

God regnskapsskikk - små foretak

Publisert: 27.02.2017 kl 22:56

Oppdatert: 20.02.2023 kl 18:15

Små foretak er gitt forenklede krav på flere områder.

[Terskelverdier](#) [Årsregnskapet](#) [Forenklingsregler](#) [Forenklede krav til noteopplysninger](#) [Forenklingsregler for små foretak](#)

I regnskapsloven skilles mellom små foretak, store foretak og øvrige foretak. Små foretak er gitt forenklede krav på flere områder. Blant annet er små foretak unntatt fra plikten til å utarbeide årsberetning, konsernregnskap og kontantstrømoppstilling. Små foretak har forenklede regler for innregning og måling, og de har betydelig reduserte notekrav sammenlignet med andre foretak. En egen regnskapsstandard, NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, omhandler alle forenklinger og regler for små foretak.

Terskelverdier

Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under bestemmelsene for store foretak og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. Salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. Balansesum: 35 millioner kroner
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

Regnskapspliktige som på balansedagen ikke tilfredsstiller vilkårene ovenfor, men som gjorde det på foregående års balansedag, regnes likevel som små foretak. Derimot vil regnskapspliktige som tilfredsstiller vilkårene i år, men som ikke gjorde det på de to foregående års balansedager, ikke regnes som små foretak. Foretak som er under grensene kun i stiftelsesåret på grunn av at stiftelsesåret er kortere enn 12 måneder, kan ikke bruke forenklede regler for små foretak hvis det er rimelig sikkert at foretaket vil komme over grensene i påfølgende år.

Salgsinntektskriteriet gjelder inntekter fra den regnskapspliktiges hovedvirksomhet.

Dersom et selskaps hovedaktivitet er investeringsvirksomhet skal avkastningen på investeringene inngå i salgsinntektene. Dette gjelder uavhengig av om avkastningen på investeringene er presentert som finans eller salgsinntekter i resultatregnskapet.

Dersom et foretak er morselskap i et konsern regnes det som lite bare dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet. Vurdering skal ta hensyn til alle datterselskaper, også de som skal utelates fra konsolideringen etter regnskapsloven § 3-8. Dette gjelder også morselskap i underkonsern.

Årsregnskapet

Årsregnskapet for små foretak skal minst inneholde resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. Små foretak plikter ikke å utarbeide konsernregnskap eller kontantstrømoppstilling.

Kravene til opplysninger i noter er betydelig mindre omfattende for små foretak enn for andre foretak. Forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (resultatdisponeringen) kan skal stå i tilknytning til resultatregnskapet, i en eventuell oppstilling av endringer i egenkapitalen eller i noter til årsregnskapet. Små foretak anbefales å vise resultatdisponeringen i tilknytning til

resultatregnskapet.

Det er et krav at regnskapet skal vise et rettviseende bilde av foretakets drift og finansielle stilling. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller selskapets regnskapsvaluta.

Forenklingsregler for små foretak

Det er lagt opp til at små foretak skal kunne forholde seg til NRS 8 alene, og således slippe å ha noe forhold til de øvrige regnskapsstandardene.

Små foretak kan imidlertid velge å benytte både de øvrige regnskapsstandardene (hovedreglene) på ett eller flere områder, og forenklingsreglene for små foretak i samme regnskap. Dersom små foretak velger å følge hovedreglene må den eller de relevante regnskapsstandardene følges.

Tidligere fulgte det av NRS 8 at dersom små foretak valgte å regnskapsføre i henhold til hovedreglene, måtte relevante notekrav i regnskapsloven §§ 7-2 til 7-34 og regnskapsstandardene følges. Etter lovendringene i desember 2021 er NRS 8 taus om dette, og er følgelig ikke lenger et krav. KPMG mener at foretak som følger hovedreglene også bør følge tilhørende notekrav i loven og de relevante regnskapsstandardene

I oppstillingen under er det forsøkt å gi en skjematisk oversikt over de viktigste forenklingsreglene for små foretak relatert til regnskapspostene listet opp etter oppstillingsplanen i regnskapsloven.

Forenklede krav til noteopplysninger

Krav til noteopplysninger for små foretak (regnskapsloven §§ 7-35 til 7-46 – se loven for fullstendig oversikt):

- Opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper. Dette er en viktig note som skal beskrive regnskapsprinsippene som er aktuelle og sentrale for foretaket. Prinsippene som omtales skal være skreddersydd og gjeldende for det aktuelle foretaket, og bør ikke være basert på en standard notemal.
- Det skal opplyses om sammenligningstallene er omarbeidet. Dersom de omarbeides skal omarbeidingen forklares.
- Det skal gis opplysninger om morselskap, datterselskap, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet. Morselskap som ikke utarbeider konsernregnskap, skal opplyse om transaksjoner med datterselskaper og interngevinst på disse. Det skal også opplyses om konserninterne fordringer og gjeld, samt om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern
- Opplysninger om virkelig verdi av finansielle instrumenter og varederivater
- Poster i oppstillingsplanen for resultatregnskapet som er slått sammen skal spesifiseres. Lønnskostnader skal spesifiseres på lønninger, folketrygdavgift, pensjonskostnader og andre ytelser. Det er den regnskapsførte pensjonsytelsen som skal opplyses
- For varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal det opplyses om anskaffelseskost, tilgang og avgang i regnskapsåret, årets og akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger samt reversering av nedskrivninger og evt. endringer i avskrivningsplan. Det skal opplyses om økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan for immaterielle eiendeler. Goodwill skal spesifiseres for hvert virksomhetskjøp. Avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år, skal begrunnes. For mange immaterielle eiendeler er det ikke mulig å konstatere når de ikke lenger eksisterer. Slike immaterielle eiendeler bør føres ut av noten når de er fullt avskrevet og det ikke er klart at den immaterielle eiendelen fortsatt eksisterer.
- Faste installasjoner i bygg bør skilles ut og avskrives som en egen avskrivningsgruppe. Små foretak kan legge det skattemessige skille mellom vedlikehold og påkostning til grunn for årsregnskapet for driftsmidler som ikke dekomponeres, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand i forhold til den standen det var i ved kjøpet.
- Det skal gis opplysninger tilknyttet fordringer, gjeld, garantiforpliktelser, andre forpliktelser og avsetninger
- Det skal gis informasjon om størrelse og art av ekstraordinære inntekter og kostnader
- Opplysninger om egne aksjer (obligatorisk)
- Opplysning om antall årsverk virksomheten har sysselsatt i regnskapsåret (obligatorisk)
- Opplysninger om lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere mv. (obligatorisk)
- Dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten.

Obligatoriske noter skal alltid utarbeides uavhengig av hvorvidt ledelsen vurderer informasjonen som vesentlig. Den regnskapspliktige må vurdere om det foreligger andre vesentlige forhold i regnskapet som bør omtales i noter, for eksempel beregning av skattekostnaden med tilhørende balanseposter og en egenkapitalnote dersom det er andre endringer i egenkapitalen enn årets resultat.

Fanebestemmelsen

At noteopplysningene i årsregnskapet for små foretak begrenses, er i mange tilfeller helt akseptabelt. Som oftest har slike regnskaper et begrenset antall brukere, men slik er det ikke alltid. For eksempel kan et foretak tatt opp til handel på Euronext Growth utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven og god regnskapsskikk. Vår påstand er at et «minimumsregnskap» ofte ikke vil ivareta informasjonsbehovet til regnskapsbrukerne og at derfor må forventes at slike selskaper gir opplysninger utover minimumskravene.

At de detaljerte notekravene for små foretak er redusert, vil sette fanebestemmelsen i regnskapsloven § 7-1 under press. Bestemmelsen krever at det skal gis opplysninger som er nødvendig for å forstå foretakets eller konsernets stilling og resultat, og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Det at det ikke er tillatt å pålegge små foretak flere notekrav enn spesifisert i direktivet, kan tale for at fanebestemmelsen ikke skulle vært gjeldende for små foretak etter lovendringene. Den er imidlertid videreført av lovgiver uten endringer. Formelt sett har det derfor ikke skjedd noen endring i lovbestemmelsen, men tolkningen av fanebestemmelsen mener vi bør være annerledes.

Vi mener at «faneparagrafen» har et reelt innhold også for små foretak, men at den bør tolkes i lys av at direktivet begrenser notekravene for små foretak. Noteopplysninger skal, nå som tidligere, gi relevante opplysninger til regnskapsbrukerne. Regnskapet skal dekke brukernes informasjonsbehov, det er det viktig å ha med seg. Samtidig er terskelen for bruk av fanebestemmelsen avhengig av hvem som er regnskapsbrukerne. Det er forskjell på et selskap som er tatt opp til handel på Euronext Growth og et familieeid selskap uten eksterne kreditorer.

I den forbindelse er det verdt å merke seg at NRS 8 nå sier at «[d]e spesifikke notekravene i regnskapsloven representerer ikke en uttømmende liste for noteopplysningene som små foretak skal gi og at «[e]t årsregnskap som inneholder noteopplysninger i samsvar med minimumskravene i regnskapsloven vil ikke alltid dekke informasjonsbehovet til regnskapsbrukerne. Det vil derfor i mange tilfeller være behov for å gi tilleggsinformasjon i årsregnskapet. Hva slags tilleggsinformasjon som vil påvirke beslutninger som tas av brukerne av regnskapet er situasjonsavhengig».

Forenklingsregler for små foretak - en oversikt

Inntektsføring	Kan fravike opptjeningsprinsippet ved anleggskontrakter (fullført kontraktsmetode), garanti- og serviceelementet i transaksjonen kan inntektsføres på transaksjonstidspunktet med avsetning for fremtidige utgifter.
Kostnadsføring	Kan fravike sammenstillingsprinsippet i følgende tilfeller: <ul style="list-style-type: none"> • utgifter til egen utvikling av andre immaterielle eiendeler • finansieringsutgifter knyttet til tilvirkning av anleggsmidler (kostnadsføring kan her velges også av foretak som ikke er små, jf. regnskapsloven § 5-4) • forsikrede (fondsbaserte) pensjonsforpliktelser • leieavtaler som i realiteten er finansieringsavtaler (finansielle leieavtaler) • utsatt skattefordel • usikre forpliktelser vedrørende periodisk vedlikehold og fremtidige fjernings- og oppryddingsutgifter • egenkapitalinnskudd i pensjonskasser
Anskaffelseskost	Kan unnlate å medta andel av faste kostnader ved beregning av tilvirkningskost, dvs. de kan velge variabel tilvirkningskost. Kan tilordne ombyttbare finansielle eiendeler anskaffelseskost etter først inn, først ut-prinsippet (FIFO), i stedet for gjennomsnittlig anskaffelseskost.
Sikring	Kan unnlate sikringsbokføring selv om vilkårene er tilstede.
Bruk av prinsipper	Kan ved valgadgang endre til regnskapsprinsipper som ikke gir bedre periodisering ut fra en relevant kostnad/nytte vurdering

Prinsippendringer	<p>Hovedregelen er at prinsippendringer og korrigeringer av tidligere års feil skal føres direkte mot egenkapitalen. Små foretak kan velge å resultatføre prinsippendringer og korrigering av feil. Dersom virkningen av prinsippendringer resultatføres og virkningen er vesentlig, skal virkningen spesifiseres på egen linje i resultatregnskapet ("særlig post", jf. NRS 5).</p> <p>Dersom små foretak følger hovedregelen og fører effekt av prinsippendring eller korrigering av tidligere års feil mot egenkapitalen, er det likevel ikke krav til omarbeiding av sammenligningstall. Dersom sammenligningstall ikke omarbeidet skal dette omtales i note.</p> <p>Regnskapsloven angir at det skal opplyses om ekstraordinære inntekter og kostnader, i praksis betyr det at det skal gis noteopplysning om særlige poster.</p>
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	Kan regnskapsføres til laveste verdis prinsipp, dvs uten regnskapsføring av urealisert gevinst
AFP-pensjon	Kan unnlate å balanseføre forpliktelsen knyttet til fremtidig uttak i AFP-ordningen. Tilsvarende gjelder også for foretak som ikke er små, fordi forpliktelsen for det enkelte foretak ikke kan måles pålitelig. Dersom slik pålitelig måling blir mulig, kan små foretak likevel unnlate å balanseføre AFP forpliktelsen. For ansatte som har gått ut i AFP-pensjon må den fremtidige forpliktelsen balanseføres.
Aksjebasert avlønning	<p>Kan unnlate å kostnadsføre aksjebasert avlønning ved oppgjør i egenkapitalinstrumenter. Dersom kontantvederlag til den ansatte kostnadsføres dette som lønn.</p> <p>Unntaket for aksjevedribasert avlønning i små foretak omfatter ikke bare betaling til personer ansatt i foretaket. Det omfatter også aksjevedribasert betaling til andre enn ansatte, for tjenester som vanligvis ytes av ansatte, for eksempel ved innleie av daglig leder. Eventuelle kostnadsførte beløp klassifiseres i disse tilfellene ikke som lønn, men som andre driftskostnader.</p>
Konsernbidrag	Kan regnskapsføre konsernbidrag som gis til døtre for å dekke underskudd tap direkte mot annen egenkapital.
Konsernregnskap	Unntatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap.
Kontantstrømoppstilling	Unntatt fra plikten til å utarbeide kontantstrømoppstilling.
Årsberetning	<p>Små foretak har ikke krav om å utarbeide årsberetning.</p> <p>Enkelte små foretak har likevel krav om årsberetning, et eksempel er privatskoler, som har forskriftskrav om årsberetning. Dette forskriftskravet gjelder også privatskoler som er i kategorien små foretak.</p> <p>Små foretak tatt opp til handel på Euronext Growth plikter å utarbeide årsberetning. Det er ikke fastsatt nærmere krav til denne årsberetningen i utstederreglene, men vi mener at det er naturlig å legge til grunn at regnskapsloven § 3-3a og NRS 16 gjelder.</p>
Fusjon/fisjon	Kan benytte regnskapsmessig kontinuitet, vurderes i forhold til foretakenes størrelse hver for seg før fusjon/fisjon.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by

