

God regnskapsskikk

Årsoppgjørveiledningen 2020

www.pwc.no



En praktisk og oppdatert veiledning til god regnskaps-
skikk på områder som berører mange foretak.

Veiledning til årsoppgjøret 2020



Introduksjon

Veiledningen er et nyttig hjelpemiddel i årsoppgjøret

Årsoppgjørveiledningen fokuserer på aktuelle regnskapsmessige problemstillinger der vi erfarer at mange er usikre på hvilke løsninger som bør velges. I tillegg omtaler vi en del forhold der vi erfaringsmessig vet at de regnskapsmessige vurderingene som gjøres ikke alltid er tilfredsstillende. Vi søker primært å dekke de problemstillingene som er aktuelle for mellomstore selskaper, men mange av de er også aktuelle for både store og små selskaper. Forhold og krav som gjelder særskilt for store foretak, herunder IFRS-rapporterende, omtales ikke.

Årsoppgjørveiledningen starter med en oversikt over endringer i regnskapslov og god regnskapsskikk samt viktige nyheter i aksjelov og skatt siste år. Vi publiserer også løpende faglige nyheter til våre kunder og forbindelser – på www.pwc.no/nyheter, via våre elektroniske nyhetsbrev og [Skattebloggen](#). Våre nyhetsbrev kan du selvsagt abonnere på.

I år er Årsoppgjørveiledningen utvidet med tre nye kapitler. Mange foretak har blitt påvirket av Covid-19 pandemien, og dette må reflekteres i den finansielle rapporteringen. Kapitlet om regnskapets formål og rolle kan være nyttig lesing før man starter utarbeidelsen av årets regnskap. I det nye kapitlet om estimater kan du lese om bruk av estimater i regnskapet, behovet for både å oppdatere og ikke minst dokumentere dem. Det er også mange som har mottatt offentlig støtte via kompensasjonsordningen eller andre offentlige hjelpetiltak som er blitt innført for å hjelpe bedrifter gjennom en vanskelig økonomisk situasjonen som følge av Covid-19 pandemien. Vi har derfor tatt inn et eget kapittel som omhandler regnskapsføring av offentlig støtte.

I tillegg til Årsoppgjørveiledningen gir vi ut PwC-Guiden, en veiledning for styre og ledere i små og mellomstore bedrifter. Målsettingen for publikasjonen er å gi styret og ledere et enkelt oppslagsverk for råd og veiledning, innsikt i dagsaktuelle temaer, oppdatering på lovendringer og nyttige verktøy. Denne finner du på vår hjemmeside www.pwc.no. Vi anbefaler også vår digitale løsning [Aktuelle satser](#), dette er en webbasert løsning som gir deg oppdaterte skatte- og avgiftssatser, betalingsterminer, rentesatser, satser for gaver og naturalytelser mv. Her finner du altså alle satsene du trenger, samlet på et sted.

Ansvarlig utgiver:

Fagavdelingen PwC

Kontaktpersoner:

Gunn Marit Lillebostad, gunn.marit.lillebostad@pwc.com

Roger Sagmoen, roger.sagmoen@pwc.com

Signe Moen, signe.moen@pwc.com

Torstein Ytterdal, torstein.ytterdal@pwc.com

Bjørn Einar Strandberg, bjorn.einar.strandberg@pwc.com

Didrik Thrane-Nielsen, didrik.thrane-nielsen@pwc.com



Innhold

Viktige nyheter innen regnskap, skatt og selskapsrett i 2020 til bruk ved utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning	6
1 Regnskapets formål og rolle	9
2 Estimer i regnskapet	11
3 Oppstillingsplaner, klassifisering mv.	14
4 Kontinuitetsgjennomskjæring	17
5 Sammenligningstall og proformainformasjon ved oppkjøp, fusjon og fisjon	20
6 Hendelser etter balansedagen	22
7 Sikring	25
8 Inntektsføring	31
9 Offentlig støtte	36
10 Sammenstillingsprinsippet	38
11 Brutto-/nettorapportering	40
12 Nedskrivning	42
13 Immaterialle eiendeler	47
14 Goodwill	51
15 Varige driftsmidler	52
16 Leasing	58
17 Aksjer og andeler i andre	60
18 Regnskapsføring av konsernbidrag	63
19 Varer	67
20 Kundefordringer	69
21 Utsatt skatt/skattefordel	71
22 Pensjoner	75
23 Avsetning for usikre forpliktelser	78
24 Egenkapital	81
25 Noter til regnskapet	87
26 Årsberetning	96
Vedlegg	101



Viktige nyheter innen regnskap, skatt og selskapsrett i 2020 til bruk ved utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning

Endringer i regnskapsreglene

I 2015 ble det lagt fram et forslag til ny regnskapslov. Noen endringer i eksisterende lov kom i 2017 og 2019, og helt på slutten av 2020 kom det et lovforslag om nye, mindre endringer som tidligst vil tre i kraft fra 2021-regnskapet. Dette betyr at det ikke er noen endringer for 2020 i reglene for foretak som følger god regnskapsskikk. Men, verden står overfor store utfordringer på grunn av Covid-19 pandemien, og dette vil for mange påvirke årsregnskapet. Omtale av dette er tatt inn i aktuelle kapitler i veiledningen.

Årsberetning – omtale av likestilling og ikke-diskriminering

Arbeidsgivers aktivitets- og redegjørelsesplikt innenfor områdene likestilling og ikke-diskriminering er regulert i likestillings- og diskrimineringsloven. Plikten til å redegjøre i årsberetningen (eller i annet offentlig tilgjengelig dokument) henger sammen med aktivitetsplikten. Redegjørelsesplikten skal blant annet sikre at aktivitetsplikten følges opp.

Både aktivitets- og redegjørelsesplikten ble utvidet med virkning fra 01.01.2020. Endringene fikk innvirkning på årsberetninger som ble utarbeidet og vedtatt etter denne datoen, inkludert årsberetningen for regnskapsåret 2019.

Det kan være utfordrende å fastslå både innholdet i, og omfanget av, redegjørelsesplikten. Bufdir (Barne- ungdoms- og familiedirektoratet) har gitt ut en veiledning om hvordan man kan redegjøre for arbeidet med likestilling, samt en eksempelmal for likestillingsredegjørelsen.

Begge disse finner du på Bufdir sin hjemmeside:

https://bufdir.no/Inkludering/arp/for_private_og_offentlige_arbeidsgivere/slik_redegjor_du_for_arbeidet_med_likestilling/

Forenklet IFRS

Forskriften om forenklet IFRS har ikke blitt oppdatert i takt med endringene i IFRS, og fra 2018 har det vært tatt inn årlige midlertidige bestemmelser i forskriften for å avhjelpe dette. Oppdateringen av forskriften for 2020 viderefører unntakene fra tidligere år:

- Forenklingsreglene knyttet til IAS 39, gjelder tilsvarende for IFRS 9 så langt de passer.
- Regnskapspliktige som utarbeider regnskap etter forskriftens § 1-2 for første gang for en regnskapsperiode som begynner 1. januar 2019 eller senere, og som er morselskap eller datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap etter IFRS eller forenklet IFRS, kan for IFRS 16 anvende samme implementeringsdato og metode som er anvendt i konsernregnskapet til morselskapet.

Forslag om endringer i regnskapsloven

I slutten av desember 2020 kom en lovproposisjon som følger opp Regnskapslovutvalgets innstillinger fra 2015/2016. Formålet med de foreslåtte endringene er kun å sikre at regnskapsloven er i samsvar med EU-direktiver, og endringene er derved mindre omfattende enn Regnskapslovutvalgets forslag.

Foretak som plikter å utarbeide redegjørelse om foretaksstyring må etter lovforlaget opplyse om foretakets retningslinjer for likestilling og mangfold, for eksempel alder, kjønn og utdannings- og yrkesbakgrunn for sammensetning av styre, ledelses- og kontrollorganer og deres underutvalg.

Store foretak skal i henhold til dagens lovgivning utarbeide en redegjørelse om selskapets oppfølging av sitt samfunnsansvar. Det foreslås å gjøre enkelte justeringer i denne bestemmelsen for å ivareta direktivets opplysningskrav om ikke-finansiell rapportering. Dette gjelder krav om annen forklarende og beskrivende informasjon som ikke er inkludert i regnskapsloven § 3-3c slik bestemmelsen lyder i dag, herunder at store foretak i årsberetningen skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som inneholder opplysninger i det omfang som er nødvendig for forståelsen av foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av foretakets virksomhet i forhold til spørsmål som gjelder miljø og sosiale forhold. Videre inntas en mulighet for at foretakene i unntakstilfeller kan utelate informasjon som kan være til skade for foretakets konkurransemessige situasjon (det presiseres at det skal være en høy terskel).

Det er foreslått noen mindre endringer i regnskapslovens vurderingsregler. Utgifter til egen forskning kan ikke lenger balanseføres. Dersom den økonomiske levetiden for hhv goodwill og balanseførte utviklingsutgifter ikke kan anslås pålitelig, så er maksimal avskrivningstid 10 år. Nedskrivning av goodwill skal ikke reverseres.

Regnskapsdirektivet begrenser hvilke noteopplysninger som kan kreves av små foretak, det er derfor foreslått å oppheve enkelte notekrav for små foretak.

Endringer i aksjeloven

Endringer om mellombalanser som gjelder fra 01.01.2021

Endrede regler om mellombalanser i aksjeloven og allmennaksjeloven er vedtatt å tre i kraft fra 1. januar 2021. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal fra denne dato sende mellombalanser til Regnskapsregisteret dersom mellombalansen skal benyttes til selskapsrettslige disposisjoner. Mellombalansene vil da bli offentlig tilgjengelig informasjon på samme måte som årsregnskap. Disposisjoner basert på en mellombalanse kan ikke gjennomføres eller tre i kraft før mellombalansen er registrert i og kunngjort av Regnskapsregisteret. Dersom disposisjoner basert på en mellombalanse gjennomføres før mellombalansen er registrert i og kunngjort av Regnskapsregisteret, vil disposisjonen være ugyldig og utdelte midler må tilbakeføres til selskapet. Tilbakeføringsplikten vil komme til anvendelse ved ulovlig utdelt ekstraordinært utbytte eller ved ulovlig ytet kreditt eller finansiell bistand etter aksjelovene §§ 8-7, 8-9 eller § 8-10. Ved erverv av egne aksjer, vil reglene om ulovlig erverv av egne aksjer i asl/asal § 9-7 komme til anvendelse.

Aksjeselskaper som har registrert fravalg av revisjon av årsregnskapet slipper revisjon av mellombalansene.

Innsending til Regnskapsregisteret skal gjøres i nytt skjema, RR-0200 Mellombalanse. Skjemaet skal fylles ut med opplysninger om selskapet, dato for fastsettelse, regnskapsspråk og informasjon om hvorvidt selskapet har fravalgt revisjon. Selve mellombalansen, noter og ev. revisjonsberetning skal legges med som filvedlegg.

Endringer i skatteloven

Startavskrivning for investeringer i maskiner

Det er innført 10 prosent ekstra startavskrivninger for maskiner og produksjonsutstyr (saldogruppe d), dette gjelder driftsmidler som føres i saldogruppe d og som er besluttet anskaffet eller påkostet fra og med 20. juli til og med 31. desember 2020. Det er et vilkår at driftsmiddelet ikke er ervervet fra nærstående slik dette er definert i skatteloven § 6-41 femte ledd.

De skattemessige fordelene av startavskrivningsreglene anses som offentlig støtte, og det er derfor innført visse begrensninger i forhold til både maksimal offentlig støtte og forbud mot støtte til foretak i vanskeligheter.

Tilbakeføring av underskudd i 2020 mot overskudd i 2018 og 2019

Det er innført en midlertidig tilbakeføringsordning som innebærer at aksjeselskap mv som har negativ alminnelig inntekt (skattemessig underskudd) i 2020, men som hadde positiv alminnelig inntekt som ble skattlagt i 2018 og/eller 2019, får utbetalt skatteverdien av underskuddet for 2020. Dette vil bli utbetalt ved skatteoppgjøret for 2020.

Tilbakeføringen er begrenset til positiv alminnelig inntekt for inntektsårene 2018 og 2019, eventuell negativ alminnelig inntekt ett av årene skal ikke begrense tilbakeføringen. Det gis heller ikke fradrag for underskudd i 2020 som overstiger 30 millioner kroner.

Underskudd i 2020 som tilbakeføres mot positiv alminnelig inntekt i 2018 eller 2019 kan ikke fremføres til senere år.

Det er lagt opp til at selskapene ikke skal foreta noen beregning av fradraget i sin skattemelding for 2020, og heller ingen justering av fremførbart underskudd i skattemelding eller forskjellsskjema. I selskapets regnskap pr 31.12.2020 skal imidlertid fradraget fremkomme som en kortsiktig fordring. Hvis beløpet er vesentlig bør det presenteres på egen linje, ellers vil det inngå i "Andre fordringer".

Skattefunn - nye regler fra 2020

Det er foretatt flere endringer i både regler og satser for SkatteFUNN-ordningen med virkning fra 2020. Dersom man krever fradrag for FoU-tjenester kjøpt fra nærstående for over 100 000 kroner eksklusiv mva, skal prosjektrengskap, timelister og inngående fakturaer legges ved fakturaen fra den nærstående underleverandøren som dokumentasjon for kostnadene.

Det er også tatt inn et krav direkte i skatteloven som sier at timelister skal signeres av både FoU-medarbeider og prosjektansvarlig løpende, og minst hvert kvartal. Dette fremkom tidligere bare som et dokumentasjonskrav i Skatte-ABC.

Den maksimale timesatsen er økt fra 600 til 700 kroner. Den maksimale timesatsen gjelder nå også for FoU som er kjøpt inn fra en nærstående part.

1

Regnskapets formål og rolle

Formålet med regnskapet

Å utarbeide et årsregnskap er en oppgave som for de aller fleste rapporterende foretak er pålagt å gjøre etter lov. I og med at regnskapsrapportering er en pliktig øvelse, kan mange blir fristet til å legge seg på et minimumsnivå av lovens krav, uten nærmere refleksjon. Vi ønsker derfor å oppfordre til å tenke over hva hensikten med regnskapsrapporteringen faktisk er.

For hva er egentlig et regnskap?

Årsregnskapet er et verktøy for rapportering, og ofte den eneste offentlig tilgjengelige kilde til finansiell informasjon om et foretak. Regnskapets oppgave er å gi beslutningsnyttig informasjon til nåværende og potensielle kreditorer og investorer som de primære målgruppene, men også til ansatte, kunder, leverandører og samfunnet for øvrig. Disse interessegruppenes informasjonsbehov er av ulik grad og natur, og regnskapet blir derfor et “kompromiss” for å dekke behovene til alle brukergrupper i størst mulig grad.

Det rapporterende selskapet besitter all informasjon som vil være relevant som grunnlag for interessegruppenes beslutninger, men offentliggjøring av disse opplysningene i sin fullstendighet er selvsagt ikke ønskelig eller påkrevd. Men regnskapet har som formål å lukke dette informasjonsgapet i størst mulig grad, og anerkjennelse av dette formålet er særdeles viktig for enhver rapporterende enhet.

I hvilken grad tenker man som regnskapsprodusent over dette formålet ved utarbeidelsen av årsregnskapet og ved den løpende regnskapsføring gjennom året?

Regnskapslovens “formålsparagraf”

I denne forbindelse kan det være nyttig å minne om regnskapslovens, etter vår mening, viktigste bestemmelse, som alltid skal ligge til grunn for en hver regnskapsmessig behandling - regnskapslovens § 3-2a:

Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapsliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat

Styrken i denne bestemmelsen understrekes av andre ledd i samme paragraf:

“Hvis anvendelsen av en bestemmelse i kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten etter første ledd skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde som fastsatt i første ledd”.

Med andre ord: Enhver bestemmelse i lovens kapitler om innregning, måling, presentasjon og noter skal fravikes i det tilfellet hvor regnskapet, etter selskapets profesjonelle vurdering, ikke vil gi et rettviseende bilde om den aktuelle bestemmelsen etterleves.

Regnskapslovens øvrige bestemmelser og regnskapsstandardene utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse (NRS-ene) er en operasjonalisering av regnskapslovens “formålsparagraf”. Disse bestemmelsene er utformet for at transaksjoner og hendelser, etter lovgivers/standardsetters oppfatning, vil bli regnskapsført slik at de tilfredsstillende formålsparagrafen i de normale tilfeller. Men det er altså selskapet selv som er ansvarlig for vurderingen i hvert tilfelle ved bruk av beste skjønn og innsikt i de faktiske forhold.

Bestemmelsen i § 3-2a understreker hva formålet med regnskapet er; gi den beste mulige beslutningsinformasjon til brukerne. Regnskapsprodusenten skal ikke være “bakbundet” av stringente bestemmelser som kommer i veien for dette formålet. Den iboende presumpsjon for at lovens videre bestemmelser, i de aller fleste tilfeller tilfredsstillende dette formålet, er bakgrunnen for den høye terskelen for å påberope seg paragrafen (“*særlige unntakstilfeller*”).

Vi ønsker derfor at dersom du skal huske én ting fra denne veilederen, så er det nettopp formålet om å gi et mest mulig rettviseende bilde - av enhver regnskapsmessig disposisjon. Du kommer alltid trygt i havn om du til enhver tid spør deg selv:

“Hvordan presenteres denne hendelsen på mest rettviseende måte?”



2

Estimater i regnskapet

Om bruk av estimater i regnskapet

Utbredelsen av estimater i regnskapet er relativt bred, kanskje bredere enn man egentlig reflekterer over til vanlig. Estimater i regnskapet er regnskapsmessige størrelser det er forbundet verdimessig usikkerhet ved, altså at beløpet ikke kan fastslås med sikkerhet. Faktisk vil de aller fleste poster i et regnskap, i større eller mindre grad, være beheftet med usikkerhet, men de mest vanlige poster med noe større usikkerhet er:

- Goodwill
- Utsatt skattefordel
- Immaterielle eiendeler
- Driftsmidler
- Kundefordringer
- Varelager
- Aksjer og andre finansielle eiendeler
- Usikre forpliktelser

Ved regnskapsavleggelsen for 2020 forventes selskapene å jobbe ekstra godt med estimatpostene i årsregnskapet, og det må påregnes noe mer ressursinnsats enn hva tilfellet har vært de senere år. Dette skyldes naturligvis den omfattende usikkerhet som er påført samfunnet ved COVID-19. Er kundene kredittverdige? Får vi solgt varer på lager til den verdi de står bokført med? Hvordan går det med de selskaper vi har eierandeler i, konsernselskaper og andre?

Ved usikkerhet skal beste estimat brukes, jfr. regnskapslovens § 4-2. Beste estimat vil være den verdi man mener er det mest sannsynlige utfallet. Dette kan være en forventningsverdi beregnet som en sannsynlighetsvektet sum av alle rimelig tenkbare utfall, eller i visse tilfeller det mest sannsynlige utfall (i tilfeller av "enten eller").

I år må du oppdatere

For mange foretak vil det være slik at de poster i regnskapet som er beheftet med usikkerhet vil være de samme fra år til år, og metodikken man har for å beregne verdiene ved årsavslutningen er godt innarbeidet og utviklet over tid. Input i beregningene vil ofte i stor grad være historiske data/erfaringstall. Normalt ligger det naturligvis en styrke i å benytte en metodikk og modeller som er velprøvd og erfaringsbasert, men i år er det spesielt viktig at man gjennomgår alle sider ved estimatene på nytt for å påse at alle regnskapsposter som er beheftet med usikkerhet faktisk er oppført til beste estimat.

De spørsmål man alltid skal stille seg må derfor vurderes ekstra nøye i år, vi lister opp enkelte som kan være aktuelle for mange:

- Utsatt skattefordel:
 - Kan realisering av skattefordelen (fortsatt) sannsynliggjøres ved prognoser for fremtidige resultater? Eller er fremtidsutsiktene blitt mer negative, eventuelt vesentlig mer usikre, i forhold til tidligere?
- Goodwill:
 - Er forventede fremtidige netto kontantstrømmer i selskapet/de kontantstrømgenererende enheter redusert fra tidligere?
 - Er synergieffekter fortsatt tilstede?
- Driftsmidler:
 - Er økonomisk levetid eller nåverdi av fremtidige kontantstrømmer endret som følge av nye prognoser? Bør avskrivningsplanen endres som følges av dette? Må driftsmidlene nedskrives?
- Kundefordringer:
 - Er erfaringsbaserte tall for tap på krav tilstrekkelig som grunnlag for å beregne årets generelle avsetning til tap?
 - Bør det gjøres en konkret vurdering av flere kunder, spesielt de større?
- Varelager:
 - Er etterspørselen etter varer på lager redusert?
 - Har prisene i markedet utviklet seg spesielt ugunstig?
- Aksjer og andeler:
 - Tror vi på de underliggende selskaperes prognoser, eller er de for optimistiske?
 - > Bør vi justere forventede kontantstrømmer, eventuelt legge til en risikofaktor når vi beregner nåverdi av investeringen?
- Immaterielle eiendeler:
 - Er det sannsynlig at det vil genereres tilstrekkelige kontantstrømmer i fremtiden til at den bokførte verdien kan forsvares?
 - Er fremdriften i prosjektene om lag som tidligere lagt til grunn, eller har prosjektene fått lavere prioritet?
- Kontrakter:
 - Har vi kontrakter som binder selskapet frem i tid som kan være i tapsposisjoner?
- Tilvirkningskontrakter:
 - Er kunden fortsatt kredittverdig, evt. har vi tilstrekkelig dekning for krav gjennom forsikringer/garanti eller annet?
- Garantiforpliktelser:
 - Har misligholdsrisikoen økt for den vi har garantert på vegne av?
- Avsetninger:
 - Er det tatt beslutninger på styre- eller ledelsesnivå om restrukturering, nedbemanning, avvikling av virksomhetsområder, oppsigelse av avtaler eller annet, som vil påføre selskapet kostnader?

Oppdater helt frem

Loven bestemmer at ledelsen skal legge til grunn den informasjon som er tilgjengelig på det tidspunktet hvor årsregnskapet avlegges. Med dette menes etter norske forhold tidspunktet for styrets behandling av årsregnskapet. Er det noe kalenderåret 2020 har lært oss så er det nettopp det at uventede ting skjer og at situasjoner kan snu fort, gjerne med betydelige konsekvenser. Om årsregnskapet behandles av styret en god stund etter årsslutt, er det derfor viktig at det estimatet man beregnet i januar blir vurdert og utfordret på nytt før styrets

møte. Ved dette må ledelsen blant annet vurdere om de benyttede forutsetninger fortsatt er rimelige, om nye forhold har oppstått i mellomtiden som må tas hensyn til, og om sensitivitet/utfallsrom har økt.

Dokumentasjon er viktig

Alle bokførte beløp skal dokumenteres slik bokføringsloven med forskrift bestemmer. Regnskapsestimer er selvsagt ikke noe unntak, tvert imot! Det er særdeles viktig, ikke minst for ens eget vedkommende, å dokumentere alle vurderinger, forutsetninger og beregninger på en god måte. Man må alltid være forberedt på at det kan komme etterkontroll, gjerne flere år etter at beregningene er gjort. I slike situasjoner vil man være veldig takknemlig for at man ikke tok snarveier ved dokumenteringen på tidspunktet for regnskapsføring. Har det forekommet personalendringer i mellomtiden blir dette selvsagt ekstra viktig.

Dokumentasjonen bør som minimum omfatte:

- Beskrivelse av modell og metode som er benyttet og begrunnelse for valgene
- Input som er benyttet, kilden til disse og rasjonale bak hvorfor de er valgt
- Alle forutsetninger og vurderinger som er gjort ved utarbeidelsen beskrives og begrunnes
- Estimeringsusikkerheten bør kvalitativt og kvantitativt dokumenteres, herunder ved sensitivitetsberegninger
- Dersom det gjøres beregninger med alternative modeller/metoder, bør resultat av disse inngå i dokumentasjonen



3

Oppstillingsplaner, klassifisering mv.

Alle former for utbytte bør inngå i disponering av årets resultat

NRS 8 sier følgende om presentasjon av resultatdisponeringen:

“Foretaket kan velge om forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (disponeringen) skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen, i noter eller i årsberetningen. Det anbefales at opplysningen gis i tilknytning til resultatregnskapet, eventuelt i årsberetningen. I disponeringen skal utbytte spesifiseres på ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte. Videre skal det spesifiseres hvordan utbyttene er dekket.”

Denne bestemmelsen bør anvendes analogt også av foretak som ikke er små.

De tre formene for utbytte er grundig behandlet i kapittel 21.

Ytterligere inndeling av poster

Regnskapslovens oppstillingsplan er obligatorisk. Som utgangspunkt må en derfor som minimum spesifisere så mye som loven beskriver. Det går fram av § 6-3 at det skal (merk; “skal”) foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelse av poster når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, både når det gjelder resultatregnskapet og balansen. Et eksempel på når dette kan være aktuelt er om årets resultat er betydelig påvirket av spesielle forhold, slike som betydelige gevinster/-tap ved avhendelse av eiendeler, restruktureringsutgifter, store tap på fordringer m.v. Dette følger også av NRS 5 Særlige poster m.v., og det er i slike tilfeller ikke tilstrekkelig at det gis opplysning om disse postene kun i note. I balansen bør for eksempel betydelige lån fra aksjonær vises særskilt.

Loven krever videre at poster skal slås sammen (merk igjen; “skal”) hvis en slik sammenslåing fører til et mer oversiktlig regnskap. I resultatregnskapet er sammenslåing gjerne aktuelt for finansposter, som er svært spesifisert i oppstillingsplanen. Ofte kan også finanspostene utgjøre relativt små beløp, hvilket gjør det mindre naturlig å disaggregere for mye. I balansen er det ingen spesielle poster som i samme grad peker seg ut som aktuelle for slik sammenslåing. Dersom en regnskapslinje består av tall som er åpenbart uvesentlige kan de med fordel slås sammen med en annen linje.

Linjeteksten bør være så presis som mulig

Linjetekst

Teksten bør være så presis som mulig. Tekst spesifikt tilpasset foretaket gir god brukernytte, noe generiske betegnelser ikke gjør. Vi nevner enkelte eksempler for å synliggjøre dette: Hvis inntektskilden er honorarinntekter, bør en bruke teksten “honorarinntekter” i stedet for “salgsinntekter” eller “driftsinntekter”. Tilsvarende ved eiendomsutleie der “Inntekt ved utleie av fast eiendom” vil være presist. “Gevinst ved salg av anleggsmidler” bør brukes dersom “andre

.....
Gevinster/tap på verdipapirer kan klassifiseres som driftsposter i investeringsselskaper

driftsinntekter" utelukkende består av slike gevinster. "Utbytte fra datterselskap" er mer presist enn "inntekt fra investering i datterselskap" dersom utbytte er den eneste inntektsstrømmen fra datterselskapet i året. Hvis rentekostnader ikke er spesifisert, bør bruk av sekkepostbetegnelsen "Andre rentekostnader" unngås. Og hvis "annen egenkapital" er et negativt beløp, bør linjen bytte navn til "udekket tap".

Gevinster, tap og verdiregulering på verdipapirer

Gevinster, tap og verdiregulering på verdipapirer er finansposter i oppstillingsplanen. I selskaper som har til formål å investere i andre selskaper, skal slike resultatposter ifølge uttalelser fra Den norske Revisorforening likevel klassifiseres som driftsposter ("salgsinntekter"). Dette fordi det er forvaltning av verdipapirer som er selskapets primære virksomhet (selv om det logisk sett da burde vært foretatt bruttoføring). Det følger videre av uttalelsene at gevinster, tap og verdiregulering skal presenteres netto. Avkastningen skal for denne type foretak inkluderes i salgsinntektsbegrepet ved vurderingen av om et foretak har revisjonsplikt, og ved vurderingen av om foretaket er et lite foretak i følge regnskapsloven, noe som også er i samsvar med NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Etter vår oppfatning er det ikke opplagt at det kan statueres en plikt til å fravike den obligatoriske oppstillingsplanen i regnskapsloven for slike selskaper. I praksis viser det seg også at en rekke investeringsselskaper klassifiserer avkastningen som finanspost. Inntil spørsmålet blir klarere regulert mener vi at begge presentasjonsformer bør tillates.

Ellers mener vi at gevinster og nedskrivninger/tap på aksjer i, og fordringer på, datterselskap alltid skal klassifiseres som finansposter.

.....
Valutagevinster/tap på kunder og leverandører kan klassifiseres som finans- eller driftsposter

Valutagevinster og valutatap

Valutagevinster (agio) eller valutatap (disagio) oppstår vedforskjeller mellom valutakursen på transaksjonstidspunktet og valutakursen på betalingstidspunktet eller balansedatoen.

Valutagevinster og -tap er teoretisk sett finansposter fordi de er knyttet til at selskapet gir eller tar kreditt. Det er likevel adgang til å føre valutagevinster/-tap på poster som inngår i varekretsløpet som driftsinntekt eller driftskostnad. Dette alternativet er spesielt aktuelt for virksomheter som bruker standard kurser i den løpende regnskapsføringen. Det som da løpende registreres som valuta-gevinster/-tap vil være forskjellen mellom standard kursen og betalingsdagens/balansedagens kurs. Avhengig av hvordan virksomheten fastsetter standard-kursene, kan de valutagevinstene/-tapene som løpende regnskapsføres avvike betydelig fra de reelle valutagevinstene/-tapene (på grunn av forskjellen mellom standardkursen og kursen på transaksjonstidspunktet). I slike tilfeller må man derfor føre agiogevinster/tap som driftsposter for å unngå klassifiseringsfeil og dermed feil driftsresultat/bruttofortjeneste i regnskapet.

Valutagevinster/-tap på andre fordringer/gjeld skal alltid klassifiseres som finansposter. Vi anbefaler å ikke skille mellom gevinster og tap, da en nettoføring normalt gir bedre informasjon. Derimot kan et skille mellom realisert og urealisert valutagevinst/-tap gi nyttig tilleggsinformasjon når det er langsiktige valutaposter i balansen.

Formuesskatt og tilleggsskatt

Mange foretak fører både formuesskatt (i samvirkeforetak og andre foretak som betaler formuesskatten selv) og tilleggsskatt som skattekostnad (betalbar skatt) i resultatregnskapet. Etter vår oppfatning er ikke formuesskatt en del av den regnskapsmessige skattekostnaden. Det er bare skatt som har sammenheng med inntekten, dvs. inntektsskatt, som skal sammenstilles med resultat før skatt gjennom skattekostnaden. Formuesskatt bør klassifiseres som driftskostnad. Dette følger også av NRS (V) Resultatskatt som sier "Skattekostnad er resultatskatt sammenstilt med regnskapsmessig resultat." og videre at "Betalbar skatt beregnes på grunnlag av skattemessig resultat." Når det gjelder tilleggsskatt, finnes det argumenter for begge løsninger.



4

Kontinuitets- gjennomskjæring

De balanseførte verdiene
videreføres

Kontinuitetsgjennomskjæring er
aktuelt i omorganiserings-
situasjoner

Kontinuitetsgjennomskjæring ved
uendret eierskap

Generelt om kontinuitetsgjennomskjæring

Transaksjonsprinsippet er et av de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven. Prinsippet sier at transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Kontinuitetsgjennomskjæring er en del av transaksjonsprinsippet. En formell transaksjon kan regnskapsmessig være å anse som ikke-reell, enten fordi den økonomiske risikoen i praksis ikke er overført, eller fordi partene i transaksjonen ikke er uavhengige, og virksomheten som overføres i praksis bare har fått en ny juridisk "innpakning". I enkelte slike situasjoner skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring. For selgeren blir det da ingen gevinst-/tapsberegning, og de balanseførte verdiene hos tidligere eier videreføres i det overtakende selskapet. En eventuell differanse mellom vederlag i annet enn aksjer og kontinuitetsverdien regnskapsføres som hovedregel mot egenkapitalen.

Kontinuitetsgjennomskjæring er særlig aktuelt i omorganiseringer, især innenfor et konsern. De mest aktuelle situasjonene er fusjon, fisjon og konserninterne overføringer, inkludert overføring av virksomhet ved tingsinnskudd i et datterselskap.

Fusjon og fisjon

Ifølge regnskapsstandardene om fusjon og fisjon skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring når fusjonen eller fisjonen er omorganisering under samme kontroll/uendret eierskap. Ved fusjon anses samme kontroll alltid å være til stede når to eller flere selskaper er eid med over 90 % av samme eier. Ved eierskap med kontroll over mindre enn 90 % i ett eller flere av de fusjonerende selskapene må det gjøres en konkret vurdering. Videre skal det anvendes kontinuitet når det er identisk eiersammensetning før og etter fusjonen (for eksempel når A og B eier 50 % hver i to selskaper som fusjoneres). Kontinuitet er et prinsipp og ikke en spesifikk metode. Konsernkontinuitet (dvs. kontinuitet i forhold til verdiene i konsernregnskapet) skal brukes ved fusjon mellom mor- og datterselskap, forutsatt at det er utarbeidet konsernregnskap. Ved fusjon mellom selskaper under samme kontroll eller med identisk eierskap skal en derimot bruke kontinuitet på verdiene i selskapsregnskapene.

Ved fisjon skal det foretas kontinuitetsgjennomskjæring når det er samme eierforhold i begge selskapene etter fisjonen som det var i det ene selskapet før fisjonen. Det gjelder også når den utfisjonerte delen fusjoneres direkte inn i et annet selskap med samme eierforhold. Ved kontinuitet i fisjoner skal det alltid brukes kontinuitet på verdiene i selskapsregnskapet.

Kontinuitetsgjennomskjæring ved konserninterne overføringer

Konserninterne overføringer

Norsk RegnskapsStiftelses diskusjonsnotat om regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelser mellom selskaper i samme konsern er fremdeles den fremste kilden til å fastsette akseptabel regnskapspraksis. En del av løsningene er likevel omdiskuterte. Vi bedømmer "status" på samme måte som vi har gjort de siste årene. Etter vår oppfatning kan god regnskapsskikk i dag uttrykkes på følgende måte:

- Ved konserninterne overføringer av virksomhet til selskaper der en har mer enn 90 % eierandel og oppgjøret er i aksjer er det vår oppfatning at transaksjonen normalt kontinuitetsgjennomskjæres.
- Hvis overføringen er tingsinnskudd i et datterselskap med 10 % minoritet eller mer, er vår oppfatning at virkelig verdi ofte er anvendt. Kontinuitetsgjennomskjæring kan likevel også være aktuelt, for eksempel i situasjoner der partene ikke anses som uavhengige.
- Ved salg av virksomhet til datterselskap vil også utgangspunktet være at transaksjonen gjennomskjæres med kontinuitet. Men hvis eksempelvis salget skjer ved ekstern finansiering eller ved konserngjeld som skal tilbakebetales i løpet av rimelig tid uten hensyn til inntjening i den overførte virksomheten, kan dette trekke i retning av regnskapsføring til virkelig verdi.
- I andre former for overføringer med pengevederlag, brukes ofte virkelig verdi. Kontinuitet vil også her være en riktig løsning i ulike situasjoner, men kan skape noen aksjerettslige problemer, særlig i forhold til reduksjon i utbyttegrunnlag for eventuelle minoritetsaksjonærer.

Konsernkontinuitet ved vertikale transaksjoner og selskapskontinuitet ved horisontale transaksjoner

Konsernkontinuitet og selskapskontinuitet ved konserninterne overføringer

Et høringsforslag om omorganiseringer (som ble trukket tilbake) la til grunn at konsernkontinuitet er den mest korrekte løsningen i konsern-overføringssituasjonene. Gjeldende diskusjonsnotat peker også i retning av konsernkontinuitet. På grunn av mangel på klare regler og klar praksis, må både selskapskontinuitet og konsernkontinuitet anses som god regnskapsskikk. På samme måte som i NRS 9 Fusjon, bør det tillegges vekt om overføringen skjer vertikalt eller horisontalt i konsernet. Konsernkontinuitet bør være den klare hovedløsningen ved vertikale transaksjoner (dvs. mellom morselskap og datterselskap), mens selskapskontinuitet normalt anvendes for horisontale transaksjoner (mellom datterselskaper).

Ved overføring av aksjer har det vært diskutert hva som skal forstås med konsernkontinuitet, om det skal være den balanseførte verdien av aksjene (i selskapsregnskapet), eller om det skal forstås som nettoverdien av aksjenes tilhørende eiendeler og gjeld i konsernregnskapet. Den mest vanlige oppfatningen er nok at det er den balanseførte verdien på aksjene som skal brukes. Ved en slik løsning videreføres historisk kost, noe som etter vår oppfatning best samsvarer med kontinuitetsprinsippet.

.....
Ved omdanning kan en velge mellom
kontinuitet og virkelig verdi

Kontinuitet ved omdanninger osv.

De vanligste omdanningene er omdanning av personlig næringsvirksomhet, deltakerlignede selskaper og NUF til aksjeselskap. Som regel foretas omdanningene til skattemessig kontinuitet. Om det skal foretas regnskapsmessig kontinuitetsgjennomskjæring må bedømmes ut fra transaksjonsprinsippet, dvs. om det har vært en overføring av risiko og kontroll. Det vil ikke være noen endring i kontroll i slike situasjoner, da skattelovsbestemmelsene krever uendret eierskap. Om det er endring i risiko er avhengig av om en ser det fra eierens eller virksomhetens ståsted. Det er faglig uenighet om det i normalsituasjonene er mest riktig å bruke virkelig verdi eller kontinuitet ved omdanningen. Etter vår oppfatning må begge løsningene i flere situasjoner aksepteres som god regnskapsskikk.



5

Sammenligningstall og proformainformasjon ved oppkjøp, fusjon og fisjon

Oppkjøp

Konsernregnskap og virksomhetskjøp og -salg

Ved oppkjøp av datterselskap skal konsolidering skje fra oppkjøpstidspunktet. Sammenligningstallene skal ikke endres. Foretak som ikke er definert som små selskaper skal gi proformatall for driftsinntektene. Det betyr at det som et minimum må opplyses om proforma salgsinntekter for inneværende år og fjoråret, dvs. at en skal opplyse om hvor store driftsinntektene ville vært om oppkjøpet hadde skjedd i begynnelsen av fjoråret. Tilsvarende gjelder i selskapsregnskapet ved oppkjøp av virksomhet (innmatkjøp).

Avgang av datterselskap

Ved avgang av datterselskap inkluderes tallene for selskapet som går ut av konsernet fram til avgangstidspunktet. Ved avgang omarbeides sammenligningstallene dersom datterselskapet utgjør en foretaksdel (separat og vesentlig del av foretaket), og konsernet har valgt å skille ut regnskapsinformasjonen til datterselskapet på egen resultatlinje (eventuelt også i balansen hvis en har valgt dette alternativet). Uavhengig av om konsernet har valgt å skille ut datterselskapet på egen linje i regnskapet eller ikke, skal det opplyses om hovedtall i note, dersom det er en foretaksdel som er avhendet. For mindre datterselskaper er det ikke særskilte opplysningskrav knyttet til avgang, med mindre avgangen omfattes av de generelle reglene om vesentlige enkelttransaksjoner eller faneparagrafen om noteinformasjon.

Sammenligningstallene skal vanligvis ikke omarbeides, men kan omarbeides ved kontinuitetsfusjoner

Fusjon

Utgangspunktet er at en fusjon ikke fører til omarbeiding av regnskapstall før fusjonen regnskapsføres, herunder sammenligningstallene. Ved fusjon der oppkjøpsmetoden benyttes blir sammenligningstallene det reelt sett overtakende selskapets tall for foregående år. Ved fusjon som regnskapsføres til kontinuitet kan en også inkludere det overdragende selskapet i sammenligningstallene. Ved fusjon av datterselskap opp i morselskap er sammenligningstallene morselskapets regnskap for foregående år. Men hvis det ikke finnes flere datterselskaper etter fusjonen skal en bruke de tidligere konserntallene som sammenligningstall.

Proformatall

Når fusjoner er regnskapsført etter oppkjøpsmetoden, skal det gis opplysninger som gjør det mulig å foreta sammenligning med tidligere årsregnskap. Som et minimum må det opplyses om proforma salgsinntekter for hele inneværende år og fjoråret, som om fusjonen hadde skjedd fra begynnelsen av sammenligningsperioden.

.....
Sammenligningstallene skal vanligvis
ikke omarbeides

Fisjon

Fisjoner regnskapsføres på delingstidspunktet. Det betyr at resultatet for den delen som fisjoneres ut regnskapsføres i det utfisjonerte selskapet fra delingstidspunktet. Utgangspunktet er at en fisjon i seg selv ikke foranlediger omarbeidelse av sammenligningstallene. Sammenligningstallene for det overdragende selskapet (det selskapet som fisjoneres) er selskapets regnskap for foregående år. Det overtakende selskapet (det som utfisjoneres) i en ren fisjon vil ikke ha noen sammenligningstall dersom selskapet er nystiftet. Hvis det overtakende selskapet er et eksisterende selskap, vil sammenligningstallene være dette selskapets regnskap for foregående år. Dersom det er utfisjonert en større del av virksomheten kan imidlertid prinsippvalg innenfor NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet punkt 8 b eller c kreve omarbeiding av sammenligningstallene for overdragende selskap. Dersom fisjonen er en omvendt utskilling vil de historiske tallene følge med det utfisjonerte selskapet, fordi dette selskapet anses som overdragende selskap i regnskapsmessig forstand. Ved kontinuitetsfisjon tillates presentasjon av sammenligningstall dersom fisjonen gjennomføres med regnskapsmessig virkning fra 01.01. For fisjonsfusjon til kontinuitet er det gitt adgang til å omarbeide sammenligningstallene, forutsatt at selskapene har vært under samme kontroll i perioden det avlegges sammenligningstall for.

Endring av regnskapsår

Noen foretak har avvikende regnskapsår, det vil si at regnskapsåret er forskjellig fra kalenderåret. Det første, eller siste, avvikende regnskapsåret kan være kortere eller lengre enn 12 måneder. Siden sammenligningsperioden da vil være kortere eller lengre enn det aktuelle regnskapsåret vil ikke resultatregnskapet for de to regnskapsperiodene være sammenlignbare. Det har vært diskutert om resultatregnskapet for sammenligningsperioden skal omarbeides slik at denne perioden utgjør like mange kalendermåneder som det inneværende årsregnskapet. Etter vår mening skal ikke sammenligningstallene omarbeides i disse tilfellene, men det må komme klart frem hvilken tidsperiode sammenligningstallene gjelder for.

6

Hendelser etter balansedagen

Dato for styregodkjennelse av årsregnskapet er skjæringsdatoen

Hendelser etter styregodkjennelse, men før generalforsamling

Informasjonsplikt

De tre utbytteformene etter aksjelovene

Tidspunkt for avleggelse av årsregnskapet er sentralt

NRS 3 Hendelser etter balansedagen klargjør at hendelser etter balansedagen er hendelser som finner sted mellom balansedagen (normalt 31.12) og tidspunktet for vedtak om fremleggelse av årsregnskapet. Det sistnevnte tidspunktet er datoen for styrebehandling av regnskapet. Hendelser etter dette tidspunktet skal det ikke tas hensyn til i regnskapet.

Hvis nye opplysninger etter at regnskapet er framlagt viser at det hefter vesentlige feil eller mangler ved årsregnskapet, har styret likevel antagelig plikt etter aksjelovgivningen til å fremlegge et rettet årsregnskap for generalforsamlingen. Hvis en hendelse etter at regnskapet er framlagt for eksempel gir ny informasjon om virkelig verdi på balansedagen, har styret rett, men ikke plikt, til å endre regnskapet helt fram til generalforsamlingen. Styret vil ofte være best tjent med å endre regnskapet hvis det lar seg gjøre uten for store praktiske ulemper, blant annet fordi det kan være vanskelig å vite hvor grensen går mellom plikten til å gi informasjon og plikten til å endre regnskapet.

Styret vil klart ha informasjonsplikt overfor generalforsamlingen hvis hendelsene er så alvorlige at utbytteforslaget eller egenkapitalen ikke er forsvarlig. Om det er slik informasjonsplikt for andre vesentlige hendelser er noe tvilsomt. Det er også uklart hvilken informasjonsplikt styret har overfor de aksjonærene som ikke møter på generalforsamlingen. Spørsmålene må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Børsnoterte selskaper har uansett plikt til å gi den informasjonen som kreves etter børsforskriften.

Ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte

De tre utbytteformene er regulert slik i NRS 3:

“Foreslått ordinært utbytte, vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen og vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen, klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen. Vedtakene om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte må være gjort før eller senest på tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles.”

For tilleggsutbytte er løsningen at dette regnskapsføres når utbyttet er vedtatt. Eventuelt tilleggsutbytte som ikke er utbetalt på balansedato, regnskapsføres som gjeld. Et tilleggsutbytte kan også vedtas i perioden mellom balansedagen for siste regnskapsår (20x1) og tidspunktet for ordinær generalforsamling hvor årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles. Også et slikt utbytte føres som kortsiktig gjeld i årsregnskapets balanse (20x1). Ekstraordinært utbytte krever mellombalanse og skal regnskapsføres når det vedtas. Vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen, klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen. Vedtas ekstraordinært utbytte etter årsskiftet (dvs i 20x2), men før årsregnskapet for 20x1 vedtas (basert på mellombalanse med mellombalansedag i perioden fra balansedagen for siste regnskapsår til tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles), skal dette ikke regnskapsføres i årsregnskapet for 20x1. Dog skal det gis noteopplysninger om slikt utbytte.

Hendelser etter balansedagen med og uten regnskapsmessig konsekvens

Hendelser fra balansedagen fram til årsregnskapet er framlagt (men ikke senere) inndeles i to grupper:

Hendelser som gir ny informasjon om virkelig verdi på balansedagen

- a. Hendelser som gir ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen (hendelser etter balansedagen med regnskapsmessig konsekvens)

Regnskapsføring av en eiendel eller en gjeldspost er alltid resultat av en hendelse før balansedagen, for eksempel en transaksjon eller avtale. Man skal ta hensyn til en (ny) hendelse etter balansedagen i årsregnskapet, når den gir ny opplysning om riktig regnskapsmessig verdi av en eiendel eller gjeld på balansedagen.

Noen ganger kan det være vanskelig å fastslå tidspunktet for en hendelse, for eksempel at en kundefordring går tapt som følge av en kundes betalingsudyktighet. Hvis kunden går konkurs etter balansedagen, er dette en sterk indikasjon på at betalingsudyktigheten oppsto før balansedagen, selv om en kanskje ikke var kjent med slike indikasjoner på det tidspunktet. Bare hvis det kan dokumenteres, eller hvis det er overveiende sannsynlig at forholdet (i eksemplet "betalingsudyktighet") har oppstått etter balansedagen, skal regnskapsføringen av tapet utsettes.

Generelt kan salg av varer og andre eiendeler etter balansedagen gi ny informasjon om virkelig verdi på balansedagen. Det samme gjelder for eksempel oppgjør av usikre forpliktelser i perioden fram til styret vedtar regnskapet.

Hendelser som ikke er knyttet til eiendeler/gjeld som var til stede på balansedagen

- b. Hendelser som tyder på forhold oppstått etter balansedagen (hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens)

Slike hendelser er ikke knyttet til eiendeler/gjeld som var til stede på balansedagen, men representerer viktige økonomiske hendelser som brukerne av regnskapet har behov for å ha kjennskap til. Hvis hendelsen er vesentlig for brukerne skal det gis tilleggsopplysninger for hver vesentlig kategori av slike hendelser. Regnskapet skal ikke korrigeres for konsekvensen av slike hendelser, med mindre fortsatt drift-vurderingen endres og en må bruke avviklingsverdier.

Verdiendringer etter balansedagen på eiendeler som har observerbar markedsverdi, (for eksempel valuta, børsnoterte aksjer eller noterte råvarer) er typiske eksempler på hendelser som ikke har regnskapsmessig konsekvens.

Virkelig verdi av varer kan endres for eksempel som følge av at en kan sette opp prisene, som følge av brann hos en konkurrent etter balansedagen. Brannen er en ny hendelse etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens, dvs. at den ikke skal påvirke virkelig verdi av beholdningen pr. 31.12.

Hvis eiendeler går tapt etter årsskiftet (for eksempel som følge av brann), og hendelsen fører til økonomiske tap (for eksempel hvis eiendelen er underforsikret), skal ikke tapet reflekteres i årsregnskapet. Hendelsen har skjedd etter balansedagen.

Hvis en anleggskontrakt ender med tap, og det kan dokumenteres at tapet er en følge av spesielle problemer med byggingen etter årsskiftet (men før årsregnskapet avlegges), er tapet en hendelse etter balansedagen som skal regnskapsføres når tapet oppsto (dvs. i det etterfølgende året).

Ifølge prinsippene i standarden burde styrets forslag til utbytte og konsernbidrag presenteres som del av egenkapitalen inntil det er vedtatt. Det er imidlertid presisert i standarden at foreslått utbytte skal klassifiseres som kortsiktig gjeld. De som følger forenklet IFRS kan velge mellom klassifisering som gjeld og klassifisering som egenkapital. Etter IFRS regnskapsføres utbytte og konsernbidrag når det er vedtatt (i generalforsamling i aksjeselskapene).



7

Sikring

Formålet med sikring

Hva er sikring?

Sikringsbokføring er et tema som enkelte oppfatter som noe komplisert og teknisk krevende.

Regnskapslovens bestemmelser om sikringsbokføring er primært motivert av hensyn til periodisering. Formålet er at regnskapet skal reflektere den økonomiske sikringen selskapet har inngått slik formålet med sikringen er ment. Uten regler om sikring oppstår situasjoner der regnskapsmessig effekter for sikringsinstrumentet treffer resultatregnskapet i en annen periode enn transaksjonen som er sikret, eksempelvis som følge av forbudet mot regnskapsføring av urealiserte gevinster.

Prinsippet er enkelt: Du har for eksempel kjøpt en vare for 100 USD med betaling om 1 måned. Det du vet på kjøpstidspunktet er derfor at du skal betale 100 USD om en måned, men hva dette beløpet blir i norske kroner (NOK) er på kjøpstidspunktet uvisst ettersom valutakursen endrer seg løpende. Dersom kursen NOK/USD er 7 på kjøpstidspunktet, forventer du å betale 700 NOK. Men om NOK/USD svekkes til 8 innen du skal betale, har kursendringen påført deg et tap på 100 NOK. Her har du altså eksponert deg for en valutarisiko. Denne kan du velge å ikke gjøre noe med - da vil det være like stor sjanse for at du får gevinst som at du får et tap. Dersom du har avtale om å selge en vare til 100 USD på samme tidspunkt som kjøpet gjennomføres, trenger du ikke gjøre noe ettersom du da har oppnådd en økonomisk sikring uten å ha foretatt deg noe spesifikt. Dette ved at valutaeksponeringen på kjøpet og valutaeksponeringen på salget nøytraliserer hverandre. Dette kalles ofte en naturlig sikring, men det er her ikke aktuelt å bruke reglene om sikringsbokføring. Dersom du ikke har en slik salgssavtale som nøytraliserer valutaeksponeringen, kan du eksempelvis sikre deg gjennom å kjøpe USD eller å inngå en valutaterminkontrakt. Valutarisikoen blir nå eliminert ved hjelp av et finansielt instrument, og dette er en type sikring der bruk av sikringsbokføring er aktuelt.

Når har en rett til sikringsbokføring?

Det er viktig å skille mellom økonomisk sikring og regnskapsmessig sikring. Økonomisk sikring er de tiltak som gjøres for å ikke være eksponert for økonomisk variabilitet som følge av ulike markedsendringer - for eksempel å inngå en valutakontrakt for å sikre seg økonomisk mot valutaendringer. Regnskapsmessig sikring, eller sikringsbokføring, forutsetter at det foreligger et økonomisk sikringsforhold, men er derimot frivillig som følge av at kravene i NRS 18 må følges for å få anledning til å bruke reglene.

.....
Hvis det skal foreligge sikring,
må sikringsinstrumentet redusere
risikoen knyttet til sikringsobjektet
effektivt

.....
Regnskapsføringen er noe
forskjellig for verdisikring og
kontantstrømsikring

.....
Nærmere om hva som defineres som
effektiv sikring

Hovedreglene om regnskapsføring av sikring

Sikring er et grunnleggende regnskapsprinsipp i regnskapsloven. Ved sikring skal gevinst og tap regnskapsføres i samme periode, det vil si at hovedregelen om laveste verdis prinsipp overstyres, og at vurderingsenheten utvides. Ifølge NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser må enkelte formelle krav være oppfylt for å bruke sikringsbokføring, herunder krav til sikringsdokumentasjon. Hvis det skal foretas sikringsbokføring, kan foretaket velge mellom flere alternativer, som vi skal komme tilbake til. Hvis kravene til sikring og sikringsdokumentasjon ikke er oppfylt, har en ikke sikringsbokføring. I så fall vil de generelle vurderingsreglene i regnskapsloven kapittel 5 gjelde, herunder laveste verdis prinsipp, og dagskursprinsippet for valuta (§ 5-9).

Sikringsobjekt og sikringsinstrument

Sikringsobjektet er det som skal sikres og er ofte en eksisterende eiendel (for eksempel en kundefordring i utenlandsk valuta) eller en gjeldspost (for eksempel lån i utenlandsk valuta), eller en fremtidig transaksjon. Men sikringsobjektet kan også være en bindende avtale eller en rimelig sikker transaksjon (for eksempel kjøp av varer i utenlandsk valuta).

Sikringsinstrumentet er det som skal sikre. For at noe skal være et sikringsinstrument, må det redusere risikoen effektivt (for eksempel risikoen for valutaendringer). Sikringsinstrumentet skal alltid være et finansielt instrument (ofte et derivat) eller et varederivat. For eksempel kan kursrisikoen på en fordring i utenlandsk valuta sikres ved at en har gjeld i samme valuta, eller ved bruk av valutaderivater (valutaterminkontrakter eller valutaopsjoner). For at sikringsinstrumentet skal kunne vurderes som effektivt må det være et nært sammenfall mellom forfallstidspunktene i sikringsobjektet og sikringsinstrumentet.

Verdisikring og kontantstrømsikring

Når et sikringsinstrument sikrer verdiendringer i en eksisterende eiendel, forpliktelse eller fast avtale, kalles det for verdisikring. Når instrumentet sikrer en framtidig kontantstrøm fra en eksisterende eiendel eller forpliktelse eller framtidig transaksjon (fast avtale eller en rimelig sikker transaksjon), kalles det for kontantstrømsikring. Den regnskapsmessige behandlingen er forskjellig for de to formene for sikring. Dersom du har et lån med flytende rente vil fremtidige rentebetalinger, altså kontantstrømmen til lånet, variere med renteutviklingen. Denne risikoen kan sikres gjennom å eksempelvis å kjøpe en renteswap hvor du mottar flytende rente på swapen og betaler fast rente. Da har du byttet flytende rente med fast rente og dermed eliminert kontantstrømsrisikoen. Har du derimot et lån i fast rente vil fremtidige kontantstrømmer være bestemt. For fastrentelån er det derimot verdien av lånet som påvirkes av fremtidig renteutvikling, ettersom eksempelvis et fall i flytende rente innebærer at du taper på rentebindingen. Her kan et sikringsinstrument være en renteswap hvor du mottar fast rente, men betaler flytende. Den flytende renten du betaler vil da endre seg i tråd med markedsrentene.

Krav til regnskapsmessig sikring – effektivitet og dokumentasjon

For at en økonomisk sikring skal godkjennes som en regnskapsmessig sikring, kreves det at sikringen antas å gi en effektiv risikoreduksjon, men kravet er ikke nærmere spesifisert. Det må sees i sammenheng med kravet om en intuitiv og rimelig økonomisk begrunnelse for sikringen. Ved sikring av en fremtidig transaksjon krever standarden at det er rimelig sikkert, dvs. mer enn 90 % sannsynlighet, at transaksjonen (for eksempel varekjøpet i utenlandsk valuta) vil inntreffe.

Sikringsdokumentasjonen må oppfylle bestemte krav

Før en starter regnskapsføring som sikring, må det foreligge sikringsdokumentasjon. I henhold til standarden skal en dokumentere type risiko som skal sikres, type sikring (verdisikring eller kontantstrømsikring), hvilket sikringsobjekt som skal sikres, hvilket sikringsinstrument som skal anvendes og formålet med sikringen. Standarden krever at effektiviteten i sikringen dokumenteres kvalitativt. Den krever imidlertid ikke kvantifisering av effektiviteten og (dermed heller ikke ineffektiviteten) i sikringen. I praksis vil det likevel være naturlig å anse dokumentasjon av den forventede sikringseffekten som en del av den nødvendige sikringsdokumentasjonen.

Regnskapsføring uten sikring

Dersom kriteriene for sikring ikke er oppfylt gjelder de vanlige regnskapsreglene i regnskapsloven kapittel 5. Utgangspunktet er at laveste verdis prinsipp gjelder (høyeste verdis prinsipp for gjeld). Men for fordringer og gjeld i utenlandsk valuta skal en som følge av spesialbestemmelsen i rskl. § 5-9 bruke dagskurs. Enkelte finansielle instrumenter og varederivater skal dessuten vurderes til virkelig verdi etter rskl. § 5-8. Valutaterminkontrakt er et eksempel på et selvstendig finansielt instrument, nærmere bestemt et derivat. For derivater gjelder i utgangspunktet laveste verdis prinsipp, det vil si at en bare skal regnskapsføre urealiserte tap. Men valutaderivater anses som pengeposter i utenlandsk valuta, og skal regnskapsføres til virkelig verdi.

For valutaposter gjelder altså at både urealiserte gevinster og tap både på sikringsobjektet og sikringsinstrumentet skal regnskapsføres. Ved bruk av andre derivater må urealiserte tap på sikringsinstrumentet resultatføres, mens urealiserte gevinster ikke resultatføres.

Regnskapsføring av derivater når det ikke foreligger sikring

Regnskapsføring ved verdisikring

Det er to likestilte alternativer for regnskapsføring av verdisikring. Det ene alternativet er at både verdiendringer av sikringsinstrumentet og verdiendringer knyttet til den sikrede risikoen i sikringsobjektet resultatføres løpende. Hvis objektet er en kundefordring i utenlandsk valuta og sikringsinstrumentet er en valutaterminkontrakt, blir løsningen parallell til løsningen når det ikke er regnskapsmessig sikring, fordi valutaderivater anses som pengeposter. I dette tilfellet vil det derfor ikke være nødvendig med sikringsbokføring. I tillegg til balanseførte eiendeler og gjeld kan verdisikring brukes på for sikring av bindende avtaler. Dette er særlig aktuelt når en har inngått avtaler om kjøp eller salg av eiendeler i utenlandsk valuta. Om en velger løpende regnskapsføring av verdiendringer skal en i tillegg til derivatet regnskapsføre verdiendringen av kontrakten som skyldes endring i valutakurser. Det oppstår da en frittstående eiendel eller gjeldsforpliktelse som normalt vil være like stor som tilhørende derivat men med motsatt fortegn. Begge verdiendringene resultatføres.

To alternativer for regnskapsføring av verdisikring

Alternativ 1: Det ene alternativet er løpende regnskapsføring av alle verdiendringer

Verdisikring er også aktuelt når en sikrer fra fast til flytende rente. Vi tenker oss et selskapet som tar opp et lån på 100, fast rente. Selskapet ønsker ikke å være eksponert for verdiendringer på lånet som følge av renteendringer og anskaffer derfor samtidig en renteswap på tilsvarende beløp og med samme forfallstidspunkt som gjelden. Både gjelden og swapen har forfall om ett år. På tidspunktet for låneopptak har swapen en verdi på null, og bokføringen blir derfor enkelt og greit:

	Gjeld	Bank
Opptak gjeld	100	100

Etter et halv (30.06) år har markedsrenten falt, og verdien av gjelden øker til 110 ved at fastrenteavtalen er ugunstig for selskapet. Som følge av sikringsbokføring og valgt prinsipp om å regnskapsføre verdiendringer, blir verdiendringen som skyldes renteendringer regnskapsført. Samtidig har selskapet inngått en swapavtale som fullt ut nøytraliserer den regnskapsmessige effekten, og bokføringen blir dermed:

	Swap	Gjeld	Resultat
1) Verdiendring lån		10	10
2) Verdiendring swap	10		10

Etter ett år skal gjelden innfris og swapen realiseres samtidig. På dette tidspunktet har markedsrenten steget noe fra juni, men ikke tilbake til nivået fra opptakstidspunktet. Gjeldens verdi er nå 105 (redusert med 5 fra 30.06), bokføringen blir da samlet sett:

	Swap	Gjeld	Resultat	Bank
1) Verdiendring lån		5	5	
2) Verdiendring swap	5		5	
3) Oppgjør swap	5			5
4) Gjeld innfris		105	5	105

Alternativ 2: Det andre alternativet er at verdiendringer på sikringsinstrumentet ikke regnskapsføres før det realiseres

Det andre alternativet innebærer at verdiendringer på sikringsinstrumentet ikke regnskapsføres før sikringsinstrumentet realiseres, og at sikringsobjektet balanseføres til den verdien som reflekterer effekten av sikringen. Med tall-eksempelet over, hvor swapen fullt ut sikrer gjelden, vil gjelden derfor bli stående med 100 i balansen til oppgjør. Her blir det altså ingen løpende resultatføring av hverken sikringsobjektet eller sikringsinstrumentet, akkumulerte verdiendringer for begge resultatføres da sikringsinstrumentet realiseres.

Ved kontantstrømsikring regnskapsføres ikke sikringsobjektet

Regnskapsføring ved kontantstrømsikring

Sikringsobjektet ved kontantstrømsikring er en framtidig kontantstrøm. Det kan enten være en forventet kontantstrøm eller en kontraktsfestet kontantstrøm. For kontraktsfestede kontantstrømmer kan en velge mellom bruk av kontantstrømsikring og verdisikring. Ved bruk av kontantstrømsikring skal ikke effektene av mulige variasjoner i fremtidig kontantstrøm som følge av eksempelvis valutændringer regnskapsføres. Dermed er det bare spørsmål om regnskapsføring av sikringsinstrumentet, ofte en valutaterminkontrakt. Her er det også to alternativer.

Alternativ 1: Det ene alternativet er å unnlate regnskapsføring av verdiendringer på sikringsinstrumentet

Det ene alternativet er å unnlate regnskapsføring av verdiendringer på sikringsinstrumentet (for eksempel valutaterminkontrakten), slik som det har vært vanlig i Norge. Da skjer altså ingen løpende regnskapsføring, alt holdes tilbake til tidspunktet/tidspunktene hvor kontantstrømmene til sikringsobjektet påvirker resultatet.

Alternativ 2: Det andre alternativet er å balanseføre sikringsinstrumentet til verdien på balansetidspunktet

Det andre alternativet er å balanseføre sikringsinstrumentet til verdien på balansetidspunktet. Verdiendringen skal derimot ikke resultatføres, da det ikke har skjedd noen regnskapsføring av sikringsobjektet (kontantstrømmen). For å unngå den resultatmessige "mismatch" man ville fått ved resultatføring, skal derfor verdiendringen føres direkte mot egenkapitalen i dette alternativet (avvik fra kongruensprinsippet). I den senere perioden når kontantstrømmen realiseres, skal det beløpet som ble ført direkte mot egenkapitalen, føres ut av egenkapitalen

igjen (nytt avvik fra kongruensprinsippet) og resultatføres. Periodiseringen over resultatregnskapet avhenger av hvordan det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet. Ofte vil dette være et tidligere tidspunkt enn når kontantene faktisk mottas. Vi nevner for øvrig at egenkapitalvirkningen blir redusert med tilhørende utsatt skatt når poster føres mot egenkapitalen.

Vi tenker oss et selskap som med stor sannsynlighet skal foreta et salg til 100 USD om 6 måneder. Selskapet ønsker å sikre kursrisikoen og inngår en forwardkontrakt med salg av USD om 6 måneder. Kurs på NOK/USD er 7 ved inngåelse av forwardkontrakten, og forwardkursen settes også til 7. Etter tre måneder har kursen endret seg til NOK/USD 8, og bokføringen blir:

	Derivat	Egenkapital	Resultat
1) Verdiendring derivat	100	100	

På salgstidspunktet, da forwardkontrakten gjøres opp, har kursen endret seg til NOK/USD 7,5. Bokføringen blir da:

	Derivat	Egenkapital	Resultat	Bank
1) Verdiendring derivat	50	50		
2) Resultatføring akkumulert gevinst derivat		50	50	
3) Oppgjør av derivat	50			50

Her føres først urealisert verdiendring på derivatet på 50, som tilsvarer verdiendring fra kurs NOK/USD 8 etter 3 måneder til NOK/USD 7,5 etter 6 måneder. Deretter føres akkumulert gevinst på derivatet ut av egenkapitalen og inn i resultatet. Den siste føringen er oppgjør av selve derivate

Prinsippene må velges konsistent fra år til år

Valg av prinsipp

Det alternativet en velger, er valg av prinsipp, og må brukes konsistent fra år til år. Vi har ovenfor nevnt to alternativer for verdisikring, og to alternativer for kontantstrømsikring. Tabellen nedenfor viser hvilke kombinasjoner som er tillatt etter NRS 18. Tabellen gir samtidig en oversikt over den regnskapsmessige behandlingen som vi har beskrevet ovenfor.

Verdisikring	Alternativ 1	Alternativ 2A	Alternativ 2B
Sikringsinstrument	Balanseføres til virkelig verdi	Balanseføres til virkelig verdi	Verdiendring regnskapsføres ikke
Sikringsobjekt	Balanseført verdi justeres for endring i virkelig verdi av sikret risiko i sikringsperioden	Balanseført verdi justeres for endring i virkelig verdi av sikret risiko i sikringsperioden	Balanseføres til den verdien som reflekterer sikringen
Kontantstrømsikring			
Sikringsinstrument	Balanseføres til virkelig verdi	Verdiendringen regnskapsføres ikke	Verdiendringen regnskapsføres ikke
Sikringsobjekt	Ingen endret regnskapsføring av sikringsobjektet som følge av sikringsbokføringen	Ingen endret regnskapsføring av sikringsobjektet som følge av sikringsbokføringen	Ingen endret regnskapsføring av sikringsobjektet som følge av sikringsbokføringen

Den regnskapsmessige sikringen opphører når forutsetningene for sikringen opphører

Opphør av sikring

Den regnskapsmessige sikringen må opphøre når forutsetningene for sikringen bortfaller. Sikringsobjektet og sikringsinstrumentet må da regnskapsføres etter vurderingsreglene i regnskapsloven kapittel 5. Det er balanseført verdi av sikringsobjekt og sikringsinstrument på det tidspunktet som den regnskapsmessige sikringen opphører som vil være ny anskaffelseskost.

Når verdiendringer på sikringsinstrumentet er ført midlertidig mot egenkapitalen eller når regnskapsføringen er utsatt skal de akkumulerte verdiendringene resultatføres. Dette skal skje umiddelbart hvis sikringsobjektet er solgt eller sikringsobjektet ikke lenger forventes å ville inntreffe (ved kontantstrømsikring). Ved manglende effektivitet eller frivillig opphør av sikringen skal føringen skje på det tidspunktet det tidligere sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet.

Noteopplysninger

Det følger av regnskapsloven § 7-2 at det skal gis opplysninger om og begrunnelse for sikringsvurderingen. I regnskapsstandarden er det tatt inn en rekke spesifikke notekrav.



8

Inntektsføring

Inntekt skal resultatføres når den er opptjent, vanligvis på transaksjonstidspunktet

Opptjeningsprinsippet

Etter regnskapsloven skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Utgangspunktet i vårt transaksjonsbaserte historisk kostregnskap er at opptjeningen sammenfaller med transaksjonstidspunktet. Opptjeningsprinsippet innebærer likevel at inntektsføringen skal skje tidligere (framskutt inntektsføring) eller senere (utsatt inntektsføring) i enkelte situasjoner. Løpende avregningsmetode for tilvirkningskontrakter (hvor overlevering ikke skjer løpende) er et eksempel på framskutt inntektsføring. En tjeneste som er inkludert i salgsprisen for et produkt og som utføres på et senere tidspunkt, for eksempel tre års service inkludert i kampanjeprisen for en bil, er et eksempel på utsatt inntektsføring (selv om transaksjonen strengt tatt ikke har funnet sted for servicedelen).

Opptjeningsprinsippet innebærer også at markedsverdi benyttes for enkelte investeringer og pengeposter i utenlandsk valuta. Dette er eksempler på det som kalles verdibasert inntekt. Inntekten anses opptjent selv om den ikke er realisert, fordi den lett kan realiseres i et effektivt marked.

Betalingsbetingelsene kan være avgjørende for regnskapsmessig salgspris

Transaksjonspris

Vi minner også om transaksjonsprinsippet i denne sammenheng, som bestemmer at det er virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn. Det vil derfor være nødvendig å skille ut en finansieringskomponent i tilfeller av forskudds- eller etterskuddsbetaling, dersom effekten av slike betalingsordninger blir vesentlig. Ved en forskuddsbetaling vil en del av betalingen reelt sett være et lån fra kjøper til selger, og omvendt ved etterskuddsbetaling. Selv om effekten skulle være helt ubetydelig for hver enkelt transaksjon, kan effektene av alle transaksjoner samlet sett gjennom året likevel kunne bli vesentlig for regnskapet.

Transaksjonstidspunktet er opptjeningstidspunktet ved varesalg

Salg av varer

For varer er det leveringstidspunktet som er opptjeningstidspunktet. En varetransaksjon anses å være gjennomført når både risiko og kontroll i hovedsak er overført fra selgeren til kjøperen. Risiko defineres som eiendelens gevinst-/tapspotensial. Kontroll defineres som beslutningsmyndighet og råderett. Som hovedregel vil det kjøpsrettslige leveringstidspunktet legges til grunn for inntektsføringen, men det er en forutsetning at både salgsinntekten (vederlaget) og eventuelle gjenværende kostnader kan fastsettes med rimelig grad av sikkerhet. Opptjeningsprinsippet etterleves derimot ikke dersom man ukritisk legger tidspunkt for fysisk levering til grunn. Det avgjørende for resultatføringen er hvilke leveringsbetingelser partene har avtalt. I de tilfeller hvor det går en lengre periode fra varen er produsert og frem til fysisk overlevering til kunde, vil det være nødvendig å fastslå hvorvidt det er selger eller kjøper som har risiko og kontroll over varene til enhver tid. Det vil være avtalens leveringsbetingelser som

avgjør når selger kan inntektsføre salget. Internasjonalt opereres det med 11 ulike leveringsbetingelser (anerkjent av International Chamber of Commerce). Tidspunkt for når levering anses å ha skjedd kan avvike betydelig fra det tidligste tidspunktet (ExWorks - risikoovergang ved det tidspunkt varen er ferdig produsert) og til det seneste tidspunktet (Delivered Duty Paid - risikoovergang ved fysisk overlevering til kunde).

Det kan virke banalt, men samtidig helt sentralt, at foretaket kjenner sine egne leveringsbetingelser og hva som er gjeldende for hvert respektive salg, for at inntektsføringen skal bli korrekt. Hvilke betingelser som gjelder for salg, og når en vare er å anse overført fra foretaket til kundene, er også nyttig informasjon til brukerne av regnskapet. En nærmere definisjon av leveringstidspunktet i note vil derfor være veldig nyttig.

Returrett

Hvis kjøperen har returrett på en vare, er utgangspunktet at inntekten ikke er opptjent før kjøperen har akseptert de leverte varene, eller tidsfristen for retur har gått ut. Dersom varesalget består av et stort antall ensartede transaksjoner og det kan gjøres et pålitelig estimat (for eksempel basert på erfaringstall) for andelen av leveranser som forventes returnert innen fristen, kan en likevel anse risiko og kontroll som overført for de varene man estimerer at ikke vil bli returnert innen fristens utløp. Inntekt på varene man forventer at blir returnert føres som uopptjent inntekt.

Salg med forutsetning om kjøpers aksept

Ved salg av for eksempel IT-utstyr og programvare samlet kan det være en forutsetning at programvaren fungerer for at kunden skal akseptere totalleveransen. I så fall kan ikke salgssummen for IT-utstyret resultatføres som inntekt før kunden har akseptert leveransen av programvaren. Dette er en transaksjon med to elementer, men transaksjonstidspunktet er sammenfallende for de to elementene.

Transaksjonstidspunktet og opptjeningstidspunktet for tjenester

Salg av tjenester

Overføring av risiko og kontroll er et mindre intuitivt kriterium for transaksjonstidspunktet ved salg av tjenester. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunktet der selgeren får rett på vederlag. Opptjeningstidspunktet kan aldri være før transaksjonstidspunktet, men det kan være på et senere tidspunkt. Når opptjeningen skjer senere må den delen av inntekten som ikke er opptjent føres som uopptjent inntekt i balansen.

Inntekt ved salg av tjenester blir normalt opptjent løpende, i takt med tjenestene som utføres. Dersom vederlaget er betinget av en bestemt hendelse/milepæl, vil inntekten derimot ikke være opptjent før hendelsen har inntrådt/milepælen nådd. Det gjelder for eksempel megleres provisjon ved salg av eiendom, der provisjonen først kan anses opptjent når salget har funnet sted. Dette gjelder selv om megleren har pålitelige erfaringstall for hvor stor andel som virkelig blir solgt av de eiendommene som tas inn for salg.

Prinsipal eller agent

Prinsipal eller agent

Å definere hvorvidt selger er prinsipal eller agent er avgjørende for om inntekten som resultatføres skal være brutto eller netto. En prinsipal er en som leverer en definert ytelse vedkommende kontrollerer (vare eller tjeneste) til en kjøper, mens en agent utfører en tjeneste i å formidle et salg av den definerte ytelse mellom to parter. Prinsipal inntektsfører det brutto vederlag kjøper yter, mens agent inntektsfører netto sin provisjon for tjenesten ved å tilrettelegge for salget.

Et enkelt eksempel på dette er en eiendomsmegler. Megleren selger en bolig, men boligen er annen persons eiendom. Megler vil derfor ikke inntektsføre det vederlag kjøper betaler for boligen, men kun den provisjon som er avtalt med selger for jobben. Ved eksempelet eiendomsmegler er vurderingen av prinsipal/agent relativt enkel. Dette er derimot ikke alltid tilfellet, men utfallet av en slik vurdering vil kunne ha vesentlig betydning for hvilket beløp som inntektsføres. En rekke momenter kan være relevante for å avgjøre om de faktiske forhold tilsier det ene eller andre, men noen typiske vil være om du:

- Har frihet til å fastsette pris
- Har frihet til å endre produktet
- Sitter på kredittrisiko
- Har varelagerisiko
- Kan delta i design av produktet

Etter en samlet vurdering av alle faktiske forhold avgjøres om du har kontroll over den ytelse som leveres sluttbruker, og dermed om du er prinsipal eller agent.

Enkelte utvalgte problemstillinger

NRS(V) Regnskapsføring av inntekt inneholder innledningsvis en teoretisk framstilling, mens den siste delen av veiledningen gir en rekke eksempler på løsninger i ulike situasjoner. Nedenfor gjengir vi noen av problemstillingene fra veiledningen samt enkelte andre problemstillinger vi finner verdt å nevne.

Det er en rekke utfordrende problemstillinger knyttet til inntektsføring. Internasjonalt er området i stadig utvikling. For mange problemstillinger kan det være vanskelig å gi klare svar på hva som er "riktig" eller "riktigst" løsning. Det vil derfor være nødvendig med tilbørlig bruk av skjønn ved resultatføring av inntekt, og således er det viktig å forklare foretakets inntektsføringsprinsipper på en konkret måte i note til regnskapet.

Insentivordninger

Bonus-/lojalitetsprogrammer

Det finnes en rekke ulike insentivordninger som for eksempel gavesjekker eller lojalitetsprogrammer (som bonuspoeng). Ved slike ordninger inkluderer det mottatte vederlaget også kompensasjon for en fremtidig levering fra selger, og skal således føres opp som uopptjent inntekt. Den delen av salgsprisen som knytter seg til insentivene, kan først inntektsføres og sammenstilles med kostnadene når kunden benytter seg av ordningen eller forpliktelsen faller bort. Utgangspunktet er at hvis verdien av insentivordningen for eksempel utgjør 20 % av salgssummen, utsettes resultatføringen av 20 % av vederlaget fram til kunden benytter seg av muligheten, eller når retten til bruk faller vekk. Slike insentivordninger blir sjelden benyttet fullt ut av kundene. Hvis det foreligger pålitelige erfaringstall om at for eksempel bare halvparten av ordningens verdi vil bli brukt, kan utsatt resultatføring begrenses til den andel som erfaringsmessig vil bli brukt (i vårt eksempel 10 %).

Alminnelige garantiutgifter

Garantiansvar

Alminnelige garantiarbeider anses ikke som en selvstendig ytelse. Ved salget skal derfor inntekten resultatføres fullt ut. Garantiutgiftene representerer en kostnad for selgeren, og skal i samsvar med sammenstillingsprinsippet regnskapsføres i samme periode som den tilhørende inntekten, dvs. at en må foreta avsetning til garantiansvar i salgsåret. Oftest varer et garantiansvar i flere år. Det må derfor lages et nytt estimat ved hver regnskapsavslutning, og endringene må resultatføres.

Avtale om utvidet garantiansvar og andre sammensatte ytelser

Selger og kjøper kan avtale et garantiansvar som går utover alminnelige ansvarsrammer. En slik utvidet garanti er en selvstendig ytelse. Det betyr at i det mottatte vederlaget skal man separere ut og regnskapsføres som uopptjent inntekt den andel som gjelder garantiavtalen, og resultatføre denne i takt med at garantiarbeidene utføres og kostnadene påløper.

Andre eksempler på sammensatte ytelser, hvor regnskapsmessig behandling blir tilsvarende som skissert over, kan være salg av en vare med "inkludert" service-avtale, mobiltelefon med abonnement, pc med programvare for en gitt periode, og tilsvarende.

Forskudds- og etterskuddsbetaling

Som tidligere beskrevet må man skille ut en finansieringskomponent dersom effekt av forskudds- eller etterskuddsbetaling er vesentlig for regnskapet.

Dersom selger mottar 100 i dag for en vare som leveres om 3 år, har kjøper i realiteten lånefinansiert selgers virksomhet for denne 3-års perioden. Vederlag for salg av varen må derfor beregnes ved å finne fremtidsverdi om 3 år av 100 i dag. Dette vil være et lavere beløp som følge av inflasjon, eksempelvis 95. Differansen på 5 vil derfor være en rentekostnad for selger, som periodiseres over perioden frem til levering. Ved etterskuddsbetaling vil situasjonen bli motsatt, der differansen mellom nåverdi av vederlaget og kundens senere betaling er renteinntekt på kreditt ytet til kjøper. Denne kreditten periodiseres frem til betaling.

Tilvirkningskontrakter

I en del tilfeller kan perioden fra produksjonsstart til overlevering av en vare, tilvirkningstiden, være lang. Dersom salgspris inntektsføres ved overlevering i slike tilfeller vil ikke regnskapet gjenspeile den faktiske aktiviteten i selskapet gjennom tilvirkningsperioden. Denne type kontrakter betegnes tilvirkningskontrakter eller anleggskontrakter under god norsk regnskapsskikk og reguleres av NRS 2 Anleggskontrakter. Regnskapslovens § 5-12 bruker betegnelsen "tilvirkningskontrakter" mens standarden bruker "anleggskontrakter". Vi vil benevne disse for tilvirkningskontrakter for å løsrive regelsettet fra bygg- og anleggsvirksomhet og understreke at vi her snakker om alle typer prosjekter med lang tilvirkningstid.

Denne type kontrakter skal andre enn små foretak regnskapsføre etter såkalt løpende avregnings metode, som innebærer at inntekt resultatføres løpende gjennom produksjonsperioden og sammenstilles med kostnader som påløper. Med dette vil selskapets aktivitetsnivå bli reflektert i regnskapet underveis i prosjektet. Dersom det er knyttet stor usikkerhet til hvilken margin (fortjeneste) selskapet vil klare å realisere på prosjektet, skal løpende avregning uten fortjeneste anvendes. Hele fortjenesten vil da blir resultatført ved overlevering. Dersom selskapet ser at kontrakten går med tap, skal derimot tapet resultatføres umiddelbart, jfr. Regnskapslovens forsiktighetsprinsipp (§ 4-1). Den inntekt som resultatføres underveis skal reflektere fremdriften i prosjektet. Her må selskapet gjøre en konkret vurdering og anvende den metode som er mest presis. Det vanligste i praksis er å benytte påløpte kostnader som andel av forventede totale prosjektkostnader som mål på fremdrift, men denne metoden forutsetter at påløpte kostnader er reflekterer fremdriften på en presis måte.

Små foretak kan velge fullført kontrakts metode jfr. Regnskapslovens § 5-12. Ved fullført kontrakts metode vil ingen del av kontrakten bli inntektsført før levering til kunde, og kostnader som påløper underveis i prosjektet blir balanseført som varelager.

Gjeldsettergivelse

Hva som er korrekt regnskapsføring av en gjeldsettergivelse avhenger av bakgrunn/årsak for ettergivelsen. Dersom debtors gjeld ettergis som følge av manglende betalingsevne, vil beløpet som ettergis føres direkte mot egenkapitalen og ikke i resultatregnskapet. Dersom ettergivelsen knytter seg til tvist ved et vare-/tjenestesalg, vil ettergivelsen reelt sett redusere virkelig verdi av vederlaget, og vil derfor redusere kostpris for kjøper og tilsvarende inntekt for selger. Ettergivelse ved konvertering av gjeld vil føres direkte mot egenkapitalen og blir dermed innskutt kapital.



9

Offentlig støtte

Offentlig støtte kan omfatte en rekke ulike ordninger der et foretak mottar ulike typer overføringer direkte fra det offentlige. Som hovedregel stilles det visse krav til foretaket for å kunne motta støtte, som enten må være oppfylt på et gitt tidspunkt eller over et avgrenset tidsrom. NRS 4 Offentlige tilskudd definerer slike ordninger som tilskudd, og skiller dette fra rene gaveoverføringer. Standardens prinsipielle utgangspunkt er at et tilskudd skal resultatføres sammen med kostnadene det er ment å redusere, eller inntektene det er ment å øke. Samtidig er det også en forutsetning at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for å motta tilskuddet er eller vil bli oppfylt. Hvorvidt tilskuddet er utbetalt eller ikke har i denne sammenhengen ikke avgjørende betydning.

Hvordan et konkret tilskudd skal behandles regnskapsmessig vil kunne variere betydelig fra ordning til ordning. NRS 4 skiller prinsipielt mellom investerings-tilskudd og driftstilskudd, avhengig av om aktivitetene tilskuddet knytter seg til skaper en eiendel for foretaket eller ikke. Der tilskuddet er knyttet til en eiendel er det naturlig at tilskuddet resultatføres i takt med avskrivningen av eiendelen. For slike tilskudd er standardens hovedregel at tilskuddet balanseføres som uopptjent inntekt når det mottas, og deretter resultatføres som annen driftsinntekt over samme tidsperiode som eiendelen avskrives. Samtidig åpnes det også opp for å velge en nettobetraktning – slik at tilskuddet føres til reduksjon av anskaffelseskost på eiendelen, og tilsvarende lavere avskrivninger.

Driftstilskudd omfatter på sin side slike tilskudd som må sies å stå i sammenheng med løpende driftskostnader. Dette kan for eksempel være ulike lønnstilskudd for læringer, ansatte med kronisk sykdom eller andre utfordringer. For slike ordninger vil det ofte være hensiktsmessig å presentere tilskuddet som reduksjon av de tilhørende kostnadene. Samtidig kan driftstilskudd også omfatte tilskudd som gis i tilfeller der driften er ønskelig fra et samfunnsperspektiv, men hvor inntektspotensialet ikke er tilstrekkelig. I slike tilfeller vil det ofte være mer passende å presentere brutto – slik at tilskuddet vises som annen driftsinntekt.

Ettersom det finnes et stort antall ulike tilskuddsordninger med til dels svært ulike formål og vilkår, er det viktig at regnskapsføringen alltid baseres på en konkret vurdering av den aktuelle ordningen og formålet bak denne. Selv om NRS 4 ofte gir stort rom for valg og tolkning, er det avgjørende at regnskapsføringen best mulig reflekterer realitetene bak det aktuelle tilskuddet. Avhengig av vesentlighet bør det gis tilstrekkelige noteopplysninger til å forstå vurderingene som er gjort rundt regnskapsføringen av tilskuddene. Dersom offentlige tilskudd føres netto, og dermed ikke fremgår direkte av resultat eller balanse, er det spesielt viktig at tilskuddsbeløpet opplyses i note.

SkatteFUNN

Usikkerheten knyttet til fremtidig inntjeningspotensial kan ofte gjøre det vanskelig for et foretak å “regne hjem” investeringer i forsknings- og utviklingsaktiviteter. Basert på en tanke om at samfunnet som helhet er tjent med at slike investeringer likevel foretas er SkatteFUNN utformet for å gi foretakene et ekstra insentiv til å ta på seg slike utgifter. Foretak som har fått søknad om tilskudd godkjent hos Norges forskningsråd mottar tilskuddet gjennom reduksjon av fastsatt (betalbar) skatt, eller alternativt som kontant utbetaling. Forutsetningen for å få søknaden godkjent er at man har et kvalifiserende prosjekt og oppfyller visse krav til rapportering rundt dette.

Regnskapsføringen av tilskuddet avhenger av hvordan det kvalifiserende prosjektet behandles. Forsknings- og utviklingsaktiviteter gir opphav til immaterielle eiendeler som i mange tilfeller vil oppfylle vilkårene for balanseføring. Den regnskapsmessige behandlingen av immaterielle eiendeler er nærmere omtalt i eget kapittel. Dersom prosjektet balanseføres skal tilhørende SkatteFUNN behandles som et investeringstilskudd. Om prosjektet derimot ikke balanseføres vil det normalt være mest hensiktsmessig å føre tilskuddet som kostnadsreduksjon. Tilskuddet fordeles da forholdsmessig på de ulike kostnadslinjene i resultatregnskapet basert på relativ fordeling av periodens samlede kostnader knyttet til prosjektet.

Kompensasjonsordningen for næringslivet

Kompensasjonsordningen ble innført som et tiltak for å begrense de økonomiske konsekvensene av smitteverntiltakene som ble iverksatt som følge av Covid-19 pandemien våren 2020. Formålet med ordningen er å hindre at ellers levedyktige foretak skal gå konkurs som følge av krisen som pandemien har medført. I korte trekk innebærer ordningen at foretak med betydelig omsetningsfall kan kompenseres for dette i perioden smitteverntiltakene vedvarer. Størrelsen på tilskuddet er basert på foretakets faste, uunngåelige kostnader i søknadsperioden.

Det følger direkte av formålet med ordningen at tilskuddet gis for å dekke løpende kostnader, og et av vilkårene for å motta dette er at foretaket unnlater å avvikle virksomheten. Ordningen utgjør således et driftstilskudd som resultatføres i perioden det er innvilget for. Ettersom tilskuddet er av midlertidig karakter og primært knytter seg til bortfall av omsetning vil det etter vår oppfatning være mest hensiktsmessig å presentere tilskuddet brutto, som annen driftsinntekt.

10

Sammenstillings- prinsippet

Sammenstillingsprinsippet tilsier at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Det er i praksis ofte vanskelig å si hvor langt sammenstillingsprinsippet går.

Bruk av sammenstillingsprinsippet kan i enkelte tilfeller føre til at "andre fordringer" i balansen inkluderer poster som ikke representerer noen form for tilgodehavende på en tredje part, verken i form av pengeoppgjør eller leveranse av en vare eller tjeneste. Et eksempel på dette er mindreinntekt for nettselskaper i energisektoren. Der inntektsføres den tillatte inntektsrammen for året, og eventuell manglende fakturering periodiseres som en rett til fremtidig fakturering. Retten er knyttet til de som skal ha strøm levert i neste periode, og er ikke spesifisert. Et annet eksempel på utstrekningen av sammenstillingsprinsippet er periodisering av markedsføringsutgifter. Hovedregelen er at markedsføringsutgifter kostnadsføres når de er påløpt. Dersom et selskap benytter TV-reklame kan utgiftene ved utarbeidelsen av reklamefilmen være påløpt i én periode, mens reklamen sendes i neste periode. En normal forståelse av forskuddsbetalte kostnader er at selskapet har hatt en utgift hvor leveransen fra motparten kommer på et senere tidspunkt (typisk husleie, forsikring osv). Men i dette tilfellet er tjenestene ved å utarbeide reklamefilmen allerede levert. Det er med andre ord ingen som skylder selskapet noen tjenester knyttet til katalogene. Likevel vil mange mene at det er i tråd med sammenstillingsprinsippet å balanseføre utgiftene til reklamefilmen, slik at de kostnadsføres sammen med inntektene fra salget i neste periode når reklamefilmen vises for publikum. Så lenge reklamefilmen ikke er sendt, er den under selskapets kontroll, hvilket peker i retning av at en har en eiendel. En bør likevel være svært varsom med å balanseføre markedsføringsutgifter, da det vanligvis ikke kan dokumenteres at utgiftene representerer en sannsynlig økonomisk fordel for selskapet.

Det finnes en rekke eksempler på utgifter som verken representerer noe driftsmiddel (varig driftsmiddel eller immateriell eiendel) eller er en fordring på en tredje part, men som likevel har en forventet positiv effekt på inntjeningen i framtidige perioder. Et eksempel kan være en eiendomsaktør som betaler en megler et honorar for å skaffe leietakere. Etter en sammenstillingstankegang kan det virke logisk å periodisere honoraret som en kostnad over leiekontraktens lengde. Dette er imidlertid en salgs-/ markedsføringsutgift, som etter vår oppfatning neppe kan balanseføres. Bare direkte kostnader knyttet til å inngå leiekontrakten kan fordeles over leieperioden.

Et annet eksempel er et selskap som bruker betydelige beløp på å gjennomføre en rekrutteringsprosess. Her er det etter vår oppfatning opplagt at utgiftene ikke kan balanseføres. På samme måte som en ikke kan balanseføre utgifter til kompetanseheving hos de ansatte selv om det gjøres for å gi framtidige inntekter kan heller ikke utgifter til å rekruttere ansatte balanseføres. Generelt bør en være meget varsom med å balanseføre utgifter med henvisning til sammenstillingsprinsippet når utgiften ikke representerer en eiendel.

Som nevnt i kapitlet om inntektsføring kan ikke en inntekt som er avhengig av en bestemt hendelse skje før denne hendelsen inntreffer, for eksempel en eiendomsmeglers honorar. Spørsmålet blir da om megleren i stedet kan periodisere utgifter som er knyttet til de framtidige salgene, typisk direkte lønnsutgifter medgått per 31.12 i forbindelse med de eiendommene som er til salgs på dette tidspunktet. Så vidt vi er kjent med, er praksis uensartet. Etter vår oppfatning er det neppe korrekt å periodisere slike utgifter.



11

Brutto-/nettorapportering

Økonomisk risiko for og kontroll med varene/tjenestene avgjør brutto-/nettopspørsmålet

Bruttoføring av salg og vareforbruk, eller nettoføring av provisjon/kommisjon på det samme salget, gir samme måling av nettoresultatet. Men det kan likevel ha betydning for vurderingen av et selskap om det foretas brutto- eller nettoføring. Det som er avgjørende for om det skal foretas brutto- eller nettoføring, er om selskapet på noe tidspunkt har den økonomiske risikoen for, og kontrollen med vare- eller tjenesteleveransene. Hvis selskapet ikke er eksponert for risiko og har kontroll, er den økonomiske realiteten at virksomheten bare er en formidler for tredjemann. Dette kan gjelde selv om selskapet har kredittrisikoen. Da skal vareutgiften føres til reduksjon av det fakturerte beløp for å komme fram til salgsinntekten for foretaket, selv om balansetallene for kundefordringer og leverandørgjeld er knyttet til bruttotallene. For at en bruker skal kunne se sammenhengen mellom resultat- og balansetallene kan “faneparagrafen” om noter tilsi at bruttobeløpene vises i note. Opptjeningsprinsippet bestemmer hvor mye av provisjonen (kommisjonen/marginen) som kan inntektsføres. Problemstillingen er stadig mer aktuell, blant annet for internetthandel, men også for andre og mer tradisjonelle bransjer, for eksempel reisebyråer som i regelen opererer som agenter for reiseleverandørene.

Forhold som alene eller sammen med andre kan indikere at selger skal regnskapsføre brutto inntekt er i følge NRS (V) Regnskapsføring av inntekt at:

- Selgeren er eller fremstår som hovedansvarlig overfor kundene i forhold til leveranse av varen og/eller tjenesten, 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 varelagerisikoen (risiko for skade, ukurans eller prisendring).
- Selgeren kan i stor grad bestemme pris, herunder tilleggsytelser.
- Selgeren har kredittrisikoen.

Et forhold som kan indikere at selgeren opptrer som agent er at inntekten er forhåndsdefinert, enten som et fast beløp per salg eller som en fast prosentandel av fakturert beløp. Selgeren har da ikke noe risiko knyttet til marginen.

Nettorapportering hvis opptjeningen ikke er en del av varekretsløpet

I en del situasjoner der selskapet har opptjent et bruttobeløp, skal det likevel foretas nettorapportering. Det gjelder i de tilfellene der opptjeningen ikke er en del av varekretsløpet, som for eksempel gevinst/tap ved salg av aksjer eller driftsmidler.

Særavgifter byr på utfordringer

Særavgifter

En annen problemstilling er i hvilken grad enkelte særavgifter skal anses å være innkreving på vegne av staten som presenteres netto eller inkluderes i brutto-omsetningen (sukkeravgift, drivstoffavgift etc.). Det sentrale spørsmålet er om selskapet må betale avgiften, selv om varen går tapt, eller det ikke mottas oppgjør for varen. I den grad selskapet har denne typen risiko skal normalt avgiften inngå i salgsinntekten og vises som en driftskostnad.



12

Nedskrivning

Regnskapsreglene om nedskrivning av anleggsmidler

Ifølge regnskapsloven skal anleggsmidler nedskrives dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført beløp og verdifallet ikke forventes å være forbigående. Ytterligere veiledning er gitt i NRS(F) Nedskrivning, som i det vesentligste samsvarer med den internasjonale regnskapsstandarden IAS 36. Ettersom goodwill og immaterielle eiendeler med ubestemt levetid ikke skal avskrives etter IFRS, krever IAS 36 at slike eiendeler testes for verdifall årlig. Etter NRS(F) Nedskrivning kreves bare en slik test når det foreligger indikasjoner på verdifall. Beskrivelsen nedenfor baseres på den norske regnskapsstandarden, men vi kommenterer også enkelte forskjeller mot IAS 36.

Anvendelsesområde

Regnskapsstandarden omfatter nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler (unntatt utsatt skattefordel), investeringer i datterselskap, felleskontrollert virksomhet og tilknyttet selskap, inkludert langsiktige lån til slike selskaper som må anses å være en del av investeringen. Standarden gjelder ikke andre finansielle anleggsmidler. Små foretak må følge de samme reglene som øvrige foretak.

Nedskrivningsprosedyren

Nedskrivningsprosedyren kan beskrives i fem trinn:

Trinn 1

Trinn 1 er en vurdering av om nedskrivning er aktuelt ved å se om det foreligger indikatorer på verdifall. Eksempler på slike indikatorer er blant annet fall i markedsverdier eller forventede dekningsbidrag, teknologisk utvikling, fysisk skade på driftsmidlet eller at markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn den bokførte egenkapitalen. Listen i standarden er ikke uttømmende; enhver virksomhet må foreta en subjektiv bedømmelse av om det foreligger en indikator. Hvis det ikke foreligger indikatorer plikter en ikke å foreta ytterligere nedskrivningsvurdering.

Ved indikasjoner på verdifall plikter foretaket å undersøke om verdien av anleggsmidlene har falt. Hvis en bedømmer verdifall i forhold til den virkelige verdien av eiendelene ved forrige årsskifte, skal det lite til før en får utslag på en indikator. Men mange av eiendelene vil ofte ikke være balanseført i det hele tatt (for eksempel egenutviklet goodwill), og for andre eiendeler har den balanseførte verdien i mange tilfeller ligget langt under virkelig verdi (for eksempel eiendommer som ble kjøpt for mange år siden). I og med at det først er aktuelt med nedskrivning når virkelig verdi synker under balanseført beløp, bør det i første

Standarden omfatter alle anleggsmidler unntatt enkelte finansielle anleggsmidler

Nedskrivningsprosedyre i fem trinn

Trinn 1: En må først se om det er en indikator på verdifall

I mange tilfeller kan det være tilstrekkelig med en enkel nedskrivningstest

omgang kunne gjøres et enkelt estimat på virkelig verdi. Hvis dette estimatet ikke klart viser at virkelig verdi er høyere enn balanseført verdi, må den virkelige verdien beregnes på en grundigere måte. Den virkelige verdien er i standarden definert som det gjenvinnbare beløpet ("recoverable amount"). Dette krever tre nye trinn, før nedskrivningen foretas i trinn 5.

Framgangsmåte når en enkel nedskrivningstest ikke er tilstrekkelig

- **Trinn 2** - Fastslå hvilke anleggsmidler som berøres og hvor nedskrivning må vurderes. Dette benevnes vurderingsenheten, og en må beregne gjenvinnbart beløp for denne enheten.
- **Trinn 3** - Allokering av goodwill og andre eiendeler som er felles for flere vurderingsenheter til den enheten som skal vurderes for nedskrivning.
- **Trinn 4** - Beregning av gjenvinnbart beløp. Dette er høyeste beløp av salgsverdien og bruksverdien av vurderingsenheten. Begge verdier må i utgangspunktet beregnes, men hvis den første verdien som beregnes er høyere enn balanseført verdi, er det ikke nødvendig å beregne den andre verdien.
- **Trinn 5** - Gjennomføring av nedskrivning. Hvis gjenvinnbart beløp, dvs. både salgsverdi og bruksverdi, er lavere enn balanseført beløp må det foretas nedskrivning. Først skal en skrive ned goodwill, deretter nedskrives andre anleggsmidler i vurderingsenheten proporsjonalt. Hvis grunnlaget for nedskrivning senere faller bort, skal nedskrivningen reverseres (men ikke nedskrivning på goodwill).

Vi vil beskrive de enkelte trinnene noe nærmere.

Trinn 2: Vurderingsenheten er laveste nivå med uavhengige inngående kontantstrømmer

Trinn 2 - Vurderingsenheten (kontantgenererende enhet)

Måling av verdifall og gjennomføring av eventuell nedskrivning skal skje for den såkalte vurderingsenheten. Vurderingsenheten er det laveste nivå i foretaket der det kan identifiseres en uavhengig inngående kontantstrøm. Noen ganger kan det være ett enkelt anleggsmiddel, for eksempel en utleieeiendom eller et skip. Enkelteiendeler som ikke lenger er i bruk er alltid en egen vurderingsenhet. For mindre og mellomstore foretak vil vurderingsenheten ofte være hele foretaket. I store foretak eller foretak med forskjellige virksomhetsområder vil det ofte være flere vurderingsenheter. Identifisering av vurderingsenheter og tilhørende kontantstrømmer kan by på store utfordringer. Hvis nedskrivningsspørsmålet kan avgrenses til én vurderingsenhet er det denne som skal vurderes for nedskrivning. Men det vil ofte være nødvendig å vurdere nedskrivningsspørsmålet for samtlige vurderingsenheter i foretaket.

Eksempler på vurderingsenheter

En produksjonsbedrift er godt egnet til å eksemplifisere begrepet vurderingsenhet. Produksjonsenheten vil være det laveste nivået som har en naturlig fysisk og økonomisk avgrensning. Denne består normalt av flere anleggsmidler som kan separeres, men som utgjør en naturlig enhet. Flere produksjonsenheter må sees i sammenheng hvis utnyttelsen av dem kan bli og faktisk blir styrt samlet. Et annet eksempel er butikker i en butikkjede. Her vil normalt hver enkelt butikk være en vurderingsenhet. Det er presisert at det er inngående brutto kontantstrømmer som styrer inndelingen.

Trinn 3: Allokering skal ikke skje vilkårlig

Trinn 3 - Allokering av goodwill og andre felleseiendeler

Goodwill og andre eiendeler som er felles for flere vurderingsenheter må hvis mulig henføres til de(n) aktuelle enhet(ene) som skal vurderes for nedskrivning. Hvis en ikke kan henføre verdiene på en fornuftig måte, må det velges en vurderingsenhet på et høyere nivå som omfatter hele den berørte goodwillen eller felleseiendelen for testing av disse eiendelene. Den norske standarden gir rom for å tilordne disse eiendelene først når nedskrivningsvurderingen skal foretas. IAS 36 krever at tilordningen skjer i forbindelse med oppkjøpet, og den kan ikke gjøres om senere, hvis det ikke skjer endringer i rapporteringsstrukturen eller andre former for omorganisering.

Trinn 4: Beregning av bruksverdien

Trinn 4 - Beregning av gjenvinnbart beløp

Bruksverdien er nåverdien av kontantstrømmene som genereres ved bruk av anleggsmidlene i vurderingsenheten, inklusive utrangeringsverdier. Beregningen er arbeidskrevende og skal omfatte gjenværende økonomisk levetid med bakgrunn i den tilstand vurderingsenheten er i og bruken av den. Utgangspunktet er fastsatt budsjett som fremskrives med en konstant eller fallende vekstrate. Bruk av stigende vekstrate er ikke forbudt, men det må da godtgjøres at dette er forsvarlig. Når kontantstrømmen diskonteres er det viktig å benytte en diskonteringsrente etter skatt når kontantstrømmen er etter skatt, evt. en diskonteringsrente før skatt når kontantstrømmen er før skatt. Det er mest vanlig å diskontere etter skatt.

Diskonteringsrenten skal være den nominelle risikofrie renten før skatt med tillegg av risikopremie som reflekterer den spesifikke risikoen knyttet til virksomheten i vurderingsenheten. Risikotillegget skal være uavhengig av foretakets kapitalstruktur og finansieringsform. Normalt kan det brukes samme anslag på risikopremien for alle perioder.

Standarden tillater at en som en forenkling kan bruke alternativ lånerente som diskonteringsrente. Den alternative lånerenten er den renten som foretaket måtte ha betalt til en långiver for å fullfinansiere investeringen fram til slutten av investeringsens økonomiske levetid. Vi er usikre på hvor stor denne forenklingen er, fordi det som regel ikke er mulig å finne en slik lånerente, og når risikopåslaget som en långiver ville krevd ved fullfinansiering blir medtatt vil total rentesats normalt være tilsvarende det som fremkommer ved bruk av en WACC-beregning (Weighted Average Cost of Capital).

Beregning av salgsverdien

Salgsverdien er netto salgsverdi mellom uavhengige parter etter at salgskostnader er fratrukket. Beregning av salgsverdi for en virksomhet kan også ta utgangspunkt i kontantstrømmer for en potensiell kjøper, og det vil være den eneste måten å beregne salgsverdien på for mange kontantgenererende enheter. Kontantstrømmene som brukes ved beregning av salgsverdi kan inkludere forhold som ikke foretaket selv har anledning til å inkludere i sine bruksverdiregninger (planlagt restrukturering og ekspansjonsinvesteringer) men ikke særegne synergier, bare de en generell markedsaktør vil oppnå.

Trinn 5: Nedskrivning av vurderingsenheter på flere nivåer

Trinn 5 - Fordeling av nedskrivning på de enkelte anleggsmidlene

Hvis vurderingsenheten har egen goodwill eller har fått allokert andel av felles goodwill eller felleseiendeler, skal en først nedskrive goodwill i vurderingsenheten. Resterende nedskrivingsbeløp skal fordeles på de andre eiendelene i vurderingsenheten i forhold til de bokførte verdiene. Når en ikke har kunnet henføre goodwill og felleseiendeler på en fornuftig måte, skal en først sammenligne gjenvinnbart beløp for den laveste vurderingsenheten med balanseført verdi av de identifiserbare nettoeiendelene i denne enheten og foreta eventuell nedskrivning i forhold til dette. Fordeling på eiendelene skal skje på samme måte som nevnt ovenfor. Deretter må en vurdere gjenvinnbart beløp for den "høyere" vurderingsenheten opp mot balanseført nettoverdi for de samlede nettoeiendelene, inkludert ufordelt goodwill og felleseiendeler. Fremgangsmåten for eventuell nedskrivning på dette nivået blir også som beskrevet ovenfor.

Aksjeinvesteringer må vurderes etter de samme prinsippene som øvrige anleggsmidler

Spesielt om investeringer i andre selskaper

NRS(F) Nedskrivning omtaler ikke investeringer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet spesielt. Når en skal vurdere virkelig verdi av slike investeringer skal en bruke de samme prinsippene som ved vurdering av virkelig verdi av andre anleggsmidler, men det oppstår enkelte spesielle problemstillinger. Her vil vi omtale et par av dem.

Det må først vurderes om investeringen utgjør en egen vurderingsenhet

Når virksomheten som skal testes for nedskrivning er organisert som et eget selskap (typisk et datterselskap) må det vurderes om datterselskapet er en egen vurderingsenhet etter retningslinjene i standarden, eller om det er en del av en større vurderingsenhet.

Det klare utgangspunktet er at eiendeler som har separate inngående kontantstrømmer utgjør egne vurderingsenheter. Et datterselskap som i stor grad opererer uavhengig av morselskapet eller andre konsernselskaper vil derfor være en egen vurderingsenhet. Det samme gjelder for eksempel et salgsselskap som bare selger morselskapets produkter. Ifølge standarden må en imidlertid også se på den operative styringen når en bestemmer vurderingsenheten. Begrunnelsen er at kontantstrømmene til den ene enheten ikke er uavhengig av kontantstrømmene til den andre enheten når et selskap har flere produksjonsenheter som styres samlet (Tilsvarende formuleringer finnes ikke i IFRS.). Selv om standarden bruker begrepet "produksjonsenhet", er det ikke ment at slike vurderinger skal begrenses til produksjonsbedrifter. I hver enkelt situasjon må det derfor vurderes konkret om det er flere enheter som styres samlet.

Betaling for synergieffekter

Ved en rekke oppkjøp betales det for goodwill på grunn av inntjeningen i det oppkjøpte selskapet. Men ofte betales det også for goodwill som ikke har sammenheng med inntjeningen i det oppkjøpte selskapet, men med økt forventet inntjening i konsernet for øvrig etter oppkjøpet. Det betyr at en ved oppkjøpet har betalt for synergieffekter som er reflektert i goodwill i konsernregnskapet, og i kostprisen for aksjene for det aktuelle selskapet. Synergieffektene blir imidlertid ikke reflektert i kontantstrømmene fra det oppkjøpte selskapet etter oppkjøpet, men i kontantstrømmene for andre konsernselskaper. Forutsatt at det oppkjøpte selskapet er en egen vurderingsenhet, vil en isolert verdsettelse av selskapet føre til at en må foreta nedskrivning av aksjeinvesteringen med et beløp som svarer til det som er betalt for de forventede synergieffektene umiddelbart etter oppkjøpet. Mange vil imidlertid anse en slik løsning som urimelig. Det gjelder

antakelig særlig når synergieffektene kommer morselskapet selv eller andre datterselskaper av morselskapet til gode. I konsernregnskapet oppstår det en tilsvarende problemstilling for goodwill. Der løses problemet ved at goodwill allokeres til de(n) enheten(e) som nyter godt av synergieffektene. En analog tankegang tilsier at en kan trekke ut et beløp som svarer til det som er betalt for synergieffekter fra balanseført verdi av aksjeposten når den senere sammenlignes med den beregnede verdien av investeringen når en vurderer virkelig verdi av et datterselskap. I praksis antar vi at det ofte foretas slike betraktninger. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om standarden hjemler en slik analogibetraktning. Hvis derimot morselskapet er morselskap i et underkonsern, og det er selskaper utenfor underkonsernet som nyter godt av synergieffektene, er det mindre som taler for at en kan unnlate nedskrivning. Synergieffektene kommer da selskaper utenfor underkonsernet til gode.

Fordringer som er en del av nettoinvesteringen

Når en skal vurdere nedskrivning, skal eventuelle langsiktige fordringer som må anses som en del av nettoinvesteringen i selskapet, vurderes sammen med aksjene. En fordring må vanligvis anses å være en del av nettoinvesteringen når den er en nødvendig del av finansieringen av datterselskapet mv. Det typiske er at långiveren (morselskapet) ikke har noen form for sikkerhet for fordringen, at det ikke er avtalt noen tilbakebetalingstid, og at det ikke er sannsynlig at den vil bli betalt i overskuelig framtid. En urealistisk avdragsavtale må antakelig likestilles med at det ikke er avtalt noen tilbakebetaling. Hvis en kommer til at en må foreta delvis nedskrivning av den samlede nettoinvesteringen, skal en først nedskrive aksjene før en eventuelt foretar en nedskrivning (avsetning for tap) av fordringen.

COVID-19

Mange foretak har blitt negativt påvirket av covid-19 pandemien, men det eksisterer fortsatt betydelig usikkerhet om konsekvensene for mange foretak. I nedskrivningsvurderingen kan usikkerheten reflekteres i kontantstrømmen, eller gjennom diskonteringsrenten. I situasjoner der usikkerheten er stor og særlig når den også omfatter begynnelsen av kontantstrømperioden, er det konseptuelt vanskelig å reflektere risiko ved en forhøyet diskonteringsrente.

Vi mener at det er best å reflektere usikkerheten knyttet til covid-19 gjennom bruk av scenarioanalyser. Kontantstrømmen fremkommer da som et sannsynlighetsveid snitt av de ulike scenarioene. Tanken er at man ved å estimere flere mulige utfall av kontantstrømmer, tydeligere vil få frem effekten av de ulike forutsetningene både med hensyn til angitte verdier og vektingen av de ulike utfallene. Dersom en gjør en slik øvelse er det viktig at en inkluderer scenarioer som reflekterer at vi kan bli påvirket av covid-19 utbruddet over en relativt lang periode. Denne type scenarier må gis tilstrekkelig høy sannsynlighet.

Dersom usikkerheten knyttet til covid-19 reflekteres i kontantstrømmene som beskrevet over, skal det ikke gjøres noen spesifikke covid-19 justeringer i avkastningskravet. De ulike komponentene i avkastningskravet, herunder markedets risikopremie, må som alltid estimeres basert på oppdatert informasjon.

13

Immaterielle eiendeler

En immateriell eiendel må være identifiserbar, og selskapet må ha kontroll over eiendelen

Goodwill

Immaterielle eiendeler skal bare balanseføres når bestemte kriterier for balanseføring er tilfredsstillt

Kjøpte immaterielle eiendeler skal balanseføres hvis de tilfredsstiller kriteriet om kontroll

Ved oppkjøp av virksomhet bør ulike immaterielle eiendeler balanseføres separat

Definisjon og kriterier for balanseføring

Definisjon av immaterielle eiendeler

For at en utgift skal kunne balanseføres som en immateriell eiendel, må eiendelen for det første tilfredsstillte definisjonen av en immateriell eiendel. Kravene er at:

- eiendelen er identifiserbar, og
- selskapet har kontroll over eiendelen, slik at eiendelen representerer framtidige økonomiske fordeler

Goodwill er en residualpost, og omfattes ikke av definisjonen av immaterielle eiendeler i regnskapsstandarden om immaterielle eiendeler. Goodwill er omtalt i et eget kapittel.

Kriterier for balanseføring

For det andre må en utgift som tilfredsstiller definisjonen av en immateriell eiendel også tilfredsstillte kriteriene for balanseføring. Disse er:

- a. at det er sannsynlig at de framtidige økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket, og
- b. at anskaffelseskost kan måles pålitelig

Kjøpte immaterielle eiendeler

Separate kjøp av immaterielle eiendeler

Kravene til identifiserbarhet og pålitelig måling vil automatisk være oppfylt ved separat kjøp av en immateriell eiendel. Ifølge IAS 38 Immaterielle eiendeler skal kravet om sannsynlig økonomisk fordel også alltid anses oppfylt ved separat kjøp, selv om det er mindre enn 50 % sannsynlighet for at for eksempel et kjøpt forskningsprosjekt vil lykkes. En slik løsning er helt i tråd med transaksjonsprinsippet, og må derfor også anses som god regnskapsskikk i Norge.

Kjøp av virksomhet

Etter IAS 38 skal det skilles ut og balanseføres langt flere immaterielle eiendeler separat fra goodwill ved oppkjøp enn det som har vært vanlig praksis innenfor god regnskapsskikk. Etter IFRS skal goodwill ikke avskrives, og da blir det særlig viktig at immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skilles ut. Ifølge IAS 38 skal balanseføringskriteriene sannsynlig økonomisk fordel og målbar anskaffelseskost alltid anses tilfredsstillt ved oppkjøp av virksomhet (som ved separate kjøp av immaterielle eiendeler). Dermed vil kriteriene for separat balanseføring av immaterielle eiendeler generelt anses å være tilstede for en rekke immaterielle eiendeler som en ikke, eller bare delvis, kan balanseføre ved egen

utvikling. Eksempler på slike eiendeler er verdien av ordreserve, forskningsprosjekt, varemerke, patent, konsesjon osv. En kan likevel ikke balanseføre for eksempel "verdien av en samlet arbeidsstokk", fordi selskapet ikke anses å ha tilstrekkelig kontroll over de ansatte. Verdien av en udefinert kundeportefølje som ikke er knyttet til virksomheten ved kontrakt kan i utgangspunktet heller ikke balanseføres.

Ifølge NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap skal alle vesentlige immaterielle eiendeler identifiseres og skilles ut fra goodwill, med mindre verdsettelsen er vanskelig, og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-/nyttevurdering. Det vil alltid være i tråd med norsk god regnskapsskikk å tilordne verdier til alle identifiserbare immaterielle eiendeler slik det er beskrevet i IAS 38 og IFRS 3. Normalt må blant annet immaterielle eiendeler som baseres på juridiske eller kontraktsmessige rettigheter skilles ut også i Norge. Vurderingen av kost/nytte må etter vårt syn ses i sammenheng med at goodwill avskrives etter norsk god regnskapsskikk.

Goodwill

Når det er betalt for immaterielle verdier som ikke balanseføres separat, vil verdiene i stedet bli inkludert i goodwill.

Valg mellom balanseføring og kostnadsføring for egen FoU

Egen tilvirkning av immaterielle eiendeler

Definisjonen av en immateriell eiendel (identifiserbar og kontroll) er uavhengig av om den er kjøpt eller egentilvirket. De særskilte problemstillingene ved egen tilvirkning er knyttet til balanseføringskriteriene "sannsynlig økonomisk fordel" og "pålitelig måling".

Ifølge sammenstillingsprinsippet skal utgifter til egen tilvirkning av immaterielle eiendeler balanseføres når kriteriene for balanseføring er tilfredsstillt. En kan likevel velge kostnadsføring som prinsipp for egen forskning og utvikling, som følge av at regnskapsloven inneholder en særregel om dette.

Balanseføring fra det tidspunktet som sannsynlighetskriteriet er tilfredsstillt

Sannsynlig økonomisk fordel

Mange utgifter til immaterielle eiendeler kan ikke balanseføres fordi det ikke i tilstrekkelig grad kan sannsynliggjøres at de vil resultere i en framtidig økonomisk fordel. Balanseføring skal foretas fra det tidspunktet som kriteriene for balanseføring er tilfredsstillt. En kan ikke balanseføre utgifter som er pådratt før dette tidspunktet. Det fører til at regnskapet som regel ikke vil vise de totale utgiftene som er pådratt for å anskaffe en immateriell eiendel ved egen tilvirkning

Utgifter til forskning kan aldri balanseføres

Utgifter til forskning vil i praksis (og etter IFRS) aldri kunne balanseføres, primært fordi en ikke kan sannsynliggjøre de framtidige økonomiske fordelene i tilstrekkelig grad. Egen utvikling av andre immaterielle verdier enn egen forskning og utvikling kan nær sagt aldri heller balanseføres, det gjelder blant annet utgifter til opplæring av ansatte, og utvikling og iverksetting av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon.

Interne utgifter kan ofte ikke måles tilstrekkelig sikkert

Målbar anskaffelseskost

Den andre årsaken til at mange utgifter ikke kan balanseføres er at de ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. For eksempel vil egne utgifter til opparbeidelse av et merkenavn ofte ikke kunne skilles fra andre utgifter. Det samme gjelder utgifter til patentering, hvis de ikke er knyttet direkte til selve patenteringen. Derimot vil eksterne utgifter til for eksempel patentering være målbare. Selv om både interne og eksterne utgifter prinsipielt skal inngå i anskaffelseskost, vil det i mange situasjoner være slik at bare de eksterne utgiftene kan balanseføres.

.....
Økning i yteevnen kan ofte ikke sannsynliggjøres, det betyr at kostnadsføring oftest må velges

.....
Oppstartsutgifter

.....
Programmer mv. er ofte immaterielle eiendeler

.....
Utgifter til utvikling av hjemmeside på internett

.....
Utgifter til kompetanseheving kan ikke balanseføres

.....
De generelle reglene for avskrivning av anleggsmidler gjelder

Vedlikehold/påkostning

Når immaterielle eiendeler er balanseført, skal grensen mellom vedlikehold og påkostning prinsipielt trekkes på samme måte for immaterielle eiendeler som for varige driftsmidler. Men for immaterielle eiendeler vil det ofte være enda vanskeligere å sannsynliggjøre at en utgift fører til en økning i kontantstrømmene i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Det kan også være vanskelig å henvise utgiftene til konkrete immaterielle eiendeler. I praksis må derfor de aller fleste utgiftene kostnadsføres.

Praktiske situasjoner (egen tilvirkning)

Ny virksomhet

Utgifter til oppstart av ny virksomhet kan generelt ikke balanseføres. Men hvis utgiftene er knyttet til oppstart av selve produksjonen (prøvedrift mv.), vil det være aktuelt å balanseføre dem som en del av anskaffelseskost for de aktuelle driftsmidlene.

IT-investeringer

Det oppstår ofte problemstillinger knyttet til balanseføring av immaterielle eiendeler innenfor IT-området, både hos systemleverandører og hos brukere. Brukere kan/skal først og fremst balanseføre utgifter knyttet til "applikasjons-utvikling", dvs. utgifter til systemdesign, programmering, installasjon og testing av systemer. Operativsystemer og styringssystemer og eventuelle andre systemer som utgjør en integrert del av et fysisk driftsmiddel skal balanseføres sammen med det aktuelle driftsmidlet. Øvrig programvare skal klassifiseres som en immateriell eiendel. Hos en systemleverandør skal utvikling av programvare for salg eller utlisensiering klassifiseres som egen forskning og utvikling.

Utgifter til utvikling av hjemmeside på internett (egen web-side) anses å være utgifter til egen tilvirkning av en immateriell eiendel i den grad utgiftene er knyttet til utvikling av en interaktiv del, der for eksempel kunder kan bestille produkter. For øvrig må slike utgifter resultatføres som markedsføringskostnader.

Opplæring av ansatte

Mange virksomheter bruker betydelige ressurser på kompetansehevende tiltak for de ansatte. Ofte påløper utgifter til kurs/opplæring i tilknytning til nye produksjonsmaskiner, nye systemer osv. Slike utgifter er like nødvendige for et tilfredsstillende resultat av investeringen som selve den fysiske investeringen. Likevel kan utgiftene ikke balanseføres. Årsaken er at virksomheten ikke har tilstrekkelig kontroll over den kompetansen som utvikles.

Avskrivninger

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Lineære avskrivninger vil normalt være en fornuftig avskrivningsplan. Immaterielle eiendeler dekker mange ulike eiendeler med høyst ulik levetid. Avskrivningstiden på immaterielle eiendeler som er balanseført vil derfor variere svært mye. Enkelte immaterielle eiendeler kan anses å ha ubegrenset levetid. Da skal det ikke foretas avskrivning. De mest kjente eksemplene på slike eiendeler er antakelig produksjonslisenser innenfor

.....
Etter norske regnskapsregler må de
aller fleste eiendeler med ubestemt
levetid avskrives

kraftproduksjon og fiskeoppdrett, fordi fornyelse normalt oppfattes som en formalitet. En må være klar over at ubestemt levetid er noe annet enn ubegrenset levetid. IAS 38 deler levetiden inn i uendelig ("infinite"), ubestemt ("indefinite") og bestemt ("definite"). Levetiden skal anses for ubestemt når en ikke ser noen slutt på den perioden som eiendelen antas å generere kontantstrømmer. Det heter at levetiden for en immateriell eiendel kan være "svært lang eller til og med ubestemt". Den siste formuleringen viser at "ubestemt" i IAS synes å ligge nær opp til "ubegrenset" i norsk terminologi. Immaterielle eiendeler med ubestemt levetid skal ikke avskrives etter IFRS, men til gjengjeld må det gjennomføres en årlig nedskrivningstest (slik som for goodwill, som heller ikke skal avskrives etter IFRS). Etter norske regnskapsregler må de aller fleste eiendeler med ubestemt levetid avskrives.



14

Goodwill

Goodwill er en residualpost som bare oppstår ved kjøp av virksomhet

Anskaffelseskost

Goodwill er en residualpost som bare kan oppstå i regnskapsmessig forstand ved kjøp av en virksomhet, enten i konsernregnskapet når en kjøper aksjene i et selskap, eller i selskapsregnskapet når virksomhetsskjøpet skjer ved overtagelse av eiendeler og gjeld ("innmat"), eller ved fusjon og fisjon når disse regnskapsføres til virkelig verdi. Forskjellen mellom kjøpesummen/totalverdien og den virkelige nettoverdien av de enkelte eiendelspostene (inkludert immaterielle eiendeler som balanseføres ved oppkjøp) og gjeldspostene som overtas, utgjør goodwill. Som omtalt under immaterielle eiendeler ovenfor, krever NRS 17 Virksomhetsskjøp og konsernregnskap at alle vesentlige immaterielle eiendeler identifiseres og balanseføres separat, med mindre en kost-/ nyttebetraktning tilsier at en kan unnlate det. Det må skilles mellom kjøp av enkelte eiendeler og kjøp av virksomhet. Kjøp av enkelte eiendel medfører ikke goodwill. Såkalt "skattegoodwill" kan likevel balanseføres ved eiendelskjøp der utsatt skatt måles til nominell verdi som overstiger virkelig verdi slik den er reflektert i transaksjonsprisen.

Regnskapsloven har ingen særegne krav om avskrivning av goodwill. Loven krever imidlertid at avskrivningstid lengre enn 5 år skal begrunnes i notene

Avskrivning

Regnskapsloven har ingen bestemte krav til avskrivningsperiode for goodwill. Det betyr at det er hovedregelen om at avskrivninger skal foretas etter en fornuftig avskrivningsplan som gjelder. Loven krever at avskrivningstid lengre enn fem år skal begrunnes i notene. Verken loven eller regnskapsstandarden angir noen maksimal avskrivningstid. Men det er ikke tillatt å unnlate avskrivning av goodwill. Ved bedømmelsen av avskrivningstiden må en huske på at goodwill kan innholde elementer som relativt raskt taper seg i verdi, for eksempel kompetansen knyttet til ansatte. Regnskapsstandarden lister opp en del andre forhold som har betydning for levetiden for goodwill. Det er den goodwill som eksisterer på kjøpstidspunktet som skal avskrives. Det faktum at deler av denne goodwillen erstattes av egenutviklet goodwill skal ikke tillegges vekt ved valg av avskrivningsperiode.

15

Varige driftsmidler

Varige driftsmidler er egentlig regulert i NRS 8 for alle

Spredte krav om dekomponering i regnskapsstandardene

Det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning er uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen

I Norge har vi ingen egen regnskapsstandard om varige driftsmidler.

I NRS 8 Små foretak er det en samlet framstilling av regnskapsreglene for varige driftsmidler. Standarden må anses som en viktig kilde til god regnskapsskikk for øvrige foretak på området varige driftsmidler. Videre er veiledningen om anvendelse av IFRS- løsninger innenfor god regnskapsskikk en kilde på området.

Krav om dekomponering i regnskapsstandardene

Veiledningen om anvendelse av IFRS løsninger innenfor god regnskapsskikk sier at det kan være nødvendig med dekomponering av anleggsmidler som består av enkeltdeler med ulik levetid. Når det gjelder pålagt periodisk vedlikehold anbefaler regnskapsstandarden om usikre forpliktelser at kostprisen for de komponentene som skal skiftes ut ved det første periodiske vedlikeholdet bør skilles ut fra kostprisen for resten av driftsmidlet, og at de bør avskrives over perioden fram til det periodiske vedlikeholdet antas å finne sted.

Omtalen i NRS 8 om dekomponering er i det alt vesentlige hentet fra IAS 16 som ble betydelig endret i 2004. Den dominerende endringen var at det ble innført krav om dekomponering av vesentlige driftsmidler som består av enkeltdeler med forskjellig økonomisk levetid. Endringen har stor betydning for fastsettelse av avskrivningsplanen, men også for skillet mellom vedlikehold og påkostning på slike driftsmidler. Både de tidligere og de nye reglene er beskrevet som god regnskapsskikk i NRS 8. For små foretak kreves det i utgangspunktet at bygninger som er anskaffet fra og med 2009, og som dermed er delt i to avskrivningsgrupper fordi skattereglene krever det, også deles (minst) i de samme to gruppene regnskapsmessig. Dekomponering gir riktigere avskrivninger og dermed høyere nytteverdi for brukerne, uten at det påfører regnskapsprodusenten spesielt økte kostnader. For øvrige foretak er terskelen for dekomponering lavere, dvs. at dekomponering generelt må vurderes for vesentlige driftsmidler som består av enkeltdeler med betydelig ulik levetid. To komponentgrupper vil ikke alltid være tilstrekkelig. Det må vurderes konkret hvor mange komponentgrupper som skal velges, jf. nærmere i avsnittet nedenfor om dekomponering

Forholdet mellom regnskapsreglene og skattereglene

Særlig når det gjelder vedlikehold og påkostning kan det være betydelig forskjell på regnskapsreglene og skattereglene. Det kan også være forskjell på hva som balanseføres regnskapsmessig og det som aktiveres skattemessig, for eksempel når et foretak praktiserer en annen vesentlighetsgrense for balanseføring enn den skattemessige grensen på 15.000 kr. Hva som er riktig skattemessig behandling bestemmes av skattereglene, og ikke av den regnskapsmessige behandlingen. Det gjelder både for balanseføring/aktivering og for skillet mellom vedlikehold og påkostning. I tilfeller hvor et foretak anskaffer en større beholdning av driftsmidler

som eksempelvis inventar og verktøy er det den samlede anskaffelsen som skal vurderes. Et eksempel på dette kan være IT-utstyr hvor hver enkelt bestanddel har en kostpris mindre enn 15.000 kr, men hvor den samlede anskaffelsen har en betydelig høyere verdi og allikevel må aktiveres.

Infrastrukturutgifter

Enkelte problemstillinger vedrørende anskaffelseskost for bygning/tomt

I de senere årene har det blitt ganske vanlig at eiendomsutviklere må betale for infrastruktur som senere tilfaller det offentlige. Et eksempel på slike utgifter kan være at en må anlegge en vei eller lage en sykkelsti over den eiendommen som skal utvikles/ bebygges. Slike utgifter må anses å være direkte knyttet til anskaffelsen. De skal derfor balanseføres, selv om eiendomsutvikleren ikke får eiendomsretten til veien/sykkelstien. Normalt vil verdien av tomten øke som følge av investeringen.. Etter vår oppfatning skal slike utgifter balanseføres som økt kostpris på tomten og ikke på bygningen.

Kjøp av bygning som skal rives

Noen ganger kjøpes en tomt med bygning med tanke på at bygningen skal rives i løpet av forholdsvis nær framtid. Normalt skal hele eller det alt vesentlige av kjøpesummen klassifiseres som tomt i slike tilfeller. Slike rivingsutgifter skal det ikke avsettes for ved anskaffelsen, fordi det ikke er noen fjerningsplikt, og de inngår derfor heller ikke i kostpris ved anskaffelsen. Når bygningen senere rives, skal rivingsutgiftene anses som utgifter til klargjøring av tomten og balanseføres som økt kostpris på tomten. Dette forutsetter at rivingen øker tomtens markedsverdi.

Rivning av eksisterende bygning

Når et selskap river en eksisterende bygning som har vært brukt som driftsmiddel for å bygge et nytt bygg som også skal brukes som driftsmiddel, må den balanseførte verdien av den eksisterende bygningen kostnadsføres. Når det gjelder rivingsutgiftene, kan det hevdes at de er knyttet til å fjerne den eksisterende bygningen, og at der dermed må kostnadsføres sammen med den balanseførte verdien. Et annet synspunkt er at utgiftene også i denne situasjonen er knyttet til å klargjøre tomten. Etter vår oppfatning taler mest for balanseføring.

Hvis bygningen rives for å erstattes av for eksempel et leilighetsprosjekt for salg, er det etter vår oppfatning ikke riktig å tapsføre den balanseførte verdien av bygningen som rives. Bygningen og tomten utgjør da én samlet vurderingsenhet, og den samlede balanseførte verdien må testes for nedskrivning ved å sammenligne den mot virkelig verdi av tomten. Det laveste av de to beløpene omklassifiseres til varelager.

Egentilvirkning av driftsmidler

Enkelte virksomheter står selv for produksjon og bygging av driftsmidler som skal benyttes i virksomheten. Ved tilvirkning av driftsmidler for eget bruk, skal anskaffelseskost inkludere direkte og indirekte variable- og faste tilvirkningsutgifter som påløper frem til driftsmidlet er ferdigstilt. Små foretak kan i henhold til regnskapsloven §5-4 unnlate å ta med faste tilvirkningskostnader.

Oppstartsutgifter kan balanseføres som anskaffelseskost i den grad disse er helt nødvendige for å gjøre driftsmidlet klart til bruk. Det bemerkes at utgifter knyttet til opplæring ikke er å anse som nødvendige utgifter for å stille et driftsmiddel klart til bruk. Slike utgifter må derfor kostnadsføres.

Krav til fornuftig avskrivningsplan

Avskrivningstid og avskrivningsbeløp

Ifølge regnskapsloven skal det foretas avskrivning på driftsmidler etter en fornuftig avskrivningsplan. Lineære avskrivninger vil oftest tilfredsstille kravene til fornuftig avskrivning, og er dominerende i praksis i de fleste bransjer. Kravet om en fornuftig avskrivningsplan betyr at

- Levetiden for hvert enkelt driftsmiddel må vurderes individuelt.
- Levetiden skal anslås realistisk. Det følger av kravet om beste estimat i regnskapsloven. I praksis anslås levetiden svært ofte altfor forsiktig. Det er den økonomiske levetiden i foretaket som er avskrivningstiden.
- Hvis det er sannsynlig at et driftsmiddel blir solgt før utløpet av driftsmidlets levetid, er avskrivningsgrunnlaget kostprisen med fradrag for restverdien (utrangeringsverdien). 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. Bygninger og tomter er to forskjellige driftsmidler, det vil si at en ikke kan ta hensyn til prisstigning på tomten når en anslår restverdien på bygningen. Med dagens skattesystem kan det vanligvis ikke anses sannsynlig at et selskap som bare eier en bygning (og tomt) vil selge bygningen. Når eieren selger bygningen, selger han den hvis mulig ved å selge selskapet, og ikke eiendommen som sådan. Det betyr at det ikke vil være riktig å legge inn en forventet restverdi knyttet til antatt tidspunkt for avhendelse.
- Avskrivning kan ikke unnlates selv om driftsmidlet er tilstrekkelig avskrevet i forhold til virkelig verdi.

Avskrivningsplanen bør endres når estimatet på levetiden endres

Endring av avskrivningsplan

Praksis er at norske foretak i begrenset grad foretar endringer i avskrivningsplanen etter at den er fastlagt, selv om en kan ha observert underveis at avskrivningstiden har vært for kort (eller for lang). Ifølge NRS 8 bør avskrivningsplanen revurderes når estimatet på levetid endrer seg. Etter vår oppfatning krever regnskapsloven og god regnskapsskikk at avskrivningsplanen for vesentlige driftsmidler endres når det viser seg at levetiden blir betydelig lengre eller kortere enn det som er lagt til grunn i den opprinnelige avskrivningsplanen.

To alternativer ved endring av avskrivningsplan, "knekkpunktmetoden" og reversering av avskrivninger

Når avskrivningsplanen endres skal driftsmidlet avskrives over det nye estimatet på levetid. Etter det grunnleggende regnskapsprinsippet i regnskapsloven er løsningen ved estimatendringer å tilbakeføre for mye foretatte avskrivninger som redusert kostnad i det året som estimatet på levetiden endres ("reverseringsmetoden"). Hvis en bygning med kostpris på 15 000 er avskrevet med 3 % av kostpris pr år i 15 år, og hvis en på det tidspunktet kommer til at estimatet på den totale levetiden er 75 år, slik at avskrivninger burde vært foretatt med 1,33 % pr år, bør 25 % av kostprisen tilbakeføres som for mye foretatte avskrivninger. Tilbakeføringen må skje over resultatregnskapet. Alternativt kan en velge å fordele den balanseførte verdien over den revurderte gjenværende levetiden ("knekkpunktmetoden"). Den første løsningen gir høyere balanseført verdi i dag, men også høyere avskrivninger framover i forhold til den andre løsningen.

Etter regnskapsstandardene er de to endringsmåtene likestilte. Etter vår oppfatning er det mest logisk å velge reverseringsløsningen når det er åpenbart at det opprinnelige estimatet på levetid var feilaktig allerede når avskrivningsplanen ble fastlagt. Hvis derimot endringen i forventet levetid skyldes at det for eksempel er skiftet ut en vesentlig komponent som har forlenget hele driftsmidlets levetid, eller at det har skjedd endringer i markedsutsiktene, er det mer logisk å bruke knekkpunktløsningen.

Den vanlige løsningen i regnskaper som avlegges etter god regnskapsskikk er å gjøre endringene med virkning fra den første dagen i regnskapsperioden det avlegges regnskap for. Vi anser dette for å være en fornuftig praksis. Større selskaper som rapporterer eksternt og kortperiodisk vil derimot ofte endre sine estimater på levetid med virkning først fra neste periode.

Driftsmiddel som ikke dekomponeres

I avsnittet om avskrivningstid og avskrivningsbeløp ovenfor har vi omtalt avskrivningsreglene generelt. Her vil vi omtale de spesielle problemstillingene som oppstår når ulike deler av et driftsmiddel har ulik levetid og det ikke foretas dekomponering.

Avskrivningsplanen

Når en skal fastsette avskrivningsplanen kan avskrivningstiden fastsettes enten til antatt levetid for den vesentligste komponenten (for eksempel råbygget), eller til en veid gjennomsnittlig forventet levetid. I praksis er det ikke mulig å beregne en veid gjennomsnittlig levetid når driftsmidlet ikke er dekomponert, og en slik levetid må derfor fastsettes noe skjønnsmessig. NRS 8 anbefaler den første løsningen.

Skillet mellom vedlikehold og påkostning

NRS 8 definerer påkostninger for driftsmidler som ikke dekomponeres (i samsvar med tidligere IAS 16) som utgifter som fører til at de fremtidige økonomiske fordelene (kontantstrømmene) øker i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Etter vår oppfatning bør "det som er lagt til grunn ved anskaffelsen" blant annet tolkes som "det som er lagt til grunn i avskrivningsplanen". Ved anskaffelsen skal det jo nettopp være slik at forventningene om kontantstrømmenes varighet reflekteres i avskrivningstiden. Utgifter som øker kontantstrømmene fører ofte til at driftsmidlet blir i en bedre stand enn da det var nytt for foretaket. Men utgiftene er også påkostninger når de for øvrig øker de gjenstående netto kontantstrømmene for eiendelen, sammenlignet med det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet. Redusert fremtidig vedlikehold kan gi grunnlag for balanseføring. Øvrige utgifter skal kostnadsføres som vedlikehold.

Som det går fram av det ovenstående, tilsier regnskapsreglene at skillet trekkes i forhold til driftsmidlets stand på nåværende eiers anskaffelsestidspunkt for å få riktig sammenstilling av inntekter og kostnader. Lignings-ABC presiserer at det derimot er standen på eiendelen som ny, korrigert for senere påkostninger, som er utgangspunktet for den skattemessige vurderingen. Det betyr for eksempel at når et foretak kjøper en nedslitt bygning og bygningen renoveres umiddelbart til opprinnelig stand, skal hele renoveringsutgiften balanseføres etter regnskapsreglene. Etter skattereglene skal kostnadsføring skje direkte.

At skillet mellom vedlikehold og påkostning skal trekkes i forhold til det som er lagt til grunn i avskrivningsplanen (ved anskaffelsen) betyr at skillet mellom vedlikehold og påkostning må vurderes i forhold til den valgte avskrivningstiden. I NRS 8 sies det følgende: "... 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 utskiftninger balanseføres. Det vil være en konsekvens av at avskrivningsplanen har forutsatt at driftsmidlet ikke vil skape kontantstrømmer etter at det er avskrevet til null." Et eksempel som forklarer hvor mye som kan balanseføres kan være en bygning som avskrives over 50 år. Etter 30 år er bygningen avskrevet totalt med 60 %. Hvis for eksempel heisen skiftes

.....
Avskrivning over hovedkomponentens levetid eller veid gjennomsnittlig levetid

.....
Forbedring av driftsmidlets stand er bare ett av to kriterier for balanseføring

.....
Det regnskapsmessige skillet mellom vedlikehold og påkostning skal trekkes i forhold til driftsmidlets stand på nåværende eiers anskaffelsestidspunkt

.....
Utskiftninger på driftsmidler som er mer eller mindre fullt avskrevet, er alltid regnskapsmessige påkostninger

ut på dette tidspunktet, kan 60% av kostprisen balanseføres. Ved utskiftning av betydelige delkomponenter bør man også revurdere levetiden. Teknisk levetid for ny heis er nå trolig nye 30 år, mens resterende avskrivningsperiode er 20 år. Tiden er da inne for å vurdere om levetiden for bygningen er lenger enn 50 år.

Problemstillinger når et driftsmiddel ikke dekomponeres

Som det delvis går fram av det ovenstående, oppstår det en rekke regnskapsmessige problemstillinger der det er tilnærmet umulig å finne gode løsninger, til dels teoretisk, men ikke minst i praksis, når et driftsmiddel ikke dekomponeres. Blant annet er skillet mellom vedlikehold og påkostning svært vanskelig å praktisere ved betydelige omgjøringer osv., da det ikke er mulig å skille mellom utgifter som øker kontantstrømmene i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet, og utgifter som bare vedlikeholder dem. I praksis betyr det at ulike foretak vil fordele utgiftene til omgjøring mellom vedlikehold og påkostning på forskjellige måter, slik at regnskapene blir mindre sammenlignbare.

Dessuten blir kostnadsfordelingen av den totale investeringsutgiften for driftsmidlet svært skjev når utskiftninger kostnadsføres. De årene hvor det skjer utskiftninger blir belastet med betydelige vedlikeholdskostnader i tillegg til de årlige avskrivningene, mens de øvrige årene bare belastes med avskrivninger, selv om verdifallet på grunn av slit og elde kan være likt i de ulike årene

Det er et tankekors at for driftsmidler som står på egne linjer i anleggsregisteret fjernes den balanseførte verdien av det gamle driftsmidlet når det skiftes ut samtidig som det nye driftsmidlet balanseføres. Men når for eksempel en heis i en bygning skiftes ut, så kostnadsføres den nye heisen, mens en beholder den balanseførte verdien av den gamle heisen i den balanseførte verdien av bygningen. Det betyr at foretak som har dekomponert sine driftsmidler i anleggsregisteret (som det alltid har vært anledning til å gjøre), har fått vesentlig lavere kostnad i resultatregnskapet ved utskiftninger enn de som ikke har dekomponert.

Driftsmiddel som dekomponeres

Det er vesentlig enklere å fastsette en fornuftig avskrivningsplan for et slikt driftsmiddel når det deles opp i enkeltdele. Mange driftsmidler består av tusenvis av komponenter. I praksis må slik dekomponering vanligvis skje ved at driftsmidlet deles inn i avskrivningsgrupper der komponenter med omtrent like lang levetid samles i én gruppe i anleggsregisteret, og avskrives med gruppesatsen.

Selv om ikke hver enkelt komponent finnes som en egen enhet i anleggsregisteret, anses likevel hver komponent som et eget driftsmiddel. Ved utskiftning betyr det at erstatningskomponenten anses som et nytt driftsmiddel som skal balanseføres, som om den hadde stått på en egen linje i anleggsregisteret. Når utgiften til den nye komponenten balanseføres, må forskjellen mellom balanseført verdi og eventuell salgssum for den delen som skiftes ut resultatføres som tap/gevinst ved avgang som ved annen utskifting/utrantering av driftsmidler. Hvis den delen som skiftes ut er ført som egen komponent i anleggsregisteret er det uproblematisk å finne den gjenværende balanseførte verdien. Oftest vil den delen som skiftes ut, ikke være skilt ut som egen komponent. Da må en beregne balanseført verdi av den utrangerte komponenten ved å bruke en praktisk tilnærmingsregel, eksempelvis ved å bruke kostprisen for den nye komponenten som estimat på kostprisen for komponenten som skiftes ut. Det bør korrigeres for standardendringer, og etter NRS 8 kan en også ta hensyn til prisstigning når kostprisen for den utskiftede komponenten beregnes. Etter at en har beregnet kostprisen, må en beregne balanseført verdi ved utskiftingen basert på den

.....
Skillet mellom vedlikehold og påkostning er ofte umulig å praktisere

.....
Kostnadsfordelingen blir ofte svært skjev

.....
Driftsmidlet deles inn i avskrivningsgrupper der komponenter med omtrent like lang levetid samles i én gruppe

.....
Ved utskiftning skal erstatningskomponenten alltid balanseføres, og en skal beregne en balanseført verdi av komponenten som skiftes ut

aktuelle avskrivningssatsen for det aktuelle driftsmidlet/komponentgruppen og alderen (avskrivningstiden) på komponenten

Hvis et foretak for eksempel kjøper et nedslitt bygg og rehabiliterer det før det tas i bruk, vil en rekke komponenter skiftes ut i forbindelse med rehabiliteringen. Komponentene som skal skiftes ut, må da settes til en verdi på null ved kjøpet. Dermed vil hele rehabiliteringsutgiften bli balanseført, uten at noe må kostnadsføres som tap ved avgang.

.....
Bare "daglig vedlikehold" skal kostnadsføres

.....
Periodisk vedlikehold

.....
Dekomponering er ikke regnskapsprinsipp

.....
Det er særlig aktuelt å vurdere dekomponering når det gjennomføres betydelige utskiftninger på et eksisterende driftsmiddel

.....
Brann er nesten alltid "transaksjon"

.....
Kravet på forsikringsoppgjøret kan først regnskapsføres når det er sikkert at det foreligger et krav, og kravets størrelse kan måles pålitelig

Prinsipielt er enhver utskiftning en påkostning. Av praktiske årsaker skal utgifter til "daglig vedlikehold" likevel kostnadsføres.

Den anbefalte regnskapsmessige løsningen ved periodisk vedlikehold er for øvrig et utmerket eksempel på dekomponering.

Overgang til dekomponering

Dekomponering anses ikke som et regnskapsprinsipp, men en framgangsmåte for å lage et estimat. Det betyr at et selskap for eksempel kan dekomponere enkelte bygninger uten å dekomponere de øvrige bygningene.

Det er særlig aktuelt å vurdere dekomponering når det gjennomføres betydelige utskiftninger på et eksisterende driftsmiddel. Ofte er det ikke mulig å balanseføre utgiftene etter regnskapsreglene hvis driftsmidlet ikke dekomponeres. En vil da kunne oppleve at egenkapitalen i et selskap blir kraftig redusert, og ofte kan den bli betydelig negativ. Når driftsmidlet ikke er dekomponert tidligere må det dekomponeres ved utskiftningen. Dette bør skje retroaktivt, det vil si at en gjennomfører dekomponeringen med virkning fra det tidspunktet driftsmidlet ble anskaffet, og beregner balanseført verdi slik den ville vært om driftsmidlet var dekomponert fra starten. Forskjellen mellom ny beregnet verdi etter dekomponering og den balanseførte verdien må ved en slik overgang resultatføres i endringsåret som for mye/lite avskrevet tidligere år.

Forsikringsoppgjør ved brann og lignende

Tap av en eiendel for eksempel ved brann, det påfølgende forsikringsoppgjøret og eventuell anskaffelse av en ny eiendel er selvstendige hendelser. Utgangspunktet er derfor at de skal regnskapsføres hver for seg, og dette er den anbefalte løsningen i veiledningen om inntektsføring. Den vanlige praksisen i Norge har vært å nettoføre tapet og forsikringsoppgjøret, og det er fremdeles tillatt å velge denne løsningen.

Det vil ofte være en tidsforskjell mellom tidspunktet for skaden og tidspunktet for endelig fastsettelse av størrelsen på forsikringsoppgjøret. Forsikringsoppgjøret er en betinget eiendel, som kan regnskapsføres først når det kan konstateres at det foreligger et krav. I tillegg må størrelsen på kravet kunne estimeres pålitelig. Hvis usikkerhet om forsikringsoppgjøret fører til at kravet ikke kan regnskapsføres på tidspunkt for skaden, vil nedskrivning av eiendelen og inntektsføring av forsikringsoppgjøret skje på to ulike tidspunkt.

16

Leasing

Finansielle leieavtaler skal balanseføres

Finansielle og operasjonelle leieavtaler

"Finansielle" leieavtaler er leieavtaler der det vesentligste av den økonomiske risikoen og kontrollen som knytter seg til driftsmidlet/det leide objektet er overført til leietakeren. Det følger av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven at slike leieavtaler skal balanseføres hos leietakeren, fordi det har skjedd en reell transaksjon, dvs. at det vesentligste av risiko og kontroll er overført til leietakeren. Det er egentlig de økonomiske fordelene som balanseføres som eiendel, og ikke driftsmidlet som sådan. Den formelle eiendomsretten er fremdeles hos utleieren.

Kriterier for finansiell leasing

Grensen mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler er nærmere definert i NRS 14 Leieavtaler. Ifølge regnskapsstandarden skal det foretas en helhetsvurdering av avtalen hvis det er tvil om en avtale er finansiell eller operasjonell. Hvis minst ett av følgende kriterier er tilstede, skal avtalen uansett anses som finansiell:

1. Det er rimelig sikkert at leietakeren vil kjøpe eiendelen etter utløpet av leieperioden, fordi han har rett til å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdien.
2. Leieperioden går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.
3. Nåverdien av leiebetalingene svarer hovedsakelig til markedsverdien av eiendelen ved inngåelsen av avtalen.
4. Eiendelen er av en så spesiell karakter at den, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner, ikke kan brukes av andre enn leietakeren.

I tillegg lister standarden opp en del indikasjoner som bør tas i betraktning ved en eventuell helhetsvurdering av avtalen.

Det skattemessige skillet mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler er noe annerledes enn det regnskapsmessige skillet

Enhver leieavtale må vurderes separat ut fra innholdet i den konkrete avtalen. Mange leieavtaler er svært like når det gjelder en rekke forhold i leieavtalen. Slike "standardavtaler" er som regel tilpasset skattereglene, slik at de er å anse som operasjonelle etter de skattemessige kriteriene, som er noe annerledes utformet enn kriteriene i regnskapsstandarden.

En rekke leiekontrakter er finansielle

Etter vår erfaring er de aller fleste kontrakter på leasing av produksjonsmaskiner, tyngre transportutstyr og lignende finansielle leieavtaler etter regnskapsreglene. Ofte er kriterium nr. 1, nr. 2 og/eller nr. 3 innfridd. Når det gjelder leie av produksjonsmaskiner og lignende er også kriterium nr. 4 ofte tilfredsstillt. Leiekontrakter på IT-utstyr, kopimaskiner mv. er ofte finansielle etter nr. 2 og/eller nr. 3. Derimot er leiekontrakter på personbiler vanligvis operasjonelle, hvis det ikke bevisst er avtalt en lav gjenkjøpspris på bilen, slik at avtalen rammes av kriterium nr. 1. Leiekontrakter på større eiendeler (eiendom, skip, fly) er ofte individuelt utformet, og det kan ikke angis noe generelt om slike avtaler er finansielle eller operasjonelle. Hvis de er finansielle, er det oftest fordi de rammes av kriterium nr. 1, og eventuelt nr. 4.

.....
Nedstengningen som følge av
Covid-19 gjorde leiefritak aktuelt
våren 2020

Behandling av leiereduksjon og leiefritak

Ved utleie av eiendom er det ikke helt uvanlig at leietaker betaler redusert eller ingen leie i starten av leieforholdet. Dette kan for eksempel være aktuelt i et kjøpesenter, der utleier kan ha interesse av å hjelpe de rette leietakerne i gang for å styrke verdien av senteret som helhet. Når det samtidig er avtalt at leietaker skal betale en høyere leie i etterfølgende perioder blir det klart at dette må ses i sammenheng. Hovedregelen under GRS er derfor at leiebetalingene skal fordeles lineært over den avtalte leieperioden uavhengig av betalingsmønster.

En annen situasjon kan tenkes å forekomme der leietaker kommer i betalingsvansker som følge av forhold som verken utleier eller leietaker forutså på avtaletidspunktet. Ved mangel på alternative leietakere kan utleier være bedre tjent ved å redusere leien helt eller delvis i en periode, fremfor å avslutte leieforholdet. I slike tilfeller er det etter vår oppfatning rom for at leietaker kan regnskapsføre redusert eller frafalt leie i den perioden leien faktisk reduseres for.

.....
Operasjonelle leieavtaler
regnskapsføres nå ulikt i GRS og
IFRS for leietakere

Forholdet til IFRS 16

Frem til IFRS 16 trådte i kraft fra regnskapsåret 2019, var den regnskapsmessige behandlingen av leieavtaler sammenfallende mellom GRS og IFRS. Med IFRS 16 er skillet mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler opphevet for leietaker, slik at alle leieavtaler i praksis behandles som finansielle. NRS 14 er på sin side ikke endret og så lenge denne fortsatt har klare regler for behandlingen av operasjonelle leieavtaler vil det ikke være adgang til å legge noe annet til grunn ved rapportering etter GRS. For utleiere behandles operasjonelle og finansielle leieavtaler på samme måte som tidligere etter IFRS. Under GRS er derimot regnskapsføringen for utleiere et uregulert område.

Forholdet til skattereglene

Den regnskapsmessige behandlingen har ingen betydning for den skattemessige behandlingen. Det er en fast og langvarig praksis på hvilke kriterier som legges til grunn skattemessig, jfr. Lignings-ABC. Kriteriene avviker noe fra de regnskapsmessige kriteriene. "Standard" leasingavtaler på for eksempel produksjons- eller anleggsmaskiner tilfredsstiller de skattemessige kriteriene for operasjonell leasing. I de få tilfellene som har blitt tatt opp, har ligningsmyndighetene vært mest opptatt av at ikke to skattytere skal foreta skattemessige avskrivninger på det samme driftsmidlet. I og med at leasingselskapene klassifiserer sine utleieobjekter som driftsmidler og saldoavskriver dem, kan ikke leietakeren også gjøre det.

.....
Kontrakter om salg og tilbakeleie er
ofte ikke en transaksjon

Salg og tilbakeleie

En avtale som består av et formelt salg av et driftsmiddel med tilbakeleie, skal bare anses som en regnskapsmessig transaksjon, dvs. som salg av driftsmidlet, hvis det vesentligste av den økonomiske risikoen og kontrollen som knytter seg til driftsmidlet ikke lenger er i behold hos selgeren/leietakeren. Hvis tilbakeleiekontrakten er å anse som finansiell, foreligger det ikke en regnskapsmessig transaksjon. Da skal utbetalingen fra leasingselskapet ved den formelle eiendomsovergangen regnskapsføres som lån i stedet for salgssum.

17

Aksjer og andeler i andre selskaper

Kostmetoden kan alltid brukes i selskapsregnskapet.

I konsernregnskapet må egenkapitalmetoden brukes for tilknyttede selskaper og egenkapital- eller bruttometoden for felleskontrollert virksomhet

Selv én aksjeinvestering kan tilfredsstille kravet om handelsportefølje

Langsiktige investeringer – typer og metodebruk

Langsiktige investeringer i aksjer og andeler deles i følgende grupper:

- Investering i datterselskap
- Investering i felleskontrollert virksomhet
- Investering i tilknyttet selskap
- Andre langsiktige investeringer

En kan bruke kostmetoden for alle disse investeringene i selskapsregnskapet. De fleste velger denne løsningen, selv om det også er tillatt å bruke egenkapitalmetoden for de tre første typene i eierselskapets selskapsregnskap (alternativt bruttometoden for felleskontrollert virksomhet). I konsernregnskapet har en ikke den samme valgmuligheten. Der må egenkapitalmetoden brukes for tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet (alternativt bruttometoden for enkelte felleskontrollerte virksomheter). Datterselskap konsolideres i konsernregnskapet. "Andre langsiktige investeringer" skal regnskapsføres etter kostmetoden både i selskaps- og konsernregnskapet.

Kortsiktige investeringer – typer og metodebruk

Kortsiktige investeringer deles i:

- Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
- Noterte (markedsbaserte) aksjer som måles etter markedsverdi prinsippet
- Noterte (markedsbaserte) aksjer som måles etter kostprinsippet
- Andre kortsiktige aksjeinvesteringer

Bruk av markedsverdi prinsippet

Hvis kriteriene for bruk av markedsverdi prinsippet er tilfredsstilt, skal aksjene måles til markedsverdi (jf. rskl. § 5-8). Kriteriene er at aksjen er klassifisert som omløpsmiddel, inngår i en handelsportefølje, omsettes på autorisert markeds plass og har god eierspredning og likviditet. Autoriserte markeds plasser i Norge omfatter Oslo Børs, Euronext Expand (Oslo Axess) og Fish Pool. Tilsvarende krav stilles til autorisert markeds plass for utenlandske investeringer. Etter vår oppfatning inngår en aksjeinvestering i en handelsportefølje hvis det er klart at investeringen er anskaffet med intensjon for videresalg, i utgangspunktet på forholdsvis kort sikt, og hvis eierspredningen og likviditeten i aksjen er tilfredsstillende. Det bør neppe stilles noe krav om antall investeringer. En handelsportefølje oppstår ikke i regnskapsavdelingen, men hos de som styrer investeringene. Investeringer i aksjefond vil tilfredsstille kriteriene, forutsatt at de investerer i aksjer som tilfredsstiller kriteriene.

.....
Ved betinget vederlag må kostpris
estimeres og korrigeres etter hvert

Kostpris

Finansielle eiendeler som er omløpsmidler vurderes etter hovedregelen for omløpsmidler i rskl § 5-2 til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter, jf rskl § 5-4. Børsnoterte aksjer skal alltid regnskapsføres til balansedagens kurs dersom denne er lavere enn kostpris, uavhengig av om den er klassifisert som omløpsmiddel eller anleggsmiddel.

Hvis kostprisen delvis er avhengig av en framtidig hendelse, for eksempel utfallet av en rettsak eller av de fremtidige resultatene i det oppkjøpte selskapet, såkalt betinget vederlag, må total kostpris estimeres på kjøpstidspunktet. Betinget vederlag er vanlig ved kjøp av datterselskap, og langt mindre vanlig ved kjøp av tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet.

Betinget forpliktelse måles etter kjøpet og inntil oppgjør finner sted eller forpliktelsen bortfaller til høyeste av opprinnelig beløp, hensyntatt oppløsning av diskonteringsvirkning, og det beløp som fremkommer ved bruk av NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Endring i betinget vederlag for datterselskap kan resultatføres på samme måte som i konsernregnskapet eller føres som justering av anskaffelseskost. Valg av metode er et valg av regnskapsprinsipp. Effekten av oppløsning av diskonteringsvirkningen presenteres som rentekostnad.

Betinget eiendel, regnskapsføres som en fordring til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet. Inntil oppgjør finner sted eller den bortfaller, vurderes den betingede eiendelen til laveste verdis prinsipp. Resultatføring eller justering av anskaffelseskost er som for betinget forpliktelse.

Det må antas at justeringer av anskaffelseskost for tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet kan følge samme prinsipp som for datterselskaper.

.....
Regnskapsføring av utdelingen er
uavhengig av utdelingens formelle
form

Regnskapsføring av mottatte utdelinger ved bruk av kostmetoden

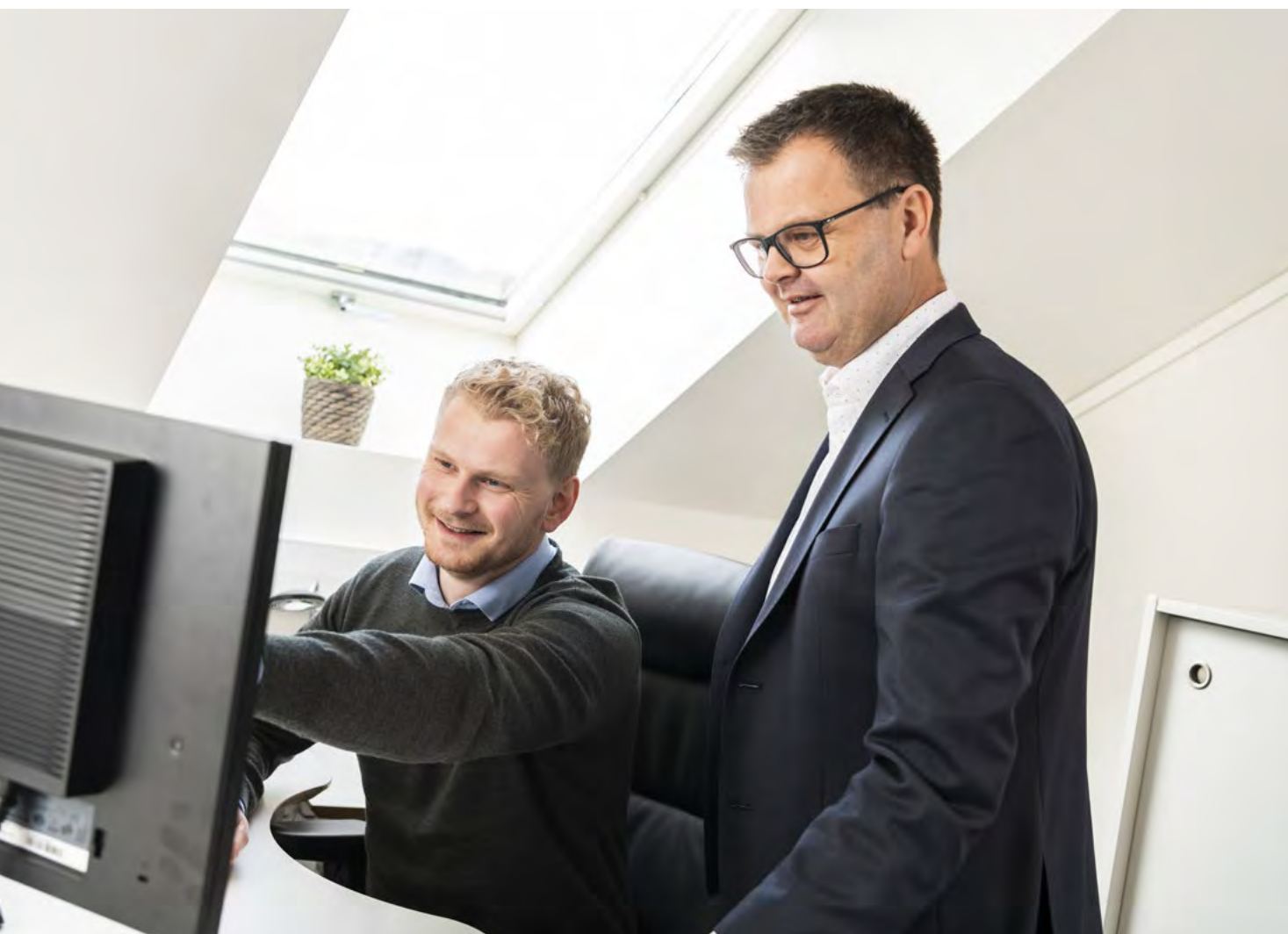
En eier kan motta utdelinger i form av ordinært utbytte, tilleggsutbytte eller ekstraordinært utbytte, som konsernbidrag med eller uten skattefradrag (i skattekonsern), og ved kapitalnedsettelse. Måten utdelingen gjennomføres på, vil ofte være bestemt av skattemessige og/eller aksjerettslige forhold. Slike forhold skal ikke bestemme regnskapsføringen. Regnskapsføringen av utdelingen er uavhengig av utdelingens formelle form, og må avgjøres etter kriteriene i neste avsnitt, uavhengig av om utdelingen gjennomføres som utbytte/konsernbidrag eller som kapitalnedsettelse. På dette området avviker dermed regnskapsretten betydelig fra blant annet skatteretten.

.....
Opptjente resultater etter kjøpet
danner grunnlag for resultatføring
som inntekt hos eieren

Prinsipielt er det bare utdeling av resultater opptjent etter kjøpet som kan resultatføres som inntekt i eierselskapets regnskap. Problemstillingen er spesielt aktuell når en kjøper et datterselskap, og tar ut betydelige midler fra selskapet forholdsvis kort tid etter kjøpet som konsernbidrag, utbytte (ordinært utbytte, tilleggsutbytte eller ekstraordinært utbytte) eller ved kapitalnedsettelse. Da må utdelingen mer eller mindre i sin helhet klassifiseres som tilbakebetaling av kapital i eierens regnskap, dvs. som reduksjon av kostpris. NRS (V) Regnskapsføring av inntekt tillater resultatføring uten noen nærmere vurdering hvis skillet ikke er vesentlig for eierens regnskap.

Avskrivning på merverdier

Når en skal beregne hvor mye som er opptjent, og dermed kan resultatføres som inntekt hos eieren, skal en prinsipielt ta hensyn til avskrivninger på eventuelle merverdier, på samme måte som i konsernregnskapet, ved bruk av egenkapitalmetoden og ved bruk av bruttometoden. I praksis kan en se bort fra avskrivning på merverdier ved beregningen av opptjente resultater. Hvis avskrivningene ville vært vesentlige, er det en indikasjon på at det må foretas en nedskrivningstest av aksjene litt avhengig av type merverdier som avskrives i underliggende selskap.



18

Regnskapsføring av konsernbidrag

Lovgrunnlaget for å utdele konsernbidrag finnes i Aksjelovens § 8-5, mens rettsgrunnlaget for skatteplikt/-fradrag for konsernbidrag følger av skattelovens §§ 10-2 til 10-4. Aksjelovens bestemmelser om maksimalt utbytte, samt krav til forsvarlig egenkapital og likviditet, gjelder tilsvarende ved konsernbidrag. Dette kapittelet behandler den regnskapsmessige behandlingen av konsernbidrag.

Gjennomgående i denne seksjonen benytter vi som eksempel et konsernbidrag på 100 brutto (før skatt). Vi legger videre til grunn at ingen av selskapene er finansforetak som svarer finansskatt. Finansskatt vil ikke ha noen betydning for regnskapsføringen, men skattebeløpene vil være annerledes.

Konsernbidrag fra datterselskap til morselskap

Når et datterselskap (datter) gir konsernbidrag til morselskapet (mor), er dette å anse som disponering av resultatet i datter, tilsvarende som utbytte.

Som utgangspunkt vil konsernbidraget for mors vedkommende derfor være avkastning på investeringen i datter, og mor resultatfører da konsernbidraget som inntekt fra investering i datter. Det må derimot vurderes om hele eller deler av det mottatte konsernbidraget er tilbakebetaling av innskutt kapital. Dette vil være tilfellet dersom konsernbidraget som avgis er høyere enn akkumulerte opptjente resultater i datter under mors eiertid. Mer om dette i kapittel 14. I slike tilfeller skal mor føre den del av konsernbidraget som går utover akkumulerte resultater i eiertiden som (K) investering i datterselskap. Hvis hele eller deler av beløpet skal føres til reduksjon av investeringen, må en også her ta hensyn til skattevirkningen. Hvis datter ikke har skattepliktig overskudd kan det gis konsernbidrag uten skattefradrag. Det blir da ingen regnskapsføring av skatt.

Regnskapsføringen av konsernbidrag fra datter til mor blir som følger, forutsatt at hele konsernbidraget er opptjente resultater i mors eiertid:

Regnskapsføring av konsernbidrag fra datter til mor

Regnskapsføring hos Mor	
Fordring konsernbidrag	100 (D)
Inntekt på investering i datterselskap	100 (K)
Skattekostnad - effekt av motsatt konsernbidrag	22 (D)
Betalbar skatt - effekt av motsatt konsernbidrag	22 (K)

Regnskapsføring hos Datter	
Skyldig konsernbidrag	100 (K)
Annen egenkapital/disponering	78 (D)
Betalbar skattegjeld/utsatt skatt/(-fordel)	22 (D)

Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap

Når mor gir konsernbidrag til datter, forplikter mor seg til å skyte inn midler i datter, altså et egenkapitalinnskudd. Da øker mors kostpris på aksjene med et beløp tilsvarende konsernbidraget, med fradrag for (eventuell) skatt. Det vil bare være unntaksvis at det kreves fri egenkapital for å gi slikt konsernbidrag til heleid datter, se nærmere om dette i kapittel 21 om egenkapital.

Konsernbidraget behandles naturligvis også som kapitaltilførsel i datter. Innskuddet er derimot ikke å regne som innskutt kapital etter aksjeloven (som begrenser seg til regnskapslinjene aksjekapital og overkurs), og føres derfor på regnskapslinjen annen innskutt egenkapital. Denne egenkapitalen er "fri" etter aksjeloven.

Regnskapsføringen blir som følger:

Regnskapsføring hos Mor	
Skyldig konsernbidrag	100 (K)
Innvestering i datterselskap	78 (D)
Betalbar skattegjeld/Utsatt skatt(-fordel)	22 (D)

Regnskapsføring hos Datter	
Fordring konsernbidrag	100 (D)
Annen innskutt egenkapital	78 (K)
Betalbar skattegjeld/Utsatt skatt(-fordel)	22 (K)

Det er ikke uvanlig at det gis konsernbidrag til en datter med eksterne minoritetsinteresser (med samlet eierandel maksimalt 9,99 % når alle aksjene har lik stemmerett). Så fremt det ikke foreligger noen avtale om at det selskapet som yter konsernbidraget skal få tilsvarende økonomiske fordeler på et senere tidspunkt, vil dette være en verdioverføring fra givende selskap til minoritetseier. Den andel av konsernbidraget som tilfaller minoritetsinteressene i datter, føres derfor som resultatdisponering i mors regnskap. Denne delen av konsernbidraget må dermed ligge innenfor rammen av utbyttegrunnlaget.

Konsernbidrag til datterselskap med minoritetseiere

Om vi tenker et tilfelle hvor Mor eier 95 % av aksjene i datter, og yter et konsernbidrag på 100 blir føringen hos givende selskap (Mor) som følger:

Regnskapsføring hos Mor	
Skyldig konsernbidrag	100 (K)
Innvestering i datterselskap	74,1 (D)
Annen egenkapital/disponering av resultat	3,9 (D)
Betalbar skattegjeld/Utsatt skatt(-fordel)	22 (D)

Her vil 95 % av konsernbidraget (95 minus skatt) føres som investering i datterselskap, mens resterende 5 % er disponering (5 minus skatt).

Konsernbidrag fra morselskap til datterdatterselskap

En kan bare regnskapsføre konsernbidrag som investering i selskaper der en eier aksjene direkte. Hvis selskapet som mottar konsernbidraget ikke er direkte eiet av mor, for eksempel fordi det er et datterdatterselskap, må konsernbidraget regnskapsføres i mors regnskap som investering i den mellomliggende datter. Datterdatter regnskapsfører konsernbidraget tilsvarende som datter i eksempel 2 ovenfor med avgivelse fra mor til datter.

Den norske Revisorforening legger i sitt sirkulære 2000-80 til grunn at det mellomliggende selskapet ikke skal regnskapsføre konsernbidraget. Det betyr at den formelt valgte løsningen gjenspeiles i regnskapsføringen. Dersom man ønsker å regnskapsføre konsernbidraget i det mellomliggende selskapet, kan dette gjennomføres som en to-trinns rakett; først fra mor til datter, og deretter fra datter til datterdatter.

Konsernbidrag mellom datterselskaper

Dersom mor regnskapsfører investeringer i datterselskaper etter kostmetoden, vil verdien av hvert enkelt datterselskap i mors regnskap ikke endres som følge av at det gis konsernbidrag mellom døtrene, så lenge konsernbidraget gis av opptjente resultater i mors eiertid. Igjen bestemmes altså regnskapsføringen av de faktiske forhold. I den grad konsernbidraget overstiger opptjent egenkapital i mors eiertid, må mor omfordele kostpris ved å redusere kostpris på aksjene i givende selskap og øke kostpris av aksjene i mottakende selskap med tilsvarende beløp. Mors resultatregnskap blir uansett ikke påvirket. Dersom mor regnskapsfører investeringer i datterselskaper etter egenkapitalmetoden, vil kostpris på aksjene alltid måtte omfordeles som forklart over. Døtrene regnskapsfører konsernbidraget tilsvarende som henholdsvis mottakende og givende datterselskap i tall-eksemplene 1 og 2 over, det vil si som resultatdisponering hos giver og innskutt kapital hos mottaker.

Konsernbidrag mellom datterselskaper via morselskapet

Når en datter gir konsernbidrag til mor, som deretter gir konsernbidraget til en annet datter (i stedet for at konsernbidraget gis direkte mellom døtrene), fører mor det mottatte konsernbidraget som inntekt hvis det gis av resultater opptjent i eiertiden. Konsernbidraget (etter skatt) blir videre balanseført som økt kostpris på investeringen i mottakende selskap. Dersom mor regnskapsfører investering i datterselskaper etter kostmetoden, vil denne løsningen derfor gi en høyere balanseført samlet verdi av investeringen i døtrene og dermed også høyere egenkapital i mor enn om konsernbidrag gis direkte mellom døtrene. Dersom mor regnskapsfører investeringer i datterselskaper etter egenkapitalmetoden, føres både mottatte og avgitte konsernbidrag som endring i balanseført verdi av aksjene.

Konsernbidrag når flere konsernselskaper eier aksjer i samme konsernselskap

Et selskap kan være eiet av flere foretak innenfor samme konsern, eksempelvis et datterdatterselskap som er eid av to datterselskaper med felles ultimate morselskap (M eier D1 og D2, og D1 og D2 eier DD sammen). I slike tilfeller gis det bare unntaksvis konsernbidrag i forhold til det enkelte selskapets eierinteresser. Ofte gir bare ett av eierselskapene (D1 eller D2) konsernbidrag (til DD). Når selskapet som gir konsernbidraget ikke er mor i konsernet, kan givende selskap bare føre sin prosentvise eierandel av konsernbidraget som investering. Den resterende del av konsernbidraget (som er en verdioverføring til andre konsernselskaper gjennom disses eierandel i mottakende selskap) vil være en resultatdisponering. Denne del av konsernbidraget må derfor ligge innenfor rammene av fri egenkapital hos giver.

Dersom D1 eier 80 % av DD og D2 eier resterende 20 %, og D1 yter konsern-
bidrag på 100 til DD, vil dette regnskapsføres som følger hos givende selskap:

Regnskapsføring hos D1	
Skyldig konsernbidrag	100 (K)
innvestering i datterselskap	62,4 (D)
Annen egenkapital/disponering av resultat	15,6 (D)
Betalbar skattegjeld/utsatt skatt/(-fordel)	22 (D)

Her føres 80 % av konsernbidraget som investering i DD (80 minus skatt) og
resterende 20 % som utdeling (20 minus skatt).

Oppsummering av reglene om regnskapsføring

Prinsippene for regnskapsføring av konsernbidrag kan i korte trekk oppsummeres
slik:

- Hos giver er konsernbidraget investering i den grad selskapet har eierin-
teresser, for øvrig er det disponering av resultat.
- Hos mottaker er konsernbidraget avkastning (men med vurdering av om noe
må føres til reduksjon av anskaffelseskost) i den grad selskapet har eierin-
teresser, for øvrig blir det annen innskutt egenkapital.
- Bare giver og mottaker skal i utgangspunktet regnskapsføre konsernbidraget,
ikke mellomliggende selskap.

Behandling i generalforsamling

Basert på ordlyden i aksjeloven skal også konsernbidrag fra morselskap til
datterselskap behandles av morselskapets generalforsamling, selv om det
ikke regnskapsføres som disponering, men som investering. Et ordinært
kapitalinnskudd i datterselskapet krever ikke generalforsamlingsbeslutning i
morselskapet. Vi kan ikke se noen reell grunn til å stille strengere krav til general-
forsamlingsbehandling i morselskapet når det gis konsernbidrag enn når det ytes
ordinært kapitalinnskudd, bortsett fra i situasjoner der mor må føre det avgitte
konsernbidraget som en disponering. Formuleringene i aksjeloven gjør at den
tryggeste løsningen likevel er å gjøre de formelle vedtakene i generalforsamlingen.

19

Varer

Varebegrepet omfatter mer enn ordinære varebeholdninger

Alle former for rabatter og prisavslag skal trekkes fra

Normalt skal hver vare vurderes separat

Virkelig verdi av varer er salgspris med fradrag for nødvendige utgifter for å gjennomføre salget

Faste kostnader anses ikke som nødvendige for å gjennomføre salget

Definisjon

NRS 1 definerer varer som eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. I tillegg er det verdt å merke seg at produksjonsmaterieell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen også skal inkluderes i varebeholdningen. Det presiseres i NRS 1 Varer at den også omfatter serieproduserte varer, også når de produseres etter (langsiktig) kontrakt.

Kostpris

Ved beregningen av anskaffelseskost skal alle former for rabatter og prisavslag trekkes fra. I enkelte bransjer utgjør periodisk bonus (ofte kalt årsbonus) et vesentlig beløp. Hvis slik bonus ikke er inkludert i kostprisen i lagersystemet, må det gjøres spesielt fradrag i beholdningsverdien. Prinsipielt skal kontantrabatter trekkes fra på alle varer som kan kjøpes med kontantrabatt. Normalt reflekteres likevel ikke ubenyttet kontantrabatt i regnskapsføringen når rabatten ikke er vesentlig.

Nedskrivning

Hvis virkelig verdi er lavere enn kostpris må det foretas nedskrivning. Virkelig verdi for varer er netto salgsverdi, dvs. salgspris med fradrag for nødvendige salgskostnader. Hver enkelt vare / varelinje må i utgangspunktet vurderes separat. Men det kan antakelig være riktig i noen situasjoner å foreta en samlet vurdering av en varegruppe, eller produkter som henger nær sammen på annen måte.

Nærmere om fastsettelse av virkelig verdi

Det er forventet salgspris på det antatte salgstidspunktet som skal legges til grunn ved beregningen, altså ikke salgsprisen på balansetidspunktet eller vurderingstidspunktet. Men den framtidige salgsprisen skal bedømmes ut fra situasjonen på balansetidspunktet. Når en foretar vurderingen må en skille mellom hendelser etter balansedagen som skal påvirke vurderingen (nye opplysninger om forhold på balansedagen), og hendelser etter balansedagen som ikke skal trekkes inn i vurderingen (for eksempel brann hos en konkurrent), jfr. omtalen i kapitlet om hendelser etter balansedagen.

Standarden definerer netto salgsverdi som den antatte utsalgsprisen med fradrag for nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Definisjonen av salgskostnader er dermed i samsvar med IAS 2. Det presiseres at faste kostnader ikke anses som nødvendige for å gjennomføre salget (tilsvarende presisering finnes ikke i IAS 2). Salgskostnader omfatter dermed bare variable kostnader. Ved beregning av netto salgsverdi for råvarer og varer i arbeid skal imidlertid både variable og andel av faste kostnader for gjenværende produksjon trekkes fra.

.....
Gjenanskaffelseskost kan brukes
som tilnærming til virkelig verdi for
råvarer og varer i arbeid, men bør
ikke brukes ukritisk

Gjenanskaffelseskost som tilnærming til virkelig verdi

For råvarer og varer i arbeid aksepterer NRS 1 Varer at gjenanskaffelseskost blir brukt som tilnærming til virkelig verdi, særlig når det er stor usikkerhet knyttet til fastsettelsen av netto salgsverdi. En bør imidlertid ikke bruke gjenanskaffelseskost ukritisk. Det gjelder spesielt i virksomheter som kjøper råvarer som stadig blir rimeligere (for eksempel elektronikk), selv om også utsalgsprisen på virksomhetens produkter faller. Hvis virksomheten likevel tjener penger, vil det normalt ikke være riktig å skrive ned beholdningen til gjenanskaffelseskost hvis den ikke er ukurant, nettopp fordi salgsprisen dekker alle kostnadene og fortjenesten. I slike bransjer er det som regel en direkte og løpende sammenheng mellom fall i råvarepris og fall i prisen på ferdigvarer. Noe annerledes blir det i bransjer som produserer varer av råvarer der prisene svinger opp og ned (for eksempel stål, og oljebaserte produkter). Også her vil det som regel være en sammenheng mellom prisen på råvarene og prisen på ferdigvarene, men ofte kan råvareprisen endre seg etter at prisen på ferdigvarene er avtalt. Ved prisnedgang på råvarene i slike situasjoner kan begrunnelsen for å bruke gjenanskaffelseskost som tilnærming til virkelig verdi være noe bedre, men hvis selskapet ikke får tap på salget av produktene, er det prinsipielt ikke riktig å nedskrive beholdningen.



20

Kundefordringer

.....
Avsetning på grunn av reklamasjon
er ikke avsetning til tap på fordringer

Manglende betaling som følge av reklamasjoner

Hvis en kunde helt eller delvis unnlater å betale en fordring som følge av at han ikke er tilfreds med leveransen, og en forventer å sende kreditnota, må kundefordringene reduseres med det forventede kreditnotabeløpet. Motposten er salgsinntekt (som om kreditnota allerede var utstedt). Hvis en i stedet forventer å måtte utføre etterarbeider, blir balanseføringen utsatt inntekt i stedet for reduksjon av kundefordringer, alternativt en kostnadsavsetning. Det er ikke uvanlig, men likevel ikke riktig, å føre avsetning til reklamasjoner som avsetning til tap på fordringer. Tap på fordringer skal forbeholdes tap som følge av manglende betalingsevne.

.....
Avsetning til tap på fordringer bør
beregnes som en forventningsverdi

Avsetning til tap på fordringer

Fordringer som er konstatert tapt skal kostnadsføres. Et tap er konstatert når det er overveiende sannsynlig at fordringen helt eller delvis ikke vil bli betalt. Deretter må en vurdere hvor stor avsetningen til forventede tap på den gjenværende fordringsmassen bør være. Avsetningen bør beregnes som en forventningsverdi. Først bør en plukke ut de kundefordringene der en antar at det foreligger en viss tapsrisiko. For hver av disse fordringene bør en på best mulig måte anslå tapsrisikoen (gjørne som en prosentsats). Ved å multiplisere tapsrisikoen med fordringens verdi for hver enkelt av de aktuelle fordringene, får en fram forventningsverdien av tapet på disse fordringene. Ofte vil en også lide tap på fordringer hvor en ikke var kjent med tapsrisikoen når vurderingen ble foretatt. Det må derfor ofte foretas en avsetning for å dekke også denne risikoen, basert på de erfaringene det enkelte selskap har for at slike tap kan oppstå. Jo lenger ut på det nye året som vurderingen foretas, jo bedre grunnlag har en for å foreta en riktigst mulig avsetning (beregne en riktigst mulig forventningsverdi).

.....
Kundefordringer kan være reelle utlån

Det generelle utgangspunktet er at vurderingen av balanseposter skal foretas basert på forholdene på balansedagen, jf. kapitlet om hendelser etter balansedagen. I perioden fram til årsregnskapet avlegges, kan det komme nye opplysninger som kaster lys over situasjonen på balansedagen. Hvis for eksempel alle fordringer pr. 31.12 er innbetalt når regnskapet avlegges, skal det normalt ikke foretas avsetning til tap. I noen situasjoner kan imidlertid deler av en kundefordring bære preg av lån til kunden, mer enn fordring ved salg. Det gjelder når en kunde som alternativ til et formelt lån får ekstra lang kredittid, som ofte vil føre til en situasjon der kunden videreselger varene før en betaler leverandør. Blir kredittiden tilstrekkelig lang kan dette føre til at kunden bruker inntekten fra de

sist mottatte varene til å betale for tidligere vareleveranser, noe som medfører at deler av det utestående beløpet i realiteten har samme karakteristika som et lån. I praksis skjer dette blant annet i forbindelse med etablering av en virksomhet, eller når en kunde har økonomiske problemer. Da må tapsrisikoen for det reelle lånet vurderes på samme måte som øvrige utlån. Hvis det ville vært foretatt nedskrivning av et eventuelt lån ved vurdering pr. 31.12, og kundens økonomiske situasjon er uendret når regnskapet avlegges, må det foretas avsetning pr. 31.12, selv om kunden formelt har betalt de aktuelle fakturaer som var utestående pr. 31.12.



21

Utsatt skatt/skattefordel

Utsatt skatt/skattefordel er ikke bare matematikk

For mange er beregning av utsatt skatt/skattefordel en teknisk beregning, der det beregnes og regnskapsføres utsatt skatt/skattefordel på netto midlertidige forskjeller etter utligning. Men beregning av utsatt skatt er ikke bare en teknisk øvelse. Det er en del forhold som må vurderes før en kan anse seg ferdig med beregningen. De fleste forhold som en bør tenke på er nevnt nedenfor. Vi omtaler noen av dem her, med fokus på selskapsregnskapet.

Midlertidige forskjeller som oftest ikke skal gå inn i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt/skattefordel

Noen midlertidige forskjeller skal holdes utenfor beregningen av utsatt skatt/skattefordel, fordi utsatt skatt er trukket fra i eiendelsverdien. Det kan gjelde enkelte eiendeler (og gjeld) som er overført til virkelig verdi men med skattemessig kontinuitet (typisk i oljesektoren), og ikke-avskrivbare eiendeler som ikke forventes solgt i overskuelig framtid. Årets regnskapsmessige avskrivninger på de aktuelle eiendelene vil skattemessig bli reversert gjennom endring i skjema for midlertidige forskjeller. Men som følge av at eiendelene ikke går inn i beregningen av utsatt skatt, skal heller ikke endring i den midlertidige forskjellen være med i grunnlaget for endring i utsatt skatt.

Goodwill etter fusjon

Etter et oppkjøp er det ikke uvanlig at et morselskap fusjonerer med det oppkjøpte datterselskapet. Da skal de regnskapsførte verdiene i konsernregnskapet videreføres i selskapsregnskapet (konsernkontinuitet). Hvis det er gjenværende goodwill, vil den balanseførte verdien representere en skatteøkende midlertidig forskjell, fordi den skattemessige verdien er null. Som følge av at goodwill er en residualpost der eventuell utsatt skatt er fratrasket i eiendelsverdien er det ikke balanseført utsatt skatt på goodwill i konsernregnskapet. Det skal derfor heller ikke balanseføres utsatt skatt på goodwill etter fusjonen. Det samme gjelder ved andre fusjoner og fisjoner til virkelig verdi, men med skattemessig kontinuitet.

Konserninterne overføringer

Ved bruk av forskriften om konserninterne overføringer ved salg av eiendeler eller virksomhet mellom selskaper i samme skattekonsern, skal salgsprisen reflektere at kjøperen ikke får skattemessige avskrivninger på merverdier i forhold til skattemessige verdier. Den anbefalte regnskapsmessige løsningen er at kjøperen regnskapsfører den overtatte eiendelen til netto kostpris, dvs. kostprisen etter fradrag for utsatt skatt, som ofte er beregnet til nåverdi. Da oppstår samme problemstilling som ved goodwill etter fusjon, og løsningen blir tilsvarende. Ifølge

.....
Når utsatt skatt (til nåverdi) er trukket fra i eiendelsverdien, skal den midlertidige forskjellen holdes utenfor beregningsgrunnlaget

.....
Goodwill er ofte en nettostørrelse

.....
Eiendelsverdien kan være en nettostørrelse

NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap er et akseptert alternativ å føre opp utsatt skatt til nominell verdi, og balanseføre differansen mellom nåverdien og den nominelle verdien av utsatt skatt som goodwill ved overdragelsen av enkelt eiendeler, slik det gjøres ved overdragelse av virksomhet.

Andre spesielle problemstillinger vedrørende utsatt skatt/ skattefordel

Aksjer og andeler i andre selskaper under fritaksmetoden

Salgsgevinster på aksjer innenfor fritaksmetoden skal ikke beskattes som alminnelig inntekt. 3 % av mottatt utbytte beskattes, men det gjelder unntak for mottatt utbytte fra selskaper i samme skattekonsern. Det oppstår dermed ingen egentlig midlertidig forskjell på aksjer, men det skal prinsipielt beregnes midlertidig forskjell på 3 % av utbytte fra andre selskaper enn datterselskap i skattekonsern, som eierselskapet inntektsfører i avsetningsåret. Normalt vil beløpet være så uvesentlig at en kan unnlate å beregne den midlertidige forskjellen. Tilsvarende gjelder for investering i deltakerlignede selskaper.

Andeler i deltakerlignet selskap

Når et selskap eier andeler i et deltakerliknet selskap må det imidlertid beregnes utsatt skatt/skattefordel for å få riktig sammenstilling. Det er eierne som betaler skatten på det deltakerlignede selskapets alminnelige inntekt. Skatten vil dermed bli inkludert i eierens skattekostnad, og den vil normalt ha liten eller ingen sammenheng med resultat før skatt for investeringen, dvs. inntektsføring av mottatte utdelinger. For å få en fornuftig periodisering av skattekostnaden hos eieren, må eieren balanseføre en utsatt skattefordel som tilsvarer den betalbare skatten som oppstår som følge av den skattepliktige inntekten. Skattefordelen kostnadsføres når utdelinger fra det deltakerliknede selskapet resultatføres. Denne utsatte skatten/skattefordelen må beregnes og regnskapsføres.

Ved å beregne skattemessig verdi på andelen (inkl. over-/underpris ved kjøp) vil en i utgangspunktet få riktig midlertidig forskjell som grunnlag for beregning av den utsatte skatten/skattefordelen i balansen. Men blant annet ved nedskrivning av andelsverdien i eierens regnskap og ved permanente forskjeller i det deltakerlignede selskapet må det vurderes om det må foretas korreksjon av den skattemessige verdien. Vi går ikke nærmere inn på dette forholdet her.

Leieavtaler

Når leieavtaler balanseføres regnskapsmessig, men ikke skattemessig, vil det være en skatteøkende midlertidig forskjell tilsvarende den balanseførte verdien av de aktuelle eiendelene, fordi den skattemessige verdien alltid er null. Det vil også være en midlertidig forskjell på gjeldssiden. Den skattemessige verdien av den balanseførte gjelden er også null. Det vil derfor til enhver tid være en skatteøkende midlertidig forskjell tilsvarende den balanseførte gjelden. I skatteskjemaet for midlertidige forskjeller har en valgt å beregne netto midlertidig forskjell knyttet til leieavtaler.

Midlertidig forskjell både på eiendel og gjeld ved finansiell leasing

Ved innmatskjøp har pensjonsforpliktelsene en skattemessig kostpris

Kjøp av virksomhet ("innmat") med pensjonsordninger, usikre forpliktelser mv. Ved kjøp av virksomhet i form av såkalt innmatskjøp, skal alle eiendeler og forpliktelser regnskapsføres til virkelig verdi på kjøpstidspunktet. Den regnskapsmessige verdien vil samtidig utgjøre skattemessig kostpris for hver enkelt eiendels- og gjeldspost. Ved kjøpet vil det altså ikke eksistere noen midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Hvis den oppkjøpte virksomheten har pensjonsforpliktelser (sikrede eller usikrede), usikre forpliktelser mv. vil kostprisen for virksomheten også være redusert med virkelig verdi av slike forpliktelser (som vanligvis har en skattemessig verdi på null hos selgeren).

Reversering av den midlertidige forskjellen

Tilsvarende gjelder for netto pensjonsmidler. I den videre behandlingen bruker vi pensjonsforpliktelser som eksempel på en overtatt forpliktelse. Den skattemessige verdien vil i årene framover alltid være lik gjenværende regnskapsmessig forpliktelse fra kjøpstidspunktet. Verdien reduseres etter hvert som pensjonsforpliktelsen til de personene som var ansatt på kjøpstidspunktet opphører, dvs. når de slutter eller dør. I prinsippet må en derfor følge opp alle ansatte ved kjøpet helt fram til uttredelsestidspunktet. Det kan være over en periode på mer enn femti år. I praksis vil en nok bruke en tilnæringsmetode. Normalt må det aksepteres at det lages en fornuftig plan for reduksjon av den opprinnelige forpliktelsen, basert på realistiske forventninger om når de ansatte vil gå ut av ordningen.

Netto pensjonsmidler

I den grad brutto pensjonsmidler ved kjøpet består av pensjonspremiefond (eller innskuddsfond), kan en kreve skattemessig fradrag for kostprisen når midler tas av fondet for å dekke årets premie. For øvrige midler må en bruke samme tankegang som vi har beskrevet ovenfor for netto pensjonsforpliktelser. Etter vår oppfatning betyr det at en også kan kreve skattemessig fradrag for eventuell overfinansiering som ikke skyldes pensjonspremiefond/innskuddsfond. Slik overfinansiering forekommer for øvrig bare helt unntaksvis.

Den midlertidige forskjellen reverserer ved salget

Salg av virksomhet ("innmat") med pensjonsforpliktelser, usikre forpliktelser mv. Det selgende selskapet får skattemessig fradrag for pensjonsforpliktelsen ved salget, i og med at forpliktelsen gjøres opp. Dette medfører ingen spesielle praktiske problemstillinger i det selgende selskapet. Etter salget vil den midlertidige forskjellen være null, mens det var en midlertidig forskjell tilsvarende pensjonsforpliktelsen før salget. Endring i den skattereduserende forskjellen vil redusere den skattepliktige inntekten i salgsåret.

Utgangspunktet er utligning

Balanseføring av skattefordeler

Utgangspunktet er at midlertidige forskjeller med ulikt fortegn som vil reversere i samme periode skal utlignes. Utligning er laveste trinn i grunnlaget for balanseføring av skattefordeler. Ved vurderingen av når forskjellene vil reversere kan en ta hensyn til realistisk skatteplanlegging. Skatteplanlegging er spesielt aktuelt for eiendeler med skattereduserende midlertidige forskjeller, fordi det ofte er nødvendig å realisere eiendelen (gjennom salg, utrangering eller lignende) for å få den midlertidige forskjellen til å reversere.

Vær varsom med skattereduserende forskjell på bygninger

En bør være forsiktig med å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller knyttet til bygninger mv., spesielt forretningsbygg. Når det først har oppstått en skattereduserende forskjell, vil den normalt øke inntil driftsmidlet er avskrevet til null i regnskapet. Deretter reverserer den langsomt. Som følge av ulike forhold (for eksempel at virksomheten har behov for bygget eller at det skattemessig er mest realistisk at bygget vil bli fisjonert ut før et eventuelt salg hvis det ikke allerede er et eget eiendomsselskap) kan det være urealistisk at foretaket vil selge bygget for å få forskjellen til å reversere. I slike situasjoner bør det normalt bare foretas utligning hvis foretaket har andre bygg (i samme avskrivningsgruppe) som har tilsvarende skatteøkende midlertidig forskjell.

Det må vurderes om langsiktige fordringer er i "næring"

For langsiktige fordringer må det vurderes om fordringen er "i næring" etter skattereglene. En får ikke fradrag når tapet realiseres hvis det ikke er i næring. Det gis normalt ikke skattemessig fradrag for tap på utlån til selskaper innen samme skattekonsern og tilsvarende utenlandske datterselskaper. Nedskrivningen blir da en permanent forskjell. Ofte er det uklart om en fordring er "i næring". Da er det vanlig at det kreves skattemessig fradrag når tapet realiseres, og se om ligningsmyndighetene godtar fradragsføringen. I så fall bør nedskrivningen behandles

som en midlertidig forskjell inntil tapet eventuelt realiseres. En bør være forsiktig med å ta den midlertidige forskjellen med i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt/skattefordel, særlig når det kan ta lang tid før et tap eventuelt realiseres (for eksempel når fordringen er på et datterselskap). Ofte vil de skatteøkende forskjellene ha reversert før realisasjonstidspunktet for fordringen. I tillegg er det usikkert om en vil få skattefradrag ved realisasjonen.

Framtidige skattepliktige overskudd er begrunnelsen for oppføring av netto skattefordel

Når en ikke kan foreta utligning av skattereduserende forskjeller mot skatteøkende forskjeller (for eksempel fordi skattereduserende er større enn de skatteøkende forskjellene), er neste trinn å vurdere om en skattereduserende midlertidig forskjell likevel kan gå inn i grunnlaget for balanseført utsatt skattefordel eller redusert utsatt skatt. Begrunnelsen for oppføringen må da være realistiske forventninger om at selskapet vil få tilstrekkelige skattepliktige overskudd til å utnytte de skattereduserende forskjellene som reverserer. Kriteriene for oppføring er de samme etter god regnskapsskikk som etter IFRS. Ved vurderingen kan en ta hensyn både til skattepliktige overskudd som følge av driften, muligheten for fremtidig salg av eiendeler med skattepliktige gevinster og sannsynlige fremtidige konsernbidrag. Vurderingen av om det er sannsynlig at det vil oppstå skattepliktige overskudd må være realistisk. Det er en kjensgjerning at mange foretak altfor ukritisk oppfører utsatt skattefordel som eiendel i balansen. For eksempel kan nystartede virksomheter oftest ikke sannsynliggjøre tilstrekkelige skattepliktige overskudd hvis de ikke inngår i et skattekonsern, eller umiddelbart overtar en eksisterende virksomhet som historisk kan vise til positive resultater. Vi har også sett selskaper uten gjenværende drift eller med minimal drift hvor den viktigste eiendelen er utsatt skattefordel.

Kan utsatt skattefordel for avskåret rentefradrag balanseføres?

Reglene om begrensning av rentefradrag innebærer at skattytere kan få redusert skattefradraget for renter betalt til nærstående parter. Foretak i konsern, hvor konsernet har virksomhet i utlandet, kan også få begrenset skattefradraget for renter betalt til eksterne långivere. Avskåret rentefradrag kan fradras i de påfølgende ti år. Avskåret rentefradrag til framføring er et eget grunnlag for utsatt skattefordel, og skattefordelen skal balanseføres dersom det er sannsynlig at fradraget som er avskåret kan utnyttes. Det at foretaket har utsatt skatt på andre poster er ikke tilstrekkelig grunnlag for utligning og balanseføring. Dersom utnyttelse av det framførte rentefradraget avhenger av en framtidig oppkapitalisering eller gjeldskonvertering, skal ikke utsatt skattefordel balanseføres før det foreligger en konkret plan om kapitalisering, og det er sannsynlig at denne planen vil bli gjennomført. Tilsvarende gjelder dersom man må reorganisere konsernet for å kunne utnytte det framførte rentefradraget.

Utsatt skattefordel på pensjonsforpliktelser kan alltid balanseføres

Utsatt skattefordel på pensjonsforpliktelser

Utsatt skattefordel på skattereduserende midlertidig forskjell på balanseførte pensjonsforpliktelser kan alltid balanseføres. Årsaken er en fortsatt drift-tankegang. Pensjonsforpliktelser som er forsikret utgjør i praksis i hovedsak forventninger om langsiktig fremtidig lønnsvekst. Forpliktelsen er derfor betinget av at selskapet greier å opprettholde virksomheten på lang sikt. Det er vanligvis avhengig av at selskapet har overskudd. Og hvis selskapet har overskudd, kan skattefordelen utnyttes. Dersom selskapet må avslutte sin virksomhet vil både forpliktelsen og den tilhørende skattefordelen reversere. Ved direkte pensjoner som bare forventes å løpe noen få år, må balanseføring antakelig vurderes i forhold til de vanlige kriteriene.

22

Pensjoner

Ytelsesordninger

Beregning av netto pensjonsforpliktelser/-midler når selskapet har ytelsesplaner, typisk en foretakspensjonsordning, er komplisert. Det oppstår i praksis en rekke spørsmål. Vi henviser til for eksempel "Årsregnskapet i teori og praksis" for en nærmere beskrivelse. Små foretak trenger ikke balanseføre ytelsesplaner som er forsikret.

Veiledende pensjonsforutsetninger
publiseres to ganger per år

Veiledning om pensjonsforutsetninger

Norsk RegnskapsStiftelse fastsetter veiledende pensjonsforutsetninger. I veiledningen gis det klar veiledning om hvilke forutsetninger som bør brukes ved pensjonsberegningene. Forutsetningene justeres normalt et par ganger i året. Det er forutsetningene pr. 31.12.2020 som skal brukes ved pensjonsberegningen for 2020.

Forutsetningene vil bli publisert av Norsk RegnskapsStiftelse tidlig i januar 2021. Etter at forutsetningene er publisert må foretakene vurdere om de må innhente ny aktuarberegning med oppdaterte økonomiske forutsetninger. Hvis ingen andre forutsetninger enn renten må endres, er dette en oppgave som aktuarene kan utføre raskt og rimelig.

Innledningsvis i veiledningen presiseres det at de aktuarmessige forutsetningene må være konsistente. Det forklares hvordan en har kommet fram til forutsetningene i veiledningen. Det fremheves at hvert enkelt foretak må vurdere forutsetningene ut fra sine egne forhold og de ulike pensjonsavtaler som foretaket har inngått. Bedriftsspesifikke forhold kan gi visse nyanser i forhold til de forutsetninger som veiledningen legger opp til, mest sannsynlig for gjennomsnittlig forventet lønnsvekst.

	Forutsetninger per 31.08.2020	Forutsetninger per 31.12.2019
Diskonteringsrente foretaksobligasjoner (OMF)	1,5 %	2,3 %
Diskonteringsrente statsobligasjoner	1,0 %	1,7 %
Forventet avkastning ved plassering i livselskap	Ca. 2,4 %	Ca. 3,8 %
Gjennomsnittlig lønnsvekst inklusive karrieretillegg	Ca. 2,0 %	Ca. 2,25 %
Regulering av pensjoner under opptjening i folketrygden	Ca. 1,75 %	Ca. 2,0 %
Pensjonsregulering (minimum/maksimum) for ordninger etter foretakspensjonsloven	Ca. 0,0% / 1,75%	Ca. 0,5% / 2,0%
Pensjonsregulering i offentlige ordninger	Ca. 1,0%	Ca. 1,25%
Regulering av oppsatte rettigheter i offentlige/offentliglike ordninger	Ca. 1,75 %	Ca. 2,0 %
Forventet inflasjon	Ca. 1,5 %	Ca. 1,5 %

Oppdaterte forutsetninger pr 31.12. publiseres på NRS' og PwCs hjemmesider tidlig i januar. Det presiseres som tidligere at det enkelte foretak selv må fastsette forutsetningene basert på en konkret vurdering for den enkelte pensjonsordning. Det understrekes også at de angitte beregningsforutsetningene er beheftet med usikkerhet.

AFP-ordningen i privat sektor

LO/NHO-ordningen er en ytelsesbasert flerforetaksordning. Det betyr at ordningen prinsipielt skal regnskapsføres som en ytelsesordning. Det er imidlertid ikke mulig å beregne det enkelte foretak sin andel av forpliktelsen, noe som medfører at ordningen blir regnskapsført som en innskuddsbasert ordning.

Feilkilder i forbindelse med pensjonsberegningene

I forbindelse med aktuarberegningene er det flere områder hvor det kan oppstå feil, hovedsakelig på grunn av at de anvendte forutsetningene ikke er korrekte. Følgende opplisting gir en oversikt over de vanligste feilkildene og hva en spesielt bør kontrollere i en aktuarberegning av pensjonsforpliktelsen i en foretakspensjonsordning:

- Årets pensjonskostnad skal beregnes ut fra økonomiske forutsetninger, antall ansatte, lønnsgrunnlag og pensjonister ved inngangen til året, så fremt det ikke er vesentlige endringer i antall ansatte.
- Antall ansatte og pensjonister og lønnsgrunnlag per 31.12 i regnskapsåret skal legges til grunn for beregningen av pensjonsforpliktelsen ved utgangen av regnskapsåret. Ved stabile personal og lønnsforhold kan en i praksis bruke personaldata som er oppdaterte i løpet av høsten. Faktiske pensjonsmidler skal svare til flytteverdien i henhold til kontoutskriften fra forsikringsselskapet. Spesielt ved bytte av forsikringsselskap bør en kontrollere denne posten.
- Diskonteringsrenten.
- Aktuarens estimat for innbetalt premie skal stemme med faktisk regnskapsført innbetaling.
- Andel administrasjonskostnader knyttet til premieinnbetalingen skal ikke være tatt med som innbetalt premie i beregningen. Betalte administrasjonskostnader skal heller ikke regnskapsføres som en del av innbetalt premie.
- Behandlingen av estimatendringer og eventuelle planendringer skal følge NRS 6 og være konsistente med tidligere års prinsipper.
- Arbeidsgiveravgiften skal beregnes av faktisk netto pensjonsforpliktelse (ikke kun den balanseførte forpliktelsen). Det er ikke tillatt å kostnadsføre i takt med betalingen.
- For arbeidsgiveravgift foreligger det flere valgmuligheter. En bør ha en klar forståelse av hvilken løsning aktuaren legger til grunn.

Innskuddsordninger

En innskuddspensjonsordning går ut på at foretaket forplikter seg til å betale et årlig tilskudd til de ansattes pensjonsordning. Det betyr blant annet at de ansatte overtar risikoen for avkastningen på midlene som innbetales. Den regnskapmessige behandlingen av slike ordninger er vanligvis enkel. Som en følge av at foretaket har gjort opp sin forpliktelse for regnskapsåret ved å innbetale årets tilskudd, er det årets tilskudd til ordningen som skal kostnadsføres. Eventuell innbetaling til innskuddsfond (som kan sammenlignes direkte med pensjonspremfond i foretakspensjonsordninger) skal balanseføres.

Ovenfor har vi forutsatt at det er en "ren" innskuddsordning. Men det kan også avtales at foretaket skal skyte til noe ekstra hvis forvaltningen av innskuddsmidlene gir et dårlig resultat, dvs. en dårlig pensjon for de ansatte. Det kan for

eksempel avtales at foretaket garanterer en minimumsavkastning eller at foretaket lover de ansatte et minimumsnivå for samlet pensjonsytelse. I så fall har foretaket påtatt seg en forpliktelse som må regnskapsføres som en ytelsesordning.

Hybridordninger

Tjenestepensjonsloven regulerer pensjonsordninger som ofte omtales som hybridordninger. Ordningene har som fellestrekk at de er beholdningsmodeller med livslange ytelser. Arbeidsgiver betaler inn pensjonspremie til et forsikrings-selskap som er en fast prosentsats av lønn for den enkelte ansatte. Videre inneholder ordningene alltid en garanti mot negativ avkastning i utbetalingsperioden (nullrentegaranti). Ordningene kan også inneholde garantier, eller annen regulering av avkastning i opptjeningstiden. På nåværende tidspunkt er det to ordninger som tilbys i markedet.

Ingen balanseføring, unntatt hvis det finnes innskuddsfond

Den ene ordningen kjennetegnes at av den ansatte har investeringsvalg i opptjeningstiden. Det gis ingen avkastningsgarantier i denne perioden. På pensjoneringstidspunktet vil pensjonsbeholdningen bli overført til kollektiv-portefølje med nullrentegaranti, og den ansatte vil ikke lenger ha investeringsvalg. Dersom forsikringsselskapet krever inn all premie for fremtidig nullrentegaranti sammen med årets pensjonsinnskudd anser vi ordningene for å være innskuddsplaner. Om premie for nullrentegaranti først kreves inn i utbetalingsperioden (etter pensjonering), anser vi ordningene for å være ytelsesplaner

Innskuddsordninger med garantier fører til balanseføring av garantiforpliktelsen

Den andre ordningen som tilbys kjennetegnes av at den ansatte blir godskrevet med en avkastning som i utgangspunktet er lik lønnsvekst i opptjeningstiden. Midlene forvaltes av forsikringsselskapet. Dersom faktisk avkastning over er høyere enn lønnsvekst, får den ansatte deler av meravkastningen. Arbeidsgiver er ansvarlig for å dekke inn negative avkastningsavvik. En slik ordning utsetter arbeidsgiver for fremtidig variabilitet, og oppfyller derfor ikke kriteriene for en innskuddsplan. Ordningene må derfor regnskapsføres som ytelsesplaner

Overgang fra foretakspensjon til innskuddspensjon

En del foretak går over fra foretakspensjon til innskuddspensjon. I og med at det ikke skal være noen poster i balansen etter overgang til innskuddspensjon, må tidligere balanseførte pensjonsforpliktelser/-midler inntektsføres/kostnadsføres. Normalt vil eldre arbeidstakere og pensjonister forbli i den gamle ordningen. En skal fortsatt regnskapsføre gjenværende del av ordningen som en ytelsesplan.

Det er ikke alltid like opplagt på hvilket tidspunkt de tidligere forpliktelsene/midlene skal fjernes fra balansen. Vi skal vise dette ved et eksempel.

- I desember x1 gjorde styret vedtak om at selskapet skal gå over fra en foretakspensjonsordning til en innskuddsordning, og de ansatte ble orientert. Beslutningen baserer seg blant annet på tilbud fra flere forsikringsselskap. Vilkår for å tre ut av dagens ytelsesordning er også kjent.
- Selskapet forhandler i januar med flere forsikringsselskap. Avtale med valgt forsikringsselskap underskrives i februar x2. På samme tidspunkt blir den gamle ordningen formelt avviklet.

31.12.x1 er det ikke gjennomført noen endringer i pensjonsordningen og det er heller ikke innført noen ny pensjonsordning. Pensjonsforpliktelsen skal derfor beregnes som normal ved årsslutt. Om en derimot hadde gjort endringer der en gav de ansatte løfter om ytterligere ytelser, kunne dette representert en planendring for årsskiftet.

23

Avsetning for usikre forpliktelser

Usikre forpliktelser kjennetegnes ved at de enten er betingede eller at forpliktelsen utgjør et usikkert beløp

Hendelsen må ha skjedd før balansedagen, og det må være sannsynlig at det blir en utbetaling

Utgangspunktet er at en skal balanseføre det beløpet en vil betale for å fri seg fra forpliktelsen

Regresskrav presenteres som betinget eiendel i balansen

Definisjon av usikre forpliktelser

Avsetninger for forpliktelser kan være både kortsiktige og langsiktige gjeldsposter. Her omtaler vi andre usikre forpliktelser enn pensjonsforpliktelser og utsatt skatt. Det som kjennetegner avsetninger for usikre forpliktelser er at de enten (og svært ofte) er betingede, dvs. at de er avhengige av framtidige hendelser, at tidspunktet for oppgjør er usikkert eller (og også svært ofte) at forpliktelsen utgjør et usikkert beløp. Eksempler på usikre forpliktelser er avsetning til garantiansvar, avsetning til restruktureringskostnader og avsetning til erstatningskrav eller lignende som er reist mot selskapet. Den regnskapsmessige behandlingen er regulert av NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Ordinære kostnadsperiodiseringer er ikke usikre forpliktelser.

Regnskapsføring

Hovedregelen er at en usikker forpliktelse skal regnskapsføres når den er et resultat av en hendelse før balansedagen. Regnskapsføring for en enkeltstående forpliktelse skal bare skje når det er sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 % sannsynlighet) for at den kommer til oppgjør. Det skal foretas avsetning også til "selvpålagte" forpliktelser. For at regnskapsføring skal skje, må forpliktelsen kunne estimeres med rimelig grad av pålitelighet. Det skal likevel mye til for å unnlate avsetning begrunnet med at det er for stor usikkerhet. Usikkerheten skal heller bygges inn i målingen.

Det er beste estimat på oppgjørsverdien som skal regnskapsføres. Det beste estimatet er det beløpet som foretaket ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri fra den usikre forpliktelsen. Normalt vil det antakelig være et beløp i nærheten av forventningsverdien. For enkeltstående forpliktelser sier regnskapsstandarden at det mest sannsynlige utfallet kan være et like godt eller bedre estimat. Utviklingen går antakelig mer og mer i retning av at forventningsverdien brukes også i slike situasjoner. Hvis selskapet har flere usikre forpliktelser, vil hovedregelen være at det er forventningsverdien som skal regnskapsføres. Når oppgjør skjer fremover i tid må normalt forpliktelsen diskonteres til nåverdi. En bør ta hensyn til usikkerheten i beregningen av forpliktelsen i kontantstrømmene og diskontere med en risikofri rente.

Selskapet vil i mange tilfeller ha regresskrav knyttet til usikre forpliktelser. Ettersom slike krav er mot en tredjeperson og sjelden vedkommer motparten må regresskrav vurderes som en selvstendig eiendel. Av samme grunn er det heller ikke anledning til å presentere usikre forpliktelser og tilhørende regresskrav netto i balansen. Det må være så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd for å regnskapsføre det.

Hvis en usikker forpliktelse ikke regnskapsføres, skal det gis noteopplysning hvis den er vesentlig for å bedømme selskapets stilling og/eller resultat.

Avsetning til garantiansvar

En leverandør som har en form for garanti for utført arbeid eller leverte varer, må foreta avsetning til påregnelig garantiansvar når inntekten er resultatført. Det skal foretas avsetning selv om det er mindre enn 50 % sannsynlig at det blir et garantikrav for hver enkelt leveranse. Vurderingen baserer seg på at det foreligger flere likeartede forpliktelser, og at det som regel er pålitelig statistikk som grunnlag for avsetningen. Videre er inntekten ved salget resultatført fullt ut, og sammenstillingsprinsippet tilsier at den beregnede kostnaden resultatføres samtidig. Prinsipielt bør slik avsetning skje løpende, men vanligvis blir beregningen foretatt i forbindelse med regnskapsavslutningen. Normalt vil en bruke historiske garantikostnader som utgangspunkt. En må i tillegg ta hensyn til kjente forhold som antas å føre til at framtidige kostnader blir på et annet nivå enn historiske kostnader. Eksempler på forhold som kan føre til økt avsetning er produksjon med ny, lite utprøvd teknologi, eller at en etter levering har blitt kjent med at en produksjonsserie har unormalt dårlig kvalitet. Eksempler på forhold som kan føre til redusert avsetning er at virksomheten har innført strengere kvalitetskontroll (for eksempel i forbindelse med ISO-sertifisering), eller at de historiske tallene er preget av leveranser med spesielt høye garantikostnader i forhold til forventningene til inneværende periodes leveranser.

Forpliktelsen som skal regnskapsføres, er garantiutgiftene som vil påløpe i tiden framover på de produktene/tjenestene som er solgt på regnskapsavslutningstidspunktet. Beregningen må som regel bygge på erfaringstall både for garantikostnadenes størrelse (for eksempel som prosent av salget) og for tidsforløpet. Garantikostnadene i beregningen bør inkludere både direkte og indirekte garantikostnader. Som regel kommer en betydelig del av garantikostnadene tidlig i garantiperioden. Hvis garantitiden for eksempel er ett år, kan det settes opp en antatt fordeling av garantikostnadene pr. måned i x2 for salget i januar x1, for salget i februar x1 osv., og tilsvarende for garantikostnadene de øvrige månedene. I de få tilfellene der det antas at garantikostnadene vil påløpe jevnt over garantitiden, vil en ved en slik øvelse se at garantiavsetningen kan beregnes til årlig garantikostnad multiplisert med halvparten av garantitiden. Det er en følge av at gjennomsnittlig gjenværende garantitid er halve garantitiden.

Avsetning til restruktureringsutgifter

Typiske eksempler på restruktureringsutgifter er nedleggelse eller salg av et virksomhetsområde eller nedleggelse eller flytting av en bedrift innenfor et virksomhetsområde.

Grunnleggende reorganiseringer, for eksempel betydelig rasjonalisering eller reduksjon i virksomhetens omfang, omfattes også av definisjonen. Det skal foretas avsetning til restruktureringsutgifter når de generelle kriteriene for regnskapsføring av en usikker forpliktelse er tilfredsstilt, dvs. når:

- det forventes å påløpe utgifter som ikke naturlig vil bidra til inntekter i senere perioder, og de forventede utgiftene oppstår som følge av en beslutning om restruktureringsutgifter ("sammenstillingsprinsippet"), og
- beslutningen ("hendelsen") har skjedd før balansedagen, og
- det er lagt opp til en rask iverksettelse som gjør endringer i planen lite trolig ("beste estimat")

.....
Avsetning skal foretas på det
tidspunktet beslutningen er
irreversibel

Restruktureringsutgiftene vil normalt omfatte sluttvederlag til ansatte, frikjøpsbeløp fra leiekontrakter, nedskrivning/tap på eiendeler osv. Men det skal for eksempel ikke avsettes til utgifter til omskolering av arbeidstakere som skal fortsette i virksomheten, eller forventede underskudd fram til restruktureringen iverksettes.

..... Avsetning må foretas løpende

Utgifter til opprydding

Utgifter til opprydding kan defineres som utgifter til å rydde opp etter “forsøpling” under produksjonen/driften. Aktuelle eksempler er pukkverk, grus-/sandtak, gruveanlegg, oljeproduksjon, bensinstasjoner osv. Avsetning til slike oppryddingsutgifter skal foretas løpende under produksjonen/driften.

Utgifter til fjerning av driftsmiddel kan også gi en avsetning på tidspunktet for anskaffelsen avhengig av hvilken metode som velges.

..... To alternativer, dekomponering og avsetningsmetoden

Periodisk vedlikehold

Den anbefalte løsningen er at en skal ta hensyn til utgifter til periodisk vedlikehold gjennom avskrivningsplanen for et driftsmiddel, dvs. at driftsmidlet dekomponeres. Men det aksepteres også at det foretas avsetning til vedlikehold underveis, på samme måte som for oppryddingsutgifter mv. Etter vår oppfatning bør en slik praksis begrenses til selskaper som har pålagt vedlikehold, for eksempel rederier.



24

Egenkapital

Hovedinndelingen i regnskapsloven er innskutt og opptjent egenkapital

Inndeling av egenkapitalen

Regnskapslovens hovedinndeling av egenkapitalen er henholdsvis innskutt og opptjent egenkapital. Ifølge oppstillingsplanen består innskutt egenkapital av aksjekapital (selskapskapital), overkurs og annen innskutt egenkapital. Opptjent egenkapital består av fond for vurderingsforskjeller (aktuelt ved bruk av egenkapitalmetoden og bruttometoden), fond for urealiserte gevinster (for IFRS-rapporterende foretak som måler enkelte eiendeler til virkelig verdi) og annen opptjent egenkapital. Ved udekket tap vil opptjent kapital være negativ. Overkurs er ikke bundet egenkapital og inngår i utbyttegrunnlaget.

Innskutt og opptjent egenkapital reflekterer ofte ikke virkeligheten

En rekke forhold kan føre til at det reelle forholdet mellom innskutt og opptjent egenkapital er et helt annet enn det som balansen viser. Det gjelder blant annet når det er foretatt fondsemisjon fra annen egenkapital, når det er foretatt nedsettning av aksjekapitalen med overførsel til annen egenkapital eller dekning av udekket tap osv.

Annen innskutt egenkapital

”Annen innskutt egenkapital” oppstår blant annet når et selskap mottar konsern-bidrag fra et morselskap eller søsterselskap. Posten er også aktuell i andre egenkapitaltransaksjoner som ved nedsettelse av aksjekapitalen med overføring til annen egenkapital, gevinst ved salg av egne aksjer og egenverdien av opsjoner til ansatte (som overføres til overkurs ved innløsning).

Dekning av årets underskudd

Dekning av underskudd

Et underskudd i regnskapsåret dekkes først ved overføring fra annen (opptjent) egenkapital hvis slik egenkapital finnes. Vi anser det mest nærliggende å deretter dekke underskuddet ved overføring fra annen innskutt egenkapital og til sist eventuell overkurs. Dersom underskuddet ikke kan dekkes av annen egenkapital blir det oppført som ”Udekket tap”. Aksjekapitalen kan bare brukes til å dekke underskudd ved å følge reglene om kapitalnedsettelse. Når underskudd dekkes av innbetalt overkurs eller innbetalt aksjekapital blir det avvik mellom den regnskapsmessig innskutte egenkapitalen, og den faktisk innskutte egenkapitalen.

Kostpris for egne aksjer reduserer egenkapitalen

Egne aksjer

Kostpris for egne aksjer reduserer egenkapitalen. Beløpet skal enten spesifiseres i selve balanseoppstillingen, vises i note eller fremgå av egenkapitaloppstillingen dersom denne utarbeides. Oppføring til pålydende med negativt fortegn på egen linje under posten selskapskapital (aksjekapital) er anbefalt løsning. Kostpris utover pålydende skal i så fall føres som reduksjon av annen egenkapital. Logisk sett bør annen innskutt egenkapital reduseres før annen (opptjent) egenkapital. Hvis kostprisen er lavere enn pålydende, antar vi at differansen (et positivt beløp) bør føres som annen innskutt egenkapital. Salg av egne aksjer er også en egenkapitaltransaksjon. Tap eller gevinst i forhold til kostpris skal føres direkte mot egenkapitalen. Gevinst føres mot annen innskutt egenkapital. Tap føres som reduksjon av annen innskutt egenkapital. Dersom tapet overstiger annen innskutt egenkapital, føres det resterende mot annen (opptjent) egenkapital.

En kapitalforhøyelse balanseføres vanligvis når den er besluttet

Selskapet må ha tilstrekkelig utbyttegrunnlag for å kunne dele ut utbytte og konsernbidrag

Ikke-registrert kapitalforhøyelse/kapitalnedsettelse

En kapitalforhøyelse skal balanseføres når generalforsamlingen har besluttet den og kapitalen eller en besluttet minstekapital er tegnet (som følge av at de som har tegnet kapitalen har forpliktet seg rettslig til å innbetale den). Aksjeinnskuddet behøver derimot verken å være innbetalt eller registrert i Foretaksregisteret på balansedagen. Normalt vil en likevel ikke avlegge årsregnskapet med slik regnskapsføring før en er sikker på at kapitalutvidelsen blir gjennomført. Kapitalforhøyelser som ikke er registrert i Foretaksregisteret på regnskapsavslutningstidspunktet, balanseføres under innskutt egenkapital som "Ikke registrert kapitalforhøyelse" eller lignende. Tilsvarende regler gjelder ved kapitalnedsettelse.

Utbyttegrunnlaget

Det må for det første foretas en teknisk beregning for å fastslå de ytre rammene, samt at det i tillegg må foretas en skjønnsmessig vurdering av forsvarlig egenkapital og likviditet. Dette gjelder for alle disposisjoner som krever utbyttegrunnlag. Prinsippet er at utbyttegrunnlaget kun kan brukes én gang.

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. Aksjekapital, fond for urealiserte gevinster og fond for vurderingsforskjeller er bundet kapital. Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på avslutningstidspunktet (generalforsamlingen) som skal legges til grunn. Dette betyr for eksempel at en kapitalutvidelse etter balansedato, men før generalforsamlingen, vil redusere utbyttegrunnlaget. Ved fondsemisjon er dette rimelig, men ved kapitalutvidelse med innbetaling teller ikke tilførte midler med, bare økningen i pålydende av aksjekapitalen. Departementet har bekreftet at bestemmelsen er slik å forstå og at man eventuelt må gå veien om revidert mellombalanse. Det skal gjøres fradrag for kreditt eller 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 kreditten avvikles ved avregning i utbyttet. I utbyttegrunnlaget skal det også gjøres fradrag knyttet til selskapets avtalepant i egne aksjer før balansedagen med mindre fordringen pantet skal sikre allerede er fratrasket etter §§ 8-7 til 8-10. I utbyttegrunnlaget skal det videre gjøres fradrag for andre disposisjoner etter balansedagen og frem til beslutningstidspunktet som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte. Det skal videre gjøres fradrag for eventuell aksjekapitalnedsettelse for utdeling av nedsettelsesbeløpet etter balansedagen, men før beslutningstidspunktet.

Som følge av at overkurs ikke er bundet egenkapital, vil også overkurs inngå i utbyttegrunnlaget uten å gå veien om forutgående kreditorvarsel. For lån mv. som må ligge innenfor utbyttegrunnlaget vil eventuell nedbetaling eller nye lån etter balansedagen påvirke utbyttegrunnlaget. Dette gjelder derimot ikke for egne aksjer hvor salg av egne aksjer etter 31.12. ikke øker utbyttegrunnlaget. Balanseført FoU, balanseført goodwill og utsatt skattefordel vil ikke lenger automatisk redusere utbyttegrunnlaget. Det er ikke lenger krav om at egenkapitalen ikke kan være lavere enn 10 prosent av balansesummen. Det er viktig å understreke at den skjønnsmessige grensen knyttet til forsvarlig egenkapital og likviditet som oftest blir den sentrale bestemmelsen i utbyttevurderingen. Styret og ledelsen pålegges et ansvar for å vurdere om utdelingen til aksjeeierne støter an mot kravet om forsvarlig egenkapital i § 3-4. Kravet om forsvarlig egenkapital er tydeliggjort med et krav om at selskapet til enhver tid har en "likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet". Dette er i stor grad skjønnsmessige vurderinger, men loven legger ikke føringer for hvordan styret skal gjennomføre eller dokumentere slike vurderinger. Vi anbefaler at styrets vurderinger dokumenteres.

Teknisk beregning av maksimalt ordinært utbytte og konsernbidrag

Asl/asal § 8-1, 1. til 3. ledd

Netto eiendeler på balansetidspunktet	
- Registrert aksjekapital på beslutningstidspunktet	2
- Fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster i årsregnskapet	
- Vederlag ved kjøp av egne aksjer etter balansetidspunktet	
- Aksjer som datterselskap eier i morselskapet trekkes fra i datterselskapet (regnes som egne aksjer)	
- Lån og sikkerhetsstillelser, som etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-10 skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan dele ut som utbytte, på beslutningstidspunktet	
- Egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i før balansedagen, med et beløp som tilsvarer fordringen pantet skal sikre, så fremt det ikke allerede er gjort fradrag for fordringen i punktet over	
- Nedsetting av aksjekapital til utdeling til aksjeeierene, foretatt etter balansedagen	3
- Andre disposisjoner etter balansedagen som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte	

= **Maksimalt utbytte etter § 8-1, 1. til 3. ledd pr 31.12.**

Innholdet i denne informasjonen er kun for generell veiledning. PwC tar ikke ansvar for beslutninger som baseres på innholdet. Vennligst ta kontakt med våre revisorer, advokater og/eller rådgiver dersom du har spørsmål om innholdet.

1. I tillegg til den tekniske beregningen av maksimalt utbytte må man foreta en vurdering av kravet i asl / asal § 8-1 (4) om at selskapet etter utdelingen skal ha en forsvarlig egenkapital og likviditet.

2. Bestemmelsen om at man skal trekke ut registrert aksjekapital på beslutningstidspunktet kan i noen tilfeller gi ulogiske utslag på beregningen. Dersom det er foretatt endringer i aksjekapital mellom balansetidspunktet og beslutningstidspunktet må man vurdere hvilke effekter dette har for beregningen av maksimalt utbytte.

3. § 8-1 (3) sier at det skal gjøres fradrag for disposisjoner etter balansedagen som omfattes av § 12-1 første ledd nr 2. § 12-1 første ledd nr 2. omfatter kapitalnedsettelse til både utdeling til aksjonærene og sletting av egne aksjer. I forarbeidene er det kun utdeling til aksjeeierne som er omtalt. En kapitalnedsettelse til sletting av selskapets egne aksjer medfører ingen utdeling, vi har derfor valgt å tolke bestemmelsen i § 8-1 (3) innskrenkende slik at det ved kapitalnedsettelse etter § 12-1 førte ledd nr 2.b bare gjøres fradrag for beløp som er utdelt til aksjonærene, og ikke for nedsettelsesbeløp som er anvendt til å slette egne aksjer.

Teknisk beregning av maksimalt tilleggsutbytte

Asl/asal § 8-1, 1. til 3. ledd

Netto eiendeler i sist fastsatte balanse	
- Registrert aksjekapital på beslutningstidspunktet	2
- Fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster i sist fastsatte balanse	
- Vederlag ved kjøp av egne aksjer etter tidspunktet for sist fastsatte balanse	
- Aksjer som datterselskap eier i morselskapet trekkes fra i datterselskapet (regnes som egne aksjer)	
- Tilleggsutbytte, kapitalnedsettelse mv som har redusert fri egenkapital ifht sist fastsatte balanse	
- Lån og sikkerhetsstillelser, som etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-10 skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan dele ut som utbytte, på beslutningstidspunktet	
- Egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i før balansedagen, med et beløp som tilsvarer fordringen pantet skal sikre, så fremt det ikke allerede er gjort fradrag for fordringen i punktet over	
- Nedsetting av aksjekapital til utdeling til aksjeeierene, foretatt etter balansedagen	3
- Andre disposisjoner etter balansedagen som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte	

= **Maksimalt tilleggsutbytte etter § 8-1, 1. til 3. ledd**

Teknisk beregning av maksimalt ekstraordinært utbytte

Asl/asal § 8-1, 1. til 3. ledd

Netto eiendeler på balansetidspunktet	
- Registrert aksjekapital på beslutningstidspunktet	2
- Fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster i mellombalansen	
- Vederlag ved kjøp av egne aksjer etter tidspunktet for mellombalansen	
- Aksjer som datterselskap eier i morselskapet trekkes fra i datterselskapet (regnes som egne aksjer)	
- Lån og sikkerhetsstillelser, som etter aksjeloven §§ 8-7 til 8-10 skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan dele ut som utbytte, på beslutningstidspunktet	
- Egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i før balansedagen, med et beløp som tilsvarer fordringen pantet skal sikre, så fremt det ikke allerede er gjort fradrag for fordringen i punktet over	
- Nedsetting av aksjekapital til utdeling til aksjeeierene, foretatt etter balansedagen	3
- Andre disposisjoner etter balansedagen som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte	

= **Maksimalt ekstraordinært utbytte etter § 8-1, 1. til 3. ledd**

Tre former for utbytte – og hvordan disse regnskapsføres

Tre former for utbytte

I aksjeloven er det tre ulike former for utbytte; ordinært utbytte, tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte. NRS 3 Hendelser etter balansedagen punkt 11 omtaler regnskapsmessig behandling av utbytte:

“Foreslått ordinært utbytte, vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen og vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen, klassifiseres som kortsiktig gjeld på balansedagen. Vedtakene om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte må være gjort før eller senest på tidspunktet for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles.”

NRS 8 angir samme løsning i punkt 5.3.3.

Eksempler: Nedenfor illustreres NRS' løsning på regnskapsføring av gjeldende utbytteformer. Deretter vises et eksempel på disponering i resultatet hentet fra NRS 8. Vi tar utgangspunkt i et selskap hvor regnskap pr 31.12.2019 er vedtatt mens regnskap pr 31.12.2020 fortsatt er under utarbeidelse.

Ordinært utbytte

Utbytte som besluttet delt ut på ordinær generalforsamling ved godkjenning av årsregnskapet betegnes som ordinært utbytte.

Eksempel: Vedtas som tidligere i 2021 forbindelse med fastsettelse av årsregnskapet for 2020 og føres som gjeld pr 31.12.2020.

Tilleggsutbytte

Det kan deles ut tilleggsutbytte i perioden fra ordinær generalforsamling til neste ordinære generalforsamling basert på sist godkjente årsregnskap. Tilleggsutbytte vedtas av generalforsamlingen, men styret kan få fullmakt fra generalforsamlingen til å vedta slikt tilleggsutbytte (ikke ekstraordinært utbytte, se nedenfor).

Eksempel: Tilleggsutbytte er basert på sist godkjente årsregnskap (31.12.2019). Grunnlaget for utdeling er det samme som for ordinært utbytte for 2018, men vedtaket skjer etter at årsregnskapet for 2019 ble vedtatt.

Vedtatt, ikke utbetalt, tilleggsutbytte basert på 2019-regnskapet regnskapsføres som gjeld i årsregnskapet for 2020. Dette gjelder selv om tilleggsutbyttet er vedtatt etter 31.12.2020.

Ekstraordinært utbytte

For å foreta utdeling av ekstraordinært utbytte, må det utarbeides en mellombalanse etter reglene for årsregnskap som godkjennes av generalforsamlingen. Mellombalansen må revideres fullt ut. Det er vedtatt at selskaper som har registrert beslutning om å unnlate revisjon ikke trenger å få revidert denne mellombalansen, dette trer i kraft fra 01.01.2021. Mellombalansen skal sendes inn til regnskapsregisteret og blir da offentlig tilgjengelig informasjon, også dette trer i kraft fra 01.01.2021.

Eksempel på disponering av utbytte

Bestemmelsen om ekstraordinært utbytte medfører at det kan foretas utdeling av utbytte kort tid etter at selskapet for eksempel har realisert en betydelig eiendel med gevinst.

Eksempel: Vedtatt, ikke utbetalt, ekstraordinært utbytte basert på en mellombalanse 31.12.2020 eller tidligere, skal regnskapsføres som gjeld pr 31.12.2020. Ekstraordinært utbytte basert på en mellombalanse senere enn 31.12.2020, men før dato for vedtak av årsregnskapet 2020, regnskapsføres ikke som gjeld. I sistnevnte tilfeller skal det kun gis noteinformasjon i regnskapet for 2020. Årsaken til at man har ulik behandling av ekstraordinært utbytte og tilleggsutbytte i denne mellomperioden, er at ekstraordinært utbytte knytter seg til et nytt regnskap (mellombalanse) mens tilleggsutbytte er basert på et allerede vedtatt regnskap.

Disponering av utbytte

Nedenfor gjengis et eksempel fra NRS 8 punkt 5.3.1 for disponering av ulike utbytteformer i resultatet, men hvor vi har lagt inn datoer fra eksemplet ovenfor.

Eksempel: Et selskap har en balanse 31.12.19 som viser eiendeler 100, aksjekapital 30 og annen egenkapital 70. I juni 2020 vedtar og utbetaler selskapet et tilleggsutbytte på 70 og i oktober 2020 vedtar og utbetaler selskapet et ekstraordinært utbytte på 10. Årsresultatet i 2020 er 30. Det settes av 15 til ordinært utbytte i årsregnskapet for 2020. Balansen 31.12.20 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. Det vil ikke være noe krav om å vise egenkapitalnote dersom disponeringen vises som over, og det ikke er andre egenkapitalbevegelser som må forklares for at en regnskapsbruker skal kunne bedømme stilling og resultat, jf. regnskapsloven § 7-1 annet ledd.”

Et morselskap kan likevel tilnærmet alltid gi konsernbidrag til heleid datterselskap selv om det ikke har utbyttegrunnlag

Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap – kreves utbyttegrunnlag?
Konsernbidrag kan normalt gis fra morselskap til (heleid) datterselskap uhindret av reglene om utbyttegrunnlag, forutsatt at verdien av aksjene øker tilsvarende. Etter vår oppfatning bør en kunne vurdere om morselskapets samlede investering i datterselskapet øker tilsvarende, dvs. at også verdiendring på lån direkte eller indirekte fra morselskapet telles med.

Selskapet må også ha tilstrekkelig utdelingsgrunnlag for å gi lån til aksjonærer, kjøpe egne aksjer, foreta kapitalnedsettelse osv.

Utdelingsgrunnlaget ved andre utdelinger mv enn ordinært utbytte
Det er viktig å huske på at en ikke bare må vurdere utbyttegrunnlaget når det skal avsettes utbytte i årsregnskapet, men også når det gjennom året skal tas beslutning om tilleggsutbytte, ekstraordinært utbytte eller konsernbidrag, om en skal gi lån eller sikkerhetsstillelse til aksjonærer, tillitsmenn og lignende, kjøpe

egne aksjer eller foreta kapitalnedsettelse (også ved fisjon). Det er grunnlaget i henhold til sist fastsatte balanse eller revidert mellombalanse som er utgangspunktet for vurderingen.

.....
Utdelingsgrunnlaget kan bare brukes én gang

Utbyttegrunnlaget kan imidlertid bare brukes én gang. Hvis noen av de ovennevnte transaksjonene er gjennomført i tiden fra årsskiftet til generalforsamlingen, reduseres dermed den egenkapitalen som er tilgjengelig for andre transaksjoner. Tilbakebetaling av lån skal øke utbyttegrunnlaget i den samme perioden, tilsvarende gjelder imidlertid ikke for salg av egne aksjer etter balansedagen. Det må også ved enhver av disse transaksjonene foretas en vurdering av om selskapet etter utdelingen har forsvarlig egenkapital og likviditet.

.....
Avvikling av lån til aksjonær ved utbytte

Lån til aksjonær skal ikke redusere utbyttegrunnlaget, i den utstrekning det avvikles ved en avregning i utbyttet. Den norske Revisorforening har tolket bestemmelsen slik at det likevel ikke er adgang til avregning hvis selskapet ikke har utbyttegrunnlag etter bestemmelsen i asl. § 8-1 første til tredje ledd før avregning foretas.

.....
Dekning for bundet egenkapital etter kapitalnedsettelse

Nærmere om utbyttegrunnlag ved kapitalnedsettelse, fisjon mv.

Reglene om nedsettelse av aksjekapitalen finnes i asl./asal. § 12-2. Siden overkurs ikke er bundet egenkapital, vil det kun være aksjekapitalen som nedsettes. Bestemmelsen krever at det skal være dekning for selskapets aksjekapital og øvrig bundet egenkapital etter §§ 3-2 og 3-3 etter kapitalnedsettelsen. På den annen side må krav til forsvarlig egenkapital og likviditet også vurderes ved gjennomføring av kapitalnedsettelse. Revisor skal bekrefte at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets gjenværende bundne egenkapital.

.....
Det betyr at utbyttegrunnlaget ikke kan være negativt etter kapitalnedsettelsen

Hvis et selskap ikke har utdelingsgrunnlag, kan det i utgangspunktet ikke foreta en kapitalnedsettelse med utbetaling til eierne. En mulig løsning kan være at en foretar en todelt beslutning, med et nedsettelsesbeløp som dels overføres til annen egenkapital og dels utbetales til eierne. Denne kapitalnedsettelsen må minst gjøre at utdelingsgrunnlaget blir 0. Denne delen av vedtaket sørger for at det er dekning for bundet egenkapital etter nedsettelsen. I den andre delen av vedtaket besluttet det en kapitalnedsettelse med utbetaling til aksjonærene. Etter dette kan hele aksjekapitalen (med unntak av den lovbestemte minimumskapitalen) teknisk sett deles ut ved en slik kapitalnedsettelse. Begrensningen vil være at selskapet etter utdelingen må ha forsvarlig egenkapital og likviditet. I tillegg kan det være spørsmål om beslutning om nedsettelse til udekket tap må registreres i Foretaksregisteret før beslutning om utdeling/fisjon kan fattes.

Utdelinger og lån i perioden fra 31.12. til ordinær generalforsamling

Etter aksjeloven § 8-1 første ledd kan man dele ut utbytte basert på sist godkjente årsregnskap. Det betyr at man i perioden frem til ordinær generalforsamling i 2021 kan vedta tilleggsutbytte på grunnlag av sist godkjente årsregnskap som normalt vil være årsregnskapet for 2019. Utbyttereglene i aksjeloven § 8-1 gjelder imidlertid, og slik utdeling kan ikke foretas dersom selskapet etter utdelingen ikke har forsvarlig egenkapital og likviditet. Bestemmelsen i aksjeloven § 8-7 om kreditt til aksjeeier mv henviser til § 8-1, og således er det sist godkjente årsregnskap som skal legges til grunn også ved vurdering av kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonær, men likevel slik at tilbakebetaling av lån etter 31.12 skal tas hensyn til.

25

Noter til regnskapet

Opplysningsplikten

Når det kommer til noteopplysninger, så kan det være nyttig å gjenta budskapet fra denne veilederens kapittel om regnskapets formål; gi rettviseende beslutningsinformasjon til brukerne. Dette bør også være det bærende prinsipp i vurdering av hvilke opplysninger som skal gis i noter, samt detaljeringsgrad og presentasjonsform.

.....
Faneparagrafen om noteopplysninger står i regnskapsloven § 7-1.
- mange vurderer ikke dette årlige kravet godt nok

Regnskapslovens opplysningskrav tar utgangspunkt i en generell "faneparagraf", § 7-1 annet ledd, som er nært knyttet til § 3-2a om å avlegge et regnskap som gir et rettviseende bilde. Bestemmelsen krever at det gis opplysninger "som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig".

.....
Kvalitativ og kvantitativ informasjon om estimatposter

Ledelsen må derfor hvert år vurdere hvilken tilleggsinformasjon som bør gis i notene. Bestemmelsen må forstås å kreve at det gis opplysninger om viktige skjønnsmessige vurderinger. Slik informasjon gis altfor sjelden i årsregnskap som avlegges etter norsk regnskapsskikk. For alle vesentlige estimater i regnskapet bør det gis opplysninger om modell/metode, forutsetninger som er tatt, sensitivitet (både kvalitativ og kvantitativ informasjon) og eventuell bruk av alternative metoder og resultatene av disse. Det kan også være nyttig om det gis informasjon om resultat av tidligere års estimatposter (retrospektiv analyse).

.....
Tilleggsopplysninger kan være påkrevet

Regnskapsloven angir minimumskrav, men som det fremkommer av § 7-1 fjerde ledd: "Hvis anvendelsen av bestemmelsene i denne lov ikke er tilstrekkelig for å gi et rettviseende bilde som nevnt i § 3-2a første ledd, skal det gis tilleggsopplysninger". Hvilke opplysninger som skal gis, og omfanget av disse, er altså overlatt til regnskapsprodusentens beste skjønn å bestemme.

.....
Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme regnskapet

Gjennom benevnelsen "nødvendig" i § 7-1 ligger også en plikt til å utelate opplysninger som ikke er av vesentlig betydning, til tross for at opplysningen i utgangspunktet er pålagt. I praksis brukes antakelig denne adgangen for lite, slik at viktig informasjon i notene delvis blir skjult av lite vesentlig informasjon.

Det skal likevel alltid gis opplysninger om aksjer, aksjonærer, egne aksjer osv. (§§ 7-26 og 7-27), samt om antall ansatte, ytelser til ledende personer, og lån og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og ledende personer (§§ 7-30 til 7-32). Disse nevnte opplysninger kan aldri anses å være uten betydning.

Loven gir noen generelle notekrav, samt at regnskapsstandardene inneholder en rekke detaljerte krav til hvilke opplysninger som skal gis i noter.

Spesielt selskaper som ikke utarbeider årsberetning bør ha med en beskrivelse av virksomheten i notene. Denne bør omfatte forretningsidé/-formål, produkter og produksjon, distribusjon og annet som er relevant for å gi en bruker av regnskapet tilstrekkelig innsikt i selskapets virksomhet. Denne informasjonen vil være av betydning som beslutningsstøtte.

Presentasjonen er viktig

Presentasjonsform

I tillegg til å vurdere hvilke opplysninger som skal gis, er det viktig å tenke over hvordan opplysningene presenteres. Opplysningene bør presenteres på en strukturert og forståelig måte, være selskapsspesifikke, oppdaterte og fokusere på de vesentligste forhold. Det skal være mulig for en bruker av regnskapet, uten iboende kjennskap til selskapet, å finne fram til de opplysninger som er mest relevante for å gjøre sine beslutninger. Tenk derfor på å gjøre leseropplevelsen god!

Kommentarer til enkelte notekrav

Vi kommenterer bare enkelte noteopplysninger der det i praksis har vist seg at mange ikke gir tilfredsstillende opplysninger, eller der det har vist seg å være usikkerhet om hvilke opplysninger som kreves. For krav til noteinformasjon om ekstraordinært utbytte etter balansedagen, viser vi til kapitlet om hendelser etter balansedagen.

Regnskapsloven krever at det skal gis opplysning om de regnskapsprinsippene som er brukt, og endring av regnskapsprinsipp

Regnskapsprinsipper

Regnskapsloven krever at det skal gis opplysning om de regnskapsprinsippene som er brukt; § 7-2 for foretak som ikke er små og § 7-35 for foretak som er små. Man kan driste seg til å hevde at opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper er den aller mest sentrale informasjon man kan gi i noter. Hvordan skal en regnskapsbruker kunne vurdere et selskaps økonomiske resultater og finansielle stilling basert på regnskapet, uten å kjenne til hvilke prinsipper, forutsetninger og vurderinger som ligger til grunn for de regnskapsførte størrelser?

Kun de anvendte prinsipper i årets regnskap skal opplyses, tilpasset foretaket og presentert presist og dekkende

Det er de prinsipper som faktisk er anvendt av foretaket i det aktuelle regnskapsår som skal beskrives. Prinsipper for forhold som ikke er aktuelle i årets regnskap skal derfor ikke gis. En behøver heller ikke å beskrive prinsipper for regnskapsposter som er uvesentlige. Det må spesielt gis opplysning om eventuelle nye regnskapsprinsipper, eller endrede regnskapsprinsipper. Ved endring av prinsipp må også tallmessige konsekvenser synliggjøres. Fremstillingen må være presis og tydelig, og tilpasset foretaket. Standardformuleringer slik som at *“De unntaksregler som gjelder for små foretak er anvendt der annet ikke er angitt i regnskapsprinsipper”* anses ikke å være tilstrekkelig til å oppfylle kravet i regnskapsloven § 7-35.

Opplysninger om inntektsføring er spesielt viktig

Spesielt viktig er beskrivelsen av inntektsføringsprinsippene, som etter vår erfaring ofte vies for lite oppmerksomhet ved utarbeidelsen av regnskapet og er for standardiserte. NRS (V) Regnskapsføring av inntekt påpeker også betydningen av en prinsippbeskrivelse av inntektene:

“Informasjon om anvendte prinsipper for inntektsføring vil være av vesentlig betydning for brukerens forståelse av regnskapet. Omfanget av slik informasjon avhenger blant annet av kompleksiteten i gjennomførte transaksjoner, metoder for måling og metoder for allokering av vederlag. Informasjonen må tilpasses den

aktuelle situasjonen, slik at brukeren har tilstrekkelig grunnlag for å forstå sentrale forhold ved foretakets inntektsføring og betydningen for foretakets finansielle stilling og resultat.”

Vi mener for eksempel at følgende beskrivelse ikke vil være tilstrekkelig for et selskap som driver varesalg: “Inntekt resultatføres når den er opptjent. For varesalg anses inntekt å være opptjent når varen er levert”. Her vil det være nødvendig å definere hva som er leveringstidspunktet, altså det tidspunkt hvor risiko og kontroll over varen går over på kjøper. Her vil leveringsbetingelser, eventuelle klausuler om returrett, forutsetning om kundens aksept for kvalitet/kvantitet etc være nyttig informasjon.

Det er mest vanlig at regnskapsprinsippene presenteres samlet i en innledende note

Det er mest vanlig at regnskapsprinsippene presenteres samlet, men loven angir ingen formkrav. Det er derfor like akseptabelt at regnskapsprinsippene angis sammen med de tallmessige opplysningene om den aktuelle regnskapsposten, og en slik praksis kan ofte være vel så ryddig og leservennlig. Dersom man velger en samlet fremstilling, bør tallstørrelser utelates i prinsippnoten slik at en unngår sammenblanding eller gjentakelser.

Korreksjon for feil i tidligere års regnskap, samt endringer skal opplyses

I tillegg til opplysningskrav om prinsippendringer, skal det også opplyses om korrigerende for feil fra tidligere års regnskap, samt omklassifiseringer. Det skal da også kommenteres om sammenligningstall og eventuell omklassifisering av disse. Også virkningen av eventuelle endringer i konsernstruktur skal opplyses om.

Fortsatt drift

Regnskapsloven har ikke eksplisitte krav til å gi opplysninger om fortsatt drift, med unntak av § 7-46 som bestemmer at små foretak skal gi opplysninger dersom det er usikkerhet om fortsatt drift. Foretak som ikke er små skal i årsberetningen bekrefte positivt at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn for utarbeidelsen av årsregnskapet, samt at eventuell usikkerhet om fortsatt drift skal beskrives.

Årsregnskapet og årsberetningen er to selvstendige dokumenter som skal kunne leses hver for seg og gi leseren tilstrekkelig informasjon på selvstendige grunnlag. Vi mener derfor at også andre foretak enn små bør gi opplysninger i note dersom det hefter usikkerhet ved selskapets fortsatte drift.

En positiv bekreftelse av at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn ved utarbeidelsen av regnskapet vil oppfattes som ryddig, selv om dette er et av de grunnleggende regnskapsprinsipper og derfor ikke påkrevet.

For 2020-regnskapet vil det være spesielt relevant å gi opplysninger relatert til fortsatt drift, grunnet de omfattende samfunnsmessige konsekvenser av COVID-19. Brukerne av regnskapet vil forvente at de aller fleste foretak er påvirket av pandemien i større eller mindre grad, og vil derfor finne det nødvendig for sine beslutningsformål å få innsikt i hvilke konsekvenser dette har hatt, og forventes å få i det videre, for foretaket.

Minstekrav om sammenligningstall

Sammenligningstall

Det er bare pliktig med sammenligningstall i notene når regnskapsloven særskilt krever det. Ingen av regnskapsstandardene har egne krav om sammenligningstall. Lovens minstekrav er følgende sammenligningstall:

- § 7-7 Sammenslåing av poster i oppstillingsplanen.
- § 7-8b Spesifikasjon av driftskostnader etter art når resultatregnskapet er funksjonsinndelt.
- § 7-10 Spesifikasjon av varebeholdning i råvarer, varer i arbeid og ferdigvarer.
- § 7-11 Spesifikasjon av lønnskostnader.
- § 7-19 Fordringer som forfaller mer enn ett år etter regnskapsårets slutt.
- § 7-21 Gjeld som forfaller mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.
- § 7-22 Andel av fordringer og gjeld der konsernforetak, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet er motpart.

I praksis gis det langt mer sammenligningstall enn loven krever. Det er vanlig å bruke kolonneoppstilling i notene, og da er det naturlig å gjengi også forrige års størrelser. Det er lite merarbeid med en slik løsning, i og med at tallene finnes i fjorårets regnskap. Utvidet bruk av sammenligningstall gir bedre informasjon, og vi anbefaler at sammenligningstall gis i størst mulig omfang. Det kan også nevnes at IFRS krever sammenligningstall for alle størrelser som oppgis, både i oppstillinger og noter.

Det anbefales å gi ytterligere sammenligningstall

Kjøp og salg av virksomhetsområde og betydelige eiendeler

Store enkelttransaksjoner

Det skal ifølge regnskapsloven § 7-6 gis opplysning om store enkelttransaksjoner. Store enkelttransaksjoner skal opplyses når de er uvanlige eller uregelmessige, og omfatter typisk kjøp og salg av vesentlige eiendeler eller virksomhetsområder. Det er naturlig å relatere kravet til årets regnskapsperiode, men hvis sammenligningstallene (eksempelvis fjoråret) var påvirket av slike transaksjoner, kan det være nødvendig å opplyse om dette for å forstå sammenhengen i regnskapstallene mellom de ulike regnskapsperiodene.

Opplysningskrav selv om utgiftene kostnadsføres

Forskning og utvikling

I regnskapsloven § 7-14 og i regnskapsstandarden om immaterielle eiendeler kreves det en rekke opplysninger om forsknings- og utviklingsutgifter. Flere av kravene gjelder selv om det ikke er balanseført utgifter til forskning og utvikling. Det finnes en rekke eksempler på årsregnskap for foretak som åpenbart må ha slike utgifter, hvor det ikke finnes noteopplysninger. Selskapets FoU-aktiviteter vil naturlig være relevante for en bruker som skal vurdere selskapets fremtidsutsikter og vekstpotensiale. Regnskapsloven krever også at det gis omtale i årsberetningen hvis foretaket driver egen forskning og utvikling, noteopplysningene må derfor utfylle omtalen i årsberetningen.

Mange gir ikke tilstrekkelige opplysninger om forventet framtidig inntjening

Utsatt skattefordel

Ifølge NRS (F) om resultatskatt skal det opplyses om balanseført utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom framtidig inntjening. Det bør gis konkrete opplysninger om hvorfor det forventes skattemessige overskudd, dvs. om det skyldes overskudd som følge av den ordinære driften, salg av eiendeler som gir skattemessige gevinster, eller at det er sannsynlig at en vil motta konsernbidrag.

Opplysning om ikke balanseført skattefordeli

En skal også gi opplysning om utsatt skattefordel som ikke er balanseført. Bestemmelsen må forstås slik at en må begrunne hvorfor det ikke er foretatt balanseføring. Det er viktig å skille mellom skattefordeler som ikke er balanseført på grunn av usikkerhet om en vil være i stand til å utnytte skattefordelen, og skattefordeler som ikke er balanseført som følge av at de aktuelle midlertidige

forskjellene generelt ikke skal gå inn i grunnlaget for utsatt skatt beregningen (vanligvis fordi de er nettostørrelser) se kapitlet om utsatt skatt/skattefordel. Små Foretak som velger å ikke balanseføre utsatt skattefordel etter forenklingsregelen for små foretak bør opplyse dette.

Oppllysning om beholdning vurdert til virkelig verdi

Varer

Regnskapsloven krever at det gis opplysninger om fordeling av varelageret på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer. I følge NRS 1 Varer skal det også opplyses om hvor mye av varebeholdningen som er vurdert til anskaffelseskost og hvor mye som er vurdert til virkelig verdi. Regnskapsstandarden krever ikke at det gis opplysning om størrelsen på nedskrivningen fra anskaffelseskost til virkelig verdi, men det følger av lovens "faneparagraf" at det må gis opplysning hvis nedskrivningen er vesentlig for å bedømme foretakets stilling og resultat.

Forutsetninger for nedskrivning

Nedskrivning av anleggsmidler

Ifølge regnskapsloven § 7-13, annet ledd, skal det opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning. I praksis har dette kravet vært tilfredsstilt i meget begrenset grad. Her er verdt å gjenta oppfordringen fra første del av dette kapitlet; det bør opplyses om modell/metode som er benyttet for å beregne gjenvinnbart beløp, input i beregningen, forutsetninger som er lagt til grunn, fastsettelse av vurderingsenhet (kontantstrømgenererende enhet), kvalitativ og kvantitativ informasjon om sensitiviteter i beregningene, resultater av alternative metoder og øvrige opplysninger som er nødvendige for å forstå innhold i og usikkerhet ved estimatene.

Opplysningskrav om betydelige betingede eiendeler

Betingede eiendeler

Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres, da det kreves at inntekten er så godt som sikker (nær 100 %) for at regnskapsføring kan finne sted (eiendelen anses da ikke lenger for å være betinget). Hvis det er sannsynlighetsovervekt (> 50 %) for at foretaket vil motta et oppgjør knyttet til en betinget eiendel, skal det ifølge NRS 13 om usikre forpliktelser og betingede eiendeler gis noteopplysning om forholdet, med beskrivelse av de(n) betingede eiendelen(e). Det er svært sjelden å se slik noteopplysning, noe som indikerer at enten forekommer slike betingede eiendeler sjelden, eller så bør enkelte se på praksisen sin.

Bundne bankinnskudd og ubenyttet kassekreditt og lignende Ifølge NRS (F) om kontantstrømoppstilling skal det gis opplysninger om bundne bankinnskudd, ubenyttet kassekreditt og lignende. Det skal opplyses om hvordan kontant-ekvivalenter defineres.

Tilvirkningskontrakter

Det skal gis opplysninger om igangværende tilvirkningskontrakter. Nærmere spesifisering av opplysningskravene følger av NRS 2 Anleggskontrakter. Selv om loven krever opplysninger om "igangværende" kontrakter, vil det være nyttig med informasjon også om avsluttede kontrakter - ikke minst for å vurdere ledelsens treffsikkerhet i estimatene. Opplysninger om hvordan tidligere års estimater har "truffet" er derfor opplysninger som kan være nyttige ved brukerens vurdering av estimatpostene i årets regnskap. For små foretak vil det være påkrevet å opplyse hvorvidt løpende avregnings metode eller fullført kontrakts metode er anvendt.

Regnskapsloven § 7-30b krever at det skal opplyses om vesentlige transaksjoner med nærstående parter. – gjelder ikke små foretak

Opplysninger om vesentlige transaksjoner med nærstående parter

Formålet med opplysningskravet er at det skal skapes åpenhet om at det foreligger transaksjoner med nærstående, hvor omfattende de er, og hva de består i, slik at regnskapsbrukerne selv kan vurdere om det er forhold som kan påvirke deres beslutninger. Både størrelse og art kan være avgjørende faktorer ved bedømmelsen av om en opplysning er vesentlig for brukeren. Dersom det er usikkert om noen av regnskapsbrukerne vil vurdere en transaksjon som vesentlig, bør det gis noteinformasjon om transaksjonen slik at brukerne selv kan vurdere om transaksjonen kan påvirke deres beslutninger.

Transaksjoner og avtaler som normalt vil omfattes av notekravet, kan for eksempel være:

- kjøp eller salg av eiendeler, produkter eller tjenester
- bonus- og opsjonsavtaler
- agent- og managementavtaler
- leie- og leasingavtaler

Regnskapsforskriften definerer hvem som er nærstående

Hvem som er nærstående

Hvem som omfattes av begrepet nærstående parter etter rskl § 7-30b fremgår av regnskapsforskriften av 07.09.2006 nr 1062 § 7-30b-1. Kravet er i all hovedsak i samsvar med IAS 24. Forskriftsteksten er ikke lett tilgjengelig. Vi har derfor laget illustrasjoner/tegninger som viser hvem som omfattes av hele forskriften, bokstav for bokstav og med forklaringer, slik at du kan forstå hvem som er nærstående.

Illustrasjonene finner du som vedlegg til slutt i veiledningen.

Konsernregnskapet – transaksjoner mellom konsoliderte foretak

Konsernregnskapet – transaksjoner mellom konsoliderte foretak

I konsernregnskapet utelater man informasjon om transaksjoner mellom konsoliderte foretak. Dette vil være naturlig ettersom slike transaksjoner kun foregår innenfor den rapporterende enheten og er eliminert i konsernregnskapet. Transaksjoner med andre nærstående må imidlertid opplyses i konsernregnskapet. Dette vil også gjelde andre ikke-konsoliderte konsernselskaper fra høyere trinn dersom det utarbeides et underkonsernregnskap, samt datterselskaper som ikke er konsolidert

Selskapsregnskapet – transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak

Selskapsregnskapet – transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak som er unntatt dokumentasjonsplikt

Det er også gitt unntak om opplysningsplikten for transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak i selskapsregnskapene til de konsoliderte foretakene. Det er imidlertid kun gitt unntak dersom foretaket er unntatt fra dokumentasjonsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-11, 2. ledd.

De som er unntatt dokumentasjonsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-11, 2. ledd, er selskaper som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten har en samlet salgsinntekt som ikke overstiger kr 400 mill., eller en samlet balansesum som ikke overstiger kr 350 mill. Merk at definisjonen av nærstående etter denne bestemmelsen er en annen enn definisjonen av nærstående i forskrift til regnskapsloven som beskrevet nedenfor. Som nærstående etter skatteforvaltningsloven § 8-11 regnes:

- a. selskap eller innretning som den oppgave- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent,

- c. selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- d. nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Grensene for antall ansatte og salgsinntekt/balansesum gjelder for selskapet sammen med nærstående. Dette kan medføre at et mindre konsern/selskap i Norge kan måtte opplyse om vesentlige transaksjoner med selskaper i samme konsern dersom konsernet / selskapet sammen med utenlandsk eier kommer over terskelverdiene. Unntaket i skatteforvaltningsloven § 8-11, 2. ledd, gjelder imidlertid ikke for særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og for selskap eller innretninger som har transaksjoner med selskap mv. hjemme-hørende i en stat Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra.

Hva som skal opplyses

Hva som skal opplyses

Regnskapsloven § 7-30b første og tredje ledd beskriver hva som skal opplyses. Det skal opplyses om vesentlige transaksjoner med nærstående parter. Opplysningene skal omfatte transaksjonenes beløp, en beskrivelse av hva slags forhold det er mellom selskapet og den nærstående part, samt andre opplysninger om transaksjonen som er nødvendige for å forstå den regnskapspliktiges og konsernets stilling.

Opplysninger om individuelle transaksjoner kan grupperes etter typen av transaksjoner, så lenge særskilte opplysninger ikke er nødvendige for å forstå virkningene av transaksjonene for den regnskapspliktiges og konsernets stilling. En slik gruppering av transaksjoner vil for eksempel normalt omfatte kjøp og salg mellom nærstående parter der hver enkelt transaksjon individuelt sett ikke er vesentlig

Foretak som står det offentlige nær er gitt visse unntak fra kravet til noteopplysninger om nærstående parter

Foretak som står det offentlige nær er gitt visse unntak fra kravet til noteopplysninger om nærstående parter

I § 7-30b-2 i forskrift 9. juli 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven er det gitt unntak fra kravet om noteopplysninger om nærstående parter for foretak som står det offentlig nær. Det må likevel gis en del opplysninger for de som benytter unntaksregelen. Dette innebærer samme unntaksregler som i IAS 24.

Unntaket fra å gi opplysninger etter regnskapsloven § 7-30b gjelder transaksjoner med:

- a. en myndighet som har bestemmende innflytelse, betydelig innflytelse eller felles kontroll over det rapporterende foretaket, og
- b. et annet foretak som er en nærstående part fordi den samme offentlige myndighet har kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse over både det rapporterende foretaket og det andre foretaket.

Foretak som benytter unntaket skal i stedet gi følgende opplysninger:

- a. Navnet på den offentlige myndigheten og forholdet til det rapporterende foretaket (kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse),

- b. Arten og omfanget av betydelige transaksjoner, og
- c. For transaksjoner som samlet, men ikke hver for seg, er betydelige, skal det gis en kvalitativ eller kvantitativ indikasjon på deres omfang.

Kravet i b) lyder “av betydelige transaksjoner”. IAS 24 krever at der den enkelte transaksjon er vesentlig skal den opplyses særskilt, mens for øvrige transaksjoner er det nok at de kollektivt er betydelige. Vi mener det er naturlig å fortolke forskriftens krav på samme måte.

Offentlige myndigheter – hvem er det?

Omfatter i alle fall stat, fylkeskommuner og kommuner.

Utgift eller kostnad?

Ytelser til ledende personer mv.

Ifølge regnskapsloven § 7-31 skal det opplyses om de samlede utgiftene til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det er uklart om det er utgiften eller kostnaden (den periodiserte utgiften) som er “ytelsen”. På dette området spriker det derfor i praksis, og mange velger den mest praktiske løsningen. For eksempel er det mest vanlig at en henter opplysningen om lønn til daglig leder fra de arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser i lønnsoppgaven, dvs. det utbetalte beløpet. Men hvis en betydelig del av daglig leders godtgjørelse er bonus i forhold til årets resultat kan det stille seg annerledes. Antakelig bør bonus inkluderes i ytelsene i avsetningsåret, dvs. at det er kostnaden som opplyses. Når det gjelder styrehonorar synes det mest vanlig å opplyse om utbetalt honorar. Det viktigste er antakelig at opplysningene blir gitt konsistent over tid. Dessuten bør det fremgå om det er utgift/utbetaling eller kostnad som opplyses.

Sluttvederlag og opsjoner

Det skal også gis opplysninger om eventuelle avtaler som forplikter foretaket til å gi daglig leder eller styreleder sluttvederlag eller vederlag ved endring av arbeidsforholdet. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret. Dersom foretaket ikke har noen slike ytelser må dette forklares.

Forpliktelser knyttet til tegningsretter, opsjoner og tilsvarende rettigheter overfor ansatte eller tillitsvalgte skal også gå fram av noteinformasjonen.

Konsulenthonorarer til styre og ledelse

Hvis selskapet har en innleid konsulent som daglig leder, skal konsulenthonoraret oppgis som ytelse til daglig leder og benevnes “annen godtgjørelse”. Lovens ordlyd er at det skal opplyses om “samlede utgifter” til lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse. Når ansatte (ikke daglig leder) også er styremedlemmer kan opplysningene begrenses til godtgjørelsen knyttet til styrevervet. Det samme gjelder for eksempel en advokat eller konsulent som er medlem av styret, og samtidig utfører øvrige oppgaver for foretaket. Gis det informasjon om lønn og honorarer utover styrehonorar, bør slik godtgjørelse presenteres atskilt fra styrehonoraret.

Honorar til revisor

Honorar til revisor skal fordeles på følgende fire områder i noten for foretak som ikke er små:

- Lovpålagt revisjon
- Andre attestasjonstjenester
- Skatterådgivning
- Andre tjenester utenfor revisjonen

Honorarer for andre attestasjonstjenester skal inngå i revisjonshonoraret for små foretak. For øvrige foretak skal honoraret spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester. Honorar for teknisk bistand med utarbeidelse av årsregnskapet skal ifølge uttalelse fra Den norske Revisorforening inkluderes i revisjonshonoraret. Honorar for teknisk bistand med utarbeidelse av ligningspapirer skal derimot inkluderes i honoraret for skatterådgivning

Det er det kostnadsførte honorar som skal opplyses. Kostnadsført honorar for revisjon skal normalt være kostnaden for det arbeidet som er utført i løpet av regnskapsåret. Det vil som oftest være et annet beløp enn det som skal godkjennes som revisjonshonorar av generalforsamlingen. Generalforsamlingen skal godkjenne honoraret for revisjon av årsregnskapet, dvs. arbeidet som er utført i perioden fra generalforsamling til generalforsamling.

.....
Sentrale punkter å huske på ved
utarbeidelsen av tilleggsopplysninger
i noter

De viktigste punkter å ta med seg

Om vi skal oppsummere opplysningsplikten med noen overordnede prinsipper, vil disse være:

- Selskapsspesifikk - gi kun informasjon som er relevante for foretaket, ikke generisk informasjon som strengt tatt er intetsigende
- Relevans - oppdater notene med opplysninger som er relevante i år, slett opplysninger som ikke er aktuelle og legg til nye
- Struktur - presenter opplysningene på en slik måte at det er raskt og enkelt for brukeren å finne fram til de sentrale forholdene - skap en god leseropplevelse!
- Klar og tydelig - Bruk presist og tydelig språk, unngå forkortelser, fagterminologi og internt "stammespråk" uten å definere innholdet
- Skjønn og vurderinger - gi utfyllende opplysninger om alle sentrale skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger som er gjort ved utarbeidelsen av regnskapet, ikke minst for alle vesentlige estimater.
 - Vis sensitivitetsanalyser for å synliggjøre den iboende usikkerhet i forutsetningene

26

Årsberetning

Også daglig leders årsberetning

Årsberetningen, på samme måte som årsregnskapet, avlegges ikke bare av styret, men også av daglig leder. Begrepet "styrets årsberetning" bør derfor unngås når selskapet har daglig leder.

Regnskapsstandarden er en endelig regnskapsstandard. Mange tilfredsstillende likevel ikke kravene

Mange er ikke klar over at det finnes en regnskapsstandard om årsberetning (NRS 16) som supplerer innholdet i regnskapsloven § 3-3a. Standarden er en endelig regnskapsstandard, i følge Norsk RegnskapsStiftelse skal endelige standarder følges. Regnskapsstandarden har en del krav ("skal"), og en del anbefalinger ("bør"). Det er "skal"-formuleringene som foretakene har plikt til å følge. Vår erfaring fra tidligere års årsberetninger er at mange foretak ikke følger kravene i standarden fullt ut. Det gjelder særlig omtalen av årsregnskapet ("rettvisende bilde"), omtalen av den finansielle risikoen og omtalen av egen forskning og utvikling.

Arbeidet med årsberetningen bør starte tidlig

Hvis årsberetningen skal få en tilfredsstillende kvalitet, må mange foretak legge ned en del ressurser i et forbedringsarbeide. Skal resultatet bli godt, bør arbeidet starte i god tid før årsberetningen skal vedtas.

Kravene til årsberetning gjelder også for konsernregnskapet

Årsberetning i konsern

Når et selskap er morselskap i et konsern skal morselskapets årsberetning også omhandle konsernet. Hvis det er konsernet som brukerne først og fremst fokuserer på, bør også årsberetningen fokusere mer på konsernet enn selskapet. Uansett må de konkrete kravene tilfredsstilles både for selskapet og konsernet.

Type virksomhet og hvor virksomheten drives

Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning finnes i rskl. § 3-3a. Første ledd krever at foretaket skal opplyse hvilken type virksomhet det driver, og hvor virksomheten drives. Det skal også gis opplysning om eventuelle filialer.

Arten av virksomheten vil si bransje eller hovedproduktområde, mens lokaliseringen er forretningsadressen. Hvis foretaket driver forskjellige typer virksomheter og/eller er lokalisert på forskjellige steder, skal det gis konkret informasjon om dette. I hvilket omfang slik informasjon skal gis, må vurderes i hvert enkelt tilfelle. For foretak med svært mangefasettet virksomhet kan det være uhensiktsmessig å informere detaljert om slike forhold uten å bruke et uvesentlighetskriterium. Det må for eksempel være tilstrekkelig at en handelskjede med en rekke forretninger ut over landet opplyser om hvor hovedkontoret er lokalisert (men det må gis opplysninger om at det drives forretninger en rekke steder under omtalen av virksomhetens art).

Analyse av årsregnskapet og sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer

Annet, tredje og fjerde ledd i rskl. § 3-3 a må ses i sammenheng. Disse lyder slik:

"Årsberetningen skal minst omfatte en rettvise oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, der en tar hensyn til virksomhetens størrelse og kompleksitet. Det skal gis opplysning om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

I den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling, skal analysen nevnt i annet ledd inneholde både finansielle og, der det passer, ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer relevante for den aktuelle virksomheten, inkludert opplysninger om miljø- og personalsaker.

I sin analyse skal årsberetningen, der det passer, inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp oppført i årsregnskapet."

En har altså plikt til å kommentere utviklingen, resultatregnskapet og balansen. Tredje ledd presiserer kravene nærmere. Det er bare krav om at analysen skal inneholde sentrale resultatindikatorer "i den grad det er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling".

Referat av tall fra resultatregnskap og balanse kan ikke kalles en analyse

Omtalen av årsregnskapet er i en rekke årsberetninger stort sett begrenset til å gjengi noen sentrale tall fra resultatregnskapet og balansen, med sammenligning mot fjoråret. En vanlig formulering er for eksempel: "Driftsinntektene ble på kr. 110 000 i år mot kr 100 000 i fjor, dvs. en økning på 10 %". Driftskostnader, resultat før skatt og årsresultatet omtales da ofte på den samme måten. Et slikt referat av tall fra resultatregnskapet kan ikke kalles en analyse av årsregnskapet. Det er kommentarer til utviklingen som er analysen. Omtalen av forsknings- og utviklingsaktiviteter bør være tilpasset betydningen som slike aktiviteter har for foretaket. Opplysningene kan normalt begrenses til en overordnet, verbal beskrivelse. Særlig hvis foretaket generelt kostnadsfører slike utgifter, kan det være aktuelt å gi opplysning om utgifter med investeringspreg. For øvrig bør opplysningene i årsberetningen ses i sammenheng med noteopplysningen om egen forskning og utvikling, slik at de utfyller hverandre.

Det skal gis opplysninger om markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko

Finansiell risiko

Bestemmelsen lyder:

"Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat. Opplysningene skal omfatte mål og strategier som er fastsatt for styring av finansiell risiko, herunder strategien for sikring av hver hovedtype av planlagte transaksjoner der sikringsvurdering er benyttet. Det skal gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko".

Markedsrisiko dreier seg om konsekvenser av variasjoner i finansielle markedspriser. Markedsrisiko omfatter renterisiko, valutarisiko, råvarepriserisiko (bare finansielle råvarepriskontrakter) og aksjekursrisiko (der hvor det er aktuelt). Kredittrisiko er risikoen for vesentlige tap på fordringer, som det først og fremst er aktuelt å kommentere hvis selskapet har én (eller noen få) dominerende kunde(r). Likviditetsrisiko er risikoen for at selskapet selv kommer i likviditetsproblemer. Den kan det for eksempel være aktuelt å kommentere når mange store lån stadig krever fornying

.....
Selv om en risiko anses uvesentlig
må den omtales

For mange virksomheter vil de fleste av disse risikoene som oftest være begrenset. En bør ikke unnlate å si noe om risikoen selv om en mener at en av de risikoene som skal omtales er uvesentlig. En må da i stedet uttale at risikoen anses som svært liten eller lignende. Den risikoen som antakelig oftest er forekommende og som må kommenteres, er renterisikoen.

Det går fram av bestemmelsen at en ikke bare skal omtale en foreliggende risiko, men at det skal opplyses om strategien for sikring når det er brukt sikringsvurdering. Kravet om at det skal gjøres rede for eksponeringen må bety at en i en viss grad må kvantifisere risikoen.

.....
Bare krav om å opplyse om forslaget
til resultatdisponering hvis det ikke
går fram av årsregnskapet

Resultatdisponering

Det er bare krav om at årsberetningen skal inneholde forslaget til disponering av resultatet eller inndekning av eventuelt underskudd hvis disponeringen ikke går fram av årsregnskapet. Antakelig vil de aller fleste vise disponeringen i den obligatoriske noten om (alternativt den egne oppstillingen om) spesifikasjon av endringer i egenkapitalen. Mange vil antakelig også vise disponeringen under resultatregnskapet, selv om det ikke er noe krav om det. Dermed vil det normalt ikke være nødvendig å opplyse om disponeringen av årsresultatet i årsberetningen.

Framtidsutsikter

“Det skal gis en redegjørelse i årsberetningen som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Regnskapspliktige som i foregående årsberetning eller årsregnskap har angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal også opplyse om forventningene er i samsvar med årets resultat og begrunne eventuelle avvik”.

Det skal altså først gis en redegjørelse som gir grunnlag for å vurdere foretakets framtidige utvikling. Den bør angi sannsynlig økonomisk utvikling på et overordnet nivå. Det bør presiseres at det som regel er betydelig usikkerhet om utviklingen. Det er verken krav eller spesielt ønskelig at en opplyser om budsjetter osv. Redegjørelsen bør heller drøfte faktorer og forhold som har betydning for framtidige resultater, for eksempel antatt markedsutvikling og prisutvikling for selskapets produkter, antatt utvikling i konkurransesituasjonen, teknologisk utvikling i bransjen og investeringsbehov.

Det skal videre opplyses om årsakene til avvik i forhold til de forventningene som det ble gitt uttrykk for i fjorårets årsberetning. Ofte vil det være naturlig at dette er omtalt i analysen av årsregnskapet. I så fall kan det henvises til den omtalen.

Fortsatt drift-forutsetningen

Det skal bekreftes konkret at regnskapet er avlagt etter forutsetningen om fortsatt drift. Er det tvil om foretaket kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for situasjonen. Styret i aksjeselskaper må løpende vurdere om selskapet har en forsvarlig egenkapital (aksjelovene § 3-5). Hvis foretaket er i en situasjon hvor styrets handleplikt ved tap av egenkapital har inntrådt, skal det opplyses om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet.

Mange foretak har blitt påvirket av koronakrisen i 2020, og for de fleste foretak vil det være nødvendig å omtale dette i selskapets årsberetning.

Arbeidsmiljø

Ifølge lovbestemmelsen skal det gis opplysninger om arbeidsmiljøet, og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om sykefravær, skader og ulykker.

Opplysningene må gis konkret i form av tall, det er ikke tilstrekkelig med generelle eller indirekte opplysninger. Opplysningene om sykefraværet bør omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret, og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden. Opplysninger om ulykker skal gis enkeltvis, og minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader og/eller materielle skader ulykken eventuelt medførte.

Likestilling og diskriminering

Arbeidsgivers aktivitets- og redegjørelsesplikt er regulert i likestillings- og diskrimineringsloven. Plikten til å redegjøre i årsberetningen, eller i annet offentlig tilgjengelig dokument, henger sammen med aktivitetsplikten. Redegjørelsesplikten skal sikre at aktivitetsplikten blir fulgt opp.

Aktivitets- og redegjørelsesplikten ble utvide med virkning fra 01.01.2020. Tidligere dobbeltregulering av redegjørelsesplikten ble samtidig ryddet opp i ved at regnskapsloven § 3-3 a tiende og ellefte ledd ble opphevet, nå fremgår redegjørelsesplikten kun av likestillings- og diskrimineringsloven samt av NRS 16.

Aktivitetsplikt

Aktivitetsplikten innebærer blant annet at alle arbeidsgivere, uavhengig av størrelse, skal arbeide aktivt, målrettet og planmessig for å fremme likestilling, hindre diskriminering og søke å hindre trakassering og kjønnsbasert vold.

Alle offentlige virksomheter, og private virksomheter som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, har utvidet aktivitetsplikt. Dette innebærer at de skal;

- A. undersøke om det finnes risiko for diskriminering eller andre hindre for likestilling, herunder annethvert år kartlegge lønnsforhold fordelt etter kjønn og bruken av ufrivillig deltidsarbeid,
- B. analysere årsakene til identifiserte risikoer,
- C. iverksette tiltak som er egnet til å motvirke diskriminering, og bidra til økt likestilling og mangfold i virksomheten, og
- D. vurdere resultater av arbeidet etter bokstav a til c.

Denne utvidede aktivitetsplikten gjelder også for arbeidsgiver i private virksomheter som jevnlig sysselsetter mellom 20 og 50 ansatte, når en av arbeidslivets parter i virksomheten krever det.

Grensen på mer enn 50 (20) ansatte harmonerer med reglene i arbeidsmiljøloven §§ 7-1 og 8-1. Det er gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av siste kalenderår om skal legges til grunn, ikke gjennomsnittlig antall årsverk i løpet av regnskapsåret (jf. regnskapsloven § 1-6).

Redegjørelsesplikt

Alle som har utvidet aktivitetsplikt har også redegjørelsesplikt. Disse skal redegjøre for den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling i virksomheten og hva de gjør for å oppfylle aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26.

Redegjørelsen skal gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom redegjørelsen gis i annet offentlig dokument, og foretaket har plikt til å utarbeide årsberetning, skal det i årsberetningen opplyses hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig.

Redegjørelsen skal utformes slik at enkeltansattes personlige forhold ikke røpes. Resultatene av lønnskartleggingen skal fremgå av redegjørelsen i anonymisert form.

Det kan være utfordrende å fastslå både innholdet i, og omfanget av, redegjørelsesplikten. Bufdir (Barne- ungdoms- og familiedirektoratet) har gitt ut en veiledning om hvordan man kan redegjøre for arbeidet med likestilling, samt en eksempelmal for likestillingsredegjørelsen. Begge disse finner du på Bufdir sin hjemmeside: https://bufdir.no/Inkludering/arp/for_private_og_offentlige_arbeids-givere/slik_redegjor_du_for_arbeidet_med_likestilling/.

Ytre miljø

Formålet med redegjørelsen er å gi et grunnlag for å vurdere foretakets virksomhet i en miljømessig sammenheng, og å gi et bilde av selskapets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter. Det skal derfor gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljøet. Det skal også opplyses om hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere den negative påvirkningen, og hvilke tiltak som planlegges iverksatt. Også miljørisikoen ved foretakets aktiviteter bør kommenteres. Når en skal vurdere opplysningsplikten, bør en ifølge regnskapsstandarden om årsberetning blant annet se på hvilke typer og mengder av energi og råvarer som forbrukes, forurensning som slippes ut, og avfall som genereres og slippes ut. Det bør ifølge regnskapsstandarden også opplyses om miljøbelastningen knyttet til transport inn og ut av virksomheten, når det er aktuelt. Foretak som tilvirker materielle produkter bør gi opplysninger om type og mengde hvis det inngår helse- eller miljøfarlige kjemikalier i produktene, eller om miljøavfall som oppstår når produktene kasseres. I tillegg bør det gis opplysning om miljøbelastningen ved bruk av produktene.

V

Vedlegg

Hvem er nærstående parter

Forskriften § 7-30b-1 lyder slik:

En part er en nærstående part til foretaket (det «rapporterende foretaket») i følgende tilfeller:

- a. *En person eller et nært medlem av en persons familie er nærstående til et rapporterende foretak dersom personen:*
 - ii. *har kontroll eller felles kontroll over det rapporterende foretaket,*
 - iii. *har betydelig innflytelse over det rapporterende foretaket, eller*
 - iv. *er styremedlem eller ledende ansatt i det rapporterende foretaket eller dets morforetak.*
- b. *Et foretak og et rapporterende foretak er nærstående parter dersom et av følgende vilkår er oppfylt:*
 - i. *Foretaket og det rapporterende foretaket er medlemmer av samme konsern (som betyr at hvert morforetak, datterforetak eller søsterforetak er nærstående til de andre).*
 - ii. *Et foretak er det andre foretakets tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomhet (eller et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet til et konsernforetak som det andre foretaket er en del av).*
 - iii. *Begge foretak er samme tredjemanns felleskontrollerte virksomheter.*
 - iv. *Et foretak er et tredje foretaks felleskontrollerte virksomhet, og det andre foretaket er det tredje foretakets tilknyttede foretak.*
 - v. *Foretaket er en pensjonsordning for de ansatte enten i det rapporterende foretaket eller i et foretak som er nærstående til det rapporterende foretaket. Dersom det rapporterende foretaket selv er en slik ordning, er den arbeidsgiver som finansierer ordningen, også nærstående til det rapporterende foretaket.*
 - vi. *En person som nevnt i bokstav a har kontroll eller felles kontroll over foretaket.*
 - vii. *En person som nevnt i bokstav a i har betydelig innflytelse over foretaket eller er en av nøkkelpersonene i foretakets (eller foretakets morforetaks) ledelse.*

Nære medlemmer av en persons familie er familiemedlemmer som kan forventes å påvirke eller blir påvirket av denne personen i deres forretninger med foretaket. Slike familiemedlemmer kan omfatte:

- a. personens partner og barn,*
- b. barn av personens partner, og*
- c. personer som forsørges av personen eller dennes ektefelle eller partner.*

Ved vurdering av et mulig forhold mellom nærstående parter skal oppmerksomheten rettes mot det reelle innholdet i forholdet og ikke bare mot forholdets juridiske form.

I bokstav a.iii. benyttes betegnelsen styremedlem eller ledende ansatt, mens i b.vii. benyttes betegnelsen nøkkelperson i ledelsen. Vi legger til grunn at disse to betegnelse betydet det samme. IAS 24 bruker sistnevnte betegnelse på begge steder og forskriftsteksten skal ifølge departementet være lik IAS.

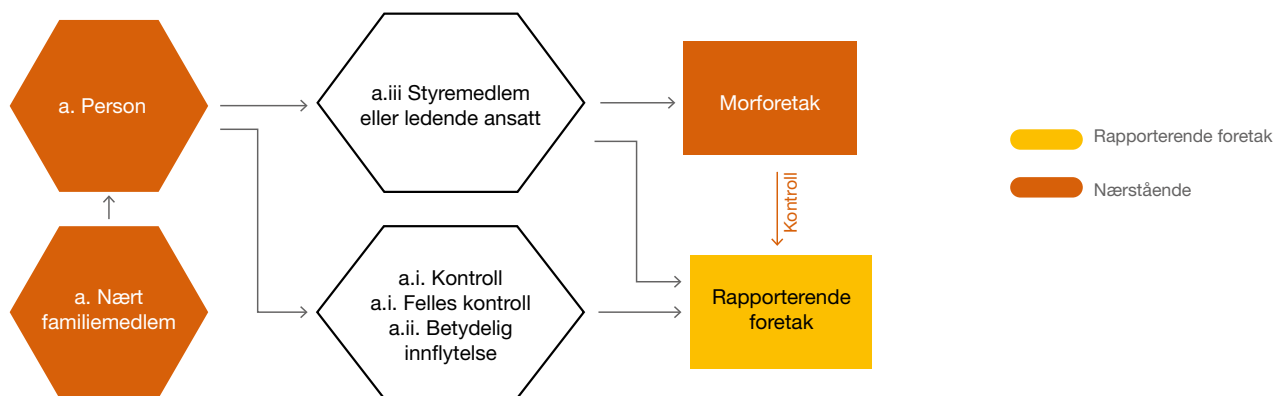
Hvem er ikke nærstående parter

Bokstavene a-d nedenfor tilsvarer IAS 24. Se også illustrasjonene i vedlegg for hvem som ikke omfattes.

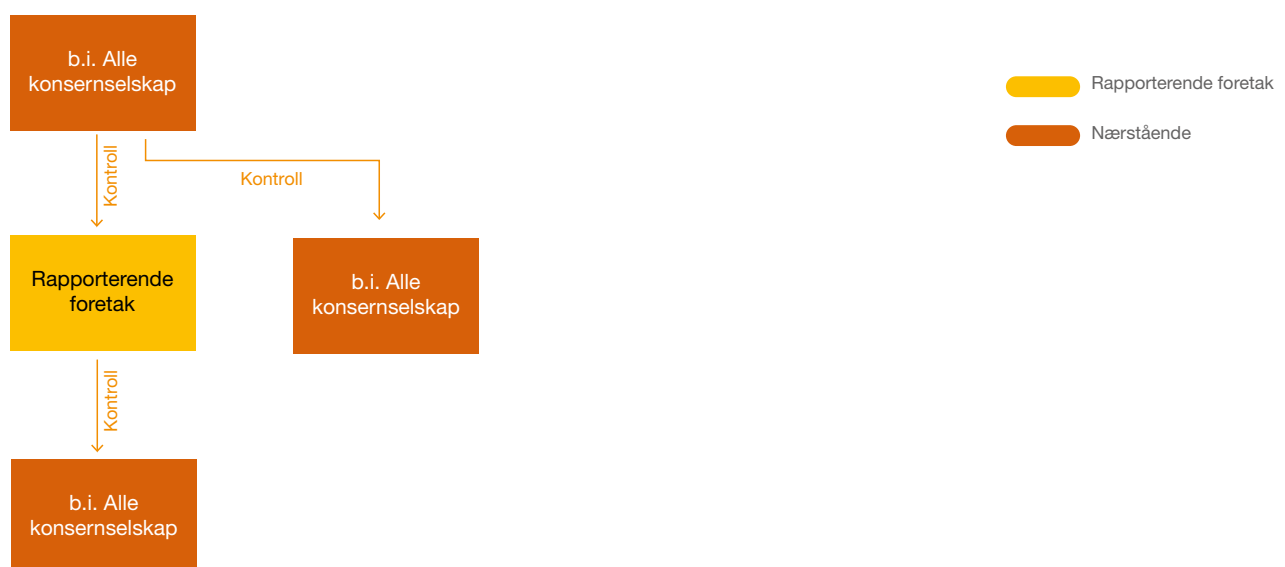
- a. To foretak bare fordi de har et styremedlem eller en annen nøkkelperson i ledelsen felles, eller fordi en av nøkkelpersonene i et foretak har betydelig innflytelse over det andre foretaket.
- b. To deltakere i felleskontrollert virksomhet bare fordi de deler felles kontroll over en felleskontrollert virksomhet.
- c.
 - i. selskaper som sørger for finansiering,
 - ii. fagforeninger,
 - iii. foretak for offentlige tjenester, og
 - iv. offentlige departementer og organer som ikke har kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse over det rapporterende foretaket utelukkende i kraft av deres ordinære forbindelser med et foretak (selv om de kan påvirke et foretaks handlefrihet eller delta i foretakets beslutningstakingsprosess).
- d. En kunde, leverandør, franchisegiver, distributør eller generalagent som et foretak har en betydelig mengde forretninger med, bare gjennom den økonomiske avhengigheten dette skaper.
- e. "To foretak er heller ikke nærstående bare fordi de har samme eier med betydelig innflytelse.

Illustrasjoner av hvem som er nærstående parter. Referanser til bestemmelser i regnskapsforskriften av 07.09.2006 nr. 1092.

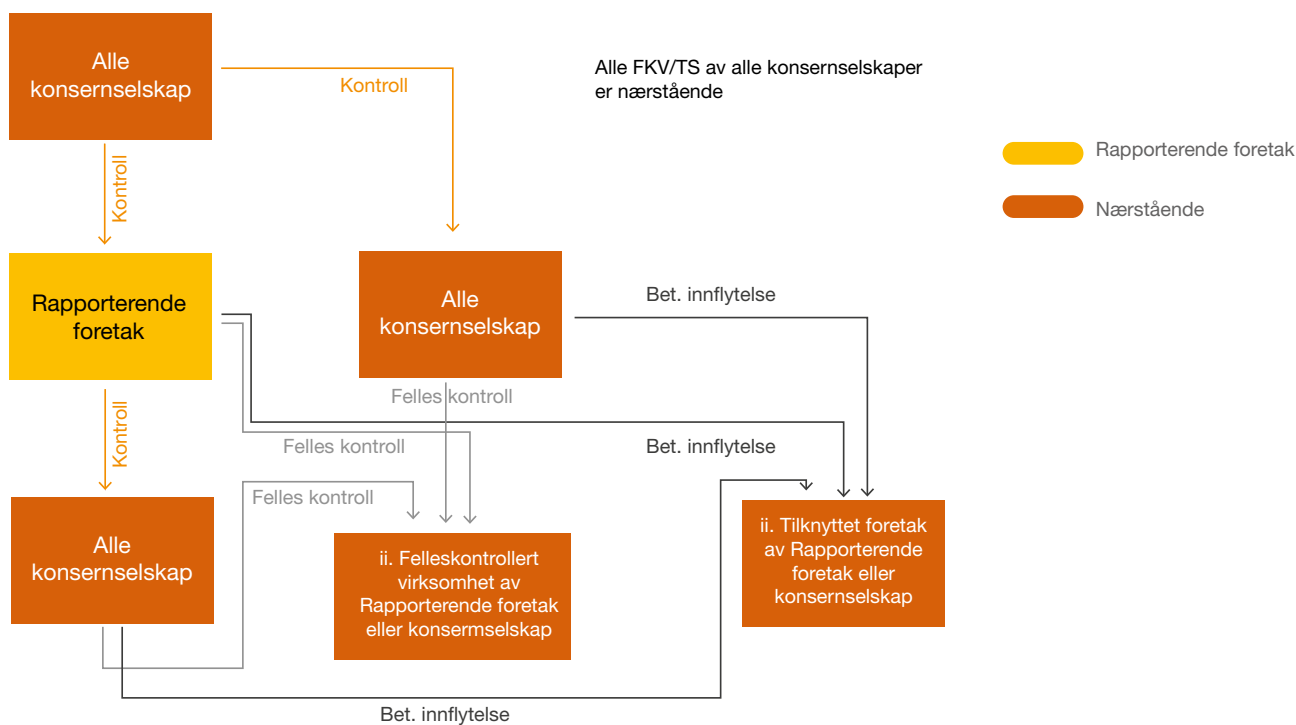
Nærstående etter §7-30b-1a. - person eller nært medlem av persons familie er nærstående etter funksjon eller eierskap



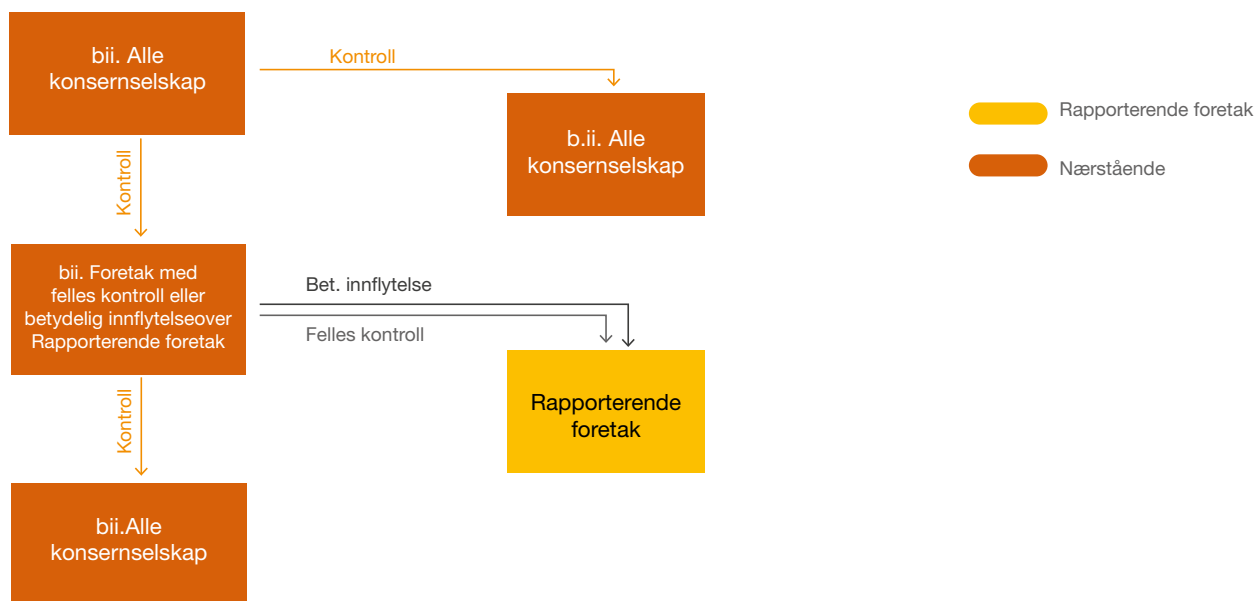
Nærstående etter §7-30b-1 b.i. - alle foretak i konsern er nærstående parter



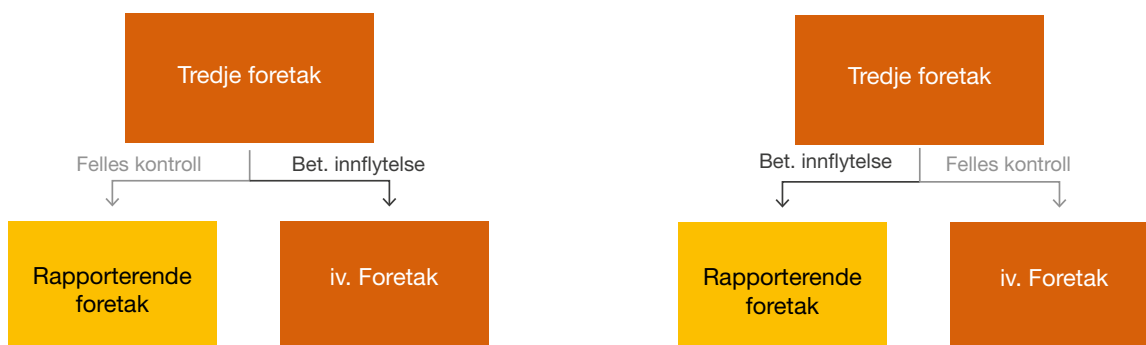
Nærstående etter §7-30b-1 b.ii. - alle felleskontrollerte virksomheter og tilknyttede foretak til et rapporterende foretak og dettes konsernselskap er nærstående parter.



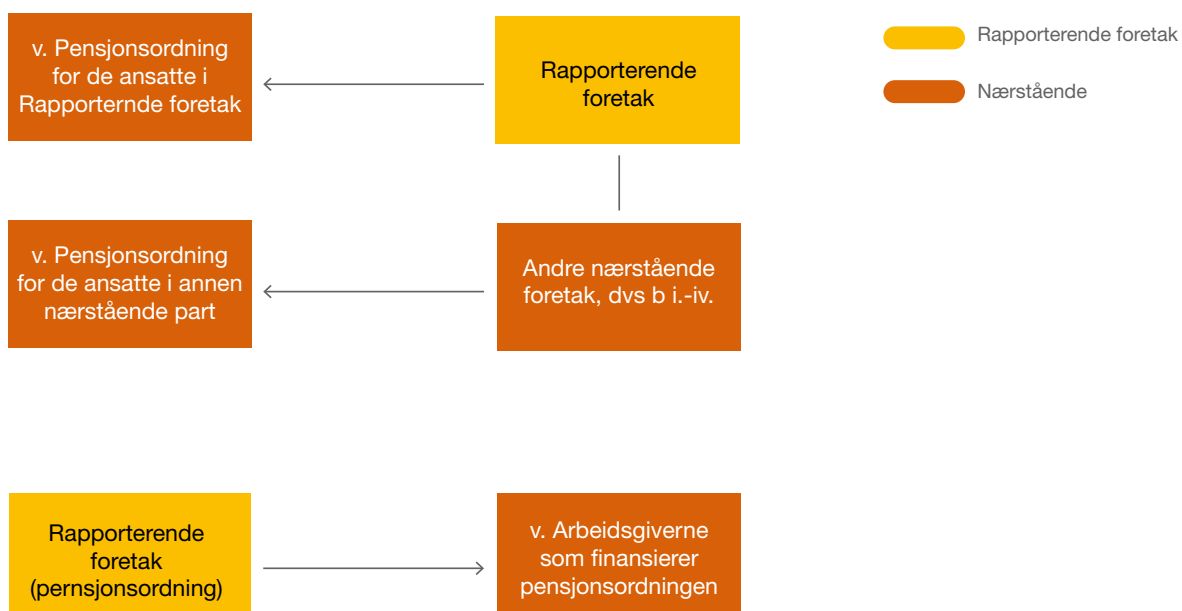
Nærstående etter §7-30b-1 b.ii. – foretak som har felles kontroll eller betydelig innflytelse over Rapporterende foretak, og disse eierne sine konsernselskap, er nærstående parter



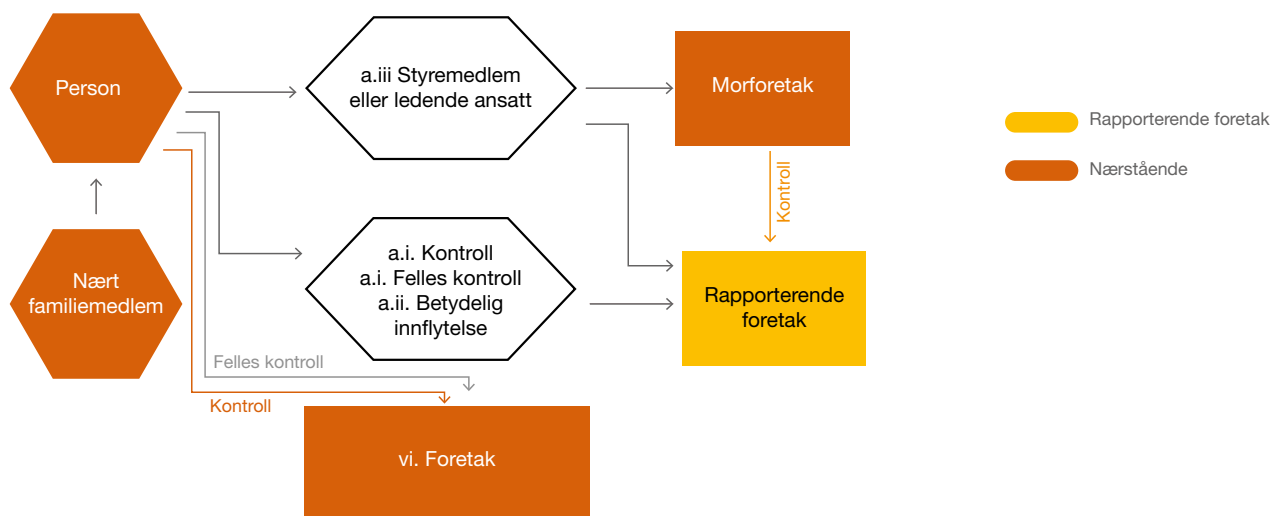
Nærstående etter §7-30b-1 b.iii. og iv. – nærstående via tredjeparter



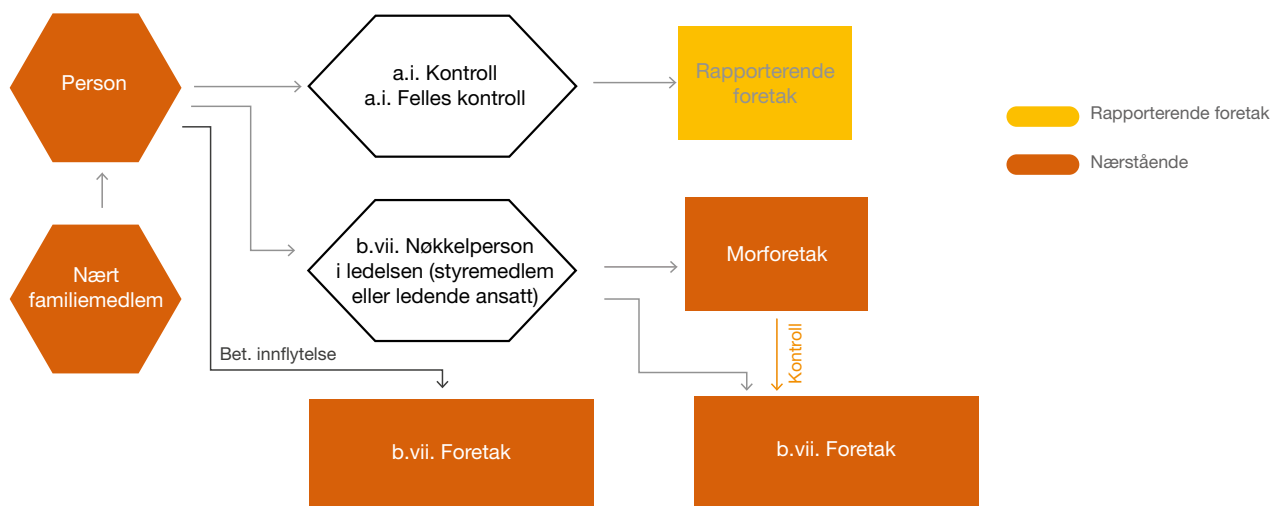
Nærstående etter §7-30b-1 b.v. – pensjonsordning



Nærstående etter §7-30b-1 b.vi. - foretak som person etter a. har kontroll eller felles kontroll over.



Nærstående etter §7-30b-1 b.vii. - foretak som person etter a.i. (kontroll eller felles kontroll over Rapporterende foretak) har betydelig innflytelse over eller er nøkkelperson i ledelsen av.



KUNDEPOST

Returadresse:

PwC

Postboks 748 Sentrum

0106 OSLO



© 2020 PwC. Med enerett. I denne sammenheng refererer "PwC" seg til PricewaterhouseCoopers AS, Advokatfi rmaet PricewaterhouseCoopers AS, PricewaterhouseCoopers Accounting AS og PricewaterhouseCoopers Skatterådgivere AS som alle er separate juridiske enheter og uavhengige medlemsfi rmaer i PricewaterhouseCoopers International Limited.
Foto: Anette Larsen, Cecilie Bannow, Ilja C. Hendel og Simon Øverås