



Universitetet
i Stavanger

HANDELHØGSKOLEN VED UIS
MASTEROPPGAVE

STUDIEPROGRAM:

Regnskap og revisjon

TITTEL: Konsekvenser som følge av erstatning av dagens grunnleggende regnskapsprinsipper med alminnelige prinsipper i ny regnskapslov for ikke-børsnoterte selskaper

ENGELSK TITTEL: Consequences of the replacement of today's basic accounting principles with general principles in new accounting law for non-listed companies

FORFATTER(E):

VEILEDER:

Terje Heskestad

Kandidatnummer:

Navn:

6030

Natalia Gorelochkina

.....

.....

6010

Yulia Abagaeva

.....

.....

Sammendrag

Denne masterutredningen tar utgangspunkt i lovutredningen NOU 2015:10 som har formål å modernisere og forenkle regelverket, samt tilpasse de norske reglene til nytt EU-regelverk på området. Ny regnskapslov legger til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis. Med dette menes at norsk regnskapsreguleringen skal tilpasses IFRS-modellen. Forslaget til ny lov har i stor grad blitt møtt med positive tilbakemeldinger, men det har også kommet noe kritikk.

Regnskapsutvalget har foreslått blant annet å erstatte dagens grunnleggende regnskapsprinsipper med alminnelige regnskapsprinsipper. Dette har betydning for hvordan årsregnskapet utarbeides og presenteres, og skal føre til at det som forstås som et vanlig fundament for norsk regnskapsføring, skal fjernes. Utredningen forsøker, på bakgrunn av høringsutkastet til ny regnskapslov, å sammenligne dagens regnskapsprinsipper med de foreslåtte alminnelige prinsippene for å se hvilke konsekvenser slik erstatning vil få for regnskapsbrukere. Siden NOU 2015:10 tar utgangspunkt i foretak som ikke er børsnoterte, har vi prøvd i utredningen å svare på spørsmål om de nye alminnelige regnskapsprinsippene vil bidra med mer beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukerne til ikke-børsnoterte foretak.

I masterutredningen presenteres det regnskapsmessige teorigrunnlaget, GRS-modellen, IASB sitt konseptuelle rammeverk, sammen med bestemmelsene for innregning og måling av regnskapsposter før vi har drøftet og vurdert de alminnelige regnskapsprinsippene.

Avslutningsvis vil det kort påpekes mulige konsekvenser som de nye alminnelige regnskapsprinsippene kan medføre for regnskapsbrukere dersom ny regnskapslov vil bli vedtatt.

Forord

Denne masteroppgaven markerer slutten på studiet vårt innen Master i regnskap og revisjon ved Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger (UiS). Med utgangspunkt i den kunnskapen vi har tilegnet oss på studiet og fra vår praksis som regnskapsmedarbeidere, har vi i denne oppgaven anvendt vår kunnskap på en aktuell problemstilling.

Oppgaven og problemstillingen har aktualitet fordi de tar utgangspunkt i Høringsutkastet NOU 2015:10 som foreslår betydelige endringer mot gjeldende norsk regnskapslov. Prosessen med masteroppgaven har vært utfordrende, men samtidig også veldig interessant og lærerik.

Vi ønsker å takke alle som har vært til hjelp under arbeidet med oppgaven. Spesielt vil vi takke vår veileder Terje Heskestad for god veiledning og nyttige tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. Videre vil vi også takke fagansvarlig ved Handelshøgskolen ved UiS Lars Atle Kjøde, for støtte med arbeidet og faglige innspill.

Stavanger, våren 2018

Natalia Gorelochkina og Yulia Abagaeva

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	i
Forord	ii
Forkortelser	1
Figurregister	2
Tabellregister	2
Diagramregister	2
Kapittel 1 Introduksjon	3
1.1 Innledning	3
1.2 Problemstilling	4
Kapittel 2 Metode	6
2.1 Kapittelintroduksjon	6
2.2 Forskningsprosessen	6
2.3 Valg av forskningsdesign	6
2.4 Data	8
2.4.1 Primær og sekundær data	8
2.4.2 Kvalitativ og kvantitativ data	8
2.4.3 Dokumentanalyse	9
2.5 Datakvalitet	10
2.5.1 Reliabilitet	10
2.5.2 Validitet	10
Kapittel 3 Utvikling av norske regnskapsregler	12
3.1 Kapittelintroduksjon	12
3.2 Veien til ny regnskapslov	12
Kapittel 4 Konseptuelle rammeverk	16
4.1. Kapittelintroduksjon	16
4.2. Det konseptuelle rammeverket til FASB og IASB	16
4.3 Normative og deskriptive rammeverk	17
4.4 Konseptuelle rammeverk i Norge	19
4.5 Formålet med regnskap	20
4.5.1 Beslutnings- og kontrollformål	21
4.5.2 Formålet med regnskap etter GRS	23

4.6 To perspektiver: resultat- og balanseorientering	25
4.7 Kvalitetskrav	28
4.7.1 Fundamentale kvalitetskrav	29
4.7.2 Forsterkende kvalitetskrav	30
4.7.3 Avveining mellom kost-nytte	31
4.8 Kapittelavslutning	32
Kapittel 5 Innregning og måling etter GRS og IFRS	34
5.1 Kapittelintroduksjon	34
5.2 GRS	34
5.3 Dagens grunnleggende regnskapsprinsipper	35
5.3.1 Transaksjonsprinsippet	37
5.3.2 Opptjeningsprinsippet	38
5.3.3 Sammenstillingsprinsippet	41
5.3.4 Forsiktighetsprinsippet	42
5.3.5 Sikringsprinsippet	43
5.3.6 Prinsippet om beste estimat	44
5.3.7 Konsistens prinsippanvendelse	45
5.3.8 Kongruensprinsippet	47
5.3.9 Fortsatt drift	47
5.3.10 Prinsippet om god regnskapsskikk	48
5.4 IFRS og IFRS for SMEs	50
5.5. Innregning etter IFRS	52
5.5.1 Definisjonene	53
5.5.2 Sannsynlighet	55
5.6 Eksempler på forskjellig innregning etter resultatorientering og balanseorientering	56
5.7 Måling etter IFRS og GRS	59
5.8 Kapittelavslutning	62
Kapittel 6 Nye alminnelige regnskapsprinsipper	64
6.1. Kapittelintroduksjon	64
6.2 Periodiseringsprinsippet	64
6.3 Forsiktighetsprinsippet	69
6.4 Kongruensprinsippet	72
6.5 Fortsatt drift	73

6.6 Enkeltvurdering	79
6.7 Bruttopresentasjon	85
6.8 Ensartet og konsistent prinsippanvendelse	89
6.9 Rettvisende bilde	90
6.10 Vesentlighetsprinsippet	91
6.11 Substans foran form	93
6.12 Kapittelavslutning	96
Kapittel 7 Konklusjon	97
7.1 Besvarelse av problemstilling	97
7.2 Videre forskning	99
Vedlegg 1 Oversikt over bedrifter i utvalget	112

Forkortelser

AASB - Australian Accounting Standards Boards

APB – Accounting Principles Board (USA)

ASB - Accounting Standards Board (Storbritannia)

DnR - Den norske Revisorforening

EU - Den europeiske union

EØS - Det europeiske økonomiske samarbeidsområde

FASB - Financial Accounting Standards Board (USA)

GRS - God regnskapsskikk

IAS - International Accounting Standard

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards

IFRS for SMEs - International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities

NOU - Norges offentlige utredninger

NRS - Norsk Regnskapsstiftelse

NSRF - Norges Statsautoriserte Revisorers Forening

NZSA - New Zealand Society of Accountants

Ot.prp. - Odelstingsproposisjon

Prop. L - Proposisjon til Stortinget med forslag til lovvedtak

US GAAP - US Generally Accepted Accounting Principles

Figurregister

Figur 1: Sammendrag av forskningsprosessen	6
Figur 2. Kvalitetskrav i IASBs konseptuelle rammeverk v.....	28
Figur 3. Den norske regnskapsmodellens plattform	35
Figur 4. Sammenstillingsprinsippet	41
Figur 5. Definisjonen av eiendel under IFRS	53
Figur 6. Komponenter av goodwill	59
Figur 7. Balanseverdier med dekomponering og uten dekomponering	84

Tabellregister

Tabell 1. Utbredelsen til IFRS	52
Tabell 2. Vedlikeholdseksempel	57
Tabell 3. Sammenligning av nøkkeltall for utvalgte selskaper med nøkkeltall for norske aksjeselskaper	76
Tabell 4. Oversikt over enkeltdelel	82
Tabell 5. Kostnadsføring i hver periode med og uten dekomponering	83

Diagramregister

Diagram 1. Kostnadsføring ved utskiftninger	84
---	----

Kapittel 1 Introduksjon

1.1 Innledning

Norsk regnskapspraksis har utviklet seg i retning av internasjonalisering i mange år, og særlig i retning av International Financial Reporting Standards (IFRS), som blir utgitt av International Accounting Standards Board (IASB). Fra og med 2005 må børsnoterte foretak benytte de internasjonale regnskapsstandardene i konsernregnskapet. I 2012 startet Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) arbeidet med en ny regnskapsstandard med utgangspunkt i IASBs standard for små og mellomstore foretak (IFRS for SMEs). En av argumenter for internasjonalisering er sammenlignbarhet av regnskaper som er av stor betydning for alle foretak som er eksponert for internasjonal konkurranse eller har samkvem med utenlandske foretak, også de som ikke har egenkapitals- eller gjeldsinstrumenter omsatt i internasjonale kapitalmarkeder (NOU, 2015:10, s. 19). Problemet med harmonisering av norsk og internasjonal regnskapspraksis er at de er preget av vesentlige og konkurrerende synspunkter med hensyn til fundament. Med fundament menes det som bør være med i et regnskap for at regnskapet, skal gi et troverdig bilde av verdiskapningen i det rapporterende foretaket (Lundesgaard, 2016). Fundamentet kan ha forankring i teori, prinsipper eller observasjon. Den største prinsipielle forskjellen er at det ble etablert i Norge et resultatorientert regime ved grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven av 17. juni 1998, mens IASB valgte å legge seg på en balanseorientert linje. IFRS tillater mer bruk av virkelig verdi i motsetning til norske regnskapspraksis. Høringsutkastet til ny Norsk Regnskapsstandard hadde derfor en rekke avvik fra IFRS for SMEs fordi enkelte regnskapsmessige løsninger i IFRS for SMEs var i konflikt med nåværende regnskapslov.

Regnskapsutvalget som ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 19. September 2014, hadde som formål å gå gjennom regnskapsloven med sikte på å tilpasse de norske reglene til EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU (det konsoliderte regnskapsdirektivet), samt modernisere og forenkle regelverk for ikke-børsnoterte foretak. Regnskapslovutvalget la frem sin utredning i to rapporter. Del 1 av lovutredningen (NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt) kom i juni 2015. Utvalgets prioriteringer var:

1. Tydelig og lojal implementering av EU-direktivet

2. Regnskapskrav som ikke følger av direktivet skal i hovedsak gis i regnskapsstandard, ikke lov
3. Lovgivningen skal legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis
4. Regnskapspliktige med ulike kjennetegn skal undergis regnskapsregulering med ulikt innhold (differensiering)
5. Forbindelsen mellom de ulike «regnskapsspråkene» som oppstår ved differensiering må være logisk og tydelig (helhetlig system for regnskapsregulering).

Delutredning II (NOU 2016:11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.) ble oversendt Finansdepartementet i juni 2016. I delutredning II behandler utvalget en rekke temaer som ikke ble behandlet i utvalgets delutredning I, slik som avvikende regnskapsår, krav til presentasjon av opplysninger om ikke-finansielle forhold, språk og regnskapsvaluta, delårsrapportering, m.m.

På nåværende tidspunkt følger Finansdepartementet kun opp enkelte av forslagene som ble fremmet i lovutredningene (Prop. 160 L (2016-2017)). Kravet til årsberetning fjernes for små foretak og det oppheves kravet til åpningsbalanse ved stiftelse, fusjon, fisjon og omdanning av aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Mange av utvalgets forslag er imidlertid ikke fulgt opp, og det er høyst usikkert om og når regjeringen kommer tilbake til dette. Denne forsiktigheten som regjeringen har vist, forklares av at lovforslaget innebærer store endringer fra nåværende regnskapslov som er en meget krevende oppgave og som vil i tillegg påføre overgangskostnader. Selv om forslaget til ny lov har fått en blandet mottakelse, er de fleste enige i at det kreves mer arbeid og tid til å vurdere mulige effekter av ny regnskapslov og foreta nødvendige tilpasninger.

1.2 Problemstilling

Utvalget har foreslått at dagens regnskapslov erstattes med en helt ny lov. En av de største endringene gjelder for at grunnleggende regnskapsprinsipper erstattes med et sett alminnelige regnskapsprinsipper basert på direktivets minstekrav. Bakgrunnen for dette er at de grunnleggende regnskapsprinsippene har stått i veien for en harmonisering av norsk god regnskapsskikk med

internasjonale regnskapsstandarder. En rekke av høringsstansere gir imidlertid ikke sin støtte til utvalgets forslag og argumenterer blant annet at grunnleggende regnskapsprinsipper fungerer godt. De grunnleggende regnskapsprinsippene er sentrale i dagens lov, og endringer i regnskapsloven skal påvirke regnskapspraksis på det sterkeste, og dette blir derfor mye diskutert i regnskapsbransjen. For å gi et svar på om disse endringene skal ha negative eller positive effekter for årsregnskapet og hvilke regnskapsmessige løsninger fører til at regnskapsbrukerne skal ta mer informerte og dermed kvalitetsmessig bedre beslutninger, vil utredningen vurdere hvorvidt det finnes behov for at de grunnleggende regnskapsprinsippene i gjeldende lov skal fjernes.

Dette leder opp til problemstillingen:

“Vil de nye alminnelige regnskapsprinsippene gi mer riktig og nøyaktig presentasjon av årsregnskapet, og vil regnskapet i samsvar med de nye prinsippene bidra med mer beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere?”

De grunnleggende regnskapsprinsippene i dagens regnskapslov danner plattformen for norsk regnskapsmodellen og de legger også premissene for innregning og måling av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. I stedet implementeres alminnelige prinsipper. I motsetning til grunnleggende regnskapsprinsipper skal de ikke gi løsninger av spørsmål som ikke reguleres uttrykkelig i regnskapsloven. De skal utfylles i regnskapsstandard. Utvalgets hovedretning er IFRS for SMEs for foretak med alminnelig regnskapsplikt. Det er derfor sannsynlig at som resultat av dette skal alminnelige prinsipper gi et forskjellig bilde av selskapets regnskap. Jo nøyaktigere bilde av økonomien i foretaket regnskapet gir, desto mer informert blir man, det vil si mer beslutningsnyttig informasjon skal man få fra regnskapet. Men når det gjelder informasjon, har de ulike regnskapsbrukere ulike behov. I denne utredningen vil det derfor vektlegges på brukernes nytte og behov knyttet til regnskaper fra øvrige foretak.

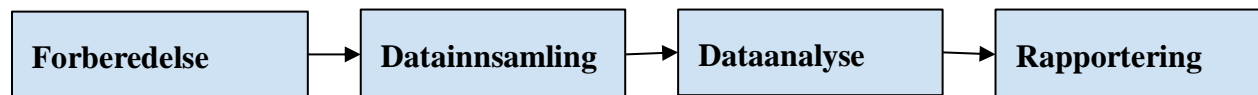
Kapittel 2 Metode

2.1 Kapittelintroduksjon

Formålet med dette kapitlet er å redegjøre for hvilke ledd utredningens forskningsprosess består av og for den metodiske fremgangsmåten vi anvender for å besvare problemstillingen fastsatt i vår masterutredning. Det skal også bli gjennomgått hvor data er hentet fra. Det settes krav til kvaliteten på dataene som brukes i en forskning. Datakvalitet avhenger av en rekke forhold, men reliabilitet og validitet er to kriterier som er sentrale i en god forskning. Det forklares hva som menes med disse kriteriene og drøfte dem i forhold til vår utredning, og det skal redegjøres for reliabilitet og validitet av disse.

2.2 Forskningsprosessen

Forskning er en prosess som gjennom systematisk arbeid kan frembringe nye kunnskaper og økt viten (Skoie, 2018). Forskningsprosessen kan deles opp i fire faser:



Figur 1. *Sammendrag av forskningsprosessen.* Basert på Johannessen, A. 2011.

I den første fasen forberedes oppgaven ved at det bestemmes hvilket tema man skal fokusere på og hvilken problemstilling skal besvares. Valget av forskningsdesign foretas også i denne fasen. I den andre fasen bestemmes hvilken metode skal anvendes for å innsamle data som tolkes og analyseres i den tredje fasen av forskningsprosessen. I den fjerde fasen skal man presentere resultatene.

2.3 Valg av forskningsdesign

Vi har som formål å undersøke de alminnelige regnskapsprinsippene i ny regnskapslov som er foreslått å erstatte dagens grunnleggende prinsipper. Støtte til forslaget om slik erstatning begrunnes av at eksisterende grunnleggende prinsipper hindrer internasjonal harmonisering mot IFRS, spesielt gjelder dette for prinsippene som er klart resultatorienterte. Men samtidig er de fleste regnskapsprodusenter og teoretiker enige i at dagens prinsipper har fungert godt i tråd med

sitt formål. Regnskapsutvalget har ikke foreslått noen alternativ løsning hvor man beholder dagens regnskapsprinsipper, så høringsinstansene måtte uttrykke seg ganske entydig, nemlig om dere er for eller mot erstatningen. I masteroppgaven til Juul og Johansen (2016) finnes det følgende opplysninger: 68,75% av de som har kommentert forslaget om fjerning av dagens regnskapsprinsipper, er positive til det, 12,5% er tvilende, mens 18,75% er negative. Derfor tenker vi oss at det er aktuelt og ikke minst interessant å undersøke hvordan implementeringen og anvendelsen av nye alminnelige regnskapsprinsipper vil påvirke regnskapet avlagt etter ny regnskapslov for ikke-børsnoterte selskaper og om dette vil bli en bedre løsning fra regnskapsbrukernes perspektiv.

Etter at utredningens problemstilling blir formulert, er neste ledd å lage et forskningsdesign som kan defineres som en overordnet plan for hvordan studien gjennomføres slik at resultatet fra studien blir så presis som mulig. I utgangspunktet kan vi velge mellom tre grunnleggende typer forskningsdesign: eksplorerende, deskriptivt (beskrivende) og kausalt. Valg av design er avhengig av problemets karakter og prosjektets formål.

Et eksplorerende design er passende når problemstillingen er uklar eller man mangler innsikt i hvordan problemet skal analyseres. Et deskriptivt forskningsdesign benyttes for å beskrive eller finne en sammenheng mellom flere begreper eller variabler. Et kausalt design skal svare på spørsmålene om det finnes en årsakssammenheng og/eller virkningsforhold mellom to eller flere variabler. Det er ofte hensiktsmessig å kombinere ulike design i et forskningsprosjekt (Grønhaug, 1993).

Designet i utredningen kan tenkes å være eksplorerende. Selv om vi har en klar påstand i formuleringen av problemstillingen som skal bekreftes eller avkreftes, har utredningen en mer åpen spørsmålsstilling, som blant annet inkluderer identifisering av problemområder knyttet til de nye regnskapsprinsippene gjennom ved å få nærmere innsikt i ny regnskapslov og klargjøre begreper.

2.4 Data

2.4.1 Primær og sekundær data

Forskningsprosessen medfører at informasjonen samles inn, analyseres og fortolkes. Denne systematiserte informasjonen kalles for data. Det skilles mellom to typer data: primær og sekundær. Primærdata er nye data som er samlet inn av de som lager en undersøkelse. Denne type data kalles også for “feltdata” (Sundbye, 2017). Forskere går, fysisk eller digitalt, ut i felten for å finne svarer på fastsatte spørsmål. De vanlige metodene for å innhente primærdata er derfor observasjon, eksperiment og intervju. Sekundærdata, eller “skrivebordsdata”, er datakilder som allerede eksisterer, eller sagt på en annen måte er dette data som er samlet inn av andre. Sekundærdata er typisk faglitteratur, tidligere analyser og statistikker.

Vi benytter både primær- og sekundærdata og kombinerer disse for å støtte opp hverandre og styrke resultatene som vi kommer frem til. Dette gjøres ved at Regnskapsutvalgets utredning av ny norsk regnskapslovgivning - NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt, sammen med Lov om årsregnskap (LOV-1998-07-17-56) og det konseptuelle rammeverket fra 2010 (Conceptual Framework for Financial Reporting)¹ vurderes og gjennomgås som primærdata. Sekundærdata presenteres i form av høringsuttalelser, årsregnskap, fagpersoners vurderinger og mastergradsavhandlinger som er relevante for vårt tema.

2.4.2 Kvalitativ og kvantitativ data

I metodelæren skilles det mellom kvantitativ og kvalitativ metode for datainnsamling og analyse. Kvantitativ metode er en undersøkelse som analyserer et stort antall enheter. Formålet med denne metoden er å teste en hypotese om virkeligheten stemmer overens med de data man har. Vanligvis genereres dataene i form av kvantifiserbare størrelser som analyseres ved hjelp av statistiske og økonometriske metoder. I motsetning til kvantitativ metode legger kvalitativ metode vekt på en

¹ Den reviderte versjonen av det konseptuelle rammeverket utstedt i mars 2018 gjelder umiddelbart for International Accounting Standards Board (styret) og IFRS Interpretations Committee. Det nye rammeverket er foreløpig kun tilgjengelig for et begrenset antall brukere av IFRS.org. (Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>)

grundigere forståelse og analyse av sammenhenger hos den enkelte. Datainnsamling i kvalitativ metode foregår gjennom observasjoner, intervjuer og tekstanalyser.

Jacobsen (2005) anbefaler at det er mer hensiktsmessig å bruke en kvantitativ analyse når man beskriver hyppigheten eller omfanget av et fenomen, og en kvalitativ analyse når man vil få frem en nyansert beskrivelse av temaet. Vi har derfor bestemt oss til å bygge vår masterutredning på kvalitativ forskning fordi vi vil skaffe oss en grundigere kunnskap om nye alminnelige prinsipper og om eventuelle endringer og konsekvenser knyttet til det. Vi har også valgt å bruke dokumentanalyse som forskningsmetode. Hva dokumentanalyse innebærer og hvilke dokumenter vi bruker er gjennomgått i neste avsnitt.

2.4.3 Dokumentanalyse

Dokumentanalyse er et verktøy innenfor kvalitativ forskning. I dokumentanalyse samler vi inn data som baserer seg på dokumenter som kilder (Grønmo, 2016). Deretter gjennomgår vi innholdet i dokumentene for å finne relevant informasjon og viktige sammenhenger om det fenomenet som vi ønsker å undersøke.

Med dokumenter forstås kilder i form av både tekst, lyd og bilde som er relevante for en undersøkelse. I denne utredningen har vi for det meste brukt kilder i skriftlig form.

Vi ønsker å belyse forskjeller mellom ny regnskapslovens alminnelige regnskapsprinsipper og grunnleggende regnskapsprinsipper i dagens regnskapslov. Den viktigste kilden i vår utredning er derfor Høringsutkastet NOU 2015:10, som er et forslag til ny regnskapslov. Ved utforming av lovforslaget har regnskapsutvalget tatt hensyn til kravene i EUs nye regnskapsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013, som vi refererer også til. Høringssvarene vil være en god hjelp for å kjenne seg med fagpersoners kunnskap og/eller meninger om saken, samt finne lovens sterke og svake sider som gjelder innhold og form av alminnelige regnskapsprinsipper, nemlig unøyaktigheter, omstridte formuleringer, etc. Det er også hensiktsmessig å fokusere på forarbeidene til dagens regnskapslov, NOU 1995:30. Dette kan hjelpe oss med å avdekke endringer som kommer i den nye loven og konsekvenser dette vil medføre.

Ifølge Utvalget skal lovgivningen legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis, og norsk regnskapsregulering skal bygges på IFRS for SMEs, som har en konseptuell forankring i det konseptuelle rammeverket. Derfor synes vi at det er nødvendig å gå gjennom IASBs konseptuelle rammeverk for å få innsikt i hvordan IFRS er bygd opp fordi internasjonal konvergens vil påvirke norsk lovgivning på det sterkeste.

2.5 Datakvalitet

2.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet betyr pålitelighet og kan fortelle noe om i hvilken grad av resultatene kan etterprøves. Hvis en annen forsker gjennomfører en identisk undersøkelse, basert på de samme premissene og metodene, og kommer frem til samme resultat, er resultatenes reliabilitet høy. Hvis det ikke skjer, har resultatene lav reliabilitet.

Høringsutkastet til ny regnskapslov har enda ikke resultert i en endelig lov, og dette kan redusere reliabiliteten i datamaterialet fordi analysen som vi utfører, ikke baseres på endelig standard og faktiske forhold. Det er en fare for at senere anvendelse av ny regnskapslov kan avvike fra de regnskapsmessige løsningene som er foreslått i masterutredningen. Et annet faktum som kan minske utredningens reliabilitet, er at det kan oppstå feil i fortolkning fordi forskerens bakgrunn og perspektiv kan påvirke utvelgelsen og tolkningen av tekstene. Men vi tar hensyn til høringsssvarene fra profesjonelle aktører, som har i ulike grad tilknytning til regnskapsområdet, og faglitteratur, som er skrevet av kunnskapsrike personer. Dette kommer til å styrke utredningens reliabilitet.

2.5.2 Validitet

Validitet angir i hvilken grad man ut fra resultatene av en studie kan trekke gyldige slutninger det han har satt som formål med undersøkelsen. Data som samles inn, må være relevant for den problemstillingen som er formulert (Reve, 1993). Det finnes to vesentlige former for validitet: intern og ekstern.

Dalen skriver i sine forelesningsnotater at intern validitet angir i hvilken grad resultatene er gyldige for det utvalget og for det fenomenet som er undersøkt. En form for intern validitet som omtales

som grunnleggende, er definisjonsvaliditet. Dette brukes for å vurdere hvorvidt en valgt indikator faktisk måler det som man ønsker å måle. Definisjonsvaliditet er dermed et mål på samsvar mellom en indikator og det teoretiske begrepet av fenomenet.

I utredningen undersøker vi alminnelige regnskapsprinsipper i ny regnskapslov og søker å svare på hvordan de skal virke på presentasjonen av årsregnskapet og om de skal bidra med mer beslutningsnyttig informasjon. Dermed er forståelse av hva som menes med en riktig og nøyaktig presentasjon av regnskapet og beslutningsnyttig informasjon, viktig. Dette diskuteres veldig grundig både i det norske og internasjonale regnskapsmiljøet. Vi bruker tolkninger av disse som er presentert i regnskapsteori, forarbeider til regelverk og fagskrifter fra revisjonsselskaper. Vi innhenter også data direkte fra regnskapslov, det konseptuelle rammeverket og konsolidert regnskapsdirektiv. Dette styrker masteroppgavens validitet.

Det kan foreligge svakheter ved intern validitet. Enkelte eksempler i utredninger er basert på teoretiske forutsetninger, men ikke tatt fra norsk praksis på grunn av at ny regnskapslov er fortsatt under vurdering og diskusjoner. For å oppnå tilstrekkelig validitet er det nødvendig å argumentere hvorfor disse forutsetningene ligger til grunn.

Ekstern validitet kan angi i hvilken grad resultatene kan overføres til andre utvalg og situasjoner (Dalen). Basert på utredningens formål og det faktum at vår forskning har et kvalitativt preg, er det derfor vanskelig å si noe om ekstern validitet.

Kapittel 3 Utvikling av norske regnskapsregler

3.1 Kapittelintroduksjon

Formålet med dette kapitlet er å beskrive historisk utvikling av norske regnskapsregler, med spesielt fokus på internasjonale påvirkninger som norsk regnskapsregulering har fått. Vi gjør også rede for hva som skjer med ny regnskapslov.

3.2 Veien til ny regnskapslov

Den første regnskapsbestemmelsen i Norge dateres tilbake til 1874. I “lov om gældsfgensel” ble det stilt krav om bokføring for å gi oversikt over virksomheten (NOU 2015:10, s.30). De egentlige første regnskapsreglene i Norge finner vi i handelsloven 1907 og aksjeloven 1910. Lovene inneholdt krav til at årsregnskap og balanse skulle utarbeides, men det ble ikke stilt krav til oppstilling og innhold. Det var heller ikke vurderingsregler. Neste aksjelov fra 1957 introduserte flere regnskapsbestemmelser, blant annet vurderingsregler og plikten til å fremlegge årsberetning og årsoppgjøret pålegger styret.

I 1959 ble det oppnevnt et eget regnskapslovutvalg som startet prosjektet med å utvikle regnskapslov som ble først implementert i 1977. Ifølge loven 1977 §4 skulle den regnskapspliktige føre regnskap og utarbeide årsoppgjør i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk ble beskrevet som “hva kyndige regnskapsfolk mente representerte god praksis” (Ot.prp. nr. 19 (1974–75) s. 154). På denne tiden etablerte Norges Statsautoriserte Revisorers Forening sitt “God regnskapsskikkutvalg” og begynte å utarbeide anbefalinger til god regnskapsskikk.

Norsk Regnskapsstiftelse ble stiftet i 1989. Standardene som ble utarbeidet av NRS, var prinsippbaserte. I begynnelsen inneholdte de en teoretisk drøftelse rundt det aktuelle emnet og sammenligning med standarder fra USA og Storbritannia (NOU 2015:10, s. 31). USAs påvirkning var stor for utviklingen av dagens regnskapslov og spesielt for grunnleggende regnskapsprinsipper.

16. mars 1990 ble det satt ned regnskapsutvalget som avla sin innstilling i 1995 (NOU 1995:30). Utvalget videreførte god regnskapsskikk og gikk inn for å lovfeste et eget kapittel om grunnleggende regnskapsprinsipper (se nærmere p. 5.3 om grunnleggende regnskapsprinsipper).

Loven trådte i kraft 1. januar 1999. Det ble lagt et grunnlag for at god regnskapsskikk og grunnleggende regnskapsprinsipper må bygges på en harmonisering til IAS-reglene.

I 2002 ble forordningen (nr. 1606/2002) om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder ble fastsatt. Ifølge forordningen skal børsnoterte foretak i EU bruke IAS/IFRS i konsernregnskapet fra og med 2005. Som en følge av EØS-avtalen, ble denne også gjeldende i Norge. Utvalget som ble satt ned for å evaluere regnskapsloven og konsekvensene av den nye EU-reguleringen, ble eksplisitt bedt å vurdere om det var behov for en full eller begrenset gjennomgang av de grunnleggende regnskapsprinsippene til det begrepsmessige rammeverket for IAS (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), s. 12).

Etter utvalgets oppfatning skulle regnskapsprinsippene beholdes fordi *“lovfesting gir åpenbart mindre grad av fleksibilitet i forhold til endringer i prinsippene. Det er en tyngre og mer tidkrevende prosess å endre lov i forhold til endringer innenfor andre løsninger”* og *“regler som er av så grunnleggende betydning for norsk regnskapspraksis bør tillegge lovgiver og de prosesser som følger ved eventuelle endringer i regelverket”*. (NOU 2003:23, s.162).

I juli 2009 offentliggjorde IASB IFRS for SMEs som er et utgangspunkt for en samlestandard som NRS har i sin strategi å erstatte standardene for øvrige foretak med, men tilpasset norske forhold. I april 2014 ble høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard for øvrige foretak publisert. Men på grunn av at enkelte regnskapsmessige løsninger i dagens regnskapslov er forskjellige fra bestemmelser som finnes i IFRS for SMEs, inneholder høringsutkastet en rekke avvik fra IFRS for SMEs.

I juni 2013 ble det konsoliderte regnskapsdirektivet vedtatt i EU som erstatter direktiv 78/660/EU om årsregnskaper for visse selskapsformer og direktiv 83/349/EU om konsoliderte regnskaper. Ved kongelig resolusjon 19. september 2014 ble det nedsatt et utvalg som skulle gjennomgå regnskapsloven med sikte på å modernisere og forenkle regelverket samt tilpasse det norske regelverket til forventede EØS-forpliktelser som svarer til EUs konsoliderte direktiv (Prop. 160 L (2016-2017), s.7). Utvalget har lagt frem sin utredning i to delrapporter: NOU 2015:10 *Lov om regnskapsplikt* og NOU 2016:11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*

Forslaget til ny regnskapslov har fått en blandet mottakelse. Et flertall støtte økt grad av tilpasning til internasjonal regnskapspraksis gjennom en kobling til IFRS for SMEs, mens en del motstander mente at dagens regnskapslov og god regnskapsskikk fungerer godt og utvalgets begrunnelse for ikke å videreføre dagens regulering med grunnleggende prinsipper og resultatorientering på grunn av at “utvalget prioriterer at norsk regnskapspraksis skal konvergere mot internasjonal praksis” (NOU 2015:10, s.19), er generell og svak. Det ble også hevdet at ny regnskapslov ville også føre til innføringskostnader og varig økte kostnader for de regnskapspliktige ved utarbeidelsen av regnskapet som ikke kan oppveies av nytten for regnskapsbrukerne.

I Prop. 160 L (2016-2017) foreslår Finansdepartementet enkelte forenklinger for næringslivet, blant annet innføring av begrenset regnskapsplikt for enkelte regnskapspliktige, unntak fra plikt til å utarbeide årsberetning for små foretak og fjerning av plikt til åpningsbalanser og mellombalanser. Det som gjelder de øvrige delene av lovforslaget, er uklart. Departementet mener at det vil være behov for mer arbeid før det kan tas stilling til utvalgets forslag om ny lov (Prop. 160 L (2016-2017), s.7). Dette kan tolkes at Departementet mest sannsynlig ikke skal følge opp lovforslaget.

Per Hanstad (2018) nevner to årsaker for at Finansdepartementet skal gi oppfølging av forslaget til ny regnskapslovgivning ny prioritet. For det første mener han at Norge er det eneste EU/EØS landet som ikke har gjennomført det konsoliderte regnskapsdirektivet i lovgivningen, og for det andre er gjeldende regnskapsstandarder ikke oppdatert på flere år, og flere av standardene er utdaterte. Hanstad skriver også at i brevet fra Finansministeren fremkommer det blant annet:

“Finansdepartementet vil fortsette arbeidet med revisjon av regnskapslovgivningen for å bringe regnskapsloven i samsvar med EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU (Det konsoliderte regnskapsdirektivet). Departementet vil også vurdere de forslagene fra regnskapslovutvalget som ikke er fulgt opp gjennom Prop. 160 L (2016–2017)”. (Hanstad, 2018).

I skrivende stund er det uklart om og når vi skal få ny regnskapslov. I et slikt scenario vil det vil ta flere år før Norge har en oppdatert regnskapslov, og de gjeldende regnskapsstandardene vil ikke

bli oppdatert på sju til ti år. I april 2018 har NRS besluttet å gjenoppta arbeidet med ny Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak. Arbeidet skal skje innenfor rammen av gjeldende regnskapslov.

Kapittel 4 Konseptuelle rammeverk

4.1. Kapittelintroduksjon

Formålet med dette kapitlet er å redegjøre for IASB og FASB sitt konseptuelle rammeverk. Dette er nødvendig fordi det er utarbeidet høringsforslaget til ny regnskapslov NOU 2015:10 i en klar internasjonal retning og med utgangspunkt i et balanseorientert rammeverk. Den nye regnskapsloven vil erstatte gjeldende lov som tar utgangspunkt i et resultatorientert rammeverk. Poenget med dette kapitlet er derfor å drøfte balanseorienterte rammeverk og resultatorienterte rammeverk og ulike tilnærminger som dette innebærer. En av de hovedendringene som vil føre til balanseorientert tilnærming, er en erstatning av de grunnleggende regnskapsprinsippene med alminnelige regnskapsprinsipper. I utredningen vil vi se hvordan dette ivaretar formålet med regnskapet å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere.

4.2. Det konseptuelle rammeverket til FASB og IASB

Konseptuelle rammeverk har først og fremst fått stor oppmerksomhet på internasjonalt nivå, men ikke i Norge. Den amerikanske standardsetteren Financial Accounting Standards Board (FASB) var den første som utviklet et eksplisitt konseptuelt rammeverk for finansiell rapportering (Baksaas & Stenheim 2015). Betegnelsen «konseptuelle rammeverk» (“conceptual framework”) ble innført av FASB tidlig på syttitallet (Kvifte & Johnsen, 2008). Det konseptuelle rammeverket ifølge FASBs sin definisjon er *«(...) et enhetlig system av sammenhengende målsetninger og underliggende forutsetninger som kan lede til konsistente regnskapsstandarder, og som avgrenser og beskriver regnskapsføring og årsregnskap»*. (FASB 1976a:2)

En motiverende faktor i utviklingen av konseptuelle rammeverk var FASBs observasjon av vanskelighetene og kritikken som forgjenger Accounting Principles Board (APB) hadde opplevd (Schroeder & Clark, 2009). APB-praksis ble stort sett kritisert for ikke å ha et enhetlig teorigrunnlag, fokus på regnskapsprodusenter og vektlegging av skjønnsutøvelse som ga anledning til regnskapsmanipulasjon. Som følge av dette utviklet FASB et normativt konseptuelt rammeverk som har fokus på brukerens informasjonsbehov og tar utgangspunkt i balanseorienterte definisjoner (Kvifte & Johnsen, 2008). Vi skal se nærmere på disse hovedtrekkene av konseptuelle rammeverk i neste punkter av dette kapitlet.

I samsvar med en annen utbredt beskrivelse er konseptuelle rammeverk en normativ regnskapsteori eller en plattform for utledning av løsninger på praktiske regnskapsspørsmål, som avgrenser mulighetsområdet for akseptable løsninger. (Kvifte & Johnsen, 2008).

Som det fremgår av definisjonen, fungerer et konseptuelt rammeverk som bindeledd mellom regnskapsteori og praktisk regnskapsregulering og anvendelse. Et konseptuelt rammeverk kan defineres som en veiledning, rettesnor eller ramme for valg av regnskapsmessige løsninger og dermed for utvikling av regnskapsstandarder.

IASB har utgitt sitt rammeverk i 1989 som representerer en veiledning til utviklingen av IFRS. IASBs rammeverk har hatt stor betydning for utviklingen av norske regnskapsregler etter at IFRS-forordningen ble vedtatt i 2002. IFRS-forordningen lovfestet krav om at alle børsnoterte selskaper innenfor EU/EØS-området skal utarbeide sitt konsernregnskap i samsvar med IFRS fra og med 2005. Norske børsnoterte foretak er forpliktet også til å følge IFRS-standardene gjennom EØS-avtalen som Norge inngikk med EU i 1994. IASBs rammeverk tok utgangspunkt i FASBs konseptuelle rammeverk og som følge av dette har flere likheter med det konseptuelle rammeverket som har sin opprinnelse fra USA. IASB definert samme målsetting med regnskapet som FASB, la vekt på de samme kvalitative egenskapene med regnskapsinformasjon og en balanseorientert tilnærming som FASB hadde (Kvifte & Tofteland, 2011).

Selv om IASB brukte FASBs konseptuelle rammeverk som mal, finnes det også forskjeller mellom de to rammeverkene. IASB og FASB dannet i 2004 et samarbeidsprosjekt med det formål å konvergere sine konseptuelle rammeverk og fjerne avvik mellom de to. De ble enige om å utvikle standarder på den måten at regnskapet skal gi beslutningsnytte. Dette tilsier at de to ledende regnskapsspråkene, US GAAP og IFRS, og samspillet mellom de to har stor betydning for de konseptuelle rammeverkene og dermed for utviklingen av regnskapsreguleringen i Norge.

4.3 Normative og deskriptive rammeverk

Det finnes to typer konseptuelle rammeverk, normative og deskriptive rammeverk. Det normative rammeverket bruker som hovedregel den deduktive løsningsmetoden, og det deskriptive

rammeverket baserer seg i utgangspunktet på den induktive metoden. Deskriptive rammeverk beskriver hvordan regnskapet er, mens normative beskriver hvordan regnskapet bør være.

Det normative eller deduktive rammeverket utformes med utgangspunkt i regnskapets målsetninger som er sentrale i slike rammeverk. Derfor omtales normative rammeverk som målorienterte (Ijiri, 1975). I samsvar med definerte målsetninger utformes brukerens informasjonsbehov, kvalitetskrav og definisjoner av elementene i regnskapet. Disse danner grunnlag for utledning av regnskapsmessige løsninger og regnskapsregler. Med andre ord skal regnskapsstandarder utarbeides på bakgrunn av målsettingene til det konseptuelle rammeverket (vi henviser til p.4.5 for redegjørelse av målsettingene). IASBs og FASBs rammeverk regnes som normative rammeverk. De nye problemstillingene i regnskapet har teoretisk en stor mulighet til å finne sin løsning i normative rammeverk. Et normativt rammeverk kan i høy grad endre praksis fordi nye regnskapsmessige løsninger utledes på et selvstendig grunnlag (Baksaas & Stenheim, 2015). Det er imidlertid hevdet at de konseptuelle rammeverkene ikke har fått stor anvendelse i den konkrete regnskapsføringen og det utgis stadig standarder som er i strid med det konseptuelle rammeverket (Hersvik, 2003, og NOU 1995:30).

I det deskriptive eller induktive rammeverket tas utgangspunkt i allment akseptert praksis som danner grunnlag for regnskapsmessige løsninger. Deskriptive rammeverk baserer seg på empiriske observasjoner, hypoteser og erfaringer av gjeldende praksis. Erfaringsbaserte løsninger kan anvendes i mange situasjoner, men ikke i alle. Når det oppstår nye transaksjoner, vil ofte tidligere erfaringer ikke alene være tilstrekkelig for å løse de nye problemstillingene (Kvifte & Johnsen, 2008). I slike situasjoner vil induksjon være til hjelp. Den induktive metoden fungerer på den måten at fra erfaringer og hypoteser generaliseres grunnleggende prinsipper og metoder som kan få anvendelse på de nye transaksjonene (Kvifte & Johnsen, 2008). Det er en stor fordel i deskriptive rammeverk at det kan effektivt utledes løsninger til nye problemstillinger. Svakheter ved dette rammeverket er at det ikke er klart om det er rammeverket eller praksis som skal korrigeres når det oppstår konflikter mellom disse (NOU 1995:30, s. 26).

Det hevdes at de deskriptive rammeverkene ikke er absolutt induktive. På samme måte vil de normative rammeverkene ikke ha en rent deduktiv karakter. For eksempel brukte Skinner (1972) den induktive metoden aktivt ved utarbeidelse av et normativt rammeverk (Kvifte & Johnsen, 2008). Det hevdes også at de normative rammeverkene har vært mer deskriptivt orienterte ved innregning og måling (Hersvik, 2003). De deskriptive rammeverkene kan i noen grad ha kjennetegner av det deduktive rammeverket. Vi skal se nærmere på dette ved presentasjon av det norske konseptuelle rammeverket i det neste punktet.

4.4 Konseptuelle rammeverk i Norge

Det norske konseptuelle rammeverket går sin egen vei i utviklingen. Nødvendighet i et norsk konseptuelt rammeverk ble første gang vurdert i 1989 da Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) ble etablert. NRS valgte imidlertid å prioritere utgivelse av regnskapsstandarder (NOU 1995:30, s.30). Konseptuelle rammeverk ble etterpå gjennomgått av Regnskapslovutvalget i NOU 1995:30. Utvalget besluttet å ikke utarbeide et selvstendig norsk konseptuelt rammeverk, under henvisning til at andre lands rammeverk hadde fått liten anvendelse i praksis, og at rammeverkene i stor grad var blitt kritisert på teoretisk grunnlag (Kvifte & Johnsen, 2008).

Regnskapslovutvalget i utredning til gjeldende regnskapslov beskriver den grunnleggende rolle som regnskapsprinsipper spiller i norsk regnskapsregulering og praksis. Regnskapslovutvalget i selve utredningen understreket at disse grunnleggende regnskapsprinsippene kan betraktes som et implisitt konseptuelt rammeverk (NOU 1995:30, s.30). På samme måte som de konseptuelle rammeverkene opptrer som en plattform for utvikling av regnskapsstandarder, representerer de grunnleggende regnskapsprinsippene en ramme eller rettesnor for NRS, Oslo Børs, DnR og andre aktører.

Det norske rammeverket skiller seg fra de konseptuelle rammeverkene til FASB og IASB. De konseptuelle rammeverkene til FASB og IASB er som nevnt tidligere normative og balanseorienterte. Det norske rammeverket er et deskriptivt og resultatorientert rammeverk. Det skal drøftes balanseorienterte rammeverk og resultatorienterte rammeverk i p. 4.6 av dette kapitlet.

Det norske rammeverket regnes gjerne som deskriptive fordi grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk generaliseres og utledes fra tidligere erfaringer og allment akseptert regnskapspraksis ved hjelp av den induktive metoden. Det norske rammeverket har likevel også et deduktivt tilsnitt. For eksempel for det første er målsettingen som ligger bak de norske regnskapsprinsippene, spesielt sammenstillingsprinsippet, å gi en mest mulig korrekt resultatmåling. De er inspirert av allmenn akseptert praksis, men de er i utgangspunktet utledet fra et overordnet mål (Baksaas & Stenheim, 2015). For det andre må praksisen være utbredt eller allment akseptert og kvalitetsmessig god (god regnskapsskikk) før den kan utforme ramme for regnskapsregulering og regnskapsproduksjon (se p. 5.2 og p. 5.3.10 for gjennomgang av god regnskapsskikk). Baksaas og Stenheim hevder også at i et deskriptivt rammeverk tas det implisitt hensyn til regnskapsbrukernes informasjonsbehov gjennom lovfesting av de grunnleggende regnskapsprinsippene med utgangspunkt i allment akseptert praksis. Det vil si de grunnleggende regnskapsprinsippene bygger på implisitte forutsetninger om at regnskapsmessige løsninger som er i tråd med de grunnleggende prinsippene, bidrar med beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne og ivaretar således formålet med regnskapet (Baksaas & Stenheim, 2015).

4.5 Formålet med regnskap

Ifølge det konseptuelle rammeverket til IASB er formålet med regnskapet å gi beslutningsnyttig informasjon om det rapporterende foretaket til nåværende og potensielle investorer, långivere og andre kreditorer (IASB, 2010:OB2). Disse er omtalt som primærbrukere av regnskapet. Dette valget er begrunnet med at disse regnskapsbrukere har det mest kritiske og umiddelbare behovet i regnskap, og at de har begrenset tilgang til informasjon om selskapet (IASB, 2010:BC1.16).

Det forutsettes i rammeverket til IASB at et felles behov for de forskjellige regnskapsbrukerne er behovet for informasjon om forventede fremtidige kontantstrømmer i foretaket. Det følger av det konseptuelle rammeverket til IASB at investorenes, långivernes og andre kreditors forventninger om avkastning avhenger av deres vurderinger av beløpsstørrelsen, tidspunktet og usikkerheten knyttet til fremtidige kontantstrømmer i foretaket. Følgelig trenger nåværende og potensielle investorer, långivere og andre kreditorer informasjon som kan hjelpe dem å vurdere de fremtidige netto kontantstrømmene i foretaket (IASB, 2010:OB3). For å vurdere foretakets netto fremtidige

kontantstrømmer trenger nåværende og potensielle investorer, långivere og andre kreditorer også informasjon om foretakets ressurser og forpliktelser, og hvor effektivt foretakets ledelse og styret har utøvd sitt ansvar til å forvalte foretakets ressurser (IASB, 2010:OB4).

4.5.1 Beslutnings- og kontrollformål

Beslutningsnyttig informasjon er det den informasjonen som er nyttig både i investeringsøyemed og for kontrollformål (Kvifte & Johnsen, 2008). Beslutningsnyttig informasjon kan gjøre en forskjell for beslutningstakeren og på den måten påvirke de økonomiske beslutningene som regnskapsbrukeren foretar. Hva som anses som beslutningsnyttig informasjon er altså avhengig av hvem de regnskapsbrukerne er og hvilke informasjonsbehov disse brukerne har. I denne sammenhengen kan det utledes to formål for regnskapsinformasjonen: beslutningsformålet og kontrollformålet.

Beslutningsformålet («decision-making») eller verdsettingsformålet legger vekt på å gi nåværende og potensielle eiere og långivere regnskapsinformasjonen som grunnlag for verdsetting og investeringsbeslutninger. Disse primærbrukerne trenger informasjon som kan brukes til å estimere fremtidig kontantstrømmer som skal genereres av foretaket: beløp, tidspunkt og usikkerhet i disse kontantstrømmene (IASB, 2010:OB3). Denne informasjonen må være fremadskuende for å nå verdsettingsformålet. Her brukes ofte virkelig verdi ved rapportering av eiendeler og gjeld for å få informasjon for fremtidig kontantstrøm. Vi synes at bruk av virkelig verdi gir relevant informasjon for beslutningstakere bare i de tilfeller når det foreligger observerbar informasjon i aktive markeder, det vil si når verdien kan måles pålitelig.

Kontrollformålet («stewardship») eller oppfølgingsformålet har til hensikt å kontrollere ledelsens forvaltning av eiernes kapital. Med kontroll menes oppfølging av resultater (Gjesdal og Johnsen, 1999). Kontrollformålet er introdusert i det konseptuelle rammeverket til IASB som et selvstendig og eksplisitt formål (IASB, 2010: OB4). Primærbrukere som har interesse i kontrollformålet, er eiere. Ledelsen får kapital fra eiere og må forvalte denne kapitalen ut fra eiernes interesse. Siden det eksisterer en risiko for at ledelsen utøver sine forpliktelser ut fra egeninteresse, må eiere evaluere ledelsens prestasjoner og kontrollere forvaltningen av deres kapital. Dette kalles også som prinsipal-agent-problemet. Ved bruk av regnskapet til kontrollformål trenges tilbakeskuende

informasjon for å følge opp de resultatene ledelsen har oppnådd. Derfor vil historiske transaksjoner og historisk kost være sentrale ved utarbeidelse av regnskapet. Som et mål på historisk lønnsomhet benyttes internrente. Hvis internrente er høyere enn avkastningskravet er virksomheten lønnsom (Gjesdal og Johnsen, 1999).

IASB legger vekt på begge formålene, men introduserer i sitt rammeverk en tydelig tilnærming om at kontrollformålet ivaretas gjennom beslutningsformålet. IASB presiserer at i de fleste tilfeller, vil informasjonen som er utformet for beslutninger om ressursallokering også være nyttig ved vurdering av ledelsens prestasjoner (IASB, 2010: BC1.26). Det er imidlertid mange som synes at denne tilnærmingen ikke kan fungere. Gjesdal (1981) for eksempel, hevder at beslutningsformålet og kontrollformålet har forskjellige problemsstrukturer, og må derfor skilles fra hverandre. Ijiri (1983) er av samme oppfatning og påpeker at de to formålene skiller seg fra hverandre på to forhold. For det første er mer informasjon alltid å foretrekke for beslutningsformål, men ikke nødvendigvis for kontrollformål. Den andre forskjellen går ut på at subjektiv informasjon kan være nyttig for beslutningsformål, men ikke for kontrollformål. Ijiri mener at begge formålene ikke kan ivaretas i samme rammeverk. NRS i sitt hørings svar til det første høringsutkastet "Preliminary Views" uttalte seg om at det er mulig at beslutningsformålet ikke utarbeider regnskapsinformasjon som er i konflikt med kontrollformålet, men mye taler for at viktig kontrollinformasjon ignoreres dersom kontrollformålet ikke prioriteres (Kvifte & Johnsen, 2008). Det er åpenbart at dersom regnskapets kontrollformål nedprioriteres, vil ofte informasjon, som er relatert til kontrollformål, mangle i regnskapet.

Til tross for at IASB erkjenner begge formålene, synes det rimelig å anta at IASB har valgt beslutningsformålet som et primærformål med regnskap i sitt rammeverk. Om dette taler følgende: det konseptuelle rammeverket legger vekt på investorer, långivere og andre kreditorer som regnskapsbrukere (IASB, 2010: BC 1.16), og den informasjonen som de trenger i forhold til deres rolle som kapitaltilbydere (IASB, 2010: BC 1.26). I tillegg mener IASB at kontrollformålet kan ivaretas gjennom beslutningsformålet (IASB, 2010: BC1.26). Begrunnelse for valg av et primærformål med regnskap er å forsterke rammeverkets anvendbarhet. FASB og IASB mener også at ved en slik avgrensning øker sannsynligheten for at regnskapet faktisk kan møte disse mer

avgrensede informasjonsbehovene (FASB 1976c, s.10). En prioritering av beslutningsformål vil ha betydning for valg av måleattributt. Dette blir gjennomgått nærmere i p. 5.7

Regnskapsforskningen har akkumulert mye kunnskap om regnskap som er nyttig eller ikke for ulike regnskapsbrukere både for beslutningsformål og kontrollformål, men kunnskapen gjelder nærmest utelukkende børsnoterte foretak. Siden utredningen til ny regnskapslov foreslår at ny Norsk Regnskapsstandard skal bygge på en internasjonal regnskapsstandard for ikke-børsnoterte foretak – IFRS for SMEs, kan regnskapsforskningens resultater om brukernytte av regnskap i børsnoterte foretak være av noe begrenset interesse for ikke-børsnoterte foretak. Generelt må det kunne antas at beslutningsformålet har mindre betydning i ikke-børsnoterte foretak enn i de børsnoterte, mens betydningen av kontrollformålet kan være like stort eller større (NOU 2015:10, s.43). Den første påstanden bygger på det enkle faktum at aksjene i ikke-børsnoterte foretak ikke er gjenstand for alminnelig omsetning. Påstanden om at kontrollformålet kan være svært viktig i ikke-børsnoterte foretak, bygger på at regnskapet kan være det eneste standardiserte prestasjonsmålet i disse, siden man ikke kan måle noen markedsavkastning.

Hvis vi har fokus på ikke-børsnoterte foretak, er det verdt å merke seg at kontrollformålet er mer aktuell og bør således ses som primærformålet for regnskapsbrukere i ikke-børsnoterte foretak i motsetning til IASBs prioritering av beslutningsformålet med regnskapet. Primærbrukere av regnskapet som har interesse i kontrollformålet i ikke-børsnoterte foretak, er dermed eiere.

4.5.2 Formålet med regnskap etter GRS

Formålet med regnskap er ikke fastsatt i gjeldende norsk regnskapsloven, men er i noen grad diskutert i forarbeidene til denne. Det følger av forarbeidene at et hovedmål for regnskapslovgivningen er at den gir det mest mulig effektive bidrag til at norske regnskaper skal avspeile foretakenes reelle resultat og stilling. Regnskapene må blant annet være presentert i en form som gjør informasjonen tilgjengelig, sammenlignbar og brukbar for de ulike regnskapsbrukerne (Ot.prp.nr. 42 (1997-98), s. 212).

Det norske regnskap kalles gjerne et “transaksjonsbasert historisk kost-regnskap”. Det har fokus på resultatet. På den måten kan selskapet identifisere verdiskapning i en regnskapsperiode.

Heskestad hevder at regnskapsførere i langt større grad bør stille spørsmål om hva som gjør at et selskap tjener penger, hvordan de har gjort det tidligere og hvordan de skal tjene penger fremover. Han mener at det er langt viktigere hvordan man kan bruke regnskap til verdiskapende aktiviteter. Han presiserer at det er hva regnskapene skal brukes til som bør ligge til grunn for føringen (Hyvang, 2018). Eilifsen påpeker at hvis selskapet ikke fokuserer på resultatet, men på balansen, kan dette føre til at kapitalen ikke går dit den faktisk gir best avkastning. Vi får rett og slett mindre verdiskapning, sier han (Bolghaug, 2011).

Gjesdal og Johnsen (1999) påpeker også at resultatorientering av norske regnskap kan begrunnes med at regnskapet under ideelle omstendigheter viser virksomhetens korrekte avkastning. For å måle avkastningen på investert kapital i virksomheten brukes regnskapsmessig rentabilitet (resultat dividert med IB investert kapital). Regnskapet viser virksomhetens korrekte avkastning når rentabilitet er lik internrenten ifølge Gjesdal og Johnsen (1999). Internrenten er den renten som gir en nåverdi av fremtidige kontantstrømmer lik null.

Gjesdal og Johnsen (1999) mener at korrekt anvendelse av de grunnleggende regnskapsprinsippene fører til at regnskapet viser korrekt avkastning. Vi har allerede konkludert at de grunnleggende regnskapsprinsippene regnes som et konseptuelt rammeverk i norsk regnskapsrett. Disse prinsippene sier ikke noe om regnskapets formål, men representerer prinsipper som bidrar til å oppnå den ideelle målsettingen om å vise korrekt resultat. Som nevnt ovenfor synes regnskapsmessig resultat å være "korrekt" når avkastning på investert kapital er lik internrente. De grunnleggende regnskapsprinsippene kan dermed anses som kvalitetskrav som stilles til utarbeidelse av regnskapet for å vise mest mulig korrekt resultat. Samtidig erkjenner og realiserer regnskapsregulering under GRS et mål å bidra med beslutningsnyttig informasjon ved å gi tilgjengelig, sammenlignbar og brukbar informasjon for de ulike regnskapsbrukerne. Regnskapslovutvalget 1990 har også påpekt at de grunnleggende regnskapsprinsippene burde utledes av de formål regnskapet skal tjene, nemlig å gi brukerne av regnskapet informasjon som kan være til nytte når de skal foreta økonomiske beslutninger (NOU 1995: 30, s.24).

I forarbeidene til gjeldende regnskapslov ble brukernes informasjonsbehov anerkjent. Regnskapslovutvalget 1990 presiserte at brukernes informasjonsbehov skal være utgangspunktet

for utledning av regnskapsregler og for en norsk regnskapsreform i 1990-årene (NOU 1995: 30, s.24). Det er imidlertid ikke angitt regnskapets brukergrupper i gjeldende regnskapslov. I forarbeidene til regnskapsloven defineres regnskapsbrukere mer generelt uten henvisning til konkrete grupper av regnskapsbrukere. Regnskapslovutvalget sier om at det er mange ulike brukergrupper av regnskapet, og informasjonsbehovene kan variere mellom brukergruppene (NOU 1995:30 p.2.1.2, s.27). Dermed er krets av regnskapsbrukere i Norge mye videre og mer generelt enn i IASB og FASB sine rammeverk. Det er for eksempel “(...) aksjonærer, ansatte, kreditorer i videste forstand, undervisnings- og forskningsinstitusjoner, lokalsamfunnet og andre samfunnsinteresser” (NSRF 1986, s.4).

Det er opplagt at hovedformålet med regnskapet etter GRS er å måle resultatet i regnskapsperioden. Samtidig tar regnskapsregulering under GRS hensyn til regnskapets formål om beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere og regnskapets kvalitetskrav implisitt gjennom fastsettelse og anvendelse av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

4.6 To perspektiver: resultat- og balanseorientering

Som nevnt tidligere representerer god regnskapsskikk i Norge med sine grunnleggende prinsipper et resultatorientert rammeverk (“the revenue-expense view”), mens IFRS har et balanseorientert syn (“the asset-liability view”). Disse to alternative og konkurrerende tilnærmingene til regnskapsmessig innregning har blitt mye diskutert i regnskapsteori, selv om noen teoretikere synes at i praksis er verken god regnskapsskikk eller IFRS rendyrket balanse- eller resultatorientert, men de kan inneholde innslag av begge regnskapsspråk (Baksaas & Stenheim, 2017).

Noe forenklet kan man si at skillet mellom disse to tilnærmingene kommer fra at i et balanseorientert regnskap er all innregning bestemt av definisjonene av eiendeler og gjeld, og resultatet fungerer som en residual, mens i et resultatorientert regnskap er prinsipper om inntektsføring (opptjeningsprinsippet) og kostnadsføring (sammenstillingsprinsippet) avgjørende for innregning, og balansepostene følger “som en skygge” og fremstår i noen grad som en residual og representerer inntekter og kostnader som venter på innregning (Lundesgaard, 2012). Kriterier for innregning i GRS og IFRS vil bli gjennomgått mer detaljert i kapittel 5.

Tidlig på 1900 ble det satt fokus på balansen:

"Fifty years ago, the principal interest of those concerned with the financial data of business enterprises centered on the periodic display of assets and liabilities (balance sheet). Evidence of this situation may be readily obtained by an examination of what published financial reports existed during the first decade of the twentieth century. Typically, the only financial statement presented in these reports was a balance sheet, with any information relating to the results of the operations of the business being presented principally as a means of explaining changes in financial position" (Hepworth, 1953, gjengitt etter Kvifte & Johnsen, 2008).

Denne trenden snudde, og resultatorientering fikk en dominerende rolle, spesielt etter år 1940 da Paton og Littleton ga ut sin monografi, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, som omhandler de grunnleggende prinsippene i den transaksjonsbaserte historisk kost modellen og setter fokus på sammenstilling av kostnader med inntekter. Men det var flere tilhengere av det balanseorienterte perspektivet og til og med virkelig verdi regnskapsføring, for eksempel MacNeal (1939) og Chambers (1966). Resultatorienteringen ble kraftig kritisert for at balansepostene var uten reelt økonomisk innhold, det vil si at det som var innregnet i balanse som eiendeler og gjeld, representerte ikke nødvendigvis økonomiske eiendeler og gjeld. Balansen var et midlertidig "stoppested" for inntekter og kostnader, iflg. Storey og Storey 1998 (Baksaas & Stenheim, 2015). Mange mente at under resultatorienteringen var det vanskelig å skille mellom reell periodisering (reell resultatutjevning) og ren manipulasjon (kunstig resultatutjevning) (Kvifte & Johnsen, 2008). Trenden snudde igjen i 1973 da FASB implementerte et balanseorientert konseptuelt rammeverk. FASB sitt rammeverk virket til å være et inspirerende grunnlag for de andre ledende standardsetternes rammeverk: IASB publiserte sitt rammeverk i 1989, New Zealand (NZSA) i 1993, Storbritannia (ASB) og Australia (AASB) i 1995, Danmark innførte en balanseorientert regnskapslov i 2001.

Det finnes ikke grundig argumentasjon for hvorfor FASB foretrakk en balanseorientering fremfor en resultatorientering. Storey og Storey (1988), Bullen og Crook (2005) tyder på at valget hovedsakelig ble begrunnet med den omfattende koseptuelle overlegenhet av balanseorienteringen

(gjengitt etter Dichev, 2008). Det er blitt hevdet at formålet med balanseorienteringen er nedprioriteringen av viktigheten av resultatet og resultatregnskapet (Kvifte & Johnsen, 2008). Andre har antatt at balanseorienteringen gir rom for verdibasert regnskapsføring på bekostning av transaksjonsbasert regnskapsføring (Kvifte & Johnsen, 2008). Den eneste forklaringen av sitt valg som FASB og IASB peker på, er at et balanseorientert perspektiv harmoniserer med de grunnleggende kvalitetskravene om relevans og troverdighet. Under balanseorientering skal elementene regnskapsføres hvis de oppfyller de gjeldende definisjonene for eiendeler og gjeld og tilfredsstillende kravet om pålitelig (troverdig) måling.

I de fleste tilfeller vil resultat- og balanseorientering gi de samme løsninger når det gjelder hva som innregnes over resultat og balanse. Det er imidlertid mange eksempler på at regnskapsføring etter resultatorienteringen avviker fra regnskapsføringen etter balanseorienteringen. Sentrale eksempler som illustrerer avvik er pensjon, utsatt skatt, vedlikeholdsutgifter, goodwill og aksjebasert avlønning. Vi skal illustrere forskjeller mellom de to perspektivene med to eksempler i p.5.4 etter at vi gjør rede for de grunnleggende regnskapsprinsippene i nåværende lov og de kriteriene for innregning i det konseptuelle rammeverket.

Problemet som blir ofte diskutert mellom regnskapsteoretikerne, er hvilken tilnærming som vil gi mest beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere. Det ser ofte ut at det ikke finnes en nødvendig sammenheng mellom det grunnleggende perspektivet og regnskapets formål. Som vi har redegjort i p.4.5 har IASB valgt å vektlegge de regnskapsbrukere som har direkte økonomiske interesser i egenkapitalen, det vil si nåværende og potensielle eiere, långivere og andre kreditorer. De er mest opptatt av kontantstrøminformasjon for å foreta sine økonomiske beslutninger. I dagens regnskap krets av regnskapsbrukere i Norge mye videre og mer generelt enn i IASB og FASB sine rammeverk. I slike tilfeller gir transaksjonsbasert regnskapsføring informasjon med mindre grad av usikkerhet fordi opplysninger er hentet fra faktisk realiserte transaksjoner (Lundesgaard, 2012). Det at resultatorientering representerer transaksjonsbasert regnskapsføring og balanseorienteringen er verdibasert, stemmer ikke. I et velfungerende marked hvor full og pålitelig informasjon var tilgjengelig i alle sammenhenger, ville verdimåling være en foretrukket modell (Kvifte & Johnsen, 2008). Og det ville spille ingen rolle om det var snakk om et balanseorientert eller resultatorientert perspektiv. Det er vanlig at transaksjonsbasert og verdibasert

regnskapsføring kombineres i praksis. Virkelig verdi tilnærming kommer til anvendelse i situasjoner hvor markedspriser er observerbar.

4.7 Kvalitetskrav

Informasjonen må tilfredsstillende bestemme kvalitetskrav for å være beslutningsnyttig for regnskapsbrukere. Det konseptuelle rammeverket til IASB fastsetter to typer kvalitetskrav: fundamentale- og forsterkende kvalitetskrav (IASB, 2010, kapittel 3). Relevans og validitet er fundamentale kvalitetskrav. Sammenlignbarhet, verifiserbarhet, aktualitet og forståelighet er forsterkende kvalitetskrav. Det presiseres at beslutningsnyttig regnskapsinformasjon skal begrenses ut fra kost-nytte vurdering (IASB, 2010:QC35). Det vil si de kostnader ved utarbeidelse av regnskapet må således avveies mot den nytten regnskapsinformasjonen gir. Figuren nedenfor viser kvalitetskrav som er gitt i IASBs konseptuelle rammeverk.



Figur 2. Kvalitetskrav i IASBs konseptuelle rammeverk. Basert på Ernst & Young (2012).

I de neste punktene skal det drøftes kort om hvordan de fundamentale, forsterkende kvalitetskravene og kost-nytte prinsippet er presentert i IASBs konseptuelle rammeverk.

4.7.1 Fundamentale kvalitetskrav

Det første fundamentale kvalitetskravet i IASBs rammeverk er relevans. Relevant finansiell informasjon er i stand til å gjøre en forskjell i beslutningstaking for regnskapsbrukere. Relevant informasjon har betydning for beslutningstakeren og kan bringe inn noe nytt eller bekrefte tidligere hendelser. Informasjon kan være relevant selv om noen brukere velger å ikke dra nytte av den eller allerede er klar over den fra andre kilder.

Finansiell informasjon kan utgjøre en forskjell for beslutningstakeren hvis den har prediksjonsverdi, tilbakemeldingsverdi eller begge deler. Finansiell informasjon har prediksjonsverdi hvis den kan brukes til utarbeidelsen av prognoser om fremtidige hendelser. Finansiell informasjon har tilbakemeldingsverdi dersom den gir «feedback» på (bekrefter eller endrer) tidligere hendelser.

IASBs rammeverk anser foretaksspesifikk vesentlighet som en komponent av relevans. Det vil si hvis informasjon er uvesentlig for beslutningstakere, er heller ikke den relevant. Informasjonen er vesentlig hvis utelatelse av den eller feil i informasjonen, kan påvirke avgjørelser som brukerne gjør på grunnlag av regnskapet til et spesifikt foretak (IASB, 2010:QC11). Med andre ord er vesentlighet et foretaksspesifikt aspekt av relevans basert på selskapsstørrelse og type av informasjon det er snakk om. IASB kan derfor ikke fastsette en ensartet vesentlighetsgrense for en bestemt situasjon.

Det andre fundamentale kvalitetskravet er validitet («faithful representation») som har erstattet kravet om pålitelighet av regnskapsinformasjon. Tidligere var relevans og pålitelighet de to sentrale kvalitetskravene i IASB og FASBs konseptuelle rammeverk (FASB 1980.15). Informasjonen er valid når den representerer de økonomiske fenomenene som informasjon er ment å representere. For at regnskapsinformasjon skal være valid, må den ha tre egenskaper. Den må være fullstendig, nøytral og feilfri. Fullstendig informasjon inneholder all informasjon som er nødvendig for at en bruker skal forstå det økonomiske forholdet som rapporteres, inkludert alle nødvendige beskrivelser og forklaringer. Nøytral informasjon vil være informasjon som utarbeides og presenteres uten påvirkning av forutinntatte preferanser. Feilfri informasjon betyr at det ikke er noen feil eller mangler i beskrivelsen av det underliggende økonomiske forholdet, og prosessen

som brukes til å produsere den rapporterte informasjonen, er valgt og anvendt uten feil i prosessen. I denne sammenheng betyr feilfri informasjon ikke at informasjonen er helt nøyaktig i alle henseender.

4.7.2 Forsterkende kvalitetskrav

Sammenlignbarhet, verifiserbarhet, aktualitet og forståelighet er de fire kvalitative tilleggskravene som øker beslutningsnytte av regnskapsinformasjon som er relevant og valid (IASB, 2010:QC19).

Sammenlignbarhet gjør at regnskapsbrukeren kan sammenligne regnskapet mellom lignende foretak og sammenligne regnskapet til et foretak mellom ulike regnskapsperioder. IASBs rammeverk beskriver sammenlignbarhet sammen med konsistent prinsippanvendelse («consistency»). I gjeldende regnskapsloven kalles det konsistent og ensartet prinsippanvendelse (jf. rskl. § 4-4). IASB påpeker at konsistens, selv om det er relatert til sammenlignbarhet, er ikke det samme. Konsistent prinsippanvendelse etter IFRS refererer til bruk av de samme prinsippene for samme foretak fra periode til periode eller de samme prinsippene på tvers av foretak i en enkelt periode. Sammenlignbarhet er et mål mens konsistens bidrar til å oppnå det målet (IASB, 2010:QC22).

Verifiserbar regnskapsinformasjon betyr at forskjellige kunnskapsrike og uavhengige aktører kan få bekreftet regnskapsinformasjonen fra andre kilder enn regnskapsprodusenten. Verifikasjonen kan skje direkte gjennom observasjon av faktiske markedspriser eller indirekte gjennom beregninger og bruk av verdsettelsesmodeller. Verifiserbarhet kan derfor øke tilliten til at den rapporterende informasjonen, er korrekt.

Det er nødvendig å påpeke her at kravet om verifiserbarhet ble erstattet med kravet om validitet (FASB 1980:15). Denne endringen har påvirket regnskapets formål i betydelig grad. Ifølge FASBs rammeverk er regnskapsinformasjon pålitelig dersom den er valid, verifiserbar og nøytral. Utelatelse av det grunnleggende kvalitetskravet om pålitelig regnskapsinformasjon og som følge av dette om verifiserbar informasjon fører til større bruk av virkelig verdi og mindre bruk av verifiserbare verdsettelsesmetoder. IASB mener at på den måten får regnskapsinformasjon større

relevans for beslutningstakere. Men vi synes at påstanden er tvilsom. Ser en mer detaljert diskusjon om dette i p. 5.7. Det kan konkluderes at IASB legger mer vekt på beslutningsformålet enn kontrollformålet fordi det åpnes for mer bruk av virkelig verdi i IFRS. Pålitelighet som et prinsipp forekommer imidlertid i standardene til IFRS og er sentral i regnskapslitteraturen. Jiang og Penman (2013) synes at investorer foretrekker pålitelige regnskapstall framfor subjektive verdierestimer. De skriver: «*The fundamentalist implicitly says to the accountant: don't mix the two; tell me what you know but leave the speculation to me. Otherwise I lose an anchorage*» (Jiang & Penman, 2013, s.14).

Aktuell informasjon vil være informasjon som er tilgjengelig for regnskapsbrukere på det tidspunktet når de foretar sine beslutninger (IASB, 2010: QC 29). Det er klart at hvis informasjonen ikke lenger er aktuell, er den som regel ikke relevant og nyttig. Likevel kan aktualitet ikke anses som et absolutt krav for at informasjon skal være relevant. For eksempel kan informasjonen være uaktuell, men relevant fordi den har en bekreftelsesverdi. Derfor blir aktualitet klassifisert som et forsterkende kvalitetskrav og ikke som en del av de fundamentale kvalitetskravene i IASBs rammeverk (IASB, 2010: BC 3.39).

For at informasjonen skal være beslutningsnyttig må den være forståelig. Informasjonen er forståelig hvis den er klassifisert og presentert klart og konsist (IASB, 2010: QC 30). Det betyr imidlertid ikke at kompleks informasjon skal utelukkes fra regnskapet fordi det ville ført til et ufullstendig og dermed ikke valid regnskap. Det forutsettes at regnskapsbrukeren har rimelig kunnskap til forretningsvirksomhet og økonomiske aktiviteter, og at han er villig til å analysere regnskapsinformasjonen grundig.

4.7.3 Avveining mellom kost-nytte

Kost-nytte vurdering betraktes som en grunnleggende begrensning for anvendelse av kvalitetskravene. Ifølge det konseptuelle rammeverket skal regnskapet utarbeides med hensyn til at nytten av informasjonen må overstige kostnader som blir påløpt for å fremskaffe den (IASB 2010: QC35).

Kostnad-nytte vurdering omfatter både direkte og indirekte kostnader. De direkte kostnader er kostnader som påløper når regnskapsprodusenter samler inn, verifiserer og behandle informasjonen. IASB mener at disse kostnadene bæres også indirekte av regnskapsbruker i form av redusert avkastning (IASB 2010:QC36).

De indirekte kostnader er knytte til de økonomiske tapene som foretaket påføres ved å publisere informasjonen. De kan oppstå fordi regnskapet inneholder opplysninger om en pågående rettsprosess eller opplysninger om transaksjoner som kan forringe foretakets konkurransefortrinn (Kvifte & Johnsen, 2008). IAS 37 har introdusert såkalt skadeklausul: i svært sjeldne tilfeller kan foretaket velge å ikke gi regnskapspliktig informasjon som kan påvirke foretakets stilling i en tvist med andre (IAS 37.92).

På grunn av en iboende subjektivitet vil den nytten regnskapsbrukerne har av regnskapet, variere. Dette skal føre til variasjon i avveining mellom kost-nytte. IASB søker derfor å vurdere kostnader og fordeler i forhold til finansiell rapportering generelt, og ikke bare i forhold til individuelle rapporteringsenheter (IASB 2010: QC39).

4.8 Kapittelavslutning

Kapittelet har presentert det konseptuelle rammeverket til FASB og IASB, med fokus på IASB sitt konseptuelle rammeverk, da dette spiller viktig rolle i videre harmonisering av norsk regnskapspraksis mot IFRS. Videre har kapittelet presentert normative og deskriptive rammeverk, og det konseptuelle rammeverket i Norge som er basert på de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Videre er formålet med regnskapet gjennomgått som er å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne. Beslutnings- og kontrollformålet er drøftet med utgangspunkt i det konseptuelle rammeverket til IASB og ut fra hensynet til primærbrukerne.. Det er konkludert at det primærformålet med regnskap ifølge IASB sitt rammeverk er beslutningsformålet. Det er også presentert formålet med regnskap etter god norsk regnskapsskikk som har fokus på korrekt resultatmåling. Vi har nevnt at ny regnskapslov foreslår at ny Norsk Regnskapsstandard skal bygge

på IFRS for SMEs som er i hovedsak for foretak som ikke er børsnotert. Vi har påpekt at det må kunne antas at kontrollformålet er mer aktuell og bør således ses som primærformålet for regnskapsbrukere i ikke-børsnoterte foretak i motsetning til IASBs prioritering av beslutningsformålet med regnskapet. Dette er avgjørende for videre redegjørelse om de nye alminnelige regnskapsprinsippene vil bidra med mer beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere. Videre er to perspektiver til regnskapsmessig innregning diskutert, nemlig balanse- og resultatorientering, fordi implementering av de nye alminnelige prinsippene skal medføre overgang fra det resultatorienterte perspektivet som GRS har utgangspunkt i, til det balanseorienterte perspektivet som IFRS hører hjemme til. Til slutt presenteres de fundamentale, forsterkende kvalitetskravene til regnskapsinformasjon og kost-nytte vurdering som en grunnleggende begrensning for anvendelse av kvalitetskravene.

Kapittel 5 Innregning og måling etter GRS og IFRS

5.1 Kapittelintroduksjon

I kapittel 4 ble det redegjort at regnskapet i GRS-modellen har som eksplisitt formål å måle korrekt resultat. Men regnskapets implisitte formål etter GRS samsvarer med formålet til regnskapet i IFRS-modellen, nemlig å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere. Regnskapets formål må støttes av bestemmelsene om hvordan regnskapet skal føres, og hvordan inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld skal innregnes og måles. I dette kapitlet går vi gjennom hva som styrer innregning og måling i GRS- og IFRS-modellen. Disse bestemmelsene kan være forskjellige i to nevnte regnskapsmodeller. Dette kan skyldes flere faktorer. En av dem er at IFRS er balanseorientert språk, mens GRS er resultatorientert. Vi ser nærmere på forskjeller som kan oppstå mellom disse to regnskapsspråk.

5.2 GRS

Regnskapsregulering i Norge reguleres av lovgivning. Norsk Regnskapsstiftelse som ble stiftet i 1989, utgir regnskapsstandarder som gir et nærmere innhold til god regnskapsskikk. God regnskapsskikk kan karakteriseres som rettslig og dynamisk standard som muliggjør at regnskapspraksis utvikler seg etter hvert som økonomiske forhold endres og det oppstår nye typer transaksjoner som de regnskapspliktige skal regnskapsføre (NOU 1995:30).

Fundamentet for norsk regnskapsregulering består av tre hoveddeler: grunnleggende regnskapsmessige forutsetninger, grunnleggende regnskapsprinsipper og grunnleggende rapporteringskrav (Langli, 2014). Ved bruk av dem som en bærebjelke kan man finne løsninger på regnskapsmessige utfordringer.

Forutsetningene danner grunnlag for måling av inntekter og kostnader. De regulerer blant annet hvordan periodens resultat skal måles. Måling av inntekter og kostnader skal skje ifølge grunnleggende regnskapsprinsipper. Vi skal se nærmere på dem i neste avsnitt. Det er viktig å merke seg at kilder til grunnleggende prinsipper er både etablert norsk regnskapspraksis og enkelte allmenne normer fra amerikanske og internasjonale regnskapsstandarder (NOU 2015:10).

Den norske regnskapsmodellens plattform		
Grunnleggende regnskapsmessige forutsetninger <ul style="list-style-type: none"> ·Separat enhet ·Penger som måleenhet ·Periodevis regnskapsavleggelse 	Grunnleggende regnskapsprinsipper <ul style="list-style-type: none"> ·Transaksjonsprinsippet ·Opptjeningsprinsippet ·Sammenstillingsprinsippet ·Forsiktighetsprinsippet ·Konsistens prinsipp anvendelse ·Sikringsprinsippet ·Prinsippet om beste estimat ·Kongruensprinsippet ·Fortsatt drift ·Prinsippet om god regnskapsskikk 	Grunnleggende rapporteringskrav <ul style="list-style-type: none"> ·Rettvisende bilde ·Sammenlignbarhet, pålitelighet, relevans og vesentlighet

Figur 3. Den norske regnskapsmodellens plattform. Basert på Langli, 2014.

Kvalitetskravene til informasjon er også en viktig del av årsregnskapets fundament. Ifølge rskl. §3-2a skal årsregnskapet gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Denne bestemmelsen representerer en norsk implementering av kravet om at et regnskap skal gi et «true and fair view», jf. fjerde selskapsdirektiv art. 2. I kravet om rettvisende bilde ligger de implisitte kravene: sammenlignbarhet, vesentlighet og relevans.

5.3 Dagens grunnleggende regnskapsprinsipper

Hovedformålet med den norske regnskapsmodellen er måling periodens resultat ved sammenstilling av inntekter og kostnader. Dagens grunnleggende prinsipper kan forstås som retningslinjer for hvordan innregning og måling skal skje.

De grunnleggende regnskapsprinsippene kan deles i to hovedgrupper:

Den første gruppen omfatter prinsipper for regnskapsføring av transaksjoner for resultatføring: transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet

og sikringsprinsippet . De er lovfestet i rskl. §4-1 og fungerer som kjernen i et resultatorientert perspektiv.

Den andre gruppen omfatter prinsipper som berører måling (bestemmelsen om bruk av «beste estimat» (§ 4-2), sammenheng mellom resultat og balanse (kongruensprinsippet (§ 4-3), anvendelse av prinsipper (konsistensprinsippet (§ 4-4). Denne gruppen inkluderer også bestemmelser om fortsatt drift (§ 4-5) og om god regnskapsskikk (§ 4-6).

Det nevnes tre kilder hvor disse grunnleggende prinsippene utledes fra. Den første kilden er etablert norsk regnskapspraksis som utvalget 1990 ønsket videreført. Transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet utledes fra historisk-kost modellen som norsk regnskapspraksis bygger på. Den andre kilden er kvalitative krav som settes til regnskapsinformasjon. Bestemmelsene om at urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet) og forutsetningen om fortsatt drift har sitt EU-rettslige forbilde – fjerde direktiv art. 31. Bestemmelsen om god regnskapsskikk er en videreføring av den rettslige bestemmelsen fra aksjeloven 1976 og regnskapsloven 1977 og samtidig representerer begrepet en nasjonal implementering av EU-rettens “true and fair view” (fjerde direktiv art. 2 og syvende direktiv art. 16). Det tredje kilden er regler om regnskapsbrukernes informasjonsbehov som finnes i amerikanske og internasjonale regnskapsstandarder. Det gjelder konsistensprinsippet og kongruensprinsippet.

Lovfesting av grunnleggende prinsipper ble argumentert med at disse ville kunne skape et konseptuelt rammeverk for god regnskapsskikk og tilpasses dynamiske endringer i økonomiske forhold:

“Praksis er i stadig utvikling. Foretakene gjennomfører nye typer av transaksjoner og økonomiske forhold endres. Nærliggende eksempel er økt forståelse for ulike typer risiko, foretakenes håndtering i form av risikostyring og behandling av risiko og risikostyring i regnskapet. Stilt overfor nye problemstillinger vil en ved å fortolke og anvende de grunnleggende prinsipper kunne slutte seg til løsninger. Samtidig vil utviklingen av regnskapspraksis være bygget på et teoretisk grunnlag. Regnskapsreguleringen vil tilsvarende kunne begrenses når det gjelder enkeltbestemmelser i lovgivning eller regnskapsstandarder, men den regnskapsmessige behandlingen vil likevel være regulert

av de grunnleggende prinsippene. Dermed bringes dynamikk og fleksibilitet inn i reguleringen. Samtidig vil enkeltbestemmelser i lovgivning og standarder bygge på de samme prinsippene” (NOU 1995:30, s.26).

5.3.1 Transaksjonsprinsippet

Transaksjonsprinsippet er det første grunnleggende prinsippet som berører innregning og måling av transaksjoner. Transaksjoner skjer som regel mellom to parter (tosidige) hvor den ene part overfører en vare eller tjeneste til den annen part mot å motta et vederlag eller en motytelse. Det finnes tre hovedtyper transaksjoner: salgs- og kjøpstransaksjoner, finanstransaksjoner og egenkapitaltransaksjoner. Ved salgs- og kjøpstransaksjoner leverer selger en vare eller tjeneste og mottar et vederlag fra kjøper. Finanstransaksjoner gjelder låneforhold hvor långiver yter lån og låntaker betaler et vederlag i form av avdrag, renter og gebyrer. Egenkapitaltransaksjoner er transaksjoner mellom foretaket og eierne. I hovedsak er det fire typetilfeller av egenkapitaltransaksjoner: innskudd av egenkapital, tilbakebetaling av innskutt egenkapital, utdeling av oppnådde resultater og utdeling av merverdi. Transaksjonsprinsippet vil derfor spille en viktig rolle ved fastsetting av størrelsen og sammensetningen av egenkapitalen (NOU 2015:30, s. 67). Alle disse transaksjonene kjennetegnes ved at det overføres en ytelse mot et vederlag for denne ytelsen. Transaksjoner kan også være ensidige overføringer, for eksempel gaver.

Ifølge transaksjonsprinsippet skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (jf. rskl. § 4-1 første ledd, punkt 1). Transaksjonsprinsippet angir tidspunktet for måling, det vil si transaksjonstidspunktet og hvilket måleattribut som skal brukes ved måling, det vil si virkelig verdi av vederlaget (Baksaas & Stenheim, 2015). Det brukes anskaffelseskost (jf. rskl. §§5-2 og 5-3 første ledd) og opptakskost (jf. rskl. § 5-13 første ledd) ved første gangs innregning av henholdsvis eiendeler og forpliktelser anskaffet ved kjøp. Transaksjonen innebærer en overføring av risiko og kontroll over en vare eller tjeneste fra den ene part til den annen. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet skal dermed avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll.

Transaksjonen må ha et reelt økonomisk innhold. For at den tosidige transaksjonen skal være reell, må den tilfredsstillende et uavhengighetskrav og et innholdskrav. Uavhengighetskravet innebærer at

transaksjonen må skje mellom uavhengige parter. Innholdskravet forutsetter at det foreligger et reelt bytte mellom partene, det vil si ytelsen (vare eller tjeneste) må ha andre egenskaper enn vederlaget. Det er substans og økonomiske realiteter og ikke formell form (“substance over form”) som skal avgjøre om dette er transaksjon eller kontinuitet (NOU 1995:30, s. 90).

Transaksjonsprinsippet er utledet av den regnskapsmodellen som tradisjonelt regnskap bygger på, det vil si historisk kost modellen (NOU 1995:30, s. 26). I historisk kost modellen er målingen basert på markedspriser ved gjennomførte transaksjoner. Tilknytningen av transaksjonsprinsippet til historisk kost-modellen er imidlertid ikke absolutt. Det er klart at nødvendigheten av å regnskapsføre transaksjoner er uavhengig av regnskapsmodell. Hvis det samtidig antas at normale transaksjoner skjer til markedsverdi, vil det som oftest ikke være noen motsetning mellom transaksjonsprinsippet slik det er formulert i gjeldende regnskapslov og en virkelig verdi-modell. På den annen side kan det med utgangspunkt i samme resonnering hevdes at transaksjonsprinsippet er overflødig i en virkelig verdi-modell (NOU 2015:10, s.65). Det vil si transaksjonsprinsippet lar seg forene med alle regnskapsmodeller, selv om det utvilsomt har en mye viktigere rolle for et historisk kost-regnskap enn for et verdiregnskap (NOU 2015:10, s.66). Transaksjonsprinsippet er derimot et prinsipp som kan tilhøre både et resultatorientert og et balanseorientert regnskap (Baksaas & Stenheim, 2015).

5.3.2 Opptjeningsprinsippet

Opptjeningsprinsippet fastslår at inntekt skal resultatføres når den er opptjent, jf. rskl. §4-1 første ledd pkt 2. GRS bygger på en transaksjonsbasert historisk kost modell. Dette betyr at det må finne sted en transaksjon, for eksempel salg, før at inntekten kan regnskapsføres. I praksis er det ofte vanskelig å ta stilling til om inntekt er opptjent. Det er tre tilnæringsmetoder til opptjening som man kan anvende:

“The critical event approach” innebærer at opptjeninstidspunktet er knyttet til kritiske hendelser. Det er to kriterier som må være oppfylt for at inntekt kan resultatføres. For det første må en kritisk hendelse være inntrådt. Hva som ligger i en kritisk hendelse, avhenger av hva som inngår i avtalen og hvordan den er utformet. Langli (2014) gir et eksempel med jordbærsyltetøy, hvor tapping på

glassene er et tidspunkt for at en kritisk hendelse inntreffer på. Dette kriteriet krever at foretaket må fullføre alle prosessene som er nødvendige for å generere inntekten (Langli, 2014). For det andre har foretaket mottatt et vederlag eller gjort krav på et vederlag fra kunde.

“The accretion approach” innebærer at inntekt fordeles over vekst eller produksjonsperiode, det vil si gradvis opptjening. Langli (2014) skiller mellom fire former for gradvis opptjening: tidsbestemt, vekstbestemt, verdibestemt og produksjonsbasert inntektsføring. Ved tidsbestemt inntektsføring opptjenes inntekt som følge av tidsforløpet. Et vanlig eksempel er resultatføring av leiekontrakter. Vekstbestemt inntektsføring som ikke er tillatt under GRS, knytter seg til verdiutvikling av biologiske eiendeler, for eksempel dyr, fisk og planter, på grunn av deres vekst. Ved verdibestemt gir endringer i verdi som skyldes av andre årsaker enn vekst, produktivitet og tidsforløp, opphav til inntekt. For eksempel skal markedsbaserte omløpsmidler vurderes til virkelig verdi, jf. rskl. §5-8. Ved produksjonsbasert inntektsføring resultatføres inntekt i takt med ferdigstilling av de varene eller tjenestene som foretaket produserer. Dette gjelder typisk for anleggskontrakter ved løpende avregning (NRS 2 Anleggskontrakter).

“The revenue allocation approach” innebærer kombinasjon av to førstnevnte (Johnsen & Kvifte, 2008). For eksempel anvender et foretak “the critical event approach” ved inntektsføring. Men når foretaket har betydelig usikkerhet (for eksempel i tilfeller der det oppstår en stor risiko for at avtalen kan avbrytes), kan det velge mellom to løsninger: foretaket kan fortsatt holde seg til “the critical event approach” og gjør best mulig estimering av usikkerheten, eller foretaket kan anvende “the accretion approach” og regnskapsføre hensiktsmessige deler av inntektene mellom salgsaktiviteten og etter salgsaktiviteten (Benedict & Elliot, 2001).

Tilnærmingene til opptjeningsprinsippet viser oss at opptjeningsprinsippet inkluderer både transaksjonsbasert og verdibasert inntekt. Transaksjonsbasert inntekt er knyttet til en transaksjon, og dette er inntekt som er opptjent på transaksjonstidspunktet, alternativt før eller etter dette. Ifølge NRS (D) *Regnskapsføring av inntekt* avsnitt 2.1 er transaksjonstidspunktet det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført. Som vi har skrevet ovenfor må spørsmålet om overføring av risiko og kontroll vurderes ut fra substans og økonomiske realiteter, ikke formell form. Hvis transaksjonen er komplisert og består av mange elementer, må man analysere om transaksjonen

kan deles opp i separable elementer eller om transaksjoner består av ikke-separable elementer. Separable elementer skal betraktes hver for seg og inntekt opptjenes for hvert element. For ikke-separable elementer skal inntekt bli resultatført når transaksjonen er gjennomført (Lundesgaard, 2006). I slike tilfeller må man foreta en samlet vurdering om det finner sted en vesentlig overføring av risiko og kontroll. Forarbeidene til regnskapsloven (NOU 1995:30 s.111) viste til Oslo Børs som uttalte i Regnskapssirkulære 1990 at

“de ønsker å presisere at det kun er ved transaksjoner som innebærer en vesentlig overføring av risiko mellom partene at gevinst og tap ved avhendelse tas inn i resultatregnskapet. Det vil normalt også være en forutsetning at selger ikke beholder en kontinuerlig økonomisk interesse i eiendelen (...). Det må også understrekes at transaksjoner og forhold skal medtas og presenteres i forhold til sitt innhold og sin økonomiske virkelighet og ikke bare på grunnlag av juridiske formaliteter.”

Verdibasert inntekt gjelder inntekt som er realiserbar i et effektivt marked og som er knyttet til likvide finansielle instrumenter og varederivater (jf. rskl. §5-8) og poster i utenlandsk valuta (jf. rskl. §5-9). På grunn av at verdibasert inntekt innregnes før eventuelle transaksjoner har funnet sted, kan slike inntekter betraktes som “fremskutt resultatføring av opptjent inntekt i forhold til transaksjonstidspunktet” (NOU 1995:30, s.112).

Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsippet om opptjening når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak, jf. rskl. §4-1 andre ledd. I Innst. O. nr. 67 (2004-2005) er fravikelse er begrunnet ut fra at reglene for reglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevende for den regnskapspliktige. Denne begrunnelsen gjelder også for unntak for små foretak fra to andre periodiseringsprinsippene: sammenstillingsprinsippet og sikringsprinsippet.

Regnskapsloven gir implisitt unntak for små foretak fra plikten til å regnskapsføre anleggskontrakter ved løpende avregning i henhold til opptjeningsprinsippet. Små foretak kan inntektsføre anleggskontrakten når den er fullført (fullført kontraktsmetoden), jf. rskl. §5-12. Det er også mulig for små foretak å inntektsføre service- og garantiytelser på transaksjonstidspunktet med avsetning for fremtidige utgifter, jf. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* avsnitt 7.1.2.

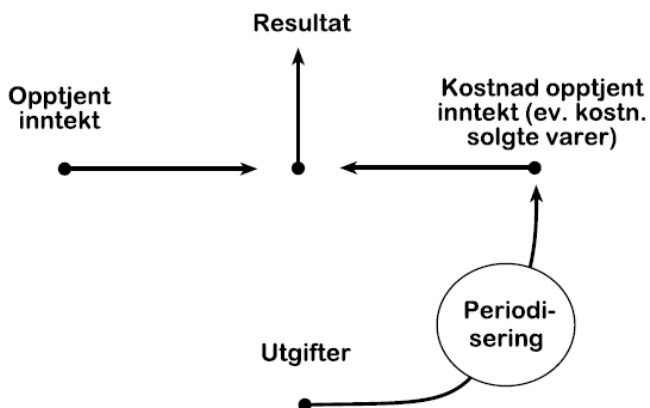
5.3.3 Sammenstillingsprinsippet

Sammenstillingsprinsippet er det grunnleggende regnskapsprinsippet for utgifter. Det er vanskelig å si hvor prinsippet kommer fra. Et vanlig svar på dette er at det ble utledet fra regnskapspraksis (Lundesgaard, 2006). Det er Paton og Littleton som gir innflytelsesrike beskrivelse av sammenstillingsprinsippet i “*An Introduction to Corporate Accounting Standards*” (1940). I sin bok omtaler de sammenstillingsprinsippet som “the matching concept” and belyser ulike implikasjoner av dette prinsippet som retningslinjer for regnskapsprodusenter (gjengitt etter Lundesgaard, 2006). De skriver også om betydningen av prinsippet:

“The concepts of recorded price-aggregate, of cost attaching, of matched cost and revenue, and of income as a difference are fundamental to accounting (...)” (gjengitt etter NOU 1995:30, s.113).

Prinsippet innebærer at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, jf. rskl. §4-1 første ledd pkt. 3. Prinsippet kommer også til uttrykk i flere regnskapsstandarder og anbefalinger til god regnskapsskikk og uttalelser fra Oslo Børs og Regnskapsrådet.

Det er viktig å bemerke at det er snakk om utgifter, ikke om kostnader. Utgifter genereres ved anskaffelsen av produksjonsfaktorer (lønn, råvarer, osv.) som fører til betalingsforpliktelse. Lundesgaard (2006) skriver i sine notater om regnskapsloven av 1998 at utgiftene fordeles på perioder ut fra arten av tilknytning til den enkelte periodens opptjening. Figuren nedenfor illustrerer oss at utgiftene som er knyttet til inntekten i samme periode, skal kostnadsføres i denne perioden.



Figur 4. *Sammenstillingsprinsippet*. Basert på Lundesgaard, 2006.

Utgiftene som er knyttet til fremtidige inntekter, må balanseføres og ses på som kostnader som venter på sammenstilling med tilhørende inntekt (Baksaas & Stenheim, 2015).

Sammenstillingsprinsippet anvendes for å fordele alle kostnader som ikke innregnes etter forsiktighetsprinsippet og sikringsprinsippet, mellom regnskapsperioder. Det kan være en direkte eller indirekte sammenheng mellom inntekt og kostnader. Sammenhengen mellom salgsinntekter og varekostnader er direkte. Ifølge NRS 1 *Varer* avsnitt 2 skal utgiftene ved vareanskaffelse kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Et eksempel på en indirekte sammenheng er inntekter generert av en maskin og kostnader i form av avskrivninger i tilfeller med en indirekte kobling må fordelingen gjøres mer skjønnsmessig (NOU 1995:30, s.112). Ifølge Johnsen og Kvaal (1999) vil en teoretisk korrekt avskrivning være en kontantstrømbasert avskrivning, også kalt internrentemetoden, fordi inntektsstrømmene som genereres av et anleggsmiddel, vil være avgjørende for kostnadsføring. Internrentemetoden fordeler investeringsutgiften over levetiden slik at regnskapsmessig rentabilitet er lik internrenten (Heskestad, 2001). Men i praksis er det vanskelig å bruke denne metoden. For det første finnes det usikkerhet knyttet til forventninger om fremtidig inntjening. For det andre oppstår inntekten ofte som resultat av et samspill mellom flere aktiviteter og derfor kan det være vanskelig å allokere kontantstrømmen til det enkelte anleggsmidlet. Derfor gjennomføres avskrivninger normalt ved å fordele kostprisen lineært (konstante avskrivninger) over anleggsmiddelets økonomiske levetid. Andre metoder som tilfredsstillor lovens krav, er saldometoden (degressive avskrivninger), årssiffermetoden (degressive avskrivninger) og produksjonsenhetsmetoden (variable avskrivninger) (NOU 1995:30, s.130).

5.3.4 Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er det neste grunnleggende regnskapsprinsippet som norsk regnskapslovgivning bygger på. Når det foreligger usikkerhet, skal det vises forsiktighet i estimeringen for å unngå overvurdering av eiendeler eller inntekter og undervurdering av forpliktelser eller kostnader. Forsiktighetsprinsippet kan betraktes ut fra tre ulike forhold:

Forsiktighetsprinsippet kan forstås som en del av det laveste verdis prinsipp. I samsvar med regnskapsloven § 5-2 skal omløpsmidler vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Tilsvarende vurderingsregel gjelder for anleggsmidler, jf. rskl. § 5-3. Anleggsmidler skal imidlertid nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Dette gjør regnskapet mindre transaksjonsbasert og fører til en modifikasjon av historisk kost modellen.

Forsiktighetsprinsippet kan ses som en bestemmelse om regnskapsføring av urealiserte tap. Dette forholdet er tatt inn i regnskapslovens § 4-1 første ledd nr. 4 som fastsetter at urealiserte tap skal resultatføres. Det betyr at det skal innregnes noe som er en hendelse uten basis i en transaksjon og regnskapet blir ikke lenger rent transaksjonsbasert. Forsiktighetsprinsippet fører også til en modifikasjon av sammenstillingsprinsippet. Det var sagt før at innregning av kostnader skal i utgangspunktet skje i samme periode som tilhørende inntekt etter sammenstillingsprinsippet. I samsvar med forsiktighetsprinsippet skal det i tillegg kostnadsføres eventuelle urealiserte tap.

Forsiktighetsprinsippet kan også innebære tillatelser for systematisk undervurdering av inntekter eller eiendeler, og en tilsvarende overvurdering av kostnader eller forpliktelser. Det er verdt å merke seg at dette kan lede til oppbyggingen av skjulte reserver. Det skal imidlertid ikke skapes skjulte reserver etter GRS. Systematisk undervurdering av eiendeler og en overvurdering av gjeld vil også stride mot prinsippet om beste estimat. Dette er også bakgrunnen for at hjemlingen av denne typen forsiktighet som er beskrevet her, ikke fant sted i norsk regnskapslov, og at en i stedet satset på prinsippet om beste estimat i regnskapsloven § 4-2. Prinsippet om beste estimat drøftes senere i kapitlet.

Det vil si gjeldende regnskapslov fastsetter forsiktighetsprinsippet som bygger på de to første forholdene vi har sett på. Forsiktighetsprinsippet er ikke en del av historisk kost modellen og kan betraktes som en modifisering av denne modellen og sammenstillingsprinsippet.

5.3.5 Sikringsprinsippet

Schwencke et al. (2016) definerer sikring som en type finansiell styring som kjennetegnes ved at flere separable forretningsforhold ses under ett.

Sikringsbokføring har som formål å dempe eller nøytralisere finansielle forretningsrisikoer som er avgjørende for det økonomiske resultatet, slik som endringer i priser, rentenivå eller valutakurser.

Ifølge rskl. §4-1 første ledd pkt. 5 skal gevinst og tap resultatføres i samme periode ved sikring. Bestemmelsen om sikringsbokføring hører til regler om periodisering. Sikringsprinsippet skaper symmetri i regnskapsføring, og kan kjennetegnes som en motvekt til forsiktighetsprinsippet som innebærer usymmetriske resultatføring av urealisert gevinst og tap (Johnsen & Kvaal, 1999).

Det finnes ingen definisjon av gevinst og tap i regnskapsloven. Johnsen og Kvaal (1999) påpeker at tap slik det er brukt i bestemmelsen ikke kan være identisk med det britisk loss, som er synonymt med kostnader i norsk terminologi, og heller ikke med det amerikansk loss som gjelder tilfeldige hendelser. De mener at tap har i norsk regnskapsterminologi vært brukt som en litt uspesifisert angivelse av verdifall.

I så fall kan gevinst defineres som en uspesifisert angivelse av verdiøkning. Hvis eiendeler og forpliktelser måles til virkelig verdi, skal gevinst og tap som følge av endringer i virkelig verdi, oppheve hverandre. Anta at foretaket har en fordring på 100 USD. For å forsikre seg mot valutarisiko knyttet til forpliktelsen, har foretaket pådratt seg gjeld på 100 USD. Fordringen og gjelden skal gjøres opp i norske kroner i samme periode. For eksempel, er fordringen og gjelden etablert til kurs 10 NOK/USD. Kursen på oppgjørstidspunktet er 8 NOK/USD. Tapet på fordringen (200 NOK) som oppstår på grunn av verdifall i valutakurs $(10-8) \times 100 = 200$ NOK), skal nøytraliseres av økning i gjelden (200 NOK).

5.3.6 Prinsippet om beste estimat

Regnskapet utarbeides med ulik grad av usikkerhet. Man må derfor utøve et skjønn ved regnskapsavleggelsen, det vil si at man må bruke beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges, jf. rskl. §4-2.

Det er bare informasjon om forhold som forelå på balansedagen, skal regnskapsprodusentene bruke ved regnskapsavleggelse. Det kan for eksempel være at foretaket blir kjent etter balansedagen, men før regnskapsavleggelsen, at det faller dom i en rettssak etter balansedagen

som stadfester at foretaket har en forpliktelse på balansedagen. Foretaket må justere en regnskapsført avsetning eller regnskapsføre en forpliktelse (NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* 8a). Informasjon om forhold som oppstår etter balansedagen (for eksempel, fall i markedsverdi på investeringer), skal ikke tas hensyn til i regnskapsføringen.

Som eksempler på regnskapsestimater kan nevnes skjønnsmessige periodiseringer, økonomisk levetid på driftsmidler, avsetninger for tap på fordringer, fullføringsgrad på anleggskontrakter, osv.

Regnskapsestimater gir uttrykk for anslag på størrelser som har betydning for periodisering og vurdering i regnskapet, jf. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*, p. 7.3. Langli (2014) betrakter estimater som kvalifiserte gjetninger. Ifølge utvalget 1990 er beste estimat et forventningsrett estimat. Forventningsverdien er et statistisk begrep som er lik den veide summen av de ulike utfallene, med sannsynligheten for hvert utfall som vekt (Johnsen & Kvaal, 1999).

Om regnskapsføringen av virkningene av endringer i estimater fastslår regnskapsloven i §4-2 andre ledd at ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.

Utsettelse av resultatføring kan skje i to tilfeller: 1) man kan foreta korleksjon av balanseført verdi på et anleggsmiddel når økonomisk levetid av anleggsmidlet endres, jf. rskl. §5-3 andre ledd; og 2) det er tillatt å fordele virkningene av estimatendringene systematisk over gjenstående opptjeningstid eller kortere tid (NRS 6 *Pensjonskostnader* pkt. 54-55).

5.3.7 Konsistens prinsipp anvendelse

Det er opplagt at konsistens i anvendelsen av prinsipper bidrar til å utarbeide regnskap av den nødvendige kvalitet. Hensikten med konsistent prinsipp anvendelse er å muliggjøre sammenlignbarhet mellom foretak i en periode og for samme foretak over tid. Som nevnt tidligere er sammenlignbarhet en av de forsterkende kvalitative egenskapene til regnskapsinformasjon etter IFRS (IASB, 2010:QC21). I Norsk regnskapsrett har sammenlignbarhet også stått sentralt. Sammenlignbarhet ble vektlagt i utredningen til gjeldende regnskapslov (NOU 1995:30).

Innholdet av konsistent prinsippanvendelse i IFRS og GRS er faktisk sammenfallende. Konsistent prinsippanvendelse (“consistency”) etter IFRS innebærer bruk av de samme prinsippene for samme foretak fra periode til periode eller de samme prinsippene på tvers av foretak i en enkel periode (IASB 2010: QC22). I GRS kalles det ensartet og konsistent prinsippanvendelse som er presentert i regnskapsloven § 4-4 “Prinsippanvendelse”. Den fastsetter at årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Det betyr at like prinsipper på like transaksjoner og poster (ensartede prinsipper) skal brukes mellom foretak på samme tid og de samme prinsippene skal brukes over tid (konsistent prinsippanvendelse). Det vil si ensartet og konsistent prinsippanvendelse omfatter en tvernsnittdimensjon (ensartet) og en tidsdimensjon (konsistent) (Baksaas & Stenheim, 2015).

Ensartet prinsippanvendelse kan ses som en nødvendig funksjon der loven åpner for valg mellom ulike prinsipper. På den andre siden er det alltid aktuelt med prinsippendringer hvis det er tillatt mer enn ett prinsipp. Kravet til konsistent prinsippanvendelse begrenser prinsippendringer, men det innebærer ikke et absolutt forbud mot å endre regnskapsprinsipper. Endring av regnskapsprinsipper kan skje av tre grunner, jfr. Johnsen og Kvaal (1999):

- Det foreligger en klart plikt til å endre regnskapsprinsipp som følge av endring i lov eller standard på regnskapsområdet. I tillegg kan foretaket endre prinsipp som følge av at foretaket endrer sin karakter og ikke lenger kan bruke unntaksbestemmelser for små foretak.
- Prinsippendringer som følge av endringer i foretakets omgivelser. For eksempel ved et skifte i konserntilknytning.
- Frivillige prinsippendringer som følge av at foretaket ønsker å velge et “bedre” regnskapsprinsipp. Det samme gjelder etter IFRS. Etter GRS er dette definert som et regnskapsprinsipp som gir en bedre periodisering, det vil si at det i større grad ivaretar de grunnleggende regnskapsprinsippene (Baksaas & Stenheim, 2015).

5.3.8 Kongruensprinsippet

Kongruensprinsippet innebærer at alle inntekter og kostnader skal resultatføres, jf. rskl. §4-3 første ledd. I engelsk terminologi blir prinsippet omtalt som “*the all in-clusive income concept*” som innebærer at alle regnskapselementer skal regnes sammen og de skal være lik det totale resultatet over foretakets levetid (NOU 1995:30, s.83). Det gjør mulig å kontrollere at foretaket ikke skjule inntekter og kostnader eller holde dem utenfor resultatregnskapet.

I utgangspunktet er det ikke tillatt å føre inntekter og kostnader direkte mot et selskaps egenkapital. Men det finnes flere unntak fra kongruensprinsippet i rskl. §4-3 annet ledd:

Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.

Alminnelige unntak fra kongruensprinsippet om endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil er begrunnet i fjerde direktiv artikkel 31 nr. 2.

NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster mv* avsnitt 6 presiserer at det er kun vesentlige feil som kan føres direkte mot egenkapital, det vil si feil som fører til at årsregnskapet vil gi et misvisende bilde av virksomheten. Uvesentlige feil skal resultatføres. Et eksempel på “andre unntak” er omregning av utenlandsk datterselskap.

5.3.9 Fortsatt drift

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, jf. regnskapsloven § 4-5. Denne forutsetningen er avgjørende og grunnleggende for utarbeidelse av regnskapet.

Forutsetningen om fortsatt drift oppfylles så lenge avvikling ikke er sannsynlig. Hva som menes med “sannsynlig” er ikke helt klart. Evalueringsutvalget foreslo i NOU 2003:23 at det må være “overveiende sannsynlig” for at virksomheten blir avviklet. Departementet bestemte imidlertid seg å “ikke følge opp utvalgets forslag” i Ot.prp.nr 39 (2004-2005). Det hevdes imidlertid at denne sannsynligheten må være mer enn 50 % for at det skjer en avvikling. Baksaa og Stenheim synes

at dette skal tolkes strengere. De hevder at sannsynlighet for avvikling må være opp mot 70-90% eller enda høyere før det skal utarbeides et avviklingsregnskap (Baksaas & Stenheim, 2015).

Det er grunn til å merke seg at sannsynligheten er avhengig av den tidshorisont som legges til grunn når det gjelder fortsatt drift. I forarbeidene til regnskapsloven ble det foreslått å legge til grunn den økonomiske levetiden til anleggsmidlene. Det hevdes imidlertid i regnskapsteori at dette er for lang tidshorisont siden enkelte anleggsmidler kan ha en økonomisk levetid på 50 år eller mer. Regnskapslovutvalget drøftet i sin utredning at ved utarbeidelsen av et regnskap blir det normalt forutsatt at driften skal fortsette i overskuelig fremtid (NOU 1995:30, s. 123). I praksis deles opp perioden fremover i en nær periode (til neste regnskapsavleggelse) og en lang periode (etter dette) (Baksaas & Stenheim, 2015).

Hvis forutsetningen om fortsatt drift ikke oppfylles, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling. Avviklingen kan skje frivillig ved at ledelsen har bestemt å avvikle foretaket, eller avviklingen kan være tvungen hvis foretaket ikke har noe reelt alternativ til avvikling. I samsvar med regnskapsloven § 3-3a skal det videre opplyses om hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet i årsberetningen.

Forutsetningen om fortsatt drift i IFRS kan brukes mer operasjonelt enn i det gjeldende norske alternativet ettersom IASB viser til spesielle situasjoner hvor fortsatt drift ikke kan forutsettes. Ifølge IAS 1 skal regnskapet avlegges under fortsatt drift med mindre ledelsen enten planlegger å avvikle foretaket eller virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Kvifte og Tofteland skriver: *“I denne vurderingen må ledelsen minst se mot de neste tolv månedene”* (Kvifte & Tofteland, 2011, s.62).

5.3.10 Prinsippet om god regnskapsskikk

Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6. Vi har allerede sett på noen aspekter av god regnskapsskikk i p. 5.1. Her vil vi utdype hva som menes med god regnskapsskikk. Som nevnt er god regnskapsskikk omtalt som en “rettslig standard”. Ifølge Steinar S. Kvifte sin definisjon er rettslig standard kjennetegnet ved at en i liten grad kan fastsette rekkevidden og innholdet i dem direkte ut fra lovteksten eller lovforarbeidene.

Han mener at det nærmere innholdet av en rettslig standard blir formet gjennom praksis, teori og andre områder det er naturlig å ta hensyn til. (Kvifte & Tofteland, 2011).

God regnskapsskikk består av to kriterier. For det første må den oppfylle utbredelseskriteriet *skikk*. Det vil si den regnskapsmessige løsningen må ha en viss utbredelse i praksis. Det betyr at den regnskapsmessige løsningen er tatt i bruk av et visst antall regnskapsprodusenter og over tid. Denne forståelsen av skikk synes å være gitt i utredningen til regnskapsloven (NOU 1995:30, s. 28). Senere ble forståelsen av skikk endret mer i retning av allment aksepterte regnskapsløsninger (NOU 2003: 23, s. 52). Det betyr at de regnskapsmessige løsningene må være allment akseptert av regnskapsprodusenter for at de kan representere en skikk. Stenheim og Madsen hevder at allmenn aksept for disse løsningene oppnås ved at regnskapsstandardene fastsettes gjennom en prosess som følger forvaltningsmessige prinsipper. Det betyr at det standardsettende organet må fremstå som uavhengig, objektivt og med faglig integritet. De presiserer at prosessen rundt standardsetting må være gjennomiktig og med mulighet for interesserte parter til både å få innsyn og til å komme med innspill gjennom høringsvar. En god kvalitetsmessig saksgang kan derfor etter deres syn sannsynliggjøre at de regnskapsmessige løsningene som følger av fastsatte regnskapsstandarder, har bred aksept og dermed tilfredsstillende kravet til skikk (Stenheim & Madsen, 2016).

For det andre må den regnskapsmessige løsningen oppfylle kvalitetskriteriet *god*. Det betyr at den regnskapsmessige løsningen må være kvalitetsmessig god. I samsvar med omtalen i utredningen til gjeldende regnskapslov skal kvalitetskriteriet god ses i relasjon til de grunnleggende regnskapsprinsippene nedfelt i regnskapsloven og regnskapslovens øvrige bestemmelser (NOU 1995:30, s. 28).

Baksaas og Stenheim synes at kravet om at løsningen skal være kvalitetsmessig god er viktigere enn at den er utbredt, altså at den representerer en skikk. Det betyr at en regnskapsmessig løsning som ikke er god ikke kan aksepteres selv om den er utbredt. Derimot påpeker de at løsningen kan være akseptabel hvis den er god selv om den ikke er utbredt i praksis. På denne måten vil det være mulig å endre praksis til det bedre over tid (Baksaas & Stenheim, 2015).

Det vil si god regnskapsskikk blir formet gjennom allmenn, god regnskapspraksis og gjennom fastsetting av regnskapsstandarder og veiledninger i regi av NRS. Det er viktig å merke seg at regnskapspraksis blant børsnoterte foretak også har en stor betydning for utviklingen av god regnskapsskikk siden Norsk regnskapsstiftelse ifølge NRS sitt strateginotat har vedtatt at de norske regnskapsstandardene skal harmoniseres mot IFRS innenfor lovens rammer.

5.4 IFRS og IFRS for SMEs

IFRS er en sett av internasjonale regnskapsstandarder som fastsettes av IASB, en privat stiftelse uten økonomisk formål. IASB har som målsetning at IFRS skal bli et globalt regnskapsspråk som kunne anvendes på tvers av landegrenser og kapitalmarkeder (EY, 2014).

I dag brukes IFRS brukes i 166 land. IFRS-forordningen ble vedtatt av EU i 2002 og alle børsnoterte foretak i EU fikk krav om å rapportere etter fra 2005. Gjennom EØS-avtalen var Norge forpliktet til å innlemme forordningen i nasjonalt lovverk.

IASB ga ut regnskapsstandarden IFRS for Small and Medium Sized Entities (IFRS for SMEs) i 2009. Denne standarden er tilpasset gruppen av ikke-børsnoterte foretak. Definisjonen av små og mellomstore bedrifter i standarden inneholder ikke kvantifiserte størrelseskriterier for å bestemme hva er en liten eller mellomstor enhet. Enheter kvalifiseres som SME hvis de

“(a) do not have public accountability; and (b) publish general purpose financial statements for external users” (IFRS for SMEs 2015, p.1.2).

IFRS for SMEs bygges på den samme balanseorienterte tilnærmingen som IFRS, og grunnleggende prinsippene og forutsetningene i IFRS for SMEs er hentet fra det konseptuelle rammeverket hvor målsetningen er å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne. IASB har erkjent at brukerne av regnskapet til ikke-børsnoterte foretak har andre informasjonsbehov enn brukerne av regnskapene til børsnoterte foretak (IFRS for SMEs Basic for Conclusions BC 44-47). Under IFRS må man velge den løsningen som er best for de fleste regnskapsbrukere. Både nåværende og potensielle investorer er definert som den primærgruppen. De har større nytte av informasjon om langsiktige prognoser for utvikling og kontantstrømmer. IFRS for SMEs har fokus på eksterne regnskapsbrukere som omfatter banker, leverandører, kredittratingbyråer, kunder,

samt eiere som ikke selv sitter i ledelsen (IFRS for SMEs Basic for Conclusions BC 80). De er mer interessert i informasjon om kortsiktige kontantstrømmer, soliditet, likviditet, osv. (Stenheim & Schwencke, 2016).

IFRS for SMEs er en stand alone-dokument. Dette innebærer at standarden regulerer regnskapsføring i sin helhet uten krav om å ha henvisning til IFRS. Men i praksis er det nødvendig å se hen til IFRS i de tilfeller standarden ikke gir løsninger og/eller tolkninger (Stenheim & Schwencke, 2016).

Det finnes en rekke avvik mellom IFRS for SMEs og IFRS. De viktigste avvikene er at regler for regnskapsføring er “forenklet” (for eksempel etter IFRS for SMEs skal goodwill avskrives over brukstid, forbudt mot balanseføring av utgifter til FoU, alle låneutgifter skal resultatføres i den perioden de påløper) og at valgalternativet i IFRS er fjernet (for eksempel krever IFRS for SMEs regnskapsføring av investeringseiendom til virkelig verdi, det er ikke tillatt å måle til kost, mens etter IFRS kan man velge mellom måling til virkelig verdi og kostmetoden). Standarden inneholder et “undue cost or effort”-unntak som medfører at foretaket vil kunne fravike hovedregelen om verdsettelse, det vil si at det er mulig å måle til historisk kost hvis måling til virkelig verdi er for kostnadskrevenende eller krever for mye innsats. Unntaket er ikke et generelt kost-nytte prinsipp. Det anvendes kun ved valg mellom hovedregelen og forenklingsregelen og gjelder bare for enkelte regler i standarden (Stenheim & Schwencke, 2016). Ved vurderingen av adgang til å anvende unntaket, skal foretaket ta hensyn til forskjellige forhold som gjelder det enkelte foretaket og den aktuelle regnskapspost på det tidspunktet hvor vurderingen foretas (IFRS for SMEs 2015:2.14B-2.14C). Det er ikke tilstrekkelig å vurdere kostnaden for foretaket, men det er også nødvendig å ta hensyn til effekten for regnskapsbrukere (Bernhoft, 2016). Vurderingen skal foretas skjønnsmessig. Det er viktig å merke seg at terskelen for å bruke dette unntaket er ganske høy som medfører til stor grad av fleksibilitet og subjektivitet.

IASB publiserer løpende oversikt over utbredelsen til IFRS for SMEs i ulike land som allerede anvender IFRS:

	Number of jurisdictions
IFRS for SMEs Standard is required or permitted	86
IFRS for SMEs Standard is currently under consideration	11
IFRS for SMEs Standard is not used or under consideration	69
Total	166

Tabell 1. *Utbredelsen til IFRS*. Hentet fra www.ifrs.org

Per mars 2018 er 86 land som krever eller tillater bruk av standarden. Hovedsakelig implementeres standarden i Sør Amerika, Asia og afrikanske land. Det er få av disse 86 land som ligger i Norges området. De tolv europeiske landene som anvender IFRS for SMEs, er Armenia, Aserbajdsjan, Bosnia-Hercegovina, Georgia, Kasakhstan, Kosovo, Makedonia, Serbia, Sveits, Irland, Ukraina og Storbritannia.

Ved vurderingen av om standarden skal innføres i Norge, tillegges det vekt på hva som gjøres i land som er Norges viktigste handelspartnere. Det er bare Storbritannia som har tatt i bruk IFRS for SMEs, men den britiske standarden FRS 102 *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* inneholder imidlertid mange vesentlige avvik fra IFRS for SMEs. Sverige har utarbeidet K3 som er en svært modernisert versjon av IFRS for SMEs (Bernhoft, 2015). Danmark planlegger implementering av IFRS for SMEs. Men Tyskland har ingen planer om å godkjenne IFRS for SMEs for bruk. Derfor anser mange av høringsinstansene ikke internasjonal sammenlignbarhet som et avgjørende argument for å implementere IFRS for SMEs i Norge (Røsok, 2017). Til tross for dette har Regnskapsutvalget foreslått IFRS for SMEs som utgangspunkt for ny Norsk Regnskapsstandard hvor detaljene i regnskapsreguleringen for øvrige foretak skal fastsettes.

5.5. Innregning etter IFRS

Det konseptuelle rammeverket som er diskutert tidligere, danner fundamentet for IFRS og IFRS for SMEs som er balanseorienterte regnskapsspråk. For at inntekter, kostnader og eiendeler og gjeld kommer inn på balanse og resultat, må de tilfredsstillende følgende innregningskriteriene:

1. Posten må tilfredsstillende definisjonen.

2. Det må være sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordeler vil flytte til eller fra foretaket.
3. Posten må kunne måles pålitelig.

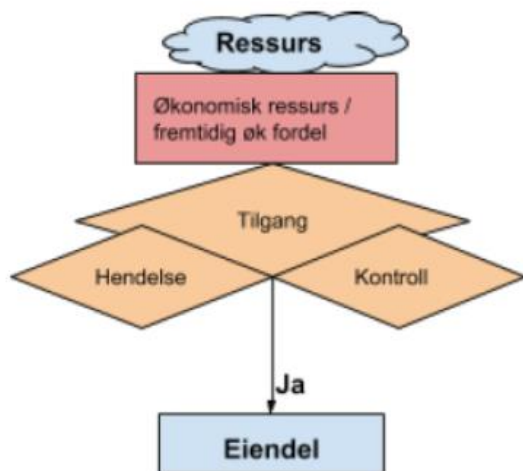
I neste avsnitt skal vi se nærmere på hva som inngår i definisjonene av eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader og hva som menes med sannsynlighetsbegrepet.

5.5.1 Definisjonene

I det konseptuelle rammeverket til IASB er en eiendel definert som

“a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity” (IASB 2010:4.4a).

Denne definisjonen omfatter noen sentrale elementer:



Figur 5. *Definisjonen av eiendel under IFRS.* Basert på Baksaas & Stenheim, 2015.

For det første skal en eiendel representere en forventet økonomisk fordel. De økonomiske fordelene kan ha ulike former: eiendelen kan omsettes i et aktivt marked (bytteverdi), eller kan brukes som innsatsfaktor i produksjonen av andre eiendeler eller tjenester (produksjonsverdi), eller kan brukes til nedbetaling av gjeld (oppgjørsværdi) (Kvifte & Johnsen, 2008).

For det andre skal eiendelen være kontrollert av foretaket. Med kontroll menes at foretaket har beslutnings- og styringsrett over eiendeler og kan ekskludere andre fra å utnytte eiendelen (Baksaas & Stenheim, 2015). Juridiske rettigheter og kontroll som følge av eierskap er ikke nødvendig. Eksempelvis kan en maskin som selskapet leier, utgjøre en eiendel i regnskapsmessig forstand, hvis selskapet oppnår og kontrollerer de økonomiske fordeler generert av maskinen.

For det tredje skal eiendelen være et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse. Transaksjonsprinsippet får en viktig rolle. Eksempelvis kan eiendeler være anskaffet ved et ordinært kjøp eller ved inngåelse av en avtale om leie. Et foretak kan også få eiendeler i som et tings- eller kapitalinnskudd ved registrering av et nytt aksjeselskap og ved kapitalforhøyelse.

Når det gjelder hva som kjennergjelder gjeld og hvilke kriterier må være oppfylt for innregning av gjeld, definerer IASBs rammeverk gjeld som negative eiendeler. Mens eiendeler representerer økonomiske fordeler som tilflyter foretaket, representerer gjeld forpliktelser for foretaket som er forventet å avkreve foretaket for økonomiske fordeler i fremtiden.

Forpliktelser kan oppstå på flere måter, ikke bare ifølge lov eller rettslig bindende avtaler. Men de kan også være selvpålagt eller underforstått som følge av foretakets vanlige praksis, retningslinjer eller pressemeldinger, og som et resultat av at foretaket har skapt en berettiget forventning hos de andre partene om at det vil innfri dette ansvaret (IAS 37.10). Fra en balanseorientert synsvinkel er det ikke klart når det oppstår en forpliktende forventning. Dette er et område når det skal foretas skjønnsmessige vurderinger før slike forpliktelser innregnes i balansen. For eksempel har selvpålagte plikter i forbindelse med restrukturering, vært mye diskutert. Ifølge IAS 37 er det ikke nok at selskapet har tatt en beslutning om restrukturering, men det må vektlegges på aktiviteter som knytter seg til restruktureringsplan, det vil si at avgjørende kriterier for innregning av forpliktelse er kommunikasjon og gjennomføring av planen.

Egenkapital er differansen mellom eiendeler og gjeld og måles derfor med utgangspunkt i de måleregulene som gjelder for eiendeler og gjeld.

Inntekter og kostnader defineres som endringen i eiendeler eller gjeld. En økning i eiendeler eller en reduksjon i gjeld defineres som en inntekt. En reduksjon i eiendeler eller økning i gjeld defineres som kostnader.

5.5.2 Sannsynlighet

Sannsynlighetsbegrepet brukes som et separat regnskapsføringskriterium. For at eiendeler eller gjeld vil kunne bli innregnet, må de fremtidige økonomiske fordeler (oppofrelser) som skal flytte til eller fra selskapet, være sannsynlige. Vurderingen av usikkerhet skal være basert på de omgivelsene foretaket opererer i (IASB 2010:4.40). Hva som menes med “sannsynlig” er ikke kvantifisert i rammeverket. Unntaket finnes i IAS 37 som kvantifiserer sannsynlig til mer enn 50%, men fortolkningen av “sannsynlig” i denne standarden som “mer sannsynlig at noe inntreffer enn at det ikke inntreffer” gjelder ikke nødvendigvis for andre standarder (IAS 37.23). Men denne fortolkningen av “sannsynlig” legges vanligvis til grunn. Selv om empiriske studier viser at ulike brukergrupper oppfatter begrepet ulikt: revisorer i USA og Canada forstår sannsynlighetsbegrepet som tilnærmet sikkert (80-90%), for australske revisorer representerer dette som sannsynlighetsovervekt (mer enn 50%), og enkeltstående brukere tillegger “sannsynlig” omtrent 70% sannsynlighet (Kvifte & Johnsen, 2008).

I diskusjonsnotatet til nytt rammeverk (July 2013) skilles det mellom to former for usikkerhet: usikkerhet om hvorvidt en eiendel eller en forpliktelse eksisterer (“eksistensusikkerhet”) og usikkerhet om en eiendel eller en gjeld vil resultere i en eventuell fordel eller oppførsel (“utfallssikkerhet”) (DP 2013:2.19). Som eksempel for eksistensusikkerhet kan nevnes en domsavsigelse i forbindelse med en erstatningssak. På den ene siden vil eksplisitt kvantifisering av sannsynlighetskriterier kunne føre til konsistens i vurderinger, men på den andre siden finnes argumenter mot inkludering av en usikkerhetsterskel i det konseptuelle rammeverket på grunn av det at eksistensusikkerhet er sjelden, og muligheter for skjønnsutøvelse ved vurdering av hvilke poster som skal innregnes, er hensiktsmessige i prinsipp-baserte standarder. I noen spesielle tilfeller hvor usikkerheten er signifikant, vil det være tilstrekkelig at IASB bestemmer hvilken terskel skulle gi mest relevante informasjon for regnskapsbrukere (DP 2013:2.22).

Utfallsikkerhet representerer måleusikkerhet knyttet til fastsettelse av verdien på eiendelen eller gjelden. Denne usikkerheten må betraktes som et måleproblem, men ikke som en del av definisjonene av eiendeler eller forpliktelser (Baksaas & Stenheim, 2015). Denne typen usikkerhet er mer vanlig enn eksistensusikkerhet. Som eksempler kan nevnes know-how generert av FoU: prosjektet vil føre til økonomiske fordeler hvis det er suksess, eller hvis det er solgt; avsetning til tap på kundefordringer, inventar tap.

I diskusjonsnotatet (2013) vurderes det å fjerne sannsynlighetskriterium som regnskapsføringskriterium. Det har blitt diskutert også at kvantifisering av sannsynlighetsterskelen ville føre til feil innregning av enkelte elementer (for eksempel opsjoner) som er utvilsomt eiendeler eller forpliktelser, men på vurderingstidspunktet har liten sannsynlighet for å føre til inn- eller utstrømning av økonomiske fordeler (DP 2013:2.35c). I høringsutkastet (May 2015) har IASB foreslått anledning til å innregne eiendeler eller forpliktelser selv om sannsynligheten for inn- eller utstrømning av økonomiske fordeler er lav, forutsatt at dette vil medføre mer relevant informasjon. Foreløpig har styret i IASB bestemt seg for ikke å inkludere fortolkningen av eksistens- og utfallsikkerhet i introduksjonen til kapittel 2 i det nye konseptuelle rammeverket (SoTD 2017, s.8).

5.6 Eksempler på forskjellig innregning etter resultatorientering og balanseorientering

Som vi har diskutert tidligere styrer de grunnleggende regnskapsprinsippene innregning etter GRS, mens definisjonene av eiendeler og gjeld er avgjørende for innregning etter IFRS. I de fleste tilfeller vil vi få de samme løsningene. Det kan imidlertid oppstå avvik når det gjelder hva som innregnes over resultat og balanse. Eksempler på slike tilfeller er pensjon, utsatt skatt, vedlikeholdsutgifter, goodwill og aksjebasert avlønning. Vi skal se nærmere på to eksempler.

Periodiske vedlikeholdsutgifter

Det første eksemplet gjelder periodiske vedlikeholdsutgifter. Anta at et anleggsmiddel er anskaffet for kr 1 000 000 med 10 års forventet levetid. Vedlikeholdsutgifter på kr 100 000 forventes å bli pådratt i slutten av år 5. Periodiske vedlikeholdsutgifter kan regnskapsføres etter fire metoder:

1. Løpende kostnadsføring
2. Avsetningsmetoden (Fremskutt kostnadsføring)

3. Balanseføringsmetoden (Utsatt kostnadsføring)
4. Dekomponeringsmetoden.

Tabellen nedenfor oppsummerer resultatvirkningen av de ulike metodene på eksemplet. For enkelhets skyld ser vi bort fra skatten og når det gjelder dekomponeringsmetoden er kostpris dekomponert bare i to komponenter: det underliggende anleggsmidlet og en vedlikeholdskomponent.

Periode 1-4	Løpende kostnadsføring	Avsetningsmetoden	Balanseføringsmetoden	Dekomponeringsmetoden
Avskrivning anleggsmiddel	100 000	100 000	100 000	90 000
Avskrivning vedlikehold				20 000
Fremskutt kostnadsføring		20 000		
Resultat	(100 000)	(120 000)	(100 000)	(110 000)

Periode 5	Løpende kostnadsføring	Avsetningsmetoden	Balanseføringsmetoden	Dekomponeringsmetoden
Avskrivning anleggsmiddel	100 000	100 000	100 000	90 000
Avskrivning vedlikehold				20 000
Fremskutt kostnadsføring		20 000		
Løpende kostnadsføring	100 000			
Resultat	(200 000)	(120 000)	(100 000)	(110 000)

Periode 6-10	Løpende kostnadsføring	Avsetningsmetoden	Balanseføringsmetoden	Dekomponeringsmetoden
Avskrivning anleggsmiddel	100 000	100 000	100 000	90 000
Avskrivning vedlikehold			20 000	20 000
Resultat	(100 000)	(100 000)	(120 000)	(110 000)

Akkumulert	Løpende kostnadsføring	Avsetningsmetoden	Balanseføringsmetoden	Dekomponeringsmetoden
Avskrivning anleggsmiddel	1 000 000	1 000 000	1 000 000	900 000
Avskrivning vedlikehold			100 000	200 000

Fremskutt kostnadsføring		100 000		
Løpende kostnadsføring	100 000			
Resultat	(1 100 000)	(1 100 000)	(1 100 000)	(1 100 000)

Tabell 2. *Vedlikeholdseksempel*. Basert på Kvifte & Johnsen, 2008, s.139

Som vi ser fra tabellen at akkumulert resultatvirkning er den samme. Ved løpende kostnadsføring belastes resultatregnskapet kun i periode 5. Men utgiftene fordeles over de første fem periodene ved avsetningsmetoden og over de siste fem periodene ved balanseføringsmetoden. Dekomponeringsmetoden fordeler vedlikeholdsutgifter over hele levetid av anleggsmidlet.

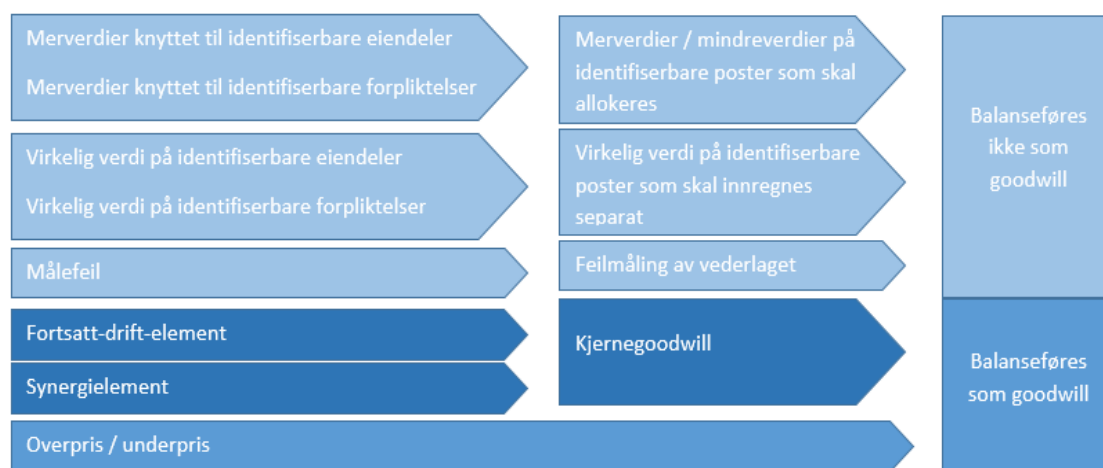
I et resultatorientert perspektiv har både avsetningsmetoden og balanseføringsmetoden vært anvendt. Men avsetningsmetoden som går ut på at det foretas en avsetning til vedlikehold som kostnadsføres etter hvert som avsetningen øker, vil være å foretrekke fordi den representerer en bedre sammenstilling av utgifter og inntekter enn utsettelse av resultatføringen ved balanseføringsmetoden.

Avsetningsmetoden og balanseføringsmetoden er ikke tillatt i et balanseorientert perspektiv på grunn av at et selskap har ingen forpliktelse til å utføre vedlikehold og kan velge å unnlate vedlikeholdsarbeid. Løpende kostnadsføring involverer ikke balanseføring og er derfor ikke problematisk for balanseorientering. Når det gjelder dekomponeringsmetoden har IASB konkludert at den er konsistent med balanseorientering (Kvifte & Johnsen, 2008). Det kan forsvares med det at den komponenten som representerer forventede vedlikeholdsutgifter, vil kunne tilfredsstillende definisjonen av en eiendel og dermed balanseføres.

Goodwill

Det andre eksemplet gjelder goodwill. Siden goodwill vanligvis omtales som en “uidentifiserbar merverdi”, kan vi stille spørsmålet om hvordan en uidentifiserbar merverdi kan være en eiendel innenfor et balanseorientert rammeverk (Kvifte & Johnsen, 2008). Diskusjonene rundt goodwill har vært intense og ført til at regnskapsmessig behandling av goodwill har endret seg mye gjennom tidene. IASB har konkludert med at kjøpt goodwill tilfredsstillende definisjonen av en eiendel. De tar utgangspunkt i oppdelingen til Johnson og Petrone (1998) som forutsetter at goodwill kan bli

delt i flere komponenter. I figuren under ser vi en oversikt av komponentene som kan inngå i goodwill.



Figur 6. *Komponenter av goodwill*. Basert på Stenheim, 2009.

To av disse komponentene, nemlig et fortsatt-drift-element og et synergielement, utgjør “kjernerogoodwill” som representerer forventninger om økonomiske fordeler, forutsatt at oppkjøpet har skjedd mellom uavhengige parter (Stenheim, 2009). Sammen med overpris/underpris, som følge av for eksempel konkurranse mellom flere potensielle kjøpere (overbetaling) eller som følge av en forhastet salgsprosess (underbetaling), utgjør “kjernerogoodwill” det som strengt tatt kan balansføres som goodwill. Men kontrollkriteriet skaper problemer fordi goodwill er den regnskapsposten som ikke kan kontrolleres i vanlig forstand, og det er derfor vanskelig å hevde at kontrollkriteriet er oppfylt for goodwill.

I et resultatorientert perspektiv er balanseføring av goodwill mindre problematisk på grunn av sammenstillingsprinsippet der balanseføring av goodwill representerer en periodiseringspost som sikrer fornuftig sammenstilling av inntekter og kostnader (Stenheim, 2009).

5.7 Måling etter IFRS og GRS

Informasjonen i regnskapet må tilfredstille de grunnleggende kvalitetskrav som er diskutert i p.4.7 for å ivareta regnskapets formål. Hver regnskapsmessig løsning foretatt av den enkelte regnskapsprodusent må støtte regnskapets formål å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsprodusenter. Valg av måleattributter utgjør ikke unntak fra dette.

I IASBs rammeverk er måling definert som

“the process of determining the monetary amounts at which the elements of the financial statements are to be recognised and carried in the balance sheet and income statement”
(IASB 2010:4.54).

Spørsmål om måling kan deles i to kategorier: første gangs måling og etterfølgende måling. Men tradisjonelt skal transaksjonen regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (anskaffelseskost), og vederlaget er vanligvis et observerbart markedsbasert beløp (Kvifte & Johnsen, 2008). Når det gjelder etterfølgende måling, bestemmer man seg for å fortsette med transaksjonsmåling eller erstatte med verdimåling.

IASBs rammeverk lister opp følgende måleattributter:

- historisk kost (historical cost): Eiendeler skal vurderes til virkelig verdi på vederlaget på transaksjonstidspunktet. Når det gjelder forpliktelser, blir disse postene verdsatt til virkelig verdi på det som er mottatt på tidspunktet for forpliktelsen.
- gjenanskaffelseskost (current cost): Eiendeler skal vurderes til beløpet som må betales i dagen marked for å skaffe en identisk eiendel. Forpliktelser skal vurderes til beløpet som man må betale for å kvitte seg med tilsvarende gjeld.
- realisasjonsverdi (realisable (settlement) value): Eiendeler skal vurderes til beløpet som ville bli mottatt ved salg i dagens marked. For forpliktelser vil realisasjonsverdi være beløpet som måtte vært betalt for å kjøpe seg fri fra forpliktelsen i dag.
- og nåverdi (present value): Eiendeler skal vurderes til summen av fremtidige inngående kontantstrømmer som forventes å flytte til foretaket. For forpliktelser er nåverdi summen av fremtidige utgående kontantstrømmer som forventes å avkreve fra foretaket.

De to første måleattributtene er kostbaserte, mens den tredje er verdibasert. Nåverdi er mer en beregneteknikk enn et separat måleattribut (Kvifte & Johnsen, 2008).

Historisk kost og virkelig verdi er to klassiske motsetninger på måleattributter. Historisk kost er et kostbasert mål. I GRS som ofte omtales som en transaksjonsbasert modifisert historisk kost-modell

(Langli, 2014), kommer historisk kost fra transaksjonsprinsippet i rskl. §4-1 og brukes ved vurdering av omløpsmidler (rskl. 5-2), anleggsmidler (rskl. 5-3) og gjeld (rskl. 5-13). I IFRS transaksjonsprinsippet kjenner vi fra en rekke standarder som IAS 2 for varer, IAS 16 for varige driftsmidler og IAS 38 for immaterielle eiendeler.

IFRS-modellen omtales som en virkelig verdi-inspirert regnskapsmodell eller som en regnskapsmodell som heller “i retning av et verdiregnskap” (Langli, 2014), men begrepet virkelig verdi er ikke omtalt i IASBs konseptuelle rammeverk. I en egen målestANDARD, IFRS 13, defineres virkelig verdi som den pris som ville blitt oppnådd ved salg av en eiendel eller betalt for å overføre en forpliktelse i en velordnet transaksjon mellom markedsdeltakere på måletidspunktet (IFRS 13.9). Virkelig verdi er en markedsbasert størrelse, ikke en foretaksspesifikk måling (IFRS 13.2). Det vektlegges på at formålet med måling til virkelig verdi er å estimere den pris som en velordnet transaksjon med det formål å selge eiendeler eller overføre forpliktelser, ville finne sted til mellom to uavhengige markedsdeltakere, det vil si virkelig verdi er definert som utgangspris på måletidspunktet (IFRS 13.2). Bruk av virkelig verdi ifølge IFRS er avhengig av tilgangen på pålitelige estimater og konteksten. Ifølge IFRS 13 består verdsettelseshierarkiet av tre nivåer:

- Inndata på nivå 1 er noterte priser i aktive markeder for identiske eiendeler og forpliktelse (IFRS 13.76);
- Inndata på nivå 2 er andre inndata enn noterte priser som omfattes av nivå 1 og er observerbare for eiendelen eller forpliktelsen, enten direkte eller indirekte (IFRS 13.81);
- Inndata 3 er ikke-observerbare inndata for eiendelen og forpliktelse (IFRS 13.86).

I GRS derimot presenteres det ikke noen generell definisjon av begrepet. I NOU 1995:30 s.195 forklares dette med at “*virkelig verdi skal forstås som det universelle verdibegrepet*”. Bruk av virkelig verdi varierer med den konteksten som begrepet brukes innenfor (Stenheim, 2008). Virkelig verdi ved nedskrivning operasjonaliseres med verdibegrepet gjenvinnbart beløp: det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi (NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, p. 5.1), ved verdsetting av varer er virkelig verdi operasjonalisert som netto salgsverdi (NRS 1 *Varer*, p. 3.2), osv. Ifølge Regnskapslovutvalget er det ikke nødvendig med ytterligere presisering av virkelig verdi i lov. Tilnærming til virkelig verdi må videreutvikles gjennom god regnskapsskikk (NOU 1995:30, s.197).

Oppsummert brukes begrepet virkelig verdi på tre ulike områder i GRS: ved innregning av transaksjoner, ved operasjonalisering til markedsverdi og ved anvendelse av forsiktighetsprinsippet (Huneide et al., 2007).

En prioritering av beslutningsformål i IFRS har betydning for identifikasjonen av formålstjenlig måleattribut (Kvifte & Johansen, 2008). Som vi har skrevet i p. 4.5.1 brukes ofte virkelig verdi ved rapportering av eiendeler og gjeld for å få informasjon for fremtidig kontantstrøm. Men i praksis viser empiriske undersøkelser tydelig at svært få børsnoterte foretak bruker verdireguleringsmetoden fordi de oppfatter den som altfor krevende (Heskestad & Tofteland, 2016). I et marked som ikke er velfungerende, for eksempel i situasjoner med ikke-observerbare markedspriser for eiendeler eller forpliktelser, eller når påliteligheten av brukte estimater er lav, for eksempel ved passiv marked når eiendeler eller forpliktelser ikke omsettes nok ofte, vil estimater være mindre pålitelig og føre altså til lavere relevans når regnskapet brukes for prediksjon (Heskestad & Tofteland, 2016). Erstatningen av kravet om verifiserbarhet med kravet om validitet har åpnet for mer bruk av virkelig verdi også på områder der det ikke finnes observerbare markedsverdier. Mange frykter at dette kan føre til økt risiko for regnskapsmanipulering (Sættem, 2014).

Det antas vanligvis at historisk kost er mer pålitelig og mer hensiktsmessig ved kontrollformål fordi den sammenfaller i stor grad med markedsverdi på transaksjonstidspunktet, det vil si kan gi tilbakeskuende informasjon som trenges for å følge opp de resultatene ledelsen har oppnådd. Men historisk kost er også relevant for verdsettingsformål. Poenget er som Jiang og Penman (2013) argumenterer for at investorer foretrekker pålitelige regnskapstall fremfor subjektive tall. Historisk avkastning på kapital er altså relevant ved verdsettelse av de fleste virksomhetene (Heskestad & Tofteland, 2016).

5.8 Kapittelavslutning

Kapitlet har presentert den norske regnskapsmodellen med sine grunnleggende regnskapsprinsipper og IFRS-modellen med sine innregningskriterier. I enkelte tilfeller fører forskjellige innregningsprinsipper til at det kan oppstå avvik mellom innregning etter

resultatorientering og balanseorientering. For eksempel i tilfelle med innregning av periodiske vedlikeholdsutgifter anvendes ulike metoder etter GRS og IFRS. Men i tilfelle med balanseføring av goodwill får det balanseorienterte perspektivet problemer fordi goodwill ikke helt tilfredsstillende definisjonen av eiendeler, i motsetning til GRS hvor goodwill ikke er problematisk på grunn av sammenstillingsprinsippet.

Videre har kapitlet presentert etterfølgende måling etter IFRS og GRS med fokus på sammenligning av historisk kost og virkelig verdi. Ny regnskapslov med sine alminnelige regnskapsprinsipper åpner for en større adgang til bruk av virkelig verdi. Vi har konkludert at bruk av virkelig verdi vil være for krevende for ikke-børsnoterte foretak og i enkelte situasjoner ikke relevant for prediksjon, i motsetning til historisk kost som er relevant både for kontrollformål og beslutningsformål.

Kapittel 6 Nye alminnelige regnskapsprinsipper

6.1. Kapittelintroduksjon

Regnskapsutvalget som ble oppnevnt i 19. september 2014, utarbeidet et forslag til en ny lov om regnskapsplikt. Utgangspunktet for utvalget var at lovverket skulle moderniseres og tilpasses det nye EU-direktivet på området. (NOU 2015:10, s.9).

Av hensyn til konvergering mot internasjonal praksis foreslår Utvalget at grunnleggende regnskapsprinsipper som dagens regnskapslov inneholder, skal erstattes med alminnelige prinsipper basert på det konsoliderte regnskapsdirektivet vedtatt i EU. De nye alminnelige prinsippene skal utgjøre en ytterramme for lovlig regnskapspraksis. Det betyr at de skal spille mer passiv rolle enn hva tilfelle er med dagens grunnleggende regnskapsprinsipper (Langli, 2016). Mer detaljerte regler for regnskapspliktige skal følge av regnskapsstandarder.

Det foreslås at transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet, sikringsprinsippet og prinsippet om beste estimat ikke videreføres. Grunnen for dette er at de står på enkelte områder i veien mot en harmonisering av norske regler til IFRS. Ikke-videreføring av nevnte prinsipper innebærer at posisjonen av resultatorientering blir svakere eller til og med forsvinner. De prinsippene som har sin opprinnelse i direktivet slik som forsiktighetsprinsippet, forutsetning om fortsatt drift, kongruensprinsippet samt prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse, foreslås videreført, enkelte av dem med visse endringer. Det er foreslått i tillegg å implementere nye prinsipper slik som periodiseringsprinsippet, bruttopresentasjon, krav om enkelt vurdering, substans foran form og vesentlighetsprinsippet. De er implementert i direktivet, men de er ikke tatt inn i gjeldende regnskapslov.

6.2 Periodiseringsprinsippet

Periodiseringsprinsippet er et av de nye alminnelige regnskapsprinsippene som er foreslått av lovutvalget innført i den nye regnskapsloven i tråd med utvalgets prioritering om en tydelig og lojal direktivimplementering (NOU 2015:10, s. 20). Periodiseringsprinsippet foreslås formulert på følgende måte:

“Beløp som innregnes i resultatregnskap og balanse, skal være periodisert” (NOU 2015:10, § 3-1, s. 393).

Utvalget anser at direktivets bestemmelse om periodiseringsprinsippet i artikkel 6 nr. 1 bokstav d i og for seg er dekket ved det påbud om å bruke historisk kost-modellen med nærmere spesifiserte unntak som utvalgets lovforslag innebærer. Med periodisering menes at den tidsmessige plasseringen av inntekter og kostnader ikke følger av tidspunktet for betalingen (NOU 2015:10, s. 88). Det vil si motstykket til periodiseringsprinsippet er kontantprinsippet. Regnskapslovutvalget påpeker imidlertid at det er mest hensiktsmessig å inkludere en bestemmelse om bruk av periodiseringsprinsippet i loven selv om både historisk kost-regnskapet og verdiregnskapet er noe prinsipielt annet enn et kontantregnskap og således ivaretar direktivets periodiseringsprinsipp (NOU 2015:10, s. 20).

Formulering av periodiseringsprinsippet som foreslås innført i den nye loven angir dermed ikke hvilken form for periodisering det er snakk om. Stenheim har påpekt at periodisering innenfor denne bestemmelsen kan være resultatorientert eller balanseorientert, eller sågar anta en annen form. Bestemmelsen betyr for eksempel at dersom foretaket betaler husleie for siste kvartal 2015 i 2016, så skal husleien for siste kvartal 2015 innregnes som husleiekostnad i resultatregnskapet for 2015 med tilhørende balanseføring som påløpt kostnad (Stenheim & Hove, 2015).

Ifølge utredningen til ny norsk regnskapslov skal de alminnelige prinsippene utgjøre en ytterramme for lovlig regnskapspraksis, og må utfylles gjennom regnskapsstandarder. Regnskapslovutvalget legger til grunn at foretak med alminnelig regnskapsplikt skal ha en regnskapsregulering som ligger tett opp mot IFRS for SMEs, i tråd med det som er foreslått av Norsk Regnskapsstiftelse i forslaget til ny norsk regnskapsstandard (NOU 2015: 10, s. 53). Det betyr at regnskapsreguleringen ut over minstekravene i regnskapsdirektivet skal bygge på en oversettelse og eventuell modifisering av IFRS for SMEs.

Etter IFRS, når periodiseringsprinsippet anvendes, innregner foretaket poster som eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter og kostnader (finansregnskaper bestanddeler) når de oppfyller

definisjonene og innregningskriteriene for disse bestanddelene i *Rammen*, jf. IAS 1.28. IFRS for SMEs har samme definisjon av periodiseringsprinsippet som IAS 1.

Opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet som er fastsatt i gjeldende regnskapslov, faktisk utgjør periodiseringsprinsippet (NOU 1995:30, s.112 og NOU 2015:10, s. 60). Grunnet at de står sentralt i den resultatorienterte GRS modellen, kan de skape konflikter med den balanseorienterte tilnærmingen som legges til grunn i IASBs konseptuelle rammeverk. Ved eventuell innføring av den nye regnskapsloven skal opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet fjernes og erstattes av et udefinert periodiseringsprinsipp som ikke vil være til hindre for en balanseorientert tilnærming. Ifølge Utvalget vil det hjelpe å eliminere ulik resultatføring i finansregnskapet utarbeidet ifølge resultat- og balanseorientering.

De fleste høringsinstanser støtter lovutvalgets hovedretning - internasjonal harmonisering mot IFRS for SMEs, og mener at fjerning av de grunnleggende prinsippene anses som en fornuftig løsning.

Gjesdal fra NHH eksempelvis hører til mindretallet som er mot en overgang til balanseorientering. Han ser ingen argumenter for hvorfor de grunnleggende periodiseringsprinsippene som har fungert godt i praksis, skal fjernes og hvorfor det balanseorienterte periodiseringsprinsippet skal være en forenkling for små og øvrige foretak i Norge. Hans hovedpoeng er at de balanseorienterte definisjonene gir liten veiledning for periodiseringen annet enn å sette begrensninger, mens det er behov for grunnleggende prinsipper for inntekts- og kostnadsføring i transaksjonsbasert periodisering (NHH Høringssvar, 2015). Gjesdal referer til Evalueringsutvalget 2003 som kritiserer balansedefinisjonene for å være lite presise og dermed lite operasjonelle. Forpliktelser omfatter for eksempel langt mer enn kontraktsfestet gjeld (NOU 2003:23, s.164).

Gjesdal viser også blant annet til Dichevs paper “On the conceptual foundations of financial reporting” (2015) hvor Dichev konkluderer at

“An asset-based model of financial reporting has dominated standard setting in the U.S. for the last 40 years. (...) This study argues that this approach is problematic and suggests an income-based approach as the foundation of financial reporting. (...) The main flaw of

the asset-oriented model is that it does not reflect how firms run their operations and create business value” (Dichev, 2015, s. 24-25).

Tanken om at de grunnleggende periodiseringsprinsippene egner seg bedre til å vise hvorfor bedriften tjener penger, støttes også av Heskestad. Han mener at det er viktig å fokusere på hva som gjør at et selskap tjener penger, hvordan de har gjort det tidligere og hvordan de skal tjene penger fremover, men ikke på detaljer og regelrytteri (Hyvang, 2018).

Et godt eksempel på at GRS-modellens løsninger gir bedre periodisering, er regnskapsføring av selvpålagte forpliktelser. Anta at et selskap kjøper et anleggsmiddel. Kjøpet finner sted 01.01.2017. Selskapet pådrar seg ansvaret for å foreta vedlikehold som skal utføres i år 3 av anleggsmiddelets levetid. Det foreligger ikke noen krav om at dette gjøres. Verdien av slike kostnader er 300 000.

Etter dagens regnskapslov:

Ifølge sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 nr 3 skal utgifter resultatføres i samme periode som inntekten. Kostnadsføring av fremtidige utgifter (fremskutt kostnadsføring) skaper avsetning.

Periodisering av regnskapet for 2017:

År 2017		Saldobalanse	Oppgjørs- posteringer	Resultat	Balanse
2150	Forpliktelser anleggsmidler		-100 000		-100 000
6661	Service/vedlikehold andre maskiner		100 000	100 000	

Resultat i 2017: 100 000

Periodisering av regnskapet for 2018:

År 2018		Saldobalanse	Oppgjørs- posteringer	Resultat	Balanse
2150	Forpliktelser anleggsmidler	-100 000	-100 000		-200 000

6661	Service/vedlikehold andre maskiner		100 000	100 000	
------	---------------------------------------	--	---------	---------	--

Resultat i 2018: 100 000.

Periodisering av regnskapet for 2019:

År 2018		Saldobalanse	Oppgjørs- posterings	Resultat	Balanse
2150	Forpliktelser anleggsmidler	-200 000	-100 000		-300 000
6661	Service/vedlikehold andre maskiner		100 000	100 000	

Resultat i 2019: 100 000.

Etter periodiseringsprinsippet som er balanseorientert:

Definisjonene av eiendeler og gjeld er avgjørende for periodisering av inntekter og kostnader i et balanseorientert regnskap. Avsetningsmetoden er ikke tillatt fordi selskapet ikke har noen juridisk bindende forpliktelse til å gjennomføre vedlikeholdet. Som vi har diskutert i p. 5.6 er det tillatt to metoder for innregning av vedlikeholdsutgifter etter IFRS: løpende kostnadsføring og dekomponeringsmetoden. Vi kan ikke anvende dekomponeringsmetoden fordi vedlikeholdsutgiftene i vårt eksempel ikke tilfredsstillter definisjonen av eiendel, det vil si de ikke fører til en økonomisk fordel, heller ikke til økning av anleggsmidlets økonomiske levetid, og dermed skal vedlikeholdsutgiftene resultatføres etter hvert som de påløper. Vi skal kostnadsføre kr 300 000 i år 3.

Periodisering av regnskapet for 2017 og 2018: Det blir ingen endringer i regnskapet.

Resultat i 2017 og 2018: 0

Periodisering av regnskapet for 2019:

År 2019		Saldobalanse	Oppgjørs- posterings	Resultat	Balanse
6661	Service/vedlikehold andre maskiner		300 000	300 000	

Resultat i 2019: 300 000

Som vi ser fra eksemplet får vi bedre oversikt over kostnadsføring etter GRS-modellen, det vil si at utgiftene knyttet til vedlikehold kostnadsføres i takt med at selskapet høster fordelene med bruken av det aktuelle anleggsmidlet. Etter periodiseringsprinsippet som tar utgangspunkt i en balanseorientert tilnærming, får vi for sen kostnadsføring, det vil si at bruken av anleggsmidlet er undervurdert i år 2017 og 2018, men overvurdert i år 2019. Dette fører også til for høyt resultat de to første årene og for lavt resultat i 2019. Med andre ord får vi en skjev periodisering av kostnader og inntekter.

Regnskapsbrukere av ikke-børsnoterte foretak er mest interessert i den typen regnskapsinformasjon som reflekterer foretakets prestasjoner så korrekt som mulig. Implementering av periodiseringsprinsippet i ny regnskapslov som har en balanseorientert tilnærming vil føre til unøyaktig periodisering, for eksempel i form av for tidlig eller for sen inntektsføring. Dette skyldes at de balanseorienterte definisjonene gir liten veiledning for periodiseringen og dessuten kan de sette begrensninger. Vi er enig med Gjesdal og andre representanter fra NHH at periodiseringsprinsippet med sine balanseorienterte definisjoner, ikke skal være en forenkling for øvrige foretak i Norge. Dagens grunnleggende periodiseringsprinsipper som er transaksjonsbaserte, viser bedre periodisering og fungerer godt i praksis. Det er derfor ikke hensiktsmessig å fjerne disse grunnleggende prinsippene i regnskapsloven.

6.3 Forsiktighetsprinsippet

Utvalget foreslår at innregning og måling skal foretas i samsvar med forsiktighetsprinsippet, jf. §3-2 Utkastet til ny regnskapslov. Utvalget anerkjenner at de ikke er i stand til å beskrive innholdet i forsiktighetsprinsippet som er fastsatt i regnskapsdirektivet, presis. De viser derfor til internasjonale forståelse av forsiktighetsprinsippet som kommer til uttrykk i IFRS for SMEs:

«Forsiktighet er å utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes» (NOU 2015:10, s. 20).

Problemet med forsiktighetsprinsippet i en regnskapsmessig sammenheng er at det ikke kan utledes konseptuelt. Prinsippet ble fjernet fra kvalitetskravene til finansiell rapportering i

konseptuelt rammeverk fra 2010, grunnet at forsiktighetsprinsippet ikke er forenlig med nøytralitetsprinsippet. Ifølge IASB for å oppnå troverdig representasjon av underliggende økonomiske forhold, må informasjonen i regnskapet være nøytral, det vil si ikke egnet til å viliede regnskapsbrukere. Rammeverket fra 1989 definerte forsiktighetsprinsippet som “the inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgements needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated, and liabilities or expenses are not understated”. En slik forsiktighet kan lett føre til økt regnskapsmessig støy. Hendriksen og van Breda (1992) uttrykker dette: “Conservatism² is, at best, a very poor method of treating the existence of uncertainty in valuation and income. At its worst, it results in a complete distortion of accounting data”. Utøvelsen av forsiktighet ble derfor ansett å være en form for bias (skjevhet) i regnskapet. I IFRS for SMEs er forsiktighetsprinsippet på nytt inne, men i form av varsomhetsprinsippet som går ut på å utvise en viss varsomhet ved vurdering av estimater under usikkerhet, men ikke på en slik måte at regnskapet skal undervurdere inntekter/eiendeler og overvurdere kostnader/gjeld (Stenheim, 2014). Det presiseres at prinsippet ikke skal bidra til oppbygging av skjulte reserver.

Bestemmelsen om forsiktighetsprinsippet i det nye direktivet er en videreføring av den gamle bestemmelsen, bortsett fra mindre endringer. Innholdet av forsiktighetsprinsippet synes å være uklart (NOU 2015:10, s. 78). Prinsippet er illustrert i artikkel 6 nr. 1 bokstav c med tre typetilfeller som omhandler prinsipper for inntekt- og kostnadsføring:

“recognition and measurement shall be on a prudent basis, and in particular:

- (i) only profits made at the balance sheet date may be recognised,*
- (ii) all liabilities arising in the course of the financial year concerned or in the course of a previous financial year shall be recognised, even if such liabilities become apparent only between the balance sheet date and the date on which the balance sheet is drawn up, and*
- (iii) all negative value adjustments shall be recognised, whether the result of the financial year is a profit or a loss.*

² I amerikansk litteratur omtales forsiktig regnskapspraksis dels om “prudence” og dels som “conservatism”.

Forsiktighetsprinsippet i dagens regnskapslov er i samsvar med regnskapsdirektivets bestemmelse. Etter utvalgets mening kan prinsippet sies å ivareta punkt iii) i artikkel 6 nr. 1 bokstav c og antakelig også punkt ii), mens punkt i) vanskelig kan sies å være gjengitt i den norske versjonen av forsiktighetsprinsippet. Problemet med punkt i) er at det er uklart om hva en mener med “profits made” (NOU 2015:10, s. 76). Men utvalget er uenig med formuleringen av prinsippet i dagens lov, og har blant annet argumentert med usikkerhet om prinsippets innhold. I følge utvalget kan prinsippet gjelde innregning, verdimåling, opplysningspraksis eller en kombinasjon av disse (NOU 2015:10, s.77).

Utvalget mener at bestemmelsen om forsiktighetsprinsippet ikke skal implementeres ord for ord. Gjesdal (2015) er enig med dette, men han er bekymret for at formuleringen av et alminnelig prinsipp om å vise forsiktighet i ny regnskapslov kan lett assosieres med den tyske versjonen av forsiktighetsprinsippet, Der Grundsatz der Vorsicht muss in jedem Fall beachtet werden (oversettelse fra tysk: Prinsippet om forsiktighet må overholdes i alle tilfeller). Slik forståelse er for bred, og kan medføre at verdsetting av eiendeler (forpliktelser) vil være for lav (høy) ved usikkerhet. Klare brudd på sammenstillingsprinsippet ved unnlatt kostnadsføring kan fort redusere “das Vorsichtsprinzip” til en farlig illusjon (NOU 1995:30, s.61).

Forsiktighetsprinsippet i dagens regnskapslov er innregningsprinsipp om urealiserte tap, det vil si at dette regulerer kostnadsføring, men ikke inntektsføring. Det stilles strengere krav til innregning av inntekter. Som Stenheim (2014) mener at denne asymmetriske innregning av kostnader og inntekter kan være sett på som et kjennetegn av forsiktig regnskapsføring, og krav om varsomhet er derfor unødvendig å implementere i dette prinsippet. Argumentet mot varsomhetsprinsippet er at det kan være egnet til å motvirke bedriftens eventuelle tendenser til å vise et optimistisk bilde av virksomheten (Schwencke, 1996). Ifølge Stenheim (2014) reflekterer innregning av urealisert tap underliggende økonomiske forhold, nemlig tap, i motsetning til varsomhetsprinsippet som utøves uten hensyn til underliggende økonomiske forhold.

Regnskapslovutvalget foreslår å videreføre forsiktighetsprinsippet i ny regnskapslov, men med nytt innhold som ikke gjenspeiler etter vår mening det som er prinsipielt i forsiktighetsprinsippet. Fortolkningen av forsiktighetsprinsippet i bred forstand innebærer en fare for at slik

regnskapsføring skal redusere nøyaktighet av årsregnskapet, for eksempel praktisering av tesen “jo forsiktigere, jo bedre” kan medføre systematisk overvurdering av usikre forpliktelsel og undervurdering av usikre eiendeler. Et slikt prinsipp er i strid med regnskapets formål. Det er ikke ønsket fra brukerperspektiv fordi det fører til redusert beslutningsnytte. Med hensyn til dette synes det rimelig å begrense forsiktighetsprinsippet til konkrete bestemmelser om nedskrivningsplikten i de generelle vurderingsreglene og resultatføring av urealisert tap. Det vil si bestemmelsen om forsiktighetsprinsippet i gjeldende regnskapslov bør videreføres uten noen endring og den er ikke til hinder for en lojal implementering av direktivet.

6.4 Kongruensprinsippet

I Utkastet er teksten til ny regnskapslov §3-3 at

“inngående balanse for hvert regnskapsår skal tilsvare utgående balanse for foregående regnskapsår”,

og dette er tilnærmet lik ordlyden i det konsoliderte regnskapsdirektivet artikkel 5 nr.1 bokstav e.

På grunn av at utvalgets prioritering er at lovgivningen skal legge til rette for internasjonalisering av norsk regnskapspraksis, ligger denne formuleringen av kongruensprinsippet derfor tettere opp mot direktivets formulering og har mer sammenheng med den balanseorienterte tilnærmingen som IFRS er bygd på, i motsetning til formuleringen av kongruensprinsippet i gjeldende regnskapslov.

Den nye loven viderefører regelen om at virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen, jf. Utkast §3-3 andre ledd. Dette unntak samsvarer med unntak fra kongruensprinsippet i IFRS for SMEs. Begrunnelse for dette alminnelige unntaket ligger i direktivets artikkel 4 nr. 4 som inneholder en generell fravikelse fra alle bestemmelser i direktivet forutsatt at det skal gi et pålitelig bilde:

“Where in exceptional cases the application of a provision of this Directive is incompatible with the obligation laid down in paragraph 3, that provision shall be disapplied in order to give a true and fair view of the undertaking's assets, liabilities, financial position and profit or loss. The disapplication of any such provision shall be disclosed in the notes to

the financial statements together with an explanation of the reasons for it and of its effect on the undertaking's assets, liabilities, financial position and profit or loss”.

I tillegg mener utvalget at det er nødvendig å videreføre unntak fra kongruensprinsippet for små foretak forutsatt at unntak skal være i samsvar med regnskapsstandard, jf. Utkast §3-3 andre ledd.

Som vi ser at ny implementering av kongruensprinsippet som opprinnelig ble avledet fra EUs direktiv, sammen med forsiktighetsprinsipp, ikke skal skape noen endringer for regnskapet, unntatt for at formuleringen av prinsippet vil være mer internasjonalsert enn særnorsk.

6.5 Fortsatt drift

Ifølge Utkastet til ny regnskapslov er bestemmelsen om fortsatt drift i §3-4 formulert som:

“Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre oppløsning er besluttet. Dersom oppløsning er besluttet, skal eiendeler og forpliktelser vurderes til verdien ved oppløsning”.

Denne formuleringen avviker fra bestemmelsen i gjeldende regnskapslov hvor forutsetningen om fortsatt drift forkastes når det er høyere enn 50% sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, og får en ubetinget forutsetning om fortsatt drift, det vil si at forutsetningen om fortsatt drift forkastes når foretaket er besluttet oppløst og eiendeler og gjeld skal vurderes til verdien ved oppløsning. Det er ingen krav om vurdering av usikkerhet om foretakets evne til fortsatt drift. Utvalgets resonnement og hensikt bak dette forslaget er at det faktisk at et foretak er besluttet oppløst, vil være avgjørende og dette skal føre til at regnskapspliktige ikke må tvinges til å foreta kompliserte vurderinger (NOU 2015:10, s.86).

Utvalget foreslår å bruke ordet “oppløsning” fremfor “avvikling”, begrunnet dette at fortsatt drift-forutsetningen vedrører likvidasjon av juridiske struktur og ikke avvikling av virksomhet i foretaket (NOU 2015:10, s. 86).

Oppløsning av selskapet kan skje etter beslutning av generalforsamlingen, jf. asl. §16-1 første ledd, etter kjennelse fra tingretten, jf. asl. §16-15 første ledd, eller ved dom når et selskapsorgan eller

andre som representerer selskapet, har handlet i strid med asl. §§ 5-21 og 6-28 og særlig tungtveiende grunner taler for oppløsning som følge av dette, jf. asl. §16-19 første ledd.

Vi er enig i at det er enklere å bruke denne regel-baserte formuleringen for regnskapsprodusenter enn sannsynlighetsvurderingen i gjeldende lov. PWC i sitt høringssvar påpeker at det er tvilsomt at bestemmelsen ikke skal “gi mindre nyttig informasjon til brukerne av regnskapet” (NOU 2015:10, s.86). Poenget er som PWC argumenterer for at ved slik forenkling i formuleringen åpnes det for misbruk i de tilfeller hvor foretakets styre plikter å begjære oppbud eller i realiteten ikke har noe annet valg enn å beslutte oppløsning, men likevel unnlater å ta beslutningen.

Men misbruket vil være i disfavør fordi hvis de går for langt, kan man etter straffeloven §407 straffes for forsettlig eller grov unnlattelse til å begjære åpning av gjeldsforhandling etter konkursloven eller konkurs.

Ernst & Young og Deloitte er enig med utvalgets bruk av begrepet “oppløsning”. Deloitte presiserer at praksis allerede ligger relativt tett opp mot det foreslåtte tidspunktet.

Utvalget foreslår også å erstatte “virkelig verdi ved avvikling” i gjeldende lov med “verdien ved oppløsning”. De motiverer sitt ordvalg med at det er vedtak om oppløsning som er en utløsende faktor for å fravike fortsatt drift (NOU 2015:10, s.86). Ifølge Skattedirektoratet finnes det uklarhet i begrepet og begrepet trengs nærmere presisering. De skriver i høringssvaret at

“en virksomhet vil kunne fortsette selv om oppløsning av et selskap er besluttet, f.eks. ved at virksomheten selges. Verdien ved oppløsning kan altså være forskjellig avhengig om virksomheten skal fortsette eller legges ned; mao. en vurdering basert på "going concern" eller "slakteverdier". Bestemmelsen om fortsatt drift må ses i sammenheng med aksjeloven § 16-6 hvor det er krav om å utarbeide en balanse med henblikk på avviklingen. Avviklingsbalansen vil danne grunnlag for den kontinuitet som skal legges til grunn i neste årsbalanse”.

Formålet med fjerning av adjektivet “virkelig” fra begrepet er å gjøre begrepet til en mer direkte parallell med den engelske “fair value” som brukes i IFRS og IFRS for SMEs. Utvalget presiserer at begrepet “verdien ved oppløsning” ikke utgjør en annen målatferd (NOU 2015:10, s.86).

Utvalget mener at den nye formuleringen ikke er i konflikt med IFRS for SMEs nr. 3.8 som krever at ledelsen skal vurdere bedriftens evne til å fortsette drift:

“When preparing financial statements, the management of an entity using this Standard shall make an assessment of the entity’s ability to continue as a going concern. An entity is a going concern unless management either intends to liquidate the entity or to cease operations or has no realistic alternative but to do so”.

I praksis skal den nye formuleringen av fortsatt drifts-forutsetningen føre til at selv om foretaket befinner seg i en vanskelig økonomisk situasjon, og det er sannsynlig at foretaket vil bli avviklet, forutsetter en fortsatt drift så lenge det ikke er besluttet noe annet.

Vi skal vise hvordan rapporteringen av fortsatt drift gjennomføres i praksis og vil bli gjennomført ifølge ny regnskapslov §3-5:

Etter rskl. §4-5:

Ledelsen skal foreta en vurdering av fortsatt drift. Vurderingen av fortsatt drift har et skjønnsmessig preg. Det finnes tre mulige utfall:

1. Fortsatt drift er sikker. Ifølge rskl. §4-5 skal årsregnskapet utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift. Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, jf. rskl. §7-2. I årsberetningen skal det bekreftes at forutsetningen om fortsatt drift til stede, jf. rskl. §3-3a syvende ledd nr.1.

2. Avvikling er sikker. Foretaket skal ikke utarbeide årsregnskapet under forutsetningen om fortsatt drift, jf. rskl. §4-5. Rskl. §3-3a syvende ledd nr. 4 krever at det skal redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet dersom dette ikke framgår i note til årsregnskapet. Det må også opplyses om at avvikling skal legges til grunn, jf. rskl. §7-2.

3. Fortsatt drift er usikker. Ledelsen skal foreta en vurdering av om det er realistisk at virksomheten skal fortsette. Dersom det er realistisk at virksomheten skal fortsette, skal årsregnskapet utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift, jf. rskl. §4-5. Noteopplysninger skal inneholde informasjon om usikkerhet knyttet til fortsatt drift. Dersom det ikke er realistisk at virksomheten skal fortsettes, legges ikke fortsatt drift til grunn i årsregnskapet, jf. rskl. §4-5.

Vi har gjort en stikkprøve av 40 foretak som har gått konkurs i perioden 01.03.-21.03.2018 og analysert hva som står om fortsatt drift i deres årsregnskap året før konkurs og beregnet deres nøkkeltall. Stikkprøven består av 38 foretak som bruker regler for små foretak, og 2 som er mellomstore selskaper. I Vedlegg 1 finnes mer detaljert informasjon om utvalgte selskaper, inkludert nøkkeltall.

Ved sammenligning gjennomsnittlige nøkkeltall for utvalgte selskaper og nøkkeltall fra Statistisk sentralbyrå³ (se Tabell 3) ser vi at gjennomsnittlige nøkkeltall for utvalgte selskaper er lavere enn nøkkeltall fra Statistisk sentralbyrå, unntatt for driftsinntekter og eiendeler som er høyere i gjennomsnitt enn statistiske tall. Begrunnelsen for dette er at utvalget inkluderer to mellomstore foretak S-bygg AS og Halvorsen offshore AS med driftsinntekter henholdsvis på 308 904 086 kr og 240 835 293 kr og eiendeler på 136 193 122 kr og 163 384 100 kr.

	Nøkkeltall for utvalgte selskaper	Nøkkeltall for ikke-finansielle aksjeselskaper i Norge (2016)
Driftsinntekt, kr	24 594 981	4 763 302
Årsresultat	-629 711	336 268
Eiendeler, kr	12 278 325	8 624 722
Totalkapitalrentabilitet, %	-14,3	-6,0
Likviditetsgrad	1,0	1,15

³ <https://www.ssb.no/regnno>

Egenkapitalandel, %	-13,9	43,8
---------------------	-------	------

Tabell 3. *Sammenligning av nøkkeltall for utvalgte selskaper med nøkkeltall for norske aksjeselskaper.*

Totalkapitalrentabilitet beregner bedriftens avkastning på kapitalen. En avkastning på under 1% må regnes som dårlig. De fleste utvalgte selskaper har en negativ avkastning på totalt kapital som indikerer at selskapene har store problemer med lønnsomhet.

Likviditetsgrad brukes for å analysere bedriftens betalingsevne. Gjennomsnittlig likviditetsgrad i stikkprøven ligger langt under det statistiske tallet.

Det viktigste nøkkeltall som illustrer foretakets soliditet, er egenkapitalandel. Aksjeloven §3-4 bestemmer at selskapet skal til enhver tid ha en egenkapital og en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet. Det finnes ingen nedre grenser for hvor lav egenkapitalandel kan være. Kristoffersen peker på at den nedre grensen er avhengig blant annet av bransjen hvor selskapet opererer i, og risiko som er knyttet til virksomheten (Kristoffersen, 2013). Gjennomsnittlig egenkapitalandel i stikkprøven er -13,9 %. Det er mye lavere enn hva som det regnes som forsvarlig etter asl. §3-4. De fleste utvalgte selskaper har en negativ egenkapitalandel, som betyr at deres drift finansieres av gjeld. Dette forholdet kan indikere at fortsatt drift forutsetningen er tvilsom.

Analysen har vist at alle selskaper legger fortsatt drift-forutsetningen til grunn ved regnskapsavleggelse til tross for at de fleste har stort underskudd, tapt egenkapital og negativ avkastning. 55% (22 av 40) av selskapene informerer om usikkerhet knyttet til fortsatt drift før konkursbegjæring. 64% av de som informerer om usikkerhet (14 av 22), gir også informasjon om forbedringstiltak. 45% (18 av 40) av selskapene informerer ikke om usikkerhet knyttet til fortsatt drift før konkursbegjæring. De fleste av dem har en positiv egenkapitalandel. Et selskap som har en negativ egenkapitalandel og ikke informerer om usikkerhet, kommenterte at det faktum at selskapet er i ekspansjon og påventer forbedrede resultater, legges til grunn for fortsatt drift-forutsetning.

Etter ny regnskapslov §3-4:

Det er to utfall mulig:

1. Det skal legges fortsatt drift til grunn ved regnskapsavleggelse hvis bestemmelsen om oppløsning ikke er besluttet. Ifølge Utkast til ny regnskapslov §6-4 skal det gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper. Dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten, jf. Utkast til ny regnskapslov §6-25

2. Hvis bestemmelsen om oppløsning er besluttet, skal det ikke legges fortsatt drift forutsetningen til ved regnskapsavleggelse. Eiendeler og forpliktelser skal vurderes til virkelig verdi, jf. Utkast til ny regnskapslov §3-4 andre punkt.

I stikkprøven skal alle selskaper legge fortsatt drift til grunn ved regnskapsavleggelse fordi ingen av dem ikke har foretatt bestemmelsen om oppløsning. De skal også gi nødvendige opplysninger hvis det foreligger usikkerhet knyttet til driften.

Vi har skrevet allerede at det faktisk at det skal foretas skjønnsmessige vurderinger om fortsatt drift fordi gjeldende regnskapslov ikke gir noen fasit om hva som skal regnes som sannsynlig at virksomheten skal bli avvirket, skaper problemer for regnskapsprodusenter: Hvor ligger grensen mellom sikker fortsatt drift og usikker fortsatt drift? Skal de basere sine vurderinger bare på økonomiske nøkkeltall? Eller skal de ta hensyn til helhetsvurderingen av virksomheten? Hva om tidshorizonten som skal legges til grunn for vurderinger? Og så videre.

Bestemmelsen om oppløsning i ny regnskapslov er et "ubestridt faktum" som forlater ingen plass for skjønnsmessige vurderinger i vanskelige og tvilsomme situasjoner.

Vi ser fra analysen at praksis allerede ligger tett opp den foreslåtte endringen i regnskapslov som påpekt av Deloitte i sitt høringssvar. På tross av sannsynlighetsvurdering som indikerer at ledelsen i selskapene ikke burde ha lagt fortsatt drift til grunn, forutsetter de fortsatt drift i sine årsberetninger.

Som konklusjon kan vi anta at den nye formuleringen ikke skal nødvendig føre til store endringer eller konsekvenser for regnskapsbrukere fordi den baseres på dagens praksis, men den nye regelbaserte bestemmelsen skal bringe inn mer klarhet for regnskapsprodusenter. Imidlertid kan det også tenkes at den nye formuleringen av prinsippet ikke skal føre til at informasjonen for regnskapsbrukere vil være mindre beslutningsnyttig, fordi det forutsettes at regnskapsbrukere skal få nødvendig informasjon knyttet til usikkerhet om fortsatt drift i noteopplysninger.

6.6 Enkeltvurdering

Ifølge Utkastet til ny regnskapslov er krav om enkeltvurdering foreslått i § 3-5 med følgende ordlyd:

“De enkelte eiendeler og forpliktelser skal innregnes og måles særskilt”.

Direktivets krav om enkeltvurdering av eiendeler og forpliktelser ble ikke implementert i gjeldende regnskapslov fordi det var stor usikkerhet om kravets innhold. I samsvar med lojal implementering av det nye direktivet, vil utvalget likevel lovfeste enkeltvurderingskravet, selv om det kan være tvil om dets innhold (NOU 2015:10, s. 89).

Utvalget synes at det er vanskelig å regulere her et viktig spørsmål om hva som er rett vurderingsenhet (*“unit of account”*). Dette henger sammen med at det ikke finnes noen entydig oppdeling av enkelte eiendeler og forpliktelser. For eksempel, en transportør som anskaffer en flåte med kjøretøyer, kan anse hele kjøretøyflåten som en eiendel (fordi hele flåten benyttes som en enhet til å løse ulike transportoppdrag), eller hvert enkelt kjøretøy som eiendel (fordi kjøretøyet i seg selv innebærer en naturlig fysisk avgrensning), eller komponenter av kjøretøyet (dekk, motor, karosseri) som separate eiendeler med ulik levetid (NOU 2015:10, s. 89).

Identifikasjon av vurderingsenhet kan være et problem, for aggregeringsnivået kan avhenge av type virksomhet og regnskapsmessig sammenheng. For eksempel, i varehandel er i prinsippet hver enkelt vare som selges i butikken, en separat vurderingsenhet (jf. formuleringen i gjeldende regnskapslov § 5-5). I offshore oljeproduksjon er den dominerende internasjonale og norske

praksis at et helt oljefelt med fysiske installasjoner (produksjonsplattformer, tanker, serviceplattformer) utgjør en vurderingsenhet (NOU 2015:10, s. 89).

Variasjon i aggregeringsnivå som skyldes vurderingsfunksjon kan illustreres ved avskrivning og nedskrivning av anleggsmidler. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, jf. gjeldende regnskapslov § 5-3 annet ledd. De vil si anskaffelseskost av anleggsmidler skal periodiseres over økonomisk levetid. Et anleggsmiddel kan bestå av flere bestanddeler som kan ha ulik økonomisk levetid og må skiftes ut. For å få mer presis periodiseringen av anskaffelseskost kan man dekomponere anleggsmiddelet for avskrivningsformål. Slik dekomponering har fått sin anvendelse i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og i norsk praksis, jf. NRS (V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* p. 2.3.

Etter regnskapsloven § 5-3 tredje ledd skal anleggsmidler nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. De vil si den regnskapspliktige må vurdere om virkelig verdi av anleggsmiddelet er lavere enn den netto balanseførte verdien (etter avskrivninger). Virkelig verdi ved nedskrivning operasjonaliseres praktisk med verdibegrepet gjenvinnbart beløp. Med gjenvinnbart beløp menes det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi, jf. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* p. 5.1. I samsvar med punkt 2 tredje ledd NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler* ved vurdering av nedskrivning må det tas stilling til vurderingsenheten. Den norske standarden fastsetter i punkt 4.1 at grensene for vurderingsenhet ved vurdering av verdifall bestemmes av det laveste nivået hvor det er mulig å identifisere inngående kontantstrømmer som er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre grupperinger av anleggsmidler. Vurderingsenheten kan således være det enkelte anleggsmiddel (som i sin alminnelighet er vurderingsenhet ved vurdering etter regnskapsloven § 5-3) eller en gruppe av anleggsmidler. Kostnytte betraktninger kan være relevant for å fastsette størrelsen på vurderingsenheten.

I forbindelse med rammeverkprosjektet har IASB vurdert å gi generelle retningslinjer for fastsettelse av vurderingsenheten, men kommet til konklusjon om at vurderingsenhet må vurderes ved utvikling og revidering av hver bestemt regnskapsstandard, jf. høringsnotatet fra 2013 p. 9.38.

Utvalget påpeker at et lovfestet enkeltvurderingskrav gir dermed ikke noen presis anvisning på hvilket aggregeringsnivå den regnskapspliktige skal bruke for ulike forhold. Utvalget foreslår dermed at vurderingsenheten skal fastsettes i samsvar med de løsningene som er nedfelt i gjeldende regnskapsstandarder (NOU 2015:10, s. 90).

Som nevnt legger regnskapslovutvalget til grunn at foretak med alminnelig regnskapsplikt skal ha en regnskapsregulering som ligger tett opp mot IFRS for SMEs, i tråd med det som er foreslått i forslaget til ny norsk regnskapsstandard. Derfor kan vi forutsette at vurderingsenheten skal fastsettes i den nye norske regnskapsstandard som skal baseres på IFRS for SMEs. Men IFRS for SMEs inneholder bestemmelser som ikke tilsier enkeltvurdering. Som eksempel kan nevnes bestemmelsen om verdifall på beholdninger (IFRS for SMEs pkt. 13.19). Revisorforeningen i sitt høringssvar mener at det er helt hensiktsmessig å klargjøre at kravet §3-5 ikke gjelder absolutt. BDO mener også at §3-5 bør modifiseres med “med mindre annet følger av regnskapsstandard”, gjennom regulert overstyring. Ifølge Revisorforeningen vil slik ordlyd fjerne eventuell tvil om at IFRS for SMEs kan legges til grunn som norsk regnskapsstandard, tilnærmet «as is» på dette området.

Det finnes heller ikke en generell beskrivelse av vurderingsenheten både i IFRS for SMEs og ny norsk regnskapsstandard. Den kommer imidlertid til anvendelse i begge disse standardene ved konkrete regnskapsmessige vurderinger. For eksempel ved verdifall på eiendeler skal vurderingsenheten ses som en kontantgenererende enhet hvis det er ikke mulig å estimere gjenvinnbart beløp for en enkelteiendel. En eiendels kontantgenererende enhet er den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som omfatter eiendelen og genererer inngående kontantstrømmer som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler, jf. Høringsutkast til ny norsk regnskapsstandard p. 27.8. Denne bestemmelsen er en direkte oversettelse av punkt 27.8 IFRS for SMEs.

Som nevnt ovenfor er det tydeligste eksempelet på enkeltvurdering dekomponering av anleggsmidler for avskrivningsformål. Det er opplagt at dekomponering er det som skal velges ifølge ny norsk regnskapsstandard som skal baseres på IFRS for SMEs. IFRS for SMEs krever dekomponering av driftsmidler som består av hovedbestanddeler som har vesentlig forskjellige

mønstre for forbruk av økonomiske fordeler. Dekomponering, gjelder vel strengt tatt etter gjeldende regnskapslov i dag - selv om den er lite utbredt i norsk praksis. Statsautorisert revisor Elin Petersen skriver i sin artikkel om dekomponering og avskrivning av varige driftsmidler at mange foretak fortsatt velger å ikke dekomponere. Den samme konklusjonen ble trukket i en masteroppgave om dekomponering, det ble påpekt at det var kun 2 av 11 selskapene velger dekomponeringsløsning (Heimlund & Åsheim, 2011). Av den grunn blir regnskapene vanskeligere å analysere og sammenligne regnskapene for de som ikke har mer informasjon om tallene enn den som står i offisielle regnskaper (Petersen, 2016).

Dekomponering og manglende dekomponering har store konsekvenser for årsregnskapet. Vi kan anta at et bygg kjøpes 01.01.01. for kr 1 000 000. Selskapet har identifisert 6 grupper av enkeltdeler. Utnyttbar levetid for bygget er angitt til 60 år. Det er ingen restverdi. Ved kjøpet forutsettes det at vinduer, takk og ytterdører, ventilasjon og andre installasjoner har periodiske vedlikehold hvert 10 år, mens enkeltdeler som elektriske anlegg, varme og sanitær må skiftes ut hvert 30 år. Vi ser bort fra prisstigning og rente i vårt eksempel.

Årlig kostnadsføring ved dekomponering utgjør kr 41 667. Ved manglende dekomponering tilsvarer årlige avskrivninger som beregnes ofte med utgangspunkt i hovedkomponentens levetid (her: et bygg), kr 16 667, og utskifting av ulike komponenter skal kostnadsføres i sin helhet. Se tabellen nedenfor.

Gruppe av enkeltdel	Estimert andel av kostpris	Andel anskaffelseskost	Estimert utnyttbar levetid	Lineær avskrivningssats	Årlig avskrivning
Fundament	50%	500 000	60 år	1,7%	8 333
Vinduer, takk og ytterdører	10%	100 00	10 år	10%	10 000
Ventilasjon	9%	90 000	10 år	10%	9 000
Varme og sanitær	10%	100 000	30 år	3,3%	3 333
Elektriske anlegg	15%	150 000	30 år	3,3%	5 000

Andre installasjoner	6%	60 000	10 år	10%	6 000
		1 000 000		6,4%	41 667

Tabell 4. Oversikt over enkeltdele.

Vi ser fra tabellen nedenfor at direkte kostnadsføring av utskiftninger gir en skjev kostnadsfordeling, det vil si vedlikeholdsutgifter påvirker vesentlig resultatet de årene de skiftes ut. Ved dekomponering fordeles investeringen likt mellom hver periode.

Årlig kostnad	Dekomponering	Ikke dekomponering
år 1- år 9	41 667	16 667
år 10	41 667	266 667
år 11- år 19	41 667	16 667
år 20	41 667	266 667
år 21 – år 29	41 667	16 667
år 30	41 667	511 667
år 31- år 39	41 667	16 667
år 40	41 667	266 667
år 41 – år 49	41 667	16 667
år 50	41 667	266 667
år 51 – år 60	41 667	16 667

Tabell 5. Kostnadsføring i hver periode med og uten dekomponering.

Linjediagram 1 viser hvordan utskiftingene påvirker årsresultat:

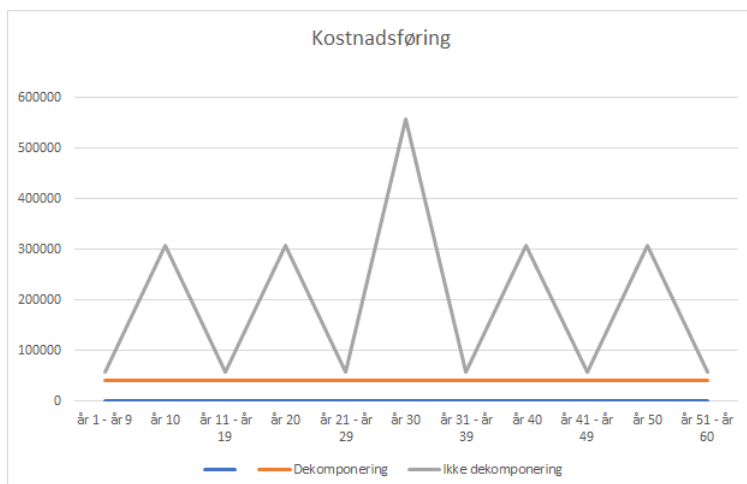
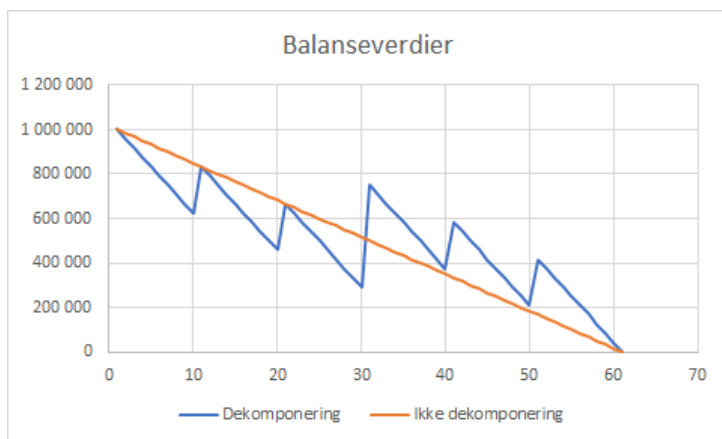


Diagram 1. *Kostnadsføring ved utskiftninger.*

Balanseverdiene ved dekomponering og uten dekomponering er forskjellige, se Figur 7. Bakgrunnen for dette er at utskiftingene balanseføres i tilfellet med komponering, mens uten dekomponering kostnadsføres alle utskiftninger som vedlikehold. Behandling av utskiftninger har store påvirkning på både resultatregnskap og balanse.



Figur 7. *Balanseverdier med dekomponering og uten dekomponering.*

Mange driftsmidler består av enkeltdeler. Utvalget anbefaler at de enkelte deler og forpliktelser skal innregnes og måles særskilt. Et lovfestet enkeltvurderingskrav gir ikke noen presis avvisning om hva som er de enkelte deler og forpliktelser. Vurderingseneheten skal vurderes i samsvar med gjeldende standarder.

Prinsippet om enkeltvurdering ble ikke implementert i gjeldende regnskapslov, men enkelte bestemmelser finnes i norske standarder. Som eksempel kan nevnes bestemmelsen om dekomponering. Til tross for det finnes tillatelse for å bruke dekomponering, i praksis unngår mange bedrifter å dekomponere anleggsmidler, og begrunnelsen for denne utelatelsen kan være stor usikkerhet om hva som er rett enhet, og kostnader knyttet til dekomponeringsløsning. Men vi ser fra vårt eksempel at periodisering av anskaffelseskost kan bli mer presis ved en dekomponering av anleggsmiddelet for avskrivningsformål.

Oppsummering kan vi derfor konkludere at det lovfestede kravet om enkeltvurdering vil gi mer nøyaktig informasjon for regnskapsbrukere når det gjelder sammenligning og analyse av årsregnskaper.

6.7 Bruttopresentasjon

Prinsippet om bruttopresentasjon er basert på et forbud mot motregning som er fastsatt i det nye direktivets artikkel 6 nr. 1 bokstav g) med følgende ordlyd:

“enhver motregning mellom eiendeler og forpliktelser og mellom inntekter og utgifter skal være forbudt”.

Utvalget påpeker at direktivets motregningsforbud ikke dreier seg om innregning, kun presentasjon. Det betyr at den regnskapspliktige må vise eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader brutto i det endelige årsregnskapsdokumentet (NOU 2015:10, s. 92). Derfor har utvalget lagt vekt på ord “presentasjon” i definisjonen av prinsippet og ikke på “motregning”. Det vil si i samsvar med § 3-6 Utkastet til ny norsk regnskapslov er prinsippet om bruttopresentasjon formulert som følgende:

“Eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader skal presenteres brutto, med mindre annet følger av regnskapsstandard”.

Det er også hovedregelen innen IFRS er at regnskapet skal presenteres brutto. Ifølge nr. 32 IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* skal et foretak ikke nettoppresentere eiendeler og forpliktelser eller inntekter og kostnader med mindre det kreves eller tillates i henhold til en IFRS. Det vil si bestemmelsen har en åpning for unntak som reguleres gjennom regnskapsstandard. IFRS for SMEs

og ny norsk regnskapsstandard nr. 2.52 har et motregningsforbud som ligner på det i IAS 1, og de har også en tilsvarende fraviksbestemmelse. Påbud om eller adgang til motregning er fastsatt i flere standarder. På grunnlag av dette sier Utvalget at for at regnskapspliktige som følger norsk regnskapslov skal kunne tilpasse seg internasjonale standarder, er det følgelig behov for at motregningsforbudet skal kunne fravikes når det følger av regnskapsstandarder (NOU 2015:10, s. 92). Dermed har Utvalget fastsatt denne fraviksbestemmelsen i § 3-6 Utkastet til ny norsk regnskapslov og henvist til en tilsvarende fraviksbestemmelse i direktivets artikkel 6 nr. 2 som sier at medlemsstatene kan i særlige tilfeller tillate eller kreve at foretak foretar motregning mellom eiendeler og forpliktelser eller mellom inntekter og utgifter, forutsatt at beløpene som motregnes, angis som bruttobeløp i notene til finansregnskapet.

Prinsippet om bruttopresentasjon fremgår ikke eksplisitt av gjeldende regnskapslov. Men regnskapslovens utgangspunkt er at eiendeler og gjeld skal presenteres brutto (kapittel 6). Det vil si skal både eiendeler og gjeld vises med hele sin verdi i balansen. Det finnes flere unntak fra hovedregelen som leder til nettopresentasjon:

- Avsetning for pensjonsforpliktelser skal presenteres netto. Pensjonsforpliktelser er nærmere definert i rskl. § 6-2 tredje ledd, hvor det eksplisitt fremkommer at det er nettoforpliktelsene (brutto pensjonsforpliktelse redusert med pensjonsmidler) som skal gjeldsføres. (Handeland & Schwencke, 1999). Nettopresentasjon av pensjonsforpliktelser i gjeldende norsk regnskapslov er sammenfallende med IFRS (IAS 19 *Ytelser til ansatte* nr.57), IFRS for SMEs og ny norsk regnskapsstandard nr. 28.14.

- Utsatt skattefordel eller utsatt skatt presenteres netto. Forskjellen mellom regnskapsmessige og skattemessige periodiseringsregler (skattereduserende og skatteøkende midlertidige forskjeller) fører til at det oppstår utsatt skattefordel eller utsatt skatt i balansen. Utsatt skattefordel presenteres som eiendel i balansen, jf. rskl. § 6-2 første ledd A i nr. 3. Utsatt skattefordel er nettostørrelse, beregnet ved at nominell aktuell skattesats multipliseres med det beløp som skattereduserende midlertidige forskjeller overstiger skatteøkende midlertidige forskjeller per balansedagen. Utsatt skatt presenteres som gjeld i balansen, jf. rskl. § 6-2 første ledd D i nr. 2. Utsatt skatt er en nettostørrelse, beregnet ved at nominell aktuell skattesats multipliseres med det beløp som

skatteøkende midlertidige forskjeller overstiger skattereduserende midlertidige forskjeller per balansedagen. Det finnes en tilsvarende regel om nettopresentasjon av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt etter IFRS (IAS 12 *Inntektsskatt* nr. 71-76), IFRS for SMEs nr. 29.37 og ny norsk regnskapsstandard nr. 29.29 N.

Som hovedregel skal også inntekter og kostnader presenteres brutto i regnskapet etter gjeldende regnskapslov. Det vil si at hele salgsbeløpet presenteres som inntekt, uten fradrag for medgåtte salgskostnader. Det samme gjelder kostnader som vedrører foretaket. Merverdiavgift som betales til staten i forbindelse med salg skal ikke inngå i salgsinntektene, jf. rskl § 6-1 tredje ledd. Gevinst og tap ved salg av driftsmidler som ikke er driftsrelaterte presenteres netto for å ikke forstyrre bildet regnskapsbrukerne får av driftsinntektene i selskapet.

Brutto- eller nettopresentasjon av salgsinntekter kan godt illustreres ut fra det forholdet om det rapporterende selskapet er prinsipal eller agent. En selger er prinsipal når den selger i eget navn, under sitt eget ansvar og egen risiko, jf. IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* B35, B36, B37. Agenter er kun mellomledd mellom prinsipal og sluttkunde. Selv om det er definert hvem som er prinsipal og hvem som er agent i regelverket, er imidlertid vurderingen kompleks. Baksaas og Næsterbø (2009) sier at det ikke er ofte mulig å finne ut om et foretak anser seg selv som prinsipal eller agent. Problemet blir ytterligere komplisert ved at en avtale kan inneholde både prinsipal- og agentsalg.

Prinsipalen inntektsfører hele salgssummen som salgsinntekter (brutto), men agenten skal bare inntektsføre sin provisjon (netto), jf. IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* B35 og B36. Regler på dette området er like innen IFRS og god regnskapsskikk i Norge. Innenfor god regnskapsskikk finnes det NRS (V) *Inntektsføring av inntekt* som fastsetter i p. 2.3 at “... ved formidling er det kun vederlag knyttet til selve formidlingstjenesten som kan anses som inntekt for foretaket, ofte kalt provisjons- eller kommisjonsinntekt”.

Om et selskap fører inntekter brutto eller netto, påvirker ikke resultatet i årsregnskapet, men har derimot stor betydning for nøkkeltall og sammenligning mellom selskapene (Baksaas og Nørstebø, 2009). For eksempel, anta at Selskap B (reisebyrå) selger på vegne av Selskap A (oppdragsgiver)

en reisepakke til sluttkunden for 3000. Det er avtalt mellom selskapene at Selskap B skal ha 10% provisjon fra salget. Det forutsettes at Selskap B har andre driftskostnader lik 150. Driftsresultatet blir dermed $150 (3000 * 10 \% - 150)$, uavhengig av type inntektsføring. Dersom salget bokføres netto som agentprovisjon i Selskap B, vil inntekten bli 300 (10 % av 3000). Dette vil fremstå som lite, men driftsmarginen vil være god, 50 % ($150/300$). Motsatt blir det dersom Selskap B bokfører salget brutto som prinsipal. Da er inntekten høy, 3000, men driftsmarginen er lav, 5 % ($150/3000$). Dette gjør sammenligningsgrunnlag mellom ulike selskaper meningsløs.

Dersom vi forutsetter at Selskap B (reisebyrå) ikke er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til reisepakken som leveres til sluttkunden og ikke oppfyller de andre kriteriene som er omtalt i p. 2.3 NRS (V) *Inntektsføring av inntekt*, konkluderer vi at reisebyrå opptrer som agent og bør føre sine salgsinntekter netto.

Baksaas og Nørstebø (2009) drøfter i sin artikkel om at selskaper i ulike situasjoner kan ha ulike motiver til å presentere inntekter brutto eller netto. For eksempel, et selskap som er i oppstart- og utviklingsfase, kan ha insitament til å presentere så høye salgsinntekter som mulig. En mulig børsnotering kan også være et insitament for det samme. På den andre siden, påpeker de at for selskaper som går med overskudd, kan det være insitament til å foretrekke nettoføring siden dette gir bedre nøkkeltall (marginene blir bedre sett i forhold til omsetningen).

Det vil si at vanskeligheter i vurderingen om hvem som er prinsipal eller agent og ulike insentiver til å presentere inntekter brutto eller netto kan føre til uheldig praksis ved at en del inntekter rapporteres brutto, mens realitetene er at selskapene er agenter og rapporteringen skulle vært netto. Baksaas og Nørstebø (2009) mener at de har indikasjoner på at denne praksis allerede finnes.

Som konklusjon kan vi si at innføring av det nye prinsippet om bruttopresentasjon ikke skal skape noen reell endring for regnskapet, fordi den baseres på dagens praksis, unntatt for at formuleringen av prinsippet åpner adgang for regnskapspliktige som følger norsk regnskapslov å tilpasse seg internasjonale regnskapsstandarder. Tydelig lovfesting av prinsippet skal også bringe inn mer klarhet både for regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere. Imidlertid kan det også tenkes at det nye prinsippet vil neppe gi mer riktig og nøyaktig presentasjon av årsregnskapet.

6.8 Ensartet og konsistent prinsippanvendelse

Ifølge regnskapsdirektivet artikkel 6 nr. 1 bokstav b skal regnskapsprinsippene og målegrunnlagene anvendes konsekvent fra et regnskapsår til et annet, og ifølge artikkel 24 nr. 10 skal eiendeler og forpliktelser som inngår i konsernregnskapet, måles på et ensartet grunnlag. Utvalget påpeker at innholdet i disse bestemmelsene har vært implementert i gjeldende regnskapslov § 4-4 om ensartet og konsistent prinsippanvendelse (NOU 2015:10, s. 82).

Utvalget har foreslått å videreføre en bestemmelse med samme ordlyd som gjeldende regnskapslov § 4-4 første punktum i Utkastet til ny regnskapslov § 3-7 som lyder:

“Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede regnskapsprinsipper, som skal anvendes konsistent over tid”.

Dette innebærer at det er videreført uten endring at ordet “ensartet” har en tverrsnittsdimensjon, mens ordet “konsistent” har en tidsdimensjon. Konsistensprinsippet i ny regnskapslov skal ivareta det samme behovet som prinsippet i gjeldende regnskapslov, det vil si sammenlignbarhet av regnskapsinformasjon. Det videreføres også den samme adgangen til å endre regnskapsprinsipp som ifølge gjeldende regnskapslov. Ifølge IFRS for SMEs nr.10.8 skal et foretak bare endre prinsipp når det kreves av standarden, eller endringen medfører pålitelig og mer relevant informasjon. Utvalget hevder at til tross for at direktivets bestemmelse om prinsippanvendelse ikke inneholder eksplisitt omtale av noen adgang til å skifte regnskapsprinsipp, oppfatter utvalget det slik at konsistent prinsippanvendelse kan forstås å gi rom for skifte av regnskapsprinsipp i de tre situasjoner som er beskrevet tidligere av Johnsen og Kvaal (1999) i p. 5.3.7. Etter utvalgets vurdering er det derfor ikke behov for noe unntak gjennom regnskapsstandard i lovbestemmelsen om ensartet og konsistent prinsippanvendelse (NOU 2015:10, s. 82).

Som en følge av beslutningen om at bestemmelsene om konsernregnskapet samles i et eget kapittel (NOU 2015:10, s.82), foreslår utvalget at innholdet i gjeldende regnskapslov § 4-4 annet punktum videreføres i Utkastet til ny regnskapslov § 7-2 avsnitt 5 som lyder:

“Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet kan være forskjellig fra prinsippanvendelsen i morforetakets årsregnskap”.

Som vi ser at prinsippet om ensartet og konsistent prinsipp anvendelse og adgangen til å endre regnskapsprinsipp som følger av gjeldende regnskapslov skal videreføres uten endring i ny regnskapslov. Det vil si det skal ikke forekomme noen endring i forhold til at regnskap skal gi mer beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere.

6.9 Rettvisende bilde

Bestemmelsen i gjeldende regnskapslov §3-2a om at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde, skal videreføres uendret i ny lov som en del av kapitlet om alminnelige regnskapsprinsipper. Dette gjelder for både form og innhold.

Rettvisende bilde er den norske oversettelsen av kravet om “true and fair view” som har sin opprinnelse fra britisk regnskapstradisjon (Parker et al., 1996). Kravet om at årsregnskapet skal gi et “true and fair view” er fastsatt som et overstyringskriterium i fjerde og sjuende selskapsdirektiv (78/660/EØF og 83/349/EØF) og i nytt konsolidert regnskapsdirektiv (2013/34/EU). I dagens regnskapslov er kravet om rettvisende bilde også et overordnet kvalitetskrav og dette foreslås å bli videreført i ny regnskapslov.

Det finnes ikke en entydig definisjon av hva som menes med “true and fair view”. En god overordnet beskrivelse av begrepet er gitt i Regnskabsrådets rapport om Revision af Årsregnskabsloven, marts 1999, s. 40. De skriver at et rettvisende bilde er et brukerorientert begrep. Dets innhold går ut på at årsregnskapet skal gi et helhetsinntrykk av den virksomhetens økonomi som er relevant for regnskapsbrukere. Kravet om et rettvisende bilde krever at virksomheten undersøker om årsregnskapet tilfredsstillende forventede brukergruppers informasjonsbehov.

Kravet om rettvisende bilde innebærer at bestemmelsene i loven kan fravikes i unntakstilfeller av den regnskapspliktige forutsatt at dette er nødvendig for å gi en tro gjengivelse av den underliggende virksomheten. En slik avvik skal begrunnes i noter.

6.10 Vesentlighetsprinsippet

Det er innført en ny bestemmelse om vesentlighetsprinsippet i det nye direktivet artikkel 6 nr. 1 bokstav j som lyder:

“Kravene fastsatt i dette direktiv med hensyn til innregning, måling, presentasjon, offentliggjøring av opplysninger og konsolidering trenger ikke å oppfylles dersom virkningen av oppfyllelsen er uvesentlig”.

Vesentlighetsprinsippet er et nytt prinsipp i den forstand at det ikke fantes noe overordnet vesentlighetsprinsipp i de gamle direktivene, bare fragmentariske henvisninger til det i enkeltbestemmelser (NOU 2015:10, s. 99).

Vesentlighetsprinsippet er også tillatt etter IFRS. Det kommer til uttrykk i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* nr. 29–31, IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* nr. 8 og i det konseptuelle rammeverket til IASB nr. QC11.

Vesentlighetsprinsippet er ikke lovfestet som et generelt regnskapsprinsipp i gjeldende regnskapslov, men innarbeidet i enkeltbestemmelser i loven. For eksempel, ifølge § 3-8 annet ledd kan datterselskap utelates fra konsolideringen dersom utelatelsen ikke har betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat. I samsvar med § 7-1 tredje ledd første punktum kan opplysninger i noter til årsregnskapet utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat.

Handeland og Schwencke (1999) synes at selv om det neppe kan oppstilles et generelt vesentlighetsprinsipp som en del av *“god regnskapsskikk i tillegg til lovens enkeltbestemmelser, må det være adgang til å ta hensyn til et slikt prinsipp, jf. IAS Framework art. 29-30”*. Utvalget går videre og understreker at vesentlighetsprinsippet er allment underforstått som en del av god regnskapsskikk (NOU 2015:10, s. 98). Siden vesentlighetsprinsippet er underforstått, men ikke eksplisitt kodifisert i gjeldende regnskapslov, foreslår utvalget å fastsette vesentlighetsprinsippet i ny regnskapslov i samsvar med hovedprioritering om en tydelig og lojal implementering av direktivet (NOU 2015:10, s. 99).

Utvalget foreslår å innføre vesentlighetsprinsippet i utkast til ny regnskapslov § 3-9 med følgende ordlyd: “Bestemmelsene i kapittel 3 til 7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig”. Utvalget avklarer at meningen i prinsippet kommer tydeligere frem ved å uttrykke at nærmere angitte bestemmelser i loven (kapittel 3 til 7 om henholdsvis alminnelige regnskapsprinsipper, innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger, konsernregnskap) kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig (NOU 2015:10, s. 100).

Utvalget karakteriserer vesentlighetsprinsippet som regnskapsreguleringens toleransegrense for mangelfull rapportering. Utvalget avklarer at vesentlighetsprinsippet setter et skille mellom vesentlige forhold, hvor mangler ved rapporteringen ikke skal forekomme, og uvesentlige forhold hvor mangler kan forekomme. (NOU 2015:10, s. 99). Hva som menes med vesentlig og uvesentlig er ikke imidlertid klargjort i direktivet.

Felles forståelse av vesentlighet finnes i IFRS. IASBs konseptuelle rammeverk anser vesentlighet som en komponent av relevans og gir følgende definisjon av vesentlig informasjon:

“Information is material if omitting it or misstating it could influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity’s financial report. (...)” (IASB 2010:QC11).

Lignende beskrivelse følger av IFRS for SMEs nr. 2.6:

“Informasjon er vesentlig – og har derfor relevans – dersom utelatelse av den eller en feilaktig opplysning kan påvirke økonomiske beslutninger som brukere tar på grunnlag av finansregnskapet (...)”.

IFRS for SMEs nr.2.6 konkretiserer videre om at vesentlighet avhenger av størrelsen på posten eller feilen vurdert ut fra de særlige omstendighetene rundt utelatelsen eller den feilaktige opplysningen.

Utvalget påpeker at med et slikt abstraksjonsnivå ved beskrivelse av vesentlighet har det vært nødvendig å utarbeide mer håndfaste vesentlighetskriterier innen regnskapsprofesjonen (NOU 2015:10, s. 99). Utvalget anser at ytterligere klargjøring av vesentlighetsprinsippet må komme i en form som legitimerer en felles forståelse i alle land som anvender IFRS. Dersom IASB skal komme med en slik klargjøring, burde den ha vært på agendaen for rammeverksprosjektet (NOU 2015:10, s. 100).

Vi kan konkludere at det er foreslått et nytt overordnet vesentlighetsprinsipp i ny regnskapslov. Den nye lovfestede bestemmelsen åpner for regnskapsprodusentene større adgang til å bruke vesentlighetsprinsippet i forhold til det som var etter gjeldende regnskapslov. Vesentlighetsprinsippet etter ny lov gjelder altså alle bestemmelsene om alminnelige regnskapsprinsipper, innregning og måling, regnskapsoppstillinger, noteopplysninger, konsernregnskap, mens vesentlighetsprinsippet etter gjeldende regnskapslov kommer til uttrykk kun i enkeltbestemmelser i loven.

Vesentlighetsprinsippet kan ses ut fra perspektivet om beslutningsnyttig informasjon. Hvis informasjonen er uvesentlig, er den uten relevans og beslutningsnytte. Av den grunn er det ikke nødvendig, og heller ikke ønskelig, å presentere denne informasjon særskilt i regnskapet. Vesentlighetsprinsippet er dermed ment å øke beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere. Vi synes at dette kan fungere tilfredsstillende dersom det er legitimert tydelig forståelse av vesentlighetsbegrepet og det er utarbeidet håndfaste vesentlighetskriterier. Som omtalt foran er definisjonen av vesentlighet litt abstrakt og krever skjønnsmessig vurdering og vesentlighetskriterier ikke er fastsatt i IFRS eller regnskapslov. Dette med kombinasjon av større adgang til vesentlighetsprinsippet for regnskapsprodusenter kan føre til mer misbruk eller feil bruk av vesentlighetsprinsippet. Men siden vesentlighetsprinsippet gjelder allerede indirekte i god regnskapsskikk i dag, utgjør således lovfesting av prinsippet i ny regnskapslov ingen reell endring i forhold til å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere.

6.11 Substans foran form

Utvalget har foreslått en bestemmelse om substans foran form i § 3-10 Utkastet til ny regnskapslov med følgende ordlyd:

“Ved innregning, måling og presentasjon av poster i årsregnskapet skal det tas tilbørlig hensyn til det reelle innholdet i en transaksjon eller en disposisjon”.

Dette omtales i norsk regnskapsfaglig litteratur som prinsipp om “(økonomisk) substans foran (formell) form”. Tanken er at forhold som økonomisk sett representerer det samme, skal regnskapsføres på samme måte, uavhengig av forskjeller i formell form (NOU 2015:10, s. 93).

Lovbestemmelsen i § 3-10 Utkastet til ny regnskapslov ligger nær opp til ordlyden i direktivet, men samtidig i lovteksten vil utvalget gi en viss veiledning med hensyn til hvor mye som skal til før de underliggende økonomiske realiteter overstyrer de formelle forhold (NOU 2015:10, s. 97). Utvalget mener at avviket mellom realiteter og formaliteter skal være svært tydelig før man plikter å se bort ifra de formelle forholdene. Dette har vært norsk forståelse av substans foran form, som utvalget mener det er grunnlag for å videreføre (NOU 2015:10, s. 96).

Prinsippet om substans foran form kommer til uttrykk i IASBs konseptuelle rammeverk fra 1989 som en undermengde av det kvalitative kravet pålitelighet, sammen med tro gjengivelse, forsiktighet, nøytralitet og fullstendighet. Ved revisjonen av rammeverket i 2010 ble pålitelighet erstattet med tro gjengivelse (faithful representation) og som følge av dette ble substans over form tatt ut. IASB har imidlertid påpekt at kravet om substans foran form er innbakt i det overordnede kravet om tro gjengivelse, og at det derfor er overflødig å uttrykke et eksplisitt krav om substans foran form i rammeverket (IASB 2010: BC 3.26). Det vil si det er ikke noen motsetning mellom IFRS og regnskapsdirektive vedrørende prinsippet om substans foran form.

Substans foran form er eksplisitt definert i IFRS for SMEs nr. 2.8 med følgende ordlyd:

“Transaksjoner og andre hendelser og forhold skal regnskapsføres og presenteres i overensstemmelse med deres innhold, og ikke bare deres juridiske form. Dette styrker finansregnskapets pålitelighet”.

Prinsippet om substans foran form er innforstått i GRS selv om prinsippet ikke er lovfestet. Regnskapslovutvalget av 1990 har sitert forfattere som hevdet at kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde (true and fair view) omfatter substans foran form (NOU 1995: 30 s. 35). I

tillegg fremgår det av utkastet til gjeldende regnskapslov at substans foran form gjelder ved forståelsen av transaksjonsprinsippet. (NOU 1995:30, s. 25 og 64). Dermed mente Regnskapslovutvalget av 1990 at prinsippet om substans foran form måtte anses dekket av god regnskapsskikk.

Hvordan prinsippet om substans foran form virker, skal vi illustrere i følgende eksempel: Anta at Selskap A solgte sin eiendom for 50 mill til Selskap B. Selskap A eier 50% av Selskap B, og en representant fra Selskap A er daglig leder. Øvrige eiere av Selskap B består av to aksjonærer som hver aksjonær eier 25% av selskapet. Ingen av disse kan sies å utøve et spesielt aktivt eierskap. Eiendommen ble leid tilbake med en årlig leie for en 10 årsperiode. Selskapet A hadde også en opsjon på tilbakekjøp til en “gunstig” pris.

Den regnskapsmessige behandlingen av eiendomssalget tar utgangspunkt i spørsmålet om det her hadde funnet sted en transaksjon. Det er avgjørende om det har skjedd en overføring av risiko og kontroll. Med tanke på alle detaljer knyttet til A og B og eiendomssalget, nemlig hvem som har en reell kontroll over eiendommen, A’s opsjon på tilbakekjøp, ser det ut som det har skjedd ingen faktiske endringer for begge selskaper. Ifølge prinsippet om substans foran form har det ikke funnet sted en transaksjon, og 50 mill skal regnskapsføres som gjeld som A har lånt hos B.

Utvalget av 2015 viser til at prinsippet om substans foran form til nå har vært ansett som en egenskap som er omfattet av kravet om god regnskapsskikk. Etersom Utvalget har foreslått at god regnskapsskikk ikke videreføres som rettslig standard, forutsettes prinsippet implementert som en egen bestemmelse, jf. det nye direktivet artikkel 6 nr. 1 bokstav h. Den norske Revisorforening påpeker at det er viktig med en lovfesting av prinsippet for å ha hjemmel til regulering av kontinuitetsgjennomskjæring, siden transaksjonsprinsippet foreslås fjernet (Høringssvar til NOU 2015: 10 *Lov om regnskapsplikt*). Det hevdes at konseptet om såkalt kontinuitetsgjennomskjæring har i gjeldende lov vært utviklet med grunnlag i transaksjonsprinsippet, men bygger i realiteten på en substans foran form-betraktning (NOU 2015:10, s. 97). Dermed erstatter prinsippet om substans foran form i en viss grad transaksjonsprinsippet.

Utvalget antar at prinsippet om substans foran form bør utvikles i lys av utviklingen innenfor EU og harmoniseres uten videre med direktivet, men legger samtidig til grunn at gjeldende norsk praksis om substans foran form som det har vært alminnelig enighet om i det norske regnskapsmiljøet, i utgangspunktet kan videreføres under direktivet (NOU 2015:10, s. 97). Dermed er prinsippet om substans foran form ligger allerede implisitt i god regnskapsskikk og lovfesting av prinsippet som en egen bestemmelse i ny regnskapslov utgjør således ingen endring i forhold til å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukere.

6.12 Kapittelavslutning

I dette kapitlet har vi sett på de nye alminnelige regnskapsprinsippene som foreslås implementert i ny regnskapslov. De kan deles opp i tre grupper. Vi har konkludert at den første gruppen som omfatter kongruensprinsippet, prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse, kravet om rettvise bilde, forutsetning om fortsatt drift, bruttopresentasjon, substans foran form og vesentlighetsprinsippet, ikke skal skape noen reelle endringer for regnskapet. Den andre gruppen inneholder et prinsipp om enkeltvurdering som kan etter vår mening bidra med mer nøyaktig regnskap og mer sammenlignbar informasjon for regnskapsbrukere. Den tredje gruppen består av periodiseringsprinsippet og forsiktighetsprinsippet og kan etter vårt syn føre til negative konsekvenser for regnskapsinformasjon.

Kapittel 7 Konklusjon

7.1 Besvarelse av problemstilling

Utvalget har foreslått å fjerne de grunnleggende regnskapsprinsipper og i stedet av dem implementere et sett alminnelige regnskapsprinsipper basert på EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU. Hovedargumentet for slik erstatning er den skal bidra til internasjonalisering av norske regnskapsregler.

Utredning har søkt å vurdere om de alminnelige regnskapsprinsipper i ny regnskapslov som er foreslått å erstatte de grunnleggende regnskapsprinsippene i nåværende lov, vil gi mer *riktig* og *nøyaktig* presentasjon av årsregnskapet, og henholdsvis om regnskapet i samsvar med de nye prinsippene vil bidra med mer beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere.

Vi har avgrenset utredning med hensyn til regnskapsbrukerne til ikke-børsnoterte foretak. For denne gruppen er kontrollformålet mer viktig enn beslutningsformål og således bør anses som primærformålet. Primærbrukere av regnskapet som har interesse i kontrollformålet i ikke-børsnoterte foretak er eiere.

De nye alminnelige regnskapsprinsipper skal utgjøre en yttergrense for lovlig regnskapspraksis. De skal utfylles av standardsetter, og de vil ikke derfor så like viktige som dagens grunnleggende regnskapsprinsipper.

Sammenlignet med dagens lov skal kongruensprinsippet, prinsippet om ensartet og konsistent prinsippanvendelse og prinsipp om rettvise bilde ikke skape noen endringer for regnskapet, og henholdsvis skal de ikke føre til at regnskapet skal gi mer beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukere.

Utvalget har foreslått å videreføre forutsetningen om fortsatt drift, men med nye formulering. Utredning har konkludert at den nye formuleringen som er regel-basert, vil bringe inn mer klarhet for regnskapsprodusenter, men skal ikke føre til noen konsekvenser for regnskapsbrukere fordi den foreslåtte endringen er basert på dagens praksis. Den samme konklusjonen gjelder for

prinsippet om bruttopresentasjon som ikke fremgår eksplisitt i nåværende regnskapslov, men regnskapslovens utgangspunkt er at eiendeler og gjeld skal presenteres brutto.

Det er foreslått å lovfeste krav om enkeltvurdering. Prinsippet ble ikke implementert i dagens regnskapslov, grunnet at kravets innhold var usikker, selv om enkelte bestemmelser finnes i norske standarder. Det finnes fortsatt et problem knyttet til identifisering av vurderingsenhet. Utvalget foreslår at vurderingsenheten skal bestemmes i samsvar med gjeldende standarder. På tross av stor usikkerhet om hva som er rett enhet, skal implementering av prinsippet bidra med mer nøyaktig regnskap og gi mer sammenlignbar informasjon for regnskapsbrukere.

Utvalget foreslår å innføre vesentlighetsprinsippet i ny lov som ikke er lovfestet i gjeldende regnskapslov, men innarbeidet i enkeltbestemmelser. Opprinnelig er vesentlighetsprinsippet ment å øke beslutningsnytte for regnskapsbrukere. Men problemet er at hva som menes med vesentlig og ikke vesentlig er av subjektivt preg og kan variere mellom forskjellige regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere. Det trengs derfor en lovfastsatt tydelig forståelse av begrepet for at prinsippet kan fungere tilfredsstillende. Men formuleringen i utkastet er litt abstrakt og kan føre til økt risiko for misbruk og feil ved regnskapsproduksjon. Vesentlighetsprinsippet gjelder allikevel implisitt i god regnskapsskikk i dag - så lovfesting av prinsippet i ny regnskapslov utgjør dermed ingen reell endring.

Forsiktighetsprinsippet får et annet og videre innhold enn i dag. Oppgaven konkluderer at den foreslåtte formuleringen skal medføre konsistent overvurdering av gjeld og kostnader og undervurdering av eiendeler og inntekter. Som konsekvens av dette skal nøyaktighet av årsregnskapet bli redusert.

Transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet utgjør kjernen i de grunnleggende transaksjonsprinsippene. Transaksjonsprinsippet skal bli erstattet av prinsippet om substans foran form, og oppgaven har kommet til at denne endringen skal utgjøre ingen endring fordi prinsippet er allerede innforstått i GRS selv om prinsippet ikke er lovfestet. Men det som gjelder de øvrige transaksjonsbaserte prinsipper, er helt annerledes. Periodisering ifølge opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet er resultatorientert, og dette skaper problemer

for en harmonisering av norsk god regnskapsskikk med internasjonale regnskapsstandarder, særlig sammenstillingsprinsippet. Derfor er det foreslått å erstatte sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet med et uspesifisert periodiseringsprinsipp som kan tolkes et forbud mot kontantprinsipp, men ikke noe særlig mer. Utvalget forklarer periodiseringsprinsippet i samsvar med IFRS for SMEs, nemlig at periodisering defineres som innregning av eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter og kostnader som tilfredsstillende defineres og innregningskriteriene i rammeverket. Oppgaven konkluderer at implementering av periodiseringsprinsippet som har et balanseorientert perspektiv, skal føre til unøyaktig periodisering i form av for sen eller for tidlig inntektsføring som skal få negative konsekvenser for regnskapsbrukere i form av et misvisende bilde av foretakets prestasjoner, særlig når det gjelder ikke-børsnoterte foretak. Transaksjonsbasert periodisering fungerer fortsatt godt. Utredningen derfor konkluderer at fjerning av disse transaksjonsbaserte prinsippene ikke bare er hensiktsmessig, men skal ha negative konsekvenser for regnskapsføring.

Oppsummering kan vi si at selv om de fleste alminnelige regnskapsprinsippene ikke skal føre til store endringer, vil fjerning av de transaksjonsbaserte periodiseringsprinsippene kunne virke negativt på informasjonen i årsregnskapet, nemlig redusere dens beslutningsnyttighet for regnskapsbrukere. Årsaken for dette er at periodiseringen av inntekter og kostnader vil være unøyaktig etter ny periodiseringsprinsippet på grunn av begrensninger i balansedefinisjonene.

7.2 Videre forskning

Som nevnt tidligere er Høringsutkastet NOU 2015:10 den viktigste kilden i vår utredning. Dette er en lovutredning som ikke er vedtatt. Finansdepartementet mener at det vil være behov for mer arbeid før det kan tas stilling til utvalgets forslag om ny lov (Prop. 160 L (2016-2017), s.7). Inntil Finansdepartementet fremmer en proposisjon med forslag om endringer i regnskapsloven, skjer det ingen endringer. I april 2018 har NRS besluttet å gjenoppta arbeidet med ny Norsk Regnskapsstandard for øvrige foretak. Arbeidet skal skje innenfor rammen av gjeldende regnskapslov.

Det er uklart om og når vi skal få ny regnskapslov og hvordan den eventuelle loven vil se ut. Gjennom høringssvarene ser vi at forslaget til ny regnskapslov har fått en veldig blandet

mottakelse. Derfor er det usikkert hvordan scenario vil utvikle seg i fremtiden. Til videre forskning kan det derfor være interessant å se om det kommer ny regnskapslov og hvordan denne blir utarbeidet. Det ville vært interessant å se om og hvordan de grunnleggende regnskapsprinsippene blir erstattet av de alminnelige regnskapsprinsippene. Videre kan det være av interesse å se på hvilken praktisk betydning implementering av en ny regnskapslov får for regnskapsprodusentene og regnskapsbrukerne, blant annet i forhold til utarbeidelse av beslutningsnyttig informasjon.

I brevet fra Finansministeren fremkommer det blant annet at Finansdepartementet vil fortsette arbeidet med revisjon av regnskapslovgivningen for å bringe regnskapsloven i samsvar med EUs parlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU, det vil si i en klar internasjonal retning. Derfor er det veldig interessant å se om det skal skje overgang av det norske regnskapet fra resultatorientert til balanseorientert perspektivet slik som forutsatt etter NOU 2015:10.

Litteraturliste:

Aksjeloven. (1997). Lov om aksjeselskaper av 13 juni 1991 nr. 44. Hentet fra:

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>

Alexander, D., & Nobes, C. (2007). *Financial accounting: an international introduction*. Third Edition, Pearson Education Limited

A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting (2013), Discussion Paper. Hentet fra:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/\\$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf)

Baksaas, K.M. & Nørstebø, K. (2009). Inntektsføring: foretakenes agentprovisjoner og rapportering. *Regnskap og revisjon*, nr. 2, 2009, s. 12-16. Hentet fra:

<https://www.revregn.no/i/2009/2/revisjon2-09-7>

Baksaas, K.M. & Stenheim T. (2015). *Regnskapsteori*. Oslo, Cappelen Damm Akademisk

Baksaas, K. M. & Stenheim, T. (2017). Resultat eller balanseorienterte regnskaper. *Magma* nr 1, 2017. Hentet fra:

<https://www.magma.no/resultat-eller-balanseorienterte-regnskaper>

Benedict, A. & Elliot, B. (2001). *Practical accounting*. Edinburgh, Pearson Education Limited

Bernhoft, A.-C. (2015). Norsk regnskapslovgivning i endring. *Regnskap og revisjon*, nr. 6, 2015, s. 20-22

Bernhoft, A.-C. (2016). Forslag til ny regnskapslov. *Magma*, nr. 1, 2016. Hentet fra:

<https://www.magma.no/forslag-til-ny-regnskapslov>

Bolghaug, E. (2011). Skeptisk til regnskap. *Forskning*, 2011. Hentet fra:
<https://forskning.no/naeringsliv-bedriftsokonomi/2011/10/skeptisk-til-regnskap>

Brandsås, H. & Hanstad, P. (2015). *Høring – NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. Oslo, Den norske Revisorforening. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?factbox=horingsvar>

Conceptual Framework (2010). The conceptual Framework for Financial Reporting 2010, IFRS Foundation. Hentet fra: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>

Dalen, M. *Validitet og reliabilitet i forskning- UIO*. Hentet fra:
www.uio.no/studier/.../ValiditetReliabilitetKvalitativForskning.ppt

Dichev, I. D. (2008). *On the balance sheet-based model of financial reporting*. Emory University - Department of Accounting. Hentet fra:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1009673

Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013. Hentet fra:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

Elliott, B., & Elliott, J. (2009). *Financial accounting and reporting*. 13th Edition, Harlow, Pearson Education Limited

Europa-Parlamentets og rådets forordning (EF) Nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder. Hentet fra:
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:DA:PDF>

EY, (2016). *International Gaap 2016: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. West Sussex, Wiley

FASB 1976a: Scope and Implications of the Conceptual Framework Project. Norwalk, CO: Financial Accounting Standard Board.

FASB 1978: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Statement for Financial Accounting Concepts No.2. Norwalk, CO: Financial Accounting Standard Board.

FASB 1980: Qualitative Characteristics of Accounting Information. Statement of Financial Accounting Concepts No.2. Norwalk, CO: Financial Accounting Standards Board.

Fourth Directive: annual accounts of companies with limited liability, 78/660/EEC of 25 July 1978. Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126009>

Gjesdal, F., & Johnsen, T. (1999). *Kravsetting, lønnsomhetsmåling og verdivurdering*. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag.

Gjesdal, F., Kvaal, E., & Kvifte, S.S. (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo, Cappelen Akademisk Forlag

Grønhaug, K. (1993). *Problemer i empirisk forskning I*, Rådet for samfunnsvitenskapelig forskning i NAVF, Norges handelshøyskole. red. Metoder og perspektiver i økonomisk-administrativ forskning Oslo, Pensumtjeneste: s. 7-15

Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen, Fagbokforlaget

Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota, FL: American Accounting Association

Handeland, Ø. & Schwencke, H.R. (1999). *Regnskapsloven med kommentarer*. Oslo, Ad Notam Gyldendal

Hanstad, P. (2018). Regnskapsreguleringen i Norge. *Magma* nr. 1, 2018. Hentet fra: <https://www.magma.no/regnskapsreguleringen-i-norge>

Heimlund, T. R. & Åsheim, A. J. (2011). *Dekomponering av bygg i den nordnorske eiendomsbransjen*. (Mastergradsavhandling, Universitetet i Tromsø)

Hendriksen, E.S. & van Breda, M. F. (1992). *Accounting theory*. Boston, Irwin.

Hersvik, E. (2003). *Regnskapsmessig behandling av usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. (Høyere avdelings oppgave). Bergen, Norges Handelshøyskole

Heskestad, T. (2001). *Regnskapsmessige avskrivninger*. (Avhandling for graden dr. oecon). Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap.

Heskestad, T. (2014). *Manipulering av kostnader og "røde flagg"*. Hentet fra:

<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/audit/articles/manipulering-av-kostnader.html>

Heskestad, T. & Tofteland, A. (2016). Virkelig verdi av varige driftsmidler. *Revisjon og regnskap*, nr. 1, 2016

Hove, B. T. & Stenheim, T. (2015). Forslag til ny regnskapslov. *Revisjon og regnskap*, nr. 6, 2015. Hentet fra:

<https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2423647/Stenheim%20Forslag%20til%20ny%20regnskapslov%202015.pdf?sequence=1>

Huneide, J. E. (2009). Regnskapsmessig innskutt, og skattemessig innbetalt egenkapital. *Revisjon og regnskap*, nr. 3, 2009, s. 28-31

Huneide, J.-E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O. (2008). *Årsregnskapet i teori og praksis 2007* (9th ed.).

Hyvang, J. (2018). Resultat- eller balansefokus i regnskapsføringen? *Finago blogg Norway*, april 10, 2018. Hentet fra:

<https://blog.finago.com/no/resultat-eller-balansefokus-i-regnskapsfoeringen>

Høringssvar fra Deloitte til NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt, 2015. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=1d190887-abb4-4f98-b629-5d23c151fea2&factbox=horingssvar&lastvisited=e9292a8c-1292-416d-872e-ed366475a312>

Høringssvar fra EY - NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt, 2015. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=e9292a8c-1292-416d-872e-ed366475a312&factbox=horingssvar&lastvisited=e1b17d7f-aadd-4ad3-b556-2041a78d6fb3>

Høringssvar fra PWC - Lov om regnskapsplikt, 2015. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=e1b17d7f-aadd-4ad3-b556-2041a78d6fb3&factbox=horingssvar&lastvisited=ff2f00dd-179a-4bd4-8d51-fa6facaa9faa>

Høringssvar fra Skattedirektoratet - Regnskapslovutvalgets utredning om ny lov om regnskapsplikt, 2015. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=81d953ed-43ee-40de-911d-45aef34a01c4&factbox=horingssvar&lastvisited=1d190887-abb4-4f98-b629-5d23c151fea2>

Høringsuttalelse fra NHH - Regnskapslovutvalgets utredning om ny lov om regnskapsplikt, 2015. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?uid=ff2f00dd-179a-4bd4-8d51-fa6facaa9faa>

IASB 1989: Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements. International Accounting Standard Committee. London.

IFRS Foundation, (2017). The IFRS for SMEs standard. Hentet fra:

<http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>

Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven), (2005), Finanskomiteen. Hentet fra:

<https://stortinget.no/nn/Saker-og-publikasjoner/publikasjoner/Innstillingar/Odelstinget/2004-2005/inno-200405-067/>

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) Basis for Conclusions (2009). Hentet fra:

<https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2011/02/IFRSforSMEsBasisforConclusions.pdf>

Jiang, G. & Penman, S.H. (2013). *A Fundamentalist Perspective on Accounting and the Implications for Accounting Research*. Columbia Business School. Hentet fra: <https://www0.gsb.columbia.edu/mygsb/faculty/research/pubfiles/6205/Fundamentalist%20Perspective%20on%20Accounting%20Jiang-Penman.pdf>

Johannessen, A. (2011). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo, Abstrakt forlag

Johnson L. T. & Petrone, K. R. (1998). Is Goodwill an Asset? *Accounting Horizons*, Vol 12, No 3, September 1998. Hentet fra: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=143839

Juul, M. A. & Johansen, K. R. (2016). *Internasjonalisering av norsk regnskapsregulering*. (Mastergradsavhandling, BI Norwegian School). Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2441999/MSc0052016.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Kristoffersen, T. (2013). *Årsregnskapet: en grunnleggende innføring*. 2013, Bergen, Fagbokforlaget

Kvaal, E., & Johnsen, A. (1999). *Regnskapsloven. Kommentarer til lov av 17.juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v.* Oslo, Cappelen Akademisk Forlag.

Kvifte, S.S., & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Bergen, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Kvifte, S.S., Tofteland, A. & Bernhoft, A.C. (2011). *Finansregnskap - god regnskapsskikk og IFRS*. Bergen, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Langli, J. Chr. (2014). *Årsregnskapet*. Oslo, Gyldendal Akademisk

Langli, J. Chr. (2016). *Årsregnskapet*. Oslo, Gyldendal Akademisk

Lundesgaard, J. (2006). *Regnskapsloven av 1998 med endringer: grunnleggende retningslinjer og prinsipper*. Notat nr. 3, 2006, Høgskolen i Hedmark, Hentet fra:
https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/133420/not03_2006.pdf?sequence=1

Lundesgaard, J. (2012). Kritikken av IFRS. *Revisjon og regnskap*, nr 3, 2012, s. 26-30

Lundesgaard, J. (2016). Ny regnskapslov uten sammenstillingsprinsippet. *Samfunnsøkonomen*, 30(4), 21-28. Hentet fra:
<https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2432815/Lundesgaard.pdf?sequence=1>

Myrbakken, E. & Haakanes, S. (2015) *IFRS på norsk: forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*, 2015, Bergen, Fagbokforlaget

Norsk regnskapsstandard nr 1 *Varer* (1992). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-1-varer/>

Norsk regnskapsstandard nr 2 *Anleggskontrakter* (1992). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-2-anleggskontrakter/>

Norsk regnskapsstandard nr 3 *Hendelser etter balansedagen* (1992). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-3-hendelser-etter-balansedagen/>

Norsk regnskapsstandard nr 5 *Spesifikasjon av særlige poster mv* (1989), Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-5-spesifikasjon-av-saerlige-poster-mv/>

Norsk regnskapsstandard nr 6 *Pensjonskostnader* (1994). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-6-pensjonskostnader/>

Norsk regnskapsstandard nr 8 *God regnskapskikk for små foretak* (2000). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-8-god-regnskapsskikk-for-sma-foretak/>

Norsk regnskapsstandard nr 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* (2000). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-13-usikre-forpliktelser-og-betingede-eiendeler/>

Norsk regnskapsstandard nr 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser* (2009). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-18-finansielle-eiendeler-og-forpliktelser/>

Norsk regnskapsstandard (veiledning) *Regnskapsføring av inntekt* (1996). Hentet fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/ifrs/veiledninger-ifrs/nrsv-regnskapsforing-av-inntekt/>

Norsk Regnskapsstiftelse (2010a). IFRS for SMEs, notat fra arbeidsgruppen del I. Hentet fra:

<https://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/06/IFRS-SME-rapport-del-1.pdf>

Norsk Regnskapsstiftelse (2010b). IFRS for SMEs, notat fra arbeidsgruppen del II. Hentet fra:

<https://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/06/IFRS-SME-rapport-del-2.pdf>

NOU 1995:30. (1995). *Ny regnskapslov*. Regnskapslovutvalget. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1995-30/id115910/>

NOU 2003:23. (2003). *Evaluering av regnskapsloven*, Regnskapslovutvalget. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2003-23/id118930/>

NOU 2015:10. (2015). *Lov om regnskapsplikt*. Regnskapslovutvalget. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2015-10/id2425387/>

NOU 2016:11 (2016). *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv*. Regnskapslovutvalget.

Hentet fra: www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2016-11/id2505926/

Olsen, T. K. & Tveita, M. (2017). *Konsekvensen ved økt bruk av virkelig verdi for ikke børsnoterte selskaper*. (Mastergradsavhandling, Universitetet i Stavanger)

Ot.prp. nr. 19 (1974–75): *Om lov om aksjeselskaper*. Hentet fra:

https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1974-75&paid=4&wid=a&psid=DIVL409&pgid=a_0289

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005): *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)*. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-39-2004-2005-/id395712/>

Parker, R.H., Wolnizer, P.W. & Nobes, C.W. (1996). *Readings in true and fair*. New York and London, Garland Publishing Inc. Hentet fra:

https://books.google.no/books?id=npwHhzFOhakC&pg=PP10&lpg=PP10&dq=nobes+1993&source=bl&ots=vTlOykNkJZ&sig=o2Kn4FfLtg1lORKnd7cro1vNaFk&hl=en&sa=X&ved=0ahUKEwjMoeCGs4_bAhUhMZoKHcnID_YQ6AEINTAD#v=onepage&q&f=true

Pedersen, K., Schwencke, H. R., Haugen, D. O., & Baksaas, K. M. (2014). *Årsregnskapet i teori og praksis 2014*. Oslo, Gyldendal Akademisk

Prop. 160 L (2016-2017): *Endringer i regnskapslov (forenklinger)*. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-160-l-20162017/id2557889/>

Regnskabsrådets rapport om Revision af Årsregnskabsloven, marts 1999. Hentet fra:

<https://www.yumpu.com/da/document/view/17678498/regnskabsradets-rapport-om-revision-af-arsregnskabsloven-marts->

Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. av 17 juli 1998 nr. 56. Hentet fra:

<https://min.rechtsdata.no/#/Dokument/gL19980717z2D56>

Reve, T. (1993). *Validitet i økonomisk-administrativ forskning*. I: Rådet for samfunnsvitenskapelig forskning i NAVF, Norges handelshøyskole. red. Metoder og perspektiver i økonomisk-administrativ forskning Oslo, Pensumtjeneste: s.52-69

Røsok, K.O. (2016). IFRS for SMEs - forslag om bruk av IFRS for SMEs i Norge, hva har de gjort i Storbritannia? *Magma*, nr. 1, 2016. Hentet fra: <https://www.magma.no/ifrs-for-smes>

Røsok, K.O. (2017). Vil ny regnskapslov gi internasjonalt sammenlignbare regnskaper? *Magma*, nr. 1, 2017. Hentet fra: <https://www.magma.no/vil-ny-regnskapslov-gi-internasjonalt-sammenlignbare-regnskaper1>

Schroeder, R.G., Clark, M.W., Cathey, J.M. (2009). *Financial accounting theory and analysis: text and cases*. 9th Edition, Meridien by Laserwords Private Limited

Schwencke, H. R. (1996). La oss beholde forsiktighetsprinsippet. *Revisjon og Regnskap*, nr 1, 1996, s. 12–15

Schwencke, R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2017). *Årsregnskapet i teori og praksis*. Oslo, Gyldendal Akademisk

Seventh Directive: consolidated accounts of companies with limited liability, 83/349/EEC of 13 June 1983. Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ENG/TXT/?uri=LEGISSUM:l26010>

Skinner, R.M. (1972). *Accounting Principles - A Canadian Viewpoint*. Toronto, The Canadian Institute of Chartered Accountants

Skoie, H. (2018). *Forskning*. Hentet fra: <https://snl.no/forskning>

Stenheim, T. (2008). Virkelig verdi - et utfordrende måleattributt. *Magma*, nr 2, 2008. Hentet fra: <https://www.magma.no/virkelig-verdi-et-utfordrende-maaleattributt>

Stenheim, T. (2009). Regnskapsmessig behandling av goodwill. *Magma*, nr. 10, 2009. Hentet fra: <https://www.magma.no/regnskapsmessig-behandling-av-goodwill>

Stenheim, T. & Hove, B. T. (2015). *Forslag til ny regnskapslov*. Hentet fra:

<https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2423647/Stenheim%20Forslag%20til%20ny%20regnskapslov%202015.pdf?sequence=1>

Stenheim, T. & Madsen, D. Ø. (2014). *Forsiktig regnskapsrapportering - hva og hvorfor?* Hentet fra:

https://www.researchgate.net/publication/270902104_Forsiktig_regnskapsrapportering_-_hva_og_hvorfor

Stenheim, T. & Madsen, D.Ø. (2016). God regnskapsskikk erstattes med rettslig bindende regnskapsstandarder. *Magma* nr. 1, 2016, Hentet fra:

<https://www.magma.no/god-regnskapsskikk-erstattes-med-rettslig-bindende-regnskapsstandarder>

Stenheim, T. & Schwencke, H. R. (2016). IFRS for SMEs som grunnlag for ny norsk regnskapsstandard. *Praktisk økonomi og finans*, 32(4), 333-344

Sundbye, L.M.T. (2017). *Primære og sekundære datakilder*. Hentet fra:

<http://ndla.no/nb/node/93370?fag=52293>

Sættem, O. (2014). *Finansregnskap og verdsetting: måling, rapportering og analyse*. Molde: Los Forl.

Tvedt, T. & Jensen, R. (2015). *Høring – NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt*. Oslo, BDO AS, Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---regnskapslovutvalgets-utredning-om-ny-lov-om-regnskapsplikt/id2438107/?factbox=horingsvar>

Vedlegg 1 Oversikt over bedrifter i utvalget

Bedrifter	Dato for konkursåpning	Små foretak	Driftsinntekt, kr	Årsresultat, kr	Eiendeler, kr	Totalkapital- rentabilitet, %	Resultat av driften, %	Likviditets- grad	Egenkapital- andel, %	Gjeldsgrad	Informasjon om usikkerhet	Tiltak
MØLLERPLASS MASKIN AS	01.03.2018	JA	5 466 680	-383 792	2 154 250	-20,8	-6,3	0,9	8,4	11,0	JA	JA
RETTFOLK AS	01.03.2018	JA	1 507 194	-199 460	306 519	-84,0	-12,9	0,5	-114,0	1,9	JA	JA
SANLA INVEST AS	01.03.2018	JA	49 300	-3 066	119 075	22,9	61,2	1,70	-101,7	-2,0	JA	NEI
LADE KJØKKEN OG INTERIØR AS	02.03.2018	JA	3 593 185	-556 503	3 241 760	-29,7	-23,6	1,26	0,7	140,0	JA	JA
SANDVIKA KJØKKEN & INTERIØR AS	02.03.2018	JA	6 314 121	-847 981	3 290 601	-35,5	-16,8	1	-2	0,4	JA	JA
CRE INVEST AS	03.03.2018	JA	570 000	-29 370	158 173	-17,5	-5,1	3,15	74,7	0,3	NEI	NEI
EUROBAD AS	03.03.2018	JA	14 836 827	-1 845 664	9 731 424	-20,5	-14,4	0,85	6,2	15,2	NEI	NEI
SARP PIZZA AS	03.03.2018	JA	7 236 676	-393 327	1 310 419	-20,8	-5,1	0,74	-3,7	-27,7	JA	NEI
TILBORDS SERVICEKONTOR AS	03.03.2018	JA	36 522 491	3 632 137	35 538 839	15,1	15,1	0,97	0,8	122,8	NEI	NEI
TRAVELPRO AS	05.03.2018	JA	2 982 576	-441 087	796 098	-128,4	-15,0	0,46	-117,3	-1,9	JA	NEI
ÅRVOLL MALERSERVICE AS	05.03.2018	JA	3 111 299	170 623	809 821	34,8	7,7	1,36	29,3	2,4	NEI	NEI
ARIA FOOD AS	06.03.2018	JA	4 921 217	-591 864	474 000	-129,6	-11,9	0,23	-121,3	-1,8	JA	JA
RG TRANSPORT AS	06.03.2018	JA	5 158 578	100 848	1 400 254	10,3	3,2	1,14	35,5	1,8	NEI	NEI
TAUSELV AS	06.03.2018	JA	10 145 370	335 234	2 221 829	24,3	5,6	0,71	1,8	53,2	JA	JA
NR 1 RENHOLD AS	07.03.2018	JA	3 639 096	421 359	2 119 255	47,4	15,4	1,02	21,5	3,6	NEI	NEI
FORTUNA TRUCKSERVICE AS	08.03.2018	JA	36 140 989	-7 137 783	22 857 139	-23,2	-16,18	2,24	31,3	2,2	NEI	NEI
MINDES KAFFE & KAKE AS	08.03.2018	JA	346 724	-110 381	52 461	-211,5	-31,7	0,39	-153,8	-1,7	JA	NEI
NATTFABRIKKEN AS	08.03.2018	JA	0	-99 325	592 572	-8,2	0	1,20	16,9	4,9	NEI	NEI
TELEMAR MIKROBRYGGERI AS	08.03.2018	JA	21 526 766	-1 275 604	17 274 104	-4,6	-3,2	1,50	-13,6	-8,4	JA	JA
KEISEREN PUB AS	09.03.2018	JA	7 907 196	527 289	3 187 791	24,6	9,6	1,34	25,6	2,9	NEI	NEI
REKA DAGLIGVARE AS	09.03.2018	JA	3 590 159	-139 202	884 345	-31,3	-7,0	0,41	-46,5	-3,2	JA	NEI
SHUFFLE AS	09.03.2018	JA	547 027	-53 171	322 258	-20,1	-10,1	0,42	-88,2	-2,1	JA	JA
STONEAGE AS	09.03.2018	JA	1 468 416	298 744	2 061 339	20,6	26,6	1,84	50,5	1,0	NEI	NEI
ALSA SKOG AS	12.03.2018	JA	9 763 257	45 502	3 035 703	21,6	3,9	0,64	-0,6	-160,8	NEI	NEI
KRONA TRYKK AS	12.03.2018	JA	24 527 176	-2 170 885	11 859 821	-8,7	-5,4	0,80	-4	-25,7	JA	JA
RANA SERVICE VERKSTED AS	12.03.2018	JA	964 813	-180 854	189 409	-60,4	-18,9	1,28	33,9	2,0	NEI	NEI
SUNDHEIM AS	12.03.2018	JA	0	812 529	8 116 938	14,1	0,0	0,93	27	2,7	NEI	NEI
CAMARA AS	13.03.2018	JA	1 304 038	-16 098	219 011	2,5	0,3	0,35	-0,9	-110,5	JA	NEI
ML SALG AS	13.03.2018	JA	4 995 794	-12 154	1 110 902	0,1	0,0	0,80	-13,2	-8,6	NEI	NEI
BUSKERUD RØR AS	14.03.2018	JA	2 512 227	-151 471	471 686	-28,8	-5,4	0,71	-25,6	-4,9	JA	NEI
RMC MARINE AS	14.03.2018	JA	1 225 144	-8 966	461 572	7,1	1,5	0,37	5,2	18,3	NEI	NEI
STAMINEX AS	14.03.2018	JA	11 251 438	-232 618	1 246 123	89,1	8,0	0,78	-28,3	-4,5	JA	JA
KARJOLEN AS	15.03.2018	JA	3 005 192	-300 735	748 534	-38,3	-9,8	0,65	-41,8	-3,4	JA	JA
S-BYGG AS	15.03.2018	NEI	308 904 086	-1 965 144	136 193 122	-0,6	-0,6	0,87	25,8	2,9	NEI	NEI
LERVIK DAMPBAKERI A/S	15.03.2018	JA	15 299 204	-908 932	8 186 904	-4,6	-2,7	0,63	-45,1	-3,2	JA	JA
VAAGEN BLOMSTER A/S	15.03.2018	JA	3 021 999	-520 223	1 650 168	-27,9	-16,6	0,95	-2,8	-36,1	JA	JA
PRO LANDSKAP AS	16.03.2018	JA	148 692 357	759 236	34 281 933	6,3	1,2	1,04	4,9	19,4	NEI	NEI
ZENTUVO NORGE AS	19.03.2018	JA	25 933 062	-102 544	7 726 661	1,1	-0,6	1,93	-62,2	-2,6	JA	NEI
BYGGESELSKAPET RAMSTAD AS	21.03.2018	JA	3 982 259	289 689	1 346 100	42,8	8,6	0,94	15,4	5,5	NEI	NEI
HALVORSEN OFFSHORE AS	21.03.2018	NEI	240 835 293	-11 903 426	163 384 100	-3,6	-3,4	0,71	15,1	5,6	JA	JA