapsføres i resultatregnskapet (agent). Det som er avgjørende er om foretaket på noe tidspunkt er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til varene eller tjenestene som leveres. Forhold som alene eller sammen med andre kan indikere at selger opptrer som prinsipal og skal inntektsføre salgsinntekten brutto inkluderer følgende:

- Selgeren er eller fremstår som hovedansvarlig ovenfor kunder i forhold til leveranse av vare og/eller tjeneste, for eksempel gjennom å være ansvarlig for leveransens kvalitet overfor kunden
    - Selger har mulighet til å endre produktet
    - Selger kan velge leverandør
    - Selger er involvert i produktspesifikasjonen
- Selgeren har varelagerrisiko (risiko for skade, ukurans eller prisendring)
- Selgeren kan i stor grad bestemme pris, herunder tilleggsytelser
- Selgeren har kredittrisikoen

Et foretak opptrer på vegne av andre når det ikke er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til varen eller tjenesten som leveres. Det må gjøres en konkret, samlet vurdering av fakta og omstendigheter i hvert enkelt tilfelle. Et forhold som kan indikere at selgeren opptrer som agent og dermed bare skal resultatføre provisjon er at inntekten er forhåndsdefinert, enten som et fast beløp per salg eller som en fast prosentsats av fakturert beløp, dvs. at foretaket ikke har noen risiko knyttet til marginen. At foretaket har kredittrisikoen er i seg selv ikke tilstrekkelig til at selskapet skal regnskapsføre salgsinntekten brutto.

Når et foretak er agent og bare inntektsfører provisjonen, skal leverandøren (prinsipalen) inntektsføre brutto salgsbeløp inkludert agentens provisjon, og kostnadsføre provisjonen som driftskostnad.

7.1.5 Gjeldsettergivelse

Ved regnskapsføring av gjeldsettergivelse må det skilles mellom situasjoner hvor ettergivelsen skyldes sviktende betalingsevne og andre årsaker til gjeldsettergivelse. Andre årsaker til forhold som omtales som gjeldsettergivelse kan eksempelvis være prisdiskusjoner, salgsstøtte eller konvertering av gjeld/fordring for å oppnå en eierinteresse, og skal regnskapsmessig behandles i samsvar med avtalens reelle innhold og forutsetninger for ytelsen.

Ved manglende betalingsevne regnskapsfører debitor gjeldsettergivelsen direkte mot egenkapitalen, ikke som inntekt.

Regnskapsføring av gjeldsettergivelse for små foretak er tilsvarende som for øvrige foretak, jf. NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt*.

7.1.6 Sikring

Regnskapsmessig sikring forutsetter at det foreligger en relasjon mellom et sikringsinstrument og et sikringsobjekt. Sikring deles i kategoriene *kontantstrømsikring* og *verdisikring*. Kontantstrømsikring har som mål at sikringsrelasjonen skal redusere potensielle endringer i en fremtidig kontantstrøm. Verdisikring har som mål at sikringsrelasjonen skal redusere potensielle endringer i fremtidig verdi av eiendeler eller gjeld. For mer utfyllende forklaringer og eksempler vises det til NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*, vedlegg A.

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. Dersom sikring ikke benyttes, vurderes sikringsobjektet og sikringsinstrumentet hver for seg i tråd med de alminnelige vurderingsprinsippene i regnskapsloven kapittel 5. Det innebærer normalt at urealisert tap på den enkelte post regnskapsføres, men ikke urealisert gevinst. Det vises til omtale i kapittel 4.4.4.1. For valutaderivater regnskapsføres imidlertid både urealiserte gevinster og urealiserte tap, se omtale i kapittel 10.2. Det er videre ikke krav til regnskapsføring av urealiserte tap som følge av renteendringer på annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld, jf. regnskapsloven § 5-13.

Dersom sikring benyttes følges reglene i NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*. Sikring er et regnskapsmessig prinsipp som må benyttes konsistent, jf. kapittel 2.1.5. Det vil si at enten følges veiledningen for regnskapsføring av sikring i NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser* fullt ut eller så benytter foretaket seg av unntaket fra sikringsprinsippet fullt ut.

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 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 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 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 gjøre avsetninger for usikre forpliktelser knyttet til fremtidige fjernings- og opprydningsutgifter. Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.1.1.3.3.**
- **Små foretak kan unnlate å aktivere eller avsette for periodisk vedlikehold, og kostnadsføre det periodiske vedlikeholdet når det skjer. Dette er nærmere omtalt i kapittel 4.3.2.2**

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.

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

Spesifikasjon i regnskapet
Periodens pensjonskostnad klassifiseres som lønnskostnad. Det vises til kapittel 6.1.1.1.3 for nærmere omtale av regnskapsmessig presentasjon av pensjonsforpliktelser.

7.2.4 Aksjeverdibasert betaling

Aksjeverdibasert betaling består av aksjeverdibasert avlønning og annen aksjeverdibasert betaling. Aksjeverdibasert avlønning er med andre ord en undergruppe av aksjeverdibasert

betaling. Aksjeverdibasert betaling skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. **Små foretak kan imidlertid unnlate å kostnadsføre aksjeverdibasert avlønning, jf. regnskapsloven § 5-9a annet ledd.** Unntaket innebærer at det ved oppgjør i egenkapitalinstrumenter ikke regnskapsføres noen lønnskostnad. Beløp som foretaket 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 foretaket mottar fra den ansatte minst være lik pålydende på aksjene. Når egne aksjer brukes som oppgjør til den ansatte, vil dette være å regne som salg av egne aksjer, jf. kapittel 5.1.1, hvor beløpet foretaket mottar fra den ansatte utgjør salgsbeløpet for de egne aksjene. Dersom den aksjeverdibaserte avlønningen gjøres opp ved at foretaket utbetaler et kontantvederlag til den ansatte, skal kontantvederlaget regnskapsføres som lønnskostnad. Arbeidsgiveravgift i forbindelse med lønnskostnad og arbeidsgiveravgift i forbindelse med skattepliktig fordel utløst ved ansattes kjøp av aksjer til underpris skal kostnadsføres.

I noen tilfeller gjøres aksjeverdibasert avlønning opp ved at den ansatte får aksjer i morselskapet. Dersom datterselskapet i slike tilfeller skal kompensere for aksjeverdibasert avlønning til morselskap skal dette kostnadsføres.

Unntaket for aksjeverdibasert avlønning i små foretak omfatter ikke bare betaling til personer ansatt i foretaket. Det omfatter også aksjeverdibasert betaling til andre enn ansatte, for tjenester som vanligvis ytes av ansatte, for eksempel ved innleie av daglig leder. Eventuelle kostnadsførte beløp klassifiseres i disse tilfellene ikke som lønn, men som andre driftskostnader.

Små foretak som velger ikke å regnskapsføre aksjeverdibasert avlønning i henhold til forenklingsreglene for små foretak, skal regnskapsføre aksjeverdibasert avlønning i henhold til NRS 15A *Aksjebasert betaling*.

Annen aksjeverdibasert betaling enn aksjeverdibasert avlønning skal alltid regnskapsføres i henhold til NRS 15A.

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 14 *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 7.1.1.3.5.

7.3 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsipp- og estimatendringer

Særlige poster er vesentlige poster som er uvanlige og/eller uregelmessige.

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

Særlige poster

Det kan være poster som er av så stor betydning for vurdering av foretakets inntjeningsevne at det bør gis særskilte opplysninger om postene som egen linje i regnskapsoppstillingen, i tillegg til i noter (regnskapsloven § 7-41).

Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelse av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene, jf. regnskapsloven § 6-3 første ledd. Poster som krever spesifikasjon på egen linje omtales i denne regnskapsstandarden med begrepet *særlige poster*. Særlige poster er vesentlige poster som er uvanlige og/eller uregelmessige.

En ytterligere oppdeling av poster kan for eksempel være påkrevd der det er en stor gevinst på salg av driftsmidler. Et annet eksempel er store restruktureringskostnader.

Estimatendring

Regnskapsestimater er anslag på usikre størrelser som har betydning for periodisering og vurdering. Avsetning for forventet tap på fordringer og avskrivningstid for varige driftsmidler er eksempler på regnskapsestimater. Ved vurdering av varer 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 avlagt regnskapet. Regnskapsestimatene må revurderes 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.

I de tilfellene det ikke kan avgjøres om en virkning skyldes endring av regnskapsestimat eller endring av regnskapsprinsipp, skal endringen behandles som en endring av estimat med utfyllende noteopplysning. 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 valgadgang 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
Det kan forekomme at det ved utarbeidelsen av regnskapet blir oppdaget feil som gjelder tidligere perioder. Slike feil kan være feil bruk av regnskapsprinsipper, feil føring av transaksjoner og feil i fortolkninger av fakta (feil i vurderinger), feil som følge av underslag o.l. Hovedregelen i regnskapsloven er at korrigering av tidligere års feil skal føres mot egenkapitalen. Dette gjelder imidlertid bare vesentlige feil, og vil forekomme i svært få tilfeller. Med vesentlige feil menes feil som er av en slik karakter at inneværende årsregnskap ikke gir et riktig bilde av virksomheten uten at feilen korrigeres.

Uavhengig av hovedregelen kan imidlertid små foretak velge å resultatføre også korrigering av vesentlige feil. Korrigering måles på tidspunkt for inngående balanse.

7.3.2 Spesifikasjon i regnskapet

Særlige poster skal spesifiseres og benevnes etter inntektens eller kostnadens innhold på egen linje i resultatoppstillingen. Eksempelvis skal en uvanlig stor gevinst ved salg av driftsmidler presenteres på egen linje innfor andre driftsinntekter og benevnt for eksempel gevinst ved salg av driftsmidler.

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 estimatendring skal vises på samme resultatlinje som estimatendringen knytter seg til, eventuelt på egen linje dersom virkningen kvalifiserer som særlig post.

Virkning av prinsippendringer kan korrigeres direkte mot egenkapitalen. Dersom virkningen resultatføres skal den spesifiseres på egen linje etter ordinært resultat (ekstraordinær post,[14] jf. regnskapsloven § 6-1 nr. 22) benevnt som "virkning av prinsippendring".

Korrigering av vesentlige feil i tidligere årsregnskap kan korrigeres direkte mot egenkapitalen. Dersom korrigeringen resultatføres skal den spesifiseres på egen linje etter ordinært resultat (ekstraordinær post[15], jf. regnskapsloven § 6-1 nr. 22) benevnt som "korrigering av feil".

Når virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil resultatføres må skattekostnaden på disse postene presenteres separat, benevnt som "skattekostnad på virkning av prinsippendring/korrigering av feil", jf. regnskapsloven § 6-1 nr. 23.

Alternativt kan skattekostnaden vises samlet, enten på skattekostnadslinjen før ordinært resultat eller etter postene "virkning av prinsippendring"/"korrigering av feil".

7.3.3 Noteopplysninger

Det skal fremgå av notene om regnskapstallene er omarbeidet eller ikke, jf. regnskapsloven § 7-35. Dersom regnskapstallene er omarbeidet skal omarbeidingen forklares.

7.3.3 NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster mv

NRS 8 er i samsvar med NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*, bortsett fra at små foretak kan resultatføre virkningen av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil. Virkningen/feilkorrigeringen blir da å klassifisere som ekstraordinær post[16].

7.4 Ekstraordinære poster[17]

Etter oppstillingsplanen for resultatregnskapet, jf. regnskapsloven § 6-1, skal ekstraordinære inntekter og kostnader vises på egne linjer etter ordinært resultat. Regnskapsloven inneholder ingen bestemmelse som definerer ekstraordinære poster. I Ot prp nr 42 (1997-98) er det uttrykt at skillet mellom ordinære og ekstraordinære poster bør utvikles videre gjennom god regnskapsskikk. NRS 8 angir at resultatført virkning av prinsippendring og korrigering av vesentlige feil skal klassifiseres som ekstraordinær post. Utover dette er det etter god regnskapsskikk ikke adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære.

Det skal opplyses i note om størrelsen og arten av ekstraordinære inntekter og kostnader, jf. regnskapsloven § 7-41.

[14] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.
[15] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.
[16] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.
[17] Ekstraordinære poster bortfaller for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere.

8. Noteopplysninger[18]

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 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.

De spesifikke notekravene i regnskapsloven representerer ikke en uttømmende liste for noteopplysningene som små foretak skal gi.

Regnskapsloven § 7-1 inneholder et eksplisitt krav om at foretak må gi tilleggsinformasjon utover de spesifiserte notekravene når dette er nødvendig for å bedømme stilling og resultat. Videre krever regnskapsloven § 3-2a at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av foretakets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Dette kravet følges opp av regnskapsloven § 7-1 fjerde ledd som krever tilleggsopplysninger dersom anvendelsen av bestemmelsen i loven ikke er tilstrekkelig til å gi et rettvisende bilde.

Krav om å gi tilleggsinformasjon må ses i lys av definisjonen av vesentlig informasjon i regnskapsloven § 1-10:

> *«En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster.»*

Et årsregnskap som inneholder noteopplysninger i samsvar med minimumskravene i regnskapsloven vil ikke alltid dekke informasjonsbehovet til regnkapsbrukerne. Det vil derfor i mange tilfeller være behov for å gi tilleggsinformasjon i årsregnskapet. Hva slags tilleggsinformasjon som vil påvirke beslutninger som tas av brukerne av regnskapet er situasjonsavhengig.

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.

Note	Omtales i kapittel	Spesifisert i regnskapsloven	Obligatorisk
Regnskapsprinsipper	8.2 og 9.2.5	§ 7-35	
Spesifisering av poster i resultatregnskapet	8.3	§ 7-38	
Spesifisering av lønnskostnader	8.3	§ 7-38	

[18] Med virkning for regnskapsår påbegynt 1. juli 2021 eller senere er regnskapsloven tilføyd et krav om at noteopplysninger for poster i balanse og resultatregnskap skal ha samme rekkefølge som postene i oppstillingene.

Fordringer, gjeld, garantiforpliktelser	8.4	§ 7-40	
Morselskap (i datterselskapets regnskap)	8.5	§ 7-36	
Egne aksjer	8.6	§ 7-42	X
Antall ansatte	8.7	§ 7-43	X
Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere m.v.	8.8	§ 7-45	X
Eventuelt konsernregnskap	8.9	§ 7-36	
Usikkerhet om fortsatt drift	8.10	§ 7-46	
Fravik for å gi et rettvisende bilde	2.1.4	§ 7-1	
Tilleggsopplysninger for å gi et rettvisende bilde	8	§ 7-1	
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	4.3.2.5	§ 7-39	
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	
Virkning av markedsverdiprinsippet	4.4.4.3	§§ 7-37 og 7-37a	
Annen langsiktig gjeld	6.1.2.2	§§ 7-36 og 7-40	
Kortsiktig gjeld	6.2.2	§§ 7-36 og 7-40	
Ekstraordinære poster	7.4	§ 7-41	
Ved endret status som lite foretak	9.1		

I det følgende omtales notekrav som ikke er omtalt andre steder i NRS 8.

8.2 Regnskapsprinsipper mv.

Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper. Det er regnskapsprinsippene som er aktuelle og sentrale for foretaket som skal beskrives. Det er særlig viktig i de tilfeller det er valgmuligheter for små foretak.

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. 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 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 for en garantiforpliktelse, skal dette opplyses særskilt.

Det skal opplyses særskilt om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern.

8.5 Morselskap

Regnskapspliktig som er datterselskap, skal opplyse om foretaksnavn og forretningskontor for morselskap som utarbeider konsernregnskap der den regnskapspliktige inngår i konsolideringen.

8.6 Egne aksjer

Aksjeselskap som har en beholdning av egne aksjer etter aksjeloven kapittel 9, skal opplyse om antallet, aksjenes pålydende verdi og andelen aksjene utgjøre av aksjekapitalen.

Aksjeselskap som har kjøpt eller solgt egne aksjer i løpet av regnskapsåret, skal opplyse om endringer i egen beholdning. Det skal også opplyses om endringer i datterselskapenes beholdning av aksjer som er utstedt av selskapet.

Opplysningene som kreves i avsnittet ovenfor skal minst omfatte:

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

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.

Opplysningene er pliktige i henhold til regnskapsloven § 7-42. Det betyr at opplysninger må gis selv om de ikke er av betydning for å bedømme stilling og resultat. Derimot er det ikke nødvendig å angi positivt at det ikke er kjøpt, solgt eller en beholdning av egne aksjer i foretaket.

8.7 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 hensynta 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.

8.8 Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer

Det skal opplyses om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for medlemmer av styret med angivelse av rentesats, hovedvilkår og eventuelle tilbakebetalte, avskrevne eller frafalte beløp. Det samme gjelder for medlemmer av annet administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan. Se også kapittel 4.3.3.6.3.

8.9 Eventuelt konsernregnskap

Dersom datterselskap er utelatt fra konsolideringen etter regnskapsloven § 3-8, skal dette opplyses og begrunnes, jf. § 7-36.

8.10 Usikkerhet om fortsatt drift

Dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten.

Det følger av regnskapsloven § 7-1 annet ledd at opplysninger som er nødvendige for å bedømme foretakets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, skal gis i note. Det kan være behov for tilleggsopplysninger også i tilfeller hvor ledelsens vurdering er at det ikke er usikkerhet om fortsatt drift. Dette kan være tilfellet dersom det er indikasjoner på at det foreligger usikkerhet om fortsatt drift, for eksempel negativ eller svak regnskapsført egenkapital, samtidig som det foreligger andre forhold som innebærer at det ikke vurderes å være usikkerhet. Slike andre forhold kan for eksempel være garantier fra eier om tilførsel av nødvendig kapital og likviditet.

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.

I slike tilfeller må noteopplysningene om anvendte regnskapsprinsipper angi at forutsetningen om fortsatt drift ikke er lagt til grunn og at eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling, jf. regnskapsloven § 7-35 og § 4-5.

9. Spesielle problemstillinger

9.1 Overgang fra en foretakskategori til en annen

NRS 8 omhandler utarbeidelse av årsregnskap for foretak som er små i henhold til regnskapsloven § 1-6, med unntak av regelen om begrenset regnskapsplikt i regnskapsloven § 3-2b. Vilkårene som må oppfylles for å kunne legge NRS 8 til grunn er nærmere redegjort for i kapittel 1.2.

Når et foretak 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.

9.1.1 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. Foretaket plikter samtidig å utarbeide årsberetning i samsvar regnskapsloven § 3-3a.

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[19] 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 aksjeverdibasert 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 kontantstrømoppstillingen dersom det ikke tidligere har vært utarbeidet kontantstrømoppstilling.

[19] Med inngående balanse menes her starten av regnskapsåret, ikke starten av første år med sammenligningstall.

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

9.1.2 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 resultatføre virkningen av prinsippendringene i tråd med omtale i kapittel 7.3, eller å føre virkningen direkte mot egenkapitalen.**

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

9.2 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 9.2.1 til 9.2.5 aktuelle. Det er ikke gitt særregler for små foretak ved regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta.

9.2.1 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 enkelttransaksjoner skal uansett omregnes til transaksjonskurs.

9.2.2 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

Valutaderivater defineres som pengeposter, jf. NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*. Dette innebærer at valutaderivatene regnskapsføres til virkelig verdi, og urealiserte gevinster og tap på valutaderivatene resultatføres.

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.

9.2.3 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.

9.2.4 Andre problemstillinger

For spesielle problemstillinger vises det til NRS 20 *Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta*.

9.2.5 Spesifikasjon

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.

9.2.6 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.

9.3 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.**

Prinsippanvendelse

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 for små 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 kapittel 9.3 og 9.4 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 og kriteriene for øvrig 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.

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.** Det vises til reglene om prinsippanvendelse i kapittel 2.1.5.

Fusjon til kontinuitet

Regnskapsføring av fusjon som kontinuitet skal skje etter retningslinjene gitt i punkt 6 i NRS 9 *Fusjon*, med de unntak og presiseringer som følger nedenfor. Regnskapsføring av fusjon til kontinuitet kan skje enten ved bruk av selskapskontinuitet eller ved bruk av konsernkontinuitet. Selskapskontinuitet medfører at balanseførte verdier i de fusjonerte selskapene videreføres. Konsernkontinuitet kan kun benyttes ved mor-datter fusjoner og medfører at morselskapets konsernverdier videreføres i det fusjonerte selskapet. Det kan ikke legges til grunn konsernverdier på et høyere nivå enn morselskapet i fusjonen.

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, 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.

Regnskapsføringen av fusjon mellom morselskap og datterselskap skal etter NRS 9 *Fusjon* punkt 6.3 regnskapsføres til konsernkontinuitet dersom det utarbeides konsernregnskap som rapporteres til Regnskapsregisteret. **Små foretak kan velge å benytte selskapskontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap selv om konsernregnskap er utarbeidet og rapportert til Regnskapsregisteret.** Det gjøres oppmerksom på at fusjon med videreføring av verdiene i selskapsregnskapet medfører en reduksjon av egenkapitalen i forhold til bruk av konsernkontinuitet dersom nettoverdien av eiendeler og gjeld er høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, for eksempel på grunn av merverdier i varige driftsmidler eller goodwill.

Etter NRS 9 *Fusjon* kan ikke sammenslåingstidspunktet i en fusjon være før etablering av eiers kontroll. **Regnskapsmessig sammenslåingstidspunkt for fusjon mellom små foretak hvor selskapskontinuitet benyttes kan settes til første dag i det regnskapsår fusjonen vedtas, uavhengig av tidspunkt for etablering av kontroll.** I slike tilfeller og der kjøpstidspunktet er forut for etablering av kontroll må regnskapsføringen simulere at kjøpet av aksjene ble foretatt av morselskapet på sammenslåingstidspunktet. Når det brukes konsernkontinuitet i fusjoner mellom morselskap og datterselskap kan ikke sammenslåingstidspunktet være tidligere enn tidspunktet for etablering av eiers kontroll, jf. NRS 9.

Interne transaksjoner før fusjonstidspunktet
Transaksjoner mellom selskapene før fusjonstidspunktet skal normalt behandles som transaksjon med en ekstern part. Dette medfører at fortjeneste i perioden før fusjonen ikke skal elimineres. Dersom det er holdepunkter for at transaksjonen har sammenheng med den etterfølgende fusjonen, må det vurderes om internfortjeneste på transaksjoner mellom partene skal elimineres. 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 tilnærmingsmetoder for å beregne beløpene som må elimineres, og at det kan ses bort fra mindre transaksjoner mellom de sammenslåtte partene forut for sammenslåingen.

Egenkapitalvirkninger ved fusjon
Regnskapsføring av egenkapitalvirkningene ved fusjon i konsernforhold er omtalt i NRS 9 punkt 6.5.2. Differansen mellom morselskapets balanseførte verdi av aksjer i datterselskapet og datterselskapets netto regnskapsførte verdi i konsernregnskapet ved konsernkontinuitet (i selskapsregnskapet ved selskapskontinuitet) føres mot annen egenkapital i det fusjonerte selskapet. Ved fusjonen oppstår det ingen kapitalforhøyelse i morselskapet som følge av at datterselskapet fusjoneres inn, slik at morselskapets aksjekapital og overkurs videreføres uendret. Dersom datterselskapet har andre egenkapitalfond, for eksempel fond for vurderingsforskjeller, jf. aksjeloven § 3-3, kan dette fondet videreføres basert på enten morselskapets kostpris eller datterselskapets kostpris. Fond for vurderingsforskjeller knyttet til gjensidig aksjeeie, blir oppløst ved fusjonen.

Ved fusjon mellom morselskap og deleid datterselskap oppstår det en kapitalutvidelse mot minoritetsaksjonærene. Kapitalinnskuddet er minoritetsaksjonærens andel av datterselskapets netto regnskapsførte verdi i konsernregnskapet ved konsernkontinuitet (i selskapsregnskapet ved selskapskontinuitet), samt minoritetens andel av goodwill dersom konsernkontinuitet benyttes og goodwill forut for fusjonen kun er oppført med majoritetens andel, med fradrag for eventuelle emisjonsutgifter. Kapitalutvidelsen vil således bestå av:

- minoritetens andel av datterselskapets netto regnskapsførte verdi i konsernregnskapet ved konsernkontinuitet (i selskapsregnskapet ved selskapskontinuitet), med fradrag for eventuelle emisjonsutgifter
- minoritetens andel av goodwill målt til virkelig verdi (gjelder kun ved konsernkontinuitet når goodwill ikke er regnskapsført til 100 % før fusjonen).

Kapitalutvidelsen føres mot aksjekapital og overkurs.

Dersom kapitalutvidelsen resulterer i at nominell kapitalforhøyelse i overtakende selskap er høyere enn netto balanseført verdi av det som tilføres kan fusjonen ikke gjennomføres, og/eller fusjonen kan være avhengig av at det foretas kapitalendringer forut for eller i forbindelse med fusjonen.

Omarbeiding av sammenligningstall
Det er ikke plikt til å omarbeide sammenligningstall til harmoniserte prinsipper, jf. regnskapsloven § 6-6 annet ledd. **Det fusjonerte selskapet kan vise det formelt sett overtakende selskapets regnskap som sammenligningstall (selv om dette ikke er det reelt sett overtakende selskapet).**

9.4 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 kapittel 9.3 og 9.4 eller reglene i NRS 9 *Fusjon* og NRS(F) *Fisjon* for alle transaksjonene samlet.

Regnskapsmessig gjennomføringstidspunkt for[20] fisjon av små foretak kan settes til første dag i det regnskapsår fisjonen vedtas, uavhengig av fisjonens ikrafttredelse.

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

[20] Dato for utkast til åpningsbalanse ved fisjon må fastsettes ut fra aksjelovgivningens regler, og omtales ikke her i NRS 8.

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 kapittel 2.1.5.

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.

10. Ikrafttredelse

Denne regnskapsstandarden gjelder for årsregnskap som avlegges etter 30. juni 2021. Kapittel 2.2.1 trer i kraft for delårsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2022 eller senere.

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.	2.1.5, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Kostnadsføring	Små foretak kan fravike sammen-stillingsprinsippet når dette er i samsvar med god regnskapsskikk.	2.1.5, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Sikring	Små foretak kan fravike prinsippet om sikring.	7.1.5, regnskapsloven § 4-1 annet ledd
Prinsippendringer	Små foretak kan resultatføre virkningen av prinsippendringer og korrigering av vesentlige 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.	2.1.5, 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 faste kostnader ved beregning av tilvirkningskost.	4.1.2, regnskapsloven § 5-4 annet ledd
Virkelig verdi råvarer og varer under tilvirkning	Dersom det ikke foreligger kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene, kan små foretak unnlate å trekke fra de gjenstående faste tilvirkningskostnadene ved beregningen av virkelig verdi.	4.4.1.1, regnskapsloven § 5-2
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
Varige driftsmidler - anskaffelser	Små foretak kan kostnadsføre varige driftsmidler som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid under 3 år.	4.3.2
Varige driftsmidler – vedlikehold eller påkostning	Små foretak kan legge det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning til grunn	4.3.2.3

	for regnskapet, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet.	
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, uavhengig av muligheten for pålitelig måling.	6.1.1.1, regnskapsloven § 5-10
Egenkapitalinnskudd i pensjonskasser	Små foretak kan kostnadsføre egenkapitalinnskudd i pensjonskasser.	6.1.1.1
Aksjeverdibasert avlønning	Små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjeverdibasert avlønning.	7.2.4, regnskapsloven § 5-9a
Leieavtaler	Små foretak kan kostnadsføre leieavtaler løpende også når leieavtalen i realiteten er en finansieringsavtale.	7.2.5, regnskapsloven § 5-11
Fusjon	Ved enhver fusjon mellom små foretak kan regnskapsmessig kontinuitet benyttes	9.3, regnskapsloven § 5-16
Fisjon	Ved enhver fisjon av små foretak kan regnskapsmessig kontinuitet benyttes.	9.4, regnskapsloven § 5-16
Konsernbidrag	Små foretak kan regnskapsføre konsernbidrag direkte mot annen egenkapital når det gis til datterselskaper for å dekke udekket tap.	5.4
Egenutvikling av immaterielle eiendeler	Små foretak kan velge å 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
Driftsmidler – påkostning og vedlikehold	Små foretak kan legge det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning til grunn for regnskapet, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet.	4.3.2.3

Vedlikeholds-, fjernings- og oppryddingskostnader	Små foretak kan unnlate å gjøre avsetninger for usikre forpliktelser knyttet til periodisk vedlikehold og fremtidige fjernings- og oppryddingsutgifter.	4.3.2.1, 6.1.1.3.3
Separable service- og garantiytelser 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.	6.2.1.7.5
Kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld	Små foretak kan bruke ettårsregelen i regnet fra balansedagen for å skille mellom kortsiktige og langsiktige poster.	4.4.3 / 6
Årsberetningen	Små foretak kan unnlate å utarbeide årsberetning	regnskapsloven § 3-1 annet ledd annet punktum
Notekrav	Små foretak har forenklede notekrav.	8, regnskapsloven §§ 7-1 og 7-35 - 7-46
Konsernregnskap	Små foretak er unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap.	2.1.1, regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd, § 1-6
Kontantstrømoppstilling	Små foretak er unntatt fra plikten til å utarbeide kontantstrømoppstilling.	2.1.7, regnskapsloven § 3-2 annet ledd
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. NRS 8 omhandler ikke begrenset regnskapsplikt. Begrenset regnskapsplikt omhandles i NRS 21.	2.1.3, regnskapsloven § 3-2b

Vedlegg 2 Endringer i NRS 8 i desember 2021 og januar 2022

Materielle endringer i NRS 8 i desember 2021

- Gjennomgående endringer i hele NRS 8 - notekrav: Det følger av regnskapsdirektivets artikkel 16 nr. 3 at norske myndigheter ikke kan pålegge små foretak å gi opplysninger ut over det som følger av direktivet. Som følge av det er regnskapslovens notekrav for små foretak forenklet. Endringene trådte i kraft 1. juli 2021. NRS 8 er oppdatert slik at bare notekravene som følger av regnskapsloven er omtalt, og omtalen av kravene er oppdatert til endret ordlyd i regnskapsloven. Dette har medført endringer i 2.1.5, 2.1.8, 3.1.2, 3.6, 4.3.1.1.4, 4.3.1.3.4, 4.3.2.5, 4.3.3, 4.3.3.1.3, 4.3.3.2.3, 4.3.3.3.3, 4.3.3.4.3, 4.3.3.5.3 (opphevet), 4.3.3.6.3, 4.4.1.3 (opphevet, og 4.4.1.4 er blitt 4.4.1.3), 4.4.2.3 (opphevet, og 4.4.2.4 er blitt 4.4.2.3), 4.4.3.3, 4.4.4.3, 4.4.5.3 (opphevet), 5.1.1.6, 5.1.1.8 (opphevet), 5.3.1, 5.3.3, 5.6, 6.1.1.1.1, 6.1.1.1.2, 6.1.1.2.3 (opphevet, og 6.1.1.2.4 er blitt 6.1.1.2.3), 6.1.1.3.1, 6.1.1.3.3, 6.1.1.3.7, 6.1.1.3.8, 6.1.1.4.1 (opphevet, 6.1.1.4.2 er blitt 6.1.1.4.1), 6.1.2.2, 6.2.1.3, 7.1.1.3.3 (opphevet, 7.1.1.3.4 er blitt 7.1.1.3.3), 7.1.5, 7.1.6, 7.2.4, 7.3.1, 7.3.3 (opphevet, og 7.3.4 er blitt 7.3.3), 7.4, 8.1, 8.2, 8.4, 8.5 (opphevet, med oppdatert nummerering av de påfølgende punktene), 8.5 Morselskap, 8.8 *Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer*, 8.9 *Eventuelt konsernregnskap*, tidligere 8.9 *Ytelser til ledende personer m.v.* (opphevet), 8.10 *Usikkerhet om fortsatt drift*, tidligere 8.12 (opphevet), 9.2.5, 9.2.6, 9.3, 9.4 og 9.5 (opphevet).

- Kapittel 2.1.3 *Begrenset regnskapsplikt*: Omtalen er oppdatert som følge av at det nå foreligger en egen regnskapsstandard, NRS 21 *Begrenset regnskapsplikt*.

- Kapittel 2.1.8 *Forenklede notekrav*: Omtalen av det spesifikke notekravet ved fravik fra regnskapslovens regler for å gi et rettvisende bilde er slettet fra 2.1.8, men dette er ingen materiell endring, bare fjerning av dobbelt omtale som følge av at det var omtalt både i 2.1.4 og 2.1.8.

- Kapittel 4.3.3.6.3 *Noteopplysninger* (under Obligasjoner og andre langsiktige fordringer): Det skal opplyses om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for medlemmer av styret og medlemmer av annet administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan, jf. regnskapsloven § 7-45. Basert på omtale i lovforarbeidene og EU-retten er det lagt til grunn i NRS 8 at medlemmer av annet administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan for eksempel omfatter daglige ledere og deltakere i selskapsmøtet i ansvarlige selskaper som ikke har styre.

  Det er presisert i 4.3.3.6.3 at det ikke er nødvendig å angi positivt at det ikke er gitt slike lån eller sikkerhetsstillelser.

- Kapittel 8 *Noteopplysninger*: Omtalen er noe utvidet.

- Kapittel 8.6 *Egne aksjer*: Opplysningene om egne aksjer er pliktige i henhold til regnskapsloven § 7-42. Det betyr at opplysninger må gis selv om de ikke er av betydning for å bedømme stilling og resultat. Det er presisert at det ikke er nødvendig å angi positivt at det ikke er kjøpt, solgt eller en beholdning av egne aksjer i foretaket.

Materielle endringer i NRS 8 i januar 2022

- Kapittel 2.2.1 *Delårsregnskap* er tilføyd i forbindelse med utgivelsen av NRS 11 *Delårsregnskap*.

***

Oppsummering av endringer i forbindelse med tidligere oppdateringer av NRS 8 er tilgjengelig på www.regnskapsstiftelsen.no som tillegg til standarden.