

JOHN CHRISTIAN LANGLI

ÅRSREGNSKAPET

11. UTGAVE

Årsregnskapet

John Christian Langli

Årsregnskapet

11. utgave



GYLDENDAL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2022

11. utgave 2022

ISBN 978-82-05-58212-5

Omslagsdesign: Gyldendal Akademisk

Sats: Tekstflyt AS

Brødtekst: Minion 10,5/12,5 pkt

Papir: 90 g My Soll Matt

Trykk: Opolgraf, Polen 2022

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

Målsetting, målgruppe og forkunnskaper

Målsettingen med *Årsregnskapet* er å gi leserne god kunnskap og forståelse av

- ❑ hvorfor offentlig tilgjengelig regnskapsinformasjon er viktig, for enkeltpersoner, for bedrifter og for samfunnet
- ❑ prinsippene, reglene og metodene som kan eller skal anvendes ved fremstilling av årsregnskapet i samsvar med norsk god regnskapsskikk (GRS)
- ❑ hvorfor det blir forskjeller mellom GRS-reglene og reglene vi kaller for IFRS (International Financial Reporting Standards, internasjonale regnskapsprinsipper)
- ❑ hvordan regnskapsinformasjon kan og bør tolkes, forstås og brukes

Målgruppen er personer som trenger kunnskaper og ferdigheter i årsregnskap på et nivå som gjør at de kan

- ❑ utarbeide et årsregnskap i samsvar GRS-reglene for de transaksjoner og hendelser som er mest vanlig i næringslivet
- ❑ bruke regnskapsinformasjon på en aktiv og meningsfull måte

Boken er skrevet som en lærebok for studenter på høyskolenivå som har vært gjennom sitt første innføringskurs i regnskap, og boken tar som utgangspunkt at leseren kan bokføre transaksjoner, avslutte et regnskap og sette opp et resultatregnskap og en balanse. Boken er derfor tenkt brukt på kurs utover innføringsnivået. Bokens oppbygning og kapittelinndeling er slik at den kan brukes i regnskapskurs med varierende vanskelighetsnivå og omfang.

Selv om bokens målgruppe primært er studenter, viser tilbakemeldinger at boken også fyller en funksjon for personer som arbeider med regnskap, revisjon og regnskapsanalyse i praksis. For disse leserne er det særlig forklaringene på *hvorfor* reglene er som de er som trekkes frem som bokens sterke side.

Førsteutgaven av *Årsregnskapet* kom i 1988. I alle utgavene er det lagt stor vekt på grundige resonnementer og forklaringer. Sammenliknet med andre norske lærebøker skiller derfor *Årsregnskapet* seg ut med mer utførlige forklaringer og et større fokus på å forklare hvorfor – boken nøyer seg ikke med å beskrive hvordan. Det skyldes at det er forståelse – ikke pugging av regler, prinsipper og teknikker – som gir kunnskap som «sitter», og som leserne vil ha nytte av.

Viktigheten av å formidle forståelse for de meste sentrale regnskapsmessige problemstillingene og hvordan disse blir løst, har økt over tid. De store regnskapsskandalene vi har vært vitne til i inn- og utland i de senere årene, har vist dette, siden skandalene har dokumentert at regnskapstall er langt mindre objektive og pålitelige størrelser enn det mange har trodd. Skandalene understreker betydningen av å kunne forstå årsregnskapets styrker og svakheter, og denne boken gir nettopp slik forståelse.

Hovedfokuset er god regnskapsskikk

I 2005 fikk vi to spor i den norske regnskapslovgivningen – ett nasjonalt og ett internasjonalt. Det nasjonale sporet er det vi kjenner som god regnskapsskikk, og som vi har hatt i Norge i mange generasjoner. Nytt i 2005 var innføringen av det internasjonale sporet, som kalles IFRS. I dag er det kun børsnoterte foretak som plikter å bruke IFRS. Øvrige regnskapspliktige enheter kan velge mellom IFRS eller GRS.

To-spors-systemet innebærer at det må gjøres et valg med hensyn til hvilket spor som skal prioriteres – en bok som dekker regnskapsreglene/-standardene i begge sporene vil bli for omfattende. Ser vi på hvilket spor de selskaper som kunne velge spor har valgt, synes valget å ha vært enkelt: Over 99,5 % av alle regnskapspliktige bruker GRS-reglene. Det faktum at norske selskaper med få unntak har fortsatt å bruke det nasjonale sporet, har vært avgjørende for hvilket spor som blir prioritert i denne boken: Fokuset er norske regnskapsregler i samsvar med god norsk regnskapsskikk.

Selv om IFRS brukes av et fåtall selskaper, er selskapene som bruker IFRS viktige siden bl.a. alle børsnoterte foretak bruker IFRS. Et læreverk som ikke tar inn over seg at det er forskjeller mellom IFRS og GRS, vil derfor gjøre leserne en bjørnetjeneste, siden det kan føre til at leserne forledes til å tro at norske selskaper følger de samme reglene for verdsetting av eiendeler og gjeld og målingen av periodens resultat. Bjørnetjenester er leserne ikke tjent med – de kjennetegnes av at tjenestene får negative konsekvenser for mottakeren av tjenestene. En omtale av IFRS hører derfor med. I denne boken er behovet for dekke IFRS ivaretatt ved å vektlegge de prinsipielle forskjellene mellom GRS og IFRS. På denne måten gir boken god forståelse for årsakene til at GRS-reglene avviker fra IFRS. I tillegg gir boken eksempler på hvordan GRS-reglenes og IFRS-enes prinsipielt forskjellige utgangspunkter slår ut i praksis. Denne løsningen gjør at lesernes «varselslamper» blir slått på, slik at de blir klar over at selskaper som bruker IFRS måler eiendeler, gjeld og resultat på en annen måte enn selskaper som bruker GRS-reglene. Lesere som ønsker konkret kunnskap om hvordan IFRS er, må imidlertid søke seg til annen litteratur.

Nytt i denne utgaven

Denne utgaven er oppdatert og ajourført med lovendringer per 1. juni 2022. Siden forrige utgave er også en god del IFRS-er endret, og teksten er ajourført. Noen av de viktigste endringene i regnskapsloven er bestemmelsen om vesentlighetsprinsippet (§ 1-10), presiseringen av at distribusjonskostnader ikke skal inkluderes i anskaffelseskost (§ 5-4), forbud mot aktivering av utgifter til egen forskning (§ 5-6), forbud mot reversering av nedskrivning av goodwill (§ 5-7), begrenset regnskapsplikt for enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper (§ 3-2b) og opphevet krav om årsberetning for små foretak (§ 3-1). Og linjene for ekstraordinære inntekter og kostnader i resultatoppstillingen er fjernet med den konsekvens at «ordinært resultat før skattekostnad» er blitt erstattet med «resultat før skattekostnad», og at «ordinært resultat» er blitt til «årsresultat» (§ 6-1). Siden foregående utgave er det mange endringer i IAS-ene og IFRS-ene, blant annet et revidert konseptuelt rammeverk, og IAS 1 har introdusert skillet mellom resultat og totalresultat.

Ved forrige revisjon lå det an til at forslagene i NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt og NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv. skulle føre til store endringer i regnskapsloven. Endringene ble langt mindre enn forventet, og kapittel 31 i foregående utgave, som omtalte de viktigste lovforslagene, er tatt ut.

Bokens hjemmeside

Bokens hjemmeside finner du ved å gå til home.bi.no/john.c.langli. På hjemmesiden vil besøkende bl.a. finne en innføring i bokføring i samsvar med det dobbelte bokholderis prinsipp, og innføringen vil gi leserne nok kunnskaper til å bokføre transaksjoner, avslutte et regnskap og sette opp et resultatregnskap og en balanse. I tillegg vil hjemmesiden ha et kapittel om alternative regnskapsmodeller (prisivåjusterte regnskapsmodeller). Enkelte har etterspurt et kapittel om alternative regnskapsmodeller, men ønsket har ikke vært unisont. Så i stedet for å ta det inn i boken, blir kapitlet lagt ut på bokens hjemmeside.

All erfaring tilsier at boken ikke er feilfri, tross helhjertede forsøk på å luke ut feil og uklarheter. Oppdager du feil og uklarheter, må du gjerne sende en epost til arsregnskapet@gmail.com, hvor du angir hvor feilen er og hva den består i. En liste med feil og uklarheter vil bli lagt ut på bokens hjemmeside.

Takk til

Årsregnskapet ble utgitt første gang i 1988. Opp gjennom årene har kollegaer og studenter, både på og utenfor Handelshøyskolen BI, gitt mange nyttige og konstruktive bidrag. En stor takk går til alle som opp igjennom årene har vært med på å forme innholdet i denne boken. I de tidligere utgavene er det (i alfa-

betisk orden) Gunnar Engelsåstrø, Bjørgunn Havstein, Britt Torunn Hove, Roy Kristen Kristensen, Erlend Kvaal, Svein A. Løken, Odd Misund, Janicke L. Rasmussen, Hans Robert Schwencke, Aage Sending, Tonny Stenheim og Rolf Gunnar Strand som fortjener en særlig takk. Ansvar for feil og uklarheter er mitt alene. En stor takk går også til Per Oskar Andersen og Kristin Preus i Gyldendal for innsatsen de har lagt ned for å gjøre manuskriptet til bok.

Asker, mai 2022

John Christian Langli

Forkortelser

- ❑ *ASB* Accounting Standards Board
- ❑ *asl.* Lov om aksjeselskaper
- ❑ *asal.* Lov om allmennaksjeselskaper
- ❑ *bkfl.* Lov om bokføring (bokføringsloven)
- ❑ *FASB* Financial Accounting Standards Board
- ❑ *IAS x* International Accounting Standards nr. x, utgitt av IASC
- ❑ *IASB* International Accounting Standards Board
- ❑ *IASC* International Accounting Standards Committee (IASC var forløperen til IASB)

- ❑ *GRS* God regnskapskikk ($GRS = GRSS + GRSI + ROR$)
- ❑ *GRSS* God regnskapskikk for små foretak
- ❑ *GRSI* God regnskapskikk for ideelle organisasjoner
- ❑ *IFRS x* International Financial Reporting Standards nr. x, utgitt av IASB

- ❑ *ldl.* Lov om likestilling og forbud mot diskriminering (likestillings- og diskrimineringsloven)

- ❑ *NRS x* Norsk Regnskapsstandard nr. x
- ❑ *NRS(F)* Foreløpig norsk regnskapsstandard
- ❑ *revl.* Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)
- ❑ *rskl.* Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- ❑ *ROR* Regnskapslovens regler som gjelder for øvrige foretak (det vil si ROR er forkortelsen for regnskapslovens ordinære regler)

- ❑ *skbl.* Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

- ❑ *skl.* Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- ❑ *US GAAP* United States Generally Accepted Accounting Principles

Innhold

1	Finansregnskapet som informasjonskilde	1
1.1	Kapitteloversikt	1
1.2	Finansregnskapet påvirker samfunnets ressursallokering	2
1.3	Hvem bruker årsregnskapet?	5
1.4	Oppsummering	14
2	Norske regnskapspliktige og deres regnskapsspråk	15
2.1	Kapitteloversikt	15
2.2	Regnskapslovgivningen består av mer enn regler knyttet til årsregnskapet	16
2.3	Betydningen av gode språkkunnskaper	17
2.4	Regnskapsloven av 1998 og senere endringer	19
2.5	Hvem omfattes av regnskapslovgivningen?	31
2.6	Hvilke regnskapsspråk skal de regnskapspliktige følge?	32
2.7	Mer om ...	33
3	GRS-modellen og IFRS-modellens plattformer	37
3.1	Kapitteloversikt	37
3.2	Balanselikningen	38
3.3	Hvordan skal resultatet beregnes?	40
3.4	De to regnskapsmodellenes plattformer	41
3.5	Praktiske implikasjoner	47
3.6	Avsluttende kommentarer	52
4	Elementene i balanselikningen og når de blir påvirket	55
4.1	Kapitteloversikt	55
4.2	Elementene i balanselikningen	56
4.3	Når skal bokføring skje?	65
4.4	Terminologi	70
4.5	Oppsummering	73
5	Den norske regnskapsmodellen: forutsetninger, formål og regnskapslovens oppbygning	75
5.1	Kapitteloversikt	75
5.2	En transaksjonsbasert historisk kost-modell	76
5.3	Årsregnskapets formål	77
5.4	Årsregnskapets målgrupper	78
5.5	Bestemmelser på to nivåer	79

5.6	Forutsetninger	80
5.7	Grunnleggende rapporteringskrav	83
5.8	Regnskapslovens oppbygning	88
6	Grunnleggende regnskapsprinsipper	91
6.1	Kapitteloversikt	91
6.2	Transaksjonsprinsippet: måling av transaksjonens verdi	92
6.3	Opptjeningsprinsippet	99
6.4	Sammenstillingsprinsippet	111
6.5	Inntekts- og kostnadsavsetninger og en avstikker innom IFRS-modellen	113
6.6	Beste estimat, forsiktighetsprinsippet og sikring	115
6.7	Kongruensprinsippet	119
6.8	God regnskapsskikk-prinsippet	121
6.9	Kort om målereglene i regnskapsloven kapittel 5	122
6.10	Oppsummering	125
7	Måling av inntjening: periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet	127
7.1	Kapitteloversikt	127
7.2	Et eksempel: kaffe resten av året for kr 99	129
7.3	Periodiseringsprinsippet hovedproblem	133
7.4	Resultat = kontantstrøm + periodiseringer	137
7.5	Kort om kontantstrømoppstillingen	148
7.6	Kontantstrøm og selvfinansiering	150
7.7	Oppsummering	154
8	Periodiseringer og beholdningsendringer	155
8.1	Kapitteloversikt	155
8.2	Inntekter og kostnader som ikke er blitt bokført	156
8.3	Inntekter og kostnader som er resultatført for tidlig	158
8.4	Tilbakeføring av periodiseringer	160
8.5	Beholdninger og beholdningsendringer	162
8.6	Oppsummering	174
9	Tre forskjellige målegrunnlag	179
9.1	Kapitteloversikt	179
9.2	Periodens overskudd og prinsippet om opprettholdelse av økonomisk stilling	181
9.3	Tre prinsipielt forskjellige målegrunnlag	183
9.4	Tre grunnleggende regnskapsmodeller	185
9.5	Hva slags overskudd og egenkapital viser årsregnskapene?	193
9.6	Oppsummering	197
10	Hva er anleggsmidler og omløpsmidler?	199
10.1	Kapitteloversikt	199
10.2	Klassifisering	200
10.3	Omklassifisering	203

10.4	Inndelingen i regnskapsloven	204
11	Varige driftsmidler	207
11.1	Kapitteloversikt	207
11.2	Målereglene	208
11.3	Anskaffelseskostnaden	209
11.4	Avskrivninger	214
11.5	Nedskrivninger	230
11.6	Ikke avskrivbare varige driftsmidler	240
12	Finansielle anleggsmidler	241
12.1	Kapitteloversikt	241
12.2	Målereglene	243
12.3	Kostmetoden	246
12.4	Egenkapitalmetoden	248
12.5	Bruttometoden	252
12.6	Obligasjoner og langsiktige fordringer	252
12.7	Informasjonsregler	253
13	Immaterielle eiendeler og goodwill	255
13.1	Kapitteloversikt	255
13.2	Immaterielle eiendeler	256
13.3	Goodwill	264
14	Varelager og varekostnad	273
14.1	Kapitteloversikt	273
14.2	Varelageret og varekostnaden	274
14.3	Tilordning av anskaffelseskost	281
14.4	Målereglene	292
15	Kortsiktige fordringer	307
15.1	Kapitteloversikt	307
15.2	Målereglene	308
15.3	Kundefordringer	309
15.4	Anleggskontrakter	323
15.5	Andre fordringer og krav på innbetaling av selskapskapital	329
15.6	Informasjonsregler	329
16	Pengeposter, kortsiktige kapitalplasseringer og betalingsmidler	331
16.1	Kapitteloversikt	331
16.2	Målereglene	333
16.3	Utenlandsk valuta	334
16.4	Kortsiktige investeringer	336
16.5	Sikringsbokføring	340
16.6	Tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle instrumenter	344
16.7	Betalingsmidler	346

16.8	Informasjonsregler	348
17	Gjeld	355
17.1	Kapitteloversikt	355
17.2	Klassifisering av gjeld	357
17.3	Oversikt over målereglene	359
17.4	Annen langsiktig gjeld	368
17.5	Kortsiktig gjeld	377
17.6	Informasjonsregler	386
18	Avsetninger for langsiktige forpliktelser	389
18.1	Kapitteloversikt	389
18.2	Pensjoner og andre fremtidige ytelser til ansatte	390
18.3	Utsatt skatt	401
18.4	Andre avsetninger for forpliktelser	410
19	Egenkapital og disponering av årsresultat	415
19.1	Kapitteloversikt	415
19.2	Hva viser egenkapitalen?	417
19.3	Egenkapitalen i aksjeselskaper	420
19.4	Endring av aksjekapitalen og tilhørende utgifter	424
19.5	Disponering av årsresultat	427
19.6	Informasjonsregler	437
19.7	Mer om	439
20	Skatt på inntekt	455
20.1	Kapitteloversikt	455
20.2	Viktige begreper og sammenhenger	456
20.3	Midlertidige forskjeller	471
20.4	Underskudd til fremføring	486
20.5	Permanente forskjeller og effektiv skattesats	486
20.6	Utsatt skatt og balanseføring	490
20.7	Meget kort om skatteregnskapet	496
21	Kontantstrømoppstilling	505
21.1	Kapitteloversikt	505
21.2	Anskaffelse og anvendelse av midler	507
21.3	Hvor kommer kontanter fra, og hva brukes de til?	513
21.4	Direkte og indirekte modell	527
21.5	Avstemming av resultat før skatt og kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter ...	535
22	Enkeltpersonforetak, ansvarlig selskap og kommandittselskap	551
22.1	Kapitteloversikt	551
22.2	Kjennetegn ved EF, ANS og KS	552
22.3	Regnskapsmessig behandling av egenkapital og skatt	554

23 Virksomhetssammenslutninger og konsernregnskap	559
23.1 Kapitteloversikt	559
23.2 Hva er virksomhetssammenslutning?	560
23.3 Oppkjøpsmetoden og kontinuitetsmetoden	567
23.4 Oversikt over reglene	568
23.5 Eliminering av egenkapitalen i heleide datterselskaper på oppkjøpstidspunktet ...	574
23.6 Eliminering av interne transaksjoner i heleide datterselskaper	590
23.7 Minoritetsinteresser	604
23.8 Konsernregnskapet og skatt	616
23.9 Informasjonsregler	626
23.10 Egenkapitalmetoden og oppkjøpsmetoden	629
23.11 Kort om kontinuitetsmetoden	632
24 Sammenlikningstall og proformaregnskaper	637
24.1 Kapitteloversikt	637
24.2 Feil i tidligere årsregnskap	638
24.3 Endring av regnskapsprinsipper	640
24.4 Regnskapsføring av korreksjoner for feil og prinsippendringer	643
24.5 Proformaregnskaper	644
25 Årsberetningen, forenklingsregler, tilleggskrav og noteopplysninger	647
25.1 Kapitteloversikt	647
25.2 Årsberetning	648
25.3 Forenklingsregler for små foretak	654
25.4 Tilleggskrav for store foretak	656
25.5 Noteopplysninger	657
26 Regnskapsanalyse – en oversikt	659
26.1 Kapitteloversikt	659
26.2 En firetrinns analysemodell	661
26.3 Hva er sammenlikningsgrunnlaget?	665
26.4 Hvordan legge opp arbeidet med analysen av regnskapstallene	667
26.5 Bli kjent med selskapet	674
26.6 Forholdstall kan sorteres etter temaer	682
26.7 Ingen standard definisjoner av forholdstall	683
27 Analyser av lønnsomhet	685
27.1 Kapitteloversikt	685
27.2 Hva slags resultatmål bør benyttes?	686
27.3 Rentabilitetsmål	688
27.4 Hvor stor bør rentabiliteten være?	694
27.5 Hva forklarer total kapital- og egenkapitalrentabiliteten?	697
27.6 Oppsummering	703

28	Likviditet, soliditet og finansiering	705
28.1	Kapitteloversikt	705
28.2	Kapitalstruktur: soliditet og finansiering	706
28.3	Likviditetsanalyse	712
28.4	Oppsummering	722
29	Verdsetting av selskaper, børskurs- og kontantstrømbaserte forholdstall	723
29.1	Kapitteloversikt	723
29.2	Verdjustert egenkapital	724
29.3	Børskursrelaterte forholdstall	727
29.4	Verdsetting ved hjelp av multipler	730
29.5	Forholdstall som bygger på kontantstrømoppstillingen	732
29.6	Kontantstrømbaserte verdsettingsmetoder	739
30	Regnskapskvalitet, resultat kvalitet og regnskapsmanipulasjon	743
30.1	Kapitteloversikt	743
30.2	Hva menes med resultat- og regnskapskvalitet?	744
30.3	Økonomisk verdi/inntekt og regnskapsmessig støy	750
30.4	Regnskapsreglenes utforming	751
30.5	Usikker fremtid	757
30.6	Regnskapsmanipulasjon og regnskapsproduzentenes rapporteringsstrategi	758
30.7	Oppsummering	762
	Eksempel på kontoplan	765
	Stikkord	769