

LUNDBERG LARSEN • ALU • ANTONSEN • ELLEFSEN
GRANRUD • HANSEN • STRØM-ANDRESEN
SUNDALSKLEIV • TRYGGESTAD



REGNSKAP OG ØKONOMISTYRING I
SIRKULÆRE
VIRKSOMHETER

Christine Lundberg Larsen, Gunnar Alu, Stein Antonsen,
Hans Christian Ellefsen, Hans Roger Granrud, Richard Håave
Hanssen, Jørgen Strøm-Andresen, Lene Naustvik Sundalskleiv
og Kjell Tryggestad

Regnskap og økonomistyring i sirkulære virksomheter

Forord

Rena, januar 2019. Ute er det skikkelig vinter, snø og kaldt. Men i møterommet til Høgskolen i Innlandet er engasjementet stort blant flokken som er samlet – den sirkulære regnskapsklyngen blir stiftet, og arbeidsplaner legges.

Formålet med klyngen er å jobbe med å løse konkrete faglige problemstillinger knyttet til regnskap og virksomhetsstyring for sirkulære forretningsmodeller. Ut fra arbeidet vil alle de involverte få ny læring, og bedriftene vil få konkrete råd om regnskap, skatt og avgift for de sirkulære forretningsmodellene. Og i tillegg vil klyngen gjennom sitt arbeid bli i stand til å gi politiske myndigheter praktiske eksempler på barrierer og muligheter for å skape lønnsomme sirkulære virksomheter.

Deltakerne i den sirkulære regnskapsklyngen er fagekspertene hos Regnskap Norge, Høgskolen i Innlandet og hos næringslivets nærmeste rådgivere fra regnskapsbransjen. Vi er rett og slett en gjeng med ildsjeler, med et personlig engasjement for å bidra til et mer bærekraftig næringsliv.

Denne boken bygger på klyngens arbeid med norske virksomheter, samt deltakernes fordypninger i ulike faglige spørsmål innenfor regnskap, finans, skatt og avgift i sirkulære virksomheter.

Regnskap og virksomhetsstyring har det opp gjennom årene blitt forsket mye på, men etter hva vi forstår er det få som har forsket på dette innenfor sirkulær økonomi. Vi tar derfor mål av oss å utforske regnskapets rolle i sirkulærøkonomiske virksomheter.

Hvorfor mener vi dette er relevant akkurat nå?

Det er en økende bevissthet blant allmennheten, selskaper, banker og investorer om viktigheten av en bærekraftig utvikling. At planetens «helsetilstand» og menneskelige levevilkår er nært forbundet, og i sin tur påvirker både mennesker, virksomheters økonomi og langsiktige inntjeningsmuligheter. På grunn av den globale oppvarmingen og klimarisikoen endrer rammevilkårene seg raskt. Disse endringene får betydelig innvirkning på alle aktører i næringslivet.

Begrepet sirkulærøkonomi tar opp disse utfordringene. Det er et relativt nytt begrep med ambisjonen om å bidra til en omstilling fra en lineær og råvarebasert bruk-og-kast-økonomi til en mer bærekraftig sirkulærøkonomisk modell basert på reparasjoner, gjenbruk/ombruk, resirkulering og gjenvinning.

I en lineær økonomi hentes ressurser ut og foredles til produkter som brukes til de er ødelagte og blir til avfall. I en sirkulær økonomi er produktene designet for å vare så lenge som mulig – de kan enkelt repareres, og slitedeler kan byttes, oppgraderes og i større grad brukes om igjen. Når produktene ikke kan brukes om igjen, kan avfallet gjenvinnes og brukes som råvarer i ny produksjon. Slik utnytter vi de samme ressursene flere ganger, og minst mulig går tapt som avfall.

Formålet med boken er å svare på hvilken rolle regnskap, økonomistyring og finans spiller for de sirkulære virksomhetene, samt hvilke barrierer de sirkulære forretningsmodellene støter på. I tillegg kommer vi med forslag til hvordan vi kan løse disse utfordringene, for slik å skape bærekraftige og lønnsomme selskaper.

God lesing!

Oslo, juni 2023

Christine Lundberg Larsen

Innhold

Forord	5
---------------------	---

Kapittel 1

Regnskapets rolle i sirkulærøkonomiske virksomheter – en introduksjon	15
--	----

Kjell Tryggestad og Christine Lundberg Larsen

1.1 Introduksjon til sirkulærøkonomi som begrep og praksis.....	16
1.2 Regnskapets rolle for sirkulærøkonomisk virksomhet.....	23
1.3 Kort om metodologi og bokens videre disposisjon.....	28
Referanser.....	34

Kapittel 2

Regnskapsregulering	37
----------------------------------	----

Stein Antonsen, Hans Roger Granrud og Hans Christian Ellefsen

2.1 Regnskapets formål.....	38
2.2 Inntektsføring.....	42
2.2.1 Tidspunkt for opptjening	43
2.2.2 Måling	44
2.2.3 Salgsavtaler med flere elementer	45
2.2.4 Sirkulære forretningsmodeller.....	46
2.2.5 Eksempler på inntektsføring.....	48
2.3 Anskaffelseskost og løpende kostnadsføring	51
2.4 Aktivering	53
2.5 Avsetning til vedlikehold	54

2.6	Avskrivninger.....	56
2.6.1	Restverdi.....	57
2.6.2	Dekomponering.....	57
2.6.3	Estimatendringer.....	58
2.7	Nedskrivninger.....	60
2.8	Realisasjon.....	62
2.9	Forsknings- og utviklingskostnader.....	62
2.10	Balanseførte utviklingskostnader.....	64
2.10.1	Balanseføring.....	65
2.10.2	Måling av anskaffelseskost.....	67
2.10.3	Avskrivninger.....	68
2.10.4	Oversikt og spesifikasjon.....	69
2.10.5	Dekomponering.....	69
2.11	Leasing.....	71
2.11.1	Skillet mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler.....	72
2.11.2	Regnskapsmessig presentasjon av operasjonelle leieavtaler.....	73
2.11.3	Noteopplysninger operasjonelle leieavtaler.....	73
2.11.4	Regnskapsmessig presentasjon av finansielle leieavtaler.....	74
2.11.5	Noteopplysninger finansielle leieavtaler.....	75
2.12	IFRS.....	75
2.12.1	Leieavtaler – leietaker.....	75
2.12.2	Leieavtaler – utleier.....	76
2.12.3	Immaterielle eiendeler.....	78
2.12.4	Inntektsføring.....	83
2.13	Oppsummering.....	86
	Referanser.....	86

Kapittel 3

Verdsettelse av brukte materialer..... 87

Christine Lundberg Larsen

3.1	Sirkulære virksomheter og deres tilgang til kapital.....	87
3.2	Sirkulære forretningsmodeller i bruktbilmarkedet.....	89
3.3	Verdsettelse av varelager.....	92
3.3.1	Varelager og varekostnad.....	92
3.3.2	Verdsettelse av varelager i henhold til IFRS-rammeverket.....	93
3.3.3	Verdsettelsesmetoder.....	95
3.4	Utfordringer med å verdsette sirkulære forretningsmodeller.....	96
3.4.1	Businessperspektiv.....	96

3.4.2	Investorperspektiv	96
3.4.3	Konsekvenser av manglende standard	97
3.5	Alternativ metode for verdsettelse	99
3.6	Virkning av verdsettelsesmetoder	102
3.6.1	Effekt på balansen	102
3.6.2	Påvirkning på verdsettelsen av selskapet	102
3.7	Oppsummering	103
	Referanser	105

Kapittel 4

Skatt	106
--------------------	-----

Stein Antonsen og Jørgen Strøm-Andresen

4.1	Varige og betydelige driftsmidler	107
4.1.1	Avskrivninger etter saldosystemet	108
4.1.2	Varige driftsmidler med kort økonomisk levetid	109
4.1.3	Avgang varige driftsmidler	110
4.2	Immaterielle eiendeler	111
4.2.1	Aktivisering av immaterielle eiendeler	111
4.2.2	Avskrivning av immaterielle eiendeler	112
4.2.3	Nedskrivning av immaterielle eiendeler	112
4.3	Tidfesting av kostnader	113
4.4	Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester	114
4.4.1	Uttak til egen bruk og gaveoverføring	114
4.4.2	Omdisponering innenfor eiers inntektsgivende virksomhet..	115
4.4.3	Fastsettelse av fordel ved uttak	115
4.4.4	Tidfesting av fordel ved uttak.....	116
4.4.5	Tapsfradrag ved uttak.....	116
4.5	Varer	118
4.5.1	Handelsbedrifter.....	118
4.5.2	Produksjonsbedrifter	118
4.5.3	FIFU-prinsippet	119
4.5.4	Brukte og resirkulerte varer	119
4.6	Underskudd.....	119
4.7	SkatteFUNN	121
4.7.1	Aktiviteter som ikke er forsknings- og utviklingsprosjekt.....	122
4.7.2	Foretak i vanskeligheter	123
4.8	Oppsummering	125
	Referanser.....	126

Kapittel 5**Merverdiavgift**..... 128*Stein Antonsen og Richard Haave Hanssen*

5.1	Merverdiavgiftsplikt.....	129
5.2	Merverdiavgiftssatsene.....	130
5.3	Merverdiavgift ved utleie.....	131
5.4	Uttaksmerverdiavgift	132
5.4.1	Uttak av varer.....	133
5.4.2	Uttak av tjenester	134
5.4.3	Uttak til særlige formål.....	134
5.4.4	Uttak av tjenester til veldedige formål.....	135
5.4.5	Uttak av næringsmidler for utdeling på veldedig grunnlag....	135
5.4.6	Uttak av varer og tjenester levert til frivillige organisasjoner som ledd i nødhjelpsaksjon tilknyttet naturkatastrofe.....	136
5.5	Avansemetoden	137
5.5.1	Vilkår for bruk av avansemetoden.....	137
5.5.2	Beregningsgrunnlag og avgiftsberegning	138
5.5.3	Bruk av avansemetoden.....	139
5.6	Oppsummering	140
	Referanser.....	141

Kapittel 6**Innkjøpsfunksjonen** 143*Hans Christian Ellefsen*

6.1	Overgang til bærekraftige innkjøp.....	143
6.2	Små virksomheters innkjøp.....	145
6.3	Budsjettet er sirkularitetens verste fiende	146
6.4	Selgers kommunikasjon til kjøper	146
6.5	Standarder.....	147
6.6	Oppsummering	147
	Referanser.....	148

Kapittel 7**Finansiering og forretningsmodeller** 149*Christine Lundberg Larsen*

7.1	Om finans	149
7.1.1	Nærmere om noen av de vanligste finansieringsløsningene ..	151
7.1.2	Valg av finansieringsløsning.....	153

7.2	Sirkulær forretningsmodell.....	153
7.2.1	Forskjellen mellom en lineær og en sirkulær forretningsmodell	153
7.2.2	Hvorfor er det viktig å omstille oss til en sirkulær økonomi?	156
7.2.3	Introduksjon til casebedriftene	157
7.3	De vanligste beregningsmodellene i finans	158
7.4	Analyseverktøy for å berike beregningsmodeller	160
7.4.1	Sammenligning av ulike investeringsalternativer	160
7.4.2	PESTEL-analyse	163
7.4.3	Porters fem-faktormodell.....	167
7.4.4	SWOT-analyse.....	169
7.5	Utfordringer og mulige løsninger for finansiering	173
7.6	Oppsummering	177
	Referanser.....	179

Kapittel 8

Likviditet	182
-------------------------	-----

Hans Christian Ellefsen

8.1	Salg eller utleie?	182
8.2	Finansiering av utleiemodeller	184
8.3	Balansesammensetning og arbeidskapital	184
8.4	Beregning av likviditetsgrader.....	186
8.5	Likviditetsanalyse	187
8.6	Oppsummering	188
	Referanser.....	188

Kapittel 9

Starthjelp for sirkulære oppstartsvirksomheter	189
---	-----

Lene Naustvik Sundalskleiv og Gunnar Alu

9.1	Forretningsmodeller	190
9.2	Finansiering	192
9.3	Rapportering.....	193
9.4	Kontantstrømmer	193
9.5	Varelager	193
9.6	Avskrivning.....	194
9.7	Datasystemer – ordreoversikt og overføring til regnskapssystemer	194
9.8	Hvordan kan regnskapsfører bistå, og når bør du kontakte regnskapsfører?	194
9.9	Regnskapsordbok for gründere	195
	Referanser.....	198

Kapittel 10

Bærekraftsrapportering..... 200

*Hans Christian Ellefsen, Lene Naustvik Sundalskleiv, Hans Roger Granrud
og Christine Lundberg Larsen*

10.1	Formålet med bærekraftsrapportering.....	201
10.2	Begreper i bærekraftsrapportering	204
10.3	Erfaringer på bærekraftsrapportering i Norge så langt	205
10.4	Globale initiativ på bærekraftsrapportering	206
10.5	Opplysninger om den sirkulære forretningsmodellen	209
10.6	Grunnleggende prinsipper for bærekraftsrapportering	209
	10.6.1 Proporsjonalitet	210
	10.6.2 Hvilken informasjon som skal inkluderes.....	211
	10.6.3 Kvalitet i rapporteringen.....	212
10.7	Rapportering ut over minimumskrav i bærekraftsstandardene	213
10.8	Integrert rapportering	214
10.9	Revisjon av opplysningene	216
10.10	Klimarelaterte forhold i bærekraftsrapporteringen	218
10.11	SMB-ene og bærekraftsrapportering	219
	10.11.1 SMB-markedet og økonomi.....	219
	10.11.2 SMB-ene og klima.....	220
	10.11.3 SMB-ene og bærekraftsrapportering.....	220
10.12	Grønnvasking.....	221
	10.12.1 Grønnvasking og bærekraftsrapportering.....	222
10.13	NSRS – «A sustainability reporting standard for SMEs»	222
	10.13.1 Hvorfor ny standard for bærekraftsrapportering for SMB- markedet?	223
10.14	Veien videre for bærekraftsrapportering	224
10.15	Endre atferd, ikke bare rapportere	225
	Referanser.....	226

Kapittel 11

Avslutning og veien videre..... 228

Christine Lundberg Larsen og Kjell Tryggestad

11.1	Utviklingstrekk 1: Forventninger om økt samfunnsansvar	231
11.2	Utviklingstrekk 2: Grønnvasking avsløres	232
11.3	Utviklingstrekk 3: Næringslivet må ta naturkrisen på alvor	232
11.4	Utviklingstrekk 4: Økt transparens og åpenhet i hele verdikjeden	233
11.5	Utviklingstrekk 5: Kravene til et helhetlig perspektiv øker	234

11.6	Utviklingstrekk 6: Integrert rapportering	235
11.7	Utviklingstrekk 7: Behov for mer forskning, utvikling og utdanning om regnskapets rolle for sirkulære virksomheter og grønn omstilling.	236
	Referanser.....	237
	Forfatteromtaler	239
	Stikkordregister	243