



Universitetet  
i Stavanger

**DET SAMFUNNSVITENSKAPELIGE FAKULTET,  
HANDELSHØGSKOLEN VED UIS  
MASTEROPPGAVE**

STUDIEPROGRAM:

Økonomi og administrasjon

OPPGAVEN ER SKREVET INNEN FØLGENDE  
SPESIALISERINGSRETNING:

Anvendt finans

ER OPPGAVEN KONFIDENSIELL?

(NB! Bruk rødt skjema ved konfidensiell oppgave)

TITTEL:

Ny norsk regnskapsstandard – Fordel eller ulempe?

ENGELSK TITTEL:

New Norwegian Accounting Standard – Advantage or disadvantage?

FORFATTER(E)		VEILEDER: Lars Atle Kjøde
Studentnummer: 206902	Navn: Ole Tveit	

OPPGAVEN ER MOTTATT I TO – 2 – INNBUNDNE EKSEMPLARER

Stavanger, ...../..... 2015

Underskrift administrasjon:.....

# Sammendrag

I november 2012 vedtok NRS å utarbeide en ny norsk regnskapsstandard, heretter kalt ny regnskapsstandard. Målgruppen er øvrige foretak, og ny regnskapsstandard skulle utarbeides med bakgrunn i IFRS for SME. Ny regnskapsstandard er ment å erstatte alle eksisterende standarder fra NRS som gjelder for øvrige foretak. Standardene fra NRS som gjelder små foretak og ideelle organisasjoner vil ikke bli berørt.

2. april 2014 forelå et høringsutkast til ny regnskapsstandard, med høringsfrist 31. oktober 2014. Oppgaven forsøker, på bakgrunn av høringsutkastet, å belyse forskjeller mellom ny regnskapsstandard og dagens regnskapsstandarder for to typer anleggsmidler, immaterielle eiendeler og varige driftsmidler. Analysen av forskjeller mellom dagens regnskapsstandarder og ny regnskapsstandard er ment som et bidrag til å besvare problemstillingen om ny regnskapsstandard er hensiktsmessig for regnskapsbrukerne, og om den er i tråd med det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME.

Før implementeringen av IFRS-forordningen for børsnoterte foretak i 2005 vektla NRS en størst mulig harmonisering av regnskapsstandarder mot IFRS. Etter 2005 har standardene fra NRS primært vært aktuelle for øvrige foretak. Det var lite formålstjenlig for NRS å harmonisere mot IFRS når ingen av foretakene som bruker standardene er børsnoterte. NRS har derimot konkludert med at IFRS for SME ville være et egnet regnskapsspråk å harmonisere mot. Dette er bakgrunnen for utarbeidelsen av ny regnskapsstandard etter IFRS for SME.

Analysen og drøftelsen resulterer i at det synes å være få reelle endringer fra regnskapsstandardene etter GRS til ny regnskapsstandard etter IFRS for SME. Det begrunnes med at det er vanskelig å peke på noen særlige forskjeller i regnskapsmessige løsninger. Dessuten synes det ikke å være grunnlag for å hevde at ny regnskapsstandard faktisk er i samsvar med det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME, noe som tvinger frem spørsmålet om ny regnskapsstandard egentlig er verdiløs slik den nå fremtrer i høringsforslaget.

# Innholdsfortegnelse

Sammendrag .....	2
Innholdsfortegnelse .....	3
Figurliste .....	4
Forkortelser .....	5
Forord.....	6
1. Innledning.....	7
2. Teori .....	9
2.1. Utvikling av regnskapsregulering.....	9
2.1.1. Historikk .....	9
2.1.2. God regnskapsskikk.....	10
2.1.3. Grunnleggende regnskapsprinsipper .....	11
2.1.4. Resultatorientert rammeverk .....	13
2.1.4.1. Bakgrunn .....	13
2.1.4.2. Måling .....	13
2.1.5. Tosporsystem.....	14
2.1.6. Norsk RegnskapsStiftelse .....	16
2.2. Bakgrunn for IFRS .....	17
2.2.1. Historisk utvikling av internasjonal regnskapsregulering.....	17
2.2.1.1. Balanseorientert rammeverk .....	18
2.2.2. Bakgrunnen for utvikling av IFRS for SME .....	19
2.2.3. Hvorfor IFRS for SME i Norge? .....	21
2.3. Konseptuelle rammeverk.....	23
2.3.1. Bakgrunn .....	23
2.3.2. Konseptuelt rammeverk for IFRS.....	24
2.3.3. Rammeverkets struktur .....	26
2.3.3.1 Målsetninger .....	27
2.3.3.2. Kvalitetskrav .....	29
2.3.3.3. Definisjoner .....	38
2.3.3.4. Regnskapsføring.....	42
2.3.3.5. Måling .....	43
2.4. Regnskapsføring av anleggsmidler .....	48
2.4.1. GRS .....	48

2.4.1.1. Definisjon .....	48
2.4.1.2. Anskaffelseskost .....	48
2.4.1.3. Avskrivning .....	49
2.4.1.4. Nedskrivning .....	49
2.4.2. Ny regnskapsstandard .....	50
2.4.2.1. Definisjon .....	50
2.4.2.2. Anskaffelseskost .....	50
2.4.2.3. Avskrivning .....	51
2.4.2.4. Nedskrivning .....	51
3. Analyse .....	54
3.1. Immaterielle eiendeler .....	54
3.1.1. Dagens situasjon under GRS .....	54
3.1.2. Situasjon under ny regnskapsstandard .....	59
3.1.3. Forskjeller mellom nåværende og ny regnskapsstandard .....	62
3.2. Varige driftsmidler .....	65
3.2.1. Dagens situasjon under GRS .....	65
3.2.2. Situasjon under ny regnskapsstandard .....	66
3.2.3. Forskjeller mellom nåværende og ny regnskapsstandard .....	68
4. Ny regnskapsstandard i samsvar med rammeverket for IFRS for SME? .....	72
4.1. Eiendelsdefinisjonen .....	73
4.1.1. Varig driftsmiddel .....	73
4.1.2. Immateriell eiendel .....	75
5. Konklusjon .....	76
Litteraturliste .....	78

## Figurliste

Figur 1: Konseptuelle rammeverks hierarki .....	26
Figur 2: Oppbygning av kvalitetskrav .....	30
Figur 3: Transaksjonsbasert og verdibasert regnskapsføring .....	44

# Forkortelser

## **Institusjoner:**

AASB (Australian Accounting Standards Board), Australias standardsettende organ

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)

ASB (Accounting Standards Board), Storbritannias standardsettende organ

EU (Europeiske Union)

EØS (Europeiske Økonomiske Samarbeidsområde)

FASB (Financial Accounting Standards Board)

FIN (Finansdepartementet)

IASB (International Accounting Standards Board)

IASC (International Accounting Standards Committee)

NRS (Norsk RegnskapsStifelse)

RSS (RegnskapsStandardStyret)

## **Regnskapsrelaterte uttrykk og begreper:**

FoU (Forskning og Utvikling)

GRP (Grunnleggende RegnskapsPrinsipper)

GRS (God RegnskapsSkikk)

IAS (International Accounting Standards)

IFRS (International Financial Reporting Standard)

NGAAP (Norwegian Generally Accepted Accounting Principles)

Rskl. (Lov om årsregnskap, regnskapsloven)

SME (Small and Mediumsized Entities)

US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles)

WACC (Weighted Average Capital Cost)

# Forord

Denne oppgaven er en obligatorisk del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger, og utgjør 30 studiepoeng. Oppgaven er skrevet i mitt siste semester, januar til juni 2015.

Mitt ønske med masteroppgaven har vært å fordype meg i et tema som både interesserer meg, og er dagsaktuelt. I løpet av utdannelsen min har jeg fått en økt bevissthet omkring regnskapsinformasjonens viktige rolle og betydning i mange av de prosesser et foretak er involvert i. Arbeidet med oppgaven har gitt meg ytterligere innsikt og forståelse for både nasjonal og internasjonal regnskapsregulering.

Noe av det mest fruktbare har vært tilegnelse av kunnskaper om årsaker og begrunnelser som ligger bak den regnskapsreguleringen som finnes i dag. I tillegg har det vært nyttig å få kjennskap til historien og oppbygningen knyttet til konseptuelle rammeverk. Jeg antar at jeg i karrieren vil ha nytte av de kunnskaper jeg har opparbeidet i forbindelse med masteroppgaven.

Oppgaven har vært både utfordrende og omfangsrik. Temaet og problemstillingen som er valgt kunne lett medført en enda større drøftelse. Det har av tidsmessige årsaker vært nødvendig å begrense oppgaven. Jeg valgte å ta for meg regnskapsposten anleggsmidler, og å se nærmere på to typer anleggsmidler, immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Jeg ønsker å rette en stor takk til veileder Lars Atle Kjøde som har gitt fruktbare innspill til både innhold og struktur i oppgaven, og god inspirasjon til arbeidet.

Stavanger, juni 2015

---

Ole Tveit

# 1. Innledning

Det overordnede formålet med utarbeidelse av regnskapsinformasjon er å skape beslutningsnyttig informasjon for ulike regnskapsbrukere. Oppgaven vil redegjøre for hva som er beslutningsnyttig informasjon, og hvem informasjonen er aktuell for. Verdsettelse og finansiering er f.eks. områder hvor regnskapsinformasjonen har stor betydning.

Det er primært ut fra perspektivet om å fremskaffe beslutningsnyttig informasjon man først og fremst bør vurdere problemstillingen knyttet til hensiktsmessighet av å implementere en ny regnskapsstandard med utgangspunkt i IFRS for SME. Øker beslutningsnyttien for regnskapsbrukerne, og veier i så fall den økte beslutningsnyttien opp for eventuelle kostnader og ulemper som følger av endringene? Det vil utvilsomt fremtre ganske meningsløst, om ikke også uvennlig overfor næringslivet, å innføre endringer som ikke har en påvist positiv effekt for regnskapsbrukerne.

NRS påstår også at den nye regnskapsstandard bygger på IFRS for SME. Problemstillingen dreier seg også om ny regnskapsstandard faktisk er i tråd med det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME. Konseptuelle rammeverks struktur og målsetninger er derfor viet stor plass i oppgaven.

Ny regnskapsstandard vil være aktuell for gruppen av øvrige foretak, og utgjør dermed en betydelig mengde foretak i norsk næringsliv, anslagsvis mellom 15 000 -20 000 foretak, (EY, 2013). Det er derfor et svært dagsaktuelt emne som løftes frem i oppgaven. Stort engasjement omkring fremtidig norsk regnskapsregulering illustreres også i de hørings svar som kom inn til høringsutkastet til ny regnskapsstandard.

Problemstillingen oppgaven tar for seg er todelt:

- Er ny regnskapsstandard hensiktsmessig for bruk?
- Er ny regnskapsstandard i tråd med det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME?

En masteroppgave krever en del avgrensninger grunnet tidsmessige og størrelsesmessige begrensninger. Oppgaven vil derfor konsentrere sine analyser og drøftelser knyttet til

regnskapsposten anleggsmidler, og da anleggsmidlene immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

På bakgrunn av de høringssvar som er kommet inn i forbindelse med høringsutkastet er det tydelig å lese at det foreligger en viss usikkerhet om hva man egentlig oppnår med ny regnskapsstandard slik den er foreslått. Flere aktører uttrykker seg positivt om å tilpasse regnskapsreguleringen etter IFRS for SME, men stiller seg undrende til hvorfor ikke flere IFRS for SME løsninger inntas i ny regnskapsstandard. Siden det er nettopp regnskapsloven som forbyr disse løsningene, er det flere som uttrykker at rekkefølgen i tilpasningen mot IFRS for SME burde vært omvendt. At man først endret regnskapsloven, og deretter utviklet regnskapsstandard som var i tråd med både rammeverket og norsk lov. Dette antas å ville gitt en mer meningsfylt overgang til en ny regnskapsstandard etter IFRS for SME.



## 2. Teori

### 2.1. Utvikling av regnskapsregulering

#### 2.1.1. Historikk

Regnskapsloven i Norge ble vedtatt i 1998 med virkning fra og med regnskapsåret 1999. Et nytt regnskapslovutvalg ble oppnevnt i statsråd 19. september 2014, med mandat om å forenkle og modernisere regnskapsloven og harmonisere norsk regelverk med EU-regler (FIN, 2014).

Nåværende regnskapslov er blitt til som et resultat av den historiske utviklingen, (Kristoffersen, 2008). Regnskapsplikten kom i 1874 og hadde som formål å styrke kreditorenes hensyn. I 1910 kom den første aksjelov som generelle bestemmelser for regnskapet. Siste halvdel av 1900-tallet gav stor økonomisk vekst som medførte flere større selskaper. Antall regnskapsbrukere økte betydelig, og nye reguleringsbehov i næringslivet oppstod, og dermed kom en ny aksjelov i 1957. Den nye aksjeloven inneholdt et eget kapittel som var avsatt til utarbeidelse av årsoppgjør, og nye endringer i regnskapsregler sammenlignet med aksjeloven av 1910. Utviklingen av regnskapsreguleringen fortsatte, og i 1976 kom en ny aksjelov, og i 1977 også en ny regnskapslov. Utviklingen som skjedde innen regnskapslovgivning frem til ny regnskapslov kom i 1977 må også sees i sammenheng med det offentliges behov for å bevare skattegrunnlaget. Årsregnskapet var lenge, frem til regnskapsloven av 1977 kom, identisk med skatteregnskap, og det fantes ikke noe forbud mot oppbygning av skjulte reserver, (Kristoffersen, 2008). Skattereglene ble utnyttet maksimalt for å redusere skattebelastningen. Aksjelovene av 1957 og 1976, samt regnskapsloven av 1977 tok sikte på å bedre informasjonsverdien fra årsregnskapet for regnskapsbrukerne og bygde på bedriftsøkonomiske prinsipper, dvs. uavhengig av skattereglene, og med formål å illustrere resultatutviklingen for foretaket, (Kristoffersen, 2008).

Et næringsliv som stadig opplevde økt internasjonalisering hadde behov for oppdatert og tilpasset regnskapslovgivning. I loven av 1977 var både regler om regnskap og bokføring innenfor samme lov. Bokføringsreglene fikk økt oppmerksomhet grunnet flere notekrav i årsregnskapet. Med regnskapsloven av 1998 ble bokføringsreglene endret sammenlignet med

regnskapsloven av 1977, og etter hvert samlet i egen lov om bokføring av 2004, (Kristoffersen, 2008). Regnskapsloven av 1998 gav en del nye endringer som differensiert regelverk for små, mellomstore og store foretak. I tillegg blir årsregnskap og årsberetning to separate dokumenter, og det innføres virkelig verdi vurdering av utenlandsk valuta og markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Dessuten tas de grunnleggende regnskapsprinsippene inn i loven, (Kristoffersen, 2008). Grunnleggende regnskapsprinsipper er transaksjonsprinsippet opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet, kongruensprinsippet, sikringsprinsippet, prinsipp om beste estimat, prinsipp om ensartet prinsippanvendelse, prinsipp om fortsatt drift og prinsipp om god regnskapsskikk. Bakgrunnen for de ti regnskapsprinsippene er at man skal kunne bruke dem for utlede regnskapsmessige løsninger på alle transaksjoner og fenomener. Prinsippene setter en ramme for hvilke løsninger som er akseptable. Den norske regnskapsloven er en rammelov som ikke detaljregulerer, men gjennom de ti grunnleggende regnskapsprinsippene legger føringer for akseptable løsninger innenfor den gjeldende praksis, (Kristoffersen, 2008 og Langli, 2010).

## **2.1.2. God regnskapsskikk**

Den rettslige standarden god regnskapsskikk har en sentral plass i regnskapsreguleringen i Norge. Kravet om god regnskapsskikk fremkommer av rskl. § 4-6. Grunnlaget for å innføre en slik standard har sitt utspring i at regnskapspraksis møter stadig nye utfordringer og problemstillinger som ikke har vært håndtert før. Lovverket har vanskelig for å forutse enhver fremtidig transaksjon eller problemstilling som kan oppstå. Formålet med standarden er at de regnskapsmessige løsningene må være i tråd med god regnskapsskikk.

God regnskapsskikk er ingen statisk standard, men er stadig i utvikling. Nye fenomener innen regnskapsføring tilsier at standarden hele tiden er i endring. Teorien og samfunnsutviklingen er heller ikke stillestående. God regnskapsskikk er ikke et presist begrep og det er vanskelig å avgrense begrepets innhold. I fagmiljøet har det vært en del diskusjon siden begrepet først ble introdusert i regnskapsloven av 1977. Forarbeidene til 1977-loven definerer at skikk tilsier en viss utbredt praksis, mens god avgrenser hvilken praksis som anses å være kvalifiserende, (Kristoffersen, 2008). Videre omtales det i forarbeidene hvilke krav som kan stilles til

regnskapene, og må tas hensyn til ved vurdering av om et regnskap ligger innenfor god regnskapsskikk. Kravet gjelder orden, pålitelighet, klarhet, fullstendighet og kontinuitet.

### **2.1.3. Grunnleggende regnskapsprinsipper**

Transaksjonsprinsippet:

Prinsippet betyr at transaksjoner og verdioverføringer regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Prinsippet forklarer historisk kost prinsippet, der verdiene i balansen representerer historiske verdier, og ikke nødvendigvis virkelige verdier i dag. En skjevhet med prinsippet er at enkelte eiendeler av vesentlig betydning for regnskapsbrukerne heller burde vært vurdert til markedspris, i stedet for historisk kost, for å øke informasjonsnyttene i regnskapet. Eksempelvis objekter i markedet for fast eiendom som har opplevd solid prisoppgang over en lengre tidsperiode.

Opptjeningsprinsippet:

Inntekt skal resultatføres når den er opptjent. Dette innebærer en periodisering av inntekten til tidspunktet inntekten anses opptjent. I mange tilfeller vil dette være på transaksjonstidspunktet, men i noen tilfeller vil det være avvik, da en hoveddel av ytelsen må være levert for å kunne kreve noe vederlag. Prinsippet tar ikke primært hensyn til tidspunktet kontantstrømmen finner sted, men kontantstrømmen er ofte informasjon investorer vil være opptatt av.

Sammenstillingsprinsippet:

Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Andre kostnader som er brukt for å skape inntekt skal også sammenstilles med denne. Dette gir en balansert fremstilling av aktivitetene og resultatutviklingen i foretaket. Sammenstillingen illustrerer hvilke ressurser som benyttes for å fremstille inntekten foretaket genererer gjennom sine aktiviteter i den aktuelle periode.

Forsiktighetsprinsippet:

Urealisert tap skal resultatføres. Mange størrelser og estimater som benyttes i et regnskap er vanskelig å beregne korrekt, og man kan stille kritiske spørsmål ved enhver estimatberegning. Prinsippet tenderer til at usikre størrelser heller bør verdsettes noe lavere enn for høyt. Likevel

slik at man unngår oppbygging av skjulte reserver. Forsiktigheten resulterer i at urealiserte tap/kostnader raskt resultatføres, mens urealiserte inntekter utelates. Usikkerheten som hersker omkring estimater og størrelser gjør det hensiktsmessig å være føre var.

**Sikringsprinsippet:**

Prinsippet innebærer at gevinster og tap på posisjoner som sikrer hverandre resultatføres i samme periode. Bakgrunnen er at foretak som sikrer seg mot ugunstige utfall skal ha anledning til å reflektere sikringseffektene i regnskapet, for å hindre at urealisert tap som er sikret likevel resultatføres.

**Kongruensprinsippet:**

Alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Regnskapets formål med å vise en periodes resultat, tilsier at andre perioders transaksjoner og hendelser naturlig ikke hører inn i regnskapet. Vesentlige feil i tidligere perioders regnskaper og prinsippendringer skal derfor føres direkte mot egenkapitalen.

**Prinsipp om beste estimat:**

Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Med unntak av kontanter i innenlandsk valuta kan man teoretisk stille spørsmål ved verdsettelsen av enhver eiendel og gjeldspost. Ulike forutsetninger med hensyn på levetid, holdbarhet og markedsutsikter er med på avgjøre verdien. Ved usikkerhet må kvalifisert estimering benyttes. Informasjon på tidspunkt for avleggelse av regnskapet avgjør hvilke estimater som benyttes.

**Prinsippanvendelse:**

Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som anvendes konsistent over tid. For å sikre sammenliknbarhet mellom ulike perioder og mellom foretak skal årsregnskapet utarbeides etter samme prinsipper. Dette punktet innebærer at man bør ha en begrensning i antall valgmuligheter.

Forutsetning om fortsatt drift:

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.

God regnskapsskikk:

Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

## **2.1.4. Resultatorientert rammeverk**

### **2.1.4.1. Bakgrunn**

Rammeverk for regnskap kan være utformet etter to hovedperspektiv, resultatorientert eller balanseorientert. IFRS er utformet etter et balanseorientert rammeverk, så balanseorientering beskrives nedenfor i avsnittet om IFRS. Regnskapsfaget var tidlig på 1900-tallet balanseorientert, (Kvifte & Johnsen, 2008). Resultatorientert informasjon hadde kun som funksjon å forklare endring i finansiell stilling. Etter hvert snudde dette synet og resultatorientering dominerte frem til 1970-årene. På dette tidspunktet begynte røster i regnskapsmiljøet å kritisere balanseposter for manglende økonomisk innhold, noe som banet veien for dominans av balanseorienterte rammeverk. (Kvifte & Johnsen, 2008). Begge orienteringene har vært drøftet i regnskapsmiljøer og fått belyst både styrker og svakheter, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Den norske regnskapsloven er i hovedsak resultatorientert. Det gjenspeiles i at innholdet i eiendeler og gjeld ikke er bestemt på forhånd av overstyrende definisjoner. Eiendeler og gjeld vil derimot primært være regnskapsposter som oppstår som følge av at balansen samler opp uavsluttede transaksjoner mellom ulike regnskapsperioder. Et resultatorientert rammeverk prioriterer korrekt måling av resultatet i en regnskapsperiode ved å periodisere inntekter og kostnader. Sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet har avgjørende roller for at periodiseringen skal bli korrekt.

### **2.1.4.2. Måling**

Måling av regnskapsposter skjer etter to hovedkategorier, transaksjonsbasert og verdibasert, dvs. til virkelig verdi. En utbredt misforståelse, av prinsipiell art, er at balanseorienteringen er

verdidbasert, mens resultatorienteringen er transaksjonsbasert. Dersom situasjonen i markedet var ideell der markedsplassene fungerte optimalt, og aktørene har fullstendig og pålitelig informasjon om pris ville verdimåling opplagt vært det beste valget. En slik fullstendig optimal situasjon er urealistisk. Imidlertid er det noen markedsplasser som viser seg å fungere tilnærmet optimalt med tanke på informasjon om priser. Derfor, for eiendeler som omsettes i slike velfungerende markeder vil verdimåling ha mye for seg, eksempelvis børsnoterte aksjer.

### **Transaksjonsbasert måling**

Den norske regnskapsloven bygger i hovedsak på transaksjonsbasert måling, som har vært mye brukt innen resultatorientert regnskapsføring. Transaksjonsbasert måling benytter historisk kost modellen som innebærer at en transaksjon verdsettes til vederlaget på transaksjonstidspunktet, og denne historiske kostprisen videreføres i regnskapet, og korrigeres kun av eventuelle avskrivninger og nedskrivninger. Imidlertid inneholder norsk regnskapslovgivning måling til virkelig verdi på regnskapsposter hvor det antas formålstjenlig, f.eks. markedsbaserte finansielle instrumenter og pengeposter i utenlandsk valuta.

### **Resultatet**

Resultatbegrepet har et noe ulikt innhold i de to perspektivene, (Kvifte & Johnsen, 2008). I det resultatorienterte perspektivet er hensikten med resultatet å vise ressursbruk. Det prioriteres å få frem et korrekt resultat, noe som innebærer at balansepostene dermed kontrolleres gjennom resultatet.

## **2.1.5. Tosporsystem**

I innstillingen fra Stortingets finanskomite til regnskapsloven av 1998 ble det presisert at utvikling av god regnskapsskikk må bygge på harmonisering mot IFRS, (Gjesdal, Kvaal & Kvifte 2006). EUs organer vedtok i 2002 at børsnoterte foretak ble pliktig til å utarbeide konsernregnskap etter IFRS/IAS, f.o.m. regnskapsåret 2005. Plikten gjaldt innenfor hele EU/EØS-området, og dermed også Norge. EUs vedtak betyr at børsnoterte foretak må avlegge konsernregnskap etter full IFRS jfr. rskl § 3-9. Børsnoterte foretak har mulighet for å benytte IFRS i selskapsregnskapet også. Dersom et børsnotert foretak ikke avlegger konsernregnskap skal selskapsregnskapet utarbeides etter IFRS.

IFRS vil være et tillatt regnskapsspråk for unoterte selskaper, både i konsernregnskapet og i selskapsregnskapet, (Revisorforeningen, 2008). Forskrift om forenklet IFRS er et særnorsk regelverk som er et alternativ for foretak som ikke er pålagt IFRS. Forskriften tillater foretak å benytte forenklede måleregler etter IFRS, mens notekravene følger GRS. Forskriften er et kostnadsbesparende alternativ fordi måling og utarbeiding etter full IFRS er krevende. For foretak som er en del av IFRS-rapporterende konsern blir i tillegg sammenligning mellom foretakene enklere, (Langli, 2010).

Regnskapsloven ble i 2002 utsatt for en revisjon som følge av EUs vedtak om bruk av IFRS. Revisjonsutvalget mente da at regnskapsloven burde tilpasses og endres slik at ingen regler i loven stod i veien for IFRS. Dvs. at den resultatorienterte regnskapsloven skulle tilpasses det langt mer balanseorienterte konseptuelle rammeverket fra IASB. Dette prosjektet viste seg vanskelig å gjennomføre, (Kvifte & Johnsen, 2008). Resultatet ble at i Norge utviklet man et tosporsystem for regnskapsreguleringen, (Baksaas & Stenheim, 2015). Tosporsystemet innebærer at regnskapspliktige, utenom børsnotertes plikt til å følge IFRS, har anledning til å velge mellom GRS eller IFRS. Det er til sammen fem regnskapsspråk tilgjengelig i Norge i dag:

- Full IFRS
- Forenklet IFRS
- NGAAP (GRS)
- GRS for små foretak
- GRS for ideelle organisasjoner

I lovforarbeidene fra FIN beskrives tosporsystemet slik: «Modellen inneholder et system med to parallelle regelsett: Ett regelverk basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost regnskap), og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning i et virkelig verdiregnskap)». (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)). Videre forutsatte FIN at utviklingen av GRS kommer til å skje med IFRS som rettesnor, men presiserte at tilpasninger mot IFRS skal «(...) vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap.» (Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) s 29).

## 2.1.6. Norsk RegnskapsStiftelse

Norge har et standardsettende organ innen regnskap og bokføring, NRS, som siden 1989 fastsetter regnskapsstandarder i tråd med norsk regnskapslovgivning. NRS er en uavhengig og selveiende allmenntilgjengelig institusjon, (NRS 2011). En rammelov som regnskapsloven besvarer på langt nær alle spørsmål og problemstillinger. Mange formuleringer må defineres mer nøyaktig, og grensedragninger må trekkes opp. Regnskapsstandardene fra NRS er mer utfyllende og presiserende enn hva loven i seg selv er. Prosessen med standardsetting er inspirert av utenlandske ledende standardsettere. NRS utarbeider forslag til regnskapsstandarder som sendes på høring der berørte parter/institusjoner får anledning til å uttale seg med sine synspunkter. Høringsuttalelsene tas til etterretning når NRS utarbeider en foreløpig regnskapsstandard. Etter at den foreløpige regnskapsstandard har fått virke en stund og produsenter av regnskap og berørte parter tilpasser seg den foreløpige standarden gis mulighet for at erfaringer av den nye standarden kan tas til følge. Deretter får man vedtatt en endelig regnskapsstandard.

Per 4. juni 2015:

- 21 endelige regnskapsstandarder
- 6 foreløpige standarder
- 1 høringsutkast
- 9 veiledninger
- 2 diskusjonsnotat



## **2.2. Bakgrunn for IFRS**

### **2.2.1. Historisk utvikling av internasjonal regnskapsregulering**

Engelskspråklige land, særlig USA, har vært toneangivende innenfor standardsettingen i internasjonal regnskapsføring. Et historisk tilbakeblikk viser at reguleringen av regnskapsregler i USA først begynte på 1930-tallet, (Kristoffersen, 2008). Behovet for regulering kom som et resultat av børskrakket i 1929 som for alvor viste at regnskapene langt fra hadde den nødvendige informasjonsverdien og påliteligheten. Den amerikanske revisororganisasjonen AICPA startet i samarbeid med børsen i New York utarbeidelse av prinsipper for finansregnskapet. Dette arbeidet resulterte senere til å bli en del av US GAAP.

FASB ble etablert i 1973, og utviklet deretter regnskapsstandarder i USA. Fra 1978-85 ble det skapt et konseptuelt rammeverk for regnskap. Amerikanske selskapers suksess måles i stor grad av hvordan aksjekursen utvikler seg. I sammenheng med tradisjoner for et liberalt og frittstående næringsliv har det resultert i at USA har en svært detaljregulert regnskapsregulering for å hindre kreativ regnskapsføring med overvurderte og ugjennomsiktige regnskap som gir en feil fremstilling av selskapenes utvikling og suksess, (Kristoffersen, 2008).

IASC ble stiftet i 1973 av nasjonale revisororganisasjoner i land som USA, Storbritannia, Tyskland og Japan. Fra og med 2001 er IASC en privat stiftelse uavhengig av de nasjonale revisororganisasjonene. Oppgaven med standardsetting er i dag lagt til IASB som består av over 140 organisasjoner fra mer enn 100 land, (Kristoffersen, 2008). Omorganiseringen førte også til at nye standarder utarbeidet av IASB benevnes IFRS, mens de eksisterende standardene fortsatt skulle benevnes IAS, (Kristoffersen, 2008).

EU-samarbeidet har som mål å sørge for en tettere integrasjon mellom medlemslandene. Integrasjonen gjelder også på det økonomiske område. På denne bakgrunn ønsker EU et felles ramme- og regelverk for regnskapsreguleringen. EU skulle i utgangspunktet gjennomføre regnskapsharmonisering mellom medlemslandene ved å innføre direktiver, som også Norge ville være forpliktet til å implementere som følge av EØS-avtalen. Det viste seg imidlertid at

utviklingen av direktiver gikk sakte og var lite hensiktsmessig, og derfor vedtok EU i 2002 å gå over til å anvende IAS/IFRS, (Kristoffersen, 2008).

### **2.2.1.1. Balanseorientert rammeverk**

IFRS bærer preg av å ha et balanseorientert perspektiv. Det kommer til uttrykk ved at definisjonene av eiendeler og gjeld fungerer som overstyrede kriterier for regnskapsføring, (Kvifte & Johnsen, 2008). Definisjonenes overstyrede rolle innebærer at andre prinsipper og kriterier nedprioriteres i de tilfeller de er i strid med definisjonene av eiendeler og gjeld.

Eksempelvis resultatføring som skaper balanseposter i strid med definisjonene.

Sammenstillingsprinsippet gjelder i et balanseorientert rammeverk, men prinsippet har ikke samme avgjørende rolle som i et resultatorientert rammeverk. Sammenstillingsprinsippet er nedprioritert i de situasjoner det utfordrer definisjonene for eiendeler og gjeld.

### **Verdibasert måling**

Balanseorienterte rammeverk legger ofte verdibasert måling av regnskapsposter til grunn, slik at den urealiserte inntekten kan resultatføres. Begrunnelsen for verdibasert måling er fordi selve formålet med balanseorientering er at balansepostene skal ha et reelt økonomisk innhold, og skal være informativt for regnskapsbrukerne. For slike formål antas det at virkelig verdi er mer relevant enn historisk kost, (Kristoffersen, 2008).

### **Resultatmåling**

I det balanseorienterte perspektivet skal resultatet vise endring i nærmere definerte balanseposter, og resultatet kontrolleres dermed gjennom balansepostene. Noen hevder at hensikten med balanseorientert rammeverk er å nedgradere viktigheten av å måle resultatet i en periode, (Kvifte & Johnsen, 2008). Blant regnskapsbrukere har det kommet frem at de er misfornøyd med «nedprioriteringen av resultatregnskapet til fordel for balansen», (undersøkelse utført etter mottakelse av ASBs konseptuelle rammeverk i 1997 svarte 41 % at de var misfornøyd.), (Kvifte & Johnsen, 2008). Andre mener at balanseorientert rammeverk er innført for å lette tilgangen til verdibasert regnskapsføring på bekostning av transaksjonsbasert regnskapsføring, (Kvifte & Johnsen, 2008). Det hevdes og at balanseorienteringen og beslutningsformål hører sammen, mens resultatorienteringen og kontrollformål hører sammen. Det bør fastslås at både balanse- og resultatorientert

rammeverk ivaretar både beslutnings- og kontrollformål, og begge perspektivene er opptatt av resultatmåling, (Kvifte, Johnsen, 2008).

### **Begrunnelse for balanseorientert perspektiv**

Begrunnelse for å velge balanseorientering er at det er lettere å definere balanseposter på et selvstendig grunnlag. Å definere resultatposter uten først å ta utgangspunkt i balanseposter er umulig, (Kvifte & Johnsen, 2008). En innvending mot dette synet er at definisjonene av balansepostene som grunnlag for periodiseringen bygger på et sirkulært resonnement. Det betyr at eiendeler og gjeld som knytter seg til inntekt ikke kan oppstå før inntekten er opptjent, (Kvifte & Johnsen, 2008). Først når inntekten er opptjent kan den resultatføres. F.eks. en salgstransaksjon som skaper en balansepost, kundefordring, kan ikke oppstå før salgsinntekten kan ansees å være opptjent. Definisjonenes rolle hevdes å være overdrevet i det balanseorienterte perspektivet. Konflikten mellom de to perspektivene er først og fremst av en konseptuell art, (Kvifte & Johnsen, 2008).

## **2.2.2. Bakgrunnen for utvikling av IFRS for SME**

Både IFRS og US GAAP er regnskapsspråk utarbeidet hovedsakelig for børsnoterte foretak med profesjonelle investorer som primære regnskapsbrukere. IFRS og US GAAP preges av forholdsvis detaljerte krav til måling av regnskapsposter og notekrav, (Langli, 2010).

Komplekse krav gjør regnskapsspråkene mindre egnet for andre foretak enn de børsnoterte i den forstand at kostnaden ved å følge IFRS eller US GAAP overstiger antatt nytte.

Utarbeidelse av regnskapsspråket IFRS for SME må ses i sammenheng med at IFRS er et omfattende regelverk beregnet på store multinasjonale børsnoterte konsern. SME er små og mellomstore foretak, i Norge kalt øvrige foretak, og utgjør et relativt stort foretakssegment, (Langli, 2010). Øvrige foretak er i Norge de foretak som ikke inngår i store foretak etter rskl. § 1-5, eller små foretak etter rskl. § 1-6. Dvs. at foretak med unoterte aksjer inngår i øvrige foretak. IASB definerer SME som foretak som ikke har «public accountability» (allmenn interesse), men som likevel utarbeider regnskapsinformasjon for eksterne brukere, (IASB, 2009c). Med eksterne brukere er særlig nåværende og potensielle eiere/investorer påtenkt. Begrepet «public accountability» er definert som at foretakets gjelds- og egenkapitalinstrumenter omsettes i et marked åpent for allmennheten. Foretak av allmenn

interesse er også foretak som forvalter eiendeler for store og brede grupper av utenforstående. Dette er banker, forsikringsselskaper, foretak som driver omsetning av verdipapirer og andeler, investeringsbanker.

For å gjøre det lettere å sammenligne foretak mellom landegrensene ønsket man å utvikle et internasjonalt regnskapsspråk som i større grad var tilpasset segmentet av øvrige foretak. Utviklingen i næringslivet viste økt internasjonalisering ved at oppkjøp, fusjoner og omorganiseringer skjer på tvers av landegrensene. Erfaringene med å anvende IFRS viste enklere sammenligning av regnskapsinformasjon både mellom børsnoterte foretak, og over landegrensene. Kapitaltilgangen økte og etablering av forretningsforbindelser ble lettere. Man ønsket disse effektene også for øvrige foretak. Imidlertid hadde land, fortrinnsvis fremvoksende økonomier, innført full IFRS som også ble gjeldende for de øvrige foretakene, (IASB, 2000). Dette viste seg å være svært byrdefullt med strenge og kompliserte krav i IFRS. Sett fra et kost-nytte-perspektiv var full IFRS lite hensiktsmessig, og det oppstod behov for IFRS tilpasset øvrige foretak.

IASB overtok prosjektet med å utarbeide regnskapsregler tilpasset SME etter IASB. I forbindelse med overgangen fra IASB til IASB ble det tatt utgangspunkt i to forhold diskutert ovenfor, (IASB, 2000):

- 1) IFRS er for omfattende for SME
- 2) SMEs har behov for å sammenligne regnskapsinformasjon over landegrensene

I juli 2003 møttes IASB til de første drøftelser og i juli 2009 var standarden IFRS for SME klar. Den ble da vedtatt med 13 personer som stemte for, mens 1 person stemte mot. Frem til vedtaket hadde prosessen vært innom flere runder med diskusjoner og høringer i regnskapsmiljøer i flere land, (IASB, 2009a)

Utarbeidelse av årsregnskap skal gi beslutningsnyttig informasjon til brukerne, (Baksaas & Stenheim, 2015). Hvilket informasjonsbehov brukerne har og hvilke kvaliteter informasjonen skal ha avhenger av en rekke forhold. IFRS har til hensikt å oppnå regnskaper som er sammenliknbare mellom foretak og gi relevant informasjon for å vurdere mulighet for investering, (Baksaas & Stenheim, 2015). Derfor inneholder IFRS mange detaljerte regler og

krav på flere områder. Både med hensyn på måling, og hva slags informasjon som må vises i regnskapet, f.eks. gjennom noter.

Unoterte foretak har mindre likvide aksjer enn notert foretak. Brukere av regnskaper i unoterte foretak har ikke hovedfokus på verdien av aksjene, siden aksjene sjeldnere omsettes. Foretakets betalingsevne og soliditet er informasjon som tillegges mer vekt, (Langli, 2010). Ulike informasjonsbehov har resultert i at IASB har utviklet regnskapsspråket IFRS for SME som i større grad skal rettes mot unoterte foretak. Det er likevel presisert at IFRS vil oppfylle informasjonsbehovene hos regnskapsbrukere i unoterte foretak. Også hvis morselskap bruker IFRS i selskapsregnskapet, og/eller konsernregnskapet utarbeides etter IFRS, har unotert datterselskap mulighet for å utarbeide selskapsregnskapet etter IFRS for SMEs.

IFRS for SME er en selvstendig standard som kan leses uavhengig av IFRS. IFRS for SME er på 230 sider, mens IFRS er på omlag 2800 sider, (Langli, 2010). IFRS for SME er naturlig nok mindre omfattende og betydelig forenklet. IFRS for SME tar sikte på å redusere valgmuligheter sammenliknet med IFRS, og å forenkle prinsipper for regnskapsføring av eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader. Forenklingen er forsøkt gjort i et kost/nytteperspektiv, (IASB 2009b). Det er imidlertid ikke klart hvordan regnskapsmessige spørsmål som ikke er besvart i IFRS for SMEs skal løses.

IFRS for SME har blitt, eller planlegges implementert som lov av om lag 80 land, og er i bruk på alle kontinenter, (IASB, 2014). Foreløpig har europeiske land en mer avventende holdning, med utredninger for å bedømme virkninger og konsekvenser av å innføre standarden. Berørte parter stiller spørsmål om standarden bidrar til særlig forenkling sett i et kost/nytteperspektiv.

### **2.2.3. Hvorfor IFRS for SME i Norge?**

NRS legger til grunn følgende forutsetninger i arbeidet med ny regnskapsstandard:

- Det tas utgangspunkt i gjeldende IFRS for SMEs (slik den ble utgitt av IASB i juli 2009)
- Standarden oversettes til norsk
- Standarden tilpasses slik at den passer for norske foretak, og slik at den er i samsvar med gjeldende norsk aksje- og regnskapslovgivning

- Forenklinger av notekravene så langt dette er mulig innen gjeldende og foreslått lovgivning
- Forenklinger utover dette skal også tilstrebes, men som hovedregel skal løsningene som er valgt i IFRS for SME kunne velges, inklusive regler som ikke følger av gjeldende NRS, forutsatt at de ikke er i strid med regnskapsloven
- Gjeldende GRS forsøkes innarbeidet så langt det er mulig/ønskelig for å unngå unødvendige overgangsutgifter
- Standarden skal være en selvstendig standard
- Det skal fremgå av standarden hvilke avvik det er i forhold til IFRS for SME
- Det vil fortsatt være en egen standard for små foretak, NRS 8. Det vil på sikt bli vurdert om NRS 8 skal baseres på standarden for øvrige foretak, men forenkles ytterligere også i forhold til gjeldende NRS 8
- Arbeidet skal løpende forankres hos brukerne for eksempel gjennom rundebordskonferanser, foreløpige høringer mv.

Resultatet av arbeidet ble at NRS i april 2014 presenterte en ny norsk regnskapsstandard som hadde samme oppbygning og struktur som IFRS for SMEs, og en rekke av de samme bestemmelsene. Likevel inneholder regnskapsstandarden flere norske særløsninger for ikke å komme i konflikt med norsk regnskaps- og aksjelovgivning.

Forslaget til ny regnskapsstandard har gitt 74 høringssvar, (RSS, 2014). I årsrapporten oppsummeres høringssvarene ved å påpeke at en ny norsk regnskapsstandard bør tilpasses det regjeringsoppnevnte utvalget som foretar revidering av regnskapsloven. RSS hevder å oppleve støtte i høringssvarene for at ny regnskapsstandard skal bygge på IFRS for SMEs, (RSS, 2014). I tillegg skal et nytt utkast til regnskapsstandard fremmes som vil være i tråd med den reviderte regnskapsloven, slik at endringer i loven tas hensyn til i den nye regnskapsstandard.

## 2.3. Konseptuelle rammeverk

### 2.3.1. Bakgrunn

Det ble vurdert å utarbeide et konseptuelt rammeverk i Norge i forbindelse med dannelsen av Norsk Regnskapsstiftelse i 1989, men det skjedde ikke. Regnskapslovutvalget konkluderte i 1995 med lite behov for norsk konseptuelt rammeverk på bakgrunn av andre lands erfaringer der rammeverkene hadde møtt mye motbør på teoretisk grunnlag, og rammeverkene hadde liten praktisk anvendelse, (Kvifte & Johnsen, 2008).

(Kvifte & Johnsen, 2008) legger til grunn at FASBs konseptuelle rammeverk ble ferdig i 1985, selv om det i ettertid har kommet nye uttalelser. Rammeverket tar for seg både økonomisk og ikke-økonomisk virksomhet. FASBs konseptuelle rammeverket er ment å veilede i hvordan årsregnskapet skal utarbeides etter US GAAP. Andre informasjonskilder som delårsrapporter, styrets årsberetning, resultatvarsler, pressemeldinger m.m. er ikke omhandlet av det konseptuelle rammeverket. Begrunnelsen er at årsregnskapet har en overlegen status for finansiell informasjon i forhold til de andre kildene.

Antatte fordeler som følge av konseptuelle rammeverk (Kvifte & Johnsen, 2008) er:

- Rettesnor for det standardsettende organet
- Rettesnor for regnskapsprodusenter i mangel av standarder og anbefalinger
- Øker regnskapsbrukernes forståelse og tillit til regnskapet
- Øker sammenlignbarheten mellom regnskap

Konseptuelt rammeverk er ment som verktøy for å utvikle regnskapsstandarder, og å redusere behovet for «brannslukking». AASB fremhever bedre kommunikasjon mellom aktører i regnskapsmiljøet og legitimitet i standardutviklingen som viktige fordeler av det konseptuelle rammeverket, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Konseptuelle rammeverk for regnskapsinformasjon kan deles inn i to kategorier, normativ og deskriptiv regnskapsteori, (Kvifte & Johnsen, 2008). Normativ regnskapsteori har som formål å skape regler for hvordan regnskapsføringen bør skje. Ved bruk av deduksjon (logisk

slutning fra det allmenne til det spesielle) skal man utlede hvordan regnskapsreglene bør være for å nå selve formålet med utarbeidelse av regnskap, eksempelvis ønskede målsetninger og kvalitetskrav ved regnskapet. Normative rammeverk avgrensner hva som er akseptable regnskapsmessige løsninger, og vil derfor ofte avvise noen løsninger. Deskriptiv regnskapsteori har derimot som formål å beskrive gjeldende regnskapspraksis. Beskrivelsen skjer gjennom empiriske observasjoner og erfaringer, og induksjon (logisk slutning på bakgrunn av enkelterfaringer). Både IASBs og FASBs konseptuelle rammeverk ansees for å være normative, (Baksaas & Stenheim, 2015).

Regnskapsregulering som bygger på praksis og sedvane har mye for seg så lenge de aktuelle transaksjoner og hendelser er tilnærmet like de som har forekommet. Regnskapsverdenen endrer seg, og ved nye typer hendelser og fenomener vil det følgelig kunne være behov for en ny angrepsvinkel. I slike situasjoner vil et prinsippbasert perspektiv ofte kunne gi gode svar på hvordan transaksjonene bør behandles regnskapsmessig. Eksempelvis norsk regnskapslovgivning med GRP som er ment å skulle være førende. På bakgrunn av observasjoner utarbeides generelle prinsipper som forklarer den gjeldende praksis.

### **2.3.2. Konseptuelt rammeverk for IFRS**

Det konseptuelle rammeverk fra IASB ble fastsatt i 1989, og har siden ikke vært utsatt for endringer. IASBs konseptuelle rammeverk er utarbeidet som veiledning for utarbeidelsen av regnskapsstandardene IFRS/IAS. Regnskapsstandarden IFRS for SMEs bygger på samme rammeverk som IFRS.

Siden 1970-tallet da FASB overtok som nasjonal standardsetter i USA, ble det besluttet å benytte et balanseorientert konseptuelt rammeverk for å redusere muligheten for uheldig og opportunistisk skjønnsutøvelse. I årene som fulgte etter FASBs konseptuelle rammeverk var ferdig i 1985 gav alle andre ledende standardsettende organ ut tilsvarende rammeverk, (Kvifte & Johnsen, 2008). De andre standardsetterne har brukt FASBs konseptuelle rammeverk som mal for sine rammeverk, (Kvifte & Johnsen, 2008), og derfor trekkes mange av FASBs betraktninger inn når IASBs konseptuelle rammeverk redegjøres.



I 2004 besluttet IASB og FASB å samarbeide om videreutvikling og konvergering av deres konseptuelle rammeverk, kalt rammeverksprosjektet, (Kvifte & Johnsen, 2008). Imidlertid førte ikke rammeverksprosjektet frem etter uenighet om utkastet til felles rammeverk, som ble presentert i 2010. Det hersker foreløpig usikkerhet om IASB og FASB vil ende opp med et felles rammeverk, (Baksaas & Stenheim, 2015).

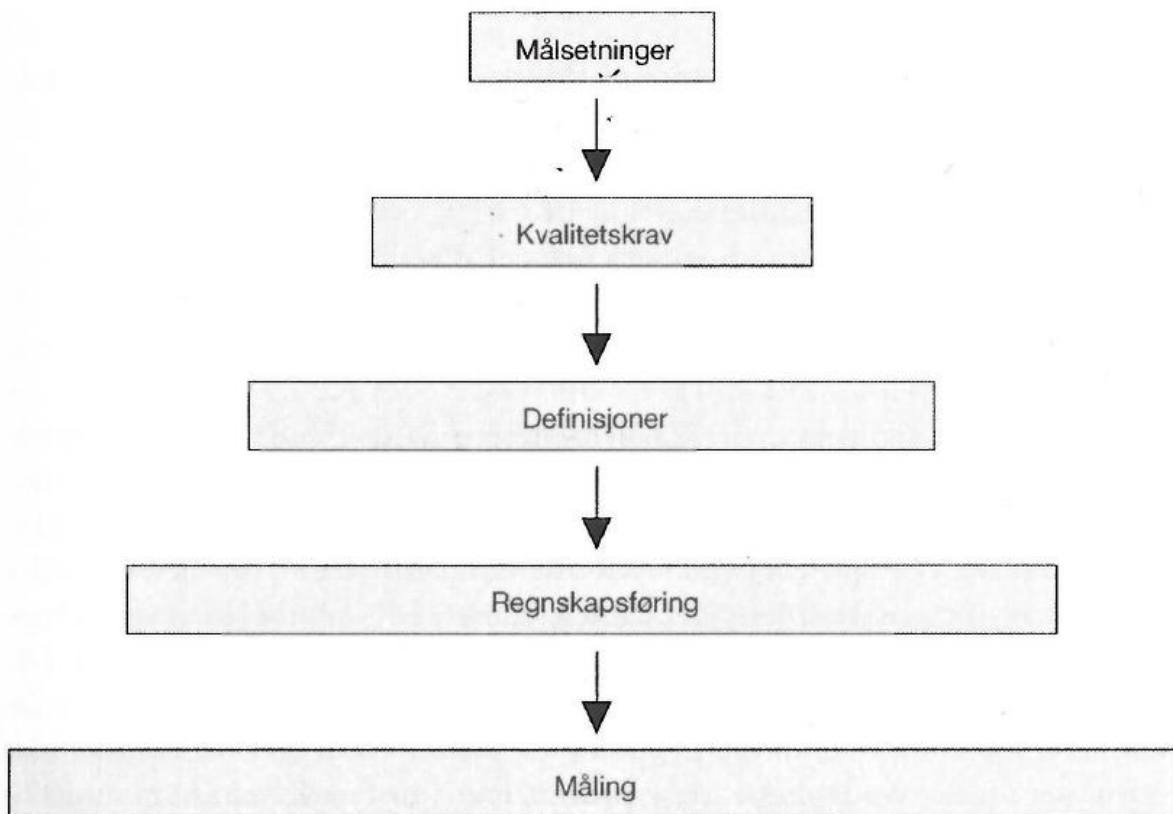
IASB forklarer at rammeverket representerer en samling av underliggende forutsetninger og prinsipper som utarbeidelsen og presentasjonen av årsregnskap bygger på. FASB har gitt en mer grundig forklaring og redegjørelse for hva et konseptuelt rammeverk er og definerer det som: «(...) et enhetlig system av sammenhengende målsetninger og underliggende forutsetninger som kan lede til konsistente regnskapsstandarder som avgrensner og beskriver regnskapsføring og årsregnskap.», (Kvifte & Johnsen, 2008). Konseptuelle rammeverk er ikke utformet slik at de alltid leder til klare og entydige løsninger, men rammeverkene avviser noen løsninger.

IASB har som ambisjon at det konseptuelle rammeverks betydning for standardsettingen skal løftes frem, (Baksaas & Stenheim, 2015). Rammeverkets rolle vil være å gi en ramme for hva som er akseptable regnskapsmessige løsninger. Erfaringer og regnskapspraksis har, siden rammeverkene ble utviklet, vist at den normative rollen settes på prøve siden ulike parter og interesser kjemper for at andre løsninger skal godtas, selv om løsningene da kommer i strid med rammeverket. IASB fremholder at regnskapsstandarder og fortolkninger alltid overstyrer rammeverket, altså at spesialregler overstyrer generelle regler, (Kvifte & Johnsen, 2008). Om det er realistisk at det konseptuelle rammeverket skal ha en overstyrende rolle kan diskuteres da regnskap er et praktisk og dynamisk fag, og hele tiden må videreutvikles og tilpasses nye former for transaksjoner. For å ha en overstyrende rolle må rammeverket i så fall kunne moderniseres og tilpasses underveis, eller være så generelt utformet at fungerer som en ramme med forutsetninger og prinsipper. (Kvifte & Johnsen, 2008) avslutter sin beskrivelse med at utfordringen ligger i balansegangen mellom et fleksibelt og tilpasningsdyktig rammeverk, men som ikke skal være for vagt og upresist slik at det ikke fremkommer noen særlig nyttig informasjon.

### 2.3.3. Rammeverkets struktur

For å beskrive strukturen i det konseptuelle rammeverket, og hvordan ulike komponenter henger sammen er modellen fra (Kvifte & Johnsen, 2008) illustrerende. De to komponentene målsetninger og kvalitetskrav er slått sammen i en redegjørelse, mens de tre andre komponentene, definisjoner, regnskapsføring og måling, som har en mer praktisk form er redegjort i egen del.

Figur 1: Konseptuelle rammeverks hierarki



Figur 3-2 Det konseptuelle hierarkiet

Kilde: (Kvifte & Johnsen, 2008)

### **2.3.3.1 Målsetninger**

Fordelen med å utvikle en målsetning for et konseptuelt rammeverk er at standardsettingen og regnskapspraksis skal bli mer i overenskomst med målsetningen. Teoretisk vil man sikre at målsetningene er grunnlaget for det videre arbeidet. For regnskapsprodusenter er det avgjørende at målsetningene ligger fast i forbindelse med utarbeidelsen av regnskapsinformasjon.

#### **Beslutnings- og kontrollformål**

Hovedmålsetning for FASB er at regnskapet skal gi beslutningsnyttig finansiell informasjon. Det fremgår av flere formålsparagrafer i FASBs konseptuelle rammeverk, (Kvifte & Johnsen, 2008). Beslutningsnyttig finansiell informasjon produserer for to formål, investeringsøymed og kontrollformål (Kvifte & Johnsen 2008).

Regnskapet skal tilfredsstille informasjonsbehov regnskapsbrukerne har. Det er normalt to skiller i informasjonsbehovet, informasjon ment for kontrollformål og informasjon ment for verdsettelsesformål, (Kvifte & Johnsen 2008). Kontroll betyr å følge opp ledelsens prestasjoner, og resultater som er oppnådd. Verdsettelse dreier seg om oppfølging av ulike investeringsalternativer, og vurdering av verdier på fremtidige kontantstrømmer, informasjon ment for beslutninger i fremtiden. Det kan tillegges at det ikke finnes noe klart avgrenset skille mellom de to kategorier av informasjonsbehov, da man antar at mye av regnskapsinformasjonen vil inneholder begge deler. At disse to hovedkategoriene velges for formålene, må leses i sammenheng med at det er investorene som i IASBs øyner er primærbrukerne av regnskapet. Det er derfor investorenes behov som må prioriteres, og de vil prioritere kontroll av ledelsen og dens prestasjoner og resultater, og avkastning av prosjekter og investeringer. FASB, IASB og de andre standardsetterne mener informasjonsbehovet ivaretas ved å benytte kontantstrømmer, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Kontrollformålet har et tilbakeskuende perspektiv, mens verdsettelsesformålet er fremoverskuende. IASB og FASB vektlegger begge formålene, og gir ingen av dem forrang, (Kvifte & Johnsen, 2008). Historisk ser man at det først fra 1950-årene ble argumentert for at fremoverskuende formål skulle vektlegges. Før 1950-årene var det i hovedsak kontrollformål som var dominerende. I 1960-årene antar regnskapsmiljøet at det er et motsetningsforhold mellom informasjonsformålene, (Kvifte & Johnsen 2008), men FASB har konkludert med at

det er mulig å forene de to formålene innenfor målsetningen om å utarbeide regnskap med beslutningsnyttig informasjon. Likevel innrømmer FASB at kontrollformålet ikke alltid kan oppfylles innen deres rammeverk, eksempelvis i en periode med utskiftning av ledelse.

Det pekes også på andre problemstillinger hvor kontroll- og beslutningsformålet kan komme i konflikt med hverandre, (Kvifte & Johnsen 2008). Innen bransjer som råvareindustri, eksempelvis oljebransjen, er resultater av investeringer og aktiviteter svært sensitiv overfor råvareprisen, i dette tilfellet oljeprisen. Oljeprisen kan i liten grad påvirkes av den aktuelle bedrift og dens ledelse, men vil likevel påvirke ledelsens prestasjoner. Oljeprisen vil være et naturlig mål når beslutningsnyttig informasjon skal utarbeides med tanke på fremtidige investeringer og prosjekter. Imidlertid vil antagelser om fremtidige kontantstrømmer være u hensiktsmessige når ledelsens prestasjoner og vedtatte beslutninger skal evalueres. Ledelsens prestasjoner bør vurderes på grunnlag av den avkastning beslutningene deres har ført til. Slik kan man ivareta at regnskapsinformasjonen oppfyller kontrollformålet.

Det finnes kritiske røster mot å samle begge informasjonsformålene innenfor samme konseptuelle rammeverk. (Kvifte & Johnsen 2008) presiserer at de to formålene skiller seg en del fra hverandre på to sentrale punkter. For beslutningsformål vil man alltid kunne ønske mer informasjon. Det gjelder ikke for kontrollformål. For beslutningsformål vil subjektiv informasjon være nyttig, men ikke for kontrollformål.

## **Regnskapsbrukere**

Investorenes behov for informasjon er betydelig mer omfattende enn andre grupper av regnskapsbrukere, men har ikke samme tilgang til informasjon som eksempelvis ledelsen. Investorer inkluderer her både nåværende og potensielle eiere, og også långivere, selv om IASB opprinnelig ikke anså långivere som investorer, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Hva som er beslutningsnyttig informasjon avhenger av hvem som er brukerne av regnskapet. FASB erkjenner de ulike behovene ulike brukere har, men i rammeverket deres er det forutsatt at alle brukere vil ha behov for informasjon om kontantstrømmers størrelser og usikkerhet. At investorer, långivere og deres rådgiveres behov er spesielt vektlagt har blitt møtt med kritikk fra flere, (Kvifte & Johnsen, 2008). Det fremholdes at når andre brukergrupper ikke får dekket sitt informasjonsbehov blir ikke målsetningen om

beslutningsnyttig regnskap fulgt opp. Brukergrupper som myndigheter, lokalsamfunn og ansatte er kanskje først og fremst opptatt av sysselsetting, arbeidsmiljø og lønn. Informasjon om slike emner antas å kunne gis på en bedre måte enn ved kontantstrømmer.

### **2.3.3.2. Kvalitetskrav**

For å nå målsetningene med regnskapsinformasjonen, må informasjonen oppfylle visse kvalitetskrav. Regnskapsinformasjonen må bygge på forutsetninger og begrensninger som fremmer kvaliteten.

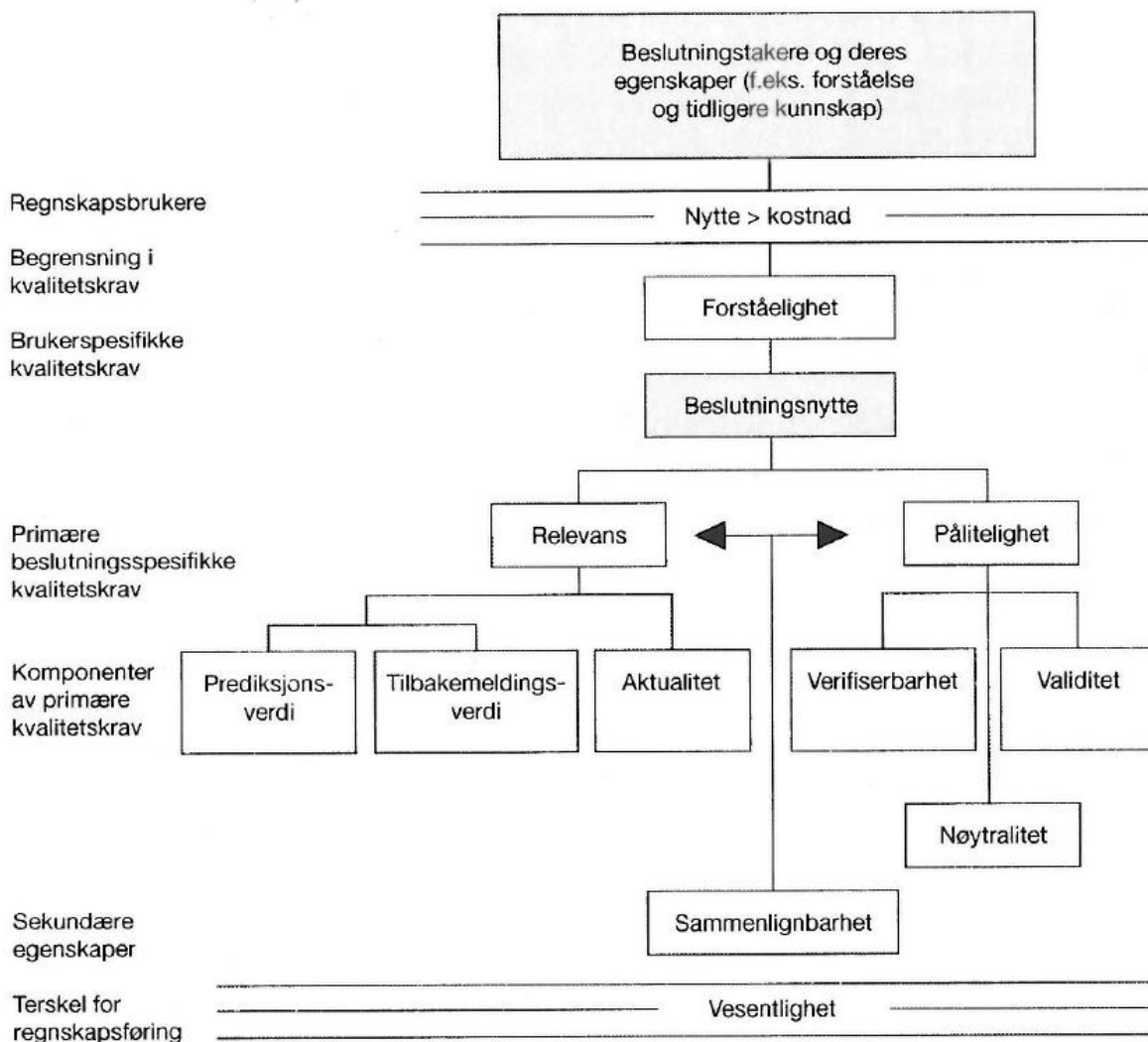
IASB anser periodiseringsprinsippet og prinsipp om fortsatt drift som de viktigste underliggende forutsetningene. «Periodiseringsprinsippet er beskrevet ved at transaksjoner og hendelser skal regnskapsføres i de periodene de skjer, og ved at effekten av dem skal henføres til de periodene de vedrører.» Etter revisjon i 2003 med virkning fra 2005 er periodiseringsprinsippet gitt et annet innhold, da det nå er en samlebetegnelse for anvendelsen av de balanseorienterte definisjonene, (Kvifte & Johnsen, 2008). Prinsippet om fortsatt drift er ikke særlig godt utredet i rammeverket, men det fremkommer at man antar fortsatt drift i overskuelig fremtid med mindre foretaket har intensjoner om eller er tvunget til å avvikle eller betydelig nedskalere virksomheten, (Kvifte & Johnsen, 2008).

FASB skiller mellom kvalitetskrav som er brukerspesifikke og beslutningsspesifikke. De beslutningsspesifikke deles inn i primære og sekundære kvalitetskrav, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Kvalitetskravene gjelder innen to begrensninger, (Kvifte & Johnsen, 2008):

- Kost/nytte vurdering
- Vesentlighet

Figur 2: Oppbygning av kvalitetskrav



Figur 5–1 Kvalitetskrav (FASB 1980.15).

Kilde: (Kvifte & Johnsen, 2008)

### Brukerspesifikke krav

Brukerspesifikke krav er forståelighet og beslutningsnytte, og kravene defineres etter hvem som er de primære brukere. Forståelighet er et viktig brukerspesifikt krav ifølge FASB (Kvifte & Johnsen 2008). Forståelig regnskapsinformasjonen innebærer at brukere med rimelig god kunnskap om bedriftsøkonomi og regnskap, og med vilje til å sette seg inn i informasjonen skal ha mulighet for å forstå informasjonen. Beslutningsnytte dreier seg om at informasjonen er ny for brukeren og brukeren er i stand til å forstå informasjonen.

Hvis regnskapsinformasjonen er å anse som svært kompleks og krevende, skal likevel informasjonen gis. Det er altså viktigere at det gis full informasjon, selv om det er færre som har full forståelse av den, enn at det kun gis en begrenset informasjon som alle forstår. IASB har imidlertid utviklet regnskapsstandarder som har møtt kritikk for å være svært omfattende og krevende og som få regnskapsprodusenter har den fulle forståelse av og klarer å anvende (Kvifte & Johnsen, 2008).

## **Beslutningsspesifikke krav**

### ***Primære krav***

#### ***Relevans***

Informasjonen i regnskapet må være relevant for brukerne. Relevans består av flere elementer, bl.a. tidsriktighet. Tidsriktighet innebærer at informasjon på et gitt tidspunkt ikke nødvendigvis er tidsriktig på et annet tidspunkt. Informasjonens relevans måles også opp mot vesentlighet, som må forstås som at kun vesentlig informasjon er å betrakte som relevant.

Relevant informasjon har en avgrensning opp mot at informasjonen skal lede til endring i beslutninger som tas, dvs. være aktuell. Brukerne av regnskapet skal kunne danne seg andre forventninger og inntrykk av fremtidige eller tidligere hendelser. Selv om informasjon ikke påvirker en bestemt beslutningstaker, er ikke det ensbetydende med at informasjonen er irrelevant. Siden det finnes flere regnskapsbrukere kan en regnskapsopplysning være aktuell for en bruker, men uaktuell for en annen.

Prediksjonsverdi og tilbakemeldingsverdi er viktige elementer i relevant informasjon. Prediksjonsverdi innebærer at regnskapsinformasjonen bidrar til mer enn bare tilfeldige prognoser om fremtidige hendelser, men er ikke det samme som statistisk forventningsverdi. At informasjonen har tilbakemeldingsverdi betyr at informasjonen kan bidra til å evaluere ledelsens prestasjoner. Det hevdes at kravet til tilbakemeldingsverdi og prediksjonsverdi kan komme i konflikt med hverandre. Eksempelvis ved pensjon hvor pensjonskostnadene skal måles med utgangspunkt i forventet sluttlønn, (Kvifte & Johnsen 2008). Hva sluttlønnen for den enkelte ansatte er, vil være påvirket av den fremtidige ledelsen på sluttlønnstidspunktet, ikke nødvendigvis den nåværende ledelsen. Her ser man at prediksjonsverdi overstyrer kontrollformålet. Man vektlegger en mest mulig korrekt måling av fremtidige kontantstrømmer i stedet for kontroll med ledelsen.

### ***Pålitelighet***

Regnskapsinformasjonen skal også være pålitelig. Pålitelig informasjon innebærer at informasjonen måler det den gir seg ut for måle (validitet), og målemetoden er brukt på riktig måte (verifiserbarhet (objektiv målemetode med grad av enighet mellom regnskapsbrukere) og nøytralitet). Valid informasjon betyr f.eks. at en eiendel som er balanseført, faktisk må være foretakets eiendel. Verifiserbarhet er også et viktig element i vurderingen av om informasjonen er pålitelig. Verdsettelsesmetoder kan gi ulike verdier, og er ikke alltid nøytrale. Man må kunne etterprøve informasjonen og hvordan den fremkommer. Det vil typisk gjelde poster i regnskapet som det kan oppstå uenigheter om størrelse og måling til, særlig poster som er mindre likvide.

Krav til pålitelig informasjon sier også noe om at informasjonen må ha substans, altså reflektere økonomiske realiteter. Dette vil i noen tilfeller stå i kontrast til formell form av regnskapet. IASB utdyper videre at pålitelig informasjon er forsiktig eller konservativ informasjon, og dette innebærer at man skal vise aktsomhet i vurdering og rapportering av usikre størrelser, men det innebærer ikke at man skal være for forsiktig slik at det bygges opp skjulte reserver.

For regnskapsposter der verdi må estimeres, kreves anvendelse av verdsettelsesmetode og at nødvendig informasjon omkring verdsettelsen legges frem. For at verdiestimatet skal være pålitelig må man kunne gjenta verdsettelsen slik at den gir omtrent samme resultat for å oppnå verifiserbarhet og nøytralitet. For å oppnå validitet skal verdsettelsen reflektere virkelig verdi og ikke gjenanskaffelseskost (hva det koster å anskaffe eiendelen på nytt i dag.)

Det finnes områder hvor validitet og verifiserbarhet kan komme i konflikt med hverandre. Goodwill er en eiendel for foretaket, men om den kvalifiserer for balanseføring er mer usikkert. Et validitetshensyn ville tilsi at man skulle balanseføre goodwill for å illustrere at eiendelen finnes. FASB og IASB tillegger dette validitetskravet stor vekt når de ønsker balanseføring av goodwill. Målt opp mot hensyn til verifiserbarhet kan det diskuteres om goodwill faktisk er en eiendel, da dens verdi er vanskelig å måle.



Økonomiske realiteter ble vektlagt i standardsettingen på 1960- og 70-tallet. FASB har ikke noe eksplisitt krav om økonomiske realiteter skal overstyre form, men det antas å gå inn under kravet om validitet. IASB har inntatt kravet eksplisitt i rammeverket sitt, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Nøytralitet er en annen dimensjon av pålitelighet. Regnskapsinformasjonen skal ikke være påvirket av målerens forutinntatte holdninger. Det eksisterer mye diskusjonsmateriale omkring nøytralitet, om det overhodet er mulig å oppnå nøytral regnskapsinformasjon. Ulike eksterne påvirkninger vil påvirke beslutningstakerne. Standardsetting bør vektlegge primære kvalitetskrav, og i svært liten grad virkninger standardene vil ha for enkelte regnskapspliktige. Dette viser seg å være en forutsetning det er utfordrende å leve opp til. Sett i lys av at mange ulike interesser ønsker å påvirke standardsettingen, samt at det må sikres støtte i det politiske miljøet er standardsettingen i mange tilfeller ikke en logisk konsekvens av det konseptuelle rammeverket, (Kvifte & Johnsen, 2008).

### ***Sekundære kvalitetskrav***

#### ***Sammenlignbarhet***

Sammenlignbar regnskapsinformasjon går over to dimensjoner, konsistens og ensartethet.

Konsistens dreier seg om at regnskapsinformasjonen i samme foretak skal være sammenlignbar over tid, altså mellom flere regnskapsperioder. Ensartethet krever at regnskapsinformasjon mellom ulike foretak skal være sammenlignbar. For å kunne vurdere regnskapsinformasjonen må man forutsette at regnskapspliktige bruker samme prinsipper og forutsetninger over tid. Begge dimensjonene er ivaretatt i standardsettingen ved at eventuelle prinsippendringer må behandles med tilbakevirkende kraft i tidligere års regnskaper.

Ensartethet er oppfylt ved at standardene begrenser antall tillatte alternativer. I en del standarder åpnes det likevel for flere alternativer.

IASB drøfter en god del begrensninger i kvalitetskravene, og avveiningen mellom dem. F.eks. tids- og vesentlighetsbegrensninger i relevant informasjon. Informasjon som skal gjøres tilgjengelig må vurderes opp mot kost/nytteperspektivet. I rammeverket legger IASB til grunn at standardsetter skal gjøre en egen kost/nyttevurdering når de lager standarder, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Sammenlignbar informasjon krever konsistens. Sammenligning av salgsinntekter over en lengre periode, flere år, vil imidlertid ikke ta hensyn til inflasjonen som har skjedd i mellomtiden. Det vil derfor vises en uforholdsmessig stor vekst. Selv om prinsippene og metodene for å måle salgsinntektene er konsistente gjennom perioden, er likevel ikke inntektene direkte sammenlignbare.

Konsistenskravet er ikke en hindring for å gjennomføre prinsippendring, (Kvifte & Johnsen, 2008). Det ville være ulogisk å hindre prinsippendringer som gir et mer relevant og pålitelig bilde av økonomiske realiteter. Sammenlignbar informasjon mellom foretak krever ensartet prinsippanvendelse slik at lignende hendelser og transaksjoner behandles likt over tid. Det innebærer også at foretak innen samme konsern skal være konsistente i prinsippanvendelsen.

I rammeverksprosjektet ble det foreslått av IASB og FASB å introdusere forståelighet som et sekundært kvalitetskrav. Forståelighet defineres som «egenskapen ved informasjon som gjør at brukerne som har en rimelig god kunnskap om forretningsdrift og finansiell rapportering og som studerer informasjonen grundig, kan oppfatte innholdet», (Kvifte & Johnsen, 2008).

### **Avveining mellom kvalitetskrav**

Siden rammeverket inneholder flere kvalitetskrav er det vanskelig å unngå at kravene aldri vil komme i konflikt med hverandre, (Kvifte & Johnsen, 2008). FASB hevder man i noen tilfeller vil være nødt til å foreta avveining mellom de primære kvalitetskravene relevans og pålitelighet, (Kvifte & Johnsen, 2008). IASB sier at man må ha en balanse mellom de to primære kvalitetskravene, (Kvifte & Johnsen, 2008). Avveining mellom kvalitetskrav er blitt kritisert, da det hevdes at relevans og pålitelighet er korrelerte, (Kvifte & Johnsen, 2008). Bruk av estimater er egnet til å illustrere denne sammenhengen. Inntektsføring skjer enten etter fullført kontrakt, dvs. ingen estimat, eller løpende inntektsføring. Ved estimering er ikke kun ett estimat riktig, men flere innenfor et estimatintervall. Det innebærer at man ikke kan anse ett estimat for å være mer pålitelig enn andre innenfor det gitte estimatintervall. Så lenge estimatet som brukes er å anse som pålitelig, vil det også gi relevant informasjon til brukeren siden han får en pekepinn på inntektsutviklingen.

Relevans knyttes først og fremst til formålet med beslutningen, mens pålitelighet vektlegges i kontrollformål. De to formålene krever forskjellig typer informasjon, og derfor en viss balanse mellom kvalitetskravene, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Det har blitt forsket på hvordan FASB vektlegger de primære kvalitetskravene i praksis. (Kvifte & Johnsen, 2008) omtaler en innholdsanalyse av standardene som ble utgitt av FASB fra FASBs opprettelse i 1973 frem til 1993. Konklusjonen ble at regnskapsstandarder som i hovedsak dreier seg om tilleggsopplysninger har en tendens til å prioritere relevans foran pålitelighet. Usikre forpliktelse og usikre estimater må normalt utfylles med tilleggsopplysninger da det er vanskelig å beregne pålitelige størrelser.

Nyere forskning underbygger at det må foretas en bytting, avveining, av spesifikke egenskaper innenfor de primære kvalitetskravene, (Kvifte & Johnsen, 2008), og det antydes at prediksjonsverdi og aktualitet i noen tilfeller vil utelukke hverandre. Det pekes på at fremskutt inntektsføring speiler poenget ved at det gis bedre bilde av inntektsutviklingen, altså mer aktuell informasjon, mens prediksjonsverdien, altså om inntektsstørrelsen er korrekt, kan bli redusert.

Avveining av kvalitetskrav i forbindelse med måling er et sentralt punkt. Økt bruk av måling til markedsverdi skjer fordi bruk av kontantstrøminformasjon har økt. IASB betrakter pålitelighet snarere som en begrensning enn et kvalitetskrav, (Kvifte & Johnsen, 2008). I rammeverksprosjektet har både IASB og FASB latt byttekonseptet ligge. Det pekes på at de primære kvalitetskravene pålitelighet og relevans er komplementære, og det er ingen stor motsetning mellom dem. Først skal det vurderes om informasjonen er relevant. Irrelevant informasjon skal ikke medtas i regnskapet uavhengig om den er pålitelig eller ikke. Relevant informasjon skal veies opp mot pålitelighetskravet. Informasjonen kontrolleres deretter mot de sekundære kvalitetskravene.

### **Begrensninger i kvalitetskravene**

For å oppnå beslutningsnyttig informasjon må det også foretas en avveining mellom kostnad og nytte av å fremskaffe informasjonen. I tillegg må det vurderes om informasjonen er vesentlig. Begrensninger i kvalitetskravene tilsier at regnskapet bør gi beslutningsnyttig

informasjon forutsatt at nytten av informasjonen overstiger ressursene som kreves for å fremskaffe informasjonen, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Standardsettere i Australia og New Zealand behandler vesentlighetsterskelen som et kvalitetskrav, (Kvifte & Johnsen, 2008). FASB skiller på sin side mellom kostnad og nytte, og vesentlighet. Kostnad og nytte er en grunnleggende begrensning på at regnskapet kun skal inneholde informasjon som gir større nytte enn hva det koster å fremskaffe informasjonen. Vesentlighetsdimensjonen er derimot å betrakte som en terskel for regnskapsføring, og skiller ut hvilken informasjon som i det hele tatt skal tas med i regnskapet.

FASBs målsetningsdokument forteller at kostnad- og nyttevurderingen inkluderer mer enn bare de direkte kostnadene knyttet til selve utarbeidelsen av regnskapsinformasjonen, (Kvifte & Johnsen, 2008). Indirekte kostnader som eksempelvis å lekke informasjon om fremtidige planlagte transaksjoner vil representere en kostnad i form av tapt konkurransefordel. Informasjon om mulige søksmål og erstatningssaker representerer en kostnad i form av mulig utbetaling fra selskapet. FASB inkluderer indirekte kostnader i sin vurdering. I rammeverksprosjektet har IASB og FASB tatt til orde for at kostnader som representerer en dårligere konkurransesituasjon ikke inngår i kost/nyttevurderingen. IASB og FASB argumenterer med at et slikt hensyn vil bety at nøytraliteten i pålitelighetskravet vil bli redusert. Både FASB og IASB har en felles oppfatning om at indirekte kostnader ikke skal inntas i kostnad- og nyttevurderingen.

Kostnadssiden i vurderingen ses gjerne fra foretakets ståsted. Hvilke kostnader de påføres for å fremskaffe regnskapsinformasjon. Nyttensiden må ses fra flere ståsteder. Siden det finnes flere brukere av regnskapet enn kun bedriften, gir det fordeler for flere. Det poengteres også at det som er en fordel for en regnskapsbruker kan være en kostnad for en annen. Eksempelvis å rapportere om fortjenestemarginer på inngåtte kontrakter. Det forringer konkurransesituasjonen for det aktuelle foretaket, men er en fordel for konkurrenter og andre aktører i markedet. Siden investorer er de primære brukerne veier hensyn til dem tyngst i en kostnad- og nyttevurdering. FASB mener også at nyttebegrepet skal vurderes etter nytte for «prepapers and users», (Kvifte & Johnsen, 2008). «Prepapers and users» er antatt å være eiere.

En kostnad- og nyttevurdering er ikke uten videre enkel å gjennomføre da det er krevende å utarbeide presise og konkrete målstørrelser på kostnader og nytte. Det vil ofte innebære subjektive oppfatninger og antagelser. At det er opp til standardsetterne selv å gjøre en kostnad- og nyttevurdering har vært kritisert, (Kvifte & Johnsen, 2008). FASB avviser kritikken med at det i sum vil være uansvarlig å overlate til regnskapsprodusenter å foreta kostnad- og nyttevurdering, (Kvifte & Johnsen, 2008). IASB forutsetter at standardsetteren vurderer kostnad og nytte ved utviklingen av standardene og fortolkningene, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Både IASB og FASB betrakter vesentlighet i kombinasjon med relevans. Denne vurderingen er møtt med kritikk, (Kvifte & Johnsen, 2008). Hvis vesentlighet og relevans henger så nært sammen er det ulogisk å skille dem fra hverandre i rammeverket.

For å avgrense vesentlighetsterskelen fra pålitelighet benytter FASB lønn som en illustrasjon, (Kvifte & Johnsen, 2008). En ansatt vil oppleve et lønnstilbud avrundet til nærmeste titusen som uvesentlig avrundning. Derimot vil en avrundning til nærmeste hundretusen bli oppfattet som en lite informativ avrundning siden avrundingen er vesentlig. Påliteligheten i begge avrundingene er like stor, det er avrundings størrelse som er vesentlig eller uvesentlig.

Begrepet vesentlighet er definert som «Utelatelser eller feilaktige opplysninger om poster anses som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller feilens størrelse og art vurdert ut fra de rådende omstendigheter. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være den avgjørende faktor.», (Kvifte & Johnsen, 2008). Dette innebærer altså at vesentlighetsvurderingen ikke kun er en kvantitativ vurdering, men også en kvalitativ vurdering.

## **Regnskapsenhet**

Ved utarbeidelse av regnskap må en regnskapsenhet avgrenses. Kvalitetskrav og målsetninger i rammeverket har liten verdi hvis ikke det er klart definert hvem de gjelder for.

Regnskapsenheten defineres ut fra begrepet kontroll, (Kvifte & Johnsen, 2008). Det foreligger tre ulike modeller for å definere kontroll.

- 1) At man har evne til å styre og kreve avkastning.

- 2) Investor har risiko og avkastningspotensiale uten kontroll
- 3) Samme-kontroll-modellen: Virksomheter som i siste ledd er kontrollert av samme eier må anses å være samme regnskapsenhet.

## **Oppsummering**

Målsetningene og kvalitetskravene i de konseptuelle rammeverkene har ikke den funksjon å skulle løse alle regnskapsspørsmål alene. Kritikken som reises, dreier seg om at rammeverket fra FASB bærer større preg av å være beskrivende enn normativt, (Kvifte & Johnsen, 2008). Empiriske forskningsresultater tilsier at regnskap etter US GAAP er nyttige for beslutningsformål, men muligens ikke fullt så nyttige for kontrollformål, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Målsetningen om beslutningsnyttig kontantstrøminformasjon, og prioriteringen av investorer som primære regnskapsbrukere har utvilsomt spilt en stor rolle i utviklingen av nye regnskapsstandarder, (Kvifte & Johnsen, 2008). Selv om de konseptuelle rammeverkene fra både IASB og FASB betegnes som normative, er noen av regnskapsstandardene mer deskriptivt utformet. Om rammeverket er normativt avgjøres av i hvilken grad målsetningen om beslutningsnyttig informasjon er overstyrende i utviklingen av regnskapsstandarder. Ulike rammeverk viser seg å være svært like, og forskjellene består hovedsakelig av terminologiske forskjeller, (Kvifte & Johnsen, 2008).

### **2.3.3.3. Definisjoner**

IASB definerer regnskapsposter med utgangspunkt i balanseorienterte definisjoner:

#### **Eiendel**

Eiendeler er definert som sannsynlige fremtidige økonomiske fordeler som er anskaffet eller kontrollert av foretaket som et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse, (Kvifte & Johnsen, 2008). Eiendelen må også være i foretakets kontroll, uten at FASB gir en nærmere utgreiing av hva som kreves for at kontroll foreligger. Økonomiske fordeler kan ifølge FASB være netto positive kontantstrømmer, bytteverdi (eiendelen kan omsettes i et aktivt marked), produksjonsverdi (eiendelen kan brukes som en innsatsfaktor i produksjonen) eller oppgjørsværdi (eiendelen kan brukes for å nedbetale gjeld). Eiendelen skal være anskaffet som

et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse, det innebærer at transaksjonsprinsippet spiller en rolle, selv om rollen er nedtonet.

I rammeverksprosjektet mellom IASB og FASB ble det pekt det på mulige justeringer i eiendelsdefinisjonen som ville vært ganske fundamentale. Alternativ definisjon for eiendel: «En eiendel er en eksisterende økonomisk ressurs som enheten har en rettighet til eller privilegert tilgang til på annen måte». Denne definisjonen fjerner sannsynlighetskravet, transaksjons-/hendelseskravet og kontrollkravet. Transaksjonskravet fjernes med begrunnelse for å lette regnskapsføring for immaterielle ressurser som egenutviklede varemerker. Sannsynlighetskravet fjernes fordi det anses å være et regnskapsføringskriterium snarere enn en definisjon av eiendel. Kontrollkravet fjernes med begrunnelse i at kontroll ofte forbindes med problemstillinger knyttet til konsolidering. Kontroll kan være faktisk kontroll, felles kontroll eller samme kontroll. Innenfor samme konseptuelle rammeverk burde man hatt en felles oppfatning av hva kontroll faktisk er. Konsolidering mellom mor- og datterselskap på grunnlag av kontroll krever at mor faktisk kontrollerer datter. For å kunne føre opp datterselskapets eiendeler i konsernbalansen må også mor faktisk kontrollere datter. I mors selskapsregnskap vil aksjer i datterselskapet føres opp som eiendel, de er også ervervet gjennom transaksjon. I mors konsernregnskap føres derimot datterselskapets eiendeler opp fordi de er under kontroll av mor.

## **Gjeld**

Gjeld er definert som «sannsynlige fremtidige oppofrelser av økonomiske fordeler som oppstår fra en eksisterende forpliktelse fra foretaket til å overføre eiendeler eller å yte tjenester til andre i fremtiden sin resultat av tidligere transaksjoner og hendelser.», (Kvifte & Johnsen, 2008).

Definisjonen av gjeld er et speilbilde av eiendelsdefinisjonen, med mange av de samme begreper. Uttrykk derfra har samme betydning for gjeld som for eiendel, og gjeld kan anses som en «negativ eiendel», (Kvifte & Johnsen, 2008). Sannsynlighetskravet, økonomiske fordeler, og skillet mellom nåværende og fremtidige forpliktelser har imidlertid vært utfordrende å avgrense, (Kvifte & Johnsen, 2008).

FASB fremhever at gjeld omfatter mer enn juridiske forpliktelser, og trekker frem «constructive obligations», selvpålagte forpliktelser som usikre forpliktelser og avsetninger som også er gjeldsposter. IASB definerer selvpålagte forpliktelser «som forpliktelser som følger av et foretaks tidligere praksis, retningslinjer eller pressemeldinger, og som indikerer overfor andre at foretaket aksepterer et ansvar, og som dermed har gitt den andre parten en forventning om at foretaket vil ta konsekvensene av det ansvaret», (Kvifte & Johnsen, 2008).

Utviklingen av stadig flere egenkapital- og gjeldsinstrumenter som i økende grad visker ut skillet mellom egenkapital og gjeld, utfordrer også selve definisjonen av gjeld. Utstedelse av aksjer som del av oppgjør er blitt hyppigere brukt, og kan både klassifiseres som gjeld og egenkapital, (Kvifte & Johnsen, 2008). IASB har ikke funnet det nødvendig å endre rammeverkets gjeldsdefinisjon slik som FASB har gjort. Grunnen synes å være at man ikke ser noen konflikt mellom rammeverket og løsningene i regnskapsstandardene, (Kvifte & Johnsen, 2008).

## **Egenkapital**

«Egenkapital er netto eiendeler, etter fradrag for gjelden.» Både IASB og FASB definerer egenkapital som en residualpost, slik at den representerer netto eiendeler etter gjeld er fratrukket.

For å motvirke den uheldige blandingen av egenkapital- og gjeldsinstrumenter ble det utredet tre mulige modeller av FASB, (Kvifte & Johnsen, 2008).

### 1) Basic ownership

Denne modellen vil gi lavere egenkapital enn dagens IFRS gjør

### 2) Ownership settlement

Gir tilnærmet lik egenkapital som dagens IFRS gir

### 3) Reassessed expected outcome

Gir mer egenkapital enn dagens IFRS gir

## **Andre definisjoner**

Andre definisjoner i regnskapet er gjort med bakgrunn i eiendels- og gjeldsdefinisjonene, siden disse er retningsgivende for hele regnskapet.

**Inntekt:** Økning i eiendeler og/eller reduksjon av gjeld (økning i egenkapital)

**Kostnad:** Reduksjon i eiendeler og/eller økning av gjeld (reduksjon av egenkapital)



**Gevinst:** Økning i egenkapital som følge av perifere eller tilfeldige transaksjoner og alle andre transaksjoner/hendelser unntatt inntekt eller kapitalinnskudd fra eierne.

**Tap:** Reduksjon i egenkapital som følge av perifere eller tilfeldige transaksjoner og alle andre transaksjoner/hendelser unntatt kostnader og utdeling til eierne.

Egenkapitalen i regnskapet påvirkes primært av inntekter og kostnader. FASB åpner i økende grad for brudd på kongruensprinsippet ved å tillate regnskapsføring av gevinster og tap knyttet til finansielle instrument, valuta og pensjon. Gevinster og tap resultatføres da ikke på samme tidspunkt, (Kvifte & Johnsen, 2008).

### **Usikkerhet**

Både når det gjelder fremtidige økonomiske fordeler og oppofrelser er det ingen krav om at de skal være helt sikre. FASBs definisjoner av eiendeler og gjeld krever kun en viss grad av sannsynlighet. IASB på sin side opererer med begrepet «forventet». Rammeverksprosjektet foreslo å trekke ut sannsynlighets-/forventningskravet, noe som vil åpne for at fordelene og oppofrelsene kan regnskapsføres med en større grad av usikkerhet.

Sannsynlighet er ikke enkelt å måle, og rammeverkene nevner ikke noen fast grense for hva som er sannsynlig, (Kvifte & Johnsen, 2008). FASB definerer sannsynlig som «rimelig forventet». Definisjonen likner svært på IASBs «forventet». Begge begrepene, sannsynlig og forventet, mangler et klart avgrenset innhold, men det har i regnskapsmiljøer vært praksis å anta at det skal være mer enn 50 % sannsynlighet, altså sannsynlighetsovervekt, for å betegne noe som «forventet», (Kvifte & Johnsen, 2008). Siden definisjonene av sannsynlig og forventet synes å ha veldig likt innhold både hos IASB og FASB er det grunn til å tro at de to definisjonene langt på vei er identiske.

Standardsetternes manglende avgrensning og kvantifisering av sannsynlighet og forventning gjør at verdien og nytten av standardsettingen reduseres. Ulike transaksjoner, hendelser og regnskapsposter får ikke de klare skillene de burde hatt.

Regnskapsstandardene inneholder sannsynlighetsbegreper som går på tvers av hverandre. Grad av sannsynlighet som kreves for at regnskapsføring skal skje varierer. Standardsetterne

har eksempelvis ulik oppfatning av sannsynlighetsbegrepet for usikre forpliktelser, (Kvifte & Johnsen, 2008).

FASB benytter tre sannsynlighetsbegreper:

- Probable (mest sannsynlig)
- Reasonably possible
- Remote (minst sannsynlig)

IASB og ASB bruker enda flere begreper for beskrive sannsynlighet.

- Virtually certain
- Probable (sannsynlighetsovervekt)
- Unlikely
- Remote

Regnskapsføring av immaterielle eiendeler byr f.eks. på utfordringer grunnet usikkerhet om fremtidige økonomiske fordeler. Ulik praksis og syn blant revisorer om sannsynlighet kan og forklare noe av dette. Revisorer i Canada og USA forstår sannsynlighetsbegrepet som 80-90 % sannsynlighet. Australske revisorer forstår det som sannsynlighetsovervekt, 50 %. Blant engelske revisorer betyr sannsynlig ca. 70 % sannsynlighet.

#### **2.3.3.4. Regnskapsføring**

IASBs konseptuelle rammeverk skiller mellom begrepene definisjoner, regnskapsføring og måling, men begrepene henger likevel nært sammen. I rammeverket fra IASB legges det til grunn at innregning og måling av en eiendel må sees i sammenheng for å avgjøre om en eiendel skal balanseføres, (Baksaas & Stenheim, 2015). Innregning og måling er nært relatert til hverandre, og det gir liten mening å vurdere grunnlaget for om en eiendel skal innregnes om man ikke også har en målbar verdi for den.

IASB lister opp tre kriterier for regnskapsføring:

1. Posten må tilfredsstill definisjonen
2. Det må knytte seg sannsynlige økonomiske fordeler eller oppofrelser til posten
3. Verdien av posten må kunne måles pålitelig

FASB stiller opp følgende fire regnskapsføringskriterier:

1. Posten må tilfredsstill definisjonen
2. Posten må være målbar
3. Informasjonen må være relevant
4. Informasjonen må være pålitelig

Ren balanseorientering vil ikke behøve ytterlige kriterier, men IASB har likevel valgt å inkludere opptjenings- og sammenstillingsprinsippet som veiledning.

### **2.3.3.5. Måling**

Rammeverkene synes å være noe ufullstendig angående målespørsmålet og er uklare på valg av måleattributter. Opprinnelig ambisjon i rammeverkene var at formålstjenlige regnskapsføringskriterier og måleattributter skulle utledes av målsetningen og kvalitetskravene til rammeverket, (Kvifte & Johnsen, 2008).

IASB har listet opp fire ulike målemetoder:

- Historisk kost
- Gjenanskaffelseskost
- Realisasjonsverdi
- Nåverdi

IASB oppsummerer med at historisk kost er det mest vanlige i praksis.

FASBs konseptuelle rammeverk behandler fem måleattributter:

- Historisk kost
- Gjenanskaffelseskost
- Markedsverdi
- Realisasjonsverdi
- Nåverdi av fremtidige kontantstrømmer.

De to første er kostbasert, mens markedsverdi og realisasjonsverdi er basert på virkelig verdi. Nåverdi ansees egentlig mer som en beregningsmetode fremfor et måleattributt.

Måling skjer på et tidspunkt, på transaksjonstidspunkt og etterfølgende balansedager. Det har vanligvis vært bred enighet om at transaksjoner skal måles til verdien av vederlaget på

transaksjonstidspunktet, og vederlaget skal være markedsbasert og observerbart (Kvifte & Johnsen, 2008). Det finnes unntak fra denne regelen. Bytte av varer og tjenester som ikke kan observeres til markedspriser reiser komplikasjoner knyttet til transaksjonsmålingen.

De to hovedkategoriene for måling inneholder to spor. Ved transaksjonsbasert regnskapsføring velger man transaksjonsmåling på tidspunktet transaksjonen finner sted. Man kan deretter, i ettertid, velge enten verdimåling eller transaksjonsmåling for den etterfølgende målingen. Dersom regnskapsføringen er verdibasert kan man enten velge transaksjonsmåling eller verdimåling ved initialmålingen, på tidspunktet transaksjonen skjer. For den etterfølgende målingen er det verdimåling som gjelder.

Figur 3: Transaksjonsbasert og verdibasert regnskapsføring

	Transaksjonsbasert regnskapsføring		Verdibasert regnskapsføring	
Initialmåling	Transaksjonsmåling		<i>Blanding</i>	<i>Ren</i>
			Transaksjonsmåling	Verdimåling
Etterfølgende måling	<i>Blanding</i>	<i>Ren</i>	Verdimåling	
	Verdimåling markedsbaserte omløpsmidler, nedskrivning, oppskrivning etc.	Transaksjonsmåling		

Figur 6-1 Transaksjonsbasert og verdibasert regnskapsføring

Kilde: (Kvifte & Johnsen, 2008)

FASB konkluderer med at ingen av måleattributtene kan gis forrang foran noen andre. Den eneste forutsetningen er at måling basert på balansedagens priser skal gjøres når det er relevant og tilstrekkelig pålitelig, og merarbeidet forbundet med informasjonsinnhenting kan forsvarer innenfor en kostnad- og nyttebetraktning, (Kvifte & Johnsen, 2008).

## **Virkelig verdi**

«Fair value» er et begrep som har blitt brukt mye inne regnskapsterminologien internasjonalt. Imidlertid er begrepet også blitt kritisert, (Kvifte & Johnsen, 2008). Man kan vel anta at ingen er motstander av en verdi som er fair. Hva begrepet fair egentlig inneholder er uklart. På norsk er fair value oversatt til virkelig verdi. Virkelig verdi er kun nevnt i IASBs konseptuelle rammeverk, men nevnes ikke som et selvstendig måleattributt. De siste årene har det skjedd en endring fra IASB side, da den transaksjonsbasert historisk kost modellen er erstattet med måling til virkelig verdi på flere områder, deriblant mange finansielle instrumenter, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Bakgrunnen for bruk av måling til virkelig verdi er å gi mer beslutningsnyttig regnskapsinformasjon til brukerne. Virkelig verdi er derimot krevende å beregne, siden det forutsettes effektive og nøytrale markeder for å kunne vurdere de aktuelle eiendelenes eller gjeldens virkelige verdi. Mangel på effektive markeder resulterer i usikkerhet knyttet til den virkelige verdien, og dermed også usikkerhet knyttet til regnskapsinformasjonen. Det legges derfor vekt på at informasjonen er valid, (Kvifte & Johnsen, 2008).

## **Nåverdimåling**

Nåverdimåling er en metode for å estimere virkelig verdi, og inneholder to elementer: tidsverdien av penger og iboende risiko i kontantstrømmene, (Kvifte & Johnsen, 2008). Tidsverdien av penger er representert av den risikofrie avkastningen, mens den iboende risikoen knyttet til kontantstrømmene representerer usikkerheten om kontantstrømmene vil finne sted. FASB beskriver at en nåverdiberegning må inkludere, (Kvifte & Johnsen, 2008):

- Et fremtidig kontantstrømestimat
- Forventinger om mulige variasjoner i beløp og kontantstrømmenes realisasjonstidspunkt
- Pengeenhetens tidsverdi
- En risikopremie som kompenserer for den iboende usikkerheten i eiendeler og gjeld og andre faktorer som illikviditet, og markeder som ikke fungerer effektivt

FASB foretrekker forventet kontantstrøm-metode foran den tradisjonelle metoden, (Kvifte & Johnsen, 2008). Forskjellen mellom metodene er at i forventet metode inneholder diskonteringsfaktoren kun pengenes tidsverdi. Den tradisjonelle metoden inkluderer også

variasjoner i beløp og tidspunkt for realisasjon i selve diskonteringsfaktoren, mens forventet kontantstrøm-modell inkluderer disse komponentene i estimeringen av kontantstrømmene. Den tradisjonelle metoden bruker den mest sannsynlige kontantstrømmen som estimat. Forventet-kontantstrøm-metode beregner på grunnlag av alle forventninger som knytter seg til kontantstrømmene en forventet kontantstrøm. Den tradisjonelle metoden legger vanligvis til grunn en risikojustert rente, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Både FASB og ASB drøfter om risikojusteringen skal utføres av foretaket selv, eller om man skal legge til grunn markedets risikovurdering. Sett fra investorenes ståsted, argumenteres det med at markedets vurdering bør tillegges mest vekt. Kontantstrømmene er derimot som oftest beregnet på bakgrunn av foretakets synspunkter, (Kvifte & Johnsen, 2008).

FASB mener forpliktelser skal måles med utgangspunkt i foretakets kredittrisiko. ASB innvender at det kan komme i konflikt med forutsetningen om forutsetningen om fortsatt drift. Måling som gir uttrykk for antagelser om at foretaket kan gå konkurs bryter forutsetningen om fortsatt drift.

## **Periodisering**

De konseptuelle rammeverkene behandler i liten grad periodisering. Periodisering representeres av opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, og benyttes i rammeverkene som utdypning av regnskapsføringskriterier.

## ***Inntektsføring***

Hvilket tidspunkt inntekten kan fastsettes opptjent har betydning for en rekke forhold for foretaket, (Kvifte & Johnsen, 2008):

- Aksjekursen (påvist sammenheng mellom inntekter og aksjekurs)
- Evaluering og kontroll av ledelse, belønning
- Fri egenkapital, hva kan tas ut som utbytte
- Kredittvurdering, lånekostnad
- Skatt

Etter rammeverkene fra både FASB og IASB står opptjeningsprinsippet som et hjelpekriterium i regnskapsføringen. Hensikten er at opptjeningsprinsippet avgrenser

inntektsføringen «til poster som kan måles pålitelig og som har tilstrekkelig grad av sikkerhet.», (Kvifte & Johnsen, 2008). Ut fra definisjonen kan man se at pålitelighet og sikkerhet er to dimensjoner som er uavhengig av hverandre. Med sikkerhet menes sannsynlighet/forventning.

I 2002 besluttet FASB å sette i gang et prosjekt med formål å utvikle konseptuelle retningslinjer for inntektsføring, (Kvifte & Johnsen, 2008). Opptjeningsprinsippet gir opphav til en del uklarheter om inntektsføring. Eksempelvis utsatt inntektsføring som kommer i strid med de balanseorienterte definisjonene da utsatt inntektsføring skaper en balansepost som ikke er i tråd med definisjonene for gjeld.

Det er behov for informasjon om kontantstrømmer mellom ulike regnskapsperioder. Tre metoder har vist seg nyttige for å avgjøre når en inntekt er å anse som opptjent.

- Opptjeningstidspunkt knyttes til kritiske hendelser (ofte transaksjonstidspunkt)
- Inntekten fordeles over vekst- eller produksjonsperioden (løpende inntektsføring)
- Kombinasjon av de to førstnevnte

### ***Kostnadsføring***

Forskning viser at periodiserte kontantstrømmer er overlegne kontantstrømoppstillinger når det gjelder å gi beslutningsnyttig informasjon til brukerne, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Rammeverkene behandler sammenstillingsprinsippet som et hjelpekriterium i regnskapsføringen, (Kvifte, Johnsen & 2008). Sammenstillingsprinsippet har som hensikt at regnskapet skal gi mer beslutningsnyttig informasjon. Prinsippet må imidlertid fravikes i den grad det utfordrer definisjoner av balanseposter, (Kvifte & Johnsen, 2008).

Når det gjelder avskrivninger legger IASB og FASB opp til et fordelingsprinsipp fremfor direkte sammenstilling siden sammenhengen mellom bruk av produksjonsutstyr og salgsinntekter er mer indirekte. IASB sier at avskrivningsplanen skal tilpasses takten til «forbruket av den tilhørende fordelen», (Kvifte & Johnsen, 2008). I praksis er det ikke nødvendigvis en forskjell mellom direkte sammenstilling og fordeling av avskrivninger.

## 2.4. Regnskapsføring av anleggsmidler

Bakgrunnen for å konsentrere oppgaven til anleggsmidler er både fordi regnskapsposten ofte er av betydelig størrelse, men legger også mye av grunnlaget for foretakets aktiviteter og dets eksistens. Anleggsmidler består dessuten av flere ulike typer, og siden anleggsmidler typisk har lang varighet i foretak vil det kunne føre til en rekke transaksjoner og vurderinger i levetiden. Kapitlet vil ta for seg regnskapsføring av anleggsmidler, og gjøre rede for hvordan anleggsmidler behandles etter både GRS og ny regnskapsstandard.

### 2.4.1. GRS

#### 2.4.1.1. Definisjon

Rskl. § 5-1 definerer anleggsmidler, «Anleggsmidler er eiendeler som er bestemt til varig eie og bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler.» Varig eie og bruk er ikke definert til et bestemt tidsrom, men er i alle fall mer enn en regnskapsperiode, altså mer enn et år. Varig eie og bruk er også definert til langsiktig drift, (Baksaas & Stenheim, 2015). Omløpsmidler oppstår derimot som følge av varekretsløpet, og er ikke ment for varig eie eller bruk (Langli, 2010). Regnskapsføring av anleggsmidler skjer i tråd med GRP, dvs. at anleggsmidler balanseføres ved anskaffelse etter transaksjonsprinsippet, og avskrives over levetid, som utledet av sammenstillingsprinsippet.

Rskl. § 5-3 beskriver hvordan anleggsmidler skal verdivurderes, «Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Transaksjonsprinsippet og forsiktighetsprinsippet er grunnleggende for hvordan anleggsmidler verdivurderes. Anleggsmidler er etter rskl. § 6-2 delt i tre kategorier, varige driftsmidler, immaterielle eiendeler og finansielle anleggsmidler. I oppgaven ses det nærmere på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Det finnes ingen egen regnskapsstandard for anleggsmidler gitt ut av NRS, men det finnes en egen standard for nedskrivning, NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* og en egen standard for immaterielle eiendeler, NRS 19 *Immaterielle eiendeler*.

#### 2.4.1.2. Anskaffelseskost

Anskaffelseskost defineres i rskl. § 5-4. «Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste



tilvirkningskostnader.» Finansieringsutgifter på kapital tilknyttet tilvirkning av anleggsmiddel kan kostnadsføres direkte. Tilordning av anskaffelseskost gjelder etter rskl. § 5-5. «Eiendeler skal tilordnes anskaffelseskost spesifikt.»

### **2.4.1.3. Avskrivning**

Jfr. rskl. § 5-3 skal anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid, avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, utledet etter sammenstillingsprinsippet. Den økonomiske levetiden er perioden den immaterielle eiendelen forventes å gi økonomiske fordeler til foretaket. Et godt estimat vil ofte være å vurdere avskrivningene sammen med kontantstrømprofilen for anleggsmiddelet. Avskrivningsgrunnlaget vil være anskaffelseskost fratrukket en eventuell utrangerings-/avhendelsesverdi. Avskrivningsmetoder kan være lineære avskrivninger, saldoavskrivninger (degressive avskrivninger) og annuitetsmetode (progressive avskrivninger).

### **2.4.1.4. Nedskrivning**

Jfr. rskl § 5-3 skal anleggsmidler nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede.» NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* veileder i hvordan prosessen gjennomføres.

Pkt. 3 i standarden omhandler hvordan grunnlag for nedskrivning skal bedømmes, og lister opp en rekke indikatorer som kan indikere verdifall. Indikatorene er basert på både ekstern og intern informasjon. Indikatorene som er nevnt i standarden er et minimum i hva foretaket må vurdere, men står fritt i å innta flere indikatorer i sin vurdering av verdifall.

Pkt. 5 beskriver hvordan foretaket skal beregne virkelig verdi. Virkelig verdi, også kalt gjenvinnbart beløp, er i standarden definert som høyeste av salgsverdi og bruksverdi, som er nåverdi av estimerte kontantstrømmer. Netto salgsverdi beregnes med utgangspunkt i hva lignende objekter omsettes for i effektive markeder, eller baseres på skjønn dersom markedet ikke fungerer effektivt. Fremtidige kontantstrømmer baseres på beste estimat og holdbare forutsetninger. Diskonteringsrenten skal være et markedsmessig avkastningskrav for investering i den type virksomhet som verdifallsvurderingen gjelder for, ofte WACC.

Nedskrivning gjennomføres når det konstateres at gjenvinnbart beløp er lavere enn balanseført verdi.

Reversering av nedskrivning skjer i den grad grunnlaget for nedskrivning ikke lengre er tilstede. Pkt. 7 i standarden lister opp et minstekrav til indikatorer som må vurderes for om reversering er aktuelt. Indikatorene har i stor grad samme innhold som indikatorene som benyttes for å bedømme nedskrivning, men med motsatt innretning.

## **2.4.2. Ny regnskapsstandard**

Ny regnskapsstandard har en litt annen struktur enn regnskapsstandardene fra NRS. Ny regnskapsstandard redegjør definisjoner og regnskapsbehandlingen av de ulike anleggsmidler i ulike kapitler. Nedskrivning for alle anleggsmidler er likevel samlet i eget kapittel, og redegjøres i denne delen. Nedenfor samles definisjoner og regnskapsmessig behandling som gjelder for alle typer anleggsmidler etter ny regnskapsstandard.

### **2.4.2.1. Definisjon**

Etter ny regnskapsstandards kapittel 4 *Balanse* består anleggsmidler fremdeles av tre hovedkategorier, immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler. Begrepet anleggsmiddel er ikke endelig definert, men det er derimot omløpsmiddel. Etter kapittel 4 er omløpsmiddel en eiendel som er tiltenkt å realiseres i foretakets ordinære driftssyklus, primært for omsetning, eller er en fordring, kontanter eller kontantekvivalenter som forventes realisert i løpet av et år. Anleggsmiddel er derfor en eiendel som har en varighet, økonomisk levetid, utover et år. En eiendel gir fremtidige økonomiske fordeler og anskaffelseskost må kunne måles pålitelig. I kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper* slås det fast at eiendeler både kan ha fysisk og immateriell form.

### **2.4.2.2. Anskaffelseskost**

Anskaffelseskost for anleggsmidler defineres i standardens kapitler. Legger man til grunn definisjonene i kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr* og kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill* inneholder anskaffelseskost på generelt grunnlag kjøpspris inkludert alle kjøpsutgifter, henførbare utgifter til å bringe eiendelen til tiltenkt formål og eventuelle

låneutgifter som ikke er kostnadsført. Eventuelle utgifter til anskaffelse som er særegent for det aktuelle anleggsmiddel er definert i det respektive kapittel.

### **2.4.2.3. Avskrivning**

Ved å legge til grunn kapittel 17 og 18 skal eiendeler med begrenset økonomisk levetid avskrives systematisk over levetiden. Avskrivningsplikten er utledet av rskl. § 5-3, og er utledet etter sammenstillingsprinsippet, som i GRS. Kapittel 17 og 18 tar for seg hvilke metoder som oppfyller systematisk avskrivning.

### **2.4.2.4. Nedskrivning**

Nedskrivning av anleggsmidler skjer etter kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*. Kapitlet har relevans for alle anleggsmidler, og vil derfor bli grundig gjennomgått i denne del. Verdifall defineres i 27.1 som når en eiendels balanseførte verdi overstiger eiendelens gjenvinnbare beløp. Standarden behandler verdifall på beholdninger og verdifall på andre eiendeler enn beholdninger hver for seg.

Pkt. 27.7 til 27.10 beskriver indikatorer som et foretak skal ta hensyn til ved vurdering av mulig nedskrivning. Indikatorene i standarden er et minstekrav. Indikatorene er eksterne og interne informasjonskilder som kan tilsi mulig nedskrivning, og er de samme som i dagens NRS, bortsett fra et tilleggspunkt i de interne informasjonskildene: «Utbytte er innregnet som inntekt og det er ikke sannsynliggjort at utbyttet er fra akkumulerte overskudd som har oppstått etter overtakelsestidspunkt». Pkt. 27.10 fremholder også at et verdifall kan bety endringer i levetid, restverdi og avskrivningsmetode.

I kapittel 27 måles gjenvinnbart beløp på samme måte som etter dagens regnskapsstandard. Gjenvinnbart beløp er høyeste verdi av netto salgsverdi og bruksverdi. Bruksverdi er nåverdi av fremtidige kontantstrømmer som foretaket forventer å motta fra eiendelen. Estimeringen av kontantstrømmene bygger på stort sett de samme forutsetningene som etter dagens regnskapsstandard om forventningsverdi, usikkerhet knyttet til beløp og tidsplan. Diskonteringsrenten vil være et uttrykk for tidsverdien av penger og eiendelens særlige risiko knyttet til fremtidige kontantstrømestimer. WACC nevnes som et fornuftig avkastningskrav.

Når gjenvinnbart beløp er lavere enn balanseført verdi for eiendelen, skal verdifallet fordeles slik at balanseført verdi av eventuell goodwill knyttet til enheten reduseres først. Resten av tapet fordeles proratarisk på de andre eiendelene basert på balanseført verdi av eiendelene i enheten. Pkt. 27.22 fremholder klart at foretaket ikke skal redusere den balanseførte verdien av en eiendel i den kontantgenererende enheten under høyeste verdi av netto salgsverdi, eiendelens bruksverdi eller null. Etter pkt. 27.23 skal et eventuelt overskytende beløp av tapet ved verdifall som ikke kan henføres til en eiendel grunnet begrensningen i 27.22 fordeles proratarisk på de andre eiendelene i enheten basert på balanseført verdi.

Tap ved verdifall kan reverseres. På hver balansedag skal foretaket vurdere indikasjoner på om grunnlaget for verdifallet er redusert eller borte. Indikasjonene som benyttes er de samme som ved vurdering av om nedskrivning skal skje, men de har motsatt innretning. Fremgangsmåten for reverseringen avhenger av om verdifallet var basert på det gjenvinnbare beløpet for eiendelen, eller det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enheten som eiendelen tilhører.

Når reversering av tap ved verdifall er basert på det gjenvinnbare beløpet for eiendelen gjelder følgende krav:

- Estimer gjenvinnbart beløp for eiendelen på aktuell balansedag.
- Dersom gjenvinnbart beløp overstiger balanseført verdi skal nedskrivningen reverseres.
- Man kan likevel ikke reversere lengre enn til verdien eiendelen hadde hatt, med fradrag for avskrivning, dersom eiendelen ikke var blitt nedskrevet.

Når det opprinnelige tapet ved verdifall er basert på det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enheten som eiendelen tilhører gjelder følgende krav:

- Estimer gjenvinnbart beløp for enheten på aktuell balansedag.
- Dersom estimert gjenvinnbart beløp er høyere enn balanseført verdi, skal overskytende beløp benyttes til reversering.
- Reverseringsbeløpet fordeles på eiendelene i enheten, unntatt goodwill. Reverseringen fordeles proratarisk på eiendelene i enheten, basert på balanseførte verdier.

- Reverseringen skal ikke øke den balanseførte verdien til mer enn laveste av gjenvinnbart beløp eller verdien som ville vært balanseført, fratrukket avskrivninger, dersom eiendelen ikke hadde vært nedskrevet.
- Et eventuelt overskytende reverseringsbeløp fordeles deretter proratarisk på de andre eiendelene i den kontantgenererende enheten bortsett fra goodwill.

## 3. Analyse

Kapitlet vil gi en analyse av forskjellene i regnskapsføringen av to typer anleggsmidler, varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Regnskapsmessige løsninger etter både GRS og ny regnskapsstandard beskrives, og ulikhetene vil belyses.

### 3.1. Immaterielle eiendeler

#### 3.1.1. Dagens situasjon under GRS

Rskl. § 6-2 deler immaterielle eiendeler inn i fire kategorier:

- Forskning og utvikling (FoU)
- Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og andre lignende rettigheter
- Utsatt skattefordel
- Goodwill

NRS 19 *Immaterielle eiendeler* definerer immaterielle eiendeler som ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre lands foretak, eller for administrative formål, og som:

- Er identifiserbare, og
- Kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket

Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor denne definisjonen er:

- Varemerker
- Forretningsnavn (trademarks)
- Utgiverrettigheter
- Edb programvare
- Lisenser

- Kopieringsrettigheter (copy-rights)
- Patenter
- Franchise rettigheter
- Driftsrettigheter og konsesjoner
- Modeller, prototyper, resepter, formler, etc.

## **FoU**

FoU er en immateriell eiendel, og utgjør en vesentlig del av NRS 19. Rskl. § 5-6 åpner for at utgifter til egen FoU kan kostnadsføres i stedet for at de balanseføres. I standarden skilles det mellom aktiviteter knyttet til tilvirkning av immaterielle eiendeler og aktiviteter knyttet til FoU. Begrepet FoU inneholder aktivitetene som knyttes til teknologi, vitenskap, og produkt- eller prosessforbedringer. Videre skilles det også mellom aktiviteter som knytter seg til forskning og aktiviteter som knytter seg til utvikling.

**Forskning:** Grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne frem til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.

- Aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art
- Søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap
- Søken, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer

**Utvikling:** Bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.

- Evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser
- Arbeid knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper og modeller før disse blir satt i ordinær produksjon
- Engineeringaktivitet påkrevd for å utvikle utformingen av et produkt slik at det tilfredsstiller de spesifikke funksjonelle og økonomiske krav for kommersiell produksjon
- Design av verktøy, sjablonger, former og lignende

- Design, konstruksjon og drift av en forsøksfabrikk («pilot plant») med en størrelse som gjør at den ikke er økonomisk drivverdig
- Forsøksproduksjon av nye eller vesentlig forbedrede produkter eller prosesser frem til beslutning om igangsettelse av kommersiell produksjon (prøvedrift)

### **Hva regnes ikke som FoU?**

Foretaket vil typisk engasjere seg i en rekke aktiviteter i prosessen med å skape immaterielle verdier, men ikke alle disse er FoU. Undersøkelser av markedet for nye produkter, og opplæring og omstrukturering av arbeidsprosesser vil typisk ikke være FoU. Aktiviteter knyttet til å skape immaterielle verdier, som ikke inngår i FoU:

- Markedsundersøkelser
- Markedsaktiviteter som har til hensikt å vinne innpass på nye markeder eller øke verdien av eksisterende markeder for ett eller flere av foretakets produkter
- Kampanjer for lansering av nye produkter eller tjenester
- Registering, herunder patentbeskyttelse, av nye produkter eller prosesser
- Organisasjons- eller personalundersøkelser
- Opplæring av ansatte som innebærer endring av kompetanseområde eller vesentlig økning av kompetansenivå
- Evaluering og innføring av endrede arbeidsprosesser eller endret organisering (organisasjonsutvikling)
- Utviklingsarbeid i forbindelse med innføring eller vesentlig oppgradering av edb programvare, herunder tilpasning av standard systemer

### **Balanseføring eller kostnadsføring av immaterielle eiendeler**

Immaterielle eiendeler vil ofte kunne være vanskeligere å avgrense med hensyn på eierskap, kontroll, fremtidig økonomisk fordel og skillet mellom anskaffelse og vedlikehold, enn hva tilfellet vil være for fysiske eiendeler. Immaterielle eiendeler som er anleggsmidler skal som hovedregel følge generelle vurderingsregler og skal derfor balanseføres.

NRS 19 vurderer enkelte aktiviteter i forhold til kravene til balanseføring:

- **Forskning:** Forskningsaktiviteter vil normalt være på et så tidlig stadium og ha så høy usikkerhet knyttet til resultater at foretaket ikke vil kunne identifisere en immateriell eiendel som innebærer en sannsynlig økonomisk fordel for foretaket



- Løpende eller periodisk innsats for å tilpasse eller forbedre et produkts kvaliteter: Slike aktiviteter vil normalt representere vedlikehold
- Aktiviteter knyttet til å skape eller videreutvikle varemerker: Vil ofte være vanskelig å skille fra vedlikehold og løpende markedsføring. Videre kan det være vanskelig å foreta en pålitelig måling av anskaffelseskost
- Opplæring av ansatte, og utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon: Normalt vil det være vanskelig å identifisere immaterielle eiendeler som resultat av slike aktiviteter og kunne foreta en relevant avgrensning mot vedlikehold
- Oppstart av ny virksomhet: Utgifter til oppstart av ny virksomhet kan omfatte stiftelsesutgifter for nye juridiske enheter og utgifter til forretningsplaner, rekruttering, profileringsmateriale mv. Etablering av ny virksomhet innebærer normalt ikke anskaffelse av en identifiserbar eiendel

FoU er aktiviteter et foretak bedriver i den hensikt å utvikle nye produkter, tjenester og muligheter for inntjening i fremtiden. Aktivitetene kan være forbundet med stor risiko for om man lykkes i resultater som kan kommersialiseres. Grad av risiko er årsaken til forskjellig praksis av om utgifter til forskning og utvikling skal balanseføres eller kostnadsføres.

NRS 19 pkt. 2.2.3 uttrykker at aktiviteter knyttet til FoU normalt vil ha høyere usikkerhet knyttet til fremtidig økonomisk fordel enn øvrige anskaffelser. Utprøving av ny teknologi eller viten (forskning) har vesentlig større usikkerhet enn utprøving/videreutvikling (utvikling) av kjent teknologi. Utgifter knyttet til egen tilvirkning kan balanseføres kun hvis det er sannsynlig at utviklingsaktiviteten resulterer i en immateriell eiendel.

Forskning vil aldri tilfredsstille kravet til balanseføring grunnet høy usikkerhet. Underveis i prosessen kan man nå et punkt hvor balanseføringskriteriene tilfredsstilles fordi usikkerheten reduseres, dvs. man går over i en utviklingsfase. Fra tidspunktet hvor man går fra forskningsstadiet til utviklingsstadiet kan utgiftene balanseføres. Likevel gis ikke adgang til at tidligere medgåtte utgifter som er allerede er kostnadsført kan balanseføres. Selv om endringen i usikkerhet kan ses på som en estimatendring, og man prinsipielt burde tillatt tilbakeføring av kostnadsførte utgifter, er begrunnelsen at utgiftene ble pådratt da balanseføringskriteriene ikke var oppfylt.

Pkt. 2.3 Behandling på anskaffelsestidspunkt:

Kriterier for balanseføring:

En immateriell eiendel skal balanseføres når:

- a) Det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
- b) Anskaffelseskost for eiendelen kan måles pålitelig

Foretaket må demonstrere hvordan man forventer at den immaterielle eiendelen skal bidra med fremtidige økonomiske fordeler. F.eks. at foretaket har evne og intensjon om å benytte den immaterielle eiendelen i virksomheten og foretaket har tilgang til de tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendig for å oppnå fremtidige økonomiske fordeler. Foretaket må kunne gjøre en begrunnet vurdering av sannsynligheten for å oppnå de fremtidige økonomiske fordeler basert på forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat for de økonomiske rammevilkår som vil være gjeldende for eiendelens økonomiske levetid.

Anskaffelseskost for en immateriell eiendel skal måles pålitelig. Pålitelighet innebærer at utgiftene til tilvirkning av den immaterielle eiendelen må kunne skilles fra andre aktiviteter. Når immateriell eiendel som anskaffes ved kjøp, er anskaffelseskost ansett å være pålitelig.

### **Avskrivning**

Avskrivningsplikt følger av rskl § 5-3. For FoU kan det være vanskelig å avgjøre hvor lang den økonomiske levetiden er. Avskrivningsmetoden skal i rimelig grad gjenspeile forventet profil på fremtidige økonomiske fordeler. Profilen kan endre seg som følge av usikkerhetsmomenter som lang tidshorisont, teknologisk og markedsmessig utvikling. Hvis foretaket får ny og oppdatert informasjon i løpet av eiendelens levetid skal opprinnelig avskrivningsplan justeres dersom det skjer vesentlig endringer i opprinnelige forutsetninger.

### **Nedskrivning**

Nedskrivningsplikt jfr. rskl. § 5-3. NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* veileder i hvordan nedskrivningsprosessen skal gjennomføres, og er beskrevet ovenfor.

## 3.1.2. Situasjon under ny regnskapsstandard

Kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill* er en samlepost for immaterielle eiendeler utenom goodwill og immaterielle eiendeler holdt for salg. Kapitlet gjelder for de immaterielle eiendeler som er anleggsmidler og ikke de som er omløpsmidler. Goodwill vil være et anleggsmiddel, men er behandlet i egen standard, kapittel 19

*Virksomhetssammenslutninger og goodwill*. Goodwill vil ikke behandles nærmere i denne redegjørelse.

### Definisjon:

Ny regnskapsstandards kapittel 4 deler inn immaterielle eiendeler i de samme fire kategorier som under GRS. Definisjon i kapittel 18 er «En immateriell eiendel er en identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans. En slik eiendel er identifiserbar når:

- Den er utskillbar, dvs. kan skilles ut eller deles fra foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, eiendel eller forpliktelse, eller
- Den oppstår av kontraktmessige eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller kan skilles ut fra foretaket eller andre rettigheter og forpliktelser.»

Kapittel 18 har en viktig avgrensning mot eiendeler som ikke inngår i standardens definisjon av immaterielle eiendeler. Finansielle eiendeler, mineralrettigheter og mineralreserver, f.eks. olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser er ikke immaterielle eiendeler, selv om de muligens antas opprinnelig å kunne passe inn i overnevnte definisjon.

### Måling/innregning:

For å innregne en immateriell eiendel må

- Det må være sannsynlig at de forventede fremtidige økonomiske fordelene som kan tilordnes eiendelen, vil tilflyte foretaket,
- Eiendelens anskaffelseskost eller verdi kan måles på en pålitelig måte, og
- Foretaket ikke har valgt å anvende regnskapsprinsippet i rskl. § 5.6 om å kostnadsføre utgifter som er påløpt til forskning og utvikling utført i egen regi

For å innregne en immateriell eiendel i regnskapet må ledelsen kunne gjøre rede for at det foreligger en viss grad av sikkerhet og fornuftige estimater som underbygger at det kan forventes fremtidige økonomiske fordeler fra den immaterielle eiendelen. For separat kjøp av immateriell eiendel er sannsynlighetskravet alltid oppfylt.

**Førstegangsmåling:**

Foretaket skal måle den immaterielle eiendelen til anskaffelseskost ved førstegangsmåling.

Anskaffelseskost inneholder:

For separat anskaffede immaterielle eiendeler:

- Eiendelens kjøpspris, herunder importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, fratrukket forhandlerrabatter og prisavslag,
- Eventuelle direkte henførbare utgifter til å forberede eiendelen til dens tiltenkte formål, og
- Eventuelle låneutgifter, med mindre foretaket har valgt å kostnadsføre slike i samsvar med unntaksregelen i rskl. § 5-4 tredje ledd

For internt utviklede immaterielle eiendeler:

Fastsetting av anskaffelseskost til balanseføring må skje pålitelig. Aktivitetene som knytter seg til utviklingen må kunne skilles fra andre aktiviteter som ikke bidrar til utvikling av den immaterielle eiendelen.

Forskning: Grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne frem til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.

- Aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art
- Søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap, og
- Søken, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer.

Utvikling: Bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.

- Evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser
- Arbeid knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper og modeller før disse blir satt i ordinær produksjon
- Engineering aktivitet påkrevd for å utvikle utformingen av et produkt slik at det tilfredsstillende spesifikke funksjonelle og økonomiske krav for kommersiell produksjon
- Design av verktøy, sjablonger, former og lignende
- Design, konstruksjon og drift av en forsøksfabrikk («pilot plant») med en størrelse som gjør at den ikke er økonomisk drivverdig
- Forsøksproduksjon av nye eller vesentlig forbedrede produkter eller prosesser frem til beslutning om igangsettelse av kommersiell produksjon (prøvedrift)

### **Avskrivning:**

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Det avskrivbare beløpet skal fordeles systematisk over levetid.

Avskrivningsmetoden skal gjenspeile mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke eiendelens fremtidige økonomiske fordeler. Kan ikke dette mønsteret fastsettes på en pålitelig måte, skal den lineære avskrivningsmetoden benyttes.

Restverdi av en immateriell eiendel anses å være null, med mindre:

- Det foreligger en bindende avtale med tredjepart om kjøp av eiendelen ved slutten av den utnyttbare levetid, eller
- Det finnes et aktiv marked for eiendelen. Det settes to vilkår, at restverdien kan fastsettes med henvisning til dette markedet, og det er trolig at et slikt marked vil finnes ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid.

Flere forutsetninger og faktorer, som endringer i teknologi og marked for eiendelen, påvirker avskrivningene. Hvis disse endres skal foretaket endre avskrivningsplanen, restverdi, avskrivningsbeløp, m.m. som en estimatendring.

### **Nedskrivning:**

Nedskrives etter kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*. Immaterielle eiendeler sorteres under andre eiendeler enn beholdninger.

### **3.1.3. Forskjeller mellom nåværende og ny regnskapsstandard**

Definisjonen av en immateriell eiendel fortøner seg nokså lik i begge standardene. Det fremholdes begreper som identifiserbarhet og ikke-monetær/ikke-pengepost. Identifiserbarhet gjør det mulig å skille immaterielle eiendeler fra goodwill. NRS 19 krever at den immaterielle eiendelen også skal være under kontroll av foretaket, kravet om at foretaket skal ha kontroll er ikke presisert i kapittel 18. Kontroll skal sikre at de fremtidige økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket.

Kapittel 18 følger et mønster som går igjen i alle kapitlene i høringsutkastet til ny regnskapsstandard. Først tas det for seg bakgrunn og grunnlag for kapitlet, og hvilke avgrensninger som gjelder. Deretter følger hvordan aktuelle verdier skal innregnes, eventuelle avskrivninger og nedskrivninger.

Kapittel 18 og NRS 19 stiller to krav for å kunne balanseføre en immateriell eiendel. Det er sannsynlighet for fremtidige økonomiske fordeler, og pålitelig måling av anskaffelseskost. Både kapittel 18 og NRS 19 legger til grunn samme vurdering av sannsynlighet for fremtidige økonomiske fordeler. Det må demonstreres evne og ressurser til å nyttiggjøre seg av den immaterielle eiendelen.

Vesentlige deler av NRS 19 går med til å vurdere balanseføringskriteriene opp mot forskning og utvikling. Forskning anses ikke å oppfylle kravet om sannsynlighet for fremtidige økonomiske fordeler. Dette synet deles i kapittel 18. Både forsknings- og utviklingsaktiviteter er definert på nøyaktig samme måte i NRS 19 og kapittel 18.

Aktiviteter som aldri vil tilfredsstille krav om balanseføring er de samme i både kapittel 18 og NRS 19:

- Forskning
- Løpende eller periodisk innsats for å tilpasse eller forbedre et produkts kvaliteter
- Aktiviteter knyttet til å skape eller videreutvikle varemerker

- Opplæring av ansatte, og utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon
- Oppstart av ny virksomhet

NRS 19 skiller mellom immaterielle eiendeler som anskaffes gjennom kjøp og egen tilvirkning. Både ved separat kjøp og virksomhetskjøp er balanseføringskriteriene oppfylt. Ved virksomhetskjøp må eiendelen i tillegg kunne skilles ut for at balanseføring kan skje separat. Ved egentilvirkning av eiendelen må foretaket kunne demonstrere at utviklingsarbeidet vil være vellykket slik at de fremtidige økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket. I tillegg oppfylles pålitelig måling av anskaffelseskost gjennom evne til utskillelse av utgifter som knytter seg til aktivitetene for å skape den immaterielle eiendelen.

Kapittel 18 legger til grunn at vurdering av sannsynlighet for fremtidige økonomiske fordeler skal skje gjennom fornuftige og dokumenterbare forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat. Dette er tilnærmet samme formulering som i NRS 19. Nytt begrep i kapittel 18 er at det skal brukes skjønn for å vurdere grad av sikkerhet av fremtidige økonomiske fordeler. Likevel presiseres det at ekstern informasjon vil tillegges størst vekt. Både i NRS 19 og kapittel 18 er sannsynlighetskravet oppfylt for immaterielle eiendeler som anskaffes separat gjennom kjøp. Det er ved egentilvirkning foretaket må kunne begrunne sannsynligheten.

Etter NRS 19 skal foretaket innregne den immaterielle eiendelen til anskaffelseskost, jfr. rskl. § 5-3. Anskaffelseskost skal måles pålitelig ved at utgiftene til aktivitetene må kunne skilles fra andre aktiviteter som ikke knytter seg til tilvirkningen av den immaterielle eiendelen. Utgiftene som kan balanseføres er utgifter som kan direkte eller indirekte henføres til utviklingen av den immaterielle eiendelen. Noenlunde samme innhold gjelder i kapittel 18.

Både NRS 19 og kapittel 18 presiserer muligheten for å kostnadsføre utgifter knyttet til forskning og utvikling direkte, da dette er hjemlet i rskl. § 5-6. Kostnadsføring eller balanseføring er et valg av regnskapsprinsipp. Balanseføring krever at visse krav, som er beskrevet ovenfor, oppfylles. Det er også inntatt i begge standarder at utgifter som tidligere er kostnadsført grunnet kriteriene for balanseføring ikke var tilstrekkelig oppfylt, ikke kan balanseføres igjen på et senere tidspunkt.

Etter både kapittel 18 og NRS 19 skal immaterielle eiendeler ervervet ved separat kjøp vurderes til anskaffelseskost. I både kapittel 18 og NRS 19 har anskaffelseskost samme innhold, og det gis mulighet for å kostnadsføre renteutgifter direkte, jfr. rskl. § 5-4. Ved virksomhetskjøp der immateriell eiendel er en del av overdragelsen blir anskaffelseskost eiendelens virkelige verdi.

Avskrivninger skjer etter en fornuftig avskrivningsplan. I NRS 19 vektlegges at avskrivningene speiler kontantstrømprofilen og inntektene fra den immaterielle eiendelen. Grunnet flere risikoelementer kan det være vanskelig å forutse hvilken profil eiendelen vil gi. Kapittel 18 synes å legge større føringer på hvordan avskrivning skal skje. F.eks. at restverdien som hovedregel skal settes til null, og større føringer på når avskrivning skal starte og slutte. Føringerne utfordrer ikke GRS, og har mye av det samme innholdet om å vurdere indikasjoner underveis som tilsier endringer i avskrivningsplanen, og det er derfor ingen særlig større endringer mellom NRS 19 og kapittel 18.

Nedskrivning ved tap ved verdifall skjer etter NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* og kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*. Indikatorene for mulig nedskrivning viser seg å ha tilnærmet samme innhold i begge standardene. Ved antagelse om mulig grunnlag for nedskrivning skal det beregnes om verdien faktisk har sunket. Gjenvinnbart beløp må beregnes, og testes mot balanseført verdi, og hvis gjenvinnbart beløp er lavere skal nedskrivning gjennomføres. Grunnlaget for nedskrivning kan på senere tidspunkt forsvinne, og reversering skal da skje. Gjenvinnbart beløp beregnes på samme måte, høyeste av netto salgsverdi eller nåverdi av bruksverdien, basert på fremtidige kontantstrømmer. Dessuten legger også kapittel 27 til grunn at reversering av nedskrivning skal skje når grunnlaget for nedskrivning forsvinner.

I sum synes det å være lite grunnlag for å hevde at ny regnskapsstandard avviker vesentlig fra dagens GRS for immaterielle eiendeler. Ny regnskapsstandard har blitt tilpasset norsk lovgivning og viser seg å ha mye av det samme innholdet som GRS.



## 3.2. Varige driftsmidler

### 3.2.1. Dagens situasjon under GRS

Det finnes ingen egen standard som kun gjelder varige driftsmidler. Det finnes imidlertid andre relevante standarder som regulerer regnskapsføringen. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* definerer varige driftsmidler som «fysiske anleggsmidler som er anskaffet til bruk i produksjon av varer eller tjenester, til administrative formål eller utleie til andre.»

Definisjonen antas å ha relevans for øvrige foretak, selv om NRS 8 gjelder små foretak.

Varige driftsmidlers fysiske form er et viktig kjennetegn for å skille dem fra andre anleggsmidler. Varige driftsmidler består etter rskl. kapittel 6 av fire kategorier:

- Tomter, bygninger og annen fast eiendom
- Maskiner og anlegg
- Skip, rigger, fly og lignende
- Driftsløstøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

#### **Måling:**

Anskaffelseskost måles jfr. rskl. §§ 5-3 og 5-4.

#### **Avskrivninger:**

Avskrivningsplikt etter rskl. § 5-3. Varige driftsmidler skal avskrives ved begrenset økonomisk levetid. Tomter har ingen begrenset økonomisk levetid, og avskrives ikke. Andre varige driftsmidlers økonomiske levetid defineres ut fra forutsetninger om hvor lenge de har mulighet å produsere økonomiske fordeler, teknologiutvikling og etterspørsel etter produktet som produseres.

#### **Vedlikeholdsutgifter:**

Varige driftsmidler krever ofte betydelig vedlikehold for å bevares i samme stand til å generere økonomiske fordeler for foretaket. NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* punkt 7.6. regulerer regnskapsføring av periodisk vedlikehold, og åpner for flere metoder for hvordan vedlikeholdsutgifter skal innarbeides i regnskapet.

- Løpende kostnadsføring. Begrunnelsen med at vedlikehold anses ikke som en eiendel som kan balanseføres, men bidrar kun til å opprettholde eiendelens potensiale for inntjening. Vedlikeholdet må ansees for ikke å være en påkostning.
- Fremskutt kostnadsføring (avsetningsmetoden). For hvert år kostnadsføres en avsetning til fremtidig vedlikehold, frem til perioden vedlikeholdet skjer.
- Utsatt kostnadsføring (balanseførings-/utsettelsesmetoden). Vedlikeholdsutgiftene balanseføres som en eiendel i den perioden vedlikeholdet skjer, og kostnadsføres i periodene etter frem til neste vedlikehold skal skje.
- Periodisering gjennom avskrivninger (dekomponeringsmetoden). Anleggsmiddelets kostpris dekomponeres i en del som knytter seg til vedlikehold, og en del som er selve anleggsmidlet. Vedlikeholdsdelen avskrives separat frem til neste vedlikehold. Selve anleggsmidlet avskrives over egen økonomisk levetid.

Etter hovedprinsippene i NRS 13 skal avsetningsmetoden ikke være en tillatt metode, men grunnet lang praksis er den likevel tillatt.

### **Nedskrivning:**

Nedskrivningsplikt med mulig reversering etter rskl. § 5-3. Veiledning til nedskrivning følger av NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, og følger samme prosedyre som beskrevet ovenfor.

## **3.2.2. Situasjon under ny regnskapsstandard**

### **Definisjon:**

Kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr* omfatter eiendom, anlegg og utstyr, herunder investeringseiendom, som er definert som materielle eiendeler foretaket har for bruk i produksjon, levering av varer eller tjenester, utleie til andre eller administrative formål, og forventes å være i bruk i mer enn en regnskapsperiode.

### **Innregning:**

For å kunne innregne varige driftsmidler må foretaket foreta en vurdering av at to krav er oppfylt. Det må være sannsynlig at økonomiske fordeler knyttet til enheten vil tilflyte foretaket, og enhetens anskaffelseskost kan måles pålitelig.

Mindre reservedeler og serviceutstyr balanseføres som beholdninger og resultatføres når de forbrukes. Større enheter av reservedeler og serviceutstyr regnes som enheter av eiendom, anlegg og utstyr når de forventes å brukes mer enn en regnskapsperiode. Hvis deler av enhet kan kreve utskiftning med jevne mellomrom, skal foretaket innregne utgiftene til utskiftning i den balanseførte verdien når utgiftene påløper og det forventes direkte fremtidige fordeler for foretaket. Ulike hovedbestanddeler i en enhet med ulik økonomisk levetid skal avskrives ulikt.

### **Måling:**

Foretaket skal måle enheten til anskaffelseskost, som er kontantprisekvivalenten på tidspunktet for innregning. Ved betalingsutsettelse skal anskaffelseskost være nåverdien av alle fremtidige betalinger. Ved byttetransaksjoner med en eller flere ikke-monetære eiendeler skal anskaffelseskost måles til virkelig verdi med mindre byttetransaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold eller eiendelen ikke kan måles til virkelig verdi.

Anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr er den samme som for andre anleggsmidler etter ny regnskapsstandard, slik som beskrevet ovenfor, men inkluderer også førstegangsestimat på fjerningsutgifter.

Kapittel 18 spesifiserer også hvilke utgifter det ikke er anledning til å inkludere i anskaffelseskost:

- Utgifter til å åpne et nytt anlegg
- Utgifter til å introdusere et nytt produkt eller en ny tjeneste
- Utgifter til å drive virksomheten på nytt sted eller med nye kundegrupper
- Administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter

### **Avskrivning:**

Avskrivning skjer over den utnyttbare levetiden til enheten, og hovedbestanddeler i en enhet skal separeres og avskrives hver for seg ved vesentlig ulikt mønster i utnyttbar levetid. Tomter har, med visse unntak, ingen begrensning i utnyttbar levetid og avskrives ikke. Foretaket skal fordele det avskrivbare beløpet systematisk over utnyttbar levetid. Avskrivninger skal skje fra tidspunktet eiendelen er tilgjengelig for bruk, og opphører når eiendelen fraregnes.

Følgende forhold skal vurderes ved fastsettelse av en eiendels utnyttbare levetid:

- Forventet bruk av eiendelen, vurdert ut fra forventet kapasitet eller fysisk produksjon
- Forventet fysisk slitasje som avhenger av driftsfaktorer
- Teknisk eller kommersiell ukurans
- Juridiske eller lignende begrensninger

Avskrivningsmetoden skal gjenspeile mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke eiendelens fremtidige økonomiske fordeler. Mulige avskrivningsmetoder er:

- Lineær metode
- Degressiv metode
- Metode basert på bruk, f.eks. produksjonsenhetsmetode

### **Verdifall:**

Hver balansedag skal foretaket anvende kapittel 27 *Verdifall på eiendeler* for å avgjøre om en enhet eller gruppe av enheter har falt i verdi. For varige driftsmidler skal avsnittet om verdifall på andre eiendeler enn beholdninger benyttes. Prosedyren med vurdering av indikatorer som danner grunnlag for mulig nedskrivning, og beregning av gjenvinnbart beløp er den samme som under immaterielle eiendeler.

Erstatning for verdifall fra tredjeparter kan innregnes bare når det er så godt som sikkert at tredjeparten vil yte erstatning. Aktuelt ved enheter av eiendom, anlegg og utstyr som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt. En enhet innen eiendom, anlegg og utstyr som holdes for salg eller skal avhendes på et tidligere tidspunkt enn planlagt er også en indikasjon på verdifall.

## **3.2.3. Forskjeller mellom nåværende og ny regnskapsstandard**

Varige driftsmidler er i dag ikke regulert av en egen regnskapsstandard, og det er derfor positivt at det forslås et eget kapittel for eiendom, anlegg og utstyr i den nye regnskapsstandard. Kapittel 17 i ny regnskapsstandard består av eiendom, anlegg og utstyr inklusive investeringseiendom. Disse eiendelene antas å dekke benevnelsen varige

driftsmidler. I den opprinnelige utgaven av IFRS for SME er investeringseiendom behandlet i et eget kapittel, kapittel 16.

Dagens regnskapsregulering av varige driftsmidler er basert på flere ulike standarder, noe som kan oppleves som uoversiktlig for en regnskapspost som ofte er av vesentlig størrelse og betydning. At ny regnskapsstandard inneholder et eget kapittel for eiendom, anlegg, utstyr og investeringseiendom antas å skape større oversiktighet og ryddighet.

Definisjonene av varige driftsmidler har omtrent samme innhold i både NRS 8 og kapittel 17. Begge trekker frem to momenter, at driftsmidlet skal brukes i produksjonen, administrativt formål eller utleie, og i tillegg skal driftsmiddelet ha en viss varighet i foretaket. I kapittel 17 er dette spesifisert ved at driftsmiddelet må forventes å brukes mer enn en regnskapsperiode. Etter GRS er varighet underforstått siden varig driftsmiddel er et anleggsmiddel, og anleggsmiddel er ment til varig eie og bruk, jfr. rskl. § 5-1. NRS 8 krever at driftsmiddelet er fysisk. Etter kapittel 17 er eiendom, anlegg og utstyr materielle eiendeler, og vil dermed være fysiske eiendeler.

Etter GRS skal et varig driftsmiddel innregnes i regnskapet med bakgrunn i GRP, jfr. transaksjonsprinsippet. Etter kapittel 17 må sannsynlighet for fremtidig økonomisk fordel og pålitelig måling av anskaffelseskost være oppfylt. Siden ny regnskapsstandard benytter et eget kapittel vil kapitlet inneholde mer utfyllende veiledning. Kapittel 17 behandler hvordan reservedeler og serviceutstyr skal innregnes. Etter NRS 8 skal driftsløsøre, som inkluderer reservedeler, balanseføres når de er ment å være et fysisk anleggsmiddel til bruk i produksjonen.

GRS forespeiler fire ulike metoder som vedlikeholdsutgifter kan innregnes på. GRS inneholder alternativer for direkte kostnadsføring, fremskutt kostnadsføring, utsatt kostnadsføring og avskrivning over egen levetid. Kapittel 17 legger til grunn at vedlikeholdsutgifter skal balanseføres når de påløper hvis vedlikeholdet eller utskiftningen bidrar til fremtidige fordeler for foretaket. Delen av anleggsmidlet som skiftes ut fra regnes, og den nye delen avskrives over egen utnyttbar levetid, altså en dekomponeringsmodell. I GRS har det ikke vært stor tradisjon for dekomponering og avskrivning over egen levetid, men det er en tillatt metode som antas å gi en bedre illustrasjon på den regnskapsmessige utviklingen.

I kapittel 17 finnes også en bestemmelse på at utgifter knyttet til inspeksjoner av større enheter skal inntas i balanseført verdi selv om det ikke foretas noen utskiftninger av deler på inspeksjonen. I tillegg skal utgiftene fra forrige inspeksjon, bortsett fra fysiske deler, fraregnes.

Anskaffelseskost måles på samme måte med kjøpspris og tillegg av kjøpsutgifter etter GRS og kapittel 17. I kapittel 17 gis det en utfyllende liste over utgifter som skal tillegges i anskaffelseskost. Kapittel 17 poengterer at alle direkte henførbare utgifter som er nødvendige for å bringe enheten i den stand som den er tiltenkt av ledelsen skal tillegges i anskaffelseskost. Utgifter til fjerning og demontering av enheten vil inngå i anskaffelseskost etter kapittel 17. Etter GRS behandles utgifter til fjerning og demontering av NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*, og det gis tre mulige alternativer, avsetning som resultatføres under enhetens levetid, nåverdi av fjerningsutgift inntas i valg av avskrivningsplan slik at utraneringsverdi blir negativ, eller at nåverdien av fjerningsutgiften inntas i anskaffelseskost og avskrives over levetiden. Den siste metoden er den eneste som ansees å oppfylle prinsippene i NRS 13 om regnskapsføring av usikre forpliktelser. Kapittel 17 begrenser altså valgmuligheten for behandling av fjerningsutgifter til alternativet om å innta dem i anskaffelseskost og avskrive dem over levetiden. Låneutgifter knyttet til anskaffelsen kan enten kostnadsføres eller inntas i anskaffelseskost jfr. rskl. § 5-4, og gjelder i både kapittel 17 og dagens GRS.

Kapittel 17 er mer utførlig i sin behandling av anskaffelseskost og lister opp utgifter som ikke inngår i anskaffelseskost. Dette gjør det muligens lettere å avgrense anskaffelseskost sammenlignet med dagens GRS, som har vagere formuleringer. Begge standarder krever at anskaffelseskost måles til nåverdi på tidspunktet enheten skal innregnes.

Avskrivninger behandles nokså likt i GRS og kapittel 17. Grunnlaget for avskrivning er det samme, begrenset økonomisk eller utnyttbar levetid. Fornuftig avskrivningsplan benyttes som rettesnor i GRS, mens kapittel 17 legger til grunn en avskrivningsplan som fordeler beløpene systematisk over utnyttbar levetid, og legger til at avskrivningsmetoden bør gjenspeile hvordan fremtidige økonomiske fordeler forventes brukt, som kan være lineær, degressiv eller basert på bruk. GRS legger lineær avskrivning til grunn som mest benyttet, og dertil også

mest egnet, men andre avskrivningsmetoder kan også forsvares der de gir en fornuftig periodisering.

Metoden med dekomponering av deler av en enhet med ulike levetider er til stede i begge standarder. Det er gode grunner for at dekomponering gir et riktigere regnskapsbilde (Langli, 2010). Enkeltdelene i enheten separeres og avskrives separat. I NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* redegjøres det for perspektiv på kostnad og nytte og i hvilke tilfeller det er hensiktsmessig med dekomponering. I tillegg presenteres løsning hvis man velger ikke å dekomponere. Det er som regel driftsmidler av betydelig fysisk størrelse som fly, skip og bygninger som blir dekomponert. For andre driftsmidler kan utskillelsen av de enkelte delene koste mer enn det smaker. Kapittel 17 inneholder ikke denne betraktningen om kostnad og nytte, men har en mer generell forståelse av dekomponering som en hensiktsmessig måte å skille deler av et anleggsmiddel.

Ved valg av avskrivningsplan inneholder kapittel 17 flere forhold som skal vurderes, eksempelvis forventet bruk, fysisk slitasje, kapasitet, ukurans og eventuelle begrensninger av juridisk/teknisk karakter. Det er grunn til å tro at disse punktene også inngår i begrepet «fornuftig avskrivningsplan» etter GRS, men det bør anses som en styrke at punktene nevnes spesifikt.

Verdifall på driftsmidlet behandles av kapittel 27 *Verdifall på eiendeler* i ny regnskapsstandard, mens etter GRS er NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* aktuell. Nedskrivning av varig driftsmiddel følger samme prosedyre som immaterielle eiendeler, og ulikheter mellom kapittel 27 og dagens GRS er diskutert under kapitlet om immaterielle eiendeler.

## 4. Ny regnskapsstandard i samsvar med rammeverket for IFRS for SME?

Ny regnskapsstandard hevdes å bygge på regnskapspråket IFRS for SME, og i dette kapitlet vil det foretas en vurdering av om den nye regnskapsstandarden er i tråd med det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME.

Høringsrunden til forslaget til ny regnskapsstandard fra NRS resulterte i 74 hørings svar, og mange av innspillene ville vært interessante å drøfte videre, (RSS, 2014). Det er tydelig at arbeidet med en ny regnskapsstandard er engasjerende.

Siden ny regnskapsstandard må være innenfor dagens regnskapslovs rammer, resulterer det i at enkelte løsninger etter IFRS for SME er utelatt. F.eks. så kan bl.a. enkelte anleggsmidler ikke måles til virkelig verdi. De ulike rammeverkene mellom GRS og IFRS for SME hindrer enkelte løsninger etter IFRS for SME. Dermed kan det diskuteres om ny regnskapsstandard egentlig er i tråd med rammeverket for IFRS for SME.

I tillegg kommer også tilpasninger av regnskapsstandarden oppstått som følge av at opprinnelige IFRS for SMEs løsninger utfordrer også bestemmelser i den norske aksjelovgivningen. Mange norske særløsninger (N-punkter) er inntatt i den nye regnskapsstandarden, noe som illustrerer at IFRS for SMEs utfordrer mye av den norske regnskapsreguleringen. Noen av særløsningene kan være ønsket, men omfattende norske særløsninger antas generelt i liten grad å bidra til internasjonal harmonisering av regnskapet og beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukerne, (EY, 2014). Økt sammenlignbarhet mellom foretak i ulike land, var dessuten begrunnelsen for at en ny regnskapsstandard skulle bygge på IFRS for SME, (NRS, 2014a).



## 4.1. Eiendelsdefinisjonen

Siden oppgaven tar for seg anleggsmidler, er det naturlig å vurdere ny regnskapsstandard opp mot definisjoner som gjelder for eiendeler. Eiendelsdefinisjonen i rammeverket fra IASB er redegjort ovenfor.

### Måling

IASBs rammeverk behandler både ulike modeller og måleattributter knyttet til måling. IFRS opererer med to metoder for etterfølgende måling av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler, historisk kost og verdireguleringsmodellen, (Baksaas & Stenheim, 2015). IFRS for SME opererer kun med modellen for historisk kost for anleggsmidler, unntatt investeringseiendom. Med samme rammeverk som grunnlag skulle man kanskje tro at begge regnskapsspråkene ville tillate de samme løsningene. Verdireguleringsmodellen forutsetter et aktivt marked for eiendelen som vurderes, for at målingen kan skje pålitelig (Gjesdal, Kvaal & Kvifte 2006). Altså kan man konkludere at for øvrige foretak foreligger altså ikke et tilstrekkelig aktivt marked til å kunne benytte verdireguleringsmodellen.

### 4.1.1. Varig driftsmiddel

#### Grunnlaget for innregning

Rammeverkets eiendelsdefinisjon målt opp mot ny regnskapsstandards kapittel 17 viser at sannsynlighetskravet til fremtidig økonomisk fordel er tilstede. Det antas at sannsynlighetsbegrepet har samme innhold både i rammeverket og i kapittel 17.

Kravet om at eiendelen er anskaffet/kontrollert som et resultat av tidligere transaksjon eller hendelse er ikke nevnt direkte i kapittel 17. Derimot kan man tolke pålitelig måling av anskaffelseskost som en mulig oppfyllelse av dette kravet. Måling av anskaffelseskost krever at det er skjedd en anskaffelse, og anskaffelse kan antas å oppfylle innholdet i begrepene «transaksjon» og «hendelse». En slik forutsetning oppfyller transaksjons/hendelseskravet.

I kapittel 17 presiseres det at foretaket skal ha den aktuelle enheten for produksjon, levering, utleie eller administrative formål. Begrepet «ha», antas å oppfylle kravet om at det foreligger en kontroll med enheten, enten man eier eller leier den aktuelle enheten.

## **Avskrivning**

IASBs konseptuelle rammeverk definerer kostnad, som også inkluderer grunnlaget for avskrivning. I kapittel 17 er avskrivning beskrevet som forbruk av økonomiske fordeler over økonomisk levetid for den aktuelle enhet. Dette synes å være i tråd med kostnadsdefinisjonen i IASBs rammeverk. IASBs definisjon av kostnad begrunner hvorfor tomter ikke skal avskrives, siden tomter ansees å ha evig økonomisk levetid.

## **Nedskrivning/oppskrivning**

At det konseptuelle rammeverket for IFRS for SME definerer gevinst og tap, er ikke ensbetydende med at gevinst og tap automatisk kan innregnes i regnskapet, (Baksaas & Stenheim, 2015). Innregning krever i tillegg at gevinsten eller tapet kan måles på en pålitelig måte. Dette synes å være den naturlige begrunnelsen for at man ikke inntar gevinster, som følge av oppskrivning på anleggsmiddelet. Siden måling av virkelig verdi for varige driftsmidler er vanskelig å utføre pålitelig, er det prinsipielt noe overraskende at man tillater nedskrivning, men ikke oppskrivning av varige driftsmidler. Begrunnelsen er muligens at det er lettere å forsvare en nedskrivning enn en oppskrivning. Dessuten kan det tenkes at det er lettere å identifisere indikasjoner på nedskrivninger enn oppskrivninger. Fra et slikt ståsted fremtrer det mest korrekt å bevare en historisk kost modell i ny regnskapsstandard fordi det er den beste måten å gi både relevant og pålitelig informasjon.

Investerings eiendom behandles regnskapsmessig som andre varige driftsmidler i kapittel 17 i ny regnskapsstandard. Det medfører at investerings eiendom i ny regnskapsstandard skiller seg klart fra hvordan investerings eiendom behandles etter IFRS for SME. Etter IFRS for SME vil investerings eiendom vurderes til virkelig verdi, og gevinsten eller tapet innregnes i resultatregnskapet. Løsningen IFRS for SME fremholder her synes korrekt etter rammeverket, da det antas å kunne fremskaffes pålitelig måling av investerings eiendom. Ny regnskapsstandard forbyr å innregne en urealisert gevinst, og her synes å foreligge et klart avvik fra rammeverket for IFRS for SME.

## 4.1.2. Immateriell eiendel

### Grunnlaget for innregning

Kapittel 18 i ny regnskapsstandard legger til grunn samme krav til innregning av immateriell eiendel som for varige driftsmidler. Med bakgrunn i drøftelsen som er gjort for innregning av varige driftsmidler synes det å være grunnlag for å kunne slå fast at kravene i kapittel 18 for å innregne en immateriell eiendel, oppfyller det konseptuelle rammeverkets krav.

Kapittel 18 inneholder adgang til direkte kostnadsføring av utgifter til FoU jfr. rskl. § 5-6. Denne adgangen synes å komme i konflikt med eiendelsdefinisjonen. Kostnadsføring av utgifter knyttet til FoU betyr kostnadsføring av utgifter som egentlig kvalifiserer for balanseføring etter eiendelsdefinisjonen. I et balanseorientert perspektiv skal definisjoner følges. Det synes her som om hensynet til valgmuligheter for regnskapsprodusenter har blitt prioritert fremfor å oppfylle definisjonen i rammeverket.

### Avskrivning

Avskrivningsplikten i kapittel 18, avskrivning over økonomisk levetid, synes å være i tråd med det konseptuelle rammeverks kostnadsdefinisjon. Kostnadsdefinisjonen er drøftet under varige driftsmidler.

### Nedskrivning/oppskrivning

Etter kapittel 18 gjelder en historisk kost modell med mulig nedskrivning. Basert på drøftelsen under varige driftsmidler fremtrer det også her prinsipielt overraskende at det ikke tillates oppskrivning. Også her er det grunn til å tro at det bygger på manglende troverdig måling, som gjør oppskrivning utilstrekkelig pålitelig. Verdsettelse av en immateriell eiendel er minst like vanskelig som for et varig driftsmiddel, (Baksaas & Stenheim, 2015).

## 5. Konklusjon

Problemstillingen som løftes frem i oppgavens innledning er todelt. Når det først skal utvikles en ny regnskapsstandard bør formålet være å oppnå større nytte for regnskapsbrukerne, enn kostnader som påføres regnskapsprodusenter. Det bør være reelle endringer som oppnås, og ikke bare mindre kosmetiske forskjeller som oppleves som ubetydelige. Denne oppgaven kan selvsagt ikke benyttes som materiale for å konkludere på hele den nye regnskapsstandarden, da kun varige driftsmidler og immaterielle eiendeler analyseres. Analysen gir likevel grunnlag som pekepinn på å vurdere hensiktsmessigheten i den nye regnskapsstandarden.

Analysen og drøftelsen ovenfor tyder på at det er få vesentlige forskjeller mellom dagens regnskapsstandarder etter GRS, og ny regnskapsstandard for varige driftsmidler. Både med hensyn på definisjoner av de aktuelle anleggsmidler, innregning, måling og annen regnskapsmessig behandling tyder på ikke altfor omfattende endringer.

Det strammes f.eks. inn på antall valgmuligheter for vedlikeholdsutgifter, og dekomponering av vedlikeholdsutgifter blir den nye malen. Utover at det legges opp til en ny struktur i den nye regnskapsstandarden som kan oppleves mer oversiktlig og i noen grad mer utfyllende, er det vanskelig å få øye på de helt store endringene i innholdet i regnskapsreguleringen. I tillegg er det grunn til å konkludere med at ny regnskapsstandard på en del områder ikke er i tråd med rammeverket IFRS for SME.

Regnskapsbrukerne bør oppleve at en ny regnskapsstandard gir dem mer beslutningsnyttig informasjon. Med tanke på at ny regnskapsstandard inneholder i det vesentligste kun mindre endringer i forhold til GRS, er det tvilsomt om dette veier opp for den kostnaden overgang til en ny regnskapsstandard vil bety. Regnskapsmessige løsninger som i det vesentligste vil være uendret sammenlignet med dagens GRS, gir liten grunn til å tro at beslutningsnyttien for regnskapsbrukerne vil øke.

Internasjonal sammenlignbarhet mellom øvrige foretak er en del av begrunnelsen for utviklingen av den nye regnskapsstandarden, (NRS, 2014a). IFRS ivaretar internasjonal sammenlignbarhet for de foretak som anser dette formålstjenlig. Det er primært foretak som søker investorer og forretningsforbindelser både nasjonalt og internasjonalt som vil ha nytte

av et regnskapsspråk som ivaretar internasjonal sammenlignbarhet. Valgmuligheten øvrige foretak har til å benytte IFRS gir dem mulighet for internasjonal sammenlignbarhet. I hvor stor grad internasjonal sammenlignbarhet er et reelt behov for øvrige foretaks primære regnskapsbrukere kan nok diskuteres, og er muligens overdrevet av NRS. For mange øvrige foretak kan andre informasjonsbehov som betalingsevne og soliditet fremtre viktigere, og antall regnskapsbrukere være begrenset til innad i Norge.

At IFRS er et relativt krevende regnskapsspråk å følge, var også en del av begrunnelsen for å utarbeide IFRS for SME som et forenklet internasjonalt regnskapsspråk. Ny regnskapsstandard inneholder imidlertid kun løsninger som er i tråd med norsk lovgivning, og som drøftet ovenfor betyr det at en del løsninger etter IFRS for SME ikke er tillatt. Uten å drøfte mer dyptgående er det vanskelig å se at den nye regnskapsstandarden bidrar noe særlig til internasjonal sammenlignbarhet.

I sum danner alle disse momentene grunnlag for å konkludere med at høringsutkastet til ny regnskapsstandard, i sin nåværende form, fremtrer lite hensiktsmessig når den representerer såpass innholdsløse endringer, som ikke avviker særlig fra dagens GRS.

# Litteraturliste

Baksaas, K. M. og Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori* (1. utgave) Oslo, Cappelen Damm Akademisk

EY (2013) *God regnskapsskikk erstattes av internasjonale regler – hvem, hva, når og konsekvenser?* Hentet 04.06.2015 fra:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/God-regnskapsskikk/\\$FILE/God%20regnskapsskikk.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/God-regnskapsskikk/$FILE/God%20regnskapsskikk.pdf)

EY: (2014) *Høringssvar til høringsutkast til ny regnskapsstandard* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrshu-norsk-regnskapsstandard/>

Finansdepartementet (2014) *Regnskapslovutvalg oppnevnt*: Hentet 04.06.2015 fra:

<https://www.regjeringen.no/nb/aktuelt/Regnskapslovutvalg-oppnevnt/id2000929/>

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

IASB (2009a) *IFRS for SMEs Factsheet* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0907smefactsheet.pdf>

IASB (2009b) *Press Release, IASB publishes IFRS for SMEs* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/PRIFRSforSMEs.pdf>

IASB (2009c) *International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)*, London, International Accounting Standards Board

IASB (2014) *IFRS for SMEs Factsheet* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Fact-Sheet/IFRS-for-SMEs-Factsheet-August-2014.pdf>

IASC (2000), *Statement by the board of the International Accounting Standards Committee*

Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/Plone/en/binary/resource/iascstmt.pdf>

IFRS foundation, (2012) *Factsheet for IFRS for SME* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://www.ifrs.org/Alerts/SME/Documents/1207SMEFactSheet.pdf>

Kristoffersen, T. (2008) *Regnskapsteori - Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*, Bergen, Fagbokforlaget

Kvifte, S. S. og Johnsen, A. (2008) *Konseptuelle rammeverk for regnskap* (2. utgave), Oslo, Den norske Revisorforenings forlag

Kvifte, S. S., Tofteland, A. og Bernhoft, A.C. (2011) *Finansregnskap – god regnskapsskikk og IFRS* (2. utgave), Bergen, Fagbokforlaget

Langli, J C. (2010) *Årsregnskapet*, (9. utgave), Oslo, Gyldendal Akademisk

NRS (2011) *Vedtekter for Norsk RegnskapsStiftelse*, Norsk Regnskapsstiftelse

Hentet 04.06. 2015 fra:

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2014/11/Vedtekter-2011.pdf>

NRS, (2014a) *Høringsnotat til ny regnskapsstandard* Hentet 04.06.2015 fra:

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/04/H%C3%B8ringsnotat-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>

NRS, (2014b) *Høringsutkast til ny regnskapsstandard*

- Kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper*
- Kapittel 4 *Balanse*
- Kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*
- Kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill*
- Kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*

Hentet 04.06.2015 fra:

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/04/H%C3%B8ringsutkast-Ny-norsk-regnskapsstandard.pdf>

Norsk RegnskapsStiftelse, NRS - standarder:

- NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* Hentet 04.06.2015 fra:  
<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2014/11/NRS-8-God-regnskapsskikk-for-sm%C3%A5-foretak-2014-januar.pdf>
- NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* Hentet 04.06.2015 fra:  
<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2008/06/NRS-13-Usikre-forpliktelse-og-betingede-eiendeler-2013.pdf>
- NRS 19 *Immaterielle eiendeler 2013* Hentet 04.06.2015 fra:  
<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/01/NRS-19-Immaterielle-eiendeler-desember-2012.pdf>
- NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler* Hentet 04.06.2015 fra:  
<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2015/01/NRSF-Nedskrivning-av-anleggsmidler-2009.pdf>

Odelstingsproposisjon 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) Tilråding fra Finansdepartementet av 17. desember 2004, godkjent i statsråd samme dag. (Regjeringen Bondevik II)* [Oslo]: Finansdepartementet

Hentet 04.06.2015 fra:

<https://www.regjeringen.no/contentassets/e4eada687f37499d94d958c00ab3871f/no/pdfs/otp200420050039000dddpdfs.pdf>

Regnskapsloven (1998) *Lov om årsregnskap m.v.* Hentet 04.06.2015 fra:

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>

Revisorforeningen, (2008), *Internasjonale regnskapsstandarder – en presentasjon av IFRS* (3. utgave), Oslo, Den Norske Revisorforenings forlag

Revisorforeningen, (2013) *Revisors Håndbok 2013*, Oslo, Den Norske Revisorforenings forlag



RSS, (2014), *Årsrapport 2014*, Oslo, Regnskapsstandardstyret i Norsk RegnskapsStiftelse

Hentet 04.06.2015 fra:

<http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2014/11/%C3%85rsrapport-2014-RSS.pdf>