



Grunnleggende regnskapsprinsipper

Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

- Kap 1 - Virkeområde, regnskapspliktige, definisjoner
- Kap 2 - Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
Lov om bokføring (bokføringsloven)
- Kap 3 - Årsregnskap og årsberetning
- **Kap 4 - Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk**
- Kap 5 - Vurderingsregler
- Kap 6 - Resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling
- Kap 7 - Noteopplysninger
- Kap 8 - Offentlighet, innsendelse av regnskap, straff
- Kap 9 - Forskjellige bestemmelser
- Kap 10 - Sluttbestemmelser

Kapittel 4

GRP i regnskapsloven

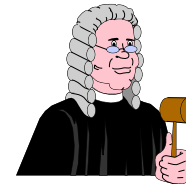
- Transaksjonsprinsippet
- Opptjeningsprinsippet
- Sammenstillingsprinsippet
- Forsiktighetsprinsippet
- Sikring
- Beste estimat
- Kongruensprinsippet
- Ensartet og konsistent prinsipp anvendelse
- Fortsatt drift
- God regnskapsskikk

God regnskapsskikk: Samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper og øvrige bestemmelser i regnskapsloven, samt allmenn aksept i praksis

God regnskapsskikk - § 4-6

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk

Rettslig standard



Dynamisk begrep: Ivaretar hensynet til utvikling av regnskapspraksis på bakgrunn av den økonomiske og samfunnsmessige utvikling

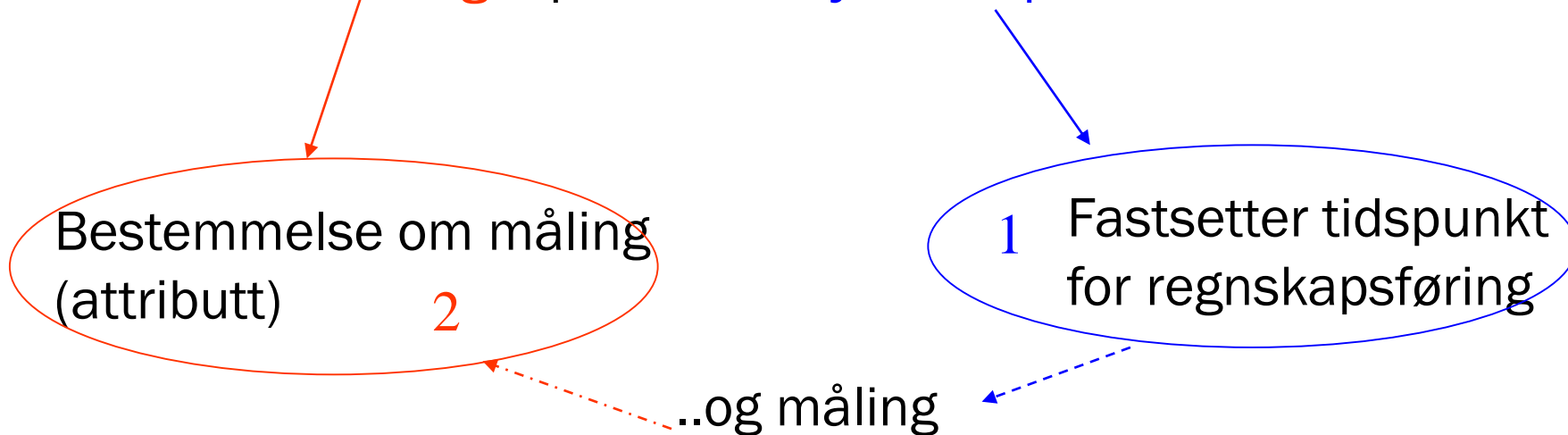
Oppfatningen av hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økonomiske utviklingen. Nye forhold skaper nye problemer og krever en ny, vanligvis forbedret praksis. Også den teoretiske forskningen kan være av betydning når en skal vurdere hva som bør være god regnskapsskikk”

Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Transaksjoner er relatert til at økonomiske ressurser skifter eier eller kontrollovergang som vil være den regnskapsmessige terminologien

◆ Transaksjonsprinsippet

⇒ transaksjoner skal regnskapsføres til **verdien av vederlaget** på **transaksjonstidspunktet**



Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

1. Tidspunkt

◆ Har transaksjon funnet sted?

⇒ vurdering av hvorvidt det har funnet sted en overføring av **risiko og kontroll**

Risiko

Risiko som overføres er eiendelens gevinst- og tapspotensiale

Transaksjonstidspunktet er det tidspunkt hvor **både risiko og kontroll** i hovedsak er overført

Kontroll

Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett

↓
Normalt ved levering



Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Har transaksjon funnet sted?

Eksempel: Levering utsatt fra mai til august etter kjøpers ønske

Levering avtalt i mai, men **kjøper** ber om utsatt levering

Transaksjonen anses gjennomført når:

- Kjøper spesifikt **erkjenner avtale** om utsatt levering
- Det er **sannsynlig** at levering vil skje
- **Vanlige betalingsbetingelser** gjelder
- Varen er til stede, identifisert og **klar for levering**



Kan regnskapsføres

Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Har transaksjon funnet sted?

Eksempel: Returrett i klesbransjen

Detaljist har **returrett** for usolgte varer (sesongsvingninger)

Selger 100 par bukser à kr. 300 den
02.02.17

Kjøper kan levere tilbake usolgte varer
innen 30.06.17.

Erfaringsmessig leverer kunden tilbake
mellom 0 % og 20 % av denne typen
varer.

Risiko **ikke** overført ved levering

Bygger normalt på
erfaringstall fra tidligere
sesonger

Begrenset resultatføring
ved levering

Beste estimat

Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Returrett i klesbransjen

Bank	
salg bukser	30 000

Kunden betaler

Resultatregnskap	
	27 000 Salg bukser

Transaksjonen er å anse som gjennomført for 90% av salget

Uopptjent inntekt	
	3 000 uopptjent fra salg

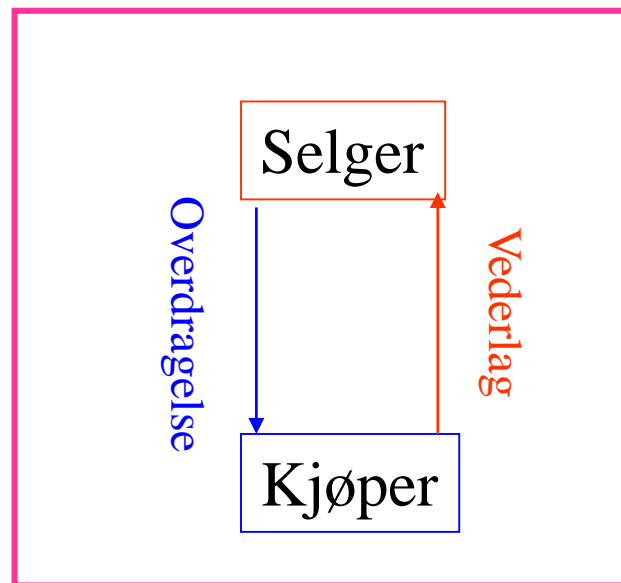
Betalingen før det resterende salget er å betrakte som forskudd fra kunder eller som uopptjent inntekt

Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

2. Måling

Transaksjonsprinsippet dreier seg også om verdimåling

En transaksjon kan beskrives som en **overdragelse** av en eiendel/gode fra en part til en annen hvor denne yter et spesifikt **vederlag**



Det som **overdras** skal verdimåles til **verdien av vederlaget**

(På transaksjonstidspunktet)

Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Eksempel: Kredittsalg

Et selskap selger en vare for kr. 1 000 pr. 30 dager. Betales varen kontant innvilges 2 % kontantrabatt.

Avstand i tid mellom betaling og transaksjonstidspunkt. Ingen eksplisitt rentekompensasjon er avtalt (og denne er vesentlig)

Regnskapsføring

(benytter ikke kontantrabatten)

1. Nåverdien av salgsprisen resultatføres som salgsinntekt
2. Nåverdien av fordringen balanseføres
3. Rentekomponenten resultatføres som finansinntekt

Verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet:
 $1\ 000 \times 98\ \% = 980$

Transaksjonstidspunkt:
ved levering

Betalingstidspunktet
etter 30 dager = 1 000



Transaksjonsprinsippet - § 4-1 nr 1

Kredittsalg

Fordringer			
Salg varer	980	1 000	Oppgjør fra kunder
Rente inntekt	20		

Nåverdien av fordringen
balanseføres

Resultatregnskap			
		980	Salg varer
		20	Renteinntekt

Nåverdien av salgsprisen
resultatføres som salgsinntekt

Rentekomponenten
resultatføres som
finansinntekt

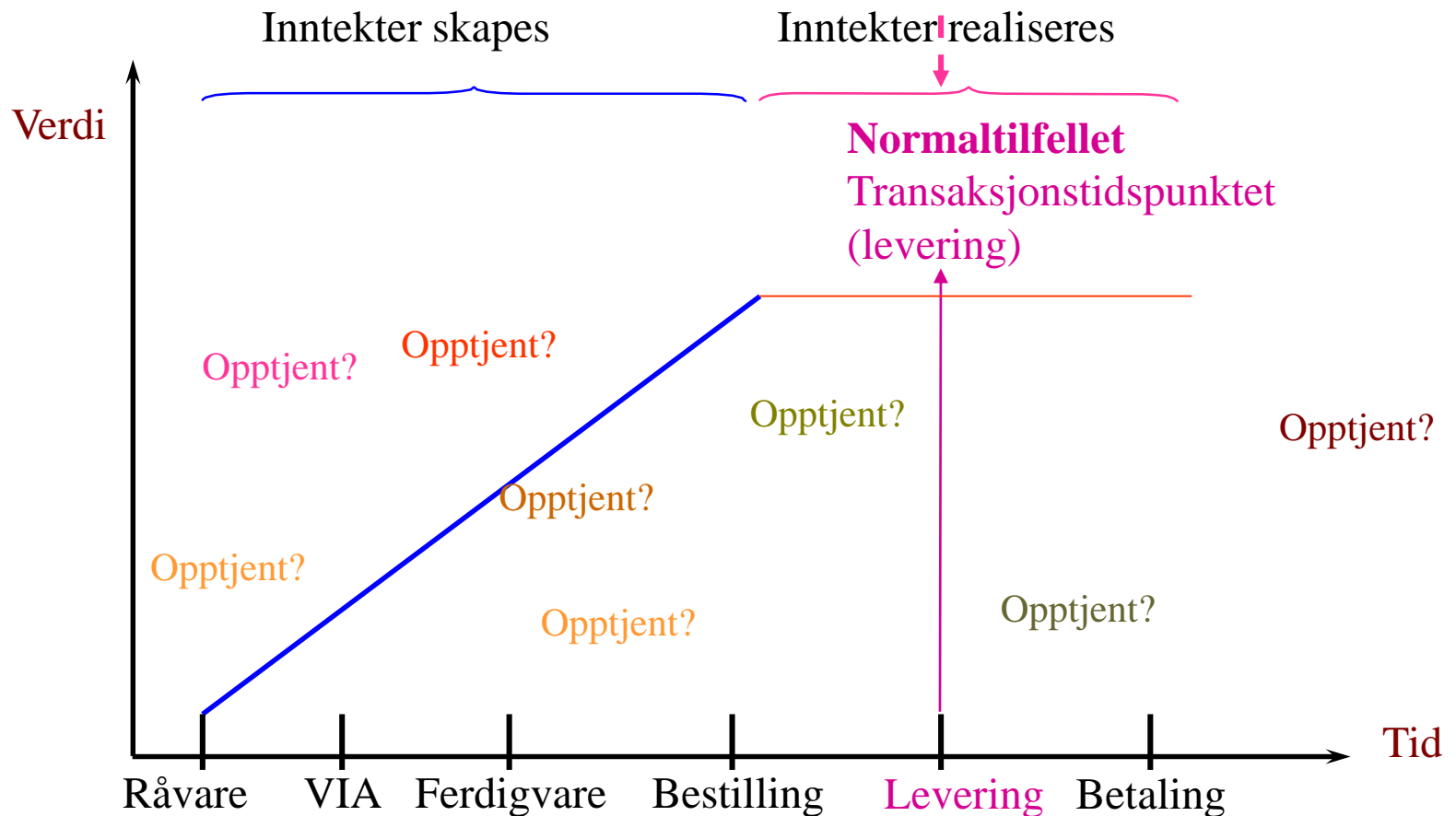
Kontanter			
Oppgjør fra kunde	1 000		

Oppgjør fra kunder

Opptjeningsprinsippet - § 4-1 nr 2

Inntekt skal resultatføres når den er opptjent

Transaksjonsbasert
Verdibasert



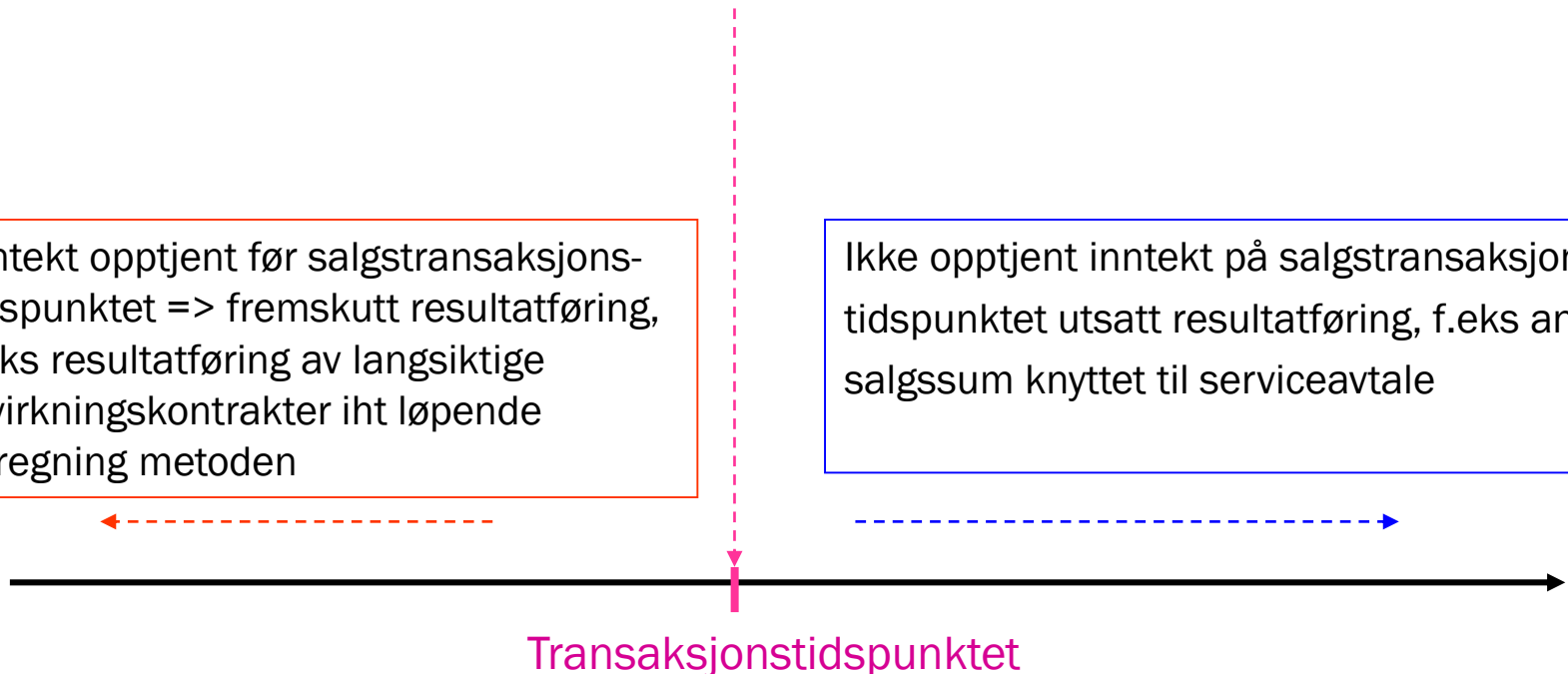
Opptjeningsprinsippet - § 4-1 nr 2

Transaksjonsbasert inntekt

I de fleste tilfeller anses ikke en inntekt opptjent før det har funnet sted en transaksjon (dvs. funnet sted en overgang av risiko og kontroll)

Inntekt opptjent før salgstransaksjonstidspunktet => fremskutt resultatføring, f.eks resultatføring av langsiktige tilvirkningskontrakter iht løpende avregning metoden

Ikke opptjent inntekt på salgstransaksjonstidspunktet utsatt resultatføring, f.eks andel salgssum knyttet til serviceavtale



Opptjeningsprinsippet - § 4-1 nr 2

Transaksjonsbasert inntekt

Eksempel: Salg bil inkl. «gratis» service etter 2 år

Sum vederlag kr. 100, mens forventet inntekt av servicen er kr 15

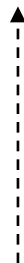
Hovedregel

Resultatregnskap			
		85	Salg bil

Likvider			
Salg bil	100		

Uopptjent inntekt			
		15	Uopptjent inntekt

Inneholder fortjeneste elementet knyttet til service elementet. Burde vært utsatt?



I samsvar med transaksjonsprinsippet burde vurdert denne utgiften til nåverdi?

Opptjeningsprinsippet - § 4-1 nr 2

Transaksjonsbasert inntekt

Eksempel: Salg bil inkl. gratis service etter 2 år

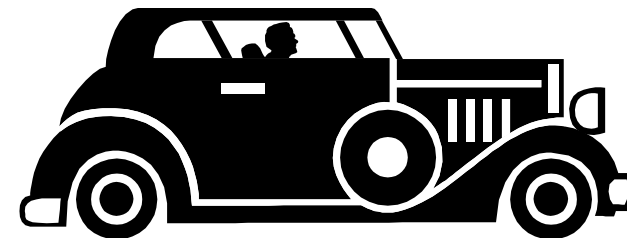
Sum vederlag kr. 100, forventet utgifter
knyttet til fremtidig service kr. 10.

Små foretak iht NRS nr 8

Resultatregnskap			
Avsatt for service	10	100	Salg bil

Likvider			
Salg bil	100		

Avsetning for service			
		10	Avsetning service



I samsvar med transaksjonsprinsippet
burde vurdert denne utgiften til nåverdi?

Opptjeningsprinsippet - § 4-1 nr 2

Verdibasert inntekt

Inntekt kan være opptjent og kan således resultatføres uten at inntektsføringen er relatert til en transaksjon.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Pengeposter i utenlandsk valuta

Omregnes til balansedagens kurs

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er nære substitutter til penger og kan selges og gjenerverves i samme øyeblikk uten vesentlige kostnader. Et skille mellom realisert og urealisert vinning vil derfor være lite relevant. Det grunnleggende prinsipp om at inntekt skal være opptjent er tilfredstilt ved at inntekten er realiserbar i et effektivt marked (se senere foil angående markedsbaserte omløpsmidler).

Case: Salg av teknologi

- Anta følgende:
 - Inngått en kontrakt om levering av et logestikksystem, inkl. opplæring og service. Kontrakten er uoppsigelig og har en løpetid på 10 år. Det betales årlig 100 for loggestikksystemet og servicen. For opplæring ble partene enige om en timeavtale som kommer i tillegg til leveransen av loggestrikksystemet og serviceavtalen. Serviceavtalen skal dekke «normal» service.

Case: Salg av teknologi

- Anta følgende
 - Servicen utgjør 30 %
 - Diskonteringsrente 10 %
- Løsning (se også neste foil):

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Innbetaling		70	70	70	70	70	70	70	70	70	70
Rente	10 %										
Nåverdi	kr 430										
Salgsinntekt	kr 430										
Renteinntekter		kr 43	kr 40	kr 37	kr 34	kr 30	kr 27	kr 22	kr 17	kr 12	kr 6
Kundefordringer	kr 430	kr 403	kr 373	kr 341	kr 305	kr 265	kr 222	kr 174	kr 121	kr 64	kr 0

		1	2	3	4
Innbetaling		70	70	70	70
Rente	10 %				
Nåverdi	kr 430				
Salgsinntekt	kr 430				
Renteinntekter		kr 43	kr 40	kr 37	kr 34
Kundefordringer	kr 430	kr 403	kr 373	kr 341	kr 305

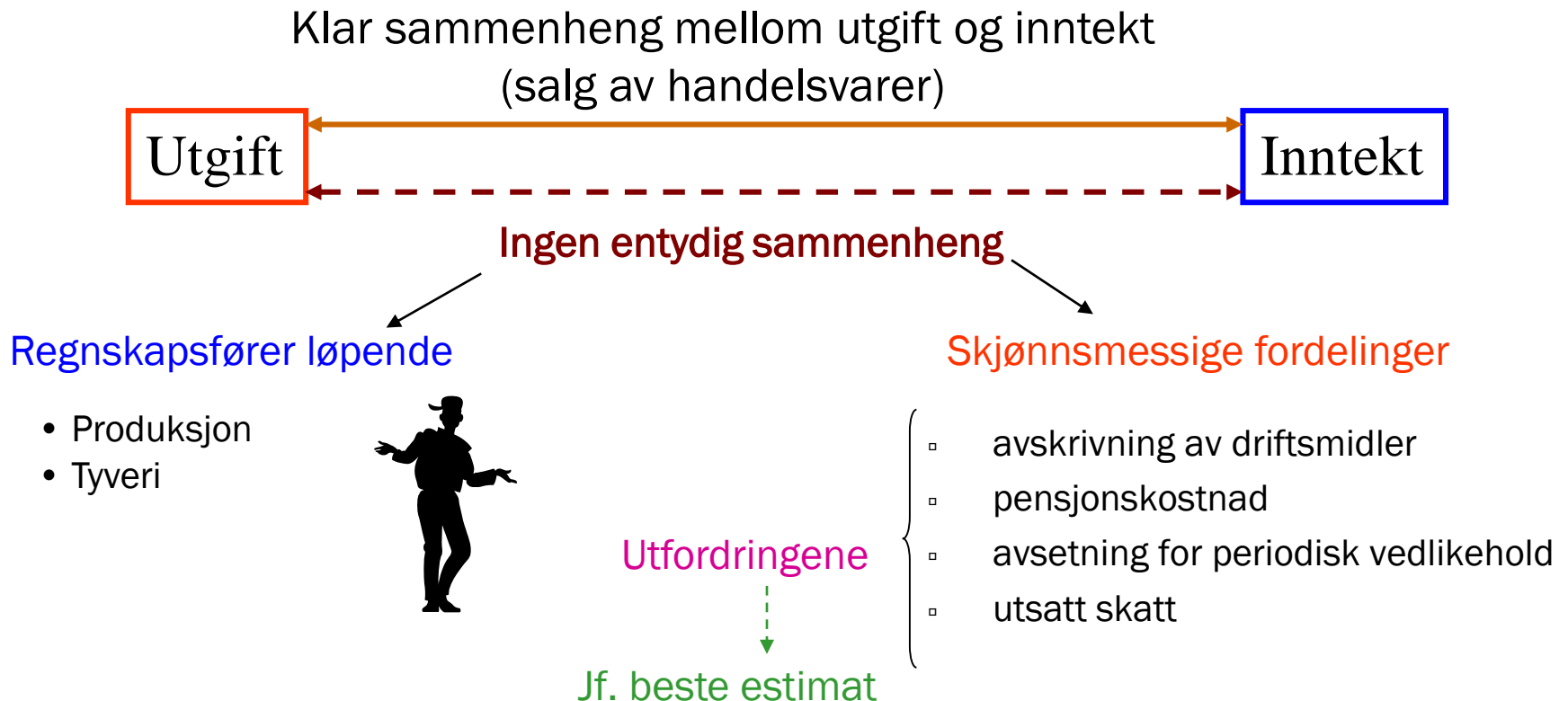
	5	6	7	8	9	10
	70	70	70	70	70	70
	kr 30	kr 27	kr 22	kr 17	kr 12	kr 6
	kr 265	kr 222	kr 174	kr 121	kr 64	kr 0

Hvordan bestemme renten?

- Renteelementet er kompensasjon for
 - Tidsverdien av penger
 - Realrente, inflasjonsforventing og premie for inflasjonsrisiko
 - Kredittrisiko
 - Forventet tap og premie for at tapet er usikkert
 - Normalt reflekteres ikke kompensasjon for kredittrisiko i regnskapsføringen når risikoen ikke er vesentlig

Sammenstillingsprinsippet - § 4-1 nr 3

Utgifter skal kostnadsføres i **samme periode** som **tilhørende** inntekt inntektsføres (hvor inntekten normalt er styrende)



Sammenstillingsprinsippet - § 4-1 nr 3

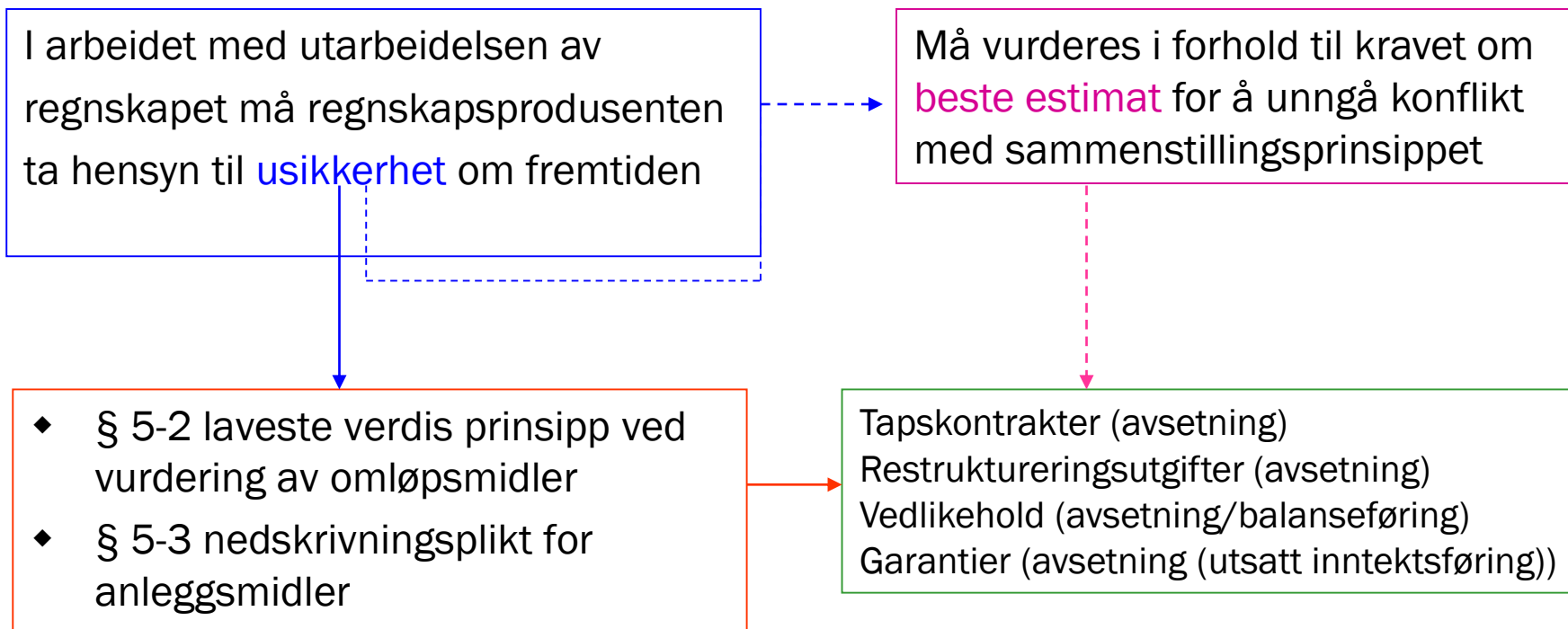
ANNONSEKAMPANJE

- Utviklingskostnader år 0: kr 1,0 mill
- Gjennomføring år 1: kr 0,5 mill
- Forventet økt salg år 1 og 2

- Kostnadsføring
 - => år 0 ?
 - => år 1 ?
 - => år 2 ?

Forsiktighetsprinsippet - § 4-1 nr 4

Urealisert **tap** skal resultatføres



Forsiktighetsprinsippet - § 4-1 nr 3

ANNONSEKAMPANJE

- Utviklingskostnader år 0: kr 1,0 mill
- Gjennomføring år 1: kr 0,5 mill
- Forventet økt salg år 1 og 2

- Kostnadsføring
 - => år 0 ?
 - => år 1 ?
 - => år 2 ?

MEN hva sier NRS 19 om immaterielle eiendeler?

Sikring - § 4-1 nr 5

Symmetrisk
behandling

Ved **sikring** skal **gevinst** og **tap** resultatføres i **samme periode**

Sikring er et forhold mellom to posisjoner som i andre henseender er atskilt. den ene er posisjonen som skal sikres, **siktingsobjektet**. den andre er posisjonen som skal sikre, **sikringsinstrumentet**.



Ikke krav om faste kontrakter eller perfekt korrelasjon. Krav til sannsynlighet og korrelasjon må utvikles gjennom GRS

For at sikringsinstrument skal virke som sikring på sikringsobjekt, må de ha motgående likviditetsvirkninger.

Streng individuell anvendelse av LVP som ignorerer sikring er i strid med sammenstillingsprinsippet og feil forståelse av forsiktighetsprinsippet

Sikring - § 4-1 nr 5

- Opptak av lån 100 USD 1.1, kurs 7,0
- Valutatermin 100 USD: Avtale om kjøp 31.12 for 7,2

- Kurs 31.12: 7,5
- Urealisert tap lån: 50 (sikringsobjekt)
- Urealisert gevinst valutatermin: 30 (sikringsinstrument)

- Sikring: Bare netto urealisert tap (20) kostnadsføres
- Samme nettoeffekt ved anvendelse av RL 5-9 på begge poster



Beste estimat - § 4-2

Ved usikkerhet skal det brukes **beste estimat**, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges

Usikre regnskapsstørrelser skal settes til forventet verdi

Skjønnsmessige periodiseringer

- Avskrivningstid på varige driftsmidler
- Avsetning for tap på fordringer
- Diskonteringsrente
- Virkelig verdi

Endring

Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres

Utsatt resultatføring når det er i samsvar med GRS: Pensjon

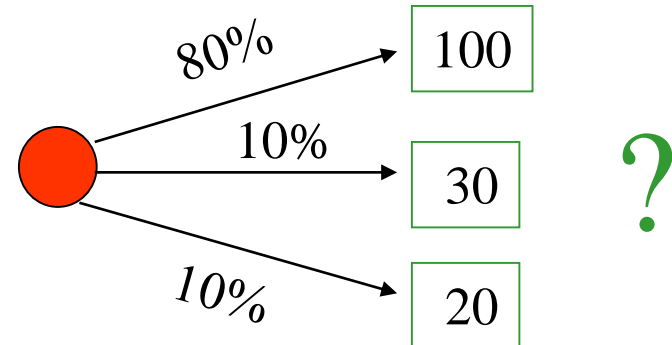
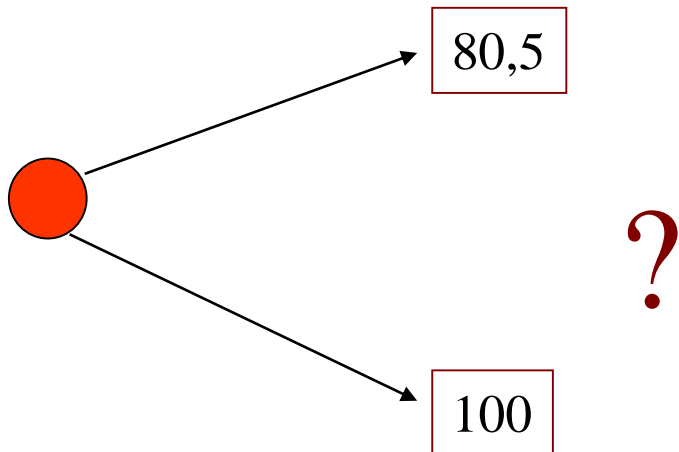
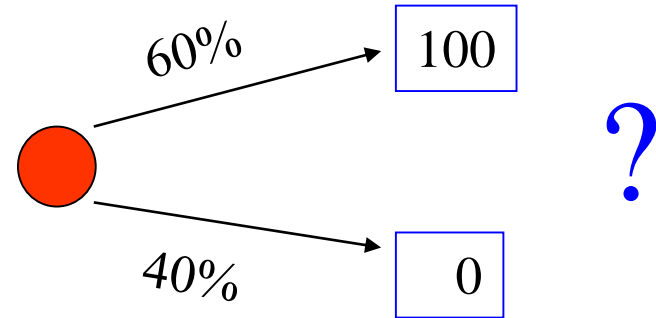
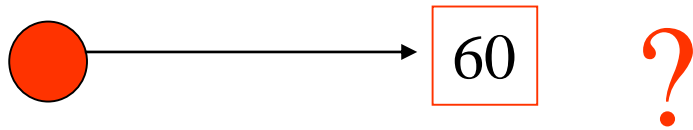
Ikke en selvstendig vurderingsregel
Skal ikke forvente å gjøre feil i anslagene
Ingen konflikt med forsiktighetsprinsippet

Beste estimat - § 4-2

Beste estimat



Forventet verdi



Kongruensprinsippet - § 4-3

Alle inntekter og kostnader skal resultatføres

Unntak

Virkning av endring av regnskapsprinsipp →
NB! Måles på tidspunkt for inngående balanse

Akkumulerte virkninger som ikke har noe med regnskapsperiodens inntjening å gjøre

Avgrenses mot estimatendringer

Virkning av feil i tidligere årsregnskap →
(Gjelder bare feil som er vesentlig)

Feil bruk av prinsipper
Feil regnskapsføring av transaksjoner

Ensartet og konsistent prinsipp- anvendelse - § 4-4

Årsregnskapet skal utarbeides etter **ensartede prinsipper**
som skal anvendes **konsistent over tid**

Likt regnskapsprinsipp skal anvendes
for like transaksjoner og hendelser

Eksempel:
Konsernselskapene må anvende konsernets
regnskapsprinsipper i selskapsregnskapene

Prinsippanvendelsen skal være
konsistent over tid

Prinsippendring bare når nytt prinsipp
fører til **bedre periodisering** (jfr unntak
kongruensprinsippet)
Må vurderes ut i fra GRP og konkrete
forhold hos den enkelte regnskapspliktige

Unntak for små foretak

Kan velge mellom særregler og hovedregler
Ikke krav til konsistent prinsippanvendelse

Prinsippendring Omløpsaksjer

- **Vurderingsregler**
 - RL § 5-2 Hovedregel
 - LVP (anskaffelseskost og virkelig verdi)
 - RL § 5-8 Spesiell vurderingsregel
 - Markedsbaserte finansielle omløpsmidler
 - Finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2 annet ledd **skat** vurderes til virkelig verdi dersom de:

Små foretak kan uten hinder av bestemmelsene i første ledd vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter vurderingsregelen for omløpsmidler i § 5-2.

- 1) er klassifisert som omløpsmiddel,
- 2) inngår i en handelsportefølje med tanke på videresalg,
- 3) omsettes på børs eller i et regulert marked....,
- 4) har god eierspredning

Prinsippendring - aksjer

Aksjeinvestering AS er et lite selskap iht. RL § 1-6. Selskapet ble stiftet i 20x0, med en aksjekapital på kr. 200.000. Umiddelbart etter stiftelsen kjøpte selskapet aksjer i de to selskapene Kvirner ASA og Hydraluft ASA. Selskapet hadde ingen inntekter eller kostnader i 20x1 før regnskapsføringen av investeringen i aksjer.

Selskapet balanseførte sine omløpsaksjer pr. 31.12.x0 til kr. 200.000. Aksjene ble kjøpt i 20x0. Aksjene er pr. 31.12.x0 vurdert etter RL § 5-2, men tilfredsstillt kravene til markedsbaserte finansielle omløpsmidler, jf. RL § 5-8. Du har følgende informasjon om aksjene selskapet eier pr. 31.12.x1.

Selskap	Antall	01.01.x1			31.12.x1		
		Anskaffelseskost	Virkelig verdi		Virkelig verdi		
		pr. aksje	pr. aksje		pr. aksje		
Kvirner ASA	2 000	70	140		150		
Hydraluft ASA	2 000	30	40		40		
Selskap	Antall	01.01.x1			31.12.x1		
		Anskaffelseskost	Virkelig verdi		Virkelig verdi		
Kvirner ASA	2 000	140 000	280 000		300 000		
Hydraluft ASA	2 000	60 000	80 000		80 000		
		200 000	360 000		380 000		

Resultatregnskap		20x1
Driftsresultat		-
Finansinntekter		
Resultat før skattekostnad		-
Skattekostnad		-
Årsresultat		-
	01.01.x1	31.12.x1
Omløpsaksjer	200 000	200 000
Omløpsmidler		-
Sum eiendeler	200 000	200 000
Aksjekapital	200 000	200 000
Annen egenkapital		-
Betalbar skatt		-
Sum gjeld og egenkapital	200 000	200 000

Prinsippendring -aksjer

Selskapet ønsker å endre regnskapsføringen av aksjene fra RL § 5-2 til RL § 5-8. Dette kan selskapet gjøre på to forskjellige måter

Hovedregel

Unntaksregel

	Inngående balanse		Inngående balanse	
Vurdering i tråd med RL § 5-2	kr	200 000	kr	200 000
		kr. 160.000		
Vurdering i tråd med RL § 5-8	kr	360 000	kr	380 000
				kr. 20.000

Prinsippendring - aksjer

Unntaksregelen

Resultatregnskap		20x1
Driftsresultat		-
Finansinntekter		180 000
Resultat før skattekostnad		180 000
Skattekostnad		-
Årsresultat		180 000
	01.01.x1	31.12.x1
Omløpsaksjer	200 000	380 000
Omløpsmidler		-
Sum eiendeler	200 000	380 000
Aksjekapital	200 000	200 000
Annen egenkapital		180 000
Utsatt skatteforpliktelse		-
Betalbar skatt		
Sum gjeld og egenkapital	200 000	380 000

Prinsippendring - oppsummering - aksjer

Resultatfører hele effekten

Resultatfører kun årets effekt

	RL § 5-2	RL § 5-8 Unntak		RL § 5-8 Hoved		
Resultatregnskap	20x1	20x1		20x1		
Driftsresultat	-	-		-		
Finansinntekter		180 000		20 000		
Resultat før skattekostnad	-	180 000		20 000		
Skattekostnad	-	-		-		
Årsresultat	-	180 000		20 000		
	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x1	01.01.x1	01.01.x1	31.12.x1
Omløpsaksjer	200 000	200 000	380 000	200 000	360 000	380 000
Omløpsmidler		-	-			-
Sum eiendeler	200 000	200 000	380 000	200 000	360 000	380 000
Aksjekapital	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
Annen egenkapital		-	180 000		160 000	180 000
			-		-	-
Betalbar skatt		-	-			-
Sum gjeld og egenkapital	200 000	200 000	380 000	200 000	360 000	380 000

Viderefører Inngående balanse

Omarbeider Inngående balanse

Fortsatt drift forutsetningen - § 4-5

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om **fortsatt drift** så lenge det **ikke er sannsynlig** at virksomheten vil bli **avviklet**

Under 50%
"Normalt regnskap"

«Sannsynlig» krever **mer enn 50%** sannsynlighet for avvikling

Mer enn 50%

Men: Aksjelovgivningen innebærer handleplikt for styret dersom EK anses å være lavere enn forsvarlig, samt når virkelig EK lavere enn 50% av aksjekapitalen. Da skal grunnlaget for fortsatt drift vurderes, men ikke nødvendigvis avviklingsregnskap. Usikkerhet om fortsatt drift krever informasjon i årsberetningen (mer enn 50 % av **RELLE** balanseført EK er tapt)

Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet skal eiendeler og gjeld vurderes til **virkelig verdi ved avvikling**