

1 Supplement 1:

Balansen og resultatregnskapet

Læringsmål

Etter å ha lest dette supplementet skal du kunne:

- forklare hvordan ulike eiendels-, gjelds-, og egenkapitalposter blir inndelt (klassifisert) i balansen
- sette opp hovedpostene i balansen etter den oppstillingsplanen som vanligvis brukes i Norge, og forklare hvorfor vi kaller denne oppstillingsplanen for kontoform-formatet
- sette opp resultatregnskapets hovedposter etter den oppstillingsplanen som er vanlig i Norge
- forklare forskjellen på en funksjonsinndelt og en artisinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet
- forklare når oppstillingsplanene skal og bør fravikes
- bruke nøkkeltall for å analysere lønnsomheten i selskaper som har vidt forskjellig finansieringsstruktur

1.1 Innledning og kapitteloversikt

De to viktigste regnskapsoppstillingene er balansen og resultatregnskapet. Balansen gir et øyeblikksbilde over selskapets eiendeler og hvordan disse er finansiert ved gjeld og egenkapital. Resultatregnskapet, som består av inntekter og kostnader, forklarer hvordan periodens inntjening er fremkommet. Dette supplementet gir en oversikt over hvordan balansen og resultatregnskapet skal settes opp. Før oppstillingsplanene presenteres, gis det en kort presentasjon av balanselikningen og dens elementer, samt sammenhengen mellom balansen og resultatregnskapet.

1.2 Balansen

1.2.1 Balanselikningen, eiendeler, gjeld og egenkapital

Balanselikningen består av tre elementer: E = eiendeler, G = gjeld og EK = egenkapital:

$$(1) E = G + EK$$

En *eiendel* er en ressurs som kontrolleres av foretaket og som vil gi foretaket økonomiske fordeler. *Gjeld* er en forpliktelse foretaket har og som forventes å føre til en strøm av ressurser som har økonomisk verdi ut av foretaket. *Egenkapital* er sum eiendeler fratrukket sum gjeld. For en grundigere drøfning av eiendeler, gjeld og egenkapital, se Årsregnskapet kap. 4.

En eiendel må enten være kontanter, kunne bli omgjort til kontanter, eller på en annen måte gi foretaket økonomiske fordeler. Eiendeler som blir omgjort til kontanter, er f.eks. varebeholdning, kundefordringer og utlån. Varebeholdningen skal selges. Dermed blir den

omgjort til kontanter (ved kontantsalg) eller kundefordringer (ved kredittsalg). Kundefordringer blir omgjort til kontanter når kundene betaler hva de skylder. Utlån blir kontanter når låntaker innfrir lånet.

Maskiner, inventar, bygninger o.l. blir ikke konvertert til kontanter med mindre de blir solgt. Likevel er de eiendeler, fordi de representerer ressurser som gir foretaket økonomiske fordeler. Foretaket bruker eiendelene i sin virksomhet og dermed bidrar de til aktivitet som skaffer foretaket kontanter.

I regnskapsfaget skiller vi mellom anleggsmidler (AM) og omløpsmidler (OM). *Omløpsmidler* er eiendeler knyttet til driftskretsløpet. *Driftskretsløpet* (eller driftssyklusen) er et begrep vi bruker for å beskrive aktivitetene som selskapet utfører i det daglige, f.eks. innkjøp av råvarer og andre innsatsfaktorer, bearbeiding av innsatsfaktorene til produkter, lagerhold, salg av varer, innkreving av kundefordringer o.l. Fordringer som forventes innfridd innen ett år regnet fra balansedagens utløp, regnes også som omløpsmidler selv om de ikke har tilknytning til driftskretsløpet. Eiendeler som er knyttet til driftskretsløpet, vil alltid bli klassifisert som omløpsmidler, uavhengig av hvor lang tid det tar før de blir omgjort til kontanter. *Anleggsmidler* er alle eiendelene som *ikke* blir klassifisert som omløpsmidler. Alle eiendeler må kategoriseres som enten OM eller AM etter GRS, dvs.:

$$(2) E = AM + OM$$

Gjeld må innfris før eller senere. *Kortsiktig gjeld* (KG) er gjeld som må innfris i løpet av ett år, eller gjeld som er knyttet til driftskretsløpet. Gjeld som skal innfris lenger frem i tid, kalles *langsiktig gjeld* (LG). En tredje type gjeld kalles forpliktelser (F). *Forpliktelsene* viser hvor mye selskapet har avsatt til dekning av fremtidige utgifter knyttet til allerede inntrådte begivenheter. Det er kun disse tre typene gjeld vi opererer med. Følgelig må:

$$(3) G = KG + LG + F$$

Gjeld kan innfris på mange måter, se Årsregnskapet kap. 4.

Det følger av balanselikningen at sum eiendeler alltid skal være lik sum egenkapital pluss sum gjeld. Kravet til at venstre- og høyresiden i (1) må balansere, er logisk siden hver krone vi har, på en eller annen måte må komme fra et sted – den må være finansiert. Egenkapitalen blir bestemt residualt, dvs. at verdien på egenkapitalen fremkommer som differansen mellom verdien på eiendelene og verdien på gjelden. Egenkapitalen er et mål på eierne investering i selskapet. Til forskjell fra gjeld har selskapet ingen plikt til å foreta tilbakebetaling til eierne.

Vi skiller mellom innskutt egenkapital (IEK) og opptjent egenkapital (OEK):

$$(4) EK = IEK + OEK$$

Innskutt egenkapital oppstår som følge av egenkapitaltransaksjoner med eierne. Egenkapitaltransaksjoner er transaksjoner som berører foretakets selskapskapital. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er emisjoner og nedsetting av aksjekapitalen eksempler på egenkapitaltransaksjoner siden de berører antall utstedte aksjer. Opptjent

egenkapital viser den kapitalen som er blitt akkumulert i selskapet som følge av tilbakeholdte overskudd.

1.2.2 Kontoer og kontoplaner

Før vi presenterer den oppstillingsplanen som er dominerende i Norge, må vi forklare hva hva en konto er. Det skyldes at vi sier oppstillingsplanen er på kontoform.

I regnskapssystemet registrerer vi transaksjoner og andre hendelser på kontoer. En konto kan vi se på som en oppsamlingsplass for virkninger av transaksjoner, dvs. et sted hvor vi registrerer kronebeløpene av bestemte transaksjoner. Alle har en bankkonto, og den gir oversikt over alle inn- og utbetalinger som er foretatt på kontoen og den viser kontoens saldo (saldo = nettovirkningen av alle foretatte inn- og utbetalinger = netto innstående på det tidspunkt saldoen beregnes). I regnskapsfaget operer vi med mange kontoer, og de samler opp virkninger som har bestemte fellestrekk. Vi opererer også med ulike nivåer på kontoene, og det høyeste nivået for en konto er kontoen for balansen. Den viser nettoeffekten av alle transaksjoner og andre hendelser som selskpaer har vært involvert i siden selskapets oppstart.

I regnskapssystemene identifiseres en konto med en genuin kontokode bestående av sifre og et kontonavn (så lenge kontokoden er genuin, kan flere kontoer ha samme navn siden kontokoden viser hva slags konto det er). I Norge bruker de fleste regnskapspliktige en kontoplan som er i samsvar med norsk standard kontoplan, NS 4102: *Ramme for kontokoder og regnskapsoppstilling*. I NS 4102 har hvert nummer en konkret betydning.

- Det første sifferet angir kontokodeklassen. Det er åtte kontokoder, se Tabell 2.1.
- De to første sifrene angir kontokodegruppe. Det er maksimalt ti kontokodegrupper i hver kontokodeklasse. Eksempler på kontokodegrupper er gitt i Tabell 2.1.
- Tre eller flere sifre brukes for å angi en konkret konto. Prinsippet for nummerering av kontoer er vist i Eksempel 2.1.

Appendikset i Årsregnskapet er et eksempel på en mer spesifisert kontoplan. Det er opp til selskapene selv å bestemme hvor detaljert kontoplanen skal være.

Tabell 2.1 Kontoklasser og kontogrupper i standard norsk kontoplan

Kontokodeklasser	Kontokodegrupper (eksempler)
1 Eiendeler	10 Immaterielle eiendeler o.l. 11 Tomter, bygninger og fast eiendom 15 Kortsiktige fordringer 19 Kontanter, bankinnskudd o.l.
2 Egenkapital og gjeld	20 Egenkapital 21 Avsetning for forpliktelser 25 Betalbar skatt 29 Annen kortsiktig gjeld

Tabell 2.1 Kontoklasser og kontogrupper i standard norsk kontoplan

3 Salgs- og driftsinntekt	30 Salgsinntekt, avgiftspliktig 36 Leieinntekt
4 Varekostnad	40 Forbruk av råvarer og innkjøpte halvfabrikata 41 Forbruk av varer under tilvirkning
5 Lønnskostnad	50 Lønn til ansatte 54 Arbeidsgiveravgift og pensjonskostnad
6 og 7 Annen driftskostnad, av- og nedskrivning	60 Av- og nedskrivning 61 Frakt og transportkostnader vedr. salg 64 Leie maskiner, inventar mv. 75 Forsikringspremie, garanti- og servicekostnad
8 Finansinntekt og -kostnad, ekstraordinær inntekt og kostnad, skatt og årsresultat	80 Finansinntekt 83 Skattekostnad på ordinært resultat 88 Årsresultat 89 Overføringer og disponeringer

I NS 4102: *Ramme for kontokoder og regnskapsoppstilling* starter alle kontokoder for balansekontoeer med tallet 1 eller tallet 2. Tallet 1 betyr at kontokoden angir en eiendelskonto. Tallet 2 betyr at kontokoden angir en egenkapital- eller gjeldskonto. Alle egenkapitalkontoeer starter med tallene 20, mens gjeldskontoeer starter med tall fra og med 21 til og med 29. Kontokoder som starter med tallene 3–8, er resultatkontoeer.

Eksempel 2.1

Nummerering av kontoeer

Bruken av siffer i kontokodene har en meget viktig funksjon i regnskapssystemet siden det er kontonummeret som blir brukt ved registreringene. For meget små foretak kan kontokodegruppene være tilstrekkelig, dvs. at foretaket kan klare seg med kontonummer bestående av to siffer. Vanligvis vil foretakene ha behov for flere kontoeer. I dette eksemplet er kontoplanen bygget opp av firesifrede kontokoder.

6 Annen driftskostnad	kontokodeklasse
60 Av- og nedskrivninger	kontokodegruppe
600 Avskrivninger bygninger	kontokode
6000 Avskrivning bygning A	underkontokode
6001 Avskrivning bygning B	underkontokode
...	
601 Avskrivning maskiner	kontokode
6010 Avskrivning maskin A	underkontokode

...

Annen driftskostnad er plassert i kontokodeklasse 6. Kostnadsarten av- og nedskrivninger er tildelt kontokodegruppe 60. I en tresifret kontoplan vil av- og nedskrivningskontoene ha kontonummer fra 600 til og med 609. Dermed kan selskapet maksimalt ha 10 kontoer for avskrivninger. Med firesifret kontokode løper avskrivningskontoene fra 6000 til 6099, hvilket betyr at selskapet kan ha 100 avskrivningskontoer. Hvor mange siffer et foretak vil ta i bruk i kontoplanen, avhenger av hvilket behov selskapet har for detaljert informasjon.

1.2.3 Oppstillingsplaner for balansen

Den oppstillingsplanen som var enerådende i Norge frem til 1.1.2005, har fulgt kontoplanens oppbygning. Av den grunn sier vi at balanseoppstillingen er på kontoform. Stiller vi opp balansen på en T-konto, er strukturen i oppstillingsplanen etter rskl. § 6-2 første ledd slik:

Balanseoppstilling	
AM	EK
	F
OM	LG
	KG
E	EK + G

I Tabell 2.2 vises balansen etter rskl. § 6-2 første ledd. Kolonnen til venstre vil vi ikke se i praksis fordi disse bokstavene og tallene kun viser til nummereringen i rskl. § 6-2 første ledd. Legg merke til at det er to kolonner for beløp. Det skyldes kravet i rskl. § 6-6 om at den regnskapspliktige skal vise sammenliknbare tall for foregående år.

Tabell 2.2 Oppstillingsplan for balansen (rskl. § 6-2 første ledd)

		Dette år	Forrige år
	EIENDELER		
A	Anleggsmidler		
I	Immaterielle eiendeler		
1.	Forskning og utvikling		
2.	Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og liknende rettigheter		
3.	Utsatt skattefordel		
4.	Goodwill		
	Sum immaterielle eiendeler		
II	Varige driftsmidler		

1.	Tomter, bygninger og annen fast eiendom		
2.	Maskiner og anlegg		
3.	Skip, rigger, fly og liknende		
4.	Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og liknende		
	Sum varige driftsmidler		
III	Finansielle anleggsmidler		
1.	Investeringer i datterselskap		
2.	Investeringer i annet foretak i samme konsern		
3.	Lån til foretak i samme konsern		
4.	Investeringer i tilknyttet selskap		
5.	Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet		
6.	Investeringer i aksjer og andeler		
7.	Obligasjoner		
8.	Andre fordringer		
	Sum finansielle anleggsmidler		
	Sum anleggsmidler		
B	Omløpsmidler		
I	Varer		
II	Fordringer		
1.	Kundefordringer		
2.	Andre fordringer		
3.	Krav på innbetaling av selskapskapital		
	Sum fordringer		
III	Investeringer		
1.	Aksjer og andeler i foretak i samme konsern		
2.	Markedsbaserte aksjer		
3.	Markedsbaserte obligasjoner		
4.	Andre markedsbaserte finansielle instrumenter		
5.	Andre finansielle instrumenter		
	Sum investeringer		
IV	Bankinnskudd, kontanter og liknende		
	Sum eiendeler		
	EGENKAPITAL OG GJELD	Dette år	Forrige år
C	Egenkapital		
I	Innskutt egenkapital		

1.	Selskapskapital		
2.	Overkursfond		
3.	Annen innskutt egenkapital		
	Sum innskutt egenkapital		
II	Opptjent egenkapital		
1.	Fond		
2.	Annen egenkapital		
	Sum opptjent egenkapital		
	Sum egenkapital		
D	Gjeld		
I	Avsetning for forpliktelser		
1.	Pensjonsforpliktelser		
2.	Utsatt skatt		
3.	Andre avsetninger for forpliktelser		
	Sum avsetning for forpliktelser		
II	Annen langsiktig gjeld		
1.	Konvertible lån		
2.	Obligasjonslån		
3.	Gjeld til kredittinstitusjoner		
4.	Øvrig langsiktig gjeld		
	Sum annen langsiktig gjeld		
III	Kortsiktig gjeld		
1.	Konvertible lån		
2.	Sertifikatlån		
3.	Gjeld til kredittinstitusjoner		
4.	Leverandørgjeld		
5.	Betalbar skatt		
6.	Skyldige offentlige avgifter		
7.	Annen kortsiktig gjeld		
	Sum kortsiktig gjeld		
	Sum gjeld		
	Sum egenkapital og gjeld		

De mest langsiktige eiendelene, anleggsmidlene, grupperes i tre klasser: A.I Immaterielle eiendeler, A.II Varige driftsmidler og A.III Finansielle anleggsmidler. Omløpsmidlene er inndelt i fire klasser: B.I Varer, B.II Fordringer, B.III Investeringer og B.IV Bankinnskudd, kontanter og liknende.

Egenkapitalen er delt i to klasser: C.I Innskutt egenkapital og C.II Opptjent egenkapital. Den opptjente egenkapitalen er delt i to: C.II.1 Fond og C.II.2 Annen

egenkapital. De fondene det her siktes til, er fond for vurderingsforskjeller og fond for urealiserte gevinster. Inntil videre er det tilstrekkelig å huske på at beløp ført som fond under C.II.1, ikke kan deles ut som utbytte. Videre er det viktig å være klar over at C.II.2 Annen egenkapital ikke nødvendigvis kan utdeles som utbytte. Det er selskapets frie egenkapital, beregnet etter aksjeloven og allmennaksjelovens bestemmelser, som bestemmer hvor mye som kan utdeles i utbytte.

Lovendringen som trådte i kraft 1.1.2005 innebærer at selskapene ikke lenger er nødt til å følge kontoformformatet i Tabell 2.2:

I stedet for en oppstillingsplan etter første ledd kan den regnskapspliktige inndele eiendeler og gjeld etter likviditet dersom opplysningene er spesifisert på tilsvarende måte som etter første ledd, og dette gir mer relevante og pålitelige opplysninger (rskl. § 6-2 andre ledd).

Adgangen til å gruppere postene etter likviditet er i samsvar med utviklingen innen EU. EU vedtok i 2003 å tillate en oppstillingsplan basert på likviditet fordi rangering etter likviditet er i samsvar med IFRS. «Etter likviditet» betyr at eiendeler og gjeld kan rangeres etter hvor lang tid det er igjen til postene blir omgjort til kontanter. F.eks. kan de mest likvide postene (kasse, bank, plasseringer i aksjemarkedet) vises først og de minst likvide postene sist (f.eks. tomter og aksjer i datterselskap dersom de eies på ubestemt tid). Eventuelt kan man snu rekkefølgen og vise de minst (mest) likvide postene først (sist).

Ser vi på oppstillingsplanen på kontoformformat, kan vi si at den er ordnet etter økende likviditet siden anleggsmidler (som det tar lang tid å få omgjort til kontanter) vises før omløpsmidler (som forventes å bli omgjort til kontanter innen et år). Det er ikke rekkefølgen på anleggsmidler og omløpsmidler lovgiver sikter til med rangering etter likviditet i § 6-2 annet ledd. Det er de enkelte postene (eller linjene som er spesifisert i § 6-2 første ledd). I en oppstillingsplan etter likviditet trenger man ikke å klassifisere eiendeler i omløpsmidler og anleggsmidler. Det eneste som avgjør rekkefølgen på postene, er likviditeten. For øvrig er det lite konkret informasjon i lovens forarbeider om hva en inndeling etter likviditet, betyr og hva lovgiver mener med «mer relevant og pålitelig informasjon».

1.3 Resultatregnskapet

1.3.1 Balanselikningen og resultatregnskapet

Fra balanselikningen har vi at $E = G + EK$. Balanselikningen er en definisjon. Følgelig må den holde på ethvert tidspunkt. Tar vi i bruk tegnet Δ for endring, kan vi beregne årets endring i eiendeler, gjeld og egenkapital ved å trekke verdiene ved årets begynnelse fra verdiene ved årets slutt (fotskriftene angir regnskapsårets slutt):

$$\begin{array}{rcl}
 E_{31.12.2005} & = & G_{31.12.2005} + EK_{31.12.2005} \\
 - E_{31.12.2004} & = & G_{31.12.2004} + EK_{31.12.2004} \\
 \hline
 (5) \quad = \Delta E & = & \Delta G + \Delta EK
 \end{array}$$

Egenkapitalen består av innskutt egenkapital (IEK) og opptjent egenkapital (OEK). Vi kan derfor beskrive endringene i løpet av et regnskapsår som:

$$(6) \Delta E = \Delta G + \Delta IEK + \Delta OEK$$

Hva er endring opptjent egenkapital? Det er årsresultatet som tilsvare periodens inntekter (I) fratrukket periodens kostnader (K), dvs. $\Delta OEK = I - K$. Formålet med resultatregnskapet er å redegjøre for periodens inntekter og kostnader og gi oss et mål på periodens inntjening i form av årsresultatet. Reelt sett betyr dette at resultatregnskapet skal forklare årets endring i opptjent egenkapital.

1.3.2 Artsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet

Fra og med 1.1.2005 har regnskapspliktige valget mellom en artsinndelt og en funksjonsinndelt resultatoppstilling. Den artsinndelte, hvor resultatpostene grupperes etter sin art og ikke etter hvilken funksjon de har i bedriften, vil dominere i praksis i mange år fremover. Vi vil derfor bruke mest plass på å forklare den artsinndelte oppstillingsplanen.

Den *artsinndelte oppstillingsplanen* for resultatregnskapet er vist i Tabell 2.5. Tallene i venstre kolonne refererer til numrene som er benyttet i rskl. § 6-1 første ledd. Når vi utarbeider regnskap i praksis, tas numrene ikke med.

Tabell 2.3 Oppstillingsplan for resultatregnskapet etter art (rskl. § 6-1)

		Dette år	Førrige år
1.	Salgsinntekt		
2.	Annen driftsinntekt		
	Sum driftsinntekter		
3.	Endring i beholdning av varer under tilvirkede og ferdig tilvirkede varer		
4.	Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler		
5.	Varekostnad		
6.	Lønnskostnad		
7.	Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler		
8.	Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler		
9.	Annen driftskostnad		
10.	Driftsresultat		
11.	Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap		
12.	Inntekt på andre investeringer		
13.	Renteinntekt fra foretak i samme konsern		
14.	Annen finansinntekt		
15.	Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi		
16.	Nedskrivning av finansielle eiendeler		
17.	Rentekostnad til foretak i samme konsern		
18.	Annen finanskostnad		
19.	Ordinært resultat før skattekostnad		
20.	Skattekostnad på ordinært resultat		
21.	Ordinært resultat		
22.	Ekstraordinære poster		
23.	Skattekostnad på ekstraordinære poster		
24.	Årsresultat		

I den artsinndelte oppstillingsplanen blir inntekter og kostnader gruppert slik at inntekter og kostnader av samme type blir presentert sammen. For eksempel skal alle lønnskostnader vises samlet, selv om lønnskostnadene kan være knyttet til forskjellige funksjoner. Lønnskostnader til selskapets selgere skal derfor slås sammen med lønnen til produksjonspersonalet. Det er derfor vi sier at denne oppstillingsformen er artsinndelt, siden alle poster av samme art (eller type) rapporteres samlet.

Driftsinntekter og driftskostnader

Salgsinntektene viser verdien av varer og tjenester som er solgt i perioden som følge av selskapets ordinære hovedvirksomhet. Avgifter og skatter som selskapet innkrever på vegne av det offentlige, f.eks. merverdiavgift, skal være trukket ut. Eventuelle tilskudd eller subsidier som har som formål å øke den regnskapspliktiges inntekter, skal være inkludert. Salgsinntektene skal dessuten være eksklusiv rabatter som selskapet gir sine kunder. Annen driftsinntekt er inntekt som ikke er salgsinntekt, dvs. inntekt som ikke stammer fra selskapets ordinære hovedvirksomhet. Det kan f.eks. være leieinntekter, lisensinntekter, royalty og gevinster ved salg av anleggsmidler.

I produksjonsbedrifter kan det gå lang tid fra produksjonen startes opp til produktet er klart for salg. Kostnadene ved produksjonen, f.eks. strøm, lønn, forsikringer, avskrivninger, råvarer og hjelpevarer, blir resultatført fortløpende på sine respektive resultatkontoer. Ved utgangen av perioden vil resultatkontoene inneholde kostnader som refererer seg til solgte varer, varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer. Det er bare inntektene og kostnadene ved de ferdig tilvirkede varene *som er solgt*, som skal resultatføres. Kostnadene som er brukt på varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer som ikke er solgt, må følgelig fjernes fra resultatkontoene og overføres til de riktige balansekontoene. Korreksjonen kan skje på to måter:

- 1) Beløpene som er resultatført på hver enkelt resultatkonto, reduseres ved at kostnadene forbundet med varer under arbeid og usolgte ferdig tilvirkede varer overføres fra sine respektive resultatkontoer til en undergruppe i balansens post B.I Varer. Hvis varene er under bearbeiding, kan posten kalles varer under tilvirkning. Er varene ferdige, blir posten kalt ferdig tilvirkede varer.
- 2) Korreksjonen skjer ved bruk av resultatkontoen for beholdningsendringer varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer (post 3). Beløpene som er resultatført på de enkelte resultatkontoene, blir ikke rørt. I stedet skjer korreksjonen på en egen linje hvor samtlige kostnader vedrørende varer under tilvirkning og usolgte ferdig tilvirkede varer overføres fra resultatregnskapet til eiendelsposten for varer under tilvirkning eller ferdige varer.

De to metodene vil ikke føre til forskjeller i målingen av periodens driftsresultat eller lagerverdien på balanseposten for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer. Tolkningen av beløpene som resultatføres på linjene 4–9 er imidlertid metodeavhengig:

Anta at alle driftskostnadene er knyttet til produksjon av varer. Ved metode 1 vil de resultatførte beløpene på linjene 5–9 vise tilvirkningskostnadene ved *inntekter som er oppjent* (anskaffelseskostnaden for tilvirkede varer kaller vi gjerne tilvirkningskostnaden). Når metode 2 benyttes, viser de resultatførte beløpene tilvirkningskostnadene *i perioden*, dvs. tilvirkningskostnader som både gjelder solgte varer og varer som fortsatt er under tilvirkning eller på lager. Tilvirkningskostnadene ved solgte varer er følgelig summen av resultatlinjene 3 til 9 ved bruk av metode 2, og beholdningsendringen er en korreksjonspost til beløpene ført på linjene 5–9. De to metodene er nærmere forklart i Eksempel 2.2 (som også er med i Årsregnskapet).

Eksempel 2.2

Periodisering av lager i produksjonsbedrifter

En bedrift starter 1.1.20x1 med null i varelager. Foreløpig resultatregnskap for 20x1, dvs. før regnskapet er periodisert, viser følgende:

Salgsinntekt	100
Råvarer	15
Lønn	30
Andre driftskostnader	42
Driftsresultat	13

Per 31.12.20x1 ligger det ferdige tilvirkede varer på lager med en tilvirkningskostnad (= regnskapsmessig verdi) på kr 12. Tilvirkningskostnaden er beregnet som følger:

Råvarer	2
Lønn	4
Andre driftskostnader	6
Verdi varer	12

Per 1.1.20x1 var lagerverdien null, og per 31.12.20x1 er lagerverdien kr 12. Deler av kostnadene som er ført i det foreløpige regnskapet gjelder følgelig ikke de resultatførte inntektene. Hvorfor? Fordi deler av kostnadene har gått med til å lage varer som fortsatt er på lager. Skal regnskapet bli korrekt, må følgelig regnskapet periodiseres. Periodiseringen kan gjennomføres etter to metoder. Ved metode 1 reduseres hver kostnadsart, og korreksjonen blir som følger:

	Foreløpig regnskap	Korreksjon	Endelig regnskap
Salgsinntekt	100		100
Råvarer	15	-2	13
Lønn	30	-4	26
Andre driftskostnader	42	-6	36
Driftsresultat	13		25
Balansen:			
Varelager	0	12	12

Korreksjonen reduserer hver kostnadsart med den delen av periodens kostnad som ikke har resultert i opptjent inntekt fordi de gjelder varer som ikke er solgt. Kostnadene blir derfor overført fra resultatregnskapet til balansen, der de regnskapsføres som varelager (som er en eiendel).

Ved metode 2 blir korreksjonen ført på en egen linje for beholdningsendring varer:

	Foreløpig regnskap	Korreksjon	Endelig regnskap
Salgsinntekt	100		100
Råvarer	15		15
Beholdningsendring varer		-12	-12
Lønn	30		30
Andre driftskostnader	42		42
Driftsresultat	13		25
Balansen:			
Varelager	0	12	12

Metodene gir samme sluttresultat: Driftsresultatet er upåvirket, og varelagerverdien blir den samme. Forskjellen ligger i informasjonen som gis om periodens kostnader. Metode 1 får frem riktig nivå på de artsbestemte kostnadene som er knyttet til opptjent inntekt. Ved metode 2 får vi kun opplyst at den samlede effekten av at bedriften har produsert for lager, utgjør kr 12. De artsbestemte kostnadene er med andre ord for høye. For å justere kostnadene ned til riktig nivå blir det gjennomført en korreksjon som berører beholdningsendringen og varelageret.

Merk deg at vi her har forklart korreksjonene med utgangspunkt i regnskapsoppstillingene slik vi finner dem i årsregnskapet. Den tekniske registreringen av korreksjonen i regnskapssystemet skjer etter det dobbelte bokholderis prinsipp som forklart i kap. 4.

Linje 4 i Tabell 2.5, endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler, brukes også for å korrigere periodens kostnader når linjene 5 til 9 er belastet med kostnader som forventes å gi inntekter i fremtidige perioder. Linje 4 brukes som linje 3, bortsett fra at linje 3 brukes for egenproduserte varer, mens linje 4 brukes for egenproduserte anleggsmidler.

Beløpene på linje 3 og 4 kan være både positive og negative. Hvis eksempelvis et selskap har redusert beholdningen av ferdigvarer i løpet av en periode, vil beløpet på linje 3 bli positivt. Det skyldes at selskapet har solgt varer som var balanseført som en eiendel ved periodens start. Skal resultatmålingen og balansen bli riktig, må følgelig eiendelskontoen for varelager reduseres. Motposten til de reduserte eiendelene er økte kostnader, dvs. et positivt beløp på linje 3 (jf. likning (7)). Hvis varelageret er økt i perioden, vil beløpet bli negativt. Det er forklart i Eksempel 2.3. I eksempelet økte varelageret, og korreksjonen bidro til å øke periodens resultat.

Alle former for vareforbruk, hva enten det dreier seg om råvarer, innkjøpte halvfabrikata eller handelsvarer, føres som varekostnad. Som varekostnad regnes også betaling for innleid arbeidskraft når det skjer som et ledd i produksjonen. Betaling til underentreprenører regnes derfor som varekostnad. Varekostnaden skal føres eksklusiv fradragberettiget merverdiavgift, og rabatter skal være trukket fra. Toll og frakt skal være inkludert.

Som lønnskostnader regnes enhver form for godtgjørelse til selskapets ansatte og dets ledere, det være seg lønn, honorarer, feriepenger, bonuser, personalgaver, fri bil, subsidiert kantine, gratis aviser, fordel ved opsjoner og aksjekjøpsordninger, subsidierte ferieboliger,

subsidierte lån mv. Godtgjørelse til selskapets styremedlemmer føres også her. Arbeidsgiveravgift og pensjonskostnader føres også som lønnskostnad.

Avskrivninger (jf. kap. 4.3.7) og nedskrivninger (jf. kap. 11.3.2) er to uttrykk for kostnadene ved å ha anleggsmidler, og disse skal føres på separate linjer. Annen driftskostnad er alle andre ordinære driftskostnader, f.eks. kostnader til strøm, telefon, porto, forsikringer av bygningsmassen o.l. (forsikring av ansatte er lønnskostnad), annonsekampanjer, revisor, rekvisita, husleie mv. Også tap på fordringer og tap ved salg eller avgang anleggsmidler, føres under denne posten.

Selskapets driftsresultat viser hvor mye selskapet har tjent på sine ordinære aktiviteter. Det kan være svært nyttig å bruke driftsresultatet som mål på selskapets inntjening, f.eks. når man skal sammenlikne lønnsomheten i forskjellige bedrifter. Driftsresultatet måler nemlig inntjeningen før det tas hensyn til en rekke bedriftsspesifikke forhold. Med bedriftsspesifikke forhold sikter vi bl.a. til selskapets finansieringsform og investeringer i andre selskaper. For eksempel kan et selskap ha høye rentekostnader pga. mye gjeld, mens et annet selskap kan ha null i rentekostnader fordi det er 100 prosent egenkapitalfinansiert. Finansieringen til selskapene er så vidt forskjellig at en sammenlikning kan bli mest relevant ved bruk av overskudd før rentekostnader og skatt, dvs. at vi bruker driftsresultatet. Eksempel 2.4 illustrerer hvorfor det kan være hensiktsmessig å foreta sammenlikninger av hvordan bedrifter går med utgangspunkt i driftsresultatet.

Eksempel 2.3

Regnskapsanalyse: sammenlikning av effektivitet i driftsaktivitetene

To bedrifter, A og B, er helt like med unntak av at A er 100 prosent finansiert med egenkapital, mens B har kun 10 prosent egenkapital. Tabellen nedenfor viser resultatregnskapet og balansen for de to selskapene og fire forholdstall beregnet på grunnlag av regnskapstallene.

Resultatregnskap	A	B
Driftsinntekt	1 000	1 000
Driftskostnad	820	820
Driftsresultat	180	180
Rentekostnader	0	150
Ordinært resultat før skattekostnad	180	30
Skattekostnad	54	9
Ordinært resultat = årsresultat	126	21
	A	B
Balanse		
Eiendeler	2 000	2 000

Egenkapital	2 000	200
Gjeld	0	1 800
Sum egenkapital og gjeld	<u>2 000</u>	<u>2 000</u>
Forholdstall		
Overskuddsgrad	0,13	0,02
Egenkapitalrentabilitet	6,3 %	10,5 %
Driftsmargin	0,18	0,18
Totalkapitalrentabilitet	9,0 %	9,0 %

Forholdstallene er beregnet på følgende måte:

$$\text{Overskuddsgrad} = \frac{\text{Ordinært resultat}}{\text{Driftsinntekt}}$$

$$\text{Egenkapitalrentabilitet} = \frac{\text{Ordinært resultat} \cdot 100}{\text{Egenkapital}}$$

$$\text{Driftsmargin} = \frac{\text{Driftsresultat}}{\text{Driftsinntekt}}$$

$$\text{Totalkapitalrentabilitet} = \frac{\text{Ordinært resultat før skattekostnad} + \text{rentekostnader}}{\text{Totalkapital}}$$

Overskuddsgraden viser hvor mange ører per omsatt krone som blir igjen etter at alle kostnader (inkludert skatt) er dekket. Ekstraordinære poster tas ikke med, slik at overskuddsgraden viser overskuddet ved normal drift inklusiv finanspostene. Egenkapitalrentabiliteten viser eierens avkastning i prosent av egenkapitalen (det er en fordel å bruke gjennomsnittlig egenkapital, men siden vi her kun har tall for et år bruker vi egenkapitalen per 31.12.).

Vurdert ut fra overskuddsgraden gjør A det best siden eierne i A sitter igjen med 13 ører per krone i omsetning, mens eierne i B sitter igjen med kun 2 ører per krone i omsetning. Tar vi utgangspunkt i den regnskapsmessige avkastningen som eierne oppnår, viser egenkapitalrentabiliteten at B gjør det bedre enn A. Eierne i B oppnår 10,5 prosent, mens eierne i A oppnår 6,3 prosent. Årsaken til at overskuddsgraden og egenkapitalrentabiliteten gir motstridende signaler med hensyn til hvilken bedrift som gjør det best, ligger i balansens passivaside (passiva er et begrep vi bruker for sum gjeld og egenkapital): B har mye mindre egenkapital enn A.

Driftsmarginen viser hvor mye som blir igjen i selskapet per omsatt krone, etter at alle kostnadene knyttet til selve driften er dekket. Totalkapitalrentabiliteten viser hvor stor regnskapsmessig avkastning bedriften oppnår på totalkapitalen (totalkapitalen er et annet navn for balansesummen eller sum eiendeler). Begge disse forholdstallene er upåvirket av hvordan bedrifter finansierer sine eiendeler. Skal vi sammenlikne hvor effektivt driftsaktivitetene utføres, bør vi derfor bruke disse forholdstallene. Siden de to selskapene er identiske bortsett fra finansieringsstrukturen, må nødvendigvis driftsmargin, og totalkapitalrentabiliteten bli de samme for de to bedriftene.

Finansinntekter og finanskostnader

Under linjene 11 til 18 i Tabell 2.5 spesifiseres inntekter og kostnader knyttet til:

- finansielle anleggsmidler, dvs. langsiktige investeringer i tilknyttet selskap, felleskontrollert virksomhet, datterselskaper og frittstående selskaper. Dette omfatter f.eks. verdiendringer på investeringene, mottatt utbytte og renteinntekter på lån til selskapene.
- selskapets langsiktige og kortsiktige finansiering, dvs. renter på lån (i og utenfor konsernforhold), morarenter ved for sen betaling og kurstap/-gevinster på lån i utenlandsk valuta. Gebyrer som påløper ved betaling via girobetalinger, kortgebyr o.l., blir vanligvis ført som driftskostnad (se konto 777 i kontoplanen i appendikset).
- likviditetsforvaltning, dvs. renteinntekter, utbytte, kursgevinster/-tap mv. som følge av selskapets kortsiktige plasseringer i banker og i finansielle instrumenter som aksjer, sertifikater, opsjoner mv.

I oppstillingsplanen er nettoresultatet av disse tre aktivitetene ikke gitt et eget navn. Nettoresultatet slås i stedet sammen med driftsresultatet og presenteres på linjen for ordinært resultat før skattekostnad. Dette målet på inntjening viser selskapets overskudd før skatt og ekstraordinære poster. Selskaper kan fritt bestemme om de vil inkludere en linje i resultatregnskapet som viser resultatet av finanspostene.

Skatter og ekstraordinære poster

I Norge og en rekke andre land er det forskjell på skattereglene og finansregnskapsreglene. Forskjellene kan innebære at selskapets skattepliktige inntekt avviker fra selskapets regnskapsmessige resultat før skatt. Periodens resultat blir beregnet *som om* det regnskapsmessige overskuddet tilsvarer skattepliktig inntekt. Grovt og upresist kan vi si at skattekostnaden på ordinært resultat tilsvarer selskapets skattesats multiplisert med ordinært resultat før skatt. Teknisk blir imidlertid skattekostnaden splittet i to deler: betalbar skatt og endring utsatt skatt. Med enkelte unntak vil skattekostnaden kun oppstå i selskaper som er selvstendige skattesubjekter, dvs. aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar.

Ordinært resultat er ordinært resultat før skattekostnad minus periodens skattekostnad. Etter ordinært resultat kommer linjer for *ekstraordinære poster* og skattevirkningen av ekstraordinære poster. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) ble det uttalt at skillet mellom ordinære og ekstraordinære poster skulle utvikles gjennom god regnskapsskikk, og utviklingen har ført til at begrepet ekstraordinære poster ikke lenger er en del av god regnskapsskikk. Vedtaket ble fattet i september 2009 da Norsk RegnskapsStiftelse vedtok den reviderte versjonen av regnskapsstandarden NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*. Der slås det uttrykkelig fast at det ikke er adgang til å «klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller i notene» (NRS 5, punkt 3), og derfor har vi streket over ekstraordinære poster i avsnittsoverskriften. Poster som er unormale, uvanlige og vesentlige (f. eks. en uvanlig stort verdifall på varelageret) blir nå kalt særlige poster, og disse skal vises på egne linjer slik at regnskapsbrukerne blir klar over dem.

Årsresultat og utbytte

Siste post i resultatregnskapet er årsresultatet. Dette resultatbegrepet inkluderer *alle* resultatførte inntekter, kostnader, gevinster og tap, og det er årsresultatet som tilsvare årrets endring i opptjent egenkapital.

Årsresultatet viser hva eierne sitter igjen med som følge av regnskapsperiodens aktiviteter. Deler av årsresultatet kan eierne disponere som de vil, mens andre deler må disponeres i samsvar med lovens bestemmelser. Det selskaper beslutter å dele ut av verdier til eierne, er *ikke* en kostnad. Det kan være fort gjort å tro at utbytte er en kostnad som skal resultatføres. Noe av årsaken kan ligge i hvordan regnskapspraksis har vært, og kanskje vil være i noen år enda, i Norge. Selskapene har ført beløpet styret og ledelsen har planlagt å utdele i utbytte som gjeld i balansen og ikke som egenkapital. Dermed stemmer ikke matematikken når vi sier at årets endring i opptjent egenkapital skal tilsvare årsresultatet. Husk derfor at utbytte som selskapene deler ut til eierne, aldri er en kostnad. Det er en disponering av den egenkapitalen som er i selskapet, og som lovgiver tillater at eierne kan ta ut av selskapet på fritt grunnlag. Disponering av årsresultatet kommer vi tilbake til i et senere kapittel.

I selskaper hvor de ekstraordinære postene utgjør betydelige beløp, vil årsresultatet være et dårligere mål på selskapets normale verdiskapning enn f.eks. driftsresultatet og ordinært resultat. Årsaken til dette ligger nettopp i de ekstraordinære postene. Per definisjon er ekstraordinære poster poster som ikke kan forventes å inntre på ny. Følgelig vil et årsresultat som er påvirket av ekstraordinære poster, være en dårlig indikator på hva fremtiden vil bringe. For å få et best mulig mål på verdiskapningen ved normal drift bruker vi derfor resultatmål som er upåvirket av ekstraordinære poster, f.eks. ordinært resultat.

1.3.3 Funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet

Lovendringene som trådte i kraft 1.1.2005, introduserte en oppstillingsplan vi ikke tidligere har brukt i Norge: den funksjonsinndelte oppstillingsplanen. Den ble innført som følge av behovet for å tilpasse regnskapslovgivningen til IFRS. Funksjonsinndeling av oppstillingsplanen, som er vist i Tabell 2.6, innebærer at driftskostnader grupperes etter hvilken funksjon aktivitetene som har gitt opphav til kostnadene, har hatt.

Tabell 2.4 Funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet (rskl. § 6-1a)

		Dette år	Forrige år
1.	Salgsinntekt		
2.	Kostnad solgte varer		
3.	Brutto resultat		
4.	Distribusjonskostnader		
5.	Administrative kostnader		
6.	Driftsresultat		
7.	Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap		
8.	Inntekt på andre investeringer		
9.	Renteinntekt fra foretak i samme konsern		
10.	Rentekostnad til foretak i samme konsern		
11.	Annen finansinntekt		
12.	Annen finanskostnad		
13.	Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi		
14.	Ordinært resultat før skattekostnad		
15.	Skattekostnad på ordinært resultat		
16.	Ordinært resultat		
17.	Ekstraordinære poster		
18.	Skattekostnad på ekstraordinære poster		
19.	Årsresultat		

Sammenlikner vi linjene før driftsresultat i den arts- og funksjonsinndelte oppstillingsplanen, ser vi at f.eks. lønnskostnader og avskrivninger ikke blir spesifisert i den funksjonsinndelte. Årsaken er at de er fordelt på tre poster: kostnad solgte varer, distribusjonskostnader og administrasjonskostnader.

Et eksempel kan være klargjørende. Et selskap kan ha ansatte som jobber med produksjon av varer, salg samt utkjøring av varer og føring av regnskapene. I den artsinndelte oppstillingsplanen vil samlet lønnskostnad bli vist på en linje. I den funksjonsinndelte vil lønnen bli fordelt på tre linjer. Lønnen til produksjonsarbeiderne vil inngå i «kostnad solgte varer». Lønnen til selgere og sjåførere vil inngå i «distribusjonskostnadene», mens lønnen til ansatte i økonomiavdelingen vil inngå i «administrative kostnader». Et tilsvarende tilordningsprinsipp gjelder avskrivninger og alle andre driftskostnader. De blir fordelt på solgte varer, på distribusjon og på administrasjon.

Den store forskjellen mellom den arts- og funksjonsinndelte oppstillingsformen ligger i informasjon som gis om driftskostnadene. I økonomistyringen er det vanlig å skille

mellom faste og variable kostnader. Siden kostnad solgte varer skal opplyses på egen linje, kan funksjonsinndelingen gi bedre informasjon om de variable kostnadene. Ut fra en artsinndelt oppstillingsplan er det svært vanskelig å få informasjon om de variable kostnadene. En del regnskapsbrukere vil nok sette pris på det funksjonsinndelte resultatregnskapet, siden det kan gi bedre grunnlag for dekningsbidragsanalyser, analyser av salgs- og distribusjonsapparatets effektivitet o.l.

Den funksjonsinndelte oppstillingsplanen vil ikke spare den regnskapspliktige for arbeid siden rskl. § 7-8b fastslår at opplysningene etter den artsinndelte oppstillingsplanen må gis i en note til regnskapet. Informasjonen etter denne noten blir som vist i Tabell 2.7.

Tabell 2.5 Obligatorisk note til funksjonsinndelt oppstillingsplan (rskl. § 7-8b)

Note: Spesifikasjon av driftskostnader etter art		Dette år	Forrige år
1.	Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer		
2.	Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler		
3.	Varekostnad		
4.	Lønnskostnad		
5.	Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler		
6.	Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler		
7.	Annen driftskostnad		

Det er vanskelig å anslå hvilke typer foretak og hvor mange foretak som vil ta i bruk den funksjonsinndelte oppstillingsplanen. Regnskapsbrukerne kan nok være interessert i informasjonen som den gir, men de regnskapspliktige har få direkte fordeler av å gå bort fra den artsinndelte. De må gi samme opplysninger som før pga. notekravet. Dessuten er kontoplanen og regnskapsystemene til norske regnskapspliktige ikke tilpasset en funksjonsinndeling. Det kan dermed innebære en god del jobb å skifte fra en artsinndelt til funksjonsinndelt resultatoppstilling.

1.4 Oppstillingsplanene kan og skal fravikes

Lovgiver har gitt de regnskapspliktige adgang til å fravike oppstillingsplanene, jf. rskl. § 6-3:

Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskapet og balansen foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene.

Poster, unntatt poster under egenkapital, skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig årsregnskap.

Ved behov oppfordres de regnskapspliktige til å gjøre regnskapsrapportene enklere *eller* mer detaljerte. I praksis ser vi ofte at oppstillingene inneholder langt færre linjer enn det som fremgår av oppstillingsplanene. Det er særlig finansinntektene/-kostnadene og ulike typer eiendeler og gjeld som blir slått sammen. Skal leseren få detaljert informasjon, må han eller hun ta i bruk notene. Forhold som kan tilsi at resultatoppstillingene bør gjøres

mer detaljrike, er store nedskrivninger på varelageret og begivenheter som er uvanlige og vesentlige. En meget stor nedskrivning av varelageret bør vises på egen linje under linjen for varekostnad. Et stort tap ved salg av et anleggsmiddel bør også flagges ved å vise det på en egen linje.

I praksis er det ganske stor variasjon i hvordan resultatregnskapet settes opp. Vi kan f.eks. se selskaper som starter oppstillingsplanen på følgende måte:

Driftsinntekter	
– Varekostnad	
– Lønnskostnad	
– Avskrivninger	
=	Driftsresultat før gevinster/tap ved salg anleggsmidler og avskrivning goodwill
+/-	Gvinster/tap ved salg anleggsmidler
–	Avskrivning goodwill
=	Driftsresultat

Begrunnelsen som gis for denne måten å presentere informasjonen på, er at driftsresultatet før salgsgevinster/tap og goodwillavskrivninger gir et bedre mål på inntjeningen fra hovedaktivitetene enn driftsresultatet. Driftsresultat før goodwillavskrivninger blir ofte forkortet EBITA, se Årsregnskapet.

Betegnelsen datterselskap innebærer at et annet selskap har bestemmende innflytelse over det. For eksempel vil bestemmende innflytelse foreligge når morselskapet eier 70 % av aksjene i datterselskapet. Konsernregnskapet skal da vise konsernets samlede inntjening og økonomiske stilling. Den samlede økonomiske stillingen fremkommer når alle beløp som er ført i regnskapene til datterselskapene, slås sammen med beløpene som er ført i regnskapet til morselskapet (etter korrigeringer for interne transaksjoner mv.). Konsernregnskapet viser dermed inntjening og finansiell stilling som om hele konsernet eies 100 % av aksjonærene i morselskapet. Men når morselskapets eierandel i datterselskapet er 70 %, må noen eie de resterende 30 %. I regnskapsterminologien blir eierne av de resterende aksjene kalt for minoritetsinteresser.

Minoritetsinteressene gir opphav til et viktig avvik fra oppstillingsplanen i selskapenes *konsernregnskaper*: Minoritetsinteressenes andel av konsernets årsresultat og konsernets egenkapital skal skilles ut og vises på en egen linje, både i resultatregnskapet og i balansen (rskl. § 6-5). Dermed får vi frem at deler av verdiene (verdiskapningen) i konsernet eies av (tilfaller) andre aksjonærer enn de som har aksjer i morselskapet.

Foreninger, lag, stiftelser osv. som ikke har økonomisk vinning som formål, har adgang til å fravike oppstillingsplanene. Vilkåret er at avviket anses å være i samsvar med god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige (rskl. § 6-3 tredje ledd). Det finnes ingen standarder i Norge som angir hva god regnskapsskikk er for virksomheter uten økonomisk vinning som formål, så det er uklart hva unntaket betyr (jf. kap. 2.9.5). Lovgiver har imidlertid klargjort for enkel og rask anvendelse av en regnskapsstandard for slike regnskapspliktige når den foreligger.

