

Kjære leser

Facta 2024 og eFacta inneholder de viktigste reglene som næringsdrivende behøver i forbindelse med årsoppgjøret.

Her beskrives kravene som stilles til innholdet i årsregnskap og årsberetning, samt hovedregler for regnskapsmessig og skattemessig behandling av de vanligste balansepostene i regnskapet.

Publikasjonen behandler regnskapsreglene slik de er etter regnskapsloven og norsk god regnskapsskikk inkludert god regnskapsskikk for små foretak.

I første kapittel finnes en oversikt over viktige lovendringer, dommer og forvaltningsuttalelser innen aktuelle fagområder som skatt, avgift, selskapsrett, regnskap og bokføring.

I 2023 har det skjedd relativt lite på skatteområdet, men for inntektsåret 2023 må alle selskaper levere skattemelding/selskapsmelding gjennom et regnskaps- eller årsoppgjørssystem. Det vil ikke lenger være mulig å bruke de gamle skjemaene i Altinn. Dette gjelder ikke bare aksjeselskaper som skal levere skattemelding, men også selskaper med deltakerfastsetting (ANS, DA, KS mv.) som skal levere selskapsmelding.

Det kan også nevnes at regnskapsstandardene NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* og NRS 16 *Årsberetning* er oppdatert i 2023. Gjennomføring av krav til bærekraftsrapportering i norsk lov er også omtalt i første kapittel.

Mens eFacta først og fremst er en flerbrukerversjon på nett, egner papirutgaven seg også for enkeltbrukere.

Mer informasjon om Facta, eFacta og andre tidsskrifter finnes på: www.revisorforeningen.no/tidsskrifter/

God lesning! Alf Asklund

Oslo, 2024



Camilla Brunfelt



Signe Haakanes



Elin Petersen



Ruben Bjerketveit



Paal Braanaas

Bjergvin Revisjon AS



Børge Busvold
Alf Asklund

Kapittel 1

1. Nytt og nyttig

Skattenytt

Lov- og forskriftsendringer

Ekstra arbeidsgiveravgift for lønnsinntekter over kroner 750 000

Fra og med inntektsåret 2023 ble det vedtatt en ekstra arbeidsgiveravgift på 5 % for lønnsinntekter over kroner 750 000. For 2024 er innslagspunktet økt til 850 000 kroner.

Fusjonsfordringer etter såkalt trekantfusjon og -fisjon

Den skattemessige inngangsverdien skal nå settes lik fordringens pålydende. Dette vil innebære at det normalt ikke oppstår gevinst eller tap ved konvertering av slike fordringer. Endringen innebærer en vesentlig forenkling og har trådt i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Selskaper som allerede har slike fusjonsfordringer/gjeld gis adgang til skattefritt å utligne forskjellen mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi på fordringen. Dette er betinget av at både mor- og datterselskap treffer samme beslutning.

Verdsettelse av primærbolig

Primærbolig verdsettes i utgangspunktet til 75 prosent av beregnet verdi i 2023. For den verdien som overstiger ti millioner kroner verdsettes overskytende med 70 prosent mot 50 prosent i 2022.

Verdsettelse av aksjer og næringseiendom

Verdsettelsen er 80 prosent i 2023 mot 75 prosent i 2022.

Verdsettelsesrabatt for akvakulturtillatelse i formuesskatten

Med virkning fra og med inntektsåret 2023 er det innført en verdsettelsesrabatt i formuesskatten for akvakulturtillatelse på 75 prosent. Selskapets fradragsberettigede gjeld ved beregning av nettoformuen skal reduseres forholdsmessig tilsvarende rabatten. Endringen trådte i kraft 16. juni 2023.

Skattedirektoratets prinsipputtalelser

Avklaringer om ansatteopsjoner i selskaper i oppstarts- og vekstfasen

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse 31. juli 2023 kommet med flere avklaringer om reglene for ansatteopsjoner i selskaper i oppstarts- og vekstfasen.

Med virkning fra inntektsåret 2022 ble det innført nye regler om opsjoner til ansatte i selskaper i oppstarts- og vekstfasen. Fordel ved slike opsjoner beskattes ikke som lønnsinntekt forutsatt at innløsningskursen ikke settes lavere enn markedsverdien på de underliggende aksjene på tildelingstidspunktet. Skattleggingen skjer i stedet som aksjeinntekt og først når aksjene realiseres.

Det er en rekke vilkår knyttet til selskapet, de ansatte og opsjonene, jf. Finansdepartementets skatteforskrift (FSFIN) § 5-14-12. Skattedirektoratet har publisert en uttalelse med avklaring av flere spørsmål knyttet til forståelsen av reglene.

Om kravet til gjennomsnittlig arbeidstid kan oppfylles under permittering

Etter FSFIN § 5-14-12 (2) bokstav a kreves det at en ansatt har en gjennomsnittlig arbeidstid pr. uke på minst 25 timer i selskapet, beregnet på årsbasis, ved tildeling og frem til innløsning av opsjonen. Fravær grunnet sykdom eller foreldrepermisjon kan medregnes som arbeidstid. Skattedirektoratet mener det samme gjelder fravær som skyldes permittering.

Opsjoner tildelt ansatte før tiltredelse

Spørsmålet er om reglene i skatteloven § 5-14 (2) gjelder i tilfeller der tildelingen av opsjoner skjer ved signering av ansettelsesavtalen, en stund før tiltredelse. Skattedirektoratet legger til grunn at den ansatte må ha tiltrådt stillingen for å kvalifisere i ordningen.

Opsjonsavtalens bestemmelser om opptjeningstid

Det følger av FSFIN § 5-14-12 (3) bokstav e at reglene gjelder «opsjoner som (...) innløses tidligst tre år, og senest ti år, etter tildelingstidspunktet». Skattedirektoratet legger til grunn at det er faktisk innløsning av opsjonene som er avgjørende og ikke hva den enkelte opsjonsavtale måtte bestemme om opptjeningstid (vesting).

Betydningen av manglende innrapportering

Opsjoner tildelt etter reglene som trådte i kraft i 2018, skattlegges etter reglene i den nye ordningen. At opsjonene ikke er rapportert inn i 2021 iht. reglene i skatteforvaltningsforskriften kapittel 7, er ikke til hinder for dette, skriver Skattedirektoratet.

Saker fra Skatteklagenemnda

Spørsmål om skattefri omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap

Saken (SKNS1-2023-36) gjelder en klage på en BFU (bindende forhåndsuttalelse).

Skattyter drev et enkeltpersonforetak med en eiendom på 10 500 m² (88 leiligheter, 516 kvm næringsareal og 50 parkeringsplasser). Han ønsket å foreta en skattefri omdanning til aksjeselskap og deretter gjennomføre en omorganisering med henblikk på et mulig salg av aksjene i fritaksmetoden.

Eiendommen var leid ut på «bare-house»-vilkår på en trettiårskontrakt til et aksjeselskap som var ansvarlig for vedlikehold og utleie. Skattyter eide 98,5 % av aksjene i selskapet. Skattekontoret og sekretariatet for Skatteklagenemnda la til grunn at virksomhetskravet ikke var oppfylt. Det ble lagt vekt på at sjablonreglene (utleie av fem leiligheter/over 500 m² forretningslokaler) ikke gjaldt i et tilfelle med så lav aktivitet. At årlig leieinntekt utgjorde over seks millioner kroner (2022), kunne heller ikke tillegges vekt og det var ikke grunnlag for å identifisere skattyter med selskapets virksomhet selv om disse var nærstående.

Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling og skattyter fikk ikke medhold.

Spørsmål om salg av fast eiendom skattemessig skal anses som salg av boligeiendom eller tomt

Tomtedefinisjonen inkluderer områder egnet for boligbygging, fritidsboliger eller kommersiell bruk, der vederlaget i vesentlig grad er bestemt ut fra bruksmulighetene.

Saken (SKNS1-2023-23) gjaldt klage over en BFU hvor skattekontoret konkluderte med at salget kvalifiserte til å være salg av tomt. Sekretariatet for Skatteklagenemnda var av samme oppfatning. Sekretariatet viste blant annet til at avviket mellom takst på 15 millioner og antatt salgsverdi på 20 millioner (33,33 %) var godt innenfor det området hvor Høyesterett har lagt til grunn at vesentlighetsvilkåret er oppfylt.

Skatteklagenemnda viste til retningslinjer fra Høyesterett i tidligere rettsavgjørelser samt bestemmelsens formål og hensynet til skattepliktiges mobilitet. Videre la nemnda særlig vekt på:

- 1) Bygningsmassen på eiendommen er oppgradert og godt vedlikeholdt.
- 2) Eiendommen ligger i et etablert boligområde med eneboliger og store tomter.
- 3) Reguleringsplanen tillater fortetting, men med eneboliger og småhus.
- 4) Fortettingen vil ikke endre områdets karakter vesentlig.

Basert på disse forholdene fant ikke Skatteklagenemnda at differansen mellom antatt markedsverdi som boligeiendom og et eventuelt salg til utbygger tilsa at vederlaget i vesentlig grad var bestemt av muligheten for å bruke grunnen til tomteformål.

Offentlig støtte og foretak i økonomiske vansker

I et brev 10. februar 2023 til Skattedirektoratet klargjør Finansdepartementet at det kan tas hensyn til merverdier i eiendeler ved vurderingen av om mer enn halve selskapskapitalen er tapt.

Etter EØS-reglene kan det ikke gis statsstøtte i form av bl.a. skattefordeler til foretak i økonomiske vansker. Som foretak i økonomiske vansker regnes bl.a. tilfeller der mer enn halvparten av den innskutte selskapskapitalen er tapt som følge av akkumulerte tap. Dette kriteriet gjelder ikke for små og mellomstore selskaper (SMB) som har eksistert i mindre enn tre år.

Vurderingen av om mer enn halve selskapskapitalen er tapt, skal som utgangspunkt bygge på balansen i sist avlagte årsregnskap, eventuelt en mellombalanse med senere balansedato.

Som følge av at dette kriteriet bygger på regnskapsmessige størrelser, kan vurderingen få ulikt utfall avhengig av hvilken regnskapsstandard foretaket benytter. Det vises til at god regnskapsskikk (GRS) i hovedsak bygger på historiske kostpriser, mens IFRS eller forenklet IFRS i større grad krever eller tillater at eiendeler måles til virkelig verdi.

Dokumentere merverdier

Støttemottaker gis mulighet til å dokumentere at virkelig verdi av eiendelene er høyere, dvs. at det foreligger merverdier utover verdiene som fremgår av balansen i regnskapet hvis man legger en annen anerkjent regnskapsstandard til grunn.

Vurderingen av eiendelenes verdi kan alternativt også bygge på skattemessige formuesverdier. I slike tilfeller trenger ikke støttemottaker legge frem ytterligere dokumentasjon. Dette alternativet vil nok være særlig aktuelt for næringseiendommer.

Også for Skattefunn og andre støtteordninger

Saker om differensiert arbeidsgiveravgift som er under behandling, skal vurderes på nytt av skatteetaten i lys av den nye forståelsen av regelen.

Den nye forståelsen skal også legges til grunn også ved vurderingen av om mer enn halvparten av selskapskapitalen er tapt for støtteordninger under gruppeunntaksforordningen GBER, som eksempelvis Skattefunn, og for ordninger under andre retningslinjer.

Ny skattemelding for alle selskaper

I 2024 (inntektsåret 2023) må alle selskaper levere skattemelding/selskapsmelding gjennom et regnskaps- eller årsoppgjørssystem. Det vil ikke lenger være mulig å bruke de gamle skjemaene i Altinn. Dette gjelder ikke bare aksjeselskaper som skal levere skattemelding, men også selskaper med deltakerfastsetting (ANS, DA, KS mv.) som skal levere selskapsmelding.

Krav om regnskaps- eller årsoppgjørssystem

At skattemeldingen/selskapsmeldingen skal leveres gjennom et regnskaps- eller årsoppgjørssystem, gjelder også selskaper som fører regnskapet selv og selskaper som ikke har revisjon av årsregnskapet.

For alle næringsdrivende som allerede bruker regnskaps- eller årsoppgjørssystem vil endringen ha få konsekvenser. Regnskaps- og årsoppgjørssystemleverandørene som tilbyr innsending av skattemelding, vil gjøre de tilpasningene som er nødvendige. Første forberedelse er derfor å gå til anskaffelse av et slikt regnskaps- eller årsoppgjørssystem, eventuelt å ta kontakt med en statsautorisert regnskapsfører eller statsautorisert revisor.

Innsending

For selskaper innebærer det at alle næringsopplysninger skal leveres i skattemeldingen sammen med en næringsspesifikasjon, ikke lenger via næringsoppgaver med tilhørende underskjema.

Skattemeldingen vil altså ikke lenger være skjemabasert. Alle opplysninger vil bli strukturert i tema. Det er en omlegging vi kjenner fra skattemeldingen for lønnstakere og pensjonister. Data som naturlig hører sammen, er samlet. Regnskapsoppstillingen er utgangspunktet.

Validering

En ny valideringstjeneste gir umiddelbar tilbakemelding og veiledning ved ulogiske tall og differanser i skattemeldingen. På den måten kan feil rettes før innsending, opplyser skatteetaten.

Så langt det er praktisk mulig, vil skatteetaten gjenbruke den informasjonen de allerede har, blant annet ved å tilby opplysninger skatteetaten har på utkastet til skattemeldingen. Hvis opplysningene i utkastet stemmer, kan disse brukes når du sender skattemeldingen.

Blant annet vil opplysninger som tidligere ble rapportert i RF-1053 (skjemaet for fradrag for forsknings- og utviklingskostnader), delvis være forhåndsutfyllt i skattemeldingen pr. prosjekt. Blant annet vil godkjente prosjekter være forhåndsutfyllt med informasjon fra Forskningsrådet i skattemeldingen.

Grensen for direkte utgiftsføring av driftsmidler

Grensen for direkte utgiftsføring av kostnad til erverv av driftsmidler økes i 2024 fra 15 000 kroner til 30 000 kroner. Samme grense gjelder for avskrivning av rest på saldo.

Ingen «monsterskatt» i 2024

Regjeringen vil arbeide videre med forslaget til nye særregler for privat konsum i selskaper som ble sendt på høring i 2022. Det tas sikte på å fremme et forslag i 2024, med ikrafttredelse i 2025.

Differensiert arbeidsgiveravgift

Fribeløpet økes i 2024 fra 500 000 til 850 000 kroner pr. år. Det er en forutsetning at endring i grensen for bagatellmessig støtte blir vedtatt i EU. Dette får betydning bl.a. for foretak i økonomiske vansker og arbeidsgiveravgift i sona 1a.

Avskrivningssats for el-varebiler

Den forhøyede avskrivningssatsen på 30 % for el-varebiler er opphevet. Dermed gjelder den alminnelige avskrivningssatsen for varebiler på 24 %.

Pendlere

Satsen for fradrag og skattefri dekning av kost for opphold på brakker og pensjonat, og hybel uten kokemuligheter, økes i 2024 fra 250 kroner til 400 kroner. Kostosats for langtransportsjåfører ved fravær fra hjemmet i 24 timer, økes fra 350 kroner til 400 kroner pr. døgn. Reisefradraget: kilometersatsen økes fra 1,70 kroner til 1,76 kroner, men nedre grense for fradraget økes fra 14 400 kroner til 14 950 kroner.

Avgiftsnytt

Lov og forskriftendringer

Omsetning av elektriske kjøretøy

Fra 1. januar 2023 skal det beregnes merverdiavgift av elektriske kjøretøy. Avgift skal beregnes av den delen av vederlaget som overstiger kr 500 000. Omsetning av hydrogenbiler er fremdeles fritatt, men det er foreslått å innføre avgift på hydrogenbiler fra 1. januar 2024.

Merverdiavgift ved leasing av el-biler

Fra 1. januar 2023 skal det beregnes avgift ved leasing av el-biler som har en kostpris som overstiger kr 500 000. Merverdiavgift skal beregnes av leien multiplisert med kostpris som overstiger 500 000 kroner dividert med kostpris. Med leasing menes utleie av personkjøretøy hvor leieperioden etter skriftlig avtale er minst 30 dager.

Merverdiavgiftsregler ved leasing mv. av personkjøretøy

Reglene for tilbakeføring av merverdiavgift ved omdisponering av personkjøretøy er foreslått endret. Etter forslaget skal dagens tilbakeføringsbestemmelse erstattes med en ny bestemmelse hvor innlåsningsperioden blir åtte år og tilbakeføringsbeløpet skal beregnes av restverdien ved omdisponeringen. Regelen er foreslått å tre i kraft 1. januar 2024.

Elektroniske nyhetstjenester og elektroniske avviser

Fra 1. januar 2023 er fritaket for elektroniske nyhetstjenester avviklet. Fritaket omfattet redaktørstyrte nyhets- og aktualitetstjenester som inneholdt levende bilder og lyd.

For elektroniske aviser er det fritak når avisen *i hovedsak* inneholder tekst eller stillbilder. Departementet foreslår at dette vilkåret endres til at avisen må inneholde *en overveiende andel* tekst og stillbilder. Etter forslaget trer endringen i kraft 1. januar 2024.

Omtvistede tilvirkningskontrakter

Fra 1. januar 2023 skal merverdiavgift på omtvistede tilvirkningskontrakter ikke oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift før kravet er avklart eller betalt. Dette gjelder beløp som har sitt grunnlag i tilvirkningskontrakter og hvor det objektivt sett er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget. Bestemmelsen gjelder ikke dersom debitor og kreditor er å anses som nærstående.

VOEC-ordningen er utvidet

Fra 1. januar 2023 skal utenlandske tilbydere av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere beregne og betale merverdiavgift. VOEC-ordningen som tidligere bare gjaldt ved omsetning av elektroniske tjenester er utvidet til å omfatte alle typer fjernleverbare tjenester som omsettes til norske forbrukere.

Avgiftsfri eksport

Fra 1. januar 2023 skal det ikke beregnes avgift av fjernleverbare tjenester levert til utenlandske kunder. Fritaket er ikke lenger avhengig av at tjenesten er fullt ut til bruk i utlandet. Det er tilstrekkelig at tjenesten er levert til mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Uttalelser

Digitale kunstverk

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse 12.2.2023 kommet til at omsetning av digitale kunstverk er unntatt fra merverdiavgift både i tilfeller hvor opphaveren overdrar selve opphavsretten til det digitale kunstverket og i tilfeller opphavsretten blir værende hos kunstneren.

Omtvistede tilvirkningskontrakter og justeringsreglene

Skattedirektoratet har 20.6.2023 uttalt seg om hvilken betydning de nye reglene for innberetning av merverdiavgift knyttet til omtvistede tilvirkningskontrakter får for bestemmelsen om justering.

Elektronisk signatur – justeringsavtaler

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse 27.7.2023 kommet til at avtaler som signeres gjennom avansert signatur oppfyller kravet til skriftlig signatur i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 ved overføring av justeringsplikt.

Primærnæring med annen virksomhet

Skatteetaten har gitt en uttalelse 25.9.2023 som fører til at primærnæringsdrivende som har årlig skattleggingsperiode for sin primærnæring, og som etablerer ny annen virksomhet, i hovedsak fremdeles må levere to-månedlige terminer for den ordinære virksomhetens første registreringsår.

Tilbakegående avgiftsoppgjør ved uttreden av fellesregistrering

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse 10.5.2023 kommet til at det er anledning til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør etter uttreden av fellesregistrering så lenge det er snakk om ett og samme rettssubjekt og de øvrige vilkårene for å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør er oppfylt.

Dommer

Borgarting lagmannsretts dom av 22.3.2023 (Coop Norge)

Selskapet ble nektet fradrag for merverdiavgift for noen rådgivningstjenester og utlegg pådratt i forbindelse med oppkjøpet av samtlige aksjer i ICA Norge AS. Lagmannsretten kom til at de omtvistede rådgivningskostnadene ved aksjekjøpet ikke hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til Coops avgiftspliktige virksomhet.

Borgarting lagmannsretts dom av 29.6.2023 (Pharma Production)

Skatteyder ble gitt anledning til å tilbakeføre merverdiavgift etter reglene om tap på krav. Retten var ikke enig med skatteetaten i at fordringene var konvertert til noe annet og dermed ikke var endelig konstatert tapt.

Høyesteretts dom av 19.12.2022 (Ramme Eiendom)

Høyesterett stadfestet at en aktivitet må ha evne til å gå med overskudd over tid for at aktiviteten skal anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1 og gi rett til fradrag etter § 6-1. Tilsvarende må en aktivitet ha evne til å gå med overskudd for å anses som næringsvirksomhet og gi rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Kravet om overskuddsevne gjelder også for kapitalinntekter. Ved vurderingen av om det foreligger overskuddsevne må det tas hensyn til avkastning av innskutt egenkapital, og det må foretas avskrivninger. Mulig fremtidig verdistigning er ikke en faktor i overskuddsberegningen.

Nytt om selskapsrett

Lov- og forskriftsendringer

Register over reelle rettighetshavere

Registeret over reelle rettighetshavere var opprinnelig planlagt å åpne 2. januar 2023. På grunn av en EU-dom som setter begrensninger for allmenhetens innsyn i data har imidlertid Finansdepartementet utsatt innføringen til man har fått på plass de nødvendige avklaringene.

En reell rettighetshaver er en fysisk person som kontrollerer mer enn 25 prosent eller kan utnevne eller avsette minimum 50 prosent av medlemmene i styret.

Permanente regler om rekonstruksjon

Justis- og beredskapsdepartementet har sendt på høring forslag til permanente regler om rekonstruksjon i konkursloven. Hovedformålet med rekonstruksjonsloven er å redusere risikoen for unødige konkurser i ellers levedyktige virksomheter. Inntil nye permanente regler trer i kraft, er den midlertidige loven om rekonstruksjon som ble vedtatt under koronapandemien forlenget til 1. juli 2025.

Økte terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6

Med virkning fra 1. mai 2023 ble terskelverdiene for å velge bort revisjon av årsregnskapet økt til sju millioner kroner i samlede driftsinntekter og 27 millioner kroner i balansesum. For nystiftede selskaper er grensen 27 millioner kroner i aksjeinnskudd.

Fjerner krav om statsborgerskap i ledelser og styrer i selskaper

Etter aksjelovene kreves det at daglig leder og minst halvdelen av styrets medlemmer og medlemmene av bedriftsforsamlingen skal være bosatt i en EØS-stat, Det forente kongeriket Storbritannia og Nord-Irland eller Konføderasjonen Sveits. Tidligere ble det stilt krav om at personer som er bosatt i en annen EØS-stat eller Storbritannia, også måtte være borger av en slik stat. Dette kravet ble opphevet fra 1. juli 2023.

Ny regnskapsførerlov

Ny lov trådte i kraft 1. januar 2023. I den nye loven stilles det blant annet nye krav til skikkethet hos regnskapsførere og kvalitetsstyring i virksomheten. Autoriserte regnskapsførere vil få tittelen «statsautorisert regnskapsfører». Det er samtidig fastsatt ny forskrift til loven.

Nye regler for innleie av arbeidskraft

Fra 1. april 2023 er det vedtatt innstramminger i reglene om innleie av arbeidskraft fra bemanningsforetak. Det er fastsatt enkelte unntak, bl.a. for innleie av helsepersonell, konsulenter og rådgivere med spesialkompetanse og innleie til arrangement.

Det er videre innført forbud mot innleie fra bemanningsforetak på byggeplasser i Oslo, Viken og tidligere Vestfold.

Behov for midlertidig arbeidskraft kan etter dette som hovedregel bare lovlig dekkes opp ved direkte midlertidige ansettelser eller innleie fra annen produksjonsbedrift. Innleie fra bemanningsforetak kan fortsatt skje ved vikariater eller etter avtale med en stor fagforening (minst 10 000 medlemmer).

Loven skiller nå tydeligere mellom innleie og entreprise for å unngå at innleie feilaktig blir klassifisert som entreprise.

For innleieforhold fra bemanningsforetak som påbegynnes etter 1. april 2023 vil arbeidstakere som har vært sammenhengende ansatt i mer enn tre år (uavhengig av grunnlag) ha rett til fast ansettelse hos innleier.

EFTAs overvåkingsorgan, ESA, har reist innvendinger mot de nye reglene som de mener strider mot EØS-retten. Regjeringen mener innstramningene ligger innenfor det handlingsrommet Norge har etter EØS-avtalen.

Innfører godkjenningsordning for bemanningsbransjen

Det innføres en godkjenningsordning for bemanningsbransjen fra 1. januar 2024, med en overgangsordning til 31. mars 2024. Den nye godkjenningsordningen skal bidra til å

luke ut useriøse bemanningsforetak og gjøre det lettere for innleievirksomheter å velge seriøse tilbydere av arbeidskraft. Gjennom godkjenningsordningen vil Arbeidstilsynet kontrollere at bemanningsforetakene har grunnleggende arbeidsvilkår på plass, bl.a. skriftlige arbeidsavtaler og yrkesskadeforsikring, og at de er registrert i nødvendige offentlige registre.

Rett til heltid

Fra og med 1. januar 2023 ble det gjort endringer i arbeidsmiljøloven som styrker retten til heltid for arbeidstakere. Hovedregelen om ansettelse på heltid er ikke et generelt forbud mot å ansette arbeidstaker på deltid, men det stilles nå krav til at behovet for deltid skal dokumenteres skriftlig og spørsmålet skal drøftes med de tillitsvalgte. Deltidsansatte får dessuten fortrinnsrett til utvidet stilling og til ekstravakter.

Endringer i arbeidsmiljøloven fra 2024

Arbeidsgiveransvaret ved nedbemanninger i konsern utvides. Det betyr bl.a. at selskap som inngår i et konsern, plikter å tilby ansatte annet passende arbeid, selv om den ansatte formelt er ansatt i annet selskap i konsernet.

Loven får dessuten en ny og mer omfattende definisjon av begrepet «arbeidstaker». Formålet er å gjøre det enklere å forstå hvem som skal anses som arbeidstaker ved at momentene som inngår i vurderingen nå tas inn i lovteksten.

Midlertidig ansatt arbeidstaker vil heretter ha rett til fast ansettelse etter tre års sammenhengende ansettelse, uavhengig av grunnlaget for den midlertidige ansettelsen.

Reglene om verneombud skjerpes ved at kravet til at det må være verneombud senkes fra ti til fem ansatte og kravet om arbeidsmiljøutvalg senkes fra 50 til 30 ansatte. Verneombudets mandat skal også gjelde alle innleide arbeidstakeres og selvstendige oppdragstakeres arbeidsmiljø.

Det blir presisert i loven at vernet mot trakassering også innebærer vern mot seksuell trakassering. Videre presiseres det i loven at verneombudets oppgaver også omfatter arbeidstakerens psykososiale miljø.

Drøftingsplikten i arbeidsmiljøloven utvides til å omfatte bruk av selvstendige oppdragstakere og tjenestekjøp fra andre virksomheter som har betydning for bemanningen.

Tiltak mot sosial dumping og arbeidslivskriminalitet ved offentlige anskaffelser

Regjeringen innfører strengere seriositetsbestemmelser i renholdsbransjen og i bygg- og anleggsnæringen. Målet er å bekjempe arbeidslivskriminalitet. Det er derfor vedtatt endringer i anskaffelsesloven, anskaffelsesforskriften, forsyningsforskriften og forskrift om lønns- og arbeidsvilkår i offentlige kontrakter og byggherreforskriften fra 1. januar 2024.

Krav til kjønnsbalanse i norske styrer

Det er allerede krav til kjønns sammensetningen i styrer for blant annet allmennaksjeselskaper (ASA). Regjeringen foreslår at også mellomstore og store aksjeselskaper (AS) og visse andre foretaksformer, bl.a. ansvarlige selskaper der samtlige deltakere er juridiske personer og samvirkeforetak med mer enn 500 medlemmer, skal ha minst 40 prosent kjønnsbalanse i styret.

Forslaget går ut på at reglene innføres gradvis allerede fra 2024 og vil da omfatte om lag 8000 selskaper. I første omgang gjelder det selskaper med mer enn 100 millioner kroner i samlede drifts- og finansinntekter. Deretter vil reglene utvides årlig frem til 2028 og vil gjelde om lag 20 000 selskaper. I 2028 vil reglene inkludere selskaper med flere enn 30 ansatte og med mer enn 50 millioner kroner i samlede drifts- og finansinntekter.

Dommer

Dom om lønnstyveri

Fra 2022 ble det innført egne bestemmelser i straffeloven om straff for såkalt lønnstyveri. Oslo tingrett har i en dom avsagt 21. september 2023 dømt en arbeidsgiver til 30 dagers betinget fengsel for å ha underbetalt en utenlandsk ansatt i en restaurant med totalt 243 600 kroner over en periode på to år. Dette er en bransje med allmenngjorte lønnssetninger etter lov om allmenngjøring av tariffavtaler med forskrifter.

Arbeidsgiver kan ikke gjøre trekk i arbeidstakernes tips.

Fra 1. januar 2019 trådte det i kraft endringer i skatte- og avgiftsreglene som innebar at arbeidsgiver bl.a. fikk plikt til å innrapportere tips på a-meldingen og dermed betale arbeidsgiveravgift. Hotellene valgte derfor å gjøre trekk i tipsen for å dekke blant annet arbeidsgiveravgift og utgifter til å administrere tipsordningen. Høyesterett har kommet til at hotellene ikke hadde rett til å gjøre dette.

Høyesterett tar utgangspunkt i at gjestenes tips ikke er en ytelse til arbeidsgiveren, men en påskjønnelse og en betaling til arbeidstakerne. Arbeidstakerne har krav på å få utbetalt tipsen. Etter Høyesteretts syn gir ikke forarbeider eller andre rettskilder grunnlag for å slutte at arbeidsgiver kan gjøre fratrukk i tipsen for å dekke inn egne kostnader.

Om arbeidsgiver kan gjøre fratrukk for feriepenger og pensjonsinnbetaling, var ikke oppe til behandling.

Krav om innmelding i OTP-ordning kan foreldes

En musiker hadde i lang tid vært engasjert av Tromsøysund sokn til å spille konserter i Ishavskatedralen i Tromsø. I lagmannsretten var det endelig avgjort at han hadde vært fast ansatt i soknet fra 2011.

For Høyesterett var spørsmålet om musikeren har krav på å bli etterinnmeldt i soknets tjenstepensjonsordning med virkning fra 2011. Tromsøysund sokn hevdet at kravet var foreldet etter foreldelsesloven, med den konsekvensen at etterinnmeldingen først skal skje med virkning fra 2018. Høyesterett ga soknet medhold. Kravet om etterinnmelding

i pensjonsordningen må anses som en fordring på penger eller en annen ytelse som er gjenstand for fortløpende foreldelse. Det ble særlig lagt vekt på at den dominerende virkningen av etterinnmeldingen er at soknet blir forpliktet til å etterbetale pensjonspremier, som er en fordring på penger.

Regnskapsnytt

Viktig i regnskapsåret 2023

Regnskapsstandardene NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak og NRS 16 Årsberetning er oppdatert i 2023.

Endringer i NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har oppdatert NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*. Dette er en liten repetisjon, for endringene i regnskapsloven som omtales her, gjaldt fra og med regnskapsåret 2022.

Endringene omfatter blant annet:

- Virkning av prinsippendringer og korrigerende av vesentlige feil skal spesifiseres på egne linjer som særlige poster. Dette er bare aktuelt for selskaper som velger som regnskapsprinsipp å resultatføre slike effekter, i stedet for å føre resultateffekten pr. 1.1. i regnskapsåret mot egenkapitalen. Forskjellen fra tidligere er at denne resultateffekten ikke lenger vises som ekstraordinære poster.
- Det er tatt inn omtale av hvordan vesentlighetsprinsippet skal forstås ved utarbeidelse av et årsregnskap, jf. regnskapsloven § 1-10.
- Det er nå presisert at adgangen til å bruke en annen regnskapsstandard enn NRS 8 på enkeltområder, medfører at regnskapsloven og NRS 8 ikke nødvendigvis har relevante notekrav for små foretak knyttet til det spesifikke området. I slike tilfeller kan det være påkrevd å se hen til regnskapslovens krav om å gi opplysninger som er nødvendig for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, jf. regnskapsloven § 7-1 annet ledd.
- Ekstraordinære poster er fjernet fra oppstillingsplanene.
- Det presiseres nå at generelle salgs-, distribusjons- og administrasjonsutgifter ikke inngår i anskaffelseskost ved egen tilvirkning.
- Det er tilføyd at balanseført egen og kjøpt utvikling og goodwill skal avskrives over maksimalt ti år dersom den økonomiske levetiden ikke kan anslås pålitelig.
- Det følger av regnskapsloven § 7-39 at avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år skal begrunnes. Det er tatt inn ny tekst som angir at en slik begrunnelse må ha et saklig innhold som faktisk begrunner levetiden. Formuleringer som at ledelsen vurderer levetiden å være lengre, vil ikke være tilstrekkelig.

- Omtalen av ekstraordinært utbytte basert på en mellombalanse er oppdatert med endringer i aksjeloven § 8-2 a. Det henvises nå til at balansedagen ikke kan ligge lenger tilbake i tid enn seks måneder før dagen det treffes beslutning om ekstraordinært utbytte. Videre henvises det til at kravet om at mellombalansen skal være revidert, ikke gjelder for selskaper som har registrert beslutning i Foretaksregisteret om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6.
- Det er tatt inn tydeligere veiledning om på hvilket tidspunkt virkningen av prinsippendringer og korrigerende av vesentlige feil i tidligere årsregnskap skal måles. For prinsippendringer er det tidspunktet for inngående balanse i endringsåret, eventuelt på tidspunkt for inngående balanse i fjoråret, dersom man velger å endre sammenligningstallene. Små foretak kan velge å resultatføre også korrigerende av vesentlige feil i det første regnskapet som avlegges etter at feilen oppdages i stedet for mot egenkapitalen og med endring av sammenligningstallene. Korrigerende måles på tidspunkt for inngående balanse i inneværende regnskapsår i det aktuelle regnskapet.
- Et nytt kapittel gir veiledning om kravet i regnskapsloven ny § 7-1 a om at noteopplysninger for poster i balanse og resultatregnskap skal ha samme rekkefølge som postene i oppstillingen for balanse og resultatregnskap. Vanligvis presenteres resultatregnskapet først i årsregnskapet, og det er derfor naturlig å starte nummereringen av notene i resultatregnskapet. Det er ikke krav om å dele opp noter som er knyttet til flere regnskapsposter. Noter som ikke vedrører resultatregnskapet og balansen, for eksempel om anvendte regnskapsprinsipper (dersom disse presenteres samlet) og usikkerhet om fortsatt drift, kan presenteres før eller etter notene til resultatregnskapet og balansen.

Endringer i NRS 16 Årsberetning

Regnskapsstandarden om årsberetning er oppdatert som følge av lovendringer som gjelder årsberetningen. Videre er omtalen av miljøinformasjon oppdatert for å fjerne utdatert tekst.

- Omtalen av lovgivningen er oppdatert. Det er et nytt krav for visse store foretak fra 2023 om opplysninger som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen.
- Omtalen av miljøinformasjon er endret for å fjerne utdatert tekst. Det er tatt inn en presisering knyttet til at store foretak kan gi opplysninger om arbeidsmiljø og påvirkning på det ytre miljø i redegjørelsen om samfunnsansvar i stedet for i årsberetningen. Begrepet «ytre miljø» brukes fortsatt i regnskapsloven § 3-3a og forurensningsloven, og er derfor beholdt i standarden selv om begrepet fremstår som utdatert.
- Omtalen av likestilling og diskriminering er utvidet med enkelte presiseringer. Det er tatt inn en henvisning til nærmere veiledning på nettsidene til Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet (bufdir.no) og Likestillings- og diskrimineringsombudet (ldo.no).

- Med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2021 eller senere er det krav til opplysninger i årsberetningen om hvorvidt det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner eller ikke, og i tilfelle om forsikringsdekningen. Dette er nå omtalt i standarden.
- Det er gjort enkelte presiseringer og klargjøringer i omtalen av ytelser og lån og sikkerhetsstillelser til ledende personer i store foretak.
- Redegjørelsen for arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (åpenhetsloven) skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og det skal henvises i årsberetningen til nettsiden hvor den er eller vil bli tilgjengelig. Redegjørelsen skal oppdateres og offentliggjøres på virksomhetens nettsider innen 30. juni hvert år, og ellers ved vesentlige endringer i virksomhetens risikovurderinger. Kravet til redegjørelse gjelder for større foretak, det vil si foretak som ikke er små etter regnskapsloven, og som tilbyr varer eller tjenester.

Gjennomføring av krav til bærekraftsrapportering i norsk lov

Verdipapirlovutvalget har foreslått hvordan de nye kravene i EU til bærekraftsrapportering skal gjennomføres i norsk lov. Det forventes at de nye kravene vil vedtas i Norge i løpet av første halvår 2024. Kravene vil etter planen bli innført for store børsnoterte selskaper med over 500 ansatte fra regnskapsåret 2024 og for andre store foretak, både børsnoterte og ikke børsnoterte i 2025. For små og mellomstore børsnoterte foretak inntreer pliktene fra 2026, med mulighet for utsettelse til 2028.

Etter et forslag om inflasjonsjustering av grensene i direktivet før de nye kravene innføres, ligger grensene for store foretak an til å økes til en balansesum på 275 millioner kroner, salgsinntekter på 550 millioner kroner og for antall ansatte er grensen fortsatt 250 årsverk (to av tre kriterier).

Bærekraftsrapportering skal inkluderes i årsberetningen. Det er foreslått at kravene knyttet til bærekraftsrapportering inntas i kapittel 2 i regnskapsloven, som pr. nå er et tomt kapittel. Det omfatter blant annet hvem som er pliktige til å utarbeide bærekraftsrapportering, hva den skal inneholde, hvilke standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) som skal følges, krav til attestering av bærekraftsrapporten og krav til elektronisk rapporteringsformat. Kravene til bærekraftsrapportering vil erstatte krav til redegjørelse om samfunnsansvar i nåværende regnskapslov § 3-3c.

Forslag om økning av regnskapslovens grenser for små foretak

Grensene for små foretak er foreslått økt til en balansesum på 60 millioner kroner, salgsinntekter på 120 millioner kroner og for antall ansatte er grensen som før på 50 årsverk (to av tre kriterier). Lovvedtaket vil mest sannsynlig komme for sent til at de økte grensene vil gjelde for regnskapsåret 2023.

Bokføringsnytt

Hvem skal angis som kjøper i salgsdokumentet

Skattedirektoratet har 23.5.2023 uttalt seg om hvem som skal angis som kjøper i salgsdokumentet når kontrakten inngås av arbeidsgiver og kommet til at salgsdokument skal utstedes til det subjektet som inngår avtale/kontrakt om kjøp av varer eller tjenester, eventuelt den fysiske eller juridiske personen vedkommende opptrer på vegne av på avtaletidspunktet etter fullmakt

Utenlandske næringsdrivende og SAF-T-fil

Skattedirektoratet har 25.9.2023 gitt en uttalelse hvor de presiserer at utenlandske næringsdrivende som driver skatte- og/eller avgiftspliktig virksomhet i Norge, har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Bokførte opplysninger skal kunne gjengis i standardisert form (SAF-T Regnskap). Det er ikke gitt særskilte unntak for utenlandske næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret med representant.

Kapittel 2

2. Årsregnskap og årsberetning

Regnskapspliktige må innen seks måneder etter regnskapsårets slutt ha fastsatt årsregnskap etter regnskapslovens regler. For foretak som ikke er små gjelder det samme for årsberetningen.

Regnskapsplikten er knyttet til foretaksform. Regnskapsloven § 1-2 første ledd definerer hvilke foretak som har regnskapsplikt. Regnskapspliktige vil i tillegg ha bokføringsplikt etter bokføringsloven.

Enkeltpersonforetak og ikke-økonomiske foreninger med eiendeler under 20 millioner kroner og med færre enn 20 årsverk ansatt, og små ansvarlige selskaper, er unntatt fra regnskapsplikten. Dersom disse foretakene driver merverdiavgiftspliktig virksomhet eller plikter å levere næringsoppgave etter ligningsloven, må bokføringslovens regler følges. Det kreves ikke årsregnskap for slike foretak, men de kan frivillig utarbeide et årsregnskap etter regnskapslovens regler. Skattepliktige som ikke utarbeider årsregnskap, må i sin næringsoppgave følge skattelovens vurderingsregler.

Begrenset regnskapsplikt

Enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper hvor ingen av eierne er juridiske personer med begrenset ansvar, kan med enkelte unntak velge å bruke reglene om begrenset regnskapsplikt. Det er i tillegg et vilkår at foretakene er under grensene for små foretak i regnskapsloven. Reglene går ut på at årsregnskapet kan settes opp basert på skatterapporteringen av årsresultat og balanse samt tilpassede tilleggsopplysninger når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 3-2b. Reglene om begrenset regnskapsplikt er aktuelle for et fåtall selskaper, og omtales ikke nærmere her. Se regnskapsstandarden NRS 21 *God regnskapsskikk for regnskapspliktige med begrenset regnskapsplikt* for nærmere veiledning.

Årsregnskapets innhold

Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse, noteopplysninger og kontantstrømoppstilling. Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen. Morselskap i konsern må i tillegg utarbeide et konsernregnskap. Små foretak kan unnlate å utarbeide kontantstrømoppstilling og er unntatt fra konsernregnskapsplikten. Oppstillingsplanen for resultatregnskap og balanse er gjengitt bakerst i dette kapitlet. Ideelle organisasjoner kan sette opp resultatregnskapet etter aktivitet, jf. NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Notekravene er omtalt under de enkelte punktene i kapittel 4.

Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av virksomhetens eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Dersom det er nødvendig å fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene, vurderingsreglene, oppstillingsplanene eller notekravene for å gi et

rettvisende bilde, skal dette gjøres. Fravik krever noteopplysninger. Det antas at det er en høy terskel for å fravike regnskapslovens krav for å gi et rettvisende bilde. Små foretak vil i sitt årsregnskap gi et rettvisende bilde selv om unntaksreglene for små foretak benyttes.

Konsernregnskap

NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* omhandler prinsippene for utarbeidelse av konsernregnskap. I tillegg omhandler standarden morselskapets regnskapsføring i selskapsregnskapet av investering i datterselskap.

Formålet med konsernregnskapet er å vise alle selskapene i konsernet som en enhet. Ved utarbeidelse av konsernregnskapet skal alt kjøp/salg og mellomværender mellom konsernselskapene elimineres.

For konsernet har det ikke funnet sted noe salg før eiendelen er solgt til utenforstående. Det er først på dette tidspunktet at salget har medført en transaksjon for konsernet og at en eventuell gevinst kan rapporteres. For varer som ikke er solgt videre fra det kjøpende selskapet og ut av selskapet på balansedagen, må det foretas eliminering av eventuelle interne gevinster. Det er kun fortjenesten i det selgende foretaket som skal elimineres. Ordinære kostnader som påløper i forbindelse med overføringen fra det ene foretaket til det andre, skal legges til varens anskaffelseskost. Slike kostnader kan for eksempel være frakt og toll. Ved salg av driftsmidler må interngevinst elimineres slik at kostpris og avskrivning i konsernregnskapet blir det samme som om driftsmidlet ikke var solgt.

Interne fordringer og gjeld mellom foretak i samme konsern er svært vanlig. Et slikt mellomværende kan ha oppstått på grunnlag av en ordinær forretningstransaksjon, lån som ytes for å finansiere virksomheten i ett av konsernselskapene eller fordring i forbindelse med konsernbidrag som ikke er oppgjort på balansedagen. Alle slike mellomværender skal elimineres i konsernregnskapet.

Kontantstrømoppstilling

NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* omhandler utarbeidelse og presentasjon av kontantstrømoppstillingen. Den skal vise foretakets faktiske inn- og utbetalinger i perioden. Transaksjoner som ikke medfører kontantstrøm, tas ikke med i kontantstrømoppstillingen.

Kontantstrømmene anbefales fordelt på følgende hovedaktiviteter:

- Operasjonelle aktiviteter
- Investeringsaktiviteter
- Finansieringsaktiviteter

Terminologi og klassifikasjon i oppstillingen bør være i samsvar med resultatregnskapet og balansen.

Det er to hovedmodeller for presentasjon av operasjonelle aktiviteter i kontantstrømoppstillingen, den direkte og den indirekte modellen. Modellene er likestilte, men standarden anbefaler den direkte modellen.

Kontanter er kasse-, bank- og andre likvidbeholdninger inklusive kontanter i utenlandsk valuta og kontoer med restriksjoner som skattetrekks- og klientkonto. Kortsiktige plasseringer med forfall innen tre måneder fra anskaffelsestidspunkt klassifiseres som «kontant-ekvivalenter».

Standarden legger til grunn at renter og mottatt utbytte klassifiseres som operasjonelle aktiviteter. Konsernbidrag og betalt utbytte klassifiseres som finansieringsaktiviteter.

Periodens betalte formues- og inntektsskatt presenteres som operasjonell aktivitet. Betalt merverdiavgift og andre offentlige avgifter vises også som operasjonell aktivitet. Ved bruk av den direkte modellen bør innbetalinger fra kunder og utbetalinger til leverandører oppføres inklusive merverdiavgift. Ved den indirekte modellen vil virkningen av slike kontantstrømmer presenteres som beholdningsendringer tilknyttet operasjonelle aktiviteter.

Kjøp og salg av aksjer og andeler for kortsiktig handelsformål faller inn under den operasjonelle aktivitet, ellers klassifiseres kjøp og salg som investeringsaktivitet.

Ved investeringer som føres etter kostmetoden eller egenkapitalmetoden, skal kontantbetalingen ved kjøp eller salg føres opp. Ved kjøp og salg av datterselskaper skal netto kontantbetaling presenteres, dvs. betalingen for aksjene/andelene fratrukket kontantene i kjøps-/salgsobjektet.

Utbetalinger til pensjonsinnretninger og kontante pensjonsutbetalinger direkte fra foretaket klassifiseres som operasjonelle aktiviteter.

Omregningsdifferanser på kontanter i utenlandsk valuta medfører at periodens kontantstrøm ikke tilsvarer endringen i kontanter i perioden. Omregningsdifferansen representerer ikke en kontantstrøm og tas inn som en avstemmingspost.

For dem som anvender den indirekte modellen, må det informeres om vesentlige avstemmingsposter som ikke fremgår av endring i balanseverdier eller i noter.

Foretak som ikke er børsnotert, kan begrense tilleggsopplysningene til beskrivelse av klassifisering av kontanter og kontantekvivalenter, og kvantifisering av ubenyttet del av kassekreditt eller andre trekkrettigheter, samt omtale av eventuelle restriksjoner på bruken.

Presentasjonsvaluta og språk

Regnskapsvalutaen for årsregnskapet skal være norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta). Det er denne valutaen foretaket skal måle årsregnskapet i. Det vil si at regnskapsvalutaen skal benyttes ved vurderingen av de enkelte regnskapspostene. For å kunne bruke funksjonell valuta

som regnskapsvaluta er det en forutsetning at bokføringen har skjedd i den funksjonelle valutaen.

Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller foretakets regnskapsvaluta. Dersom årsregnskapet presenteres i en annen valuta enn regnskapsvalutaen, skal det i en note til regnskapet opplyses om regnskapsvalutaen og omregningskurser. I et selskapsregnskap presentert i annen valuta enn norske kroner skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner. Hensikten med kravet er å legge til rette for enkel omregning til norske kroner for kontrollmyndigheter, statistikkmyndigheter og andre brukere.

Årsberetning

Regnskapspliktige som ikke er små foretak, skal utarbeide årsberetning.

Regnskapsloven definerer årsberetningen som en selvstendig informasjonskilde sidestilt med årsregnskapet. En av konsekvensene av at årsregnskap og årsberetning utgjør separate dokumenter, er at reglene om årsberetning ikke alene kan oppfylles ved å gi informasjon i regnskapet og omvendt. Årsberetningen skal utfylle og supplere årsregnskapet. Det er et krav at informasjonen som gis i årsregnskap og årsberetning, skal være konsistent.

Årsberetningen skal inneholde følgende opplysninger:

- 1) Arten av virksomheten og hvor virksomheten drives, herunder opplysning om eventuelle filialer.
- 2) En rettvissende oversikt over utviklingen og resultatet av virksomheten og dens stilling. I den rettvissende oversikten over utvikling og resultat skal det gis en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer foretaket står overfor. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse tilpasset virksomhetens størrelse og kompleksitet. Analysen skal inneholde både finansielle og ikke-finansielle sentrale resultatindikatorer som er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat eller stilling. Analysen skal, der det passer, inneholde henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp oppført i årsregnskapet.
- 3) En redegjørelse som gir grunnlag for å vurdere den fremtidige utviklingen. Dersom det i forrige årsberetning eller årsregnskap ble angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal det opplyses om årets resultat er i samsvar med disse forventningene. Eventuelle avvik skal begrunnes.
- 4) Opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansielle 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.
- 5) Opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.

- 6) Bekreftelse eller redegjørelse for fortsatt drift- forutsetningen som dekker tre ulike situasjoner:
- *Utvilsom fortsatt drift* – i en slik situasjon vil det være tilstrekkelig at årsberetningen inneholder en bekreftelse på at fortsatt drift er lagt til grunn for årsregnskapet.
 - *Usikker fortsatt drift* – plikten til å redegjøre for usikkerhet utløses når det foreligger konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare. Vurderingshorisonten vil normalt være frem til neste balansedag.
 - *Handleplikt i aksjeselskaper* – dersom handleplikten etter aksjelovene § 3-5 har inntrådt, skal det opplyses om det er vurdert å treffe tiltak for å sikre fortsatt drift, eventuelt å oppløse selskapet.
 - *Avvikling* – i NRS 16 Årsberetning legges samme bruk av fortsatt drift- forutsetningen til grunn som i internasjonale standarder. Det vil si at fortsatt drift legges til grunn med mindre ledelsen har til hensikt å avvikle virksomheten eller at det ikke finnes andre realistiske alternativer. Utarbeides avviklingsregnskap, må det opplyses hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet, dersom dette ikke fremgår i note til årsregnskapet.
- 7) Opplysninger om arbeidsmiljø – tiltak, sykefravær, skader, ulykker. Opplysninger om sykefravær gjelder bare dersom det er sysselsatt minst fem årsverk i regnskapsåret.
- 8) En redegjørelse for den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling i virksomheten, og hva som gjøres for å oppfylle aktivitetsplikten etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Dette gjelder foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte, samt foretak som jevnlig sysselsetter mer enn 20 ansatte dersom en av arbeidslivets parter krever det.
- 9) Opplysninger om ytre miljø – innsatsfaktorer og produkter som kan påvirke miljøet.
- 10) Resultatdisponering – styrets forslag til disponering av overskudd/dekning av underskudd skal tas inn. Dette kan i stedet fremgå av årsregnskapet. I forbindelse med resultatdisponeringen bør styret begrunne forslaget i forhold til inntjeningsmål, utbyttepolitikk og mål for kapitalstruktur.
- 11) Opplysninger om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.
- 12) Opplysning om hvor redegjørelsen etter åpenhetsloven er tilgjengelig. Redegjørelsen skal gjøres lett tilgjengelig på virksomhetens nettsider, og kan inngå i redegjørelsen om samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c som gjelder for store foretak.

For regnskapspliktige som utarbeider konsernregnskap, skal årsberetningen også dekke virksomheten i konsernet.

Tilleggskrav for store foretak

- 1) Regnskapsloven § 3-3b krever redegjørelse om foretaksstyring fra regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 og med verdipapirer notert på regulert marked. Kravet gjelder også allmennaksjeselskaper hvis aksjer bare er notert på en autorisert markeds plass utenfor EØS-området. Redegjørelsen om prinsipper og praksis vedrørende foretaksstyring skal gis i årsberetningen eller i et dokument det er henvist til i årsberetningen.
- 2) Regnskapsloven § 3-3 c pålegger store foretak å utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som minst omhandler miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Dersom foretaket ikke har retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt skal dette begrunnes. Redegjørelse skal gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom redegjørelsen gis i annet offentlig tilgjengelig dokument, og foretaket har plikt til å levere årsberetning, skal det opplyses i årsberetningen hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig. Redegjørelsen skal gis senest samtidig med avgivelse av årsberetningen.
- 3) Fra og med regnskapsåret 2023 skal foretak som nevnt i direktiv (EU) 2013/34 artikkel 19a og 29a (visse store foretak), i tillegg gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3 og regnskapsloven § 3-3 c tiende ledd.
- 4) Regnskapsloven § 3-3 d pålegger regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog å utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå. Kravet gjelder kun regnskapspliktige som oppfyller minst to av tre terskelverdier på årlig salgsinntekt mer enn 320 millioner kroner, balansesum mer enn 160 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret mer enn 250. Kravet gjelder også allmenaksjeselskaper og regnskapspliktige som er utstedere med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 andre til fjerde ledd i nevnte næringer uansett størrelse.
- 5) Regnskapspliktige som er utstedere med verdipapirer notert på regulert marked skal gi opplysninger som nevnt i verdipapirhandelloven § 5-8a.

Underskrift

Årsregnskapet og årsberetningen skal underskrives av hele styret og daglig leder. (For regnskapspliktige uten styre eller daglig leder, skal deltagerne eller medlemmene underskrive.) Underskriftskravet kan oppfylles ved elektronisk signatur. Det legges til grunn at sikkerhetsnivået ved bruk av elektroniske signaturer bestemmes av det enkelte selskap. Det er de som fyller vervene/stillingene på det tidspunkt årsregnskapet og årsberetningen fastsettes, som skal underskrive. Har en som skal underskrive, innvendinger mot årsregnskapet eller årsberetningen, skal vedkommende underskrive med påtegnet forbehold og gi nærmere redegjørelse i årsberetningen.

Årsregnskapet og årsberetningen dateres på dato for styremøte hvor årsregnskapet behandles.

Generalforsamling

Årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning behandles på generalforsamlingen. Regnskapet skal være avlagt senest seks måneder etter regnskapsårets utløp, det vil for de fleste si innen 30. juni. Regnskapet må dermed være behandlet av generalforsamlingen innen dette tidspunktet. For noterte foretak gjelder egne frister for styrebehandling og offentliggjøring. Noterte foretak skal offentliggjøre årsrapporten senest fire måneder etter regnskapsårets utgang, jf. verdipapirhandelloven § 5-5.

Beslutning om utdeling av utbytte treffes av generalforsamlingen etter at styret har lagt frem forslag om utdeling eller annen anvendelse av overskudd. Generalforsamlingen kan ikke fastsette et høyere utbytte enn det styret har foreslått. Generalforsamlingen kan også etter at den har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av utbytte på grunnlag av selskapets årsregnskap. Fullmakten kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommande ordinære generalforsamling. Styret kan ikke gjøre bruk av fullmakten før den er registrert i Foretaksregisteret.

Se også kapittel 5.

Innsending av årsregnskapet

Senest en måned etter at årsregnskapet er fastsatt, skal alle foretak innrapportere årsregnskapet, årsberetningen og eventuell revisjonsberetning til Regnskapsregisteret.

Det er ikke adgang til å sende inn årsregnskapet til Regnskapsregisteret på papir. De aller fleste må sende inn regnskapet via Altinn. Indre selskaper og enkelte som følger IFRS, må av systemtekniske grunner sende inn pdf via e-post til Regnskapsregisteret.

Filialer av utenlandske foretak skal sende inn årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning både for den norske filialen og for det utenlandske foretaket som filialen er en del av. Regnskapsdokumentene for det utenlandske foretaket skal være utarbeidet på eller oversatt til norsk, svensk, dansk eller engelsk.

Regnskapsdokumentene for det utenlandske foretaket er offentlig tilgjengelige, mens regnskapsdokumentene til filialen ikke er offentlig tilgjengelige dersom følgende forutsetninger er oppfylt:

- Det er fastsatt et årsregnskap for det utenlandske foretaket som er utarbeidet, revidert og offentliggjort i samsvar med lovgivningen i hjemstaten.
- Årsregnskapet og årsberetningen for det utenlandske foretaket er utarbeidet i samsvar med EUs regnskapsdirektiver eller på tilsvarende måte.
- Innsendingsplikten for regnskapsdokumentene for det utenlandske foretaket er oppfylt.

Når filialregnskapet ikke er offentlig tilgjengelig, skal Regnskapsregisteret ikke gjøre innholdet kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.

Forsinkelsesgebyr

Det blir beregnet forsinkelsesgebyr fra 1. august.

Forsinkelsesgebyret påløper inntil innsendingsplikten er oppfylt, men ikke lenger enn 26 uker. Gebyret er knyttet opp mot rettsgebyret. Rettsgebyret øker fra 1243 kroner til 1277 kroner i 2024, og forsinkelsesgebyrene blir som følger:

Kr 1 277 pr. uke de første åtte ukene	kr	10 216
Kr 2 554 pr. uke de neste ti ukene	kr	25 540
Kr 3 831 pr. uke de neste åtte ukene	kr	30 648
Totalt	kr	66 404

Dersom gebyret ikke er betalt innen tre uker fra påkrav fra Regnskapsregisteret, er styremedlemmene solidarisk ansvarlige for påløpt gebyr. De kan til gjengjeld søke regress hos selskapet.

Regnskapsregisteret varsler enhetene som ikke har overholdt innsendingsfristen elektronisk. Kontaktinformasjonen blir hentet fra Altinn, så det er viktig at både enhetsprofilen og personlig kontaktinformasjon i Altinn er oppdatert. Varslingen skjer via Altinn, med varsel på e-post om at det er kommet en ny melding i Altinn. For de enhetene som har registrert regnskapsfører og/eller revisor i Enhetsregisteret, vil også regnskapsførerenheten og/eller revisorenheten bli varslet i Altinn. Hver regnskapsførerenhet (regnskapsfirma) og revisorenhet (revisjonsfirma) får således en liste i Altinn som viser kundene som ikke har levert årsregnskapet mv.

Kapittel 3

3. Periodisering av inntekter og kostnader

Skatteloven og regnskapsloven har egne separate regler for periodisering av inntekter og kostnader. Skattemessig gjelder realisasjonsprinsippet for tidfesting av inntekter og fradrag. Regnskapsmessig gjelder de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening, sammenstilling, forsiktighet og sikring.

I praksis er det ikke de store forskjellene mellom det skattemessige realisasjonsprinsippet og de grunnleggende regnskapsprinsippene. I enkelte tilfeller vil imidlertid en utgift kunne komme til skattemessig fradrag på et tidligere/senere tidspunkt enn som en kostnad i regnskapet. Det er også i skatteloven gitt en del viktige unntak fra det skattemessige realisasjonsprinsippet som gjør at det vil oppstå forskjeller i periodisering av inntekter regnskapsmessig og skattemessig.

Regnskapsmessig og skattemessig periodisering er nærmere beskrevet i henholdsvis punktene om: Regnskapsmessig periodisering og Skattemessig periodisering.

Regnskapsmessig periodisering

I det følgende beskrives regnskapsmessig periodisering basert på god regnskapsskikk. God regnskapsskikk består både av skrevne og uskrevne regler. De uskrevne reglene følger innarbeidet god og langvarig praksis. De skrevne reglene følger blant annet av (ikke uttømmende):

- Regnskapsloven med bl.a. de grunnleggende regnskapsprinsippene
- Regnskapsstandarder, høringsnotater, diskusjonsnotater og veiledninger fra Norsk RegnskapsStiftelse (NRS)
- Andre uttalelser om god regnskapsskikk

Grunnleggende regnskapsprinsipper

Regnskapsføring av transaksjoner

Regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk er basert på det som kalles en transaksjonsbasert historisk kost-modell. En transaksjon regnskapsføres til virkelig verdi på det tidspunkt transaksjonen skjer. Om det har skjedd en transaksjon og tidspunktet for transaksjonen, fastslås ved å se om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll.

Det er substans og økonomiske realiteter, ikke formell form, som avgjør om det foreligger en transaksjon eller ikke.

Inntektsføring

Etter regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 2 skal inntekter resultatføres når de er opptjent. I veiledningen om regnskapsføring av inntekt er det drøftet når forskjellige inntekter anses å være opptjent. Som hovedregel resultatføres inntekt på salgstidspunktet, det vil si det tidspunktet hvor levering har skjedd og det har oppstått et krav på vederlag for leveransen. Opptjeningsprinsippet kan imidlertid medføre at et salg må resultatføres på et tidligere tidspunkt. Prinsippet kan også tilsi at vi får en utsatt inntektsføring.

Uopptjent inntekt

En avtale kan betraktes som én transaksjon med flere transaksjonselementer eller som flere enkeltstående transaksjoner. Hvis en salgstransaksjon består av flere elementer, er det bare prisen på de ytelsene som er levert som er opptjent og skal resultatføres på salgstidspunktet. Hvis enkelte ytelser gjenstår, må transaksjonen periodiseres, og uopptjente elementer må identifiseres og prises. Transaksjonen regnskapsføres i sin helhet, men for uopptjent inntekt på salgstidspunktet utsettes resultatføringen, og den balanseføres som uopptjent inntekt. Eksempel på slike resultatselementer er serviceytelser.

Eksempel

En bil selges i november 2022 for kr 300 000 inkludert «gratis» service etter et halvt år. Til denne servicen vil det medgå lønn og materialer til en kostpris av kr 3000. Normal fortjeneste på servicen ville være kr 2000. Bilen betales kontant. Den regnskapsmessige behandlingen vil være:

November 2023 Debet/kasse kr 300 000

Kredit/kortsiktig gjeld (Uopptjent inntekt) kr 5000 Kredit/salg biler kr 295 000

Mai 2024 Debet/kortsiktig gjeld kr 5000 Kredit/salg service kr 5000

Etter NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* kan små foretak i stedet for å utsette inntektsføringen av serviceytelser, foreta en regnskapsmessig avsetning for fremtidige utgifter.

Et annet eksempel på utsatt inntektsføring er rentefritt kredittsalg der renteelementet, dersom det er vesentlig, skiller ut og resultatføres over kredittiden som finansinntekt.

Opptjening før transaksjonstidspunktet

Ved langsiktige tilvirkningskontrakter vil prosjektene normalt strekke seg over flere regnskapsperioder. Hvis inntektsføring utsettes til prosjektet er fullført, kan det oppstå tilfeldige inntektssvingninger avhengig av hvilken periode prosjektene ferdigstilles. For denne type virksomhet vil inntektsføring i takt med prosjektets fremdrift, såkalt løpende avregning, gi en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening. Ved løpende avregning fremskytes resultatføring av inntekt i forhold til salgstidspunktet, og resultatføringen skjer over et tidsrom i stedet for på et tidspunkt.

Kostnadsføring

Hovedformålet med regnskap er å måle resultat for en periode. For at en slik måling skal gi et meningsfylt innhold, må kostnader kostnadsføres samtidig med at tilhørende inntekter inntektsføres. Det skal etter sammenstillingsprinsippet også avsettes for fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i en periode, og som dermed er å betrakte som påløpte kostnader for inneværende periode.

Sammenstillingsprinsippet kommer klart til uttrykk i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3, og i flere regnskapsstandarder. Manglende sammenstilling av inntekter og kostnader vil være i strid med regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk.

Andre regnskapsprinsipper

Det fremgår av forsiktighetsprinsippet at urealiserte tap skal resultatføres. Det følger også av de grunnleggende regnskapsprinsippene at sikrede gevinster og tap skal resultatføres i samme periode. Små foretak kan unnlate å ta hensyn til prinsippet om sikring.

Små foretak kan inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført.

Korrigerende av feil og virkning av prinsippendringer

Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere perioders regnskap skal føres direkte mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3. Etter NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring* er det bare korrigerende av vesentlige feil som skal føres mot egenkapitalen, og det er antatt at det vil forekomme i svært få tilfeller. Virkning av estimatendring skal resultatføres.

Små foretak kan resultatføre virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil.

God regnskapsskikk – standarder og anbefalinger

Ajourførte standarder finnes på www.regnskapsstiftelsen.no.

På neste side gis en oversikt over regnskapsstandarder fra NRS pr. desember 2023. Deler av innholdet i standardene og anbefalingene er omtalt i tilknytning til regnskapsmessig behandling av balansepostene i regnskapet, jf. kapittel 4.

Regnskapsstandarder

NRS 1	Varer
NRS 2	Anleggskontrakter
NRS 3	Hendelser etter balansedagen
NRS 4	Offentlig tilskudd
NRS 5	Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

Regnskapsstandarder

NRS 6	Pensjonskostnader
NRS 8	God regnskapsskikk for små foretak
NRS 9	Fusjon
NRS 12	Avvikling og avhendelse
NRS 13	Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
NRS 14	Leieavtaler
NRS 15A	Aksjebasert betaling
NRS 16	Årsberetning
NRS 17	Virksomhetskjøp og konsernregnskap
NRS 18	Finansielle eiendeler og forpliktelser
NRS 19	Immaterielle eiendeler
NRS 20	Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta
NRS 21	God regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt
NRS (HU)	Norsk regnskapsstandard
NRS(F)	Resultatskatt
NRS(F)	Kontantstrømoppstilling
NRS(F)	Investering i tilknyttet selskap og deltagelse i felles kontrollert virksomhet
NRS(F)	Fisjon
NRS (HU)	Endringer i NRS (F) Fisjon
NRS(F)	Nedskrivning av anleggsmidler
NRS(F)	God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner
NRS(V)	Veiledning IAS 19 Employee Benefits
NRS(V)	Pensjonsforutsetninger
NRS(V)	Fond for urealiserte gevinster
NRS(V)	Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk
NRS(V)	Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak etter IAS 12

Regnskapsstandarder

NRS(V)	Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon
NRS(V)	Regnskapsføring av inntekt
NRS(V)	Innføring av levealdersjustering for offentlige/offentliglike tjenestepensjonsordninger
NRS(V)	Bidrag fra pensjonsinnretning til oppreservering
NRS(D)	Regnskapsføring i selskapsregnskapet av overdragelse mellom selskaper i samme konsern

Definisjoner:

NRS Norsk RegnskapsStandard NRS(F) Foreløpig Norsk RegnskapsStandard NRS(HU) Høringsutkast til regnskapsstandard NRS(D) Diskusjonsnotat NRS(V) Veiledning

Skattemessig periodisering

Hovedregelen for skattemessig periodisering er realisasjonsprinsippet. Det gjelder imidlertid en rekke spesielle regler for blant annet driftsmidler, varelager, fordringer mv.

Realisasjonsprinsippet for skatteformål skal gjelde uavhengig av de regnskapsreglene som velges (IFRS eller regnskapslovens alminnelige regler). Prinsippet innebærer at inntekter tidfestes når foretaket får ubetinget rettslig krav på dem, og at kostnader tidfestes når en ubetinget, rettslig betalingsforpliktelse er pådratt.

Det gis ikke fradrag for kostnader knyttet til «plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden».

Skatteloven har særlige periodiseringsbestemmelser som innebærer andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet. Dette vil blant annet kunne gjelde:

- avskrivning og gevinst/tap på driftsmidler
- varelager og varekontrakter
- utestående fordringer
- forsknings- og utviklingskostnader
- langsiktige tilvirkningskontrakter
- langsiktige poster i fremmed valuta
- gevinst og tap på finansielle instrumenter

I tillegg er det følgende unntak og presiseringer fra realisasjonsprinsippet:

- For regnskapspliktige vil regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets slutt legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, jf. § 14-4 (2).
- Regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskaper, private tjenstepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, jf. § 8-5 (4).
- Banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler, jf. § 14-5(4)g.
- Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.

Kapittel 4

4. Enkelte regnskapsposter – regnskapsmessig og skattemessig behandling

De regnskapsmessige vurderingsreglene

De regnskapsmessige vurderingsreglene finnes i regnskapsloven kapittel 5. Disse reglene kan være forskjellige fra de skattemessige vurderingsreglene. I den grad de regnskapsmessige og skattemessige reglene gjengitt i dette kapitlet er forskjellige, vil det oppstå midlertidige forskjeller som kan gi grunnlag for utsatt skatt/utsatt skattefordel. Se nærmere om dette i punktet om: Utsatt skatt/utsatt skattefordel.

På flere områder er det gitt egne vurderingsregler for små foretak. Disse reglene er ofte sammenfallende med de skattemessige vurderingsreglene.

NRS 8 om god regnskapsskikk for små foretak dekker svært mange regnskapsposter og er et godt oppslagsverk for små foretak. Standarden har, i tillegg til omtalen av unntakene for små foretak, også en kort omtale av regnskapslovens hovedregler. I NRS 8 er unntaksreglene som gjelder for små foretak, markert i uthevet skrift.

Kapittel 6 i regnskapsloven omhandler resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling.

Oppstillingsplanene for resultatregnskapet og balansen finnes i regnskapsloven §§ 6-1, 6-1a og 6-2. For konsernregnskapet gjelder bestemmelsene så langt de passer. Etter regnskapsloven § 6-5 skal resultat i konsernregnskapet spesifiseres på majoritet og minoritet. Tilsvarende skal minoritetsinteressene tas med som en del av konsernets egenkapital og spesifiseres i balansen, jf. regnskapsloven § 6-5.

Regnskapsloven § 6-3 krever ytterligere spesifisering av resultatregnskap og balanse hvis den regnskapspliktiges forhold tilsier det. Poster skal slås sammen hvis dette fører til et mer oversiktlig årsregnskap (unntatt poster under egenkapital).

Etter NRS 5 om spesifisering av særskilte poster mv. skal vesentlige poster som er uvanlige og/eller uregelmessige skilles ut og vises på egen linje i tilknytning til den posten i oppstillingsplanen de tilhører. Det er ikke adgang til å vise slike poster som ekstraordinære.

Regnskapsloven § 6-6 sier at det skal vises korrekte sammenligningstall for hver post i resultatregnskapet og balansen. Tallene for fjoråret må om nødvendig omarbeides om ikke annet følger av god regnskapsskikk. Det er gjort unntak fra kravet om omarbeidelse av fjorårstallene for små foretak. Det skal fremgå av notene om regnskapstallene er omarbeidet eller ikke jf. regnskapsloven § 7-35. Dersom regnskapstallene er omarbeidet, skal omarbeidingen forklares.

Kravene til noteopplysninger som er gitt i regnskapsloven kapittel 7, består av to deler:

- Noteopplysninger som ikke er obligatoriske for små foretak, jf. regnskapsloven §§ 7-2 t.o.m. 7-34.
- Noteopplysninger for små foretak, jf. regnskapsloven §§ 7-35 t.o.m. 7-46.

I tillegg skal det gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets resultat og stilling og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, jf. regnskapsloven § 7-1. Dette gjelder blant annet hendelser etter 31.12. Små foretak som ikke utarbeider konsernregnskap, kan unnlate å gi slike tilleggsopplysninger om forhold knyttet til konsernets stilling og resultat.

Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å vurdere den regnskapspliktiges eller, i tilfelle, konsernets stilling og resultat. Det skal imidlertid alltid gis et minimum av obligatoriske opplysninger, jf. regnskapsloven §§ 7-25, 7-26 og 7-30 til 7-32. For små foretak fremgår minimumskravene av regnskapsloven §§ 7-42 til 7-46.

Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Resultatregnskapet:

4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler

Balansen:

A. Anleggsmidler

I. Immaterielle eiendeler

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter

3. Utsatt skattefordel

4. Goodwill

II. Varige driftsmidler

1. Tomter, bygninger og annen fast eiendom
2. Maskiner og anlegg
3. Skip, rigger, fly og lignende
4. Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-1, 5-3, 5-4, 5-6 og 5-7

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-12, 7-13, 7-14 og 7-39

Skatteregler: Skatteloven §§ 6-10, 9-3 til 9-8, 14-4 sjette ledd, 14-30 flg.

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 4 Offentlige tilskudd

NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

NRS 14 Leieavtaler

NRS(F) Resultatskatt

NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap (goodwill)

NRS 19 Immaterielle eiendeler

NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler

NRS(V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk

NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Anskaffelse og klassifisering

Regnskap

Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie og bruk. Med varig menes at eiendelen er anskaffet for bruk i virksomheten og ikke i den hensikt å oppnå en gevinst ved å selge den. Andre eiendeler er omløpsmidler. Det er foretakets hensikt med den enkelte eiendelen som er avgjørende for om den skal klassifiseres som anleggsmiddel eller som omløpsmiddel. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter, for eksempel frakt og offentlige avgifter som toll og dokumentavgift.

For hver post under varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om anskaffelseskost med spesifikasjon av balanseførte finansieringsutgifter knyttet til egentilvirkende anleggsmidler, tilgang og avgang i året, og avskrivninger, nedskrivninger og reversering av nedskrivninger (både årets og samlede). Det skal også opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan. For hver post under varige driftsmidler skal det opplyses om balanseførte leieavtaler, og det skal opplyses om årets tilgang av egentilvirkede varige driftsmidler.

Det skal opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning på varige driftsmidler. Det følger av NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler at dette gjelder alle anleggsmidler, herunder immaterielle eiendeler. For ytterligere notekrav knyttet til nedskrivning og reversering av nedskrivning henvises det til NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler punkt. 10.

Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans. For at foretaket skal kunne balanseføre immaterielle eiendeler, må de være identifiserbare og kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.

I regnskapsloven § 5-7 defineres goodwill som differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Goodwill skal spesifiseres på hvert enkelt virksomhetskjøp, og avskrivningsplaner utover fem år skal begrunnes. Dersom den økonomiske levetiden for balanseført goodwill ikke kan anslås pålitelig, skal den avskrives over maksimalt ti år.

Varige driftsmidler er fysiske eiendeler anskaffet for varig eie og bruk i et foretak. Varige driftsmidler er således ikke anskaffet med videresalg som formål. Med «varig» menes et tidsrom på mer enn ett år. Hvis eiendelen inngår i varekretsløpet, kan eiendelen ikke defineres som anleggsmiddel selv om eiendelen varer lenger enn ett år. Eiendelen skal da klassifiseres som omløpsmiddel.

Små foretak kan kostnadsføre varige driftsmidler som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid mindre enn tre år.

Skatt

Skattemessig skal et driftsmiddel aktiveres og avskrives på saldo når det er både varig og betydelig. Et driftsmiddel regnes som varig når det har en brukstid på mer enn tre år. Som betydelig regnes et driftsmiddel når anskaffelseskost er kr 15 000 eller høyere.

Avskrivbare driftsmidler henføres til ulike saldogrupper jf. skatteloven § 14-41 og § 14-43, og avskrives med inntil den satsen som lovbestemmelsen angir for den enkelte gruppe.

Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragføres i anskaffelsesåret eller avskrives, jf. § 14-40 (2).

Egentilvirkede anleggsmidler

Regnskap

Ved egen tilvirkning av anleggsmidler, for eksempel oppføring av bygg til eget bruk, aktiveres de påløpte kostnadene direkte i balansen.

Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader. Dette omfatter blant annet lønn til egne ansatte som er direkte knyttet til byggingen, installasjonsutgifter, honorarer for profesjonelle tjenester som eksempelvis arkitekt- og ingeniørbistand og utgifter til testproduksjon mv. Finansieringsutgifter på kapital som kan

knyttet til tilvirkning av et anleggsmiddel, kan likevel kostnadsføres når de påløper. Små foretak kan velge å benytte kun variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost. Alle faste tilvirkningskostnader resultatføres da løpende.

Skatt

Kostnader til egen tilvirkning av driftsmidler skal aktiveres skattemessig. Dette gjelder også andel av indirekte kostnader og kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler, jf. skatteloven § 6-25.

I brev av 30. mai 2005 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet fremgår følgende:

«Oppsummeringsvis kan det konstateres at området for aktiveringsplikt av FoU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i praksis vil være vid. Aktiveringsplikten er betinget av en adgang til eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse av FoU-resultatet i minst tre år. Aktiveringsplikten er dessuten begrenset til de kostnader som inntreer etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er blitt så vellykket at en slik egen utnyttelse er sannsynlig. Når først aktiveringsplikt foreligger, vil rask avskrivning/utgiftsføring være det normale på grunn av begrenset økonomisk levetid for FoU-resultatet.»

Avskrivning

Det finnes ingen egen regnskapsstandard for varige driftsmidler. I NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* er det imidlertid tatt inn en utførlig veiledning knyttet til avskrivning av varige driftsmidler, samt til skille mellom vedlikehold og påkostning. Denne veiledningen kan i mange tilfeller også anvendes av øvrige foretak. Det er en forutsetning at det ikke positivt er gitt unntaksregler for små foretak. Teksten nedenfor og under avsnittet *Vedlikehold eller påkostning* er hentet fra NRS 8.

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

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

Mange vesentlige driftsmidler (for eksempel bygninger, skip og fly) består av enkeltdeler (komponenter) med ulik levetid. Ifølge NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* er dekomponering av et driftsmiddel for avskrivningsformål i mange tilfeller også nødvendig etter regnskapsloven, for eksempel for et driftsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid. Ved vurderingen av om dekomponering skal foretas, bør en ta i betraktning at slik utskilling av større enkeltdeler med betydelig forskjellig levetid i egne avskrivningsgrupper normalt gir et riktigere regnskap. Kost/nytte-betraktning tilsier at terskelen for å dekomponere ligger

høyere for små foretak enn for øvrige foretak. Som følge av at skatteloven krever at kostprisen for bygning må fordeles mellom kostprisen for faste tekniske installasjoner og kostprisen for bygningen for øvrig, vil ikke regnskapsmessig dekomponering av bygninger og faste tekniske installasjoner medføre ekstra ressursbruk. Slike bygninger må derfor normalt dekomponeres også regnskapsmessig i de samme to gruppene. Dekomponering fører til at skillet mellom vedlikehold og påkostning blir enklere.

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

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

Avskrivning kan ikke unnlates selv om driftsmidlet er tilstrekkelig avskrevet i forhold til virkelig verdi. Tomter avskrives ikke.

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

Skatt

Skattemessig skal varige driftsmidler (iht. skattelovens definisjon) tilordnes definerte saldogrupper som maksimalt kan avskrives med øverste tillatte avskrivningssats for hver enkelt gruppe.

Skatteloven § 14–43. Avskrivningssatser

(1) Saldo for driftsmidler m.v. som nevnt i § 14-41 første ledd kan avskrives med inntil følgende sats:

- kontormaskiner og lignende – 30 prosent
- ervervet forretningsverdi – 20 prosent
- vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede – 24 prosent
- personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar, mv. – 20 prosent.

- skip, fartøyer, rigger m.v. – 14 prosent
- fly, helikopter – 12 prosent
- anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet – 5 prosent
- bygg og anlegg, hoteller, losjehus, bevertningssteder mv. – 4 prosent
- forretningsbygg – 2 prosent
- fast teknisk installasjon i bygninger – 10 prosent.

(2) Forhøyet avskrivningssats gjelder for bygg med en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Saldo for slikt bygg kan avskrives med inntil 10 prosent. Det samme gjelder for anlegg med en brukstid på ikke over 20 år fra det er nytt.

(3) Forhøyet avskrivningssats gjelder for saldo for husdyrbygg i jord- og skogbruk. Saldo for slikt bygg kan avskrives med inntil 6 prosent. Når de enkelte delene av et bygg kan henføres til forskjellige avskrivningsgrupper eller avskrivningssatser, eller ikke er avskrivbare, kan bygget avskrives med forhøyet sats for husdyrbygg dersom 50 prosent eller mer av bygningens areal benyttes til dette formål. Departementet kan gi forskrift om avgrensning av husdyrbygg i jord- og skogbruk. Forhøyet avskrivningssats gjelder også for frukt- og bærfelt. Fruktfelt kan avskrives med 10 prosent. Bærfelt kan avskrives med 20 prosent.

(4) Forhøyet avskrivningssats gjelder for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift og som er ervervet fra og med 20. desember 2016, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Dette gjelder likevel ikke varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor. Saldo for slike kjøretøy kan avskrives med inntil 30 prosent. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(5) Driftsmiddel som nevnt i saldogruppe d, som er ervervet fra og med det tidspunktet Kongen bestemmer og ut inntektsåret 2020, kan i tillegg til avskrivning etter første ledd, avskrives med inntil 10 prosent av kostpris i inntektsåret 2020. Tilsvarende gjelder påkostning på driftsmiddel i saldogruppe d, jf. § 14-40 tredje ledd. Avskrivning etter første punktum gjelder ikke ved erverv av driftsmidler fra nærstående part. Som nærstående part anses part definert som nærstående etter skatteloven § 6-41 femte ledd. Departementet kan i forskrift gi regler om utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler, herunder regler om utfylling, gjennomføring og ikraftsetting, om hvilke skip som kan føres på ny midlertidig skattemessig saldo for skip i nærskipfart med virkning for inntektsåret 2020. Ny midlertidig skattemessig saldo for skip i nærskipfart kan ikke gjelde for skip ervervet fra nærstående part. Som nærstående part anses part definert som nærstående etter skatteloven § 6-41 femte ledd.

Driftsmidler som inngår i gruppe a, b, c og d, avskrives samlet innen hver gruppe.
Driftsmidler som inngår i gruppe e, f, g, h, i og j, føres på egen saldo for hvert driftsmiddel.

Hvis restsaldo er kr 15 000 eller lavere, kan den føres til fradrag.

Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn goodwill gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmidlet en tidsbegrenset rettighet, kan avskrivning kreves med like store beløp over driftsmidlets levetid. Høyere avskrivningsfradrag kan bare gis hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere.

Nedskrivning

Regnskap

De generelle reglene for nedskrivning gjelder både for immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Etter NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler* skal nedskrivningsbehovet vurderes ved ethvert verdifall som oppdages. Det er imidlertid bare forventet at foretaket skal oppdage verdifallet dersom det kan knyttes til utslag på noen av indikatorene som er beskrevet i standarden. Indikatorene skal vurderes ved hver regnskapsavleggelse, og baseres på *ekstern informasjon* som fall i markedsverdi, negativ endring i rammebetingelser, økt markedsrente, eller *intern informasjon* som observert ukurans eller fysisk skade, endringer i perioden som har negative konsekvenser for bruk eller forventet bruk av anleggsmidlet eller intern rapportering som tilsier at avkastningen fra anleggsmidlet blir dårligere enn forventet.

Indikatorene som fremkommer av standarden, representerer kun et minimum av hva som skal vurderes, og utgjør således ikke en uttømmende liste.

En nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er til stede. De samme indikatorene som brukes for å vurdere nedskrivningsbehov, brukes også ved denne vurderingen. Det er ikke tillatt å reversere nedskrivning av goodwill.

Fremgangsmåten for nedskrivning kan beskrives slik:

Med gjenvinnbart beløp menes det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi. Netto salgsverdi er det beløp som den vurderte enheten kan selges for i en transaksjon mellom uavhengige parter, fratrukket eventuelle kostnader ved salget. Bruksverdi beregnes ut fra nåverdien av estimerte fremtidige kontantstrømmer.

Skatt

Regnskapsmessig nedskrivning påvirker ikke skattemessig inntekt.

Vedlikehold eller påkostning

Regnskap

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

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

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

Eventuell dekomponering av et driftsmiddel påvirker skillet mellom vedlikehold og påkostning for det aktuelle driftsmidlet. Når varige driftsmidler er dekomponert i avskrivningsgrupper for avskrivningsformål, der komponentene i gruppen har omtrent like lang levetid, skal den nye komponenten balanseføres i den aktuelle avskrivningsgruppen med sin kostpris. Samtidig skal eventuell gjenværende balanseført verdi på den utskiftede komponenten kostnadsføres. Dersom en ikke kan identifisere den historiske kostprisen for den utskiftede komponenten, kan kostprisen på den nye komponenten i så fall brukes som estimat på kostprisen på den utskiftede komponenten. Kostprisen kan nedjusteres med prisendringer (inflasjon) i perioden. Beregnet kostpris redusert for beregnede akkumulerte

avskrivninger (basert på avskrivningssatsen for den aktuelle gruppen) kostnadsføres. Det kan også gjøres korreksjon for eventuell standardøkning på den nye komponenten i forhold til den gamle. Utgifter til «daglig vedlikehold» skal kostnadsføres.

En inndeling av et driftsmiddel i to komponentgrupper (for eksempel slik at tekniske installasjoner skilles ut fra bygningen for øvrig), fører ikke nødvendigvis til at komponentene samles i grupper med omtrent lik levetid. For eksempel kan enkelte tekniske installasjoner forventes å vare i 15 år, mens andre tekniske installasjoner forventes å vare i 40 år. Skillet mellom vedlikehold og påkostning må da gjennomføres på samme måte som når driftsmidlet ikke er dekomponert (se ovenfor).

Hvis et driftsmiddel ikke er dekomponert, og det gjennomføres betydelige utskiftninger, kan driftsmidlet dekomponeres med tilbakevirkende kraft. En slik dekomponering er en endring av avskrivningsplan, som vanligvis vil føre til at driftsmidlets balanseførte verdi før utskiftingen endres. Regnskapsføringen av en slik estimatendring må følge reglene for endring av avskrivningsplan.

Skatt

Vedlikeholdsutgifter fradragsføres det året utgiften er pådratt, dvs. når vedlikeholdsarbeidet er utført. Dette gjelder selv om det er foretatt en regnskapsmessig avsetning/kostnadsføring for å møte fremtidige vedlikeholdsarbeider. Påkostning på et driftsmiddel skal tilføres driftsmidlets inngangsverdi/saldo, selv om påkostningen er under kr 15 000 eller har en varighet på under tre år.

Realisasjon

Regnskap

Ved avhendelse av driftsmidler regnskapsføres gevinst eller tap i resultatregnskapet. Salgssummen skal ikke føres som salgsinntekt i resultatregnskapet med mindre virksomheten har som sin ordinære virksomhet å selge denne typen eiendeler. Gevinsten fremkommer som et nettobeløp og føres som andre driftsinntekter.

Når en eiendel går tapt, foretar en først en fraregning av den tapte eiendelen med tilhørende kostnadsføring over resultatet. Deretter inntektsføres forsikringsutbetalingen når retten til denne er opptjent. Inntekten klassifiseres som Annen driftsinntekt og skal spesifiseres i note. Til slutt regnskapsføres anskaffelsen av erstatningseiendelen som en vanlig anskaffelse av varig driftsmiddel. Dersom forsikringsoppkjøret regnskapsføres i samme periode som nedskrivningen, er det tillatt etter god regnskapsskikk å se disse to elementene i sammenheng, slik at man foretar en nettopresentasjon av gevinst eller tap i resultatregnskapet. IFRS-løsningen med bruttopresentasjon av forsikringsoppkjøret og nedskrivningen i resultatregnskapet er også tillatt. Se også NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* og NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor GRS*.

Skatt

Avhendelse (realisasjon) av driftsmidler i saldogruppe a, c, d, samt j

I utgangspunktet går salgssummen til fradrag på saldo. Skattyter kan alternativt ta hele eller deler av vederlaget til inntekt. I den grad dette er gjort, skal salgssummen ikke samtidig skrives ned på saldoen.

Hvis salgssummen nedskrives på saldo og saldoen blir negativ, skal en andel minst tilsvarende gruppens avskrivningssats inntektsføres årlig, jf. skatteloven § 14-46.

Realisasjon av driftsmidler på egen saldo, saldogruppe e, f, g, h og i – bruk av gevinst- og tapskonto

For driftsmidler som inngår på egen saldo (gruppe e, f, g, h og i), skal det foretas et eget gevinst- eller tapsoppgjør, jf. § 14–45. Gevinsten eller tapet føres på en særskilt gevinst- og tapskonto for hver næring, og for hver kommune skattyter er skattepliktig til, når det skal tilordnes gevinst eller tap undergitt reglene om stedbundet beskatning.

Er saldoen på gevinst og tapskonto positiv (gevinst), skal inntektsføring skje med minst 20 % årlig av gjenstående saldo. Er saldoen negativ (tap), skal utgiftsføring skje på samme måte og med maksimalt samme sats, jf. skatteloven § 14-45 (4). Hvis gjenstående saldo er lavere enn kr 15 000, utgifts- eller inntektsføres restbeløpet. Inntektsføres hele vederlaget, kommer resterende saldo for driftsmidlet til fradrag på gevinst- og tapskontoen.

Realisasjon av forretningsverdi (goodwill) – saldogruppe b

Ved realisasjon av egenutviklet eller ervervet forretningsverdi kan salgsbeløpet inntektsføres direkte. Alternativt kan det føres til fradrag på saldo for ervervet forretningsverdi, saldogruppe b. Er saldoen fortsatt positiv etter nedskrivningen, kan det fortsatt avskrives på denne. Blir saldoen negativ (gevinst), skal den føres over på gevinst- og tapskontoen, jf. skatteloven § 14-44 (3) annet punktum.

Realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler

Etter skatteloven § 14-53 er skattyter også for ikke-avskrivbare driftsmidler i virksomhet gitt adgang til å velge inntektsføring av hele eller deler av eventuell gevinst i salgsåret. I den grad gevinsten ikke er tatt til inntekt i realisasjonsåret, overføres den til gevinst- og tapskontoen. Tap ved realisasjon kommer til fradrag på gevinst- og tapskontoen.

Betinget skattefritak

I skatteloven § 14-70 er det gitt regler om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, dvs. når objektet:

- er gått tapt ved brann eller annen ulykke
- er ekspropriert eller solgt til noen som kunne krevd det ekspropriert. Likestilt med ekspropriasjon er odelsløsning og makeskifte i tilfeller hvor erververen kunne krevd eiendommen avstått ved ekspropriasjon.

Gevinsten kan kreves fritatt for inntektsskatt så langt skattyter bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art. Gevinsten må i så fall nedskrives på kostprisen ved gjenoppførelsen. Nytt formuesobjekt må være ervervet, eller bindende avtale om erverv må være inngått innen utgangen av det tredje året etter realisasjonsåret. Gevinsten må nedskrives på det nye objektet uten fradrag ved skattefastsettingen. Oppfylles ikke vilkårene, skal skattefastsettingen for realisasjonsåret endres.

Fritaket gjelder ikke for avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a til d. Fritaket gjelder heller ikke for varer eller andre omløpsmidler.

Det er særregler for buskap på gårdsbruk, rein i reindriftsnæring, pelsdyr i pelsdyrnæring og fisk i oppdrettsanlegg, se skatteloven § 14-70 (6).

For driftsmidler i saldogruppe e til i gjelder reglene om betinget skattefritak i § 14-70 så langt de passer, jf. skatteloven § 14-44 (4). Oppfylles ikke vilkårene for gjenanskaffelse, overføres gevinsten til gevinst- og tapskonto for inntektsføring fra og med det inntektsåret fristen løper ut.

Skatteplikt ved realisasjon av fast eiendom

Gevinst ved realisasjon av fast eiendom er skattepliktig. Det gjelder særregler om skattefritak ved realisasjon av egen bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk, jf. skatteloven § 9-3 og § 9-13. Se også § 9-7 (5) om unntak fra overtakelse av inngangsverdi der arvelater eller giver kunne ha solgt uten gevinstbeskatning. Tap er bare fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Gevinst ved realisasjon av tomt er alltid skattepliktig, tap er fradragsberettiget. For tomt brukt i næring kan gevinst overføres til gevinst- og tapskonto. Tap skal føres til gevinst/tapskonto.

Det er ingen generell regel om kostprisregulering ved avhendelse av fast eiendom. Med hjemmel i overgangsregel i skatteloven § 9-8 og Finansdepartementets skattelovforskrift § 9-8 er det imidlertid gitt regler om kostprisregulering for de eiendommer som pr. 31. desember 1991 falt inn under området for omregning av kostpris, og som realiseres i 1992 eller senere. Reglene om kostprisregulering gjelder for:

- tomt og annen fast eiendom uten avskrivbare bygninger eller anlegg utenom næringsvirksomhet og rettigheter over slik eiendom
- avskrivbar bygning hvorav en del har vært brukt av selgeren som egen bolig, for så vidt gjelder den delen av kostprisen som faller på boligen
- ikke-avskrivbar arbeider- og funksjonærbolig
- leiegårder vesentlig bestemt til beboelse, og alminnelig gårdsbruk og skogbruk, for så vidt gjelder den del av kostprisen som ikke faller på avskrivbare bygninger eller anlegg.

Leasing

Regnskap

NRS 14 *Leieavtaler* skiller mellom finansiell og operasjonell leasing. En leasingavtale som overfører det vesentligste av risiko og kontroll ved å eie et driftsmiddel til brukeren, er en finansieringsavtale som skal behandles som finansiell leasing regnskapsmessig. Ved finansiell leasing regnskapsføres driftsmidlet som en eiendel for leaser (leietaker) og oppføres i balansen til den verdien som ligger til grunn for terminbeløpene. Driftsmidlet avskrives på ordinær måte i leietakers regnskap. Gjeldsforpliktelsen til leasingselskapet vises som gjeld.

Avtalens rentekostnader regnskapsføres som finanskostnader. Andre former for leasing er å anse som operasjonell leasing eller leie. I disse tilfellene skal leietaker kostnadsføre leien over leieperioden.

Når leieavtaler ikke balanseføres, vises kostnadsført leiebeløp som «Annen driftskostnad». I note til regnskapet, med tilsvarende spesifisering som i oppstillingsplanen i balansen, skal det opplyses om årlig leie samt leieavtalens varighet.

Små foretak kan unnlate å balanseføre leieavtaler. Innbetalingene til leasingselskapet regnskapsføres da som kostnad i regnskapet. Forskudd skal balanseføres og fordeles over leieperioden.

Skatt

Skattemessig anses begge former for leasing i utgangspunktet som leieavtaler, men det må foretas en konkret vurdering av om realiteten bak en leasingavtale er kjøp på avbetaling, se Skatte-ABC under emnet «Leasing».

Offentlige tilskudd

Regnskap

Offentlige tilskudd er økonomiske overføringer fra det offentlige til et foretak mot at foretaket oppfyller visse betingelser. Tilskudd kan omfatte kontanter, eiendeler, ettergivelse av gjeld, subsidierte lån, subsidierte priser, reduserte avgifter o.l. Offentlige tilskudd gis enten som driftstilskudd eller investeringstilskudd.

Investeringstilskudd skal som hovedregel bruttoføres. Eiendelen bokføres til brutto anskaffelseskost, uavhengig av investeringstilskuddet, og avskrives over den økonomiske levetiden. Tilskuddet behandles som utsatt inntekt og resultatføres som en korreksjonspost til avskrivningene i takt med avskrivingsperioden. Ved nettoføring går tilskuddet til fratregg i eiendelens anskaffelseskost, som føres opp med nettobeløp i balansen. Tilskudd kommer indirekte til fratregg i avskrivningene gjennom redusert anskaffelseskost på eiendelen. I den utstrekning tilskuddet er ment som et tilskudd til selve investeringen og en verdireduksjon er nødvendig for å bringe overensstemmelse mellom virkelig verdi og de fremtidige kontantstrømmene, legges nettoføring til grunn.

Driftstilskudd føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til. Tilskudd vedrørende bestemte driftskostnader bør behandles som kostnadsrefusjoner. Mottatt tilskudd som først blir benyttet i senere perioder, tas ikke til inntekt, men føres opp i balansen som utsatt inntekt. Resultatføring av hele tilskuddet ved utbetaling vil normalt være i strid med god regnskapsskikk.

I henhold til NRS 4 om offentlige tilskudd skal det gis opplysninger om:

- hvilke typer tilskudd foretaket har og varighet
- betingede forpliktelser tilknyttet tilskuddet, herunder tilbakebetalingsforpliktelser dersom visse forutsetninger ikke oppfylles
- regnskapsføring av tilskuddet, herunder brutto- eller nettoføring
- tilskuddsbeløpets størrelse
- tilskudd som ikke direkte fremgår av regnskapet

Skatt

Offentlige tilskudd er som hovedregel skattepliktige. Periodisering skjer normalt når mottakeren får en ubetinget rett til tilskuddet. Utbetales skattepliktig tilskudd i år før kostnaden er påløpt, kan inntektsføring av tilskuddet utsettes til det senere år som kostnaden påløper. Dette kan være aktuelt ved utbetaling av etableringstilskudd og lignende tilskudd til nyetablering.

For tilskudd fra Staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, til erverv av driftsmiddel, skal beskatningen gjennomføres ved at kostprisen på driftsmidlet reduseres, jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a, annet punktum. Også investeringstilskudd som gjelder ikke-avskrivbare driftsmidler, kan nedskrives på inngangsverdi, og kommer dermed ikke til beskatning i utbetalingsåret, se BFU 59/07.

Enkelte offentlige tilskudd er fritatt for beskatning. Dette gjelder blant annet (§ 5-31):

- tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 bokstav a i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.
- bidrag fra næringsorganisasjon hvor den næringsdrivende er medlem.
- skattefradrag etter § 16-40 og utbetalt støtte for ulønnet arbeidsinnsats i prosjekt godkjent etter § 16-40. (SkatteFUNN)

Skatte-ABC 2023 stikkord «Tilskudd – offentlige tilskudd. Mange tilskudd og ordninger administreres av Innovasjon Norge (innovasjonnorge.no).

Utvikling

Regnskap

Utgifter til egen utvikling kan balanseføres dersom følgende er oppfylt:

- de nedlagte utgiftene kan forventes å resultere i en identifiserbar eiendel
- kontrolleres av foretaket ved at det kan sikre de økonomiske fordelene og kan hindre andres adgang til disse
- det er tilstrekkelig sannsynliggjort at økonomisk fordel vil oppnås i fremtiden
- utgiftene kan måles på en pålitelig måte

Balanseført utvikling skal avskrives etter en fornuftig plan. Avskrivningsmetode skal i rimelig grad gjenspeile forventet profil på fremtidige økonomiske fordeler. Teknologisk og markedsmessig utvikling medfører usikkerhet med hensyn til fremtidige økonomiske fordeler. Usikkerheten øker vesentlig med lengre tidshorisont, noe som gjenspeiler seg i foretakenes økonomiske kalkyler gjennom risikojustering av kontantstrømmer som faller langt frem i tid eller risikojustering av diskonteringsrenten. Det må tas hensyn til denne usikkerheten ved valg av avskrivningstid og avskrivningsmetode. I praksis vil lineære avskrivninger som regel gi en tilfredsstillende tilnærming. Dersom den økonomiske levetiden for balanseført utvikling ikke kan anslås pålitelig, skal den avskrives over maksimalt ti år.

Selv om utgifter til egen utvikling oppfyller kravene til balanseføring, tillater regnskapsloven § 5-6 en løpende kostnadsføring. Kostnadsførte utgifter kan ikke reverseres og balanseføres i senere regnskapsperioder. Kjøpt utvikling og kjøpte rettigheter som kan identifiseres og som vil føre til fremtidige økonomiske fordeler for foretaket, skal balanseføres.

For utvikling skal det opplyses om art og utgifter medgått i regnskapsåret både for balanseførte og kostnadsførte prosjekter. I tillegg skal det opplyses om forventet, samlet inntjening dekker medgåtte, samlede utgifter for balanseført utvikling. Det bør også opplyses om benyttede avskrivningssatser. I årsberetningen skal det også gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktivitetene.

SkatteFUNN-ordningen

Skattefradraget for utgifter er i realiteten et offentlig tilskudd og den regnskapsmessige behandlingen skal følge NRS 4 *Offentlige tilskudd*. Regnskapsføringen av skattefradraget vil være avhengig av om utgiftene til FoU balanseføres eller kostnadsføres i henhold til NRS(19) *Immaterielle eiendeler*.

Skatt

Etter skatteloven § 6-25 skal utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, behandles som en del av kostprisen

for driftsmidlet. Andre utgifter til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter realisasjonsprinsippet.

Finansdepartementet har i en uttalelse presisert at aktivering av kostnadene først skal skje fra det tidspunktet det er *sannsynlig* at driftsmidlet blir en realitet. Sannsynlighetsvurderingen må foretas på et *kvalifisert* grunnlag. Bare utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Det betyr at den foretatte utgiftsføringen av tidligere kostnader ikke skal reverseres. Dette innebærer en vesentlig begrensning av aktiveringsplikten. Heller ikke driftsmidlets mulige merverdi (markedsverdi utover kostpris) inngår i en eventuell aktiveringsplikt.

Næringsdrivende får et særskilt skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU), jf. skatteloven § 16-40 og Finansdepartementets skatteforskrift § 16-40. En forutsetning for at virksomheten skal få skattefradrag for FoU-kostnadene, er at prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd og at kostnadene er attestert av revisor.

For at lønnskostnader skal inngå i beregningsgrunnlaget, må det dreie seg om en reell lønnsforpliktelse hvor utbetaling ikke er avhengig av fremtidige resultater. Regnskapsført lønn som ikke er utbetalt og som ikke er tatt med i a-meldingen for januar i året etter inntektsåret, kan ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Fradraget for egne ansatte og indirekte kostnader beregnes basert på den ansattes avtalte og reelle årslønn. For å dekke indirekte kostnader multipliseres årslønnen med 1,2 promille. Timesatsen som da fremkommer (maksimalt kr 700), multipliseres med antall timer på prosjektet som maksimalt kan være 1850 pr. år. Eksempel: årslønn kr 700 000 x 1,2 ‰ = kr 840. Maksimal timesats er kr 700. Beregningsgrunnlaget for denne ansatte blir da kr 700 x 1850 = kr 1 295 000.

For innkjøpte FoU-tjenester fra nærstående skal timesatsen beregnes på samme måte. Ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående for over 100 000 kr eks. mva., skal kostnaden dokumenteres ved at fakturaen vedlegges underleverandørens prosjektrengskap og grunnlagsdokumentasjon

Skattefradraget gis med 19 % av de godkjente FoU-kostnadene. Dersom virksomheten ikke er i skatteposisjon, blir beløpet utbetalt ved skatteoppgjøret.

Grunnlaget for skattefradraget beregnes ut i fra årlige kostnader. For egenutførte FoU-prosjekter begrenses kostnadene til kr 25 mill. for det enkelte inntektsåret.

Skatte-FUNN og «Kriserammede foretak»

Den såkalte gruppeunntaksforordningen (EØS) gjør at selskaper som har tapt mer enn halvparten av aksjekapitalen og innbetalt overkurs, ikke kan motta SkatteFUNN-midler.

Finansdepartementet legger til grunn at tidspunktet for vurderingen av om foretaket er «i vanskeligheter» innenfor SkatteFUNN-ordningen, er tidspunktet når Norges forskningsråd godkjenner SkatteFUNN-søknaden.

Normalt vil balansen i sist avlagte regnskap, eller sist avlagte næringsoppgave for bedrifter uten regnskapsplikt, være grunnlaget for vurderingen.

Overkurs skal likevel regnes som «tegnet kapital» og vurderingen av om foretaket regnes for å være i økonomiske vansker skal skje på både konsern- og selskapsnivå.

Etter avklaringer med EFTAs overvåkingsorgan (ESA) skal det legges til grunn en ny forståelse av reglene om statsstøtte til foretak i vanskeligheter. Vurderingen av om mer enn halvparten av selskapskapitalen er tapt, kan bygge på virkelig verdi av eiendelene, selv om verdiene i det avlagte regnskapet er lavere.

Støttemottaker gis mulighet til å dokumentere at virkelig verdi av eiendelene er høyere, dvs. at det foreligger merverdier utover verdiene som fremgår av balansen i regnskapet hvis man legger en annen anerkjent regnskapsstandard til grunn.

Vurderingen av eiendelenes verdi kan alternativt også bygge på skattemessige formuesverdier. I slike tilfeller trenger ikke støttemottaker legge frem ytterligere dokumentasjon. Dette alternativet kan typisk være særlig aktuelt for næringseiendommer.

Mellombalanse

Selskapet kan i stedet for sist avlagte årsregnskap basere søknaden på en mellombalanse med balansedato før Forskningsrådets godkjenning. En mellombalanse med balansedato før Forskningsrådets godkjenning, som viser at tapet er dekket mot overkursen, vil innebære at den tegnede kapitalen er i behold. Det stilles ikke krav om at mellombalansen må godkjennes av revisor. Mellombalansen kan ha en balansedato bakover i tid.

Aksjer

Resultatregnskapet:	Balansen:
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap	A. Anleggsmidler
12. Inntekt på andre investeringer	<i>III. Finansielle anleggsmidler</i>
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	1. Investeringer i datterselskap
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler	2. Investeringer i annet foretak i samme konsern
	4. Investeringer i tilknyttet selskap
	6. Investeringer i aksjer og andeler
	B. Omløpsmidler
	<i>III. Investeringer</i>
	1. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
	2. Markedsbaserte aksjer
	C. Egenkapital

Resultatregnskapet:**Balansen:**

II. Opptjent egenkapital

2. Fond

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-1, 5-2, 5-3, 5-4, 5-5, 5-8, 5-17 og 5-18

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-5, 7-15, 7-16, 7-17, 7-18, 7-36, 7-37 og 7-37a

Skatteregler:

Formuesverdsettelse: Skatteloven §§ 4-12 og 4-13

Gevinstbeskatning: Skatteloven §§ 10-30 til 10-37 med forskrifter, § 2-38

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og utvikling av prinsippendring og estimatendring

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltagelse i felles kontrollert virksomhet

NRS 17 Virksomhetskjøp og konsernregnskap

NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser

Generelt**Regnskap**

Kort oppsummert vil kortsiktige aksjeinvesteringer og finansielle plasseringer være å anse som omløpsmidler under «investeringer». Investeringer av mer strategisk betydning, eller langsiktige investeringer, anses som anleggsmidler under «finansielle anleggsmidler».

Investering i andre foretak, både i form av aksjer og andeler, kan regnskapsmessig behandles etter flere metoder. Metode er avhengig av typen investering og om det gjelder regnskapsføring i selskapsregnskap eller konsernregnskap.

Aktuelle metoder for investering i aksjer og andeler:

Type investering	Innflytelse/eierandel ¹	Selskapsregnskapet	Konsernregnskapet
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler		VV ² /km	VV ² /km

Type investering	Innflytelse/eierandel ¹	Selskapsregnskapet	Konsernregnskapet
Enkeltinvestering	0–20 %	KM	KM
Felleskontrollert virksomhet		EKM/KM/BR	EKM/BR
Tilknyttet selskap	Betydelig innflytelse (20–50 %)	EKM/KM	EKM
Datterselskap	Bestemmende innflytelse (over 50 %)	EKM/KM	KON

1. Innflytelse er det avgjørende, ikke eierandel

2. Små foretak kan velge KM

KM = Kostmetoden EKM = Egenkapitalmetoden KON = Full konsolidering BR = Bruttometoden VV = Markedsverdi

I det følgende omtales primært regnskapsmessig behandling av investeringer i selskapsregnskapet, i hovedsak etter markedsverdi og egenkapitalmetoden. Bruttometoden skisseres i grove trekk.

Ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost, med unntak for små foretak. Omløpsaksjer og anleggsaksjer kan ikke vurderes under ett. For aksjer i utenlandsk valuta inngår valutasingninger i vurderingen av virkelig verdi.

Markedsbaserte aksjer som er omløpsmiddel

Finansielle instrumenter skal etter regnskapsloven § 5-8 vurderes til virkelig verdi dersom de:

- er klassifisert som omløpsmiddel
- inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg
- omsettes på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet
- har god eierspredning og likviditet

Med regulert marked menes foretak med tillatelse som børs eller autorisert markeds plass. Virksomhet som autorisert børs eller markeds plass kan bare drives av foretak som har tillatelse til dette fra Finansdepartementet.

Det er foretakets intensjon på anskaffelsestidspunktet som er avgjørende for om det finansielle instrumentet skal klassifiseres som tilhørende en handelsportefølje. Investeringen må ha som generelt motiv å realisere gevinster på kortsiktige kurssvingninger, noe som innebærer aktivt kjøp og salg. Intensjonen om at instrumentet er

anskaffet med henblikk på videresalg, vil gradvis miste troverdighet jo lenger instrumentet er i selskapets eie.

Ikke alle børsnoterte verdipapirer kan vurderes til markedsverdi. Kravene til eierspredning og likviditet må være tilfredsstillende. Store enkeltposter vil enkelte ganger ikke kunne omsettes uten at det påvirker markedsprisen. Det bør vurderes om slike verdipapirer oppfyller vilkårene for vurdering til markedsverdi.

For finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi, skal det opplyses om anskaffelseskost.

Finansielle omløpsmidler som ikke tilfredsstillende kravene til vurdering i henhold til regnskapsloven § 5-8, skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

Små foretak kan velge å vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Laveste verdis prinsipp skal anvendes individuelt for hver aksje- og andelspost. For børsnoterte aksjer og andre børsnoterte verdipapirer kan foretaket velge å benytte laveste verdis prinsipp for de enkelte verdipapirtyper samlet.

Porteføljeprinsippet

Det følger av forarbeidene til regnskapsloven, sammenholdt med regnskapsloven § 7-2, at det er tillatt å foreta porteføljevurderinger. Regnskapsmessig handler blant annet porteføljevurderinger om å avgjøre hva som er vurderingsenheten.

For omløpsaksjer gjelder i utgangspunktet laveste verdis prinsipp, men markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til markedsverdi dersom vilkårene i regnskapsloven § 5-8 er oppfylt. Dette medfører at porteføljevurdering kun er aktuelt ved anvendelse av laveste verdis prinsipp, og aldri for aksjer som faller inn under regnskapsloven § 5-8.

Små foretak kan imidlertid alltid benytte laveste verdis prinsipp på markedsbaserte finansielle omløpsmidler, og det fremkommer av NRS 8 at et foretak kan velge å benytte laveste verdis prinsipp på børsnoterte aksjer og andre børsnoterte verdipapirer samlet pr. verdipapirtype (porteføljevurdering). Dette er en unntaksregel som kun gjelder for små foretak, og kan derfor ikke anvendes av øvrige foretak.

For disse foretakene er utgangspunktet at aksjer skal vurderes individuelt, og det stilles relativt strenge krav for at andre enn små foretak kan foreta porteføljevurderinger av aksjer. Aksjene må være bevisst satt sammen som en portefølje for å redusere risiko.

Etter regnskapsloven § 7-2 skal det gis opplysninger om og begrunnelse for eventuell porteføljevurdering.

Vurdering av aksjer som er anleggsmiddel

Investeringer i aksjer utenom investeringer i datterselskaper, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet, vurderes til anskaffelseskost. Ved verdifall som ikke er av forbigående art, foreligger det plikt til nedskrivning til virkelig verdi.

Investering i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet

Tilknyttet selskap er selskap hvor investor har betydelig innflytelse uten at det foreligger konsernforhold. Betydelig innflytelse foreligger normalt når investor har 20% eller mer av stemmeberettiget kapital i et selskap. Investering i tilknyttet selskap regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller kostmetoden i selskapsregnskapet. I konsernregnskapet skal egenkapitalmetoden benyttes.

Felleskontrollert virksomhet er økonomisk virksomhet regulert ved avtale mellom to eller flere deltakere slik at disse har felles kontroll over virksomheten. Regnskapsmessig behandling er regulert i NRS(F) om investering i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet. Felles kontroll foreligger bare når strategiske, finansielle og operasjonelle beslutninger vedrørende virksomheten krever enstemmighet mellom deltakerne. Felleskontrollert virksomhet regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, bruttometoden eller kostmetoden i selskapsregnskapet. I konsernregnskapet skal egenkapitalmetoden eller bruttometoden benyttes.

Et foretak med bestemmende innflytelse i et annet foretak er morselskap, og det andre foretaket er datterselskap. Bestemmende innflytelse innebærer at et foretak har direkte eller indirekte styringsrett over et annet foretak. Innflytelse vurderes ut fra muligheten til å bestemme et foretaks finansielle og operative strategier, inklusive dets investerings- og driftsbudsjett, og muligheten til å avgjøre utnevning og oppsigelse av, og kompensasjon til daglig leder og styremedlemmer.

Investering i datterselskap kan i selskapsregnskapet vurderes etter egenkapitalmetoden eller etter alminnelige vurderingsregler (kostmetoden), mens det i konsernregnskapet skal konsolideres.

Egenkapitalmetoden innebærer at investeringen på kjøpstidspunktet vurderes til anskaffelseskost, og at det foretas en mer-/mindreverdianalyse som ved konsolidering. Investeringens verdi justeres ved senere regnskapsavslutninger med investors andel av resultatet i foretaket, inklusive kostnadsføring/inntektsføring av eventuell mer-/mindreverdi på kjøpstidspunktet. Resultatandelen beregnes av resultat etter skatt. Eventuelt utbytte og andre utdelinger til investor reduserer verdien av investeringen. Egenkapitaljusteringer i datterselskapet føres direkte mot andelen. Resultatandelen er en ordinær resultatpost for investor og vises på egen linje i resultatregnskapet.

Investor skal gi tilleggsopplysninger om investering vurdert etter egenkapitalmetoden i henhold til regnskapsloven § 7-16 og foreløpig regnskapsstandard om investering i tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet.

Etter bruttometoden regnskapsfører deltakeren sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Bruttometoden kan anvendes både i selskapsregnskapet og i konsernregnskapet for investeringer i felleskontrollert virksomhet. Bruttometoden er beskrevet i NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet*.

I selskapsregnskapet skal det være et fond for vurderingsforskjeller når investeringer vurderes etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, se nærmere behandling i punktet om: Opptjent egenkapital.

Opplysninger om finansielle eiendeler

Det skal gis følgende opplysninger om aksjer i datterselskap, tilknyttet selskap, felleskontrollert virksomhet:

- Foretaksnavn, forretningskontor, eierandel og stemmeandel.
- Egenkapital og resultat ifølge siste årsregnskap hvis kostmetoden benyttes.

For investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om:

- Anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet.
- Pr. investering skal opplyses om: Inngående balanse, resultatandel, andre endringer i året og utgående balanse.
- Merverdier og goodwill, samt avskrivninger av disse.

Det skal gis opplysninger om egenskaper ved og omfanget av finansielle derivater fordelt på klasser av derivater. Opplysningene skal omfatte vesentlige betingelser og forhold som kan påvirke beløpsstørrelse, tidfesting og usikkerhet ved fremtidige kontantstrømmer.

For hver kategori av finansielle instrumenter og varederivater som er vurdert til virkelig verdi, herunder markedsbaserte aksjer, skal det opplyses om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens resultatførte verdiendring. Det skal i tillegg gis opplysninger om vesentlige forutsetninger som ligger til grunn for vurderingen.

For finansielle derivater som ikke er vurdert til virkelig verdi, skal det opplyses om virkelig verdi såfremt virkelig verdi kan fastsettes etter en markedsverdi eller en rimelig tilnærming til markedsverdien. Opplysningene skal gis separat for hver klasse av finansielle derivater, og er ikke obligatoriske for små foretak.

For finansielle anleggsmidler som ikke vurderes til virkelig verdi, der balanseført verdi er høyere enn virkelig verdi, skal det opplyses om balanseført verdi og virkelig verdi av den enkelte eiendelen eller en hensiktsmessig gruppering av eiendelene. Det skal gis en begrunnelse for hvorfor nedskrivning ikke er foretatt. Begrunnelsen skal inkludere holdepunktene for at verdifallet er forbigående.

Skatt

Regnskapsmessig verdiregulering gjennom nedskrivning av aksjene påvirker ikke skattepliktig inntekt. Det forhold at urealisert gevinst/tap ikke påvirker skattemessig verdi, kan gi midlertidige forskjeller mellom skattemessig og regnskapsmessig verdsettelse frem til aksjene realiseres for aksjeeiere som ikke faller inn under fritaksmetoden. For aksjeeiere som faller inn under fritaksmetoden, vil forskjellene mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi være permanente. Formuesverdier for børsnoterte aksjer og grunnfondsbevis pr. 1. januar legges ut på nettsidene til Verdipapirforetakenes Forbund: www.vpff.no.

Skattemessig formuesverdi for aksjonær

Børsnoterte aksjer skal skattemessig fastsettes til 80 % av kursverdien pr. 1. januar i skattefastsettingsåret. Andeler i verdipapirfond verdsettes til 80 % av andelsverdien pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

Ikke-børsnoterte norske aksjer verdsettes til 80 % av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året forut for skattefastsettingsåret, fordelt etter pålydende.

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til 80 % av aksjenes antatte salgsverdi pr. 1. januar i skattefastsettingsåret. Alternativt kan disse verdsettes til 80 % av aksjens andel av skattemessig formuesverdi pr. 1. januar i inntektsåret dersom skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre verdien.

Dersom aksjekapitalen i året forut for skattefastsettingsåret er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges 80 % av verdien pr. 1. januar i skattefastsettingsåret til grunn ved formuesfastsettingen av aksjonærene. Det samme gjelder dersom selskapet har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen.

Regler om fastsettelse av skattemessig formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer er fastsatt i Finansdepartementets skattelovforskrift § 4-12.

Aksjeselskapets skattemessige formuesverdi til fordeling på aksjene er den samlede nettoformuen etter fradrag for gjeld etter skatteloven. Ved fastsettelsen av selskapsformuen tas med alle selskapets eiendeler som ikke er spesielt unntatt. Skattelovens regler om verdsetting av eiendeler og gjeld legges til grunn med visse unntak. Aksjer selskapet eier verdsettes til 100 % av skattemessig formuesverdi.

Særlig om nystiftede selskaper mv.

Gunstige verdsettelsesregler for nystiftede selskaper er opphevet fra 2019. Nystiftede selskaper, selskaper som har vært overtakende i en forenklet fusjon etter aksjeloven § 13-24 eller vært overtakende selskap i en omvendt mor-datterfusjon etter aksjeloven § 13-2 flg., skal verdsettes til andel av selskapets formuesverdi og verdsettelsestidspunktet vil være 1. januar i skattefastsettingsåret.

Gevinst og tap ved salg av aksjer

Regnskap

Gevinst og tap ved salg av aksjer blir på vanlig måte beregnet som forskjellen mellom salgssummen (etter fradrag for eventuelle kostnader i forbindelse med salget) og den regnskapsførte verdien. Gevinsten eller tapet fremkommer vanligvis som en finanspost i resultatregnskapet.

Dersom investeringen i selskapsregnskapet er vurdert etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, vil tilhørende fond for vurderingsforskjeller bli oppløst.

For foretak hvor hovedvirksomheten er kjøp og salg av finansielle eiendeler og forpliktelser, skal avkastningen på de finansielle instrumentene inngå i driftsinntekter. Inntekt som er avkastning på finansielle eiendeler, skal føres netto.

Skatt

Bestemmelsene om gevinst og tap ved realisasjon av aksjer finnes i skatteloven §§ 2-38, og 10-30 til 10-37. Det er ulike regler avhengig av hvem som er skattesubjekt/aksjonær. For selskapsaksjonærer gjelder fritaksmetoden, hvilket innebærer at gevinst ved realisasjon av aksjer er skattefri. Tap er ikke fradragsberettiget. Personlige aksjonærer har imidlertid skatteplikt og fradragsrett for tilsvarende gevinst/tap etter aksjonærmodellen.

Obligasjoner og andre finansielle instrumenter

Resultatregnskapet:	Balansen:
12. Inntekt på andre investeringer	A. Anleggsmidler
14. Annen finansinntekt	<i>III. Finansielle anleggsmidler</i>
15. Verdiendring finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	7. Obligasjoner
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler	8. Andre fordringer
18. Annen finanskostnad	B. Omløpsmidler
	<i>III. Investeringer</i>
	3. Markedsbaserte obligasjoner
	4. Andre markedsbaserte finansielle instrumenter
	5. Andre finansielle instrumenter
	C. Egenkapital
	<i>II. Opptjent egenkapital</i>
	2. Fond

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-1, 5-2, 5-3, 5-4, 5-5 og 5-8

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-2, 7-5, 7-17, 7-20, 7-35, 7-37, 7-37a og 7-40

Skatteregler: Skatteloven §§ 14-4 tredje ledd b og 14-23

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 18	Finansielle eiendeler og forpliktelser
NRS(V)	Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk

Regnskap

Klassifisering av obligasjoner og andre finansielle instrumenter som anleggsmiddel eller omløpsmiddel, vil være avgjørende for verdivurderingen.

Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Se avsnitt Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Verdipapirer som er lett omsettelige (børsnoterte), anses som kortsiktige investeringer (omløpsmidler) med mindre det foreligger særlige forhold som tilsier at de er ervervet for varig eie eller bruk.

Hovedregelen er spesifikk tilordning av anskaffelseskost. Ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost. Små foretak kan benytte FIFO-metoden. Ombyttbare finansielle eiendeler kan både være omløpsmiddel og anleggsmiddel avhengig av hensikt og tidshorisont på investeringen.

Anleggsmiddel

Obligasjoner og andre fordringer som skal klassifiseres som anleggsmidler, må være bestemt til varig eie eller bruk. Slike obligasjoner og fordringer kan ikke være del av varekretsløpet eller forventes omsatt/innløst innen ett år fra kjøpstidspunktet.

Anleggsmidler skal i henhold til hovedregelen vurderes til anskaffelseskost.

Ved ikke-forbigående verdifall foreligger det plikt til nedskrivning til virkelig verdi. Nedskrivninger skal reverseres hvis grunnlaget for nedskrivningene ikke lenger er til stede. Renteendring for obligasjoner og endring i kredittverdighet hos utsteder anses ikke som forbigående, og nedskrivning må vurderes.

Det skal opplyses om de regnskapsprinsippene som er lagt til grunn, herunder tilordning av anskaffelseskost for ombyttbare finansielle eiendeler og markedsbaserte finansielle instrumenter som er vurdert til virkelig verdi.

Obligasjoner skal spesifiseres etter debitorkategori og valuta. Det skal opplyses om balanseført verdi og markedsverdi.

Store foretak skal i tillegg gi oversikt over rentereguleringstidspunkter og gjennomsnittlig rente.

Små foretak må ikke informere om langsiktige obligasjoner utover angivelse av hvor stor del av fordringene som forfaller senere enn ett år etter balansedagen.

Omløpsmiddel

Omløpsmidler skal ifølge hovedregelen vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi.

For finansielle markedsbaserte omløpsmidler vises til omtale under beskrivelse av markedsbaserte aksjer som er omløpsmidler i punktet om: Aksjer.

Regnskapsføring og presentasjon av finansielle instrumenter er omtalt i NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*. Foruten primære finansielle instrumenter som kontanter, fordringer, gjeld og aksjer i et annet foretak, er også regnskapsføring av derivater som finansielle opsjoner, terminer, futures, renteswapper og valutaswapper, omtalt. Standarden omtaler også kravene til sikringsbokføring. I NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* åpnes det ved kontantstrømsikring for at sikringsinstrumentets verdiendring midlertidig kan føres direkte mot egenkapitalen slik løsningen er etter IAS 39. Urealiserte tap og gevinster skal i så fall føres mot opptjent egenkapital. Små foretak trenger ikke å ta hensyn til sikring ved regnskapsføringen.

Skatt

Endringer i markedsverdien på verdipapirer påvirker ikke skattefastsettingen. Verdiendringer periodiseres først ved realisasjon.

Fritaksmetoden gjelder også for gevinst og tap på derivater som har aksje eller annen eierandel som omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt. Avgjørende for om derivatet skal omfattes, vil være om gevinst eller tap på den underliggende aksjen ville vært omfattet av fritaksmetoden dersom eierandelen hadde blitt realisert på det tidspunktet gevinsten eller tapet på derivatet realiseres. Derivater som har andeler i deltagerlignede selskaper som underliggende objekt, vil imidlertid ikke omfattes av skattefritaket.

Verdipapirfond omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 (1) bokstav b, jf. § 10-20 (7) og (8). Det har ikke betydning om aksjeandelen i fondet består av aksjer i selskaper som ikke i seg selv er omfattet av fritaksmetoden. Skattefritaket for gevinst og avskjæringen av fradragretten for tap begrenses forholdsmessig av den beregnede aksjeandelen.

Renteelementet som ligger i at et mengdegjeldsbrev/en obligasjon skal innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen, skattlegges det enkelte år etter en fordeling av renteelementet over obligasjonens løpetid. Dette gjelder bare for obligasjoner utstedt etter 9. mai 1990.

Varer

Resultatregnskapet:

Balansen:

3.	Endring i beholdning av varer under tilvirkningB. og ferdig tilvirkede varer	Omløpsmidler
----	--	---------------------

Resultatregnskapet:**Balansen:**

5. Varekostnad	l. Varer Anleggskontrakter omtales under regnskapsposten kundefordringer
----------------	--

Lovhenvising:

Vurderingsregler:	Regnskapsloven §§ 5-2, 5-4 og 5-5
Noteopplysninger:	Regnskapsloven § 7-10
Skatteregler:	Skatteloven § 14-5 annet ledd. Finansdepartementets skatteforskrift § 14-5 A

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 1	Varer
-------	-------

Regnskap

Varer defineres som de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varebegrepet omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer (handelsvarer) og ferdig egentilvirkede varer, også lager av varer under tilvirkning, samt råvarer og innkjøpte halvfabrikata mv. som inngår i fremstillingen av den ferdige salgsvaren. Begrepet innbefatter også produksjonsmateriell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen. Under begrepet hører også serieproduserte varer, herunder der produksjonen er i henhold til kontrakt og selv om den er langsiktig.

Regnskapsmessig skal varelageret vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anskaffelseskost for et varelager er de kostnadene som påløper ved kjøp eller tilvirkning. Ved beregning av anskaffelseskost inngår innkjøpspris, frakt, toll, provisjoner og indirekte innkjøpskostnader. Det skal gjøres fradrag i kostpris for alle typer rabatter, bonuser og kostnadsreducerende tilskudd. Dette betyr at kontantrabatter reduserer anskaffelseskost for varelager.

For varer som produseres i foretaket, er anskaffelseskost de kostnader som påløper ved tilvirkning av varene. Dette inkluderer direkte variable kostnader som innkjøpte materialer og direkte lønn og indirekte variable tilvirkningskostnadene som f.eks. produksjonsstrøm og hjelpestoffer som inngår i produksjonen, herunder brensel, smøring mv. (variabel tilvirkningskost). I tillegg inngår direkte faste tilvirkningskostnader som vedlikeholdskostnader til produksjonsmaskin og indirekte faste tilvirkningskostnader som f.eks. husleie og avskrivninger (full tilvirkningskost). I NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* er det presisert at små foretak kan anvende variabel tilvirkningskost som er tilnærmet lik skattemessig verdi som anskaffelseskost for egentilvirkede varer. Alle faste tilvirkningskostnader skal da resultatføres løpende. Andre må bruke full tilvirkningskost.

Virkelig verdi er estimert salgsverdi etter fradrag for beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Faste kostnader, som for eksempel faste lagrings- og

administrasjonsutgifter, anses ikke som nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Ved vurdering av virkelig verdi må det tas hensyn til alle de opplysninger man har om salgsverdi på det tidspunkt regnskapet avlegges/vedtas. Det er salgspris på antatt salgstidspunkt, ikke balansedato, som skal benyttes ved beregning av varens virkelige verdi.

For råvarer og varer under tilvirkning skal virkelig verdi beregnes ved å ta utgangspunkt i salgsverdien for de ferdig tilvirkede varene. Denne reduseres med beregnede gjenstående variable og faste tilvirkningskostnader og beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. Små foretak kan, dersom det ikke foreligger kalkyler for de faste tilvirkningskostnadene, unnlate å trekke fra de gjenstående faste tilvirkningskostnadene ved beregningen av virkelig verdi.

Hovedregelen er at varer skal tilordnes anskaffelseskost spesifikt. For enkelte selskaper er det ikke praktisk mulig å holde rede på anskaffelseskost for de enkelte varer som er på lager. Som en praktisk tilnærming brukes derfor enten FIFO-prinsippet (først inn, først ut) eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. FIFO-prinsippet innebærer at de eldste varene anses å være de som selges først. Gjennomsnittsmetoden kan gjennomføres etter forskjellige varianter. En variant er å beregne gjennomsnittspris etter hvert kjøp/salg før neste kjøp, mens en annen variant beregner en gjennomsnittspris på bakgrunn av inngående balanse og kjøp gjennom året. De to variantene er illustrert i eksemplet på forrige side.

Det skal i note opplyses om vurderingsprinsipper for varelager. Endringer av prinsipp fra forrige år skal begrunnes og virkningen skal kvantifiseres. Sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares. Beholdningen skal spesifiseres på råvarer, varer i arbeid og ferdigvarer for året og fjoråret.

Små foretak må ikke spesifisere varelageret i note.

Skatt

Skattemessig skal varelager vurderes til anskaffelsesverdi, uavhengig av om virkelig verdi er lavere. Skattemessig anskaffelsesverdi tilsvarer regnskapsmessig anskaffelsesverdi for varer som ikke er egentilvirket. For egentilvirkede varer skal kun direkte kostnader inngå i anskaffelseskost, dvs. kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn. Indirekte kostnader fradragsføres det år de påløper.

Skattemessig skal FIFU-prinsippet benyttes for ikke-individualiserbare varer.

For bokhandlere og forlag er det særregler for verdsettelse av bøker. Billedkunstnere fører ikke opp beholdning av egenproduserte kunstverk som varelager. Utgifter til innkjøp av maling mv. fradragsføres det år de betales.

Eksempel

Eksempel

På lager

1.12. 100 stk. à 8

Kjøp	5.12.	100 stk.	à 10	
Salg	10.12.	75 stk.		
Kjøp	15.12.	100 stk.	à 12	
Salg	20.12.	75 stk.		
På lager	31.12.	150 stk.		

FIFO-prinsippet

Kjøp	15.12.	100 stk.	à 12	=	1200
Kjøp	5.12.	50 stk.	à 10	=	500
Totalt lager	31.12.	150 stk.			1700

Gjennomsnittsmetoden, variant 1

På lager	1.12.	100 stk.	à 8	=	800
Kjøp	5.12.	100 stk.	à 10	=	1000
Beholdning etter siste kjøp		200 stk.			1800
Gjennomsnittspris pr. 5.12				=	9
Salg	10.12.	75 stk.			
Beholdning før neste kjøp		125 stk.	à 9	=	1125
Kjøp	15.12.	100 stk.	à 12	=	1200
Beholdning etter siste kjøp		225 stk.		=	2325
Gjennomsnittspris pr. 15.12				=	10,33
Salg	20.12.	75 stk.			
På lager	31.12.	150 stk.	à 10,33	=	1550

Gjennomsnittsmetoden, variant 2

På lager	1.12.	100 stk.	à 8	=	800
Kjøp	5.12.	100 stk.	à 10	=	1000
Kjøp	15.12.	100 stk.	à 12	=	1200

Sum	300 stk.			3000
Gjennomsnittspris pr. 31.12			=	10
På lager	31.12. 150 stk.	à 10	=	1500

Fordringer

Resultatregnskapet:

Balansen:

1. Salgsinntekt	A. Anleggsmidler
2. Annen driftsinntekt	<i>II. Finansielle anleggsmidler</i>
9. Annen driftskostnad	3. Lån til foretak i samme konsern
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern	5. Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet
14. Annen finansinntekt	8. Andre fordringer
18. Annen finanskostnad	B. Omløpsmidler
	<i>II. Fordringer</i>
	1. Kundefordringer
	2. Andre fordringer

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-2, 5-9 og 5-12

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-2, 7-9, 7-19, 7-22, 7-31b, 7-32, 7-35, 7-36, 7-40 og 7-45

Skatteregler: Skatteloven §§ 14-5 og 6-2 annet og tredje ledd
Finansdepartementets skatteforskrift §§ 6-2 og 14-5 B

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 2	Anleggskontrakter
NRS 8	God regnskapsskikk for små foretak
NRS 13	Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
NRS 20	Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Generelt

Regnskap

Kundefordringer er krav på vederlag som oppstår ved salg av den regnskapspliktiges varer og tjenester. Kundefordringer omfatter også vederlag for varer og tjenester hvor leveringen ikke er avsluttet eller fullført, f.eks. utførte tjenester som ikke er avsluttet, eller inntekter oppstått ved løpende avregning av langsiktige tilvirkningsprosjekter.

Andre fordringer kan blant annet omfatte:

- forskudd til leverandører
- forskuddsbetalte kostnader
- låneordninger for ansatte, styremedlemmer, aksjeeiere mv. med nedbetaling innen et år
- fordring vedrørende tilbakebetaling av offentlige avgifter
- regreskrav

Fordringer regnskapsføres til verdien av vederlaget på salgstidspunktet, noe som i de aller fleste tilfeller vil si fakturabeløpet (pålydende). I tilfeller hvor det foreligger et vesentlig renteelement, f.eks. enkelte tilfeller av rentefri kreditt, må fordringen neddiskonteres, og fordringens virkelige verdi vil være lavere enn fakturabeløpet. Dette er imidlertid ikke vanlig i handelsforhold.

Fordringer i utenlandsk valuta skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonskurs), og på etterfølgende balansedag vurderes til dagskurs (valutakursen på balansedagen). Realiserte og urealiserte valutagevinster og -tap skal som hovedregel resultatføres. Det skal tas hensyn til sikring mot valutasingninger. Små foretak kan unnlate å ta hensyn til sikring. Det er tillatt å rapportere valutagevinster og -tap knyttet til varekretsløpet som driftsinntekter og driftskostnader i perioden. Under omtale av anvendte regnskapsprinsipper skal det opplyses om omregningen av fordringer i utenlandsk valuta.

Fordringer på ansatte, styremedlemmer, aksjeeiere samt nærstående følger hovedreglene for vurdering av fordringer. Det skal gis omfattende noteopplysninger knyttet til ovennevnte fordringer.

Lån eller sikkerhetsstillelse til aksjeeiere og aksjeeieres nærstående kan etter aksjelovene § 8-7 bare gis innenfor rammen av de midlene som selskapet kan benytte til utdeling av utbytte og det må stilles tilfredsstillende sikkerhet. Forbudet gjelder ikke kreditt med vanlig løpetid i forbindelse med forretningsavtaler eller kreditt eller sikkerhet til fordel for morselskapet eller annet selskap i samme konsern. Dersom det er gitt lån i strid med aksjelovene § 8-7, skal det opplyses om dette i note til regnskapet, og forholdet vil normalt føre til et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen.

Fordring som helt eller delvis anses tapt, må nedskrives til virkelig verdi. Hovedregelen er at hver enkelt fordring skal vurderes individuelt. En bloc-nedskrivning kan brukes dersom individuell behandling er vanskelig å gjennomføre. Nedskrivningen skal være begrunnet i reelle forhold/forventninger. Det skal tas hensyn til all relevant informasjon på det tidspunkt regnskapet utarbeides.

Det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, dersom opplysningene ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opplyse om transaksjoner med og mellom datterselskaper og internfortjeneste på disse. For fordringer, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld skal det angis det samlede beløpet som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet.

For hver post skal det informeres om fordringer som forfaller senere enn ett år etter balansedagen. For øvrig skal følgende opplysninger gis:

- Spesifisert for hvert lån/sikkerhetsstillelse til daglig leder eller styreleder: vilkår, rentesats og avdragsplan.
- For store foretak skal disse opplysningene i tillegg gis for styremedlemmer og ledende ansatte.
- Samlede lån og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen inkl. vilkår, rentesats og avdragsplan. For AS og ASA gjelder dette også for nærstående.
- Spesifikasjon av lån eller sikkerhetsstillelse som utgjør mer enn 5% av egenkapitalen.

Dersom foretaket har et regresskrav overfor tredjepart, kan oppgjørsverdien for regresskravet oppføres som eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert (nær 100 %) at regresskravet vil bli innfridd. Eiendelen kan ikke settes høyere enn oppgjørsverdien for den motsvarende forpliktelsen. I resultatregnskapet kan kostnaden føres netto. Dersom forpliktelsen bare er gyldig hvis tredjeperson innfrir regresskrav, skal avsetning føres netto også i balansen.

En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for foretaket til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres, men dersom det er sannsynlighetsovervekt (mellom 50–70 %), skal det gis noteopplysninger. Dersom det er så godt som sikkert at foretaket vil motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig tidspunkt, er det ikke lenger snakk om en betinget eiendel. Slike rettigheter skal regnskapsføres.

Skatt

Skattemessig fradrag for tap på fordringer gis ved en sjablonmessig avsetning for generell tapsrisiko på kundefordringer og ved endelig konstatert tap på fordringer. Dette innebærer at skattemessig verdi på fordringer ofte er høyere enn regnskapsmessig verdi. Ved

formuesfastsettingen kan man imidlertid som hovedregel legge regnskapsmessig verdi til grunn, jf. skatteloven § 4-15.

Endelig konstatert tap

I Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-2-1 er tap på fordring som nevnt i skatteloven § 6-2 annet ledd endelig konstatert når:

- foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgjeves, eller
- fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier, eller
- offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning, eller
- fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.

Sjablonmessig tapsfradrag for kundefordringer

Virksomheter som har hatt tap i fordringsmassen i løpet av de to siste år, kan nedskrive de totale utestående kundefordringer ved inntektsårets utgang etter følgende formel:

Tap på kundefordringer de to siste år (eks. MVA) x fordringer ved årets slutt (inkl. MVA) x 4 Kredittsalg de to siste år (eks. MVA)

Med tap på kundefordringer menes endelig konstatert tap etter kriteriene som er nevnt ovenfor i pkt. a-d. Man må ta hensyn til det som er inngått på fordringene senere, med andre ord en nettoberegning. Bestemmelsen fremgår i skatteloven § 14-5 fjerde ledd b og c.

For ny virksomhet kan utestående fordringer nedskrives med 2 % ved utgangen av etableringsåret og de to påfølgende år, jf. skatteloven § 14-5 fjerde ledd d samt Finansdepartementets skattelovforskrift § 14-5-11 til § 14-5-13. Dette gjelder dog ikke når mer enn 50 % av kredittsalget skjer til:

- samvirkeorganisasjon hvor skattyter er medlem,
- norsk og utenlandsk selskap innen konsern med eierforhold som nevnt i aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, eller
- det offentlige, eller offentlig eide foretak hvor stat eller kommune kan pålegges å dekke kreditorene.

Når et tap skattemessig er konstatert, kan merverdiavgift på tapet kreves tilbakebetalt. Regnskapsmessig inkluderer ikke avsetning for tap på fordringer merverdiavgiftsandelen av fordringen, selv om den ikke tilfredsstillt kravet til refusjon på tidspunktet for

regnskapsføring. Dette skyldes at denne andelen på et senere tidspunkt forventes refundert. Forholdet kan illustreres ved følgende eksempel:

Forventet tap	125
Andel mva	<u>25</u>
Netto tap på fordring	100

100 regnskapsføres som tap på fordringer.

Neddiskontert vederlag

Ved en neddiskontering av vederlaget antas det at hele det nominelle beløpet vil bli beskattet på salgstidspunktet.

Kortsiktige fordringer i utenlandsk valuta

For kortsiktige poster er det gitt egne skatteregler, jf. sktl. § 14-4 (2). Etter denne bestemmelsen vil den regnskapsmessige behandlingen av valutadelen avgjøre skattemessig tidfesting.

Avskjæring av fradrag for tap # fordringer på nærstående selskaper

Selskaper som omfattes av fritaksmetoden, gis ikke fradrag for tap på utestående fordring på nærstående selskaper, jf. skatteloven § 6-2 (3). Nærmere regler er fastsatt i Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-2-2.

Kreditorselskapet og debitorselskapet anses som nærstående når kreditorselskapet eier 90 prosent eller mer av aksjene eller selskapsandelene i debitorselskapet. Det samme gjelder ved indirekte eie der kravet til eierandel er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden.

Merk at blant annet kundefordringer ikke er omfattet av avskjæringen.

Anleggskontrakter

Regnskap

Med langsiktige tilvirkningskontrakter menes prosjekter basert på kontrakt eller avtale om å utvikle, prosjektere eller tilvirke en eiendel, f.eks. entrepriser i bygg og anlegg og tilvirkning av store og komplekse produkter eller leveranser.

Ved langsiktige tilvirkningskontrakter vil prosjektene normalt strekke seg over flere regnskapsperioder. Hvis resultatføring utsettes til prosjektene er fullført, vil det oppstå tilfeldige inntektssvingninger avhengig av i hvilken periode prosjektene ferdigstilles. Regnskapsmessig skal *løpende avregning-metode* anvendes ved inntektsføring av langsiktige tilvirkningskontrakter (prosjekter). Dette gjelder ikke små foretak. Ved denne metoden resultatføres inntekter og kostnader i takt med prosjektets fremdrift (fullføringsgrad).

Resultatet vil alltid være beheftet med usikkerhet fordi omfanget vanligvis er betydelig og tilvirkningstiden lang. En underliggende forutsetning for løpende avregning-metode er kontrakt og pålitelige estimater for inntekter, kostnader og fullføringsgrad. Dersom det økonomiske utfallet er så usikkert at det regnskapsmessige resultat ikke kan anslås pålitelig, skal prosjektet resultatføres uten fortjeneste (*løpende avregning uten fortjeneste*).

I balansen vises opptjente, ikke-fakturerte inntekter (løpende avregning) sammen med kundefordringer, eventuelt spesifisert som fordring på egen linje beskrevet som utført, ikke-fakturert produksjon.

A konto-betalinger eller forskudd fra kunder går til reduksjon av tilhørende balanseført fordring. Hvis forskuddet overstiger utført produksjon, oppføres dette som forskuddsfakturert produksjon under kortsiktig gjeld.

Når vurderingen av et prosjekt viser at prosjektet vil gå med tap, skal det gjøres avsetning for hele det forventede tapet uavhengig av fullføringsgrad og regnskapsmetode. I tilfeller hvor tapsprosjektet legger beslag på en vesentlig del av foretakets kapasitet over et langt tidsrom, bør også indirekte kostnader inkluderes ved fastsettelse av avsetningens størrelse. Utført, ikke fakturert produksjon balanseført som eiendel, skal nedskrives før tapsavsetningen balanseføres som gjeld.

Foretak som anvender løpende avregning, skal gi følgende opplysninger:

- hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden
- omfang av igangværende prosjekter, med angivelse av total utført produksjon, kostnader, og estimert fortjeneste
- gjenværende produksjon på tapsprosjekter
- andel av utestående fordringer som er holdt tilbake av kundene i henhold til betingelsene i kontrakten
- opptjente, ikke fakturerte inntekter som er inkludert sammen med kundefordringer
- forskuddsfakturert produksjon

Små foretak kan anvende *fullført kontrakt-metode*, hvor resultatføring ikke skjer før prosjektet er fullført. Kontrakten er fullført når kontraktsobjektet er ferdigstilt og risiko og kontroll er gått over til kjøper. I den grad dette gir et skjevt bilde av periodens aktivitet (resultatregnskap), kan forholdet omtales i årsberetningen. Kontraktene presenteres i balansen under varer vurdert til anskaffelseskost. Avsetninger for forventet tap klassifiseres som kortsiktig gjeld etter at det er foretatt nedskrivning av balanseførte kontraktskostnader. Forskudd fra kunder er kortsiktig gjeld.

Dersom små foretak benytter fullført kontraktmetode, skal dette opplyses om.

Prosjekter i egen regi er prosjekter som skjer på foretakets egen regning og risiko uten at det foreligger kontrakt om salg. Dette er tilvirkning for lager og skal vurderes til laveste

av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. punktet om: Varer og NRS 1 Varer. Det er vanlig at hele eller deler av prosjektet selges i prosjektperioden. Egenregiprojektet går da over fra å være varelager til å bli en anleggskontrakt. Se ytterligere veiledning i NRS 2 Anleggskontrakter punkt 46.

Skatt

Langsiktige tilvirkningskontrakter skal beskattes etter fullført kontrakt-metode, jf. skatteloven § 14-5 (3). Dette innebærer at prosjektets inntekter beskattes når prosjektet i det alt vesentlige er avsluttet. Direkte kostnader i form av materiell, lønninger, underentreprenører, prosjekteringskostnader mv. aktiveres og kommer først til fradrag når inntektsføringen skjer. Indirekte fordelbare kostnader kan likevel føres til fradrag etter hvert som de påløper, uavhengig av om prosjektet er fullført. Regnskapsmessig avsetning for tap, som nevnt foran, påvirker ikke tidspunktet for beskatning.

Bankinnskudd, kontanter og lignende

Resultatregnskapet:	Balansen:
14. Annen finansinntekt	A. Anleggsmidler
18. Annen finanskostnad	<i>III. Finansielle anleggsmidler</i>
	B. Omløpsmidler
	<i>IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende</i>
	Konti både i norske kroner og utenlandsk valuta og skattetrekkkonto

Lovhenvvisning:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-2 og 5-9

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-2 og 7-35

Skatteregler: Skattebetalingsloven § 5-12

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Regnskap

Kontanter og beholdninger av bankinnskudd i norske kroner oppføres til nominelt beløp. Beløp i utenlandsk valuta skal omregnes til balansedagens kurs (dagskurs). Sikring mot valutasvingninger må hensyntas. Små foretak kan unnlate å ta hensyn til sikring.

Bankinnskudd har tradisjonelt blitt klassifisert som omløpsmidler, enten de er bundne eller ikke.

Bankinnskudd og lignende skal klassifiseres i forhold til bindingstid. Bankinnskudd med bindingstid utover ett år indikerer at innskuddet føres opp som anleggsmiddel. Konto for skattetrekkmidler (skattetrekkkonto) er omløpsmiddel uavhengig av binding, og skal inngå blant øvrige bankinnskudd.

Det skal opplyses om bundne midler.

Ved beskrivelse av anvendte regnskapsprinsipper skal omregning av utenlandsk valuta omtales.

Skatt

Skattetrekkmidler er bundne midler og skal stå på særskilt bankkonto for skattetrekk. Det er også tillatt å ha et fast beløp inntående på skattetrekkkonto forutsatt at innskuddet til enhver tid dekker skyldig skattetrekk. Det samme gjelder bankgaranti, under forutsetning av at garantien er tilstrekkelig til å dekke skyldig skattetrekk.

Innskutt egenkapital

Resultatregnskapet:

Balansen:

	B. Omløpsmidler
	<i>II. Fordringer</i>
	3. Krav på innbetaling av selskapskapital
	C. Egenkapital
	<i>I. Innskutt egenkapital</i>
	1. Selskapskapital
	2. Overkurs
	3. Annen innskutt egenkapital

Lovhenvising:

Spesifikasjonskrav:	Regnskapsloven § 6-2
	Aksjeloven/allmennaksjeloven §§ 3-1 og 3-2
Noteopplysninger:	Regnskapsloven §§ 7-25, 7-26, 7-27 og 7-42

Regnskap

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap

Registrert aksjekapital i Foretaksregisteret skal fremgå av regnskapet. Ikke-registrert aksjekapital oppføres direkte i balansen på egen linje som for eksempel «Ikke-registrert kapitalforhøyelse». Eventuell overkurs skal inkluderes. Krav på aksjeinnskudd skal vises på egen linje under fordringer. Stiftelsesutgifter er utgifter som f.eks. registreringsgebyrer, honorarer o.l. Når stiftelsesutgiftene dekkes av overkurs, føres utgiftene til reduksjon av overkursen. Der det ikke innbetales overkurs, vil det oppstå en negativ egenkapitalpost i åpningsbalansen. Ved kapitalforhøyelser kan selskapet dekke utgifter ved kapitalforhøyelsen i den utstrekning utgiftene ikke overstiger aksjeinnskuddet. Overstiger utgiftene aksjeinnskuddet, kan utgiftene likevel dekkes i den utstrekning de ligger innenfor rammen av de midlene selskapet kan benytte til utdeling av utbytte etter § 8-1.

Overkurs er ikke bundet kapital etter aksjeloven, men den skal presenteres på egen linje i regnskapet.

Egne aksjer føres med negativt fortegn til pålydende, på egen linje under posten selskapskapital. Alternativt kan egne aksjer spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

Mange foretak vil i tillegg til overkurs, ha annen innskutt egenkapital. For eksempel føres konsernbidrag som morselskap gir datterselskap, som annen innskutt egenkapital i datterselskapet. Også merpris i forhold til kjøpspris på salg av egne aksjer vil bli regnskapsført som annen innskutt egenkapital.

Det skal opplyses om endringer i egenkapitalen i løpet av året, og om innholdet i hver enkelt egenkapitaltransaksjon. Endringene kan i stedet gis i oppstillingen av endringer i egenkapitalen.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om aksjekapitalen og aksjenes pålydende fordelt på hver aksjeklasse. Det skal opplyses om vedtektsbestemmelser om stemmerett. Det skal videre opplyses om alle rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkårene som gjelder for retten.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om selskapets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler. Opplysning om aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene, kan utelates. Aksjeselskap som er små foretak, skal opplyse om selskapets 10 største aksjeeiere med mindre eierprosenten er under 5 prosent.

Det skal opplyses om aksjer i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

Store foretak skal gi opplysninger som nevnt i forrige avsnitt, spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og deres personlig nærstående samt de enkelte ledende ansatte og deres personlig nærstående.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om endringer i egen beholdning og datterselskapenes beholdning av aksjer som er utstedt av selskapet (egne aksjer). Det skal minst opplyses om:

- bakgrunnen for erverv som har funnet sted
- antall aksjer som er ervervet og vederlag for aksjene
- antall aksjer som er avhendet og vederlag for aksjene

ANS og KS

Selskapsloven stiller ingen krav til selskapskapital for ansvarlige selskap, og størrelsen på selskapskapitalen vil være regulert i selskapsavtalen. For ansvarlige selskap skal all innbetalt kapital vises som ansvarlig kapital under innskutt egenkapital.

I kommandittselskap må det skilles mellom komplementarkapital og kommandittistenes kapital. Dette kan gjøres som en note til regnskapet. Ikke-innkalt kommandittkapital skal føres opp med negativt fortegn. Innkalt, men ikke-innbetalt kapital skal føres som kapital med motpost «*Krav på innbetaling av selskapskapital*» under omløpsmidler. Det bør vises eller opplyses i note hvor mye av selskapskapitalen som er bundet, jf. selskapsloven § 3-1 annet ledd.

Det skal opplyses om andeler i selskapet samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

Skatt

Det foreligger ikke regler for skattemessig behandling av egenkapitalen. For skattemessige formål må det skilles mellom innbetalt kapital og ikke-innbetalt kapital. Det følger av skatteloven § 10-11 (2) at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ikke er skattepliktig som utbytte.

Den innbetalte kapitalen følger den enkelte aksjen.

Opptjent egenkapital

Resultatregnskapet:

24. Årsresultat

Balansen:

C. Egenkapital

II. Opptjent egenkapital

1. Fond

2. Annen egenkapital

Lovhenvising:

Spesifikasjonskrav:	Regnskapsloven § 6-2
	Aksjeloven/allmennaksjeloven §§ 3-3 og 3-3a

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS(V)	Fond for urealiserte gevinster
--------	--------------------------------

Regnskap

Opptjent egenkapital består av fond og annen egenkapital. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal når det er aktuelt, ha et fond for vurderingsforskjeller og et fond for urealiserte gevinster. Opptjent egenkapital skal spesifiseres i note til regnskapet.

Fond for vurderingsforskjeller

I selskapsregnskapet skal fond for vurderingsforskjeller være lik en positiv differanse mellom investeringens balanseførte verdi etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden og dens anskaffelseskost. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, må ikke avsettes til fondet.

Fond for urealiserte gevinster

For eiendeler som er vurdert til virkelig verdi, skal den positive differansen mellom balanseført verdi av hver enkelt eiendel eller gruppe av eiendeler og deres anskaffelseskost settes av til et fond for urealiserte gevinster. Det skal tas hensyn til effekten av utsatt skatt. Fond for urealiserte gevinster er bare aktuelt for selskap som avlegger regnskap etter IFRS eller forenklet IFRS. NRS har utgitt en egen veiledning knyttet til avsetning til fondet.

Annen egenkapital

Opptjent egenkapital (akkumulerte overskudd) som ikke er avsatt til andre fond eller brukt opp gjennom utdelinger med videre, vises som «annen egenkapital». Vi henviser til videre omtale av utbytteberegningen i kapittel 5.

Skatt

Det foreligger ikke spesielle skatteregler om opptjent egenkapital.

Udekket tap**Resultatregnskapet:****Balansen:**

29. Årsresultat

C. Egenkapital

Resultatregnskapet:**Balansen:***I. Innskutt egenkapital*

Ikke registrert kapitalnedsettelse

II: Opptjent egenkapital

2. Annen egenkapital (udekket tap)

Lovhenvising:

Spesifikasjonskrav: Regnskapsloven §§ 6-1 og 6-2

Noteopplysninger: Regnskapsloven § 7-25

Handleplikt: Aksjeloven/allmennaksjeloven §§ 3-4 og 3-5

Skattemessig: Skatteloven §§ 6-3, 14-6 og 14-7

Regnskap

Posten opptjent annen egenkapital skal benyttes før udekket underskudd vises. Fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster kan ikke benyttes. Dersom underskuddet overstiger annen egenkapital, har foretaket udekket underskudd. Overkurs kan benyttes dersom både opptjent og annen innskutt egenkapital er benyttet først, men det er anledning til å vise både overkurs, annen innskutt egenkapital og udekket underskudd i spesifikasjonen av egenkapital. Aksjekapitalen kan ikke benyttes til dekning av underskudd med mindre generalforsamlingen vedtar kapitalnedsettelse til dekning av tap. Et slikt vedtak kan bare fattes dersom underskuddet ikke kan dekkes på annen måte.

En kapitalnedsettelse til dekning av tap gjennomføres i regnskapet dersom beslutning om dette er truffet senest på balansedagen. Inntil kapitalnedsettelsen er registrert i Foretaksregisteret, vises beløpet på egen linje under innskutt egenkapital med negativt fortegn som for eksempel «Ikke-registrert kapitalnedsettelse». Dekningen av tapet gjennomføres fullt ut og vises netto.

Dersom egenkapitalen er lavere enn forsvarlig eller egenkapitalen antas å være mindre enn halvparten av aksjekapitalen, inntreer handleplikt for styret, jf. aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-5. Se egen omtale i kapittel 5.

Dersom selskapet har udekket tap, er det naturlig å se dette i sammenheng med redegjørelsen for fortsatt drift-forutsetningen i årsberetningen.

Skatt

Skattemessig underskudd kan fremføres til fradrag i senere års skattepliktige inntekt. Dette gjelder selv om næringen underskuddet stammer fra er opphørt.

Midlertidig tilbakeføring av underskudd som et koronatiltak, gjaldt kun for inntektsåret 2020.

Dersom skattyter kommer under konkursbehandling, kan underskudd for vedkommende år og tidligere år bare fratrekkes med inntil det beløpet skattyter betaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen. Dersom skattyter åpner offentlig gjeldsforhandling eller oppnår underhåndssakkord med en eller flere av sine kreditorer, kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrukket for den delen som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet.

En gjeldsettergivelse kan være skattepliktig. Skyldes gjeldsettergivelsen manglende betalingsevne, vil den i utgangspunktet ikke være skattepliktig. En gjeldsettergivelse skal uansett redusere samlet underskudd til fremføring.

En konvertering av en fordring til aksjekapital likestilles ikke med gjeldsettergivelse, jf. Skøyen Næringspark (Utv. 2001/1474). Underskuddet og fremføringsadgangen vil da være uendret.

Dersom selskapet har vært part i fusjon eller fisjon eller har fått endret eierforholdene som følge av aksjesalg, emisjon, fusjon, fisjon eller annen transaksjon, kan underskuddet falle bort dersom det overveiende motivet for transaksjonen har vært å få utnyttet underskuddet, f.eks. ved konsernbidrag, jf. skatteloven § 13-3.

Etter NRS 3 Hendelser etter balansedagen skal 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.

Pensjonsforpliktelser

Resultatregnskapet:

6. Lønnskostnad

Balansen:

A. Anleggsmidler

III. *Finansielle anleggsmidler*

Netto pensjonsmidler

B. Omløpsmidler

II. *Fordringer*

2. Andre fordringer

D. Gjeld

I. *Avsetning for forpliktelser*

1. Pensjonsforpliktelser

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven § 5-10

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-1, 7-11, 7-30a, 7-31, 7-31b, 7-38, 7-43a og 7-44

Skatteregler: Skatteloven §§ 6-1 første ledd, 6-46 og 6-47
Folketrygdloven § 23-2 fjerde ledd

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

NRS 6 Pensjonskostnader

NRS(V) Veiledning IAS 19 Employee Benefits

NRS (HU) Endringer i NRS (V) Veiledning IAS 19 Employee Benefits

NRS(V) Pensjonsforutsetninger

Regnskap

Forsikrede pensjonsordninger er regulert i lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon. Etter lov om obligatorisk tjenestepensjon skal foretak som minst har en ansatt, normalt ha en pensjonsordning etter en av disse to lovene. I tillegg kan et foretak ha direkte pensjonsforpliktelser som ikke er forsikret. Eksempler på de mest aktuelle finansieringsformene er inngåelse av avtale med et livsforsikringsselskap om kollektiv pensjonsforsikring, opprettelse av egen pensjonskasse eller ved at pensjonen betales over driften. De to førstnevnte er forsikrede ordninger mens den siste er usikret.

Regnskapsmessig skilles det mellom ytelsesbaserte pensjonsordninger og innskuddsbaserte pensjonsordninger. I ytelsesbaserte pensjonsordninger lover foretaket de ansatte en gitt fremtidig pensjon, mens et foretak med en innskuddsbasert ordning lover de ansatte et bestemt innskudd til deres pensjonsordning.

Den regnskapsmessige behandlingen av innskuddsplaner er uproblematisk. Årets pensjonskostnad er periodens innskuddsbetalinger. Foretaket har ingen pensjonsforpliktelse utover innskuddsbetalingen, og balanseføring for påløpte pensjonsforpliktelser er derfor ikke en aktuell problemstilling. Eventuelle innbetalinger til innskuddsfond er å anse som en forskuddsbetalt kostnad og balanseføres inntil midler fra innskuddsfondet anvendes til å dekke periodens ordinære innskudd.

I det videre vil regnskapsmessig behandling av ytelsesbaserte ordninger bli nærmere omtalt.

Regnskapslovens hovedregel er at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). NRS 6 om pensjonskostnader er basert på hovedregelen og legger til grunn at pensjonsforpliktelsen skal balanseføres uansett

finansieringsform, og at periodens endring i forpliktelsen kostnadsføres som periodens pensjonskostnad.

Pensjonsforpliktelser som finansieres over driften, må regnskapsføres i samsvar med hovedregelen og det er her ikke gjort unntak for små foretak.

NRS har utgitt en veiledning for beregningsforutsetningene for ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser. (NRS (V) *Pensjonsforutsetninger*) Veiledningen gir rettleiding for fastsetting av diskonteringsrente, avkastning av pensjonsmidler, lønnsvekst, regulering av pensjon under opptjening i folketrygden og pensjonsregulering, samt demografiske forutsetninger som levealder, uførhet, forventet pensjoneringsalder og frivillig avgang. Veiledningen vil i begynnelsen av januar 2024 være oppdatert med markedstall pr. 31. desember 2023. Alle forutsetninger og beregninger skal gjøres på balansedagen. Av praktiske årsaker er det tillatt å gjøre beregninger av pensjonsforpliktelsen basert på grunnlagsdata og forutsetninger på et tidligere tidspunkt enn balansedagen. Endringer i underliggende grunnlagsdata eller beregningsforutsetninger (for eksempel diskonteringsrenten) frem til balansedagen som påvirker den beregnede forpliktelsen betydelig, medfører behov for en oppdatert beregning.

Små foretak kan unnlate å balanseføre pensjonsordninger finansiert via forsikringsselskap eller pensjonskasser. Innbetalinger til pensjonsordningen, inklusiv innbetalinger til pensjonspremiefondet og egenkapitalinnskudd i pensjonskasser, kan da kostnadsføres som pensjonskostnad.

Direkte pensjonsforpliktelser og forsikrede pensjonsforpliktelser som balanseføres, klassifiseres som langsiktig gjeld og føres på egen linje. Periodens pensjonskostnad klassifiseres i resultatregnskapet som lønnskostnad. Det er netto pensjonsforpliktelse ved regnskapsperiodens utløp som skal balanseføres, dvs. differansen mellom nåverdien av pensjonsforpliktelsen og verdien av pensjonsmidler som er avsatt for betaling av ytelsene.

Det er lovregulert at det i foretakspensjonsordninger med premiefond, må foretas tilbakeføring av fond som overstiger seks ganger gjennomsnittet av årets og de to foregående års premier, og at tilbakeføring kan gjøres dersom fondet overstiger tre ganger gjennomsnittet av årets og de to foregående års premier. Pliktig tilbakeføring fører til at det må gjøres en omklassifisering fra pensjonsmidler til andre kortsiktige fordringer. Ved frivillig tilbakeføring gjøres tilsvarende omklassifisering dersom foretaket har til hensikt å tilbakeføre. Det bør gis noteinformasjon dersom slik reklassifisering ikke gjøres fordi foretaket ikke har til hensikt å foreta en tilbakeføring av midler.

Avtalefestet pensjon (AFP) er en førtidspensjonsordning opprettet ved avtaler mellom arbeidstakerorganisasjoner og arbeidsgiverorganisasjoner. Det er kun én AFP-ordning i privat sektor og denne administreres av Felleskontoret for LO/NHO-ordningene.

Siden foretakene i AFP-ordningen har gitt et løfte om nivå og varighet på pensjonsytelsen, og beholder risikoen for en eventuell negativ kostnadsutvikling, vurderes ordningen til å være en ytelsesbasert flerforetaksordning. Dette innebærer at det enkelte medlemsforetak, såfremt det foreligger tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre flerforetaksordningen som en ytelsesbasert ordning, skal innregne sin proporsjonale andel av den samlede

pensjonsforpliktelse, pensjonsmidler og pensjonskostnad i pensjonsordningen. Grunnlag for balanseføring er betinget av at det finnes en konsekvent og pålitelig allokeringsnøkkel.

Ordningens administrator har ikke vært i stand til å foreta disse beregningene. Inntil disse beregningene eventuelt foreligger, skal ordningen innregnes som en innskuddsordning. Små foretak kan uansett, uavhengig av muligheten for pålitelig måling, velge å unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser knyttet til ny AFP-ordning.

Ytterligere opplysninger

For alle foretak skal regnskapslinjen lønnskostnader spesifiseres på lønn, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. Sammenligningstall kreves også. Det skal gis informasjon om lønn, pensjonsforpliktelser og andre ytelser til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

Mellomstore og store foretak skal opplyse om beregning av pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser.

Følgende standardinformasjon skal gis:

- Foretakets pensjonsordninger inklusive opplysning om antall personer forpliktelsen omfatter.
- Regnskapsprinsipper inklusive metoder for vurdering av pensjonsmidlene og aktuarmessige beregninger.
- Viktige økonomiske og aktuarmessige forutsetninger.
- Sammensetning av netto pensjonskostnad.
- Faktisk avkastning på og sammensetning av pensjonsmidler.
- Avstemming mellom faktisk netto pensjonsforpliktelse og balanseført netto pensjonsforpliktelse som viser størrelsen av utsatt resultatføring av virkning av estimatendringer og avvik mellom faktisk og forventet avkastning på pensjonsmidler, samt virkning av endringer i pensjonsplaner og eventuelt tidligere overgangsbeløp som ennå ikke er resultatført.
- Metode for regnskapsføring av arbeidsgiveravgift.

Små foretak som unnlater å balanseføre forsikrede pensjonsforpliktelser, skal gi følgende informasjon:

- Foretakets pensjonsordninger inklusive opplysning om antall personer ordningen omfatter.
- Anvendte regnskapsprinsipper.
- Årets pensjonspremie.

- Pensjonspremierfondets størrelse og årets eventuelle innbetaling til pensjonspremierfond.
- Avkastning på pensjonspremierfond.

I note til regnskapet skal det alltid opplyses om foretaket er pliktig til å ha en obligatorisk tjenstepensjon og om foretaket har en pensjonsordning som oppfyller kravene i lov om obligatorisk tjenstepensjon.

Skatt

Det er ingen rett til skattemessig fradrag for avsetning til pensjonsordning over driften. Skattemessig får arbeidsgiver fradrag når pensjonen i sin tid kommer til utbetaling.

Arbeidsgiver kan få fradrag for tilskudd til foretakspensjonsordning og innskuddspensjonsordning etter lov av 24.3.2000 nr. 16 om foretakspensjon og lov av 24.11.2000 nr. 81 om innskuddspensjon. Fradrag kan kreves når premien, tilskuddet eller innskuddet er endelig betalt til pensjonsordningen innen tre måneder etter utgangen av inntektsåret.

Tilskudd og innskudd til obligatorisk tjenstepensjon (OTP) omfattes av en av disse to lovene og er dermed fradragsberettiget for arbeidsgiver.

Det skal beregnes arbeidsgiveravgift av innbetalingen til pensjonsordningen. Det samme gjelder utbetaling av pensjon over driften når pensjonen har begynt å løpe etter 1. januar 1988.

Utsatt skatt/utsatt skattefordel

Resultatregnskapet:		Balansen:	
20.	Skattekostnad på ordinært resultat	A.	Anleggsmidler
23.	Skattekostnad på ekstraordinære poster	<i>1.</i>	<i>Immaterielle eiendeler</i>
		3.	Utsatt skattefordel
		D.	Gjeld
		<i>1.</i>	<i>Avsetning for forpliktelser</i>
		2.	Utsatt skatt
Lovhenvising:			
Noteopplysninger:	Regnskapsloven §§ 7-23 og 7-35		

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS(F)

Resultatskatt

Regnskap

Alle regnskapspliktige som er egne skattesubjekter, skal regnskapsføre utsatt skatt. Utsatt skatt i balansen er basert på utligningsmetoden. Metoden innebærer å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring mot skatteøkende midlertidige forskjeller og beregne skattevirkningen på nettogrunnlaget. NRS(F) *Resultatskatt* stiller opp enkelte begrensninger i mulighetene til å foreta utligning som går på at de midlertidige forskjellene reverseres i ulike perioder. Netto utsatt skattefordel kan oppføres i balansen. For å kunne føre opp utsatt skattefordel i balansen, må det sannsynliggjøres at virksomheten kan benytte fordelene f.eks. ved fremtidig skattepliktig inntekt eller en realistisk skattetilpasning, f.eks. gjennom konsernbidrag. Små foretak kan unnlate å balanseføre utsatt skattefordel.

Beregning og føring av utsatt skatt medfører at skatt periodiseres i overensstemmelse med sammenstillingsprinsippet, dvs. at skatt føres i resultatregnskapet i samme periode som tilhørende inntekt regnskapsføres.

De forskjellene som er mellom regnskapsmessig årsresultat og skattepliktig nettoinntekt, kan deles i permanente forskjeller (ikke fradragsberettigede kostnader, f.eks. representasjon) og midlertidige forskjeller (skatteøkende og skattereduserende) som er inntekter og kostnader som regnskapsmessig og skattemessig periodiseres ulikt (f.eks. ordinære avskrivninger vs. saldoavskrivninger).

En skatteøkende midlertidig forskjell vil øke det fremtidige skattemessige resultatet sammenlignet med tilsvarende regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer. Dette er midlertidige forskjeller hvor regnskapsmessig verdi av eiendeler er høyere enn skattemessig verdi, eller hvor regnskapsmessig verdi av gjelden er lavere enn den skattemessige. Forskjellene representerer mulige fremtidige skattepliktige inntekter. Som eksempel kan nevnes avskrivninger på driftsmidler hvor den regnskapsmessig nedskrevne verdi kan være høyere enn den skattemessige saldo og hvor en skattepliktig gevinst fremkommer ved salg.

Skattereduserende midlertidig forskjell, og underskudd til fremføring representerer mulige fremtidige skattebesparelser ved at skattemessig resultat kan bli redusert sammenlignet med tilsvarende regnskapsmessige resultat. Dette er midlertidige forskjeller hvor regnskapsmessig verdi av eiendelen er lavere enn skattemessig verdi, eller hvor regnskapsmessig verdi av gjelden er høyere enn den skattemessige. Som eksempel kan nevnes regnskapsmessig nedskrivning for ukurans i varelager. Skattemessig er nedskrivning for ukurans ikke en fradragsberettiget kostnad.

Permanente forskjeller skyldes ulik definisjon skattemessig og regnskapsmessig av inntekter og kostnader, f.eks. ikke fradragsberettiget representasjon og gaver. Friinntekt i grunnrentebeskatningen for kraftforetak skal regnes som en permanent forskjell.

Utsatt skattefordel/utsatt skatt

Utsatt skattefordel/skatt beregnes normalt med 22 % av netto midlertidige forskjeller etter utligning av skatteøkende og skadereduserende midlertidige forskjeller og fremførbart underskudd.

Resultatregnskapet

Skatter i resultatregnskapet består av betalbare skatter og årets endring i utsatt skattefordel/utsatt skatt.

Etter NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster mv.* skal ingen poster lenger føres som ekstraordinære. Særlige poster som er av stor betydning for vurdering av foretakets inntjening, kan imidlertid presenteres på egen linje som en driftskostnad. Skatt i resultatregnskapet vil da presenteres som ett beløp.

Etter NRS 8 skal virkning av prinsippendring og korrigerende av vesentlige feil klassifiseres som ekstraordinær post. Skattekostnad knyttet til ordinære poster og skattekostnad knyttet til ekstraordinære poster skal vises hver for seg.

Det skal opplyses i noter om beregning av skattekostnad og utsatt skatt eller utsatt skattefordel.

Små foretak har ikke krav om å vise beregning av skattekostnad, utsatt skatt eller utsatt skattefordel, men bør spesifisere beløpene.

Fravik av fastsetting

Et fravik foreligger når skattemyndighetene ved fastsettingen fraviker et selskaps skattemelding. Høyesterett avsa 19. desember 2013 dom i en skattesak, som gir veiledning til regnskapsføringen av fravik.

Førstvoterende konkluderer i dommen med at det er «... nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumtvt vil være «beste estimat», og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres.»

Dommen medfører at ligningsvedtak som hovedregel må anses som et uttrykk for «beste estimat». Dette gjelder selv om skattyter er uenig og tar saken videre til klageinstans og domstolene.

Unntaksvis vil unnlatt kostnadsføring kunne forsvares, men det er en høy terskel for ikke å kostnadsføre bestridte ligningsvedtak. Tilsvarende regler gjelder for små foretak.

Forutsetningen i dommen er at det foreligger et ligningsvedtak. I en tidligere fase (forespørsel fra ligningsmyndighetene om ytterligere informasjon, pågående bokettersyn etc.), før ligningsvedtaket er fattet, antas det at spørsmålet om det foreligger sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen vil komme til oppgjør skal gjøres gjenstand for en konkret vurdering.

Ved omtvistede ligningsvedtak som er brakt videre og blitt gjenstand for vedtak i klageinstans og eventuelt domstolene, skal en som hovedregel legge avgjørelsen i den til enhver tid siste instans til grunn som uttrykk for «beste estimat». Dette gjelder altså selv om en dom er påanket.

Skatt

Skattekostnaden i regnskapet er ikke en skattemessig fradragsberettiget kostnad. Ikke-utlignet skatt er ikke gjeld i skattelovens forstand. Utsatt skatt/skattefordel er ikke skattemessig gjeld/formue.

Andre avsetninger for forpliktelser

Resultatregnskapet:	Balansen:	
Balanseposten kan være knyttet til flere resultatkontoer	D.	Gjeld
	I.	Avsetning for forpliktelser
	3.	Andre avsetninger for forpliktelser
	III.	Kortsiktig gjeld
	7.	Annen kortsiktig gjeld

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven § 5-13

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-21, 7-28, 7-29 og 7-40

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Regnskap

Avsetninger for forpliktelser består av gjeldsforpliktelser som ikke skyldes ordinære lån hos eksterne finansinstitusjoner. Et foretak har en forpliktelse hvis det har en plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse eller ukjent oppgjørstidspunkt. En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. Eksempler vil være forpliktelser knyttet til leieavtaler, påløpt vedlikehold, tap på kontrakter, betingede utfall mv.

Det vil være usikkerhet knyttet til fastsettelsen av størrelsen av avsetningene for forpliktelser. Basert på all tilgjengelig informasjon ved regnskapsavleggelsen skal beste estimat legges til grunn. En usikker forpliktelse skal regnskapsføres dersom det er mest

sannsynlig (50% eller mer) at den vil komme til oppgjør, og dersom den kan estimeres pålitelig. Dersom det ikke er mulig å estimere verdien av oppgjøret, noe som antas å forekomme svært sjelden, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. I slike situasjoner skal det gis noteopplysninger.

I de tilfellene det er mest sannsynlig at forpliktelsen ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. I alle tilfeller er det krav om spesifiserte noteopplysninger om både kvantitative og kvalitative forhold.

Avsetning for usikre forpliktelser balanseføres som avsetning for forpliktelser. Avsetninger til usikre forpliktelser knyttet til varekretsløpet eller som har forventet oppgjørstidspunkt innen ett år fra balansedagen, skal klassifiseres som annen kortsiktig gjeld.

Hvilke forpliktelser som inngår i andre avsetninger for forpliktelser, skal spesifiseres i note. I sjeldne tilfeller kan informasjonen begrenses dersom offentliggjøring vil skade foretakets forhandlingsposisjon eller stilling.

Skatt

Kostnader fradragsføres det året det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. skatteloven § 14-2 (2) (realisasjonsprinsippet). Regnskapsmessige avsetninger kommer ikke til fradrag skattemessig. Det foreligger imidlertid ikke spesielle begrensninger mht. adgangen til å fradragsføre slike avsetninger som skattemessig gjeld ved formuesfastsettingen.

Det tas ikke hensyn til forhold som er inntruffet etter balansedagen, verken inntektsmessig eller formuesmessig.

Annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld

Resultatregnskapet:	Balansen:	
14. Annen finansinntekt; valutagevinst	D.	Gjeld
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern	II.	Annen langsiktig gjeld
18. Annen finanskostnad; valutatap	1.	Konvertible lån
	2.	Obligasjonslån
	3.	Gjeld til kredittinstitusjoner
	4.	Øvrig langsiktig gjeld
		Ansvarlig lånekapital
	III.	Kortsiktig gjeld
	1.	Konvertible lån
	2.	Sertifikatlån

Resultatregnskapet:**Balansen:**

3. Gjeld til kredittinstitusjoner

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven § 5-13

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-21, 7-22, 7-36 og 7-40

Skatteregler: Skatteloven § 14-5 femte ledd
Finansdepartementets skatteforskrift § 14-5 C**God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:**

NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser

NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Regnskap

Konvertible lån gir långiver rett til aksjer i selskapet i stedet for å få lånet tilbakebetalt. Generalforsamlingen må vedta låneopptaket og vilkårene, og vedtaket må meldes til Foretaksregisteret. Konvertible lån er vanligvis ikke kortsiktige.

Et obligasjonslån er et lån som ytes mot rentebærende ihendehavergjeldsbrev. Beløpene er ofte store, og et lån består ofte av flere gjeldsbrev på likelydende beløp. Sertifikatlån er samme type produkt, men har en løpetid som ikke overstiger ett år. Felles er at tilbakebetaling skjer etter en på forhånd fastsatt plan, som må tas hensyn til ved regnskapsføringen.

Langsiktig gjeld til kredittinstitusjoner består av lån fra slike institusjoner. Kortsiktig gjeld til kredittinstitusjoner er kassekreditt, byggelån mv. Det bør opplyses om ubenyttet del av kassekreditt og eventuelt andre trekkrettigheter, jf. NRS(F) *Kontantstrømoppstilling*.

Øvrig langsiktig gjeld omfatter lån fra ansatte, lån fra aksjeeiere mv. Lån fra selskap i samme konsern kan enten vises på egen linje eller inngå i øvrig langsiktig gjeld med spesifisering i note.

Ansvarlig lånekapital hvor långiver har prioritet foran aksjeeierne, men som står tilbake for all annen gjeld, bør føres opp på egen linje under annen langsiktig gjeld.

I utgangspunktet skal gjeld som ikke direkte er knyttet til foretakets varekretsløp, klassifiseres som langsiktig gjeld. I praksis kan en tilknytning til varekretsløpet være vanskelig å identifisere. Dette medfører at kriteriet om forventet tilbakebetalingstid før eller etter ett år fra første gangs registrering i balansen, ofte vil være avgjørende for skillet mellom kortsiktig og langsiktig gjeld. Små foretak kan regne ettårsperioden fra regnskapsårets utløp.

Dersom hensikten med en gjeldspost endres, skal den omklassifiseres, ellers ikke. Følgelig skal ikke langsiktig gjeld omklassifiseres til kortsiktig gjeld som følge av oppgjør kommende regnskapsår. Imidlertid tillater regnskapsloven at første års avdrag på langsiktig gjeld omklassifiseres til kortsiktig gjeld.

Reglene for vurdering av omløpsmidler og anleggsmidler gjelder tilsvarende for gjeld. Det er gjort unntak fra kravene til føring av urealisert tap ved renteendring på annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld.

Låneopptaket i utenlandsk valuta skjer til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (til transaksjonskurs). På senere tidspunkt vurderes postene til dagskurs (kurs på balansedagen). Urealisert og realisert valutagevinst og -tap resultatføres som hovedregel.

Gebyrer, provisjoner, renter og valutagevinst/-tap føres som finanskostnader i resultatregnskapet.

Valutakursdifferanser knyttet til pengeposter som i realiteten representerer en del av selskapets nettoinvestering i en utenlandsk enhet, skal føres mot egenkapitalen i konsernregnskapet. I selskapsregnskapet skal valutakursdifferansen resultatføres med unntak av valutakursdifferanser på nettoinvestering i utenlandsk enhet som ligger i samme selskap (for eksempel filial) og på investeringer som føres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Ved avhendelse resultatføres akkumulerte valutakursdifferanser som er innregnet direkte i egenkapitalen (reklassifisering).

For hver gjeldstype skal den delen som forfaller til betaling mer enn fem år etter regnskapsårets utgang, spesifiseres i note. Det skal også oppstilles sammenligningstall. Små foretak må ikke spesifisere på lånetyper, og det kreves ikke sammenligningstall.

Store foretak skal i tillegg gi informasjon om avdragsstruktur, gjennomsnittlig rente og særlige vilkår for obligasjonslån, konvertible lån og langsiktige lån fra kredittinstitusjoner.

Sum gjeld til foretak i samme konsern skal oppgis fordelt på annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Det skal også presenteres sammenligningstall.

Det skal informeres om gjeld som er pantsikret med angivelse av type, samt om balanseført verdi (sum) av pantsatte eiendeler. Det er ikke krav om spesifisering av gjelden for små foretak, kun om sum pantsatt gjeld. Tilsvarende informasjon kreves ved andre former for sikkerhetsstillelse. Ved sikkerhetsstillelse for ikke-bokført gjeld (tredjemanns gjeld) skal det informeres om gjeldens størrelse.

For ansvarlig lånegjeld kreves opplysninger om låneavtalens innhold; blant annet tilbakebetalingstid, rentebetingelser, sikkerhet og andre forhold.

Skatt

Realiserte valutagevinster og -tap inntektsføres eller fradragsføres i realisasjonsåret.

Langsiktige poster i utenlandsk valuta

Med langsiktige poster menes her fordringer og gjeld som forfaller mer enn ett år etter utløpet av det året fordringen ble ervervet eller gjelden stiftet. Urealiserte tap kommer til fradrag, mens urealiserte gevinster ikke skal inntektsføres. For slike poster gjelder imidlertid et porteføljeprinsipp og et reverseringsprinsipp. Porteføljeprinsippet innebærer at urealiserte tap motregnes mot urealiserte gevinster, uansett valuta. Reverseringsprinsippet innebærer at tidligere utgiftsførte tap må tilbakeføres inntil kursen på ervervstidspunktet dersom kursen på årsoppgjørstidspunktet er lik eller høyere (lavere for gjeld).

Dersom kursen var kr 7 da gjelden ble stiftet, mens den var kr 8 på årsoppgjørstidspunktet, kunne gjelden oppskrives med kr 1 med skattemessig virkning. Dersom kursen deretter synker til kr 6, må gjelden reverseres til kurs kr 7. Teknisk må bruk av portefølje- og reverseringsprinsippet gjennomføres ved bruk av en såkalt omvurderingskonto, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 14-5-20.

Leverandørgjeld

Resultatregnskapet:		Balansen:	
5.	Varekostnad	D.	Gjeld
9.	Annen driftskostnad	III:	Kortsiktig gjeld
		4.	Leverandørgjeld

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven §§ 5-9 og 5-13

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-21, 7-22 og 7-40

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 20 Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Regnskap

Leverandørgjeld til konsernselskap kan enten føres som annen kortsiktig gjeld til konsernselskap eller inkluderes i ordinær leverandørgjeld, men med spesifisering. Debetsaldi i leverandørreskontroen vises som eiendel hvis beløpet er vesentlig. Leverandørgjeld i utenlandsk valuta behandles tilsvarende som kundefordringer i utenlandsk valuta, jf. punkt om Fordringer (generelt).

Det må avsettes for påløpte kostnader ved årsslutt. Dette vil si kostnader knyttet til varer eller tjenester som er mottatt/forbrukt, men hvor inngående faktura ikke er mottatt på årsavslutningstidspunktet.

Regnskapslovens regler for vurdering av omløpsmidler gjelder analogt for kortsiktig gjeld, herunder leverandørgjeld.

Skatt

Det er ingen egne skatteregler for vurdering av leverandørgjeld som føres som annen kortsiktig gjeld. Når det gjelder leverandørgjeld i utenlandsk valuta, se under «Fordringer» – og underpunktet «Kortsiktige fordringer i utenlandsk valuta».

Betalbare skatter

Resultatregnskapet:		Balansen:	
20.	Skattekostnad på ordinært resultat	D.	Gjeld
23.	Skattekostnad på ekstraordinære poster	III.	Kortsiktig gjeld
		5.	Betalbar skatt

Lovhenvising:

Noteopplysninger: Regnskapsloven § 7-23

Skatteregler: Skattebetalingsloven § 10-20

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS(F) Resultatskatt

Regnskap

Betalbar skatt føres i utgangspunktet bare i regnskap for foretak som selskapslignes, f.eks. aksjeselskaper. For disse føres betalbar skatt av årets skattepliktige overskudd. Eventuelle avvik mellom avsetning i fjor og utlignet og betalt skatt føres som skattekostnad i resultatregnskapet. Et eventuelt krav på skattefradrag for FoU-utgifter (SkatteFUNN) vil redusere posten betalbar skatt i balansen.

Alle foretak unntatt de små skal vise hvordan skattekostnaden er fremkommet. Små foretak bør spesifisere skattekostnaden på betalbar skatt og endring utsatt skatt/utsatt skattefordel.

Skatt

Forskuddsskatt for aksjeselskaper og andre upersonlige skattytere skrives ut i året etter inntektsåret og forfaller i to like store terminer, 15. februar og 15. april. Hver av terminene er satt til halvparten av den utlignede skatten ved siste skattefastsetting, men forhåndsskatten kan forhøyes eller settes ned etter søknad til skattekontoret. Dersom resterende skatt utgjør mer enn utlignet skatt, skal det svares renter av differansen,

men selskapet kan unngå rentebelastning ved å innbetale restbeløpet innen 31. mai. Resterende skatt forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

Skatt er en ikke-fradragsberettiget kostnad.

Skyldige offentlige avgifter

Resultatregnskapet:	Balansen:
1. Salgsinntekt	D. Gjeld
6. Lønnskostnad	III. Kortsiktig gjeld
	6. Skyldige offentlige avgifter

Lovhenvising:

Noteopplysninger: Regnskapsloven §§ 7-1, 7-21 og 7-40

Skatteregler: Skattebetalingsloven § 5-12

Folketrygdloven § 23-2

Regnskap

Posten inneholder bl.a. skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.

Skattetrekk

Trukket skatt skal oppbevares på egen sperret bankkonto og kan kun brukes til betaling av skattetrekk vedrørende de ansatte. Et fast beløp kan aksepteres såfremt dette er tilstrekkelig til å dekke det til enhver tid skyldige beløp, eller det kan stilles en bankgaranti for trekkansvaret. Skyldig skattetrekk pr. 31. desember skal bestå av trukket skatt for 6. termin, dvs. november og desember. Er skattetrekket for tidligere terminer ikke innbetalt, skal dette også stå som gjeld på denne regnskapslinjen.

Dersom bundne skattetrekksmidler utgjør et vesentlig beløp, skal det opplyses om dette i note. Brudd på skattebetalingsloven § 5–12 vil normalt føre til presisering i revisjonsberetningen.

Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgiveravgift i balansen består av skyldig avgift for 6. termin. Arbeidsgiveravgift for tidligere perioder som ikke er betalt, skal også stå der.

Det skal beregnes arbeidsgiveravgift av påløpt lønn, styrehonorar og feriepengene.

Merverdiavgift

Skyldig merverdiavgift skal bestå av skyldig avgift for 6. termin. Merverdiavgift for tidligere perioder som ikke er betalt, skal også føres i denne posten. Har selskapet avgift til gode, føres dette som en kortsiktig fordring.

Skatt

Det foreligger ikke spesielle skatteregler vedrørende offentlige avgifter.

Utbytte

Resultatregnskapet:

Det skal opplyses om foreslått utbytte

Balansen:

D. Gjeld

III. Kortsiktig gjeld

7. Annen kortsiktig gjeld

Lovhenvising:

Skatteregler: Skatteloven §§ 10-10 til 10-13

Selskapsregler: Aksjeloven kapittel 8

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 3 Hendelser etter balansedagen

NRS(F) Investeringer i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet

NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Regnskap

Alle aksjonærer har lik rett til utbytte dersom aksjekapitalen ikke er delt i ulike aksjeklasser med ulike utbytterettigheter. Retten til utbytte kan skilles fra aksjen i inntil to år.

Selskapet kan bare dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har tilbake netto eiendeler som gir dekning for selskapets aksjekapital og øvrig bundet egenkapital, jf. § 8-1. Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn. Den egenkapitalen som i henhold til ovenstående kan utdeles som utbytte, betegnes som maksimal utbytteramme. Det må dog ikke utdeles utbytte så langt selskapet etter utdelingen ikke har en forsvarlig egenkapital og likviditet. For beregning og videre omtale, se kapittel 5.

Etter NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* skal 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.

I NRS 8 fremkommer det at et foretak 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. Dette er ikke markert med uthevet skrift i standarden, og det antas at bestemmelsene også kan legges til grunn for andre foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven og god regnskapsskikk.

Egenkapitaltransaksjoner (utbetalinger) til selskapets eiere kan være tilbakebetaling av innskutt kapital, utdeling av resultater eller utdeling av merverdier. Etter det grunnleggende prinsippet for inntektsføring må investor skille mellom utbetaling som er opptjent inntekt for investor, dvs. avkastning på investeringen etter investeringstidspunktet, og utbetaling som er tilbakebetaling av investert kapital. Det er bare den delen av utbetalingen til eier som representerer opptjent inntekt i eierperioden, som kan inntektsføres. Utbetalinger utover dette representerer en tilbakebetaling av investeringen og skal dermed gå til reduksjon av investeringen.

Hvis foreslått utbytte er kjent på balansedagen, og aksjeeieren har bestemmende innflytelse, og det er sannsynliggjort at utbytte vil mottas, er utbytte å anse som opptjent. Avsatt utbytte i et datterselskap kan således regnskapsføres i morselskapet i samme år som utbyttet gjelder for, og før det er vedtatt av generalforsamlingen. I konsernforhold vil det på grunn av mottakers bestemmende innflytelse ikke foreligge usikkerhet om endelig vedtak. For tilknyttet selskap kreves betydelig sannsynlighetsovervekt for at utbyttet vil bli vedtatt og komme investor til gode dersom det skal inntektsføres samme år.

Eksempler på forhold som kan bidra til at vedtak av utbytte kan sannsynliggjøres, er vedtektsfestet utbyttepolitikk og aksjonæravtaler.

Betydelig sannsynlighetsovervekt (70–90 %) må foreligge på balansedagen. Det er derfor ikke tilstrekkelig at utbyttet er vedtatt og kjent på det tidspunkt investor avlegger sitt regnskap. Senere vedtak vil imidlertid gi informasjon om forhold som forelå på balansedagen, og således legges til grunn for utbyttets størrelse, men påvirker ikke tidspunktet for regnskapsføring.

Betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling av utbytte på balansedagen kan unntaksvis foreligge også ved investeringer med lavere grad av innflytelse enn tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet.

Foreslått utbytte kan regnskapsføres hos mottaker uavhengig av om avgivende selskap har balanseført foreslått utbytte som gjeld.

Skatt

Det er ulike regelsett for beskatning av utbytte avhengig av hvem som er skattesubjektet/aksjonær. For selskapsaksjonærer gjelder fritaksmetoden, hvilket innebærer at utbytte er skattefritt. Se visse unntak for 22 % skatt på 3 % av utbytte/utdelinger under «Fritaksmetoden». For personlige aksjonærer gjelder aksjonærmodellen.

Aksjonærmodellen

Aksjonærmodellen er en uttaksbeskatningsmodell som går ut på at man beskatter den delen av aksjeinntektene (utbytte, gevinst og renter på lån) som overstiger en risikofri avkastning på aksjeinvesteringen (kostprisen på aksjen) som alminnelig inntekt på aksjonærens hånd.

Hovedprinsippene i aksjonærmodellen

I aksjonærmodellen er ikke formålet å skille ut avkastningen av eiernes arbeidsinnsats. Alle aksjer skal behandles etter de samme reglene enten selskapene er norske eller utenlandske, børsnoterte eller ikke børsnoterte.

Oppjustering av utbytte med faktortall

Skatteetaten oppjusterer skattepliktig utbytte som føres i skattemeldingen med et faktortall.

Skattesatsen på alminnelig inntekt gikk ned fra 27 prosent i 2015 til 25 prosent i 2016. Skattesatsen gikk ytterligere ned til 24 prosent i 2017 og 23 prosent i 2018. For 2019–2023 er skattesatsen 22 %.

Hvorfor skal det brukes et faktortall?

Reduksjonen medfører, i tillegg til en tilsiktet redusert skatt på selskapsoverskudd, også en redusert skatt på eierinntekter (utbytte, utdeling, realisasjonsgevinster på eierandeler).

Reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt ville gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte og andre former for eierinntekter, som utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, gevinster og tap ved salg av aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting.

For å motvirke slik inntektsskifting skal utbytte og andre eierinntekter som føres i skattemeldingen fra og med inntektsåret 2016, oppjusteres med faktortall.

Faktortallet for inntektsåret 2016 var 1,15, for 2017 1,24, for 2018 1,33 og for 2019, 2020 og 2021 var det 1,44. For 2022 var faktortallet 1,60 frem til statsbudsjettet for 2023 ble lagt frem 6. oktober 2022. Da ble faktortallet økt til 1,72 med ikrafttredelse fra samme dato. Faktortallet er ikke økt i 2023. Et utbytte på kr 10 000 oppjusteres med 1,72 og kr 17 200 skattlegges med 22 %. Skatt på utbytte isolert sett er 37,84 %.

Faktortallet gjelder også aksjegevinst og tap og gevinst og tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting.

For den delen av aksjeinntektene som overstiger den risikofrie avkastningen, er skattesatsen 51,52 %, aksjeselskap og aksjonær sett under ett. Skattesatsen for aksjonæren er 22 % (18,5 % i Nord-Troms og Finnmark).

Aksjeinntekter som ligger innenfor den beregnede risikofrie avkastningen, er skattefrie på aksjonærens hånd. Det er bare meravkastningen som skattlegges etter aksjonærmodellen. Skattlegging skjer først når avkastning tas ut i form av utbytte, aksjegevinst eller renter på lån til selskapet. Aksjonærmodellen gir ikke høyere skatt enn 22 % så lenge midlene beholdes i selskapet.

Bare personlige aksjonærer bosatt i Norge etter skattelovens regler skal beskattes for aksjeinntekter etter aksjonærmodellen. Inntekt etter aksjonærmodellen er alminnelig inntekt som ikke gir trygderettigheter eller pensjonspoeng.

Personlige aksjeeieres opptak av lån blir skattlagt som utbytte. Det samme gjelder når saldo på eksisterende lån økes eller lån som forlenges etter forfallsdato.

Fritaksmetoden

Fritaksmetoden innebærer at aksjeselskaper og visse andre selskaper (selskapsaksjonærer) fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer. Selskapsaksjonærene som ikke eier mer enn 90 % i underliggende selskap, skattlegges for 3 % av utbytte. Denne delen av utbyttet beskattes med 22 %. (Eller sagt på en annen måte, samlet utbytte skattlegges med 0,66 %).

Skal inntekten inngå i grunnlaget for treprosentinntekt?

Utbytte fra selskap i samme skattemessige konsern	Nei
Utbytte fra selskap som hører hjemme i EØS-land, og knytter seg til mottakerselskapet på et vis som tilsvarer skattemessig konsern	Nei
Utbytte fra annet selskap	Ja
Gevinst ved salg eller annen realisasjon av aksjer og andre verdipapir	Nei
Gevinst ved salg eller annen realisasjon av andeler i deltakerliknet selskap (ANS, KS mv.)	Nei
Utdeling til deltaker fra deltakerliknet selskap. Se nærmere forklaring nedenfor	Ja

Som skattemessig konsern regnes norske selskaper eller sammenslutninger hvor morselskapet eier mer enn ni tideler av datterselskapet, og har tilsvarende stemmerettsandel på generalforsamlingen.

Skattemessige virkninger for selskapene som både driver virksomhet i Norge og mottar utbytte

Fra og med inntektsåret 2012 skal selskaper hjemmehørende i utlandet inntektsføre tre prosent av utbytte selskapene mottar dersom følgende tre vilkår er oppfylt:

- Det utenlandske selskapet driver skattepliktig virksomhet i Norge, for eksempel norsk filial av utenlandsk foretak
- Aksjene knytter seg til virksomheten som det utenlandske selskapet driver i Norge
- Utbyttet er skattefritt etter fritaksmetoden

Dersom utbyttet knytter seg til mottakerselskapet på et vis som tilsvarer skattemessig konsern, skal det utenlandske selskapet likevel ikke beregne tre prosent inntekt av utbytte mottatt fra selskap som er hjemmehørende i et EØS-land.

I hvilke tilfeller skal deltakeren beregne tre prosent inntekt av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting?

Selskapsdeltaker som mottar utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, skal beregne tre prosent inntekt. Dette må deltakeren gjøre selv om deltakeren også må inntektsføre sin forholdsmessige andel av selskapets skattemessige overskudd.

Fra og med inntektsåret 2012 har også utenlandsk selskap som er deltaker i selskap med deltakerfastsetting, måttet inntektsføre tre prosent av utdelingen.

Hvordan beregner deltakeren tre prosent inntekt av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting?

Nettobeløpet som deltakeren skal beregne tre prosent inntekt av, står i post 216 i RF-1233 Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i selskap med deltakerfastsetting. Dermed beregner ikke deltakeren tre prosent inntekt av:

- tilbakebetaling av innbetalt egenkapital
- et beløp som tilsvarer skatten deltakeren svarer av andelen av overskudd i selskap med deltakerfastsetting.

Konsernbidrag

Resultatregnskapet:

11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap **A.**

16. Nedskrivning av finansielle eiendeler

Balansen:

Anleggsmidler

I. Immaterielle eiendeler

3. Utsatt skattefordel

III. Finansielle anleggsmidler

Resultatregnskapet:**Balansen:**

	1.	Investeringer i datterselskap
	B.	Omløpsmidler
	<i>II.</i>	<i>Fordringer</i>
	2.	Andre fordringer
	C.	Egenkapital
	<i>I.</i>	<i>Innskutt egenkapital</i>
	3.	Annen innskutt egenkapital
	D.	Gjeld
	<i>III.</i>	<i>Kortsiktig gjeld</i>
	5.	Betalbar skatt
	7.	Annen kortsiktig gjeld

Lovhenvising:

Skatteregler:	Skatteloven §§ 10-2 til 10-4
	Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6

Selskapsregler:	Aksjeloven § 8-5
	Reglene for utdeling av utbytte gjelder tilsvarende for konsernbidrag

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 8	God regnskapsskikk for små foretak
NRS(V)	Regnskapsføring av inntekt

Regnskap

Ved konsernbidrag kan selskapene som inngår i konsernet, samordne skattepliktig overskudd og underskudd. Giverselskapet får inntektsfradrag for et beløp som blir skattepliktig inntekt for mottaker. Ved at det gis muligheter for resultatutjevning innenfor konsernet, blir det større likhet mellom virksomheter som drives som separate skattesubjekter og virksomheter som utøves som ett selskap. Et av vilkårene er at selskapene inngår i et konsern hvor morselskapet har en eierandel på mer enn 90 %.

Konsernbidrag – kostmetoden

En egenkapitaltransaksjon er en transaksjon mellom et foretak og dets eier(e). For et datterselskap er et konsernbidrag derfor en egenkapitaltransaksjon og konsernbidraget skal ikke resultatføres. For morselskapet er ikke konsernbidrag en egenkapitaltransaksjon uansett om det er giver eller mottaker, da det ikke overføres noe mellom morselskapet og dets eiere. For morselskapet er mottatt konsernbidrag enten avkastning på investeringen eller tilbakebetaling av investert kapital. Avgitt konsernbidrag er innskudd i datter.

Det prinsipielle skillet går mellom morselskap og datterselskap. Konsernbidrag mellom søsterselskaper regnskapsføres hos giver og mottaker som om bidraget ble gitt via morselskapet. Se eget avsnitt til slutt.

Føringen i datterselskapet blir den samme uavhengig av om morselskapet benytter kostmetoden eller egenkapitalmetoden.

For *giverselskap som er datterselskap*, vil konsernbidrag være fullt ut å likestille med utbytte. Forskjellen vil være at eventuell skattevirkning også føres mot egenkapitalen.

Eksempel:

D: Annen egenkapital	78	K: Skyldig konsernbidrag	100
D: Betalbar skatt	22		

For *mottakerselskap som er datterselskap*, er konsernbidrag som mottas regnskapsmessig et innskudd fra eier. Det utstedes ikke aksjer, men det er like fullt innskutt kapital. Det vil normalt bli ført som «Annen innskutt egenkapital», men dersom selskapet har udekket tap, kan dette dekkes ved å bruke annen innskutt kapital, jf. punkt om: Udekket tap.

Eksempel:

D: Fordring kons.bidrag	100	K: Utsatt skatt(efordel)	22
		K: Annen innskutt EK	78

For *mottakerselskap som er morselskap*, vil behandlingen bli fullt ut å likestille med utbytte. Mottatt konsernbidrag inntektsføres som finansinntekt. Skattekostnad resultatføres på vanlig måte. Dersom konsernbidraget (netto) overstiger resultatet i eierperioden, anses dette som tilbakebetaling av anskaffelseskost. Med resultat i eierperioden menes resultat fra investors ståsted, dvs. at det er tatt hensyn til de merverdiene som er identifisert ved oppkjøpet.

Kostpris utover forholdsvis andel av balanseført egenkapital representerer en merverdi som normalt reduseres over tid. Slik verdireduksjon reduserer investors opptjente egenkapital, noe som det i utgangspunktet bør tas hensyn til ved beregning av opptjent

inntekt. Som en forenkling er det likevel ikke krav om å ta hensyn til slik verdireduksjon. Det vil i slike tilfeller kunne være relevant å vurdere nedskrivning.

Konsernbidraget ligger innenfor resultater i eierperioden:

D: Fordring kons.bidrag	100	K: Inntekt inv. i DS	100
Konsernbidraget gjelder utdeling av resultater fra tiden før investeringen:			
D: Fordring kons.bidrag	100	K: Utsatt skattefordel	22
		K: Investering i DS	78

For *giverselskap som er morselskap*, vil tilførsel av kapital til datterselskap i egenskap av eier økonomisk og regnskapsmessig være uavhengig av om det skjer en formell selskapsrettslig kapitalforhøyelse i datterselskapet. Konsernbidraget gis fordi man er aksjeeier, og er en kapitalforhøyelse som gjennomføres med en annen formell form for å oppnå visse skattefordeler. Det følger av dette at tilførsel av kapital alltid fører til en høyere anskaffelseskost for aksjene. Aksjene stiger normalt i verdi krone for krone med tilførsel av midler. Siden konsernbidraget påvirker skattegrunnlaget, blir nettovirkningen både for giver og mottaker redusert med skattevirkningen på 22% av bruttobeløpet. Hovedregelen vises i følgende eksempel:

D: Investering i DS	78	K: Skyldig konsernbidrag	100
D: Betalbar skatt	22		

Anskaffelseskost for aksjene øker med 78 i dette tilfellet. Dette er uavhengig av om konsernbidraget er gitt for å dekke *regnskapsmessige* underskudd i datterselskapet eller ikke.

Investeringen i datterselskapet vurderes som anleggsmiddel opp mot virkelig verdi. I den grad datterselskapet har en verdi som er lavere enn balanseført verdi/anskaffelseskost og verdinedgangen ikke er forbigående, må nedskrivning foretas. En slik nedskrivning føres som finanskostnad.

Dersom avgitt konsernbidrag skal dekke regnskapsmessig underskudd i datterselskapet, kan små foretak korrigere konsernbidraget direkte mot annen egenkapital. Små foretak slipper da å ta stilling til en eventuell nedskrivning av investeringen i datterselskapet.

Konsernbidrag mellom søsterselskaper regnskapsføres hos giver og mottaker i tråd med det som er beskrevet ovenfor. Søsterselskapene er begge datterselskaper, og regnskapsføringen blir som i de to første tilfellene over. Det oppstår et spørsmål om et slikt konsernbidrag skal medføre regnskapsføring i morselskapet. Dersom konsernbidraget som ytes ligger innenfor opptjente resultater i mors eierperiode, regnskapsføres ikke konsernbidraget i mor. I de tilfeller konsernbidraget overstiger resultatet i mors eierperiode, omfordeles anskaffelseskost med nettobeløpet etter skatt. Dersom konsernbidraget formelt gis via morselskapet, behandles dette som to separate transaksjoner. Det kan

i slike tilfeller bli inntektsføring i morselskapet av mottatt konsernbidrag, mens avgitt konsernbidrag øker investeringen i det andre datterselskapet.

Skatt

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet så langt bidraget ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt. Et konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt, vil derfor ikke kunne medføre et fremførbart underskudd, og inntekten skal i slike tilfeller settes til 0. For det mottakende selskapet vil mottatt konsernbidrag inngå i alminnelig inntekt. Den delen av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for fordi den overstiger den ellers skattepliktige inntekten, er ikke skattepliktig for mottakeren.

Retten til å overføre konsernbidrag avhenger av at både giverselskapet og mottakerselskapet inngår i det samme skattekonsern. Det må være et konsern etter aksjeloven, og morselskapet må i tillegg eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmene som avgis på generalforsamlingen. Kravet om mer enn 90 % av eierinteressene i et selskap anses oppfylt, også i tilfeller der morselskapet sammen med datterselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i et annet datterselskap.

Giverselskapet og mottakerselskapet må være norske aksjeselskaper eller selskaper som er likestilt med disse. Når vilkårene er oppfylt, kan konsernbidrag ytes mellom norske selskaper selv om morselskapet er hjemmehørende i et annet land.

Dersom det ytende selskapet under skattefastsettingen får økt sin skattepliktige inntekt, kan selskapet øke fradragsberettiget konsernbidrag tilsvarende. En forutsetning for endring er at det ikke er handlet illojalt i forhold til skattemyndighetene og at endringen ikke er uvesentlig.

Både det mottakende og det ytende selskapet må som vedlegg til skattemeldingen legge ved en erklæring om at vilkårene er oppfylt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6.

Konsernbidrag over landegrensen

Konsernbidrag over landegrensen er lovfestet i skatteloven § 10-5 med virkning fra og med inntektsåret 2021. Det må gjelde dekning av endelig underskudd i datterselskap i EØS-land

Kortsiktig gjeld

Resultatregnskapet:

Balansposten kan være knyttet til en rekke resultatposter

Balansen:

D. Gjeld

III. Kortsiktig gjeld

7. Annen kortsiktig gjeld

Lovhenvising:

Vurderingsregler:	Regnskapsloven § 5-13
Noteopplysninger:	Regnskapsloven §§ 7-21, 7-22, 7-33 og 7-40
Skatteregler:	Skatteloven § 14-4 tredje ledd a

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 13	Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
NRS 20	Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta

Regnskap

Annen kortsiktig gjeld vil omfatte utgifter som vedrører regnskapsåret, selv om utgiften ikke er fakturert. Dette sikrer resultatføring av alle kostnader som har bidratt til årets inntektsskapende aktivitet. Periodisering av inntekter er omhandlet i kapittel 3: Grunnleggende regnskapsprinsipper.

Posten kan inkludere forskudd fra kunder, gjeld til ansatte (f.eks. feriepengene), påløpte kostnader, sannsynlige erstatningskrav, utsatt inntekt, tap på varekontrakter osv.

For forhold som er usikre på balansedagen, henvises til NRS 13 og punktet Andre avsetninger for forpliktelser.

Vedrørende notekrav i forbindelse med utenlandsk valuta og ved pant eller annen sikkerhetsstillelse, se punkt om: Annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld.

Det skal opplyses om forhold med betinget utfall ved regnskapsårets utgang. Det er ikke krav om denne noten for små foretak.

Skatt

Avsetning etter god regnskapsskikk

Det må trekkes en grense mellom ordinær periodisering og avsetninger etter god regnskapsskikk.

Det følger av skatteloven § 14-2 at man ikke får fradrag for kostnader knyttet til «plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i fremtiden». Dette vil blant annet omfatte avsetninger etter god regnskapsskikk.

Vedlikeholdskostnader

Avsetninger for fremtidige vedlikeholdsutgifter kommer ikke til fradrag. Utgiftsføring finner sted når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å betale vederlag for utførte arbeider.

Strekker arbeidet seg over flere år, må regnskapspliktige kunne kreve fradrag for den andelen av utgiften som refererer seg til det oppdraget som allerede er utført.

Erstatningskrav som følge av mangler

Krav som er fremsatt før 31.12. og ikke fremstår som uholdbare, vil antakelig ikke være en avsetning. Ved vurderingen av fradragets størrelse må det tas hensyn til forsikringsdekning eller mulig regressansvar fra eventuell tredjemann.

Påløpte renter

Det vil være skattemessig fradrag for påløpte renter.

Det er imidlertid innført begrensning av rentefradrag mellom nærstående eller i interessefellesskap, jf. skatteloven § 6-41.

Med virkning fra 2019 ble bestemmelsen endret slik at også renter på lån til uavhengig part (eksterne renter) avskjæres for selskap som er i konsern. For å skjerme ordinære låneforhold, er det innført en balansebasert unntaksregel.

Uttak

Resultatregnskapet:

Balansen:

1. Annen driftsinntekt

9. Annen driftskostnad

Lovhenvising:

Vurderingsregler: Regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1

Skatteregler: Skatteloven § 5-2

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

Regnskap

Uttak av driftsmidler og lignende til eier skal skje til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. For selskapet må det foretas en ordinær tap- og gevinstberegning som inkluderes i driftsresultatet. Verdien av tingsuttaket vil redusere annen egenkapital som ved utbytte.

Dersom uttaket skjer som en omorganisering innen et konsern, må det vurderes om transaksjonen må kontinuitetsgjennomskjæres.

Dersom overføringen ikke har funnet sted på balansedagen, skal den balanseførte eiendelen som er gjenstand for utdeling, balanseføres hos giver frem til formelt vedtak om overføring foreligger, og måling av forpliktelsen knyttet til tingsutdeling tilsvarer objektets balanseførte verdi (presenteres på egen/egne linje(r) som korreksjon til egenkapitalen). Merverdien kan ikke resultatføres før giver har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på vedtakstidspunkt for utdeling (NRS (V) *Regnskapsføring av inntekt* punkt 7.10.3).

Av NRS 8 fremkommer det imidlertid at dersom tingen ennå ikke er overført på balansedagen, er anbefalt metode for regnskapsføring å gjennomføre et fullt gevinstoppgjør i regnskapet, og presentere kapitalnedsettelsen til virkelig verdi. NRS 8 setter opp metoden som er beskrevet ovenfor som et tillatt alternativ (den balanseførte verdi av tingen vises på egen/egne linje(r) som korreksjon til egenkapitalen, og tingen vises som vanlig eiendel i balansen (inntektsføring av merverdien skjer når tingen overføres).

Skatt

Uttaksbeskatning, jf. skatteloven § 5-2, er et særskilt innvinningskriterium i tillegg til realisasjon, dvs. at uttak til privat bruk og gaver beskattes på samme måte som ved realisasjon. Beskatningen gjennomføres som om det hadde funnet sted et salg til omsetningsverdi.

Uttak kan utløse inntektsbeskatning, men utløser ikke krav på tapsfradrag. Uttak av avskrivbart driftsmiddel behandles etter saldoreglene.

Dersom uttaket skjer til aksjeeier eller nærstående av aksjeeier, vil aksjeeier bli utbyttebeskattet, samtidig som selskapet blir uttaksbeskattet.

Bestemmelsene medfører beskatning ved uttak av alle typer objekter/tjenester. Ved uttak fra enkeltpersonforetak og bruttolignet sameie, er det et vilkår for skatteplikten at kostprisen helt eller delvis har kommet til fradrag ved skattefastsettingen, enten ved direkte utgiftsføring eller ved avskrivninger.

Flere bestemmelser fritar for uttaksbeskatning:

- Omdannelser som fusjon/fisjon, omdannelse av enkeltpersonforetak til AS, konserninterne overføringer
- Generasjonsskifte der mottakeren er arveberettiget og overtar hele eller deler av næringsvirksomheten
- Diverse uttak etter fritaksmetoden jf. sktl. § 2-38 (2)
- Gave hvor mottaker trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen etter reglene i § 10-33 eller § 10-46. Se også § 9-7(4)

Lønn mv.

Resultatregnskapet:		Balansen:	
6.	Lønnskostnad	D.	Gjeld
9.	Annen driftskostnad	III.	Kortsiktig gjeld
		7.	Annen kortsiktig gjeld

Lovhenvising:

Vurderingsregler:	Regnskapsloven § 5-9a
Noteopplysninger:	Regnskapsloven §§ 7-11, § 7-11a, 7-31, 7-31a, 7-31b og 7-44
Skatteregler:	Skatteloven §§ 5-12-5-15 Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 5-12-5-15

God regnskapsskikk – standarder og uttalelser:

NRS 8	God regnskapsskikk for små foretak
NRS 15A	Aksjebasert betaling

Regnskap

Påløpte lønnskostnader skal føres som driftskostnader i resultatregnskapet. Avsetninger for påløpt ikke utbetalt lønn, herunder feriepengar, føres som annen kortsiktig gjeld.

Lønnskostnaden omfatter enhver form for oppgavepliktige lønnsgodtgjørelser og honorarer til selskapets ansatte og styre, herunder feriepengar, naturalytelser (som er gjenstand for skattetrekk osv.), lønn under sykdom og permisjon, godtgjørelse til styremedlemmer for styreverv o.l. Når arbeid som kunne vært utført av egne ansatte i stedet settes bort til eksterne, skal ikke kostnaden klassifiseres som lønn, men som annen driftskostnad.

Utgiftsgodtgjørelser som diett, bilgodtgjørelse og lignende skal ikke presenteres som lønnskostnad, men føres som annen driftskostnad. Dette gjelder både utgifter dekket etter regning og etter statens satser.

Aksjeverdibasert betaling skal vurderes til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Dette innebærer at kostnaden til aksjeverdibasert avlønning må måles på tildelingstidspunktet og fordeles over innvinningsperioden.

Små foretak kan unnlate å kostnadsføre aksjeverdibasert betaling. Dersom ordningen for et lite foretak gjøres opp med egne aksjer eller foretaket utbetaler et kontantvederlag, må dette kostnadsføres som lønn.

Som tilleggsopplysninger skal lønnskostnaden splittes på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser.

For lønn til ledende personer mv. er det stilt krav til ytterligere tilleggsopplysninger. For daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen skal det opplyses om samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse. Annen godtgjørelse kan være fordel som fri bil, bolig mv. De beløpene som skal vises her, er de fordelene som er blitt innberettet på lønns- og trekkoppgaven. Dersom selskapet har en forpliktelse til å gi daglig leder eller leder av styret særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet, eller det er inngått avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende, skal det opplyses om arten og omfanget av slike forpliktelser og avtaler.

Dersom selskapet har forpliktelser knyttet til tegningsretter, opsjoner og tilsvarende rettigheter som gir ansatte eller tillitsvalgte rett til tegning, kjøp eller salg av aksjer eller grunnfondsbevis, skal det gis opplysninger om det.

Store foretak har plikt til å gi ytterligere opplysninger om ytelser til ledende personer, jf. regnskapsloven § 7-31b. Opplysningene skal gis for de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmene av henholdsvis styret, kontrollkomiteen og andre valgte selskapsorganer med unntak av bedriftsforsamlingen.

Det skal gis opplysninger om hvordan godtgjørelsen til revisor fordeler seg på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen.

Opplysningsplikten knyttet til lønn til ledende ansatte og godtgjørelse til revisor, er mindre omfattende for små foretak, jf. regnskapsloven § 7-44.

Dersom foretaket ikke har utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser eller andre godtgjørelser, skal det opplyses særskilt om dette.

Skatt

I det følgende skal vi ta for oss en del sentrale naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser.

Naturalytelser

Skatteplikt og arbeidsgiverplikter

Enhver fordel vunnet ved arbeid er iht. skatteloven § 5-1 skattepliktig for mottaker som lønn. Med fordel menes både rene pengeytelser, og naturalytelser.

I henhold til skatteforvaltningsloven § 7-2 skal den som yter en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid (lønn), innberette fordelene.

Skattebetalingsforskriften medfører en generell plikt til å foreta forskuddstrekk i naturalytelser. Hovedregelen er at skattepliktige naturalytelser som er godtgjørelse for

arbeid, oppdrag, verv mv., skal med i grunnlag for beregning av forskuddstrekk, med mindre det er gjort særskilt unntak.

Følgende naturalytelser skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk:

- Fri transport ved reise til og fra arbeidet og ved besøksreise til hjemmet for pendler hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 97 000 kroner i året. Begrensningen på 97 000 kroner gjelder ikke for pendlers besøkstreiser med fly innenfor EØS-området. Trekkfritaket for arbeidsgivers dekning av pendlerreiser gjelder ikke for pendler som har fått skattekort med standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller skattekort for arbeidstaker som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, jf. Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til skatteloven § 5-11-1 annet ledd.
- Naturalytelse i form av helt eller delvis fri bruk eller lån av kapitalgjenstander mv. til arbeidstakeren uten overdragelse av eiendomsretten, unntatt bil og bolig, jf. forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-8-11 og § 5-8-20. Full disposisjonsrett i den vesentlige del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles med overdragelse av eiendomsretten.

Det er fastsatt egne satser for verdsettelse av:

- fri kost og losji
- privat bruk av arbeidsgivers bil (fri bil)
- rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- fordel ved kostbesparelse i hjemmet for pendlere
- privat bruk av arbeidsfinansiert elektronisk kommunikasjon

Er naturalytelsen trekkpliktig, må den også med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2.

Verdsettelse av naturalytelser som det ikke er fastsatt spesielle satser for

I skattebetalingsforskriftens § 5-8-30 er det gitt regler om verdsetting av skattepliktige naturalytelser som Skattedirektoratet ikke har fastsatt satser for, eller hvor skattekontoret ikke har foretatt en individuell verdsettelse på forskuddsstadiet etter oppgave fra arbeidsgiver. Dette gjelder for andre naturalytelser enn fri kost og losji, fri bil, rimelig lån og fri bolig. Verdsettelsen foretas av arbeidsgiver, og all nødvendig dokumentasjon må vedlegges arbeidsgivers regnskap.

For disse naturalytelsene gjelder følgende generelle verdsettelsesregler:

- Naturalytelser verdsettes til omsetningsverdi. Med omsetningsverdi menes den prisen inklusive merverdiavgift som er allment tilgjengelig for forbrukere i sluttbrukermarkedet for samme vare eller tjeneste.
- Rabatter og tilbudspriser som er allment tilgjengelig for forbrukere, kan tas med ved beregning av omsetningsverdien, når den reduserte prisen kan sannsynliggjøres ved annonse, prislister el.l.
- Opsjoner i arbeidsforhold verdsettes etter skattelovens regler.
- Fordel ved privat reise ved bruk av kort betalt av arbeidsgiver når kortet gjelder et ubegrenset antall reiser i et begrenset tidsrom, Travel Pass o.l. ordninger, verdsettes til normal rabattpris som oppnås i reiseselskapet for tilsvarende reise.
- Fordel ved arbeidsgivers dekning av personalforsikringer verdsettes til den enkelte arbeidstakers forholdsmessige andel av arbeidsgivers samlede premie til ordninger arbeidstakeren er omfattet av.

Fri bolig

Fordel ved fri eller delvis fri bolig i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig som lønn (naturalytelse).

Fordel ved fri eller delvis fri bolig i arbeidsforhold skal fastsettes individuelt av skattemyndighetene på forskuddsstadiet etter krav fra arbeidsgiver. Ved forhåndsverdsettelsen skal arbeidsgiver benytte blankett RF-1158 som sendes skattekontoret i den kommunen arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt kontor (hovedkontor). Skattekontoret foretar en foreløpig verdsettelse av fordelene med grunnlag i opplysningene gitt i blanketten og opplysninger man ellers måtte ha.

Fri kost og losji

Fri kost som naturalytelse i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Dette gjelder imidlertid ikke fri kost på tjenestereise eller for pendlere som ikke kan tilberede mat i pendlerboligen. Fri kost om bord på skip er fritatt, med unntak for fri kost på sokkellinnretning til arbeidstaker med samlet personinntekt på over 600 000 kroner.

Fri losji i arbeidsforhold regnes i utgangspunktet også som skattepliktig inntekt. Dette gjelder imidlertid ikke fri losji på tjenestereise. Fri losji om bord på skip for sjøfolk og om bord på oljeplattform skattlegges heller ikke.

Nærmere om pendlerregler

Skattyters fradragrett for pendlerutgifter ble strammet inn fra 2018. Det ble gitt en overgangsregel på to år som går ut 1. januar 2020.

Innstramningen fra 2018 innebærer:

- Det gis ikke lenger fradrag for kost for skattytere som har mulighet til å kunne oppbevare og tilberede mat i pendlerboligen.
- Fradragssatsen for kost når skattyter ikke kan tilberede mat i pendlerboligen, er redusert med om lag 150 kroner pr. døgn.
- Fradrag for losjoutgifter (pendlerbolig) gis bare de første 24 månedene. Fradagsperioden kan forlenges med inntil nye 24 måneder ved skifte av kommune for både pendlerbolig og arbeidssted.
- Tidsbegrensningen på 24 måneder gjelder også for retten til fradrag for kost for de som kan tilberede mat i pendlerboligen.
- Overgangsregelen innebærer at for de som allerede var pendlere da reglene ble innført, startet tidsbegrensningen 1. januar 2018. Overgangsregelen går dermed ut 1. januar 2020 og en rekke pendlere vil dermed miste fradraget fra 2020.
- Det gis bare fradrag for reiseutgifter over kr 14 400 (fra 2023). Maksimalt fradrag blir dermed kr 82 600

Skattefri dekning fra arbeidsgiver

Selv etter innstrammingen, kan arbeidsgiver gi arbeidstakeren skattefri dekning av pendlerutgifter. Det gjelder også etter perioden på 24 måneder. Arbeidsgiver kan dekke:

- Dokumenterte utgifter til losji. Fri bolig vil også være skattefritt for pendleren.
- Kostutgifter for pendlere som ikke kan tilberede mat i pendlerboligen. Arbeidsgiver kan gi en skattefri utgiftsgodtgjørelse inntil Skattedirektoratets fradragssatser. For 2023 er satsen 177 kroner frem til 1. september og deretter 250 kroner for skattytere som bor på pensjonat eller hybel/brakkeløs uten kokemuligheter. Eventuelt kan det gis dekning for dokumenterte utgifter. Det kan ikke gis skattefri godtgjørelse dersom pendleren bor i en pendlerbolig med kokemuligheter.
- Utgifter til besøksreiser til hjemmet. Arbeidsgiver kan dekke dokumenterte billettutgifter. Eventuelt kan det gis bilgodtgjørelse hvis pendleren bruker egen bil, men bare inntil satsen for fradrag for slike utgifter, dvs. kr 1,70.
- Den skattefrie dekningen for reiseutgifter er begrenset oppad til det samme beløpet som fradraget, 97 000 kroner.

For arbeidstaker som enten får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker (sokkelarbeidere eller sjøfolk), eller som benytter de nye reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, er godtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet skattepliktig arbeidsinntekt.

Skattedirektoratet fastsetter satser for fri kost og losji. Disse satsene brukes både ved beregning av forskuddstrekk og ved beregning av arbeidsgiveravgift samt ved innberetning av skattepliktig beløp på lønnsoppgaven.

Skattedirektoratets satser for verdien av fri kost og losji for 2023:

Fritt opphold – kost og losji	kr	138 pr. døgn
Fri kost – alle måltider	kr	98 pr. døgn
Fri kost – to måltider	kr	76 pr. døgn
Fri kost – ett måltid	kr	50 pr. døgn
Fritt losji – ett eller delt rom	kr	40 pr. døgn

Kostbesparelse i hjemmet

Pendlere som får dekket kosten av arbeidsgiver etter regning eller administrativ forpleining og ikke etter sats, skattlegges for såkalt «kostbesparelse i hjemmet» etter samme sats som gjelder for fri kost alle måltider, kr 98 pr. døgn.

Fri bil

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes i 2023 ved å multiplisere den delen av bilens listepriis som ligger innenfor en grense på kr 338 800 med 30 %. Overskytende del av listepriisen multipliseres med 20 %.

Ved følgende forhold reduseres listepriisen til:

	Ordinær bil	El-bil
El-bil	–	80 %
Eldre bil enn tre år pr. 1. jan.	75,00 %	60 %
Yrkeskjøring over 40 000 km	75,00 %	75 %
Eldre bil og yrkeskjøring over 40 000 km (forutsatt elektronisk kjørebok)	56,25 %	56,25 %

For el-biler skal det tas utgangspunkt i 80 % av bilens listepriis som ny. Dette gjelder også dersom yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret. Ved kombinasjon av bil eldre enn tre år og el-bil skal det tas utgangspunkt i 56,25 % av bilens listepriis som ny.

Ved firmabilordning i deler av inntektsåret fastsettes fordelene forholdsmessig for antall hele og påbegynte måneder bilen har stått til disposisjon.

Er det tjenstlig behov for varebil klasse 2 eller lastebil under 7,5 tonn, reduseres listepriisen med 50 % oppad begrenset til kr 150 000. Det gis ikke fradrag for yrkeskjøring over 40 000 km i tillegg til dette bunnfradraget. Før det elektronisk kjørebok, kan fordelene for slike biler alternativt fastsettes til faktisk privatkjøring multiplisert med en kilometersats på kr 3,40.

For biler der fordelen ikke står i forhold til listepriisen, fastsettes fordelen på forskuddsstadiet til kr 61 000 for 2023.

Sporadisk bruk av arbeidsgivers bil utløser ikke fordelsbeskatning. Skattyter må da oppfylle to vilkår – bruken kan ikke overstige ti kalenderdager pr. år og samlet privat årlig kjørelengde kan ikke overstige 1000 kilometer.

Dekker brukeren noen av de faktiske utgiftene, f.eks. betaler bensin uten å få utgiftene refundert, skal fordelen ved privat bruk likevel ikke reduseres. Selv om brukeren betaler alle omkostningene ved bruken (inkludert arbeidsgivers leasingkostnader), skal den standardiserte fordelsansettelsen ikke reduseres.

Rimelige lån i arbeidsforhold

Reglene finnes i skatteloven § 5-12 (4) og Finansdepartementets skatteforskrift § 5-12.

Rentefordelen ved rimelige lån i arbeidsforhold fastsettes til forskjellen mellom en normrentesats og lånets faktiske rente. Arbeidsgivere skal trekke skatt og beregne arbeidsgiveravgift av rentefordelen.

Normrentesatser i 2023

Måned	Normrentesats
Januar og februar	3,00 %
Mars og april	3,40 %
Mai og juni	3,60 %
Juli og august	3,70 %
September og oktober	4,00 %
November og desember	4,50 %

Som långiver i arbeidsforhold regnes arbeidsgiver som yter lån til arbeidstaker, tidligere arbeidstaker, nåværende og tidligere medlem av styre, representantskap, utvalg, råd, o.l. samt gjenlevende ektefelle eller dødsboet til noen av disse. Det regnes også som lån i arbeidsforhold hvis det er arbeidstakerens ektefelle, familiemedlemmer, samboer eller andre som får lånet. Arbeidstakeren beskattes for rentefordelen.

Arbeidsgiveren regnes også som långiver når han formidler lånet, eller lånet er foranlediget av arbeidsforholdet. Som lån i arbeidsforhold anses således også:

- lån fra andre selskaper i et konsern
- långiver er en annen virksomhet enn den skattyter er ansatt i og som drives av arbeidsgiveren eller i fellesskap med andre

- arbeidsgiveren garanterer for lånet
- långiver er en pensjonskasse, fondsinnretninger o.l. som arbeidsgiver har opprettet eller som følger av arbeidsavtale
- långiver har et forretningsforhold med arbeidsgiver og lånevilkårene er påvirket av låntakers arbeidsforhold
- lånet ytes av en bank til rimelig rente, foranlediget av at arbeidsgiver har satt inn et større beløp i banken til lav eller ingen rente

Regelen gjelder ikke for mindre kortsiktige lån, dvs. lån som ikke overstiger 3/5 av folketrygdens grunnbeløp (G) da lånet ble gitt (kr 69 743 pr. 1.5.2023) og når tilbakebetalingstiden er høyst ett år.

Aksjer og opsjoner i arbeidsforhold

Bestemmelsene finnes i skatteloven § 5-14 og Finansdepartementets skatteforskrift §§ 5-14-1 til 5-14-12.

Ansattes kjøp av aksjer til underpris

Når ansatte erverver aksjer, grunnfondsbevis mv. vederlagsfritt eller til underpris, er dette skattepliktig fordel vunnet ved arbeid. Dette gjelder uavhengig av om aksjen mv. erverves ved kjøp eller ved tegning av nye aksjer mv. Fordelen utgjør som hovedregel differansen mellom salgsverdien for aksjen på ervervstidspunktet og det den ansatte eventuelt har betalt for aksjen.

Forskriftsbestemmelsen som ga adgang til å fastsette salgsverdien til skattemessig formuesverdi er opphevet fra 2022.

Ordningen med rimelige aksjer i arbeidsforhold, der ansatte kunne få redusert fordelene med 25 % av salgsverdien eller maksimalt kr 7500, er også opphevet fra og med inntektsåret 2022.

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse 28. mars 2022 gitt nærmere «omtale av Kruse-Smith-modellen» som gjelder ansattes kjøp av aksjer til underpris.

Fordelen ved kjøp av aksjer til underkurs skal føres til inntekt det år aksjene mottas eller på det tidligste tidspunktet aksjen kunne vært mottatt (kontantprinsippet).

Opsjoner mv. i arbeidsforhold

Fordel ved opsjoner i arbeidsforhold er skattepliktig som lønn på det tidspunktet opsjonen innløses eller selges.

Som slik rett anses både rett til erverv av eksisterende aksje eller grunnfondsbevis og rett til å tegne aksje eller grunnfondsbevis ved en senere emisjon. Dette gjelder også dersom retten er knyttet til fordring eller verdipapir.

Fordelen ved *innløsning* av kjøpsopsjon fastsettes slik:

- omsetningsverdi

- innløsningsprisen

ev. betaling for opsjonen

= fordel innberettes som lønn

Ved *salg* av opsjonen settes fordelene til differansen mellom salgssum og kostpris.

Gevinst er skattepliktig som lønn (personinntekt og arbeidsgiveravgift). Tap er bare fradragsberettiget i alminnelig inntekt.

Med virkning fra 2018 er det innført gunstige regler for beskatning av opsjoner i små oppstartsselskaper. Bestemmelsen er inntatt i skatteloven § 5-14 (2) og FSFIN § 5-14-12. Det knytter seg en rekke vilkår til ordningen. Blant annet kan det ikke være flere enn 50 årsverk i selskapet i året for tildelingen av opsjonen, selskapet kan ikke være eldre enn ti år, selskapet må drive hovedsakelig annen virksomhet enn passiv kapitalforvaltning og kan ikke være i økonomiske vanskeligheter. Opsjonene kan tidligst innløses til aksjer etter tre år og senest ti år etter tildelingstidspunktet.

Frdrag for investeringer i oppstartsselskap

Frdragsordningen for investeringer i oppstartsselskap gjelder for en beløpsgrense på inntil én million kroner pr. investor, og grensen for aksjeinnskudd i foretakene er økt til fem millioner kroner. Videre er det åpnet for at ansatte og nærstående kan benytte ordningen.

Utvidelsen som omfatter oppstartsselskapenes egne ansatte og nærstående gjelder for inntektsårene 2020 og 2021, men ikke for 2022 eller 2023.

For opsjoner i oppstartsselskaper vil fordelene også beskattes som lønnsinntekt, men først på tidspunktet for realisasjon av de underliggende aksjene.

Alternativt kan aksjene beholdes, men da skjer beskatning av opsjonene fem år etter innløsningstidspunktet. Beskatning av opsjonene skjer også dersom arbeidsforholdet i oppstartsselskapet avsluttes før aksjene er realisert.

Fri avis, telefon, datautstyr, barnehage og personalrabatt

Reglene finnes i Finansdepartementets skatteforskrift § 5-15.

Fordel ved **fri avis** er ikke lenger skattepliktig. Det er et vilkår at det er et tjenstlig behov, men dette skal praktiseres liberalt.

Arbeidsgivers dekning av barnehageplass

Fra og med inntektsåret 2019 bortfalt skattefritaket for arbeidsgiverfinansiert barnehageplass for ansattes barn.

Bedriftsbarnehager kan videreføres ved at de ansatte betaler makspris med eventuelt tillegg for mat og aktiviteter i barnehagen.

Personalrabatter og ytelser fra tredjemenn

Med virkning fra 2019 er det gitt nye regler om personalrabatter mv.

Skattyter kan i et arbeidsforhold motta personalrabatter skattefritt, herunder 100 prosent rabatt, på varer og tjenester for inntil 8000 kroner pr. år.

Bestemmelsene gjelder varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet eller i et annet selskap i samme konsern. Kommer rabatten fra arbeidsgivers leverandører eller kunder og varen og tjenesten omsettes i arbeidsgiverens eller hos konsernselskaps virksomhet, kan også denne rabatten være skattefri.

Omsettes ikke varen eller tjenesten i arbeidsgiverens eller konsernselskapets virksomhet, inngår ikke rabatten i beløpet på 8000 og vil dermed være skattepliktig fra første krone.

Rabatten skal beregnes på grunnlag av omsetningsverdi i sluttbrukermarkedet. Skattedirektoratet har avgitt en uttalelse 6. mai 2019 med spørsmål og svar, se: skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser

Rabatter hos tredjeparter

Skattedirektoratet presiserer at arbeidsgiver er rapporteringspliktig for alle rabatter en ansatt oppnår privat fra tredjeparter så lenge tredjeparten er arbeidsgiverens forretningsforbindelse. Som forretningsforbindelse regnes ikke bare kunder og leverandører, men også tilfeller der en ansatt får kostnadene refundert fra arbeidsgiver, f.eks. ved tjenestereise eller refusjon av innkjøp.

Skatteplikten omfatter også gjensidige rabatter som to eller flere bedrifter gir til ansatte hos hverandre, f.eks. såkalte «kjøpesenterrabatter». Det skal svært lite til for å bli ansett som forretningsforbindelse.

Når arbeidsgiver tar initiativ overfor tredjepart til at arbeidstakere tilbys en lavere pris enn allment tilgjengelig pris, vil rabatten være skattepliktig.

Bonuspoeng

Bonusytelser fra flyselskap mv. er skattepliktig når bonuspoengene er opptjent i jobbsammenheng, men beskattes først ved privat bruk. Det forekommer at fordeler tildeles kun på grunn av en «status», uten bruk av poeng, f.eks. fast-track eller tilgang til lounge. Slike fordeler skattlegges ikke.

Rapporteringsplikt

Arbeidsgiver har ansvaret for å innrapportere skattepliktige naturalytelser den ansatte mottar fra tredjeparter. I den nye veiledningen presiserer direktoratet at arbeidsgiver må ha en aktiv oppfølging. Det er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver kun

inntar arbeidstakers informasjonsplikt i en arbeidsavtale, uten ytterligere oppfølging. Arbeidsgiver kan eventuelt nekte de ansatte å ta imot slike fordeler, et forbud som må være tydelig kommunisert til de ansatte.

Foreningsrabatter

Det er ikke skatteplikt på medlemskapsrabatter ved privat medlemskap selv om arbeidsgiver dekker kontingenten, men det forutsetter at den ansatte skal skattlegges for arbeidsgivers dekning av kontingenten. Hvis det er arbeidsgiver som er medlem, og lar de ansatte benytte seg av rabatten i foreningen, er medlemskapsrabatter skattepliktig som følge av tilknytningen mellom arbeidsforholdet og rabatten.

Transportnæringen

Det blir innført skatteplikt på fribilletter/årskort til de ansatte i transportselskaper fra 1. juli 2019. Slike årskort regnes imidlertid som personalrabatt som vil være skattefri for et beløp inntil kr 8000 pr. år uten krav til egenbetaling (100 % personalrabatt).

I uttalelsen presiserer direktoratet at rabattreglene kun gjelder for varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet. I transportnæringen vil dette gjelde de selskapene som omsetter persontransporttjenester som en del av sin virksomhet. Det vil derimot ikke gjelde eksempelvis underleverandører til selskaper som omsetter persontransporttjenester. Eksempelvis kan selskap som utfører vedlikehold av busser/tog, legging av togskiner, utleie av tog mv. ikke gi skattefrie personalrabatter på persontransporttjenester, med mindre selskapet inngår i samme konsern som det selskapet som omsetter den aktuelle reisetjenesten.

Arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon

Det er en skattepliktig fordel når en arbeidstaker har adgang til privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjonstjeneste (EK-tjeneste) utenfor ordinær arbeidssituasjon. Det må foreligge tjenstlig behov for den ansatte til å disponere tjenesten. Arbeidstaker beskattes etter en standardregel. Er det dekket en eller flere EK-tjenester skal maksimalt årlig inntektstillegg være kr 4392. Beløpet er det samme uavhengig av antall tjenester som dekkes og uavhengig av arbeidsgiverens faktiske kostnader. Fra 2014 gjelder det ikke noe bunneløp, og inntektstillegget skal ikke reduseres med arbeidstakerens eventuelle egenbetaling for kommunikasjonstjenesten. Det er tilgangen til EK-tjenesten som er skattepliktig etter disse reglene.

Datautstyr

Fordel ved lån av arbeidsgivers datautstyr plassert hos arbeidstaker er skattefritt dersom utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk. Det stilles ikke strenge krav til den tjenstlige bruken. Kravet til tjenstlig behov gjelder også eventuelt tilleggsutstyr som for eksempel skanner. Skattefritaket gjelder ikke for selvstendig tilleggsutstyr.

Hjemmekontor og skatt

Et koronatiltak er å lempe på hva ansatte kan motta av utstyr mv. i forbindelse med hjemmekontor mv. Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse publisert 18. november 2020.

Uttalelsen finnes på: www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/hjemmekontor-og-skatt/

Skattefrie utdanning

Bestemmelsene finnes i skatteloven § 5-15 og Finansdepartementets skatteforskrift § 5-15B.

Arbeidstaker kan på visse vilkår få dekket kostnader både til undervisning, bøker osv. samt reiser og merkostnader ved opphold på undervisningsstedet skattefritt.

Arbeidstaker må levere en endelig oppgave over de totale kostnadene til arbeidsgiver for at utbetalingen skal være skattefri.

Skattefritaket gjelder når utdanningen gir kompetanse som kan benyttes i arbeid hos nåværende arbeidsgiver. Videre kan man få dekket utdanningsutgifter i forbindelse med opphør av arbeidsforhold når dette gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver. I det siste tilfellet vil skattefritaket bli begrenset til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp (G), kr 177 930 pr. 1.5.2023.

Det skilles mellom intern utdanning og annen utdanning. Dersom det dreier seg om annen utdanning, er det en forutsetning at utdanningen er beregnet til normalt å skulle gjennomføres på inntil fire semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltids studium.

Utgiftsgodtgjørelser

Bestemmelser finnes i skattebetalingsloven § 5-6 (2) og skatteloven § 5-11.

Utgiftsgodtgjørelser er godtgjørelser som en arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv.

Godtgjørelser som skal dekke fradragsberettigede utgifter direkte knyttet til arbeid/oppdrag eller verv utenfor næring, behandles etter nettometoden. Dette betyr at brutto godtgjørelse sammenholdes med de utgifter som godkjennes til fradrag, og bare overskudd/underskudd tas med i skattemeldingen. Bare eventuelt overskudd inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag, og bare eventuelt underskudd inngår i minstefradraget.

Godtgjørelser som skal dekke mottakerens private utgifter eller andre utgifter som ikke direkte er tilknyttet arbeidssituasjonen, behandles etter bruttometoden. Det samme gjelder refusjon av slike utgifter. Slike utgifter vil normalt ikke være fradragsberettiget, men det kan forekomme, som f.eks. om arbeidsgiver utbetaler godtgjørelse til dekning av fagforeningskontingent eller premie til egen pensjonsforsikring. Godtgjørelser som dekker slike utgifter, behandles som lønn i alle sammenhenger. Godtgjørelse til dekning av utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted behandles som lønn. Bruttometoden går ut på at hele godtgjørelsen inntektsføres i skattemeldingen og inngår i grunnlaget for minstefradrag. Skattyteren må kreve fradrag for utgiftene på vanlig måte.

Det skal svares arbeidsgiveravgift av og beregnes forskuddstrekk i samtlige utgiftsgodtgjørelser med mindre godtgjørelsen er fritatt etter skattebetalingsforskriften § 5-6-11 til § 5-6-13.

Alle oppstillinger og reiseregninger skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

Utgiftsrefusjoner

Utbetalinger som kun dekker mottakerens utgifter (ikke privatutgifter), er trekkfrie når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette, eventuelt av reiseregning.

Det er ikke krav til originalbilag. Det er tilstrekkelig at kvitteringen eller bilaget er i samsvar med kravene i bokføringsforskriften. Det vil si at elektronisk dokumentasjon må være i et format som ikke enkelt lar seg redigere.

Arbeidstaker kan levere eller sende skannede bilag til arbeidsgiveren eller legge disse ved et reiseregningsprogram.

Dekning av reiseutgifter med fly eller jernbane på 1. klasse må legitimeres ved flybillettstamme eller jernbanebillett. Billettløse reiser (elektronisk billett) legitimeres ved reisebeskrivelse fra flyselskapet. Billettløse reiser i form av Travel Pass (ubegrenset antall reiser i en begrenset tidsperiode) legitimeres ved faktura fra reiseselskap, samt en reisebeskrivelse utarbeidet av arbeidstakeren.

Fysisk togbillett trenger ikke fremlegges, kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskapet er likeverdig. Dette er aktuelt ved billettløse reiser. For billettløse reiser med flyselskaper som ikke utsteder reisebeskrivelse, må det dokumenteres at utgiften er pådratt for gjennomførte reiser eller bestilte reiser som er betalt ved bestilling. Dette vil typisk være bevis for belastning av kredittkort med tillegg av boardingpass eller setekvittering.

Som utgiftsrefusjon regnes også dekning av diverse småutgifter uten bilag som utgifter til bompasering, parkometer og lignende når disse kan anses som nødvendige utgifter i forbindelse med arbeidet/oppdraget og utgiftene fremgår av reiseregning.

Kostgodtgjørelse ved tjenestereise

Kostgodtgjørelse på reiser med overnatting

Fra og med 2018 er Skattedirektoratets forskuddssatser redusert, slik at utbetalinger etter satser i statens reiseregulativ delvis blir trekk- og skattepliktige.

Skattedirektoratets forskuddssatser ved overnatting er fastsatt etter type overnatting:

Bor på hybel/brakkel med kokemuligheter (kun tjenestereise – ikke pendlere)	kr 98
Bor på pensjonat eller hybel/brakkel uten kokemuligheter	kr 177
Bor på hotell	kr 634

Bor på hotell med frokost

kr 507

Dekkes ett eller flere måltider, reduseres den trekkfrie forskuddssatsen med 20 % for frokost, 30 % for lunsj og 50 % for middag.

Statens sats for kost innenlands med overnatting er kr 872. Dekkes enkelte måltider eller alle måltidene av andre enn arbeidstakeren, reduseres satsen som over med 20, 30 eller 50 %.

En arbeidstaker som er på tjenestereise med overnatting, har krav på kr 872 i kostgodtgjørelse dersom arbeidsgiver følger statens reiseregulativ. Det gjelder selv om arbeidstakeren for eksempel har overnattet hos en venn. Det skal da foretas forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift på kr 774 (differansen mellom godtgjørelsen på kr 872 og Skattedirektoratets forskuddssats på kr 98). Beløpet på kr 774 blir skattepliktig for arbeidstakeren.

Det må utarbeides reiseregulering som inneholder følgende opplysninger

- arbeidstakers navn og adresse og underskrift (ev. elektronisk signatur)
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise eller pendlers reise ved besøk i hjemmet
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene, og
- type losji, fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt overnattingssted

Bruspenge er tatt bort

Dersom alle måltidene på en reise er dekket av arbeidsgiver eller andre, har man ikke rett til kostgodtgjørelse etter sats. Tidligere kunne man få utbetalt såkalt «administrativ forpleining» eller «bruspenge» som skulle dekke diverse småutgifter som for eksempel avis, kaffe mv. Godtgjørelsen (90 eller 100 kroner pr. døgn) var skattefri. I den nye særavtalen er adgangen til å dekke småutgifter etter sats tatt bort.

Også skattereglene ble endret fra 2016 slik at retten til fradrag eller skattefri dekning av ulegitimerte (ikke dokumenterte) småutgifter er opphevet. Utbetales det slik godtgjørelse vil den bli skattlagt som lønn.

Ansatte som får dekket dokumenterte kostnader til kost på reiser (reiser etter regning), kan fortsatt få slike småutgifter dekket av arbeidsgiver hvis utgiftene dokumenteres sammen med kostutgiftene på reiseregningen. Alternativt kan det kreves fradrag for dokumenterte småutgifter i skattemeldingen. Dette fradraget kan kreves i tillegg til minstefradraget.

En ansatt som får dekket kostutgiftene etter sats, kan imidlertid verken kreve småutgifter dekket av arbeidsgiver eller kreve fradrag for småutgifter i skattemeldingen, selv om småutgiftene dokumenteres. Dette fordi småutgifter anses innbakt i satsene og ikke kan kreves ekstra.

Kostgodtgjørelse ved reiser uten overnatting

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser, eller lavere satser, for reiser som ikke medfører overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med de øvrige vilkår som fremgår av særavtalen for reiser innenlands for statens regning, bl.a. kravet til reiseregning.

Overstiger godtgjørelsen statens satser, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges.

Statens satser med overnatting

Kostgodtgjørelse etter statens satser	
Fra 6 til 12 timer	kr 342
Over 12 timer	kr 637

Det beregnes ikke skattepliktig overskudd på kostgodtgjørelse etter statens satser ved reiser uten overnatting, forutsatt at arbeidstakeren er på yrkesreise etter skattereglene og ikke får dekket kost av arbeidsgiver eller andre.

Matpenger/overtidsmat (minst 10 timer sammenhengende arbeidstid)	kr 200
--	--------

Kostgodtgjørelse til kost og losji med overnatting

Reiser med overnatting	kr 872
------------------------	--------

Kostgodtgjørelse ved pendling

Arbeidsgiver kan dekke kost under pendleropphold skattefritt etter følgende satser:

- kr 634 pr. døgn for skattytere som har bodd på hotell mv. (satsen på kr 634 består av: frokost 20 %, lunsj 30 % og middag 50 %),
- kr 177 pr. døgn for skattyter som har bodd på pensjonat mv. uten kokemulighet,

Det er vedtatt begrensninger i fradragsretten for pendlere. Fradrag for kost og losji gis bare for en periode på 24 måneder beregnet fra det tidspunktet skattyter ble gitt fradrag for kostnaden. Bestemmelsen trådte i kraft fra 1. januar 2018. Fradragsretten for besøksreiser vil fortsatt bestå. Legg merke til at selv om pendlerens fradragsrett for kost og losji faller bort fra 1. januar 2020, vil arbeidsgiver med unntaket over likevel kunne dekke kost og losji skattefritt.

Bilgodtgjørelse ved yrkes- og tjenestereise

Bilgodtgjørelse utbetalt som kilometergodtgjørelse for yrkes- eller tjenestekjøring er trekkfri dersom det utarbeides reiseregning som minst inneholder følgende opplysninger:

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise
- formålet med reisen
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt tripteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes-/tjenestereise

Nærmere om satsene

Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil.

Egen bil, herunder el-bil	kr 4,48
Tillegg der bomavgift er inkludert i drivstoffprisen	kr 0,10

Den skattefrie og trekkfrie delen av bilgodtgjørelsen er kr 3,50 pr. km.

Den skattefrie og trekkfrie delen av bilgodtgjørelsen er kr 3,50 pr. km.

- For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen kr 1,00 pr. km.
- Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen kr 1,00 pr. km.
- Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen kr 1,00 pr. km pr. arbeidstaker.

For bruk av andre egne fremkomstmidler er godtgjørelsen som følger:

- Motorsykkel over 125 ccm: kr 2,95 pr. km.
- Moped og motorsykkel opp til og med 125 ccm: kr 2,00 pr. km.
- Snøscooter/ATV: kr 10 pr. km.
- Båt med motor: kr 7,50 pr. km.

- Sykkel, herunder el-sykkel og andre fremkomstmidler gis det ikke lenger godtgjørelse for.

Skatteplikt på overskudd av nattillegg

Utbetalt godtgjørelse som overstiger satsene i statens reiseregulativ, skal behandles som lønn i forhold til beskatning. Dersom det dokumenteres kostnader til overnatting på tjenestereise som overstiger satsene i regulativene, kan arbeidsgiver dekke de faktiske kostnadene. Når arbeidsgivers dekning i disse tilfellene er lik kostnadene, blir det ikke noe overskudd, og den ansatte skal følgelig ikke beskattes for noen del av dekningen.

Utland

Arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning av arbeidsgiver.

Innland

For skattyter som er på reise i oppdrag eller tjeneste (tjenestereise), kan det gis ulegitimert nattillegg etter statlig regulativ (særavtale) når fem timer eller mer av natten tilbringes utenfor bopel og overnatting ikke skjer i hjemmet. Nattillegget etter særavtalen utgjør kr 435 pr. døgn. Slik godtgjørelse anses ikke å gi skattepliktig overskudd, selv om kostnadene ikke dokumenteres, jf. satsforskriften § 2(7). Dette gjelder selv om skattyter har overnattet hos slektninger, i egen hytte, i egen campingvogn, sittet på buss/tog eller kjørt bil og derfor har lave eller ingen kostnader til losji.

Kostgodtgjørelse ved tjenesteoppdrag uten overnatting

Det må være foretatt en reise under utførelse av arbeidet. Dette er normalt enkelt å ta stilling til. Har du et fast kontorsted og reiser ut til et avdelingskontor i forbindelse med et møte, så er vilkåret oppfylt.

Skal arbeidstaker kunne få skattefri dekning av kostutgifter, forutsetter det påførte merkostnader på reisen utover hva arbeidstakeren ellers ville hatt i arbeidet. Består arbeidet av regelmessig reiseaktivitet, foreligger normalt ikke en merkostnad. For håndverkere og selgere mv., vil slik kostgodtgjørelse derfor normalt være skattepliktig.

Hvordan reisen er foretatt, er underordnet. Du kan benytte firmabil, egen bil eller offentlig transport. Eventuelle kostnader knyttet til selve transporten, kan dekkes skattefritt etter egne regler og blir ikke nærmere omtalt her.

Ansatte som utfører sitt ordinære arbeid om bord på et transportmiddel (mobilt arbeidssted), vil ikke ha krav på kostgodtgjørelse på dagreiser. Dette vil for eksempel gjelde tog- og flypersonell, sjåførere, losere, osv.

Kostgodtgjørelse forutsetter videre at reisen minst er 15 kilometer én vei. Om du for eksempel reiser 40 kilometer, men ingen av oppdragsstedene ligger lenger unna arbeidstedet enn 15 kilometer, oppfyller du ikke kravet om kostgodtgjørelse.

Regulativet åpner også for at du kan få dekket kost på reiser under 15 kilometer når særlige grunner foreligger, men da dekkes det kun etter regning.

Videre må reisen vare utover seks timer. Satsene for kostgodtgjørelse er inndelt etter varigheten på reisen:

- For reiser fra og med seks timer og til og med 12 timer: 342 kroner
- For reiser over 12 timer: til og med 637 kroner

Dersom ett eller flere måltider er dekket etter regning/program/innbydelse eller er påspandert, skal det foretas trekk i kostgodtgjørelsen. Trekk i kostgodtgjørelsen beregnes som følger: frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 %.

Har den ansatte fri kost, det vil si at regningen går direkte til arbeidsgiver eller belastes arbeidsgivers kort/ konto, skal den ansatte beskattes for kr 98, kr 76 eller kr 50 for henholdsvis alle, to eller ett måltid.

Andre utgiftsgodtgjørelser

Andre utgiftsgodtgjørelser kan utbetales trekkfritt dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av den pådratte utgiften og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd.

Bilgodtgjørelse til dekning av pendleres besøksreiser i hjemmet kan utbetales trekkfritt dersom godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for reiseutgifter ved besøk i hjemmet (kr 1,70 pr. km.) og mottakeren utarbeider og underskriver oppgave over den reisen som er foretatt. Av oppgaven skal fremgå hvilke reiser som er foretatt, samt dato og kjørelengde for den enkelte reisen.

Forskudd på utgiftsgodtgjørelse og oppsplitting

Skjer utbetalingen før utgiften pådras, kan forskuddstrekk bare unnlates dersom mottakeren før utbetalingen leverer et anslag over størrelsen og arten av de forventede utgiftene. Etter at utgiftene er pådratt, må mottakeren snarest – og senest ved neste lønnsoppgjør – levere endelig oppgave til arbeidsgiveren. Kvitteringer eller andre originalbilag skal følge som vedlegg til oppgaven. For godtgjørelse til dekning av løpende utgifter er det tilstrekkelig at det skjer et oppgjør mellom arbeidsgiver og arbeidstaker før årets utgang.

Utgiftsgodtgjørelse kan splittes opp i en trekkfri del som i tilfelle må fylle betingelsene for trekkfritak og en overskytende del som fullt ut behandles som lønn.

Representasjon

Resultatregnskapet:**Balansen:**

9. Annen driftskostnad

Lovhenvising:

Skatteregler:

Skatteloven § 6-21

Skattedirektoratets skatteforskrift § 6-21

Regnskap

Utgifter til representasjon vil være en kostnad for selskapet som tas med som annen driftskostnad.

Skatt

Representasjon er utgifter som en bedrift pådrar seg for å slutte forretninger eller for å knytte eller bevare forretningsforbindelser. Utgifter til tiltak som bare henvender seg til personer knyttet til bedriften, er ikke representasjon. Dette vil gjelde eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv. med ledsager. Som ikke knyttet til bedriften anses eksterne konsulenter, forhandlere, leverandører, selgere mv. dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften. I utgangspunktet er utgifter til representasjon ikke fradragsberettiget.

Det gis imidlertid fradrag for utgifter i form av en beskjeden bespisning av kunder eller forretningsforbindelser dersom alle følgende betingelser er til stede:

- bespisningen finner sted i forretningstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjon av varer
- bespisningen finner sted på arbeidsstedet eller, hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
- det serveres ikke brennevin (servering av øl og vin aksepteres)
- utgiftene til servering skal ikke overstige kr 541 pr. person

Hvis noen av de nevnte vilkår ikke er oppfylt, vil ingen del av utgiftene være fradragsberettiget. Dette gjelder ikke ved tilstelninger av ekstraordinær art, f.eks. i forbindelse med bedriftsjubileum, innvielse av nybygg mv. Her gis det fradrag for de utgiftene som faller på bedriftens personale.

I forbindelse med bespisning av forretningsforbindelser mv. kan det også kreves fradrag for utgifter vedrørende eier, ansatt, styremedlem o.l. når det er naturlig at disse deltar i bespisningen.

Beverting på styremøter eller generalforsamlinger anses ikke som representasjon. Fradrag gis i disse tilfeller bare for utgifter vedrørende personer som har rett til å være til stede i kraft av sitt verv, og bare for utgifter som etter forholdene må anses som rimelige.

Kurs for forretningsforbindelser, f.eks. selgere og servicefolk som ikke er knyttet til bedriften, anses ikke som representasjon. Det samme gjelder bekostning av kunders reiser i anledning av fremvisning av varekolleksjoner o.l. når dette er formålstjenlig fordi vareutvalget er av slikt omfang og beskaffenhet at det vanskelig lar seg gjøre å foreta hensiktsmessig fremvisning andre steder.

Utgifter til reise, kost og losji er fradragsberettiget, men bare innen rammen av faktiske utgifter, og begrenset til et beløp som svarer til de standardiserte satsene for diett og overnatting etter statens reiseregulativ.

Utgifter til kundereiser til utlandet kan ikke føres til fradrag med mindre helt særegne forhold skulle tilsi det, f.eks. at vedkommende vare ikke kan demonstreres i Norge.

Gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, anses som representasjon med mindre de enten kan anses som reklame eller som en del av vederlaget i en forretningstransaksjon.

Enkle oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser som ikke overstiger kr 297, er fradragsberettiget.

Som reklame godtas gavegjenstander dersom alle følgende vilkår er til stede:

- gavegjenstanden ikke overstiger den beløpsgrensen som fastsettes i Satsforskriften. For 2023 kr 297.
- den er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer
- firmamerke og/eller firmanavn er fast knyttet til gavegjenstanden

I representasjonstilfeller må det vurderes om det påspanderte representerer en skattepliktig fordel for de som deltar. I tilfelle plikter arrangøren å innberette omsetningsverdien av ytelsen, sørge for forskuddstrekk ved melding til mottakers skattekontor, samt betale arbeidsgiveravgift.

Kontingenter

Resultatregnskapet:**Balansen:**

9. Annen driftskostnad

Lovhenvising:

Skatteregler:

Skatteloven §§ 6-18 til 6-20

Regnskap

Utgifter til kontingenter vil være en kostnad for selskapet som tas med som annen driftskostnad.

Skatt

Arbeidsgivere kan kreve fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening. Dette er en forening som har til formål å ivareta arbeidsgiverens interesser overfor arbeidstakere. Loven begrenser fradragsretten til to promille av lønnsutgiftene i bedriften. I praksis benyttes i denne sammenhengen lønnsutgiftene i året forut for inntektsåret.

Yrkesutøvere eller næringsdrivende kan få fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner hvis foreningen hovedsakelig har som formål å ivareta vedkommende ervervsgruppes økonomiske interesser. Fradraget begrenses til det høyeste av to promille av samlet utbetalt lønn (i året forut for inntektsåret) og kr 7 700. Fradrag for denne typen kontingent kombinert med kontingent til arbeidsgiverforening kan ikke overstige grensen på to promille av lønnsutgiftene.

Kontingent vil være fradragsberettiget dersom foreningen utelukkende fungerer som et ledd i medlemmenes næringsvirksomhet, i den forstand at medlemmene gjennom kontingent bare belastes for utgifter som ville vært fradragsberettiget dersom de var utredet direkte av vedkommende medlem. Det er ikke noe beløpsmessig begrensning i fradragsretten for disse kontingentene. Driver en forening både servicevirksomhet og regulær foreningsvirksomhet, bortfaller fradragsretten. For å beholde fradragsretten må de fradragsberettigede aktivitetene organiseres i en egen institusjon.

Arbeidstakere som er organisert i landsomfattende arbeidstakerorganisasjon med forhandlingsrett, har fradragsrett for fagforeningskontingenten opp til kr 7 700.

Kapittel 5

5. Utbytte, lån og andre transaksjoner mellom selskaper og eier

I dette kapitlet behandles utbytte og lån, samt kjøp, salg og leie og andre transaksjoner mellom selskap og eiere. Det er detaljerte og strenge regler som regulerer slike transaksjoner både i aksjeloven og skatteloven. Feil kan få konsekvenser bl.a. ved at transaksjonen utløser skatt både for selskap og aksjonær. Videre risikerer aksjonæren å måtte tilbakebetale det han har mottatt fra selskapet.

Utbytte

Utbytterammen

Hva som kan deles ut i utbytte, er nærmere regulert i aksjeloven § 8-1. Der heter det at det ikke kan deles ut mer i utbytte enn at selskapet etter utdelingen har tilbake netto eiendeler (eiendeler minus gjeld) som gir dekning for selskapets aksjekapital og øvrig bundet kapital (fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster). Ved beregningen av netto eiendeler tar man med alle eiendeler, også balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel.

Beregningen foretas på grunnlag av den sist godkjente balansen. Det betyr at balansen pr. 31. desember 2022 kan benyttes som grunnlag for utbytte helt frem til regnskapet for 2023 blir godkjent, dvs. på ordinær generalforsamling i 2024 (må avholdes innen 30. juni 2024).

Det fremgår videre at ved beregningen av beløpet som kan deles ut som utbytte, skal det gjøres fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse som omfattes av §§ 8-7 til 8-10, dvs. lån til aksjonær, aksjonærens nærstående, styremedlemmer, daglig leder og andre nærstående til selskapet. Det skal bare gjøres fradrag for lån og sikkerhetsstillelser som foreligger på det tidspunkt utbyttet blir besluttet. Var det et aksjonærlån i selskapet i balansen pr. 31. desember, men dette lånet er tilbakebetalt før utbyttebeslutningen skjer, skal det ikke gjøres fradrag for lånet ved beregningen av maksimalt utbytte. Det skal heller ikke gjøres fradrag i utbytterammen for slike lån hvis lånet avvikles ved å bli avregnet i utbyttet.

Selskapets egne aksjer, dvs. aksjer som selskapet selv eier, går i utgangspunktet ikke til fradrag i utbytterammen. Det heter imidlertid i bestemmelsen at det skal gjøres fradrag for egne aksjer som selskapet har pant i, med et beløp som tilsvarer fordringen pantet skal sikre. Dette gjelder likevel ikke hvis det er gjort fradrag i utbytterammen for lånet fordi lånet omfattes av §§ 8-7 til 8-10. Med andre ord skal det gjøres fradrag i utbytterammen for lån til en person som ikke omfattes av aksjeloven § 8-7 dersom en aksjonær har stilt aksjer i selskapet som sikkerhet. Et eksempel kan være dersom en venn av aksjonæren har tatt opp et lån i selskapet og aksjonæren har stilt sine aksjer som sikkerhet for lånet.

Det skal videre gjøres fradrag for andre disposisjoner etter balansedagen som ifølge aksjeloven skal ligge innenfor utbytterammen. Dette gjelder en rekke disposisjoner, bl.a.:

- Erverv av egne aksjer, aksjeloven § 9-3
- Kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjeeiere mv., aksjeloven §§ 8-7 til 8-9. Lån som er tilbakebetalt før utbyttebeslutningen går ikke til fradrag.
- Konsernbidrag, aksjeloven § 8-5
- Gaver, aksjeloven § 8-6
- Finansiell bistand til erverv av aksjer i selskapet, aksjeloven § 8-10
- Fondsemisjon, aksjeloven § 10-20
- Kapitalnedsettelse forsåvidt gjelder utbetaling utover selve nedsettelsesbeløpet, aksjeloven § 12-2

Eksempel på beregning av maksimalt utbytte:

Gjeld	Kr	100 000
Aksjekapital	Kr	30 000
Fond for vurderingsforskjeller	Kr	70 000
Annen egenkapital	Kr	<u>500 000</u>
Sum gjeld og egenkapital	Kr	700 000
Forretningsbygg	Kr	500 000
Lån til aksjeeier	Kr	<u>200 000</u>
Sum eiendeler	Kr	700 000
Netto eiendeler (eiendeler minus gjeld)	Kr	600 000
- Aksjekapital og fond for vurderingsforskjeller	Kr	100 000
- Lån til aksjeeier,	Kr	<u>200 000</u>
= Utbytteramme	kr	300 000

Avvikles lånet til aksjeeier ved at lånet avregnes mot utbyttet, kan det deles ut ytterligere kr 200 000.

Forsvarlig egenkapital og likviditet

At utbytterammen etter en rent teknisk beregning viser at det kan deles ut kr 300 000, betyr ikke at beløpet kan deles ut uten nærmere vurdering. Det fremgår av aksjeloven § 8-1 fjerde ledd at selskapet bare kan dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har en

forsvarlig egenkapital og likviditet, jf. § 3-4. Vi kommer tilbake til de plikter styret har for å vurdere om selskapet har forsvarlig egenkapital og likviditet nedenfor.

Utbyttebeslutningen

Generalforsamlingsbeslutning

Det er generalforsamlingen som treffer beslutning om utdeling av utbytte etter forslag fra styret. Dette kan skje både på ordinær og ekstraordinær generalforsamling. Det kan ikke deles ut mer enn det styret har foreslått eller godtar. I denne bestemmelsen ligger et betydelig ansvar på styret for at det ikke utdeles utbytte utover det som er forsvarlig for selskapet og selskapets kreditorer.

Styrefullmakt

I en del tilfeller kan det være hensiktsmessig at generalforsamlingen utsetter utbyttebeslutningen, f.eks. hvis man vil se an hvordan selskapets økonomi og likviditet utvikler seg. I slike tilfeller kan generalforsamlingen gi styret fullmakt til å foreta senere utbytteutdelinger på grunnlag av det sist godkjente regnskapet. Det heter i aksjeloven § 8-2 annet ledd at etter at årsregnskapet for siste regnskapsår er godkjent, kan generalforsamlingen gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av utbytte på grunnlag av selskapets årsregnskap. Fullmakten kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommende ordinære generalforsamling og den må være registrert i Foretaksregisteret før styret kan gjøre bruk av fullmakten.

Utbytte på grunnlag av mellombalanse

Det er adgang til å utdele utbytte på grunnlag av en mellombalanse der man får ta hensyn til inntekter etter siste årsregnskap. Dette kan være praktisk f.eks. hvis selskapet får en stor salgsgevinst i januar. I slike tilfeller vil koblingen til årsregnskapet innebære at gevinsten først vil inngå i utbyttegrunnlaget etter at årsregnskapet for salgsåret er avlagt og godkjent av generalforsamlingen, opptil nesten et og et halvt år etter at gevinsten oppsto.

For å hindre denne typen innlåsnings effekter, er det adgang til å utdele «ekstraordinært utbytte» på grunnlag av en mellombalanse. Balansen må være utarbeidet etter reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen. Balansedagen kan ikke ligge lenger tilbake i tid enn seks måneder før dagen det treffes beslutning om ekstraordinært utbytte. Beslutningen om ekstraordinært utbytte treffes av generalforsamlingen. Det er ikke adgang til å gi styret fullmakt til å dele ut utbytte på grunnlag av en mellombalanse.

For selskaper som har revisjon av årsregnskapet må mellombalansen være revidert.

Mellombalansen sendes inn til Regnskapsregisteret. Utdeling kan først skje når mellombalansen er registrert og kunngjort. Dette gjelder også for revisjonspliktige selskaper.

Forsvarlig egenkapital og likviditet

Som nevnt ovenfor kan det bare deles ut utbytte så langt selskapet etter utdelingen har en forsvarlig egenkapital og likviditet, jf. § 3-4.

Kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet gjelder ikke bare ved utbytteutdelinger. Det heter i aksjeloven § 3-4 at selskapet til enhver tid skal ha en egenkapital og en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. Hvis egenkapitalen ikke er forsvarlig, har styret en plikt til å handle, jf. aksjeloven § 3-5. Loven legger med dette et betydelig ansvar på styret for selskapets håndtering av egenkapital- og likviditetssituasjon og erstatningsansvar kan bli aktuelt hvis styret unnlater å gjøre det styret skal.

Bestemmelsen innebærer at styret og daglig leder må ha nødvendig oversikt over kapital- og likviditetssituasjonen i selskapet, og at de tar hensyn til dette i disposisjoner for selskapet, inkludert ved utdelinger til aksjeeiere.

Forsvarlig egenkapital

Det er selskapets reelle egenkapital som skal oppfylle kravet til forsvarlig egenkapital. Ved vurderingen av om egenkapitalen er forsvarlig, er det derfor anledning til å ta i betraktning eiendeler som ikke er balanseført og merverdier i balanseførte eiendeler. Tilsvarende må det tas hensyn til forpliktelser utenom balansen.

Merverdier

Det må stilles strenge krav for å ta hensyn til merverdier utenom balansen. Dersom det er tvil om det foreligger en merverdi, skal balanseført verdi legges til grunn. Merverdier må være tilstrekkelig underbygget.

Sammensetningen av selskapets eiendeler

Sammensetningen av selskapets eiendeler har betydning. Da utbyttereguleringen ble endret fra 1. juli 2013, sto følgende i Prop. 111 L (2012–2013) under spesialmerknaden til § 3-4:

«I § 8-1 om utbytte er det foreslått å oppheve regelen i første ledd nr. 2 om at det skal gjøres fradrag for balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel. I forsvarlighetsvurderingen etter § 3-4 må det imidlertid fortsatt legges vekt på hva slags eiendeler egenkapitalen består av. Eiendeler som nevnt i nåværende § 8-1 første ledd nr. 2 vil i utgangspunktet være dårlig egnet som utbyttegrunnlag, og dette må, til tross for endringen av § 8-1, få betydning for forsvarlighetsvurderingen etter § 3-4.»

Finansieringssituasjonen

På samme måte er selskapets finansieringssituasjon relevant. Langsiktig lånefinansiering, ansvarlige lån og garantier fra aksjeeiere eller konsernselskap vil gi selskapet et mer solid kapitalgrunnlag enn det egenkapitalen isolert gir uttrykk for. Høy kortsiktig gjeld kan tilsi at selskapet må ha en høyere egenkapital. Selskapets gjeldsgrad vil også ha betydning for behovet for å beholde egenkapital i selskapet.

Om selskapet tjener eller taper penger

Det har stor betydning om selskapet tjener eller taper penger. I en situasjon der selskapet går med tap, påhviler det styret et særlig ansvar for å vurdere kapital situasjonen og om det er rom for å dele ut utbytte.

I tidligere forarbeider er det fremhevet at underskudd i etableringsfasen kan håndteres med lavere egenkapital enn i selskaper som har drevet lenge. Det er da avgjørende om utviklingen er i samsvar med planer og budsjetter. Selv om egenkapitalen i oppstartsfasen kan være forsvarlig for videre drift, må det vurderes særskilt om det er adgang til å dele ut utbytte.

Forsvarlig likviditet

Flere av forholdene nevnt ovenfor er også relevante for vurderingen av forsvarlig likviditet. At selskapets har en forsvarlig likviditet er en viktig side ved vurderingen av om egenkapitalen er forsvarlig.

Presiseringen i loven av at selskapet, både løpende og etter utdelinger, skal ha en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten, understreker styrets ansvar for å ha oversikt over og ta selvstendig hensyn til likviditetsbehovet fremover.

Likviditetsbudsjett

En fornuftig vurdering av likviditetsbehovet må ta utgangspunkt i et likviditetsbudsjett eller en tilsvarende oversikt. Alle aktuelle forfall og forventede utbetalinger må tas i betraktning. Innbetalinger fra kunder og andre positive kontantstrømmer som legges til grunn, må inkludere realistiske vurderinger av usikkerhet knyttet til kontantstrømmene.

Selv om det i lovforarbeidene er vist til «en forventet fremtidig utvikling», er det andre klare holdepunkter for at det også ut over dette må tas hensyn til risiko for tap, bransjerelatert risiko og annen usikkerhet. Selskapet må ha en likviditetsbuffer som tar hensyn til at likviditetssituasjonen kan utvikle seg dårligere enn det som anses mest sannsynlig på vurderingstidspunktet. Likviditetsbufferen setter en grense for adgangen til å dele ut utbytte. Størrelsen på likviditetsbufferen og hva slags likvider den bør bestå av, må avgjøres konkret. Både med tanke på ansvar og ikke minst for å unngå at selskapet kommer i likviditetsproblemer, er det en fordel med en grundig og dokumentert prosess i selskapet.

Virksomhetens risiko og omfang

Loven gir anvisning på at selskapet skal ha en egenkapital og likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. Endringer i driften eller finansieringen har betydning for kapital og likviditetsbehov. En situasjon med uforsvarlig lav egenkapital eller likviditetsutfordringer kan både håndteres med tilførsel av kapital og med tiltak for å tilpasse driften eller finansieringen. Tilsvarende kan egenkapitalen eller likviditeten bli forsvarlig ved å tilpasse driften eller finansieringen til et lavere kapital- og likviditetsbehov.

Styrets håndtering

Kravene til forsvarlig egenkapital og likviditet henger sammen med styrets overordnede ansvar for forsvarlig økonomistyring i selskapet. Styret skal, som det står i aksjeloven § 6-12, «i nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet. Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll».

Når det gjelder det løpende kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet, må styret sørge for at spørsmålet blir behandlet og vurdert ordentlig, med vekt på selskapets risikoprofil og hva som vil være et forsvarlig forhold mellom gjeld og egenkapital. Det er nærliggende at denne vurderingen munner ut i at styret fastsetter et konkret måltall for forsvarlig egenkapital for selskapet, typisk en egenkapitalprosent. Som nevnt må selskapet ha en likviditetsbuffer. Det kan i den forbindelse være hensiktsmessig å fastsette et eget mål for beholdning av kontanter og andre likvider for å sikre forsvarlig likviditet. Styret må også sørge for tilstrekkelig hyppig og relevant økonomisk rapportering. Rapporteringen må normalt omfatte resultat- og balanserapporter, og det kan være nødvendig å styre etter jevnlig oppdaterte likviditetsbudsjetter. Når endringer i den økonomiske situasjonen, markedsforhold eller andre forhold tilsier det, må styret gjøre en ny forsvarlighetsvurdering.

Styrets vurderinger må legges til grunn ved utdeling av utbytte. Utdeling av utbytte utover en fastsatt egenkapitalprosent eller mål for en likviditetsbuffer kan ikke gjøres uten at styret revurderer målene. Styret må i tillegg vurdere om det er særskilte forhold på beslutningstidspunktet som setter grenser for muligheten til å dele ut utbytte innenfor rammen av at selskapet etter utdelingen skal ha en forsvarlig egenkapital og likviditet.

Skattemessig behandling av utbytte

Utbytte er ikke fradragsberettiget for selskapet, men beskattes som alminnelig inntekt for personlige aksjonærer. Se nærmere om den skattemessige behandlingen av utbytte, herunder fritaksmetoden for utbytte som mottas av selskapsaksjonærer, i kapittel 4.

I 2023 er skattesatsen for utbytte 37,84 %. Dette gjelder også utbytte som vedtas i 2024. Rent teknisk skjer dette ved at mottatt utbytte multipliseres med en faktor på 1,72. Resultatet (produktet) beskattes med skattesatsen for alminnelig inntekt som er 22 prosent.

Selskaper som fikk koronastøtte eller strømstøtte i 2022

Selskaper som har mottatt støtte fra kompensasjonsordningen for foretak med stort omsetningsfall for perioden november 2021 til februar 2022, må tilbakebetale støtten hvis selskapet har gått med overskudd i regnskapsåret eller foretar utdelinger til eierne i perioden fra 28. januar 2022 til og med 31. desember 2023.

Dette gjelder ikke for tilskudd gitt i form av kompensasjon for tapt varelager.

Plikten til å tilbakebetale tilskudd gjelder ikke bare utbytte, men alle disposisjoner som skal ligge innenfor rammen av de midlene selskapet kan benytte til utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8-1. Det samme gjelder lån til aksjonær og aksjonærs nærstående som skal beskattes som utbytte etter skatteloven.

Dette innebærer at man risikerer å måtte betale tilbake mottatt tilskudd fra kompensasjonsordningen fra november 2021 og senere bl.a. ved:

- Ordinære og ekstraordinære utbytter, både lovlige og ulovlige
- Lån og sikkerhetsstillelse til personlig aksjonær og dennes nærstående
- Konsernbidrag
- Selskapet erverver egne aksjer fra aksjonær
- Utbetaling ved kapitalnedsettelse, men bare for den delen som overstiger innbetalt kapital på aksjen

Høsten 2022 kunne enkelte foretak søke såkalt «strømstøtte» eller tilskudd til ENØK-tiltak etter særlige regler.

Det er en tilsvarende tilbakebetalingsplikt for strømstøtte som for koronastøtte dersom det vedtas utbytte mv. i perioden fra forskriften om strømstøtte trer i kraft til og med 31. desember 2023.

Tilbakebetalingsplikten gjelder det enkelte selskap og er begrenset til selskapets andel av støtte, selv om foretaket har søkt som konsern.

Lån

Aksjeloven har strenge regler for å gi kreditt til eller stille sikkerhet til fordel for aksjonær, daglig leder, styremedlem, medlem av bedriftsforsamlingen eller noen av disses nærstående. Som nærstående regnes bl.a. ektefelle og samboer, barn, barnebarn, foreldre, besteforeldre og søsken. Også selskap der en aksjonær eller en annen av de som er nevnt ovenfor har bestemmende innflytelse, dvs. mer enn 50 % av aksjene eller stemmene, omfattes.

Dette innebærer bl.a. at et lån som gis fra et selskap til et selskap der en av aksjonærene eier mer enn 50 % av selskapet, omfattes av reglene i §§ 8-7 til 8-9. Dette gjelder selv om aksjonæren bare eier en liten minoritetspost i selskapet som gir lånet.

Reglene gjelder også for kreditt til eller sikkerhetsstillelse til fordel for en aksje- eller andelseier i annet selskap i samme konsern eller noen av dennes nærstående.

Oppregningen ovenfor om hvem som regnes som nærstående, er ikke uttømmende.

Vilkåret for å kunne gi kreditt til eller stille sikkerhet til fordel for noen av de som omfattes av § 8-7 er at kreditten eller sikkerhetsstillelsen ligger innenfor rammen av det selskapet kan benytte til utdeling av utbytte. Videre skal det stilles betryggende sikkerhet.

Ved sikkerhetsstillelse skal det altså også stilles betryggende sikkerhet for sikkerhetsstillelsen. Det er derfor ikke så praktisk at selskapet stiller sikkerhet til fordel for en aksjonær.

Vedtak om lån til aksjonær m.fl. omfattes i de fleste tilfeller av reglene i aksjeloven § 3-8 om avtaler mellom selskapet og aksjonærer, styremedlemmer, daglig leder og nærstående. Se nedenfor om aksjeloven § 3-8.

Ulovlig lån og sikkerhetsstillelser skal tilbakebetales eller gjøres opp straks, jf. aksjeloven § 8-11.

Når skal lovligheten vurderes?

Om kreditten eller sikkerhetsstillelsen er lovlig eller ikke, skal vurderes på det tidspunkt kreditten eller sikkerheten blir gitt. Dette gjelder også i de tilfeller aksjonæren senere selger seg ut slik at aksjonæren ikke lenger omfattes av personkretsen i § 8-7. At selskapet senere får utbyttegrunnlag pga. høy inntjening, har ingen betydning. Tilsvarende gjelder dersom selskapet senere taper penger eller sikkerheten taper verdi. Disposisjonen er likevel lovlig dersom det var lovlig da lånet eller sikkerheten ble gitt.

En annen sak er at dersom sikkerheten senere taper verdi, kan det være naturlig for selskapet å betinge seg tilleggsikkerhet e.l. i samsvar med alminnelige normer for forsvarlig kapitalforvaltning, jf. Ot.prp. nr. 36 (1993–94) s. 65. Overtredelse av slike normer kan bli sanksjonert med erstatningsansvar etter § 17-1.

Sikkerhetsstillelse

Sikkerheten selskapet mottar, skal være «betryggende». Lånet bør være sikret ved realsikkerhet (pant e.l.). Om kausjoner fra tredjeparter kan godtas, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. At låntakeren er søkegod og utvilsomt er i stand til å betale, er uten betydning.

Unntak

Det er unntak fra de strenge reglene om lån til aksjonær mv. i følgende tilfeller:

- kreditt med vanlig løpetid i forbindelse med forretningsavtaler
- kreditt eller sikkerhet til fordel for morselskapet eller annet selskap i samme konsern,
- kreditt eller sikkerhet til en juridisk person som eier mer enn halvparten av aksjene i selskapet eller til datterselskap av en slik juridisk person. Det forutsettes at kreditten eller sikkerhetsstillelsen skal tjene foretaksgruppens økonomiske interesser og at den juridiske personen ikke er stat, kommune eller fylkeskommune
- kreditt eller sikkerhetsstillelse til aksjonær som ikke eier mer enn 5 prosent og er ansatt i hovedstilling i selskapet eller i et annet selskap i samme konsern. Det er flere vilkår knyttet til dette unntaket,

se aksjeloven § 8-8 bl.a. at kreditten skal ytes i samsvar med det som er vanlig ved finansiell bistand til ansatte. Tilsvarende unntak gjelder for lån til ansattes representant i styret eller bedriftsforsamlingen, jf. aksjeloven § 8-9.

Finansiell bistand til kjøp av aksjer i selskapet

På visse vilkår kan selskaper yte lån eller annen finansiell bistand til erverv av aksjer i selskapet eller i selskapets morselskap. De nærmere vilkår følger av aksjeloven § 8-10. Bl.a. gjelder følgende:

- bistanden må ligge innenfor utbytterammen
- bistanden må følge vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper
- styret skal sørge for at det foretas en kredittvurdering, utarbeide en redegjørelse for bistanden og avgi en erklæring om at det er i selskapets interesse å yte bistanden.
- Styrets redegjørelse og erklæring skal sendes Foretaksregisteret før generalforsamlingen vedtar bistanden.
- bistanden må godkjennes av generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendring.

Det var tidligere krav om at det måtte stilles betryggende sikkerhet ved slik bistand. Dette er tatt ut av lovteksten, men det er fortsatt krav om at bistanden må ytes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Om dette innebærer krav til sikkerhet må vurderes konkret.

Det er unntak fra kravet om fri egenkapital (innenfor utbytterammen) i tilfeller der erverver av aksjene inngår i eller danner et konsern med selskapet.

Det er videre fastsatt egne regler i forskrift for finansiell bistand i forbindelse med at ansatte erverver aksjer i selskapet.

Skattemessige forhold

Kreditt og sikkerhetsstillelse fra selskap til personlig aksjonær regnes skattemessig som utbytte for aksjonæren. Skatteplikten gjelder også lån og sikkerhetsstillelse til aksjonærens nærstående, dvs. til aksjonærens ektefelle eller til en person som aksjonæren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante. At lån skal regnes som utbytte for aksjonæren innebærer at aksjonæren har rett til skjermingsfradrag når man skal beregne skattepliktig beløp.

Regelen gjelder ikke for lån til selskaper. Dette gjelder selv om lånet er gitt til et selskap der aksjonæren har aksjemajoriteten.

Økning av saldoen på et eksisterende lån vil også medføre beskatning. Dette vil typisk gjelde for rammelån og mellomregningskontoer. Det samme gjelder videreføring eller forlengelse av et lån som er forfalt.

Den nye regelen er utelukkende en skatteregel som sier at låneopptak skal behandles som utbytte. Mellom selskapet og aksjonæren er lånet fortsatt et lån som skal tilbakebetales. For å unngå dobbeltbeskatning skal tilbakebetaling av lån som er beskattet som utbytte, regnes som innskudd i selskapet som legges til aksjonærens inngangsverdi,

skjermingsgrunnlag og skattemessig innbetalt kapital på aksjene. Unntak gjelder hvis et slikt lån som er utbyttebeskattet tilbakebetales ved å avregnes direkte mot et vedtatt utbytte. Da slipper aksjonæren å bli beskattet for utbytteutdelingen.

De samme reglene gjelder for lån fra selskap med deltakerfastsetting (ANS, DA, KS) til deltaker.

Det er enkelte unntak fra regelen om beskatning av aksjonærlån som utbytte:

- Lån fra banker og andre finansforetak unntas fra utbyttebeskatning selv om låntaker har en aksjepost i banken.
- Kreditt under 100 000 kroner dersom kreditten innfris innen 60 dager.
- Kundefordringer som er ledd i selskapets ordinære virksomhet dersom fordringen innfris innen 30 dager.
- Lån fra arbeidsgiver til arbeidstaker dersom arbeidstaker ikke eier mer enn fem prosent av aksjene eller selskapsandelene i arbeidsgiverselskapet eller andre selskap i samme konsern. Aksjer eid av aksjonærens nærstående teller med ved beregningen av om eierandelen overstiger fem prosent.

Renter

Etter at det er innført skatteplikt på aksjonærlån vil det ikke lenger være noe skattemessig krav om å beregne rente på aksjonærlån jf. Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 5.1.4. Dette er imidlertid ikke helt uproblematisk i forhold til aksjelovens regler. Etter aksjeloven er det i utgangspunktet plikt til å beregne renter, selv om skattereglene ikke er til hinder for rentefrihet.

For lån som ble tatt opp før det ble innført skatteplikt (7. oktober 2015), må det fortsatt beregnes markedsmessige renter. Det er ikke adgang til å benytte normrenten for lån i arbeidsforhold dersom denne er lavere enn markedrenten.

Lån til selskapet

Renter på lån fra personlig skattyter til et selskap beskattes på vanlig måte som kapitalinntekt. I tillegg beskattes personen en gang til etter reglene i skatteloven § 5-22 ved at renter som overstiger et skjermingsfradrag beskattes etter de samme prinsippene som for utbytte. Reglene er innført for å forhindre tilpasninger til utbytteskatten ved at aksjonærer gir lån til selskapet og får avkastning som renter i stedet for å skyte inn aksjekapital og får avkastning som utbytte.

Det er faktiske påløpte renter etter skatt (skattesats på alminnelig inntekt) som overstiger en beregnet skjerming som skal ekstrabeskattes. Skattedirektoratet fastsetter skjermingsrenten forskuddsvis for hver tomånedersperiode i inntektsåret. Skjermingen beregnes månedsvis. I tillegg beskattes de faktiske rentene på vanlig måte som alminnelig inntekt.

Eksempel:

Aksjonær har lånt én million kroner til selskapet til 5 % rente. For januar er skjermingsrenten satt til 2,5 %. Ekstrabeskatning for januar:

Rentebeløp: kr 1 mill. x 5 % x 1/12	= kr	4 167
- Skatt (22 %)	= kr	917
- Skjermingsfradrag (kr 1 mill. x 2,5 % x 1/12)	= kr	2 083
= Grunnlag for ekstrabeskatning i januar	= kr	1 167

Det skattepliktige beløpet for ekstrabeskatning skal oppjusteres med 1,72 på samme måte som for utbytte.

Det er tillatt å tilpasse rentesatsen på slike lån til gjeldende skjermingsrente for derved å unngå og måtte beregne skattepliktig ekstrabeskatning, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.9.3.

Kjøp, salg og leie

Det er tillatt å inngå avtaler om kjøp, salg og leie mellom aksjonær og selskap. En forutsetning for slike avtaler er at selskapet følger reglene i aksjeloven § 3-8.

I aksjeselskap som bare har én aksjeeier, skal styret sørge for at alle typer avtaler mellom selskapet og aksjeeieren nedtegnes skriftlig, jf. aksjeloven § 6-13 tredje ledd. Regelen gjelder også for avtaler mellom morselskap og heleid datterselskap.

Aksjeloven § 3-8

Avtaler mellom et selskap og dets aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder skal følge reglene i aksjeloven § 3-8 dersom avtalen har en verdi som overstiger 2,5 % av selskapets balansesum. Det samme gjelder hvis avtalen inngås med noen av disse nærstående eller med noen som handler etter avtale med en av disse.

Slike avtaler skal godkjennes av styret. Styret plikter å utarbeide en redegjørelse for avtalen som må godkjennes av revisor. Dette gjelder også for selskaper som har valgt bort revisjon av årsregnskapet. I tillegg må styret avgi en erklæring om at avtalen er i selskapets interesse og at det er rimelig samsvar mellom verdien av det vederlaget selskapet skal yte og verdien av det vederlaget selskapet skal motta, og at kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet i § 3-4 vil være oppfylt

Redegjørelsen og erklæringen skal sendes samtlige aksjeeiere og til Foretaksregisteret.

Unntak

Det er flere unntak fra plikten til å følge reglene i aksjeloven § 3-8:

- avtale som inngås som ledd i selskapets vanlige virksomhet og som er grunnet på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper,
- avtale der selskapets ytelse utgjør mindre enn 100 000 kroner,
- avtale som følger reglene om tingsinnskudd jf. § 2-4, jf. § 2-6, og § 10-2,
- avtale om lønn og godtgjørelse til daglig leder og avtale som nevnt i § 6-10 (styrehonorar),
- avtale om overdragelse av verdipapirer til pris i henhold til offentlig kursnotering.
- avtale om lån eller sikkerhet til fordel for morselskap eller annen juridisk person som eier samtlige aksjer i selskapet
- avtale inngått i samsvar med reglene i § 8-10 (finansiell bistand til erverv av aksjer i selskapet)
- avtale som er godkjent av Finanstilsynet etter reglene i finansforetaksloven kapittel 20.

Det unntaket som volder mest tvil i praksis er om avtalen omfattes av unntaket for avtaler som inngås som ledd i selskapets vanlige virksomhet. Eksempler på slike avtaler kan være:

- Husleieavtale, forutsatt at lokalene brukes i ordinær virksomhet. (Feriehus i Syden kan neppe anses som en del av virksomheten.)
- Regnskapsførertjenester.
- Kjøp av virksomhetens bil til/fra aksjonæren.

Avtalen må uansett være inngått på vanlige forretningsmessige vilkår, dvs. til markedsmessig pris. Dette må kunne dokumenteres.

En avtale som ikke er relatert til den ordinære driften i selskapet, kan neppe ansees å være en del av unntaket.

Skattemessig behandling av avtaler

Det følger av skatteloven § 13-1 at for skattemessige formål skal avtaler mellom selskap og aksjonær m.fl. prises til riktig verdi (markedsverdi). Har ikke transaksjonen skjedd til markedsverdi, kan skattemyndighetene beskatte både selskapet og aksjonæren. At selskap og skattyter kan dokumentere at den prisen de har avtalt er markedsmessig, er ofte helt avgjørende i slike saker.

Hvis et selskap selger en bil til aksjonæren for kr 100 000, mens markedsverdien er kr 250 000, er underprisen i realiteten et utbytte fra selskapet til aksjonæren. Utdelingen, dvs. underprisen, skulle derfor vært behandlet etter reglene for utbytte i aksjeloven § 8-1.

Aksjonæren skal uansett utbyttebeskattes for differansen mellom markedsverdien og det bilen ble solgt for, dvs. kr 150 000.

For aksjeselskapet er gavesalget et skattepliktig uttak etter skatteloven § 5-2. Det innebærer at differansen mellom markedsverdi på bilen og skattemessig inngangsverdi (saldoverdi) er skattepliktig inntekt for selskapet. Dersom bilen hadde en saldoverdi på kr 180 000, vil differansen mellom markedsverdien på kr 250 000 og saldoverdien, kr 180 000, gi en skattepliktig uttaksinntekt på kr 70 000.

Leie av kontor i aksjonærens bolig

En rekke skattesaker gjelder tilfeller der aksjeselskapet leier kontor i aksjonærens bolig. Dette kan være gunstig for aksjonæren dersom man leier ut mindre enn halvparten av boligen. Utleieinntekten vil da være skattefri. Er leien høyere enn reell markedisleie, blir det overskytende beskattet som lønn eller utbytte. Vanlige konflikter mellom skattyter og skattekontor ved slike leieforhold er om det er leid ut et «reelt» kontor til selskapet eller om det bare dreier seg om godtgjørelse til aksjonæren for at denne har innredet et hjemmekontor. Godtgjørelse for hjemmekontor kan normalt bare beregnes skattefritt med inntil kr 2050 (2023-satsen) pr. år. Dette er aktuelt hvis selskapet allerede har et forretningskontor et annet sted.

Godkjennes kontoret som leie av et reelt kontor, dreier konfliktene seg oftest om leieprisen. Skattemyndighetene vil hevde at man ikke kan beregne høyere leie enn vanlig kvadratmeterpris for leie av forretningslokaler i distriktet. Dette gjelder selv om aksjonæren kunne leid ut det samme lokalet til høyere pris hvis han hadde leid det ut som bolig/hybelleilighet.

Bolig, fritidsbolig, ridehest og båt i eget aksjeselskap

De senere år har skattemyndighetene hatt et særskilt fokus på tilfeller der selskapet kjøper typiske private eiendeler i aksjeselskapet og denne i det alt vesentlige brukes av aksjonæren. I slike tilfeller er det ikke selskapets, men aksjonærens private behov som har vært motivet for anskaffelsen.

Det finnes en rekke dommer der skattemyndighetene har fått medhold i en beskatning der selskapet er blitt uttaksbeskattet for et beløp som tilsvarer en normal avkastning på den investerte egenkapitalen pluss de faktiske renteutgiftene på eventuelt lån som er tatt opp til anskaffelsen. I tillegg kommer driftsutgifter knyttet til eiendelen. Eventuell egenleie har kommet til fradrag. I sum kan dette bli meget store beløp.

I tillegg har aksjonæren blitt utbyttebeskattet for det samme beløpet som selskapet er uttaksbeskattet for.

Det er derfor grunn til å advare mot å investere i slike private eiendeler gjennom eget aksjeselskap. I tillegg til at man risikerer svært høy beskatning både privat og i selskapet, mister man retten til å selge egen bolig eller fritidseiendom skattefritt etter henholdsvis ett eller fem års bo- eller brukstid. Det er bare privatpersoner som kan oppnå skattefrihet etter disse bestemmelsene. Aksjeselskaper vil uansett bli skattlagt for en eventuell gevinst.

Forslag til nye regler

Finansdepartementet sendte 9. mai 2022 et forslag til særregler om skattlegging av privat konsum i selskap på høring. Hvis forslaget blir vedtatt innebærer dette en kraftig innstramning i beskatningen.

Forslaget gjelder tilfeller der en eier, eventuelt sammen med nærstående, har bestemmende innflytelse (minst 50 %) i et selskap (AS, ANS mv.), og selskapet eier eller disponerer boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter som er egnet til privat bruk. Etter forslaget skal eieren utbyttebeskattes og selskapet uttaksbeskattes for disposisjonsretten til formuesobjektet etter en sjablong som foreslås satt svært høyt, slik at det ikke vil lønne seg å eie slike formuesobjekter i selskap.

Det er også foreslått særregler ved salg av slike eiendeler til aksjonær eller dennes nærstående.

Det kom mange høringssvar. Flere høringsinstanser mener forslaget treffer for bredt og at det er behov for unntaksregler som skjermer ordinær næringsvirksomhet. Det tar tid å gå gjennom alle høringssvarene og å utarbeide justeringer av forslaget. Regjeringen har derfor besluttet å legge frem et justert forslag i 2024, med sikte på ikrafttredelse i 2025.

Vederlagsfrie overføringer til eget selskap

Det er i og for seg ikke noe i veien for å overføre eiendeler vederlagsfritt til sitt eget selskap. Så lenge overføringen er vederlagsfri, trenger man ikke å behandle slike avtaler etter reglene i aksjeloven § 3-8.

Skattemessig vil imidlertid en slik overføring bli behandlet som en skattepliktig transaksjon dersom vilkårene for skatteplikt ville vært oppfylt ved et vanlig salg. Hjemmelen for slik beskatning er skatteloven § 13-1, skattereglene om interessefellesskap. Dette innebærer at dersom man overfører f.eks. en aksjepost vederlagsfritt til eget selskap, blir det beregnet en skattepliktig gevinst på overføringen selv om aksjonæren ikke har mottatt noe vederlag. Overfører aksjonæren derimot en privatbil til selskapet, vil det ikke bli beregnet noen skattepliktig inntekt for aksjonæren fordi et eventuelt salg av privatbilen ikke hadde vært skattepliktig.

Vi anbefaler ikke å overføre eiendeler til selskapet vederlagsfritt, heller ikke eiendeler som det ikke blir beregnet skattepliktig gevinst på ved vederlagsfri overføring. Dette fordi man i slike tilfeller overfører verdier til selskapet uten at man får anledning til å skrive opp inngangsverdien på aksjene tilsvarende. Overfører man privatbilen til selskapet, blir man riktignok ikke beskattet for overføringen, men selger man aksjene umiddelbart etterpå, vil man normalt få tilsvarende mer for aksjene. Dermed er den skattefrie overføringen av privatbilen i realiteten omgjort til et skattepliktig aksjesalg.

Hadde man derimot overført eiendelen ved å gjennomføre en formell kapitalforhøyelse, ville man fått et beløp tilsvarende verdien av innskuddet som inngangsverdi på aksjene. Riktignok er reglene for kapitalforhøyelse med tingsinnskudd omstendelige og formelle, med bl.a. krav til redegjørelse og revisorbekreftelse av innskuddet, men det vil altså gi skatteposisjon i form av inngangsverdi på aksjene man mottar ved kapitalforhøyelsen.

Kapittel 6

6. Dokumentasjon av balansen

Dokumentasjon av balansen er et lovkrav, og det er ingen tvil om at det er en viktig kontroll av regnskapet. Kontroll med kontoene i balansen sikrer at regnskapet er a jour og riktig. Automatisering og endring av regnskapsprosesser kan gi nye muligheter for utarbeidelse og strukturering av denne dokumentasjonen, men formålet er fremdeles det samme. Det er viktig å påse at det blir ivaretatt. Det skal være god dokumentasjon som er lett å finne frem i ettertid.

Formål med dokumentasjonen

Det bør i tilknytning til avstemminger settes klare krav til dokumentasjonen slik at det ikke er noen tvil om regnskapspostens innhold og at den er fullstendig, nøyaktig og gyldig.

Norsk bokføringsstandard 5 *Dokumentasjon av balansen* (NBS 5) setter også krav til det for å ivareta den eksterne kontrollørens interesse som for eksempel revisor eller Skatteetaten ved bokettersyn. Det betyr at dokumentasjonen må være lett å forstå. Eksterne skal slippe å spørre den som har utarbeidet dokumentasjonen.

Teknisk avstemming eller noe mer

Bokføringsregelverket krever dokumentasjon av balansen. Det er ikke nødvendig å dokumentere med en avstemming hvis saldo for eksempel stemmer med mva-melding, skattemelding eller bankens saldo. Når det ikke stemmer må det være en avstemming i tillegg. Er det poster som krever en verdsettelse, må dokumentasjonen inneholde en beskrivelse av forutsetningene for beregninger og estimat. Dokumentasjon vil derfor være noe mer enn en avstemming.

Formålet med en avstemming vil være:

- 1) Dokumentere avstemmingsposter hvis regnskapets saldo ikke er i samsvar med dokumentasjonen (bokføringslovens krav).
- 2) En kontroll av grunnlaget for dokumentasjonen og rapporteringen, for eksempel kontroll av at mva-meldingen er riktig (intern kontroll og god regnskapsskikk).

Dokumentasjonen må derfor ikke bare være avstemming med «kryssing» av tall hvor en er fornøyd når avstemmingen «går opp». Et enkelt eksempel på det vil være en bankavstemming som har mange åpne poster under spesifikasjonen «bokført av bank, ikke i regnskapet». Hvis det ikke er noen kommentarer til de største postene under denne spesifikasjonen, har avstemmingen liten verdi og det vil ikke være en god nok dokumentasjon av balanseposten. Det må derfor knyttes kommentarer i avstemmings skjemaet/dokumentasjonen til denne type poster. I tillegg bør dokumentasjonen inneholde en konklusjon om at regnskapsposten ikke inneholder vesentlige feil. Det bør ikke være nødvendig å gå inn i bilag og regnskap for å forstå

dokumentasjonen. Det skal være lett for andre å kunne forstå dokumentasjonen ved intern eller ekstern kontroll.

I tråd med bokføringsloven og NBS 5 velger jeg videre å benytte dokumentasjon som samlebegrep for avstemming/dokumentasjon.

Verdivurdering

For noen balansekontaer vil dokumentasjonen også bestå av en verdivurdering. Eksempel på det kan være avsetning for ukurans i varelager, avsetning for tap på fordringer eller nedskrivningsbehov for anleggsmidler.

God dokumentasjon av vurderinger rundt blant annet nedskrivningsbehov vil være viktig for mange virksomheter i år, på grunn av uroligheter i markedet, økt prisnivå og risikoer knyttet til bærekraftsforhold.

Når skal det avstemmes?

Bokføringsregelverket krever at balansen dokumenteres 31.12. I tillegg har vi de grunnleggende prinsippene fullstendighet, gyldighet og kravet til å være à jour, som vil sette rammen for hvor ofte du bør dokumentere og avstemme. Det anbefales å være mest mulig à jour med avstemminger gjennom året. I dagens ERP-systemer er det ønskelig å ha mest mulig oppdaterte regnskap til enhver tid. Vi snakker om sanntidsregnskap. Alle må være klar over at kontroll med balansen er helt avgjørende for å kunne stole på tallene i regnskapet.

Løpende avstemminger er derfor viktig. Daglig leder plikter etter aksjeloven å rapportere til styret minst hver fjerde måned og da bør man være à jour med alle avstemminger. Bankkontoer bør avstemmes månedlig. Det er krav om å dokumentere grunnlag for betaling av skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift pr. termin. Det vil i lengden være effektivt å avstemme gjennom året og det er ingen tvil om at det vil lette årsoppgjør-arbeidet.

Ny standard for God regnskapsføringsskikk viser til bokføringslovens krav på dette området. I tillegg er det krav om å kvalitetssikre rapporteringsgrunnlag. Den forrige standarden var mye mer konkret på hva som skulle avstemmes og når. Nå må regnskapsfører selv gjøre en vurdering opp mot regelverket og kvalitetssikre kundens rapporteringsgrunnlag. Det er likevel ingen tvil om at mange avstemminger fortsatt må gjøres, da det er avgjørende for å sikre en riktig rapportering både gjennom året og i årsoppgjøret.

NBS 5 Dokumentasjon av balansen

Vi skal nå se nærmere på innholdet i standarden som utdyper de generelle kravene til dokumentasjon av balansen. Standarden består av grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger, med tilhørende veiledninger.

Ubetydelige poster

I standarden gjentas lovens bestemmelse om at alle balanseposter, dvs. eiendeler, gjeld og egenkapital, skal dokumenteres med mindre de er ubetydelige. Her understrekes det at «ubetydelig» er lavere enn «uvesentlig». Det må gjøres en individuell vurdering for selskapet ut fra størrelse og karakter. Det anbefales å avstemme alle poster.

Eksempler på god dokumentasjon

Standarden presiserer at dokumentasjonen skal utarbeides med «henblikk på ekstern kontroll» og den gjentar at dokumentasjonen skal vise at posten er fullstendig, nøyaktig og reell.

Standarden gir eksempler på hva som er god dokumentasjon. Kan det innhentes ekstern dokumentasjon, er det den beste dokumentasjon. Eksempel på det er årsoppgaver eller kontoutdrag fra finansinstitusjoner eller verdipapirregister. Andre eksempler på dokumentasjon er fysiske tellinger av beholdninger, anleggskartotek, saldolister over kunder og leverandører. Ved avsetninger og nedskrivninger vil det være viktig å dokumentere forutsetningene som ligger til grunn for beregningene samt beregningsmetode.

Konsernregnskap

De samme kravene stilles til dokumentasjon av postene i konsernregnskapets balanse. Dokumentasjonen av balansepostene i de enkelte selskapene skal ikke dokumenteres på nytt, men særskilte poster som er en følge av konsolideringen, som eksempelvis merverdier i eiendeler og innarbeidelse av tilknyttede selskaper, må dokumenteres særskilt. Det samme gjelder eliminering av mellomværender med konsernselskaper.

Skattemessige verdier

Standarden presiserer at også skattemessige verdier skal dokumenteres. Dette gjelder poster der det er forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier som for varelager, kundefordringer, tilvirkningskontrakter og anleggsmidler.

Kontrollspor

Det må eksistere et identifiserbart kontrollspor mellom balansen og dokumentasjonen og motsatt (toveis kontrollspor). Det skal for en ekstern kontrollør være lett å finne frem i dokumentasjonen. Det vil også være behov for å vise kontospesifikasjoner av hver regnskapslinje i balansen og næringsspesifikasjonen, for derfra å kunne gå tilbake til dokumentasjon, som ofte vil være på kontonivå.

Underliggende avstemminger vil også kunne ha behov for kontrollspor hvis det ikke er tatt kopi av bilag som dokumenterer for eksempel åpne poster i en bankavstemming.

Utvalgte balanseposter – hva er god dokumentasjon?

Formål

For alle balanseposter er formålet å dokumentere at de er fullstendige, nøyaktige, gyldige og riktig verdsatt.

Vi skal nå for utvalgte balanseposter se på hvilken dokumentasjon som vil dekke disse målsettingene. Husk at dokumentasjonen skal være så god at alle forstår den uten å måtte spørre den som har gjort jobben.

Bruk av avstemmingsskjema eller ikke

Det er fortsatt mange som velger skjema for å dokumentere. Det kan være hensiktsmessig for å sikre at dokumentasjonen blir god nok, men det må ikke bli slik at skjemaet fylles ut for skjemaets skyld. Det kan være mer effektivt å tenke alternativt og for eksempel bruke kontoutdrag, årsoppgaver eller saldolister som vil gi samme innhold. Det aller viktigste er å være strukturert og tydelig i dokumentasjonen og lage et sammendrag eller en konklusjon på hva som er gjort. Lister kan brukes effektivt ved å notere underveis hvilken kontroll som er gjort av underliggende poster. Husk alltid at underliggende spesifikasjoner må stemme med saldo på den kontoen som skal dokumenteres og avstemmes. Vær også nøye med å oppdatere dokumentasjonen av balansen ved endringer i saldo, slik at den til enhver tid stemmer med saldo på den aktuelle kontoen.

I ERP-systemene kan det være tekstbokser knyttet til hver konto der det kan være mulig å samle dokumentasjon og sine vurderinger. Det kan også være programverktøy som gjør utfyllingen enklere. Så sjekk ut hva som kan finnes i regnskaps- eller årsoppgjørprogram. Påse at systemet ivaretar sporbarhet og oppbevaringskravet så det er lett å finne tilbake til i ettertid. Husk at det må være en dokumentasjon der. Det er ikke nok å skrive «ok» eller markere «tommel opp».

All dokumentasjon kan være elektronisk.

Eksempler

Vi skal nå se på eksempler på hva dokumentasjonen kan inneholde for utvalgte regnskapsposter. Eksemplene er ikke uttømmende.

Det er viktig å benytte seg av de mulighetene systemet ditt gir til å gjøre jobben så effektivt som mulig, for eksempel ved å benytte automatiske rapporter og avstemminger som systemet generer. Husk at du må kvalitetssikre grunnlaget, så du er sikker på at du sitter med riktig grunnlag for avstemming. Alt kan dokumenteres elektronisk i rapporter eller for eksempel i oversikter/sammendrag i Excel-format. Husk alltid å dokumentere de kontrollene og vurderingene du gjør, og få alltid frem en kort og tydelig konklusjon.

Kundefordringer

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	– Saldoliste fra kundespesifikasjonen vil dokumentere hva posten består av.

Målsettinger	Dokumentasjon
Nøyaktighet	<ul style="list-style-type: none"> – Kreditsaldoer gjennomgås for å kontrollere om det er reell gjeld eller skyldes manglende inntektsføring. Det må vurderes om det bør gjøres en reklassifisering til gjeld hvis sum gjeld er av vesentlig betydning for regnskapet. – Det bør vurderes om det er behov for å sende ut saldoforespørsler for utvalgte kunder. Det bør gjøres hvis det er usikkerhet om mellomværende er riktig. Det er ikke et krav å sende ut saldoforespørsler og det er ikke oppbevaringspliktig materiale.
Realitet	
Verdsettelse	<ul style="list-style-type: none"> – Aldersfordelt saldoliste vil kunne gi et godt utgangspunkt for å dokumentere og vurdere avsetning for tap på fordringer. Sum på saldolisten må stemme med saldo på kundefordringer for å vite at man gjør vurderingen på riktig grunnlag. – Er det usikkerhet om kunden er enig i mellomværende, bør det sendes saldoforespørsel.

Leverandørgjeld

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Saldoliste fra leverandørspefikasjonen dokumenterer hva posten består av.
Nøyaktighet	<ul style="list-style-type: none"> – Debetsaldoer gjennomgås for å kontrollere om disse er reelle fordringer eller om noe er på listen på grunn av manglende kostnadsføring. Det må vurderes om det bør gjøres en reklassifisering til andre fordringer hvis summen av debetsaldoer er av vesentlig betydning for regnskapet. – Det anbefales å innhente kontoutdrag fra de største leverandørene i tilfelle det er usikkerhet om mellomværende eller risiko for at inngående faktura ikke er bokført. Det er ikke et krav å innhente kontoutdrag og det er ikke oppbevaringspliktig dokumentasjon. – For å dokumentere at gjelden er fullstendig bør det dokumenteres hvordan det er sikret at alt er med. Det kan vises til kontroll av elektronisk fakturaflyt, gjennomgang av «liste ikke-godkjente fakturaer» eller annen rutine som skal sikre at alt blir bokført til rett tid. Avstemming mot innhentede kontoutdrag vil også være en god kontroll i denne sammenhengen.
Realitet	
Verdsettelse	
	<ul style="list-style-type: none"> – Gjeld i utenlandsk valuta må omregnes til balansedagens kurs. Det må dokumenteres hvilke kontoer dette gjelder sortert pr. valuta og hvilken kurs som er benyttet.

Varelager

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	Krav til dokumentasjon av varelager er regulert i bokføringsforskriften § 6-1.
Nøyaktighet	<ul style="list-style-type: none"> – Varelageret må telles ved regnskapsårets slutt. Det kan gjennomføres rullerende tellinger hvis man gjennom føring av betryggende lagerregnskap kan dokumentere all inngang og utgang av lageret gjennom året. Alle varer må telles minst én gang i løpet av året.
Realitet	

Målsettinger	Dokumentasjon
	<ul style="list-style-type: none"> – Varelagerlistene skal ha en oppstilling over varens art, kvantum, verdi pr. vare, sum pr. vare og sum for alle varer. Sum for alle varer skal da være lik totalen ifølge saldo på konto for varelager (minus eventuell avsetning for ukurans). – Tellelistene skal nummereres, dateres og det skal fremgå hvem som har telt. – Listene skal oppbevares i fem år. – I tillegg til lovbestemmelsene, vil også gode varetellingsinstrukser være dokumentasjon som er med på å underbygge at posten er riktig. Varetellingsinstruksen må inneholde klare retningslinjer for hvordan man påser at det blir riktig periodisering av inngående og utgående faktura i sammenheng med varetellingen. Når vareregisteret er oppdatert etter telling, kan det også være hensiktsmessig å gjøre en analyse av mengde og pris. Det er en effektiv måte å finne helt klare feil på.
Verdsettelse	<ul style="list-style-type: none"> – Det skal dokumenteres hvordan varene er priset. Det kan gjøres ved å lage et notat som vedlegges dokumentasjonen. Varene skal i utgangspunktet verdsettes til anskaffelseskost. Hvis utsalgspris er utgangspunktet ved telling, må kalkyler/ bruttofortjeneste pr. vare kunne dokumenteres, da disse skal benyttes for å kunne beregne tilbake til anskaffelseskost. – Prisjusteringer i prisregisteret gjennom året kan resultere i at varene ikke blir verdsatt til anskaffelseskost. En bør da ha en vurdering/beregning av om dette påvirker verdien av varelageret med vesentlig beløp. – Eventuelle bonuser fra leverandør vil påvirke anskaffelseskost og skal tas hensyn til. – Ukurante varer skal telles og fremgå særskilt av varelagerlisten. Også her må det fremgå hvordan varene er priset. Det må foretas nedskrivning av varene hvis de må selges under anskaffelseskost.

Anlegg under utførelse – prosjekter

I forbindelse med dokumentasjon av denne posten er det viktig å huske på følgende punkter og dokumentere det på en god måte.

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Prosjektregnskap avstemmes mot kontospesifikasjonen for å være sikker på at alt er riktig bokført og at man har riktig utgangspunkt for verdsettelse av prosjektene. – Det må gjennomføres en etterkalkulering av prosjekt for å se om det er store avvik fra forkalkyle og eventuelt hvorfor. Det er også av stor betydning for å kunne verdsette prosjekt i arbeid så nøyaktig som mulig.
Nøyaktighet	
Gyldighet	
Verdsettelse	<ul style="list-style-type: none"> – Analyse av etterkalkyle mot forkalkyle vil være en kvalitetssikring av verdsettelsen av prosjekt i arbeid. Forklaring til avvik må dokumenteres. – Eventuell risiko for tap/reduert fortjeneste skal tas hensyn til i verdsettelsen. Det må dokumenteres hvordan det er beregnet.

Periodiseringer

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Det bør dokumenteres hvordan man kvalitetssikrer at alle periodiseringer av vesentlig betydning er bokført. Det kan for eksempel gjøres mot analyse av faste kostnader som husleie, strøm, avgifter, etc. Kontroll mot fjorårets periodiseringer er også en grei kontroll å gjøre.
Nøyaktighet	
Realitet	
	<ul style="list-style-type: none"> – Det bør dokumenteres hvordan man sikrer at alle inngående fakturaer kommer til bokføring til riktig tidspunkt. Elektronisk kontroll med fakturaflyten og en dokumentert gjennomgang av liste over ikke-godkjente fakturaer vil være god dokumentasjon. I tillegg må det være kontroller i forbindelse med varetellingen.
	<ul style="list-style-type: none"> – Det bør være en dokumentert gjennomgang av kreditnota på nyåret for å se om noen skal periodiseres.
	<ul style="list-style-type: none"> – Det må være en dokumentasjon på hvordan man er kommet frem til beløpene, enten ved å vise til bilag (ta gjerne kopi som legges ved dokumentasjonen) eller ved beregning/analyser.

Usikre forpliktelser

I forbindelse med ytelsesbaserte ordninger må det beregnes en pensjonsforpliktelse (unntak for små foretak). Aktuarberegning innhentes og denne ligger til grunn for bokføringen. Det bør i tilknytning til denne lages en dokumentasjon som viser hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for beregningen, hvordan grunnlaget er kvalitetssikret og andre kontroller som er gjort av beregningen. Aktuar er helt avhengig av at datagrunnlagene er riktige.

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Samtale med ledelsen og/eller styret for å fange opp om det kan være noen usikre forpliktelser som må regnskapsføres. Hendelser etter balansedagen må også kartlegges.
Nøyaktighet	
Realitet	<ul style="list-style-type: none"> – Garantiforpliktelser: Estimere kommende garantikostnader. Historiske kostnader tilbake i tid kan være et grunnlag men også konkrete garantisaker må med i vurderingen.
	<ul style="list-style-type: none"> – Rettssaker, uenigheter med kunder: Dokumentere sannsynligheten for at det blir en utbetaling. Hvis det er sannsynlighetsovervekt må det gjøres en regnskapsmessig avsetning. Det er beste estimat som gjelder. Er det dommer, forlik i sakene har man sikre tall for avsetningen og det er en del av dokumentasjonen.

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Avstem saldo på konto pensjonsforpliktelse, premiefond og pensjonskostnad for å påse at disse er i samsvar med aktuarberegningene.
Nøyaktighet	
Realitet	<ul style="list-style-type: none"> – Hvilke forutsetninger som ligger til grunn for beregningen som diskonteringsrente, avkastning, gjennomsnittlig lønnsvekst etc.

Målsettinger	Dokumentasjon
	<ul style="list-style-type: none"> – Det bør dokumenteres når det sist er gjort en kontroll av innhold i forsikringsselskapets registre (ansattes data i registeret, oppdatert med nyansatte og de som har sluttet, at det er tatt riktig hensyn til fripoliser etc.). – Kontroll av innbetalinger av premie og til premiefond ifølge beregningen og at det stemmer med eget regnskap. – Analyse av estimatavvik for å ha forståelse av hvorfor de har oppstått.

Anleggsmidler

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Avstem saldo på konto(-ene) mot anleggskartotek eller annen spesifisering over anleggsmidlene. Noen velger å ha kopi av fakturaer som viser all tilgang eller avgang gjennom året, men det er ikke noe krav. Det er nok at det er arkivert som bilag.
Nøyaktighet	
Realitet	
Verdsettelse	<ul style="list-style-type: none"> – Estimering av økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan må dokumenteres. – Vurdering av nedskrivningsbehov dokumenteres og vurdering av virkelig verdi må fremgå ved eventuell nedskrivning. – Forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier avstemmes. – Det bør være en dokumentasjon som viser vurderingen som er gjort i tilknytning til større vedlikeholdskostnader.

Mellomværende med aksjonær, datterselskaper eller andre

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	<ul style="list-style-type: none"> – Lån dokumenteres mot signerte avtaler – Mellomværende mellom konsernselskaper bør avstemmes løpende gjennom året. Her kan det være morselskapet som lager sammendrag over at alle mellomværender mellom selskapene stemmer og forklarer avvik som det ikke er tatt hensyn til og hvorfor. – Det må gjøres en vurdering om det kan være risiko for tap på lån til aksjonær eller konsernselskap og konkluderes på det.
Nøyaktighet	
Gyldighet	

Utsatt skattefordel/utsatt skatt

Dette er en betydelig post i regnskapet, men som mange glemmer å dokumentere. Det er viktig at det er en dokumentasjon av denne posten også. Små foretak som velger å ikke bokføre utsatt skattefordel, bør også dokumentere beløpet og informere om valg av prinsipp. Det er kjempeviktig å kvalitetssikre skatteberegningen og ikke bare stole på årsoppgjørssystemet.

Målsettinger	Dokumentasjon
Fullstendighet	– Utsatt skatt/utsatt skattefordel beregnes mot grunnlag forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Endring i forskjeller må kontrolleres for å vite at man har riktig grunnlag og kontrollen må dokumenteres.
Nøyaktighet	
Gyldighet	– Skattekostnaden avstemmes mot resultat. Avvik fra 22 % bør forklares. Det skal fremgå av note, så det kan være nok å vise til den. Avvik i denne avstemmingen kan være en indikasjon på at beregnet utsatt skatt/utsatt skattefordel eller betalbar skatt er feil.
	– Det må dokumenteres at balanseføring av utsatt skattefordel er forsvarlig og at det ikke er noe nedskrivningsbehov.

Hvordan sette dokumentasjon av balansen i system?

Krav til dokumentasjon og tidsfrister

Bokføringsbestemmelsene setter krav til dokumentasjon for årsavslutningen. Det blir derfor opp til hvert enkelt selskap selv å vurdere behovet for når balansen skal dokumenteres ellers i året.

Det anbefales å være tydelig på tidsfrister og ha en instruks som viser hva, hvordan, hvem og når det skal avstemmes. Instruksen bør sorteres pr. kontonummer eller kontogruppe. Jo mer å jour avstemmingene er gjennom året, jo lettere vil jobben være ved årsavslutning.

Det må som nevnt være et kontrollspor fra post i regnskapet og næringsspesifikasjon til dokumentasjon og motsatt. Liste som viser hvilke kontoer som går inn under hver post, vil være nyttig dokumentasjon i denne sammenhengen. Herfra må det da være referanse til dokumentasjonen.

Oppbevaringspliktig, papir eller elektronisk lagring

Dokumentasjonen av balansen skal oppbevares i fem år. Det er unntak for prosjektregnskap og avstemminger/ dokumentasjon i tilknytning til det. Det må fortsatt oppbevares i ti år. Den kan oppbevares på papir eller lagres elektronisk. En må uansett lagringsmetode sikre regnskapsmaterialet slik at det ikke blir ødelagt, går tapt, slettes eller endres. Det vises til NBS 1 *Sikring av regnskapsmateriale*.

Kvalitet og sporbarhet

Det er viktig at dokumentasjonen er av god kvalitet og den skal være lett å finne frem (sporbarhet). Her er tips til noen vurderinger du bør gjøre i denne sammenheng:

- Dokumentasjon av balanseposten skal være sporbar direkte fra kontonivå. Kontoen er linken mellom årsregnskapet og næringsspesifikasjonen. Det skal være en dokumentasjon. Det er ikke nok med «ok» eller «tommel opp».

- Opprette for eksempel filmapper med dokumentasjon sortert etter kontonummer. Det skal være lett å finne frem i hele oppbevaringsperioden. Husk at du må ha en god dokumentasjon – vurder om det fortsatt er hensiktsmessig å ha skjema for dokumentasjon eller om det kan erstattes med rapporter fra systemet. Husk alltid å få med notater om hvilke kontroller og vurderinger som er gjort og skriv en kort konklusjon. Det skal være lett for andre å forstå.

Du kan dokumentere med rapporter og kontroller som er gjort med programvare. For eksempel kan sikre avstemminger og analyser av kunderskontro, leverandørreskontro, mva-melding, bruttofortjenester osv. gjøres via programvare som lager rapporter for deg. Her må du også være sikker på at rapportene er riktige og teste det med jevne mellomrom.

Regnskapsfører må fortsatt, for hver av sine kunder, dokumentere sine avstemminger gjennom året og ved årsav- slutning. Bygger man på dokumentasjon som foreligger hos kunde, må man ha en oversikt over det.

Oppsummering

Vi har for utvalgte poster i balansen gitt en anbefaling på hva som er god dokumentasjon. Det som er viktig å tenke over, er om en avstemming vil gi en god nok dokumentasjon for en som skal kvalitetssikre eller kontrollere regnska- pet. Avstemminger vil ofte være underliggende dokumentasjon. Formålet er at dokumentasjonen skal vise at posten er fullstendig, nøyaktig og gyldig. Derfor må som oftest avstemminger inneholde ytterligere opplysninger om hvilke vurderinger og kontroller som er gjort for å sikre at disse målsettingene er ivaretatt. Ved dokumentasjon av avsetnin- ger og nedskrivninger skal beregningsmetode og forutsetninger for beregningene klart gå frem av dokumentasjonen.

Ved dokumentasjon av balanseposter er dokumentasjon av verdsettelsen og konklusjonen helt sentralt.

Vedlegg 1

Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2023 og 2024 (Budsjettavtalen)

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Skatt på alminnelig inntekt			
Personer ¹	22 pst.	22 pst.	-
Bedrifter ²	22 pst.	22 pst.	-
Skatt på grunnrentenæringer			
Petroleum (særskatt) ³	71,8 pst.	71,8 pst.	-
Vannkraft (grunnrenteskatt) ⁴	57,7 pst.	57,7 pst.	-
Havbruk (grunnrenteskatt) ⁵	32,1 pst.	32,1 pst.	-
Vindkraft (grunnrenteskatt) ⁶	-	44,9 pst.	ny
Trinnskatt			
Trinn 1			
Innslagspunkt	198 350 kr	208 050 kr	4,9 pst.
Sats	1,7 pst.	1,7 pst.	-
Trinn 2			
Innslagspunkt	279 150 kr	292 850 kr	4,9 pst.
Sats	4,0 pst.	4,0 pst.	-
Trinn 3			
Innslagspunkt	642 950 kr	670 000 kr	4,2 pst.
Sats ⁷	13,5 pst.	13,6 pst.	0,1 pst.-enhet
Trinn 4			
Innslagspunkt	926 800 kr	937 900 kr	1,2 pst.
Sats	16,5 pst.	16,6 pst.	0,1 pst.-enhet
Trinn 5			

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 350 000 kr	-10 pst.
Sats	17,5 pst.	17,6 pst.	0,1 pst.-enhet
Trygdeavgift			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	69 650 kr	69 650 kr	-
Opptrappingssats	25 pst.	25 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt	7,9 pst.	7,8 pst.	-0,1 pst.-enhet
Fiske, fangst og barnepass ⁸	7,9 pst.	7,8 pst.	-0,1 pst.-enhet
Annen næringsinntekt	11,1 pst.	11,0 pst.	-0,1 pst.-enhet
Pensjonsinntekt mv.	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Sats på bruttoinntekt for utenlandske arbeidstakere (kildeskatt)</i>	25 pst.	25 pst.	-
Arbeidsgiveravgift			
Sone I	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁹	14,1 / 10,6 pst.	14,1 / 10,6 pst.	-
Sone II	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V	0 pst.	0 pst.	-
Ekstra arbeidsgiveravgift			
Innslagspunkt	750 000 kr	850 000 kr	13,3 pst.
Sats	5 pst.	5 pst.	-
Maksimale effektive marginale skattesatser			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,4 pst.	47,4 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	55,8 pst.	55,8 pst.	-
Pensjonsinntekt ¹⁰	44,6 pst.	44,7 pst.	0,1 pst.-enhet

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Næringsinntekt	50,6 pst.	50,6 pst.	-
Utbytte ekskl. selskapsskatt	37,8 pst.	37,8 pst.	-
Utbytte inkl. selskapsskatt ¹	51,5 pst.	51,5 pst.	-
Personfradrag	79 600 kr	88 250 kr	10,9 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt mv. ¹²</i>			
Sats	46 pst.	46 pst.	-
Øvre grense	104 450 kr	104 450 kr	-
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt ¹²</i>			
Sats	40 pst.	40 pst.	-
Øvre grense	86 250 kr	86 250 kr	-
<i>Skattefradrag for pensjonsinntekt</i>			
Maksimalt beløp	32 825 kr	34 350 kr	4,6 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	246 800 kr	258 400 kr	4,7 pst.
Sats	16,7 pst.	16,7 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	373 650 kr	391 550 kr	4,8 pst.
Sats	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensingsregelen</i>			
Avtrappingssats	55 pst.	55 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig	147 450 kr	147 450 kr	-
Gift	135 550 kr	135 550 kr	-
Formuestillegget			
Sats	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Gift	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms (tiltakssonen)</i>	20 550 kr	30 000 kr	46,0 pst.
<i>Særskilt fradrag for sjøfolk</i>			
Sats	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	83 000 kr	83 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk</i>			
Sats	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	154 000 kr	154 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv. ¹³</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	93 000 kr	93 000 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38 pst.	38 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag	195 000 kr	195 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetaling til individuell sparing til pensjon ¹⁴</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Frdrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,70 kr	1,76 kr	3,5 pst.
Nedre grense for fradraget	14 400 kr	14 950 kr	3,8 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>			
	25 000 kr	25 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	7 700 kr	8 000 kr	3,9 pst.
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	10 pst.	10 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	27 500 kr	27 500 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	300 000 kr	300 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Formuesskatt</i> ¹⁵			
Kommune			
Innslagspunkt	1 700 000 kr	1 700 000 kr	-
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt, trinn 1	1 700 000 kr	1 700 000 kr	-
Sats, trinn 1	0,30 pst.	0,30 pst.	-
Innslagspunkt, trinn 2	20 mill. kr	20 mill. kr	-
Sats, trinn 2	0,4 pst.	0,4 pst.	-
<i>Verdsettelse</i> ¹⁶			
Primærbolig	25 pst.	25 pst.	-
Primærbolig med høy verdsettelse ¹⁷	70 pst.	70 pst.	-
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	100 pst.	100 pst.	-
Aksjer (inkl. næringseiendom) og tilordnet gjeld	80 pst.	80 pst.	-
Driftsmidler (og tilordnet gjeld)	70 pst.	70 pst.	-
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
Finansskatt på overskudd	3 pst.	3 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner mv.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi).	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁸	24 (30) pst.	24 pst.	(-6 pst.enheter)
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ¹⁹	4 (6/10/20) pst.	4 (6/10/20) pst.	-
1)	For skattytere i tiltakssonen for Finnmark og Nord-Troms er satsen 18,5 pst. både i 2023 og 2024.		
2)	Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. både i 2023 og i 2024.		
3)	Siden beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, vil en formell skattesats på 71,8 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 56 pst.		
4)	Siden grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil en formell skattesats på 57,7 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 45 pst.		
5)	Siden grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil en formell skattesats på 32,1 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 25 pst.		
6)	Siden grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil en formell skattesats på 44,9 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 35 pst.		
7)	I 2023 er skattesatsen i trinn 3 på 11,5 pst. for skattytere i tiltakssonen for Finnmark og Nord-Troms. Fra 2024 er satsen lik for hele landet. Endringen ses i sammenheng med økt Finnmarksfradrag.		
8)	Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 7,9 pst. trygdeavgift på næringsinntekten i 2023 og 7,8 pst. i 2024. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift, som blant annet skal dekke differansen til satsen for annen næringsinntekt.		
9)	I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket betaler i arbeidsgiveravgift etter denne satsen, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For det overskytende avgiftsgrunnlaget brukes satsen på 14,1 pst. I 2023 er fribeløpet 500 000 kroner per foretak. For 2024 er fribeløpet økt til 850 000 kroner per foretak.		
10)	For personer som omfattes av skattefradraget for pensjonsinntekt, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 47,8 pst. både i 2023 og i 2024.		
11)	Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. Både i 2023 og 2024 er selskapsskatten 22 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,72.		
12)	Skattyter som både har lønnsinntekt mv. og pensjonsinntekt, får summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjon. Øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt gjelder som øvre grense for summen av minstefradragene.		
13)	Det inntektsuavhengige fradraget i reindrifftsfradraget er 93 000 kroner, og det maksimale fradraget er 195 000 kroner, både i 2023 og 2024.		
14)	I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 ble det innført en ordning for skattefavisert individuell sparing til pensjon. Maksimale fradragsbeløp i ordningen er 15 000 kroner. Den gamle IPS-ordningen ble videreført med 15 000 kroner i maksimalt fradrag for de som allerede sparte i ordningen. Dette samordnes med innskudd i den nye ordningen slik at samlet fradrag i ordningene ikke kan overstige 15 000 kroner.		
15)	Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som får skatten fastsatt under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.		

	2023-regler	2024-regler (enighet)	Endring 2023-2024
16)	Verdsettelsen gjelder for eiendeler eid direkte av den formuesskattepliktige.		
17)	Primærbolig med høy verdsettelse gjelder for den delen av boligverdien som overstiger 10 mill. kroner både i 2023 og 2024.		
18)	Ordinær avskrivningssats for saldogruppe c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler, som foreslås avvirket f.o.m. 2024.		
19)	Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst. Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år. Kostnader til etablering av frukt- og bærfelt kan saldoavskrives som anlegg med henholdsvis 10 og 20 pst.		

Kilde: Finansdepartementet.