

Hans Robert Schwencke
Dag Olav Haugen
Kjell Magne Baksaas
Tonny Stenheim
Erik Avlesen-Østli

Årsregnskapet

i teori og praksis

2020



Årsregnskapet i teori og praksis 2020

Hans Robert Schwencke • Dag Olav Haugen
Kjell Magne Baksaas • Tonny Stenheim • Erik Avlesen-Østli

Årsregnskapet i teori og praksis 2020

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2021
22. utgave, 1. opplag 2021

ISBN 978-82-05-54636-3

Omslag: Gyldendal Akademisk
Sats: Tekstflyt AS
Times 10,5/13,5 pkt.
Papir: 80 g My Soll Matt
Trykk: Opolgraf, Polen

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Akademisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 OSLO

www.gyldendal.no/akademisk
akademisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord

Kjære leser!

Denne boken om årsregnskapet er beregnet på deg som deltar i utarbeidelse, vurdering eller kontroll av årsregnskap i praksis, men boken er også velegnet i undervisning i årsregnskap på universitets- og høyskolenivå.

Et viktig siktemål med boken er å gi oversikt over og vise praktiske løsninger på de fleste problemstillinger knyttet til årsregnskapet. Boken er derfor oppdatert i henhold til norsk regnskapslovgivning og norske regnskapsstandarder. Boken er delt inn i flere deler. Den mest sentrale og omfattende delen er del IV, som omhandler utarbeidelsen av årsregnskap for aksjeselskaper.

Vi har lagt størst vekt på den regnskapsmessige behandlingen av de forskjellige balansepostene, men boken inneholder også omfattende kapitler om egenkapital og egenkapitaltransaksjoner, konsernregnskap, fusjon og fisjon. Skatteregler er omtalt i tilknytning til de aktuelle regnskapsspørsmålene. For mer inngående behandling av skattespørsmål viser vi til skatterettslitteraturen.

I enkelte tilfeller synes regnskapsreguleringen å være uklar når det gjelder regnskapsmessige løsninger, og da kan det noen ganger argumenteres for alternative løsninger. Vi gjør derfor leseren oppmerksom på at våre anbefalinger ikke alltid behøver å være de eneste akseptable eller i samsvar med det andre mener er riktig. Dessuten er enhver situasjon unik. Vi kan derfor ikke ta ansvar for eventuelle beslutninger som tas på grunnlag av innholdet i boken.

Det internasjonale regnskapsspråket IFRS har fått en mer framtrødende plass i Norge, både fordi norske foretak kan avlegge årsregnskapet etter IFRS eller forenklet IFRS, og fordi IFRS-reguleringen påvirker utarbeidelsen og forståelsen av ordinære norske regnskapsregler. I del VII omtaler vi IFRS-reglene og reglene om forenklet IFRS.

På samme måte som tidligere, har også denne utgaven et eget nyhetskapittel. Kapittel 1 inneholder en oversikt over nyheter på det regnskapsrettslige, selskapsrettslige og skatterettslige området.

I kapittel 42 gis det en omtale av forslaget til ny regnskapslov slik dette er presentert i NOU 2015: 10 og NOU 2016: 11, og av de delene av lovforslaget som er fulgt opp av Finansdepartementet og vedtatt av Stortinget. Det er ventet at det om kort tid kommer en lovproposisjon fra Finansdepartementet med forslag til endringer i regnskapsloven som gjør at loven gjennomfører regnskapsdirektivet. Finansdepartementets manglende oppfølging av forslaget om å tilpasse regnskapsloven til IFRS for SMEs og den pågående strategidiskusjonen i Norsk Regnskapsstiftelse gjør at det er usikkert hvordan IFRS for SMEs vil påvirke norsk regnskapsregulering fremover. En mulighet er at det blir utarbeidet en ny norsk

regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs. I kapittel 43 gir vi en grundig omtale av NRS' høringsutkast (2014) til ny norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs.

Boken revideres hvert år, slik at den er oppdatert foran hvert nytt årsoppgjør. I årets utgave er regnskapsmessige effekter av koronapandemien utførlig omtalt. Vi foretar også en løpende videreutvikling av behandlingen av de ulike temaene boken dekker, og inkluderer nye temaer. Vi tar gjerne imot forslag (via forlaget) til forbedringer, emneutvidelser osv., og også tilbakemeldinger om eventuelle trykkfeil.

Vi gjør oppmerksom på at skatteskjemaer kan hentes på skatteetatens hjemmesider www.skatteetaten.no eller www.altinn.no, og at aktuelle lover er å finne på www.lovdatabank.no.

Desember 2020,

Forfatterne

Innhold

DEL I – NYHETER

- 1 **Nytt om regnskap, selskapsrett og skatt** 3
- 1.1 Koronapandemien 3
- 1.2 Vedtatte endringer i regnskapsloven og regnskapsstandarder 6
- 1.3 Foreslåtte endringer i regnskapsloven og regnskapsstandarder 6
- 1.4 Endringer i aksjelovgivningen 8
- 1.5 Forslag til ny stiftelseslov 9
- 1.6 Skattelovgivningen 9

DEL II – FORMELLE REGULERINGER

- 2 **Årsregnskapets formål og brukergrupper** 15
- 3 **Plikten til å utarbeide årsregnskap** 18
- 3.1 Generelt om regnskapsplikten 18
- 3.1.1 Differensiering 20
- 3.1.2 Regnskapsår 28
- 3.1.3 Regnskapspliktens innhold 30
- 3.2 Avleggelse av årsregnskap etter spesiallovgivning og særskilte forskrifter 31
- 3.3 Oversikt over foretaksformer 34
- 4 **Formell behandlingsprosedyre og tidsfrister for årsregnskapet** 36
- 4.1 Prosedyre og tidsfrister for aksjeselskaper 36
- 4.2 Prosedyre og tidsfrister for andre foretak 43
- 4.3 Midlertidig unntak fra krav om fysiske møter 44
- 5 **Distribusjon og tilgjengelighet av årsregnskapet** 45
- 5.1 Generelt for selskaper 45
- 6 **Regnskapsloven og god regnskapsskikk** 50
- 6.1 Regnskapsloven (17. juli 1998 nr. 56) 50
- 6.2 God regnskapsskikk og rettviseende bilde 51
- 6.2.1 God regnskapsskikk som rettslig standard 51
- 6.2.2 Norske regnskapsstandarder 51
- 6.2.3 Kravet til rettviseende bilde. Overstyring av regnskapsloven 56

- 6.3 Internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) og regnskapslovens «tosporede» system 57

DEL III – PLANLEGGING OG FORBEREDENDE ARBEIDER

- 7 Skatteplanlegging og regnskapsplanlegging 61
- 7.1 Definisjoner 61
- 7.1.1 Hva er skatteplanlegging? 61
- 7.1.2 Hva er regnskapsplanlegging? 62
- 7.2 Sammenheng mellom skatteplanlegging og regnskapsplanlegging 62
- 7.3 Skatteplanlegging i selskapet 63
- 7.3.1 Handlinger (transaksjoner) som må gjennomføres før årsskiftet 64
- 7.3.2 Handlinger som gjennomføres i årsoppgjøret 66
- 7.4 Skatteplanlegging ved utdelinger til aksjonærene 66
- 7.4.1 Utdeling til private aksjonærer 66
- 7.4.2 Forholdet mellom skattemessig og aksjerettslig utbytte 70
- 7.4.3 Utdelinger når eierne er selskap 75
- 7.5 Regnskapsplanlegging 76
- 7.5.1 Handlinger for å påvirke regnskapsmessig resultat 76
- 7.5.2 Handlinger som bare påvirker egenkapitalandelen (egenkapitalprosenten) 80
- 7.5.3 Motregning av fordringer og gjeld 82
- 7.6 Planlegging i konsernforhold 82
- 7.6.1 Innledning 82
- 7.6.2 Skatteplanlegging 83
- 7.6.3 Regnskapsplanlegging og utbytteplanlegging i morselskapet 87
- 7.6.4 Organisering av eiendeler/virksomheter 88

DEL IV – UTARBEIDELSE AV ÅRSREGNSKAPET

GENERELLE KRAV TIL ÅRSREGNSKAPET

- 8 Årsregnskapets kvalitetskrav, hovedelementer og målemodeller 95
- 8.1 Innledning 95
- 8.2 Kvalitetskrav til årsregnskapet 96
- 8.3 Årsregnskapets hovedelementer – innregningskriterier 98
- 8.3.1 Innledning 98
- 8.3.2 Eiendeler 99
- 8.3.3 Forpliktelse 101
- 8.3.4 Egenkapital 104
- 8.3.5 Innregningskriterier 105
- 8.3.6 Inntekter og kostnader 106
- 8.4 Målegrunnlag og målemodeller 110

9	Grunnleggende regnskapsprinsipper	113
9.1	Innledning	113
9.2	Transaksjonsprinsippet	114
9.2.1	Kontinuitetsgjennomskjæring	116
9.3	Opptjeningsprinsippet	120
9.4	Sammenstillingsprinsippet	121
9.5	Forsiktighetsprinsippet	122
9.6	Sikring	123
9.7	Prinsippet om «beste estimat»	123
9.8	Kongruens	124
9.9	Konsistens	125
9.10	Fortsatt drift	126
9.11	Vesentlighet	129
BALANSEN		
10	Årsregnskapet – klassifisering og presentasjon	131
10.1	Innledning	131
10.2	Balansen – Klassifisering og presentasjon	132
10.2.1	Generelt om eiendeler	133
10.2.2	Generelt om gjeld	133
10.2.3	Kriteriene for grensetrekkingen mellom kortsiktige og langsiktige balanseposter	134
10.2.4	Brutto- eller nettopresentasjon i balansen	136
10.3	Resultatregnskapet – klassifisering og presentasjon	142
10.3.1	Oppstillingsplanen	142
10.3.2	Brutto- eller nettopresentasjon i resultatregnskapet	145
10.3.3	Avvikling og avhendelse av virksomhet	146
10.4	Prinsippendringer og vesentlige feil	148
10.4.1	Endring av regnskapsprinsipp	148
10.4.2	Korreksjon av feil fra tidligere år	151
10.4.3	Korreksjon av regnskapsestimater	152
10.5	Sammenligningstall og proformaregnskaper	152
10.5.1	Endring av sammenligningstall	152
10.5.2	Proformainformasjon	155
10.5.3	Endring av regnskapsår	156
10.5.4	Oversikt over endring av sammenligningstall og noteinformasjon	157
11	Hendelser etter balansedagen	158
11.1	Skjæringsdato for hendelser etter balansedagen	158
11.2	Hendelser etter balansedagen med og uten regnskapsmessig konsekvens	160
11.2.1	Eksempler	160
11.3	Regnskapsmessig behandling av utbytte	164
11.4	Fortsatt drift	165

12	Virkelig verdi	166
12.1	Innledning	166
12.2	Virkelig verdi i god regnskapsskikk	166
12.2.1	Virkelig verdi i transaksjoner	167
12.2.2	Virkelig verdi som markedsverdi	168
12.2.3	Virkelig verdi ved test for verdifall	169
12.2.4	Andre bestemmelser om virkelig verdi	170
12.2.5	Forskjellig innhold i virkelig verdibegrepet	170
12.2.6	Bruken av virkelig verdi i IFRS	171
12.3	Definisjon av virkelig verdi	172
12.4	Mer om selve verdsettelsen	178
12.4.1	Måling etter IFRS 13	178
12.5	Verdsettelse av ikke-børsnoterte foretak	184
12.5.1	Avkastningsverdimetoden	185
12.5.2	Verdsettelse av aksjer basert på substansverdi	195
12.5.3	Multipelbasert verdsettelse av aksjer	196
13	Finansielle instrumenter og sikring	198
13.1	Innledning og definisjon	198
13.2	Regnskapsføring av finansielle instrumenter	199
13.2.1	Innledning	199
13.3	Finansielle derivater	201
13.3.1	Innledning	201
13.3.2	Terminkontrakter	202
13.3.3	Regnskapsføring av opsjoner	205
13.3.4	Konvertibel obligasjon (eksempel på innebygd derivat)	206
13.3.5	Renteswap (rentebytteavtaler)	207
13.4	Sikring	210
13.4.1	Generelt om sikringsbokføring	210
13.4.2	Regnskapsføring ved sikring	215
13.4.3	Opphør av sikring	224
13.4.4	Rebalansering av sikring	227
13.4.5	Forskjeller mellom IFRS 9 og IAS 39	227
13.4.6	Endringer i referanserente	229
13.5	Noteopplysninger	230
14	Nedskrivninger av anleggsmidler	232
14.1	Innledning og definisjoner	232
14.2	Nedskrivningsplikten	233
14.3	Reversering av nedskrivninger	258
14.4	Regnskapsmessig konsekvens og presentasjon	262
15	Immaterielle eiendeler	263
15.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	263
15.2	Goodwill	263

15.2.1	Definisjon av goodwill	263
15.2.2	Avskrivning av goodwill	264
15.2.3	Nedskrivning av goodwill	266
15.3	FoU og andre immaterielle eiendeler	267
15.3.1	Regnskapsstandarder og lovgivning	267
15.3.2	Definisjon av immaterielle eiendeler	269
15.3.3	Avgrensning av immaterielle eiendeler mot andre eiendeler	272
15.3.4	Balanseføring og måling av anskaffelseskost	273
15.3.5	Eksempler på regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler	281
15.3.6	Digitale eiendeler – immaterielle eiendeler eller varer?	286
15.3.7	Grensen mellom vedlikehold og påkostning	292
15.3.8	Avskrivning av immaterielle eiendeler	292
15.3.9	Nedskrivning av immaterielle eiendeler	294
15.3.10	Avgang av immaterielle eiendeler	294
15.4	Noteopplysninger	294
16	Varige driftsmidler	295
16.1	Definisjon, presentasjon og klassifisering	295
16.1.1	Regnskapslov og regnskapsstandarder	295
16.1.2	Spesifikasjon og klassifisering	296
16.2	Balanseføring eller direkte kostnadsføring av nyanskaffelser	302
16.3	Anskaffelseskost	303
16.4	Avskrivninger	311
16.4.1	Avskrivningsplanen	311
16.4.2	Avskrivningsgrunnlaget	311
16.4.3	Avskrivningstiden	314
16.4.4	Avskrivningsmetoder	315
16.5	Endring av avskrivningsplan	319
16.6	Driftsmidler som består av enkeltdeleer med ulik levetid	323
16.6.1	Innledning	323
16.6.2	Ikke dekomponering	324
16.6.3	Dekomponering	331
16.6.4	Ikke dekomponering	336
16.6.5	Oppsummering av sammenhengen mellom avskrivninger og vedlikehold/ påkostning	337
16.6.6	Oppsummering av fordeler og ulemper med dekomponering sammenlignet med ikke dekomponering	340
16.6.7	Overgang til dekomponering	341
16.7	Nedskrivninger	342
16.8	Avgang	342
16.8.1	Noteopplysninger om varige driftsmidler, avskrivninger osv. (jf. rskl. §§ 7-12, 7-13 og 7-39 første og annet ledd)	343
17	Leide (leasede) driftsmidler	344
17.1	Definisjon, presentasjon og klassifisering	344

17.2	Skillet mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler	346
17.2.1	Praktiske eksempler på regnskapsmessig klassifisering av leieavtaler	346
17.3	Nærmere om regnskapsmessig behandling og presentasjon av leieavtaler	350
17.3.1	Finansielle leieavtaler	350
17.3.2	Operasjonelle leieavtaler	354
17.4	Regnskapsmessig behandling av salg av driftsmidler med tilbakeleieavtaler	355
17.5	Noteopplysninger	356
18	Langsiktige investeringer i aksjer og andeler	357
18.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	357
18.1.1	Aksjer og andeler i datterselskap	359
18.1.2	Aksjer og andeler i felleskontrollert virksomhet	360
18.1.3	Aksjer og andeler i tilknyttede selskaper	361
18.1.4	Andre langsiktige investeringer i aksjer og andeler	362
18.2	Anskaffelseskost og tidspunkt	363
18.2.1	Anskaffelseskost	363
18.2.2	Anskaffelsestidspunkt	369
18.3	Metoder for regnskapsmessig behandling	371
18.4	Kostmetoden	373
18.4.1	Aksjer	373
18.4.2	Spesielt om konsernbidrag ved bruk av kostmetoden	381
18.4.3	Andeler	386
18.5	Egenkapitalmetoden	387
18.5.1	Aksjer	387
18.5.2	Andeler	391
18.6	Bruttometoden	393
18.7	Andre problemstillinger i tilknytning til egenkapitalmetoden og bruttometoden	396
18.8	Nedskrivning	405
18.8.1	Aksjer i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet	405
18.8.2	Andre langsiktige aksjeinvesteringer	409
18.8.3	Langsiktige fordringer på datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet	410
18.9	Avgang	411
18.10	Noteopplysninger	411
19	Langsiktige fordringer	412
19.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	412
19.2	Regnskapsmessig behandling	413
19.3	Spesielt om lån til aksjonærer og konsernselskaper	416
19.3.1	Lån til personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer utenfor konsern	416
19.3.2	Lån til personlig aksjonær er skattepliktig utbytte	420
19.3.3	Lån til konsernselskaper	422
19.4	Noteopplysninger	423

20	Varer	424
20.1	Definisjon og spesifikasjonskrav	424
20.2	Vurdering av varer	426
20.2.1	Laveste verdis prinsipp	426
20.2.2	Anskaffelseskost	426
20.2.3	Virkelig verdi	434
20.3	Noteopplysninger	437
21	Anleggskontrakter (langsigtede tilvirkningskontrakter)	438
21.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	438
21.2	Løpende avregningsmetode	440
21.3	Avsetning for forventet tap	448
21.4	Vesentlige forskudds- eller etterskuddsbetalinger	449
21.5	Prosjekter i egen regi	450
21.6	Noteopplysninger	452
22	Fordringer (omløpsmidler)	453
22.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	453
22.2	Kundefordringer og avsetning til tap på fordringer	454
22.3	Andre fordringer	463
22.4	Krav på aksjeinnskudd	466
22.5	Noteopplysninger	466
23	Kortsiktige investeringer	467
23.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	467
23.2	Anskaffelseskost	469
23.2.1	Tilordning av anskaffelseskost	470
23.3	Verdsettelse	472
23.3.1	Kostmetoden	472
23.3.2	Markedsverdiprinsippet	474
23.3.3	Laveste verdi på porteføljenivå (porteføljevurdering)	476
23.3.4	Omklassifisering	476
23.4	Noteopplysninger	477
24	Bankinnskudd, kontanter og lignende	478
24.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	478
24.2	Bankinnskudd, kontanter mv.	478
24.3	Kontantekvivalenter	480
24.4	Noteopplysninger	480
25	Egenkapital og egenkapitaltransaksjoner	481
25.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	481
25.2	Enkelte bestemmelser i aksjelovgivningen	483
25.2.1	Aksjelovgivningens hovedregler om egenkapitalens størrelse	484
25.2.2	Teknisk utbytteramme	487

INNHold

- 25.3 Innskutt egenkapital 488
 - 25.3.1 Aksjekapital 488
 - 25.3.2 Kapitalendringer som ikke er registrert ved årsskiftet 488
 - 25.3.3 Overkurs 489
 - 25.3.4 Annen innskutt egenkapital 489
- 25.4 Opptjent egenkapital 491
 - 25.4.1 Generelt om opptjent egenkapital 491
 - 25.4.2 Fond for urealiserte gevinster (FUG) 491
 - 25.4.3 Fond for vurderingsforskjeller (FFV) 492
 - 25.4.4 Annen egenkapital 494
 - 25.4.5 Udekket tap 495
- 25.5 Disponering av årsresultatet mv. 495
 - 25.5.1 Generelt 495
 - 25.5.2 Utbytte og utbytteramme 497
- 25.6 Stiftelse av aksjeselskap 509
- 25.7 Forhøyelse av aksjekapitalen 513
- 25.8 Nedsettelse av aksjekapitalen 517
 - 25.8.1 Kapitalnedsettelse til dekning av tap 517
 - 25.8.2 Kapitalnedsettelse med utdeling til aksjonærene 518
- 25.9 Egne aksjer 521
 - 25.9.1 Kjøp av egne aksjer 521
 - 25.9.2 Salg av egne aksjer 524
 - 25.9.3 Sletting av egne aksjer 525
 - 25.9.4 Egenkapital i NUF 526
- 25.10 Noteopplysninger 527

- 26 **Pensjoner** 528
 - 26.1 Definisjoner og spesifikasjonskrav 528
 - 26.2 Nærmere om ulike pensjonsordninger 530
 - 26.3 Regnskapsmessig behandling 533
 - 26.3.1 Forutsetninger for beregning av pensjonskostnad og netto pensjonsforpliktelse 535
 - 26.3.2 Regnskapsmessig behandling av ytelsesplaner 540
 - 26.3.3 Regnskapsmessig behandling av tilskuddsplaner 556
 - 26.3.4 Første gangs balanseføring av pensjonsordninger i regnskapet 559
 - 26.4 Endringer i pensjonsordninger 559
 - 26.5 Hybride pensjonsordninger 561
 - 26.6 Noteopplysninger 564

- 27 **Skatter** 565
 - 27.1 Definisjoner og spesifikasjonskrav 565
 - 27.1.1 Sammenheng mellom regnskapsmessig resultat og årets skatter 565
 - 27.1.2 Utsatt skatt/skattefordel i balansen 567
 - 27.2 Framgangsmåte ved beregning av utsatt skatt/skattefordel i balansen 568
 - 27.3 Beregning av midlertidige forskjeller 569

27.3.1	Skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller	570
27.3.2	Midlertidige forskjeller – skjematisk framstilling	572
27.4	Midlertidige forskjeller som ikke skal gå inn i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt	579
27.5	Utligning av skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller	581
27.5.1	Reversering av midlertidige forskjeller	581
27.5.2	Utligning av midlertidige forskjeller	582
27.6	Beregning og presentasjon av utsatt skatt/skattefordel i balansen	586
27.6.1	Vurdering av utsatt skattefordel	586
27.6.2	Nettopresentasjon	593
27.7	Nærmere om beregning av skattekostnaden	593
27.7.1	Grunnlaget for beregning av skattekostnaden	593
27.7.2	For lite/mye betalt skatt	597
27.7.3	Betalbar skatt (i resultatregnskapet og i balansen)	598
27.7.4	Konsekvensen på årsresultat og egenkapital når utsatt skattefordel ikke balanseføres	600
27.8	Spesielle problemstillinger	602
27.8.1	Direkte balanseføring av utsatt skatt/midlertidige forskjeller	602
27.8.2	Fordring/gjeld oppstått ved konsernfusjon (trekantfusjon)	605
27.8.3	Regnskapsmessig behandling av konserninterne overføringer	606
27.8.4	Selskap som mottar konsernbidrag som føres direkte mot egenkapitalen	608
27.8.5	Skatt til gode	610
27.9	Noteopplysninger	610
28	Annen langsiktig gjeld	611
28.1	Regnskapsføring av annen langsiktig gjeld	611
28.2	Konvertible lån og andre lån på særlige vilkår	615
28.3	Obligasjonslån	616
28.4	Gjeld til kredittinstitusjoner	617
28.5	Langsiktig gjeld til selskap i samme konsern	618
28.6	Ansvarlig lånekapital	618
28.7	Noteopplysninger	619
29	Usikre forpliktelse og betingede eiendeler	620
29.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	620
29.2	Regler for regnskapsføring	621
29.2.1	Usikre forpliktelse	621
29.2.2	Betingede eiendeler	621
29.3	Beregning av usikre forpliktelse	622
29.4	Eksempler på avsetninger	626
29.4.1	Avsetning til garantiansvar	626
29.4.2	Avsetning til tapskontrakter	631
29.4.3	Avsetning til restruktureringsutgifter	632
29.4.4	Avvikling og avhendelse av virksomhet	634
29.4.5	Sluttvederlag	634

INNHold

29.4.6	Utgifter til fjerning og opprydding	634
29.4.7	Periodisk vedlikehold	635
29.4.8	Avsetning til andre forpliktelser	636
29.5	Noteopplysninger	638
30	Kortsiktig gjeld	639
30.1	Definisjon og spesifikasjonskrav	639
30.2	Konvertible lån, sertifikatlån og gjeld til kredittinstitusjoner	641
30.2.1	Konvertible lån	641
30.2.2	Sertifikatlån	641
30.2.3	Gjeld til kredittinstitusjoner	641
30.3	Leverandørgjeld	642
30.4	Betalbar skatt	644
30.5	Skattetrekk og skyldige offentlige avgifter	644
30.6	Annen kortsiktig gjeld	646
30.6.1	Forskudd fra kunder	646
30.6.2	Gjeld til ansatte og aksjonærer	646
30.6.3	Gjeld til selskap i samme konsern	646
30.6.4	Påløpt lønn, ferielønn osv.	647
30.6.5	Påløpt kostnad og forskuddsbetalt inntekt	649
30.6.6	Uopptjent inntekt	649
30.6.7	Avsetning for forpliktelser	650
30.7	Noteopplysninger	650

ÅRSREGNSKAPET FORØVRIG

31	Inntekter	651
31.1	Innledning	651
31.2	Salgsinntekter	651
31.2.1	Definisjoner og spesifikasjonskrav	651
31.2.2	Generelt om opptjening av inntekt	652
31.2.3	Nærmere om transaksjonstidspunktet	653
31.2.4	Uopptjent inntekt	664
31.2.5	Brutto- eller nettoføring av inntekt	667
31.2.6	Måling av transaksjonsvederlag	669
31.2.7	Salgstransaksjon med flere elementer	674
31.2.8	Bytteavtaler	678
31.3	Andre driftsinntekter	679
31.3.1	Offentlige tilskudd/refusjoner	679
31.3.2	Leieinntekter	685
31.3.3	Andre driftsrelaterte inntekter	686
31.3.4	Gevinst ved avgang av anleggsmidler	686
31.3.5	Gjeldsettergivelse	687
31.4	Finansinntekter	688

- 31.4.1 Spesifikasjonskrav 688
- 31.4.2 Periodisering 690
- 31.5 Gjennomgående utbytte og konsernbidrag 691
- 31.6 Noteopplysninger 693

- 32 Kostnader 694**
 - 32.1 Innledning 694
 - 32.2 Driftskostnader 694
 - 32.2.1 Spesifikasjonskrav etter art 694
 - 32.2.2 Endring i beholdningen av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer 696
 - 32.2.3 Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler 696
 - 32.2.4 Varekostnad 696
 - 32.2.5 Lønnskostnad 697
 - 32.2.6 Avskrivning på og nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler 700
 - 32.2.7 Annen driftskostnad 700
 - 32.3 Finanskostnader 702
 - 32.3.1 Spesifikasjonskrav 702
 - 32.4 Noteopplysninger 704

- 33 Aksjeverdibasert betaling 705**
 - 33.1 Regnskapsføring av opsjoner til ansatte med oppgjør i aksjer 705
 - 33.2 Oppgjør i kontanter eller valgdgang 713
 - 33.3 Aksjeverdibasert betaling i konsernforhold 716
 - 33.4 Endring eller kansellering av opsjonsordninger 717
 - 33.5 Aksjeverdibasert betaling til andre enn ansatte 717
 - 33.6 Noteopplysninger 718

- 34 Valuta 719**
 - 34.1 Innledning 719
 - 34.2 Oversikt over regulering i lov og standard 719
 - 34.3 Regnskapsvaluta, funksjonell valuta, presentasjonsvaluta og utenlandsk valuta 720
 - 34.3.1 Oversikt over valutabegreper 720
 - 34.3.2 Fastsetting av funksjonell valuta 720
 - 34.3.3 Funksjonell valuta i utenlandsk virksomhet 722
 - 34.3.4 Regnskapsvaluta og konsern 722
 - 34.4 Valutakursdifferanser versus omregningsdifferanser 723
 - 34.5 Transaksjoner og poster i utenlandsk valuta 723
 - 34.5.1 Transaksjoner og førstegangsinregning 723
 - 34.5.2 Etterfølgende måling 724
 - 34.6 Omregning til presentasjonsvaluta og omregningsdifferanser 728
 - 34.6.1 Omregning av valuta i utenlandske enheter – generelt 728
 - 34.6.2 Omregning av valuta i konsernforhold 729
 - 34.7 Fordringer og gjeld på utenlandsk enhet 732

34.8	Endring av regnskapsvaluta	733
34.9	Tilleggsopplysninger	733
35	Noter til årsregnskapet	735
35.1	Generelt om noteopplysninger	735
35.1.1	Koronapandemien	736
35.1.2	Opplysninger om skjønnsutøvelse	739
35.1.3	Omtale i note og/eller årsberetning	741
35.1.4	Usikkerhet om fortsatt drift	741
35.1.5	Noteopplysninger som «ikke er av betydning»	743
35.1.6	Obligatoriske noteopplysninger	743
35.1.7	Rettvisende bilde	744
35.1.8	Sammenligningstall	745
35.2	Noteopplysninger om regnskapsprinsipper og konsolideringsprinsipper	745
35.2.1	Regnskapsprinsipper	745
35.2.2	Konsolideringsprinsipper	749
35.3	Generelt om de konkrete kravene til noteopplysninger	752
35.3.1	Regnskapslovens krav	752
35.3.2	Krav i henhold til regnskapsstandarder	753
35.4	Konkrete krav til noteopplysninger i regnskapsloven og regnskapsstandarder	753
35.4.1	Immaterielle eiendeler (rskl. § 7-12 og § 7-14/ § 7-39 og NRS 19 Immaterielle eiendeler)	753
35.4.2	Varige driftsmidler (rskl. § 7-12 og § 7-13/§ 7-39)	757
35.4.3	Finansielle anleggsmidler (rskl. § 7-15 og § 7-16/§ 7-36, NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet)	767
35.4.4	Andre investeringer i aksjer eller andeler (rskl. § 7-17/§ 7-37)	770
35.4.5	Varer (rskl. § 7-10 og NRS 1 Varer)	772
35.4.6	Langsiktige tilvirkningskontrakter (rskl. § 7-9 og NRS 2 Anleggskontrakter)	774
35.4.7	Fordringer (rskl. § 7-19/§ 7-40)	776
35.4.8	Lån og sikkerhetsstillelse til nærstående parter (rskl. § 7-32/rskl. § 7-45)	777
35.4.9	Konsernmellomværende mv. (rskl. § 7-22 og § 7-36)	779
35.4.10	Transaksjoner med nærstående parter (rskl. § 7-30b)	779
35.4.11	Store enkelttransaksjoner (rskl. § 7-6)	783
35.4.12	Egenkapital (rskl. § 7-25/NRS 8 Små foretak)	784
35.4.13	Egne aksjer (rskl. § 7-27/§ 7-42)	786
35.4.14	Antall aksjer, aksjeeiere mv. (rskl. § 7-26/§ 7-42)	788
35.4.15	Skatt (rskl. § 7-23 og NRS(F) Resultatskatt)	789
35.4.16	Pensjoner (NRS 6 Pensjonskostnader)	795
35.4.17	Usikre forpliktelser (rskl. § 7-33, NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler)	799
35.4.18	Gjeld (rskl. § 7-21/§ 7-40)	803
35.4.19	Pantstillelser, garantier mv. (div. bestemmelser)	807
35.4.20	Virksomhetsområder (rskl. § 7-8)	809

35.4.21	Offentlige tilskudd (NRS 4 Offentlige tilskudd)	809
35.4.22	Lønnskostnader (rskl. § 7-11/§ 7-38)	811
35.4.23	Aksjeverdibasert betaling (rskl. § 7-11a)	811
35.4.24	Ytelser til ledende ansatte mv. (rskl. § 7-31/§ 7-31b/§ 7-44)	812
35.4.25	Godtgjørelse til revisor (rskl. § 7-31a/§ 7-44)	819
35.4.26	Antall ansatte (rskl. § 7-30/§ 7-43)	820
35.4.27	Særlige poster (rskl. § 7-24/§ 7-41 og NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster mv.)	821
35.4.28	Sammenslåing av poster (rskl. § 7-7)	822
35.4.29	Finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser (sikring) (rskl. § 7-5 og NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser)	822
35.4.30	Valuta (NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta)	824
35.4.31	Kontantstrømoppstilling (NRS(F) Kontantstrømoppstilling)	825
36	Kontantstrømoppstilling	826
36.1	Lovgivningens krav og god regnskapsskikk	826
36.2	Kontanter og kontantekvivalenter	827
36.3	Brutto/netto rapportering	828
36.4	Inndeling av kontantstrømoppstillingen	829
36.4.1	Hovedinndelingen	829
36.4.2	Den direkte og den indirekte modellen	830
36.5	Ikke-kontanttransaksjoner	833
36.6	Sammenlignbare tall	834
36.7	Kontantstrømoppstilling i konsernregnskapet	834
36.8	Tilleggsopplysninger	837
36.9	Praktisk utarbeiding av kontantstrømoppstilling	838
36.10	Presentasjon av kontantstrømoppstillingen	843
37	Årsberetning	847
37.1	Generelt om årsberetning	847
37.2	Krav til årsberetningens innhold	849
37.2.1	Opplysninger om arten av virksomheten og hvor virksomheten drives	851
37.2.2	Rettvisende oversikt	851
37.2.3	Redegjørelse om foretakets framtidsutsikter	855
37.2.4	Opplysninger om finansiell risiko	857
37.2.5	Redegjørelse om forutsetningen om fortsatt drift	859
37.2.6	Forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap	861
37.2.7	Opplysninger om arbeidsmiljøet	862
37.2.8	Redegjørelse om opplysninger om likestilling og tiltak mot diskriminering	862
37.2.9	Opplysninger om ytre miljøvirkninger	863
37.2.10	Presisering av at årsberetningen også omfatter konsernet	865
37.2.11	Aksjeeierforhold i børsnoterte foretak	865
37.3	Opplysninger om foretaksstyring i børsnoterte foretak	866
37.4	Opplysninger om samfunnsansvar i store foretak	866

- 37.5 Opplysninger om land-for-land-rapportering 867
- 37.6 Andre opplysninger 868

SPESIELLE REGNSKAPSEMNER

- 38 Fusjon 869**
 - 38.1 Generelt om fusjon 869
 - 38.2 Selskapsrettslig klassifisering 869
 - 38.2.1 «Ordinære» fusjoner 869
 - 38.2.2 Fusjon mellom selskaper med samme eier 871
 - 38.2.3 Fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap 871
 - 38.3 Regnskapsmessig behandling – transaksjon, selskapskontinuitet eller konsernkontinuitet? 872
 - 38.4 Horisontale fusjoner som er oppkjøp (transaksjon) 874
 - 38.4.1 Hovedtrekk i oppkjøpsmetoden 874
 - 38.4.2 Omvendt overtakelse 876
 - 38.4.3 Nærmere om oppkjøpstidspunktet 877
 - 38.4.4 Eksempler på fusjon som er transaksjon 878
 - 38.5 Selskapskontinuitet ved horisontale fusjoner 883
 - 38.6 Fusjoner mellom morselskap og datterselskap (vertikale) 888
 - 38.6.1 Heleid datterselskap innfusjoneres i morselskap 888
 - 38.6.2 Morselskap innfusjoneres i datterselskap 892
 - 38.6.3 Deleid datterselskap innfusjoneres i morselskap 894
 - 38.7 Konsernfusjon (Trekantfusjon) 899
 - 38.8 Kan fusjoner gi grunnlag for høyere utbytteutdeling? 909
 - 38.9 Resultatregnskapet i fusjonsåret. Sammenligningstall 910
 - 38.10 Prinsippendring i fusjonsåret 911
 - 38.11 Noteopplysninger 911
 - 38.12 Skattemessig behandling 912
- 39 Fisjon 913**
 - 39.1 Generelt om fisjon 913
 - 39.2 Selskapsrettslig klassifisering 914
 - 39.3 Regnskapsmessig behandling – transaksjon eller kontinuitet 917
 - 39.3.1 Overordnet regnskapsregulering 917
 - 39.3.2 Transaksjon eller kontinuitet 917
 - 39.3.3 Jevndeling, skjevdeling og metodeanvendelse 919
 - 39.3.4 Rene fisjoner 920
 - 39.3.5 Fordeling av egenkapitalposter i det overdragende selskapet 929
 - 39.3.6 Fordeling av egenkapitalposter i det overtakende selskapet 931
 - 39.3.7 Planlegging av den regnskapsmessige gjennomføringen av fisjonen 935
 - 39.3.8 Etablering av mellomværende ved fisjon 936
 - 39.3.9 Fisjonstidspunkt 937
 - 39.3.10 Skattemessig behandling 938

39.4	Noteopplysninger	941
40	Konsernregnskap	943
40.1	Innledning	943
40.2	Konsernregnskapspliktens omfang	944
40.3	Stiftelse av datterselskap	954
40.4	Interne transaksjoner, fortjeneste og tap	957
40.4.1	Innledning	957
40.4.2	Interne transaksjoner/mellomværender	958
40.4.3	Interne fortjenester og tap	961
40.5	Minoritetsinteresser	968
40.6	Regnskapsmessig behandling av oppkjøp	975
40.7	Utarbeidelsen av konsernregnskap etter konsernetableringen	987
40.7.1	Året etter oppkjøpet	987
40.7.2	To år eller mer etter oppkjøpet	993
40.8	Nærmere om skatter i konsernregnskapet	995
40.8.1	Innledning	995
40.8.2	Bruk av reell skattesats for utsatt skatt	996
40.8.3	Beregning og presentasjon av utsatt skattefordel	999
40.9	Omvendt oppkjøp og bruk av kontinuitetsmetoden i konsernforhold	1002
40.9.1	Omvendt oppkjøp	1002
40.9.2	Kontinuitet som regnskapsprinsipp	1005
40.10	Trinnvise kjøp av datterselskap	1006
40.11	Reduksjon av minoritetsinteressenes eierandel	1009
40.12	Økning i minoritetsinteressenes eierandel	1013
40.13	Avgang av datterselskap	1015
41	Små foretak	1018
41.1	Innledning	1018
41.2	Definisjon av små foretak	1020
41.3	Regnskapsreglene for små foretak	1023
41.3.1	Oversikt over valgalternativene	1025
41.3.2	Nærmere om skifte av regnskapsprinsipp	1028
41.3.3	Regnskapsoppstillingen – resultatregnskap og balanse	1031
41.4	Vurdering og presentasjon av de enkelte regnskapspostene	1034
41.4.1	Eiendeler	1034
41.4.2	Egenkapital	1051
41.4.3	Gjeld	1055
41.4.4	Resultatregnskapet	1060
41.4.5	Avvikling og avhendelse av virksomhet	1068
41.5	Noteopplysninger	1069
41.5.1	Generelt	1069
41.5.2	Noteopplysning om regnskapsprinsipper	1071
41.5.3	Konkrete krav til noteopplysninger i regnskapsloven og NRS 8	1073
41.6	Årsberetning og opplysningsplikt om samfunnsansvar	1090

- 41.7 Begrenset regnskapsplikt 1091
- 42 Forslag til ny regnskapslov 1094**
 - 42.1 Utvalgets prioriteringer for arbeidet med ny regnskapslov 1095
 - 42.2 Regnskapsplikt og differensiering 1097
 - 42.3 Regnskapsspråk 1098
 - 42.3.1 Norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs 1098
 - 42.3.2 Nasjonale tilpasninger av IFRS for SMEs 1099
 - 42.4 Almennelige regnskapsprinsipper 1099
 - 42.5 Bestemmelser om innregning og måling 1100
 - 42.5.1 Måling av eiendeler etter historisk kost-prinsippet 1101
 - 42.5.2 Større adgang til bruk av virkelig verdi 1101
 - 42.6 Noteopplysninger 1102
 - 42.7 Vedtatte endringer av regnskapsloven med utgangspunkt i lovutvalgets forslag 1103
- 43 Norsk regnskapsstandard basert på IFRS for SMEs 1105**
 - 43.1 Innledning 1105
 - 43.2 NRS(HU) Norsk Regnskapsstandard 1107

DEL V – ÅRSREGNSKAP FOR ANDRE REGNSKAPSPLIKTIGE

- 44 Årsregnskap for ideelle organisasjoner 1141**
 - 44.1 Innledning 1141
 - 44.2 Definisjoner og avgrensninger 1143
 - 44.3 Regnskapsreglene for ideelle organisasjoner 1145
 - 44.3.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper 1147
 - 44.4 Årsregnskap – oppstillingsplaner og årsberetning 1150
 - 44.4.1 Aktivitetsregnskap (alternativ oppstillingsplan for resultat) 1150
 - 44.4.2 Balansen 1152
 - 44.4.3 Kontantstrømoppstilling 1152
 - 44.4.4 Noteopplysninger 1153
 - 44.4.5 Årsberetning 1155
 - 44.5 Nærmere om innregning, måling og opplysningsplikt 1156
 - 44.5.1 Anskaffede midler 1156
 - 44.5.2 Finans- og investeringsinntekter 1162
 - 44.5.3 Forbrukte midler 1162
 - 44.5.4 Eiendeler 1165
 - 44.5.5 Formålskapital 1167
 - 44.5.6 Eksempel på regnskapsføring 1169
 - 44.6 Forslag til nye regler 1170
 - 44.6.1 Forslag til ny stiftelseslov 1170

DEL VI – EKSEMPEL PÅ ÅRSREGNSKAP OG ÅRSBERETNING

- 45 Eksempel på årsregnskap og årsberetning 1173
- 45.1 Eksempel AS 1173

DEL VII – IFRS

- 46 Internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) 1201
- 46.1 Oversikt og utviklingstendenser 1201
- 46.2 EU-krav, EU-godkjenning og nasjonal håndheving av standardene 1203
- 46.2.1 Innledning 1203
- 46.2.2 Godkjenningsordningen 1204
- 46.2.3 Håndhevingsordningen i EU og i Norge 1205
- 46.2.4 Norsk Regnskapsstiftelse og IFRS 1206
- 46.2.5 Ikrafttredelse av nye IFRS-regler 1206
- 46.3 Regnskapsloven og IFRS 1207
- 46.3.1 Forholdet til regnskapslovens bestemmelser 1207
- 46.3.2 Forskjeller mellom regnskapslovens ordinære regler og IFRS 1209
- 46.3.3 Forskjeller mellom hver enkelt IFRS og regnskapslovens ordinære regler 1212
- 46.4 Forenklet IFRS (forskrift 21. januar 2008) 1246

DEL VIII – SKATTEREGNSKAPET

- 47 Skattemelding med vedlegg 1255
- 47.1 Selskapets opplysningsplikt og virkningen av uriktige eller ufullstendige opplysninger 1255
- 47.2 Næringsoppgave 2 1256
- 47.2.1 Spesifikasjoner og tilleggsopplysninger (side 1) 1256
- 47.2.2 Resultatregnskap og balanse (side 2 og 3) 1257
- 47.2.3 Beregning av næringsinntekt (side 4) 1257
- 47.3 Konsernbidrag 1264
- 47.4 Avstemming av egenkapital mv. 1266
- 47.4.1 Avstemming av egenkapitalen 1266
- 47.5 Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier 1269
- 47.6 Skattemeldingen 1281
- 47.7 Avskrivninger 1293
- 47.8 Gevinst- og tapskonto 1298

**DEL IX – REGNSKAPSLOVEN MED FORSKRIFT, FORSKRIFT
OM FORENKLET ANVENDELSE
AV INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER OG
UTDRAG AV AKSJELOVEN**

48	Regnskapsloven med forskrifter og utdrag fra aksjeloven	1303
48.1	Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)	1303
48.1.1	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56	1330
48.1.2	Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder	1336
48.2	Utdrag fra lov om aksjeselskaper (aksjeloven)	1340
Litteratur		1367
Stikkord		1375