

Hvor går veien videre?

Diskusjonsnotat om presentasjon av finansregnskap

IASB og FASB legger opp til at en ny standard om presentasjon av finansregnskap skal vedtas i 2011 og implementeres i 2013. Artikkelen presenterer hovedinnholdet i et diskusjonsnotat som ble fremlagt i oktober 2008 og oppsummerer enkelte av synspunktene som har vært fremmet så langt i debatten.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Siri C. Rosenblad
Fagsjef regnskap Den norske
Revisorforening
Hun er vikarierende fagsjef
regnskap i DnR, senior manager
Deloitte



Statsautorisert revisor
Anfinn Fardal
Senior manager KPMG

I diskusjonsnotatet foreslås en ny modell for hvordan finansregnskapet bør presenteres i fremtiden. Forslaget kan føre til en dramatisk omlegging av hvordan finansregnskapet skal presenteres, og det har blitt kraftig kritisert av både analytikere og regnskapsprodusenter som mener man her går for langt. IASB og FASB legger opp til at en ny standard om presentasjon skal vedtas i 2011 og implementeres i 2013, noe som selv er ambisiøst når man tar omfanget av endringene i betraktning.

Høringsfrist på diskusjonsnotatet er 14. april 2009 og Norsk RegnskapsStiftelse skal via sitt fagorgan IFRS gi et høringssvar. Eventuelle merknader til forslaget kan sendes: siri.rosenblad@revisorforeningen.no

Bakgrunn

Finansregnskapet er den viktigste kilden til finansiell informasjon for de som står utenfor et foretak, og de ulike oppstillingene som et finansregnskap består av, er sentrale i den finansielle rapporteringen. Hvordan informasjonen presenteres i oppstillingene, er avgjørende for hvordan selskapet kommuniserer med brukerne av

regnskapet og hvilken verdi informasjonen har. IFRS og US GAAP gir imidlertid begrenset veiledning om hvordan finansregnskapet skal presenteres, og formålet med dette prosjektet er å vedta en standard som gir rettleiding om hvordan informasjonen i finansregnskapet skal organiseres og presenteres. Målsetningen er å øke nytteverdien av informasjonen slik at den gir et bedre grunnlag for brukerne som tar beslutninger på grunnlag av finansregnskapet.

IASB og FASB har siden 2001 arbeidet med et prosjekt om presentasjon av finansiell rapportering. I begynnelsen arbeidet IASB og FASB uavhengig av hverandre, men i 2004 ble IASB og FASB enige om å gjennomføre dette som et fellesprosjekt for å fremme konvergensen av regnskapsstandardene. Prosjektet ble inndelt i tre faser.

I den første fasen, som ble avsluttet i 2007, ble det vedtatt at et komplett finansregnskap skal bestå av følgende fire oppstillinger med tilhørende noter, samt sammenligningstall for den foregående perioden:

- en oppstilling over den finansielle stillingen ved slutten av perioden
- en oppstilling over innregnede inntekter og kostnader i perioden
- en oppstilling over kontantstrømmene i perioden
- en oppstilling over endringene i egenkapitalen i perioden

Dette førte til at IASB i 2007 endret IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*. De viktigste endringene er for det første at alle transaksjoner med eiere skal presenteres separat fra andre endringer i egenkapitalen. Det andre er at alle endringer i egenkapitalen som

ikke skyldes transaksjoner med eiere i deres kapasitet som eiere, skal presenteres i en eller to oppstillinger:

- en totaloppstilling over innregnede inntekter og kostnader i perioden (comprehensive income), eller
- resultatregnskap og andre innregnede inntekter og kostnader i perioden

Det foreliggende diskusjonsnotatet er et ledd i arbeidet med den andre fasen i prosjektet som tar for seg hvordan informasjonen skal presenteres i de finansielle oppstillingene. Her tas det blant annet stilling til hvor detaljert informasjon som skal gis i de primære finansielle oppstillingene, hvordan summer og delsummer skal defineres, samt om kontantstrømmene fra driften skal presenteres etter den direkte eller indirekte metoden. IASB og FASB legger opp til at en ny standard om presentasjon av finansregnskapet blir vedtatt i 2011.

Den siste fasen er ennå ikke påbegynt, men skal ta for seg presentasjon av informasjon i delårsrapporter i US GAAP og eventuelt også i IFRS.

Kritikk av hvordan finansregnskapet presenteres

Noe av bakgrunnen for prosjektet er at det gjeldende regelverket for presentasjon av finansregnskap er blitt kritisert av brukere, som for eksempel investorer, analytikere, banker, långivere mv. De viktigste innvendningene er at:

- Både IFRS og US GAAP tillater for mange alternativer for hvordan informasjonen skal presenteres. Foretakene kan for eksempel velge om de vil bruke den direkte eller indirekte metoden for kontantstrømoppstillingen, og om andre innregnede inntekter og kostna-

der skal presenteres i en enkelt oppstilling over innregnede inntekter og kostnader eller i to oppstillinger.

- Det gis i dag begrenset veiledning om hvordan finansregnskap skal presenteres. Foretakene får dermed muligheten til å tilpasse presentasjonen til foretakets behov, noe som ikke alltid oppfyller brukernes ønsker siden det fører til ulik detaljeringsgrad og redusert sammenlignbarhet.
- Det er for dårlig sammenheng mellom oppstillingene som utgjør et finansregnskap. Transaksjoner og hendelser blir klassifisert eller beskrevet på ulike måter i de ulike oppstillingene, noe som fører til at det blir vanskeligere for brukerne å forstå hvordan informasjonen i en oppstilling henger sammen med informasjonen i de andre oppstillingene. I kontantstrømoppstillingen presenteres driften for seg, mens det ikke er noe tilsvarende krav i oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader eller oppstillingen over finansiell stilling.
- Poster som er forskjellige, blir slått sammen og presentert på en linje og i ett beløp. Det gjør det vanskeligere å vurdere hva som driver inntektene, hva som er sammenhengene mellom inntekter og kostnader for et enkelt selskap og å sammenligne flere selskaper innenfor en bransje. Den manglende detaljeringsgraden gjør det også vanskelig å forstå hvordan en regnskapspost i en oppstilling henger sammen med de andre oppstillingene. Utgifter til forskning og utvikling kan for eksempel presenteres på en egen linje i oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader, mens kontantstrømmene knyttet til forskning og utvikling i kontantstrømoppstillingen slås sammen med andre poster. En annen innvending er at finansregnskapet ikke skiller godt nok mellom foretakets virksomhet og hvordan foretak er finansiert, slik at det er vanskelig å analysere resultatene uavhengig av kapitalstruktur. Videre er det også poengtert at endringer som skyldes endrede markedspriser, slås sammen med andre deler av innregnede inntekter og kostnader, selv om disse har ulik påvirkning på fremtidige kontantstrømmer.

IASB og FASB forsøker i diskusjonsnotatet å svare på denne kritikken, og foreslår en ny modell for hvordan informasjonen skal presenteres i finansregnskapet som skal øke

nytteverdien av finansregnskapet. Forslaget bygger på hovedprinsippene om at det skal gis mer detaljinformasjon, og at informasjonen skal grupperes og organiseres slik at den gir et integrert finansielt bilde av foretaket.

Det er verdt å merke seg at prosjektet kun tar for seg hvordan informasjonen skal presenteres i de ulike oppstillingene, og tar for eksempel ikke opp spørsmål knyttet til innregning og måling, noteopplysninger, finansielle nøkkeltall eller delårsrapportering.

Diskusjonsnotatet er strukturert slik at det først diskuterer målsetningene for presentasjon av finansregnskap. Disse målsetningene danner så bakgrunnen for hovedprinsippene som skal gjelde for presentasjon av finansregnskap. Videre diskuteres konsekvensene for hver enkelt oppstilling, og til slutt blir enkelte nye krav til noteopplysninger vurdert.

Målsetningene for den nye modellen

I arbeidet med målsetningene for presentasjon av finansregnskap har FASB og IASB tatt utgangspunkt i målsetningene for finansiell rapportering slik disse blir presentert i det pågående arbeidet med det konseptuelle rammeverket. Her legges det til grunn at målsetningen med generell finansiell rapportering er å gi finansiell informasjon om foretaket som er nyttig for nåværende og potensielle egenkapitalinvestorer, långivere og andre kreditorer når de skal ta beslutninger i egenskap av å være kapitaltilbydere. Dette innebærer at kontrollformålet ikke er inkludert i målsetningene for presentasjon av finansregnskap, men det legges til grunn at den foreslåtte modellen bidrar til å oppfylle dette formålet også.

Det legges til grunn at kapitaltilbyderne er interessert i beløp, tidspunkt og usikkerhet knyttet til fremtidige kontantstrømmer, og av hvordan andre aktørers vurdering av foretakets evne til å generere kontantstrømmer påvirker verdiene. Dette tilsier at den finansielle rapporteringen bør gi informasjon om foretakets finansielle stilling, dvs. eiendeler, forpliktelser og egenkapital, og om effekten av transaksjoner og andre hendelser som påvirker den finansielle stillingen.

På denne bakgrunnen foreslås det tre målsetninger for hvordan finansregnskap skal presenteres. For det første skal informasjonen presenteres på en måte som gir et integrert (cohesive) bilde av foretakets aktiviteter. Dette innebærer at det skal være en klar sammenheng mellom postene i de ulike oppstillingene, og at oppstillingene

som utgjør et finansregnskap, skal utfylle hverandre.

Videre skal informasjonen deles opp slik at den er nyttig når man skal vurdere beløp, tidspunkt og usikkerhet knyttet til et foretaks fremtidige kontantstrømmer. Analyser av fremtidige kontantstrømmer forenkles hvis den finansielle informasjonen er delt opp i grupper som i det alt vesentligste har like økonomiske karakteristika. Dette gir summer og delsummer som består av poster med de samme egenskapene og som måles på samme måte og som dermed får et meningsfylt innhold.

Til slutt er det et mål at presentasjonen skal hjelpe brukerne med å vurdere foretakets likviditet og finansielle fleksibilitet. Likviditet defineres som foretakets evne til å oppfylle sine finansielle forpliktelser etter hvert som de forfaller, mens finansiell fleksibilitet er definert som foretakets evne til å oppnå avkastning og finansiell fremtidig vekst, samt til å respondere på uventede behov og muligheter.

Forslag til nytt format

Utgangspunktet for den nye modellen er at oppstillingene skal være integrerte. Dette innebærer at oppstillingene i prinsippet bør være identiske på linjenivå, slik at alle oppstillingene består av de samme linjene som beskrives på den samme måten og plasseres på samme sted. I den grad det er praktisk mulig, bør et foretak dele opp, benevne og summere postene på den samme måten i alle oppstillingene, slik at det blir en sammenheng på linjenivå mellom individuelle eiendeler, forpliktelser, inntekter, kostnader og kontantstrømmer. Hvis dette prinsippet blir lagt til grunn fullt ut, innebærer det at man for eksempel skal kunne finne inntekter, kostnader, kontantstrømmer, eiendeler og forpliktelser knyttet til drift på egne linjer og på samme sted i alle oppstillingene, slik at det er mulig å finne igjen endringen i en balansepost i både oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader og kontantstrømoppstillingen, dvs. at oppstillingene er integrerte på linjenivå.

Informasjon om hvordan foretaket skaper verdier (foretakets virksomhet), skal skilles fra informasjon om hvordan virksomheten er finansiert (foretakets finansiering), og diskusjonsnotatet angir videre at:

- virksomheten skal deles opp i drift og investeringer
- finansieringen skal grupperes etter hva som er kildene til finansieringen. Det

- er presisert at eierfinansiering skal presenteres atskilt fra annen finansiering.
- avviklet virksomhet skal presenteres atskilt fra videreført virksomhet og finansiering.
 - inntektsskatt skal presenteres atskilt fra annen informasjon i oppstillingene over finansiell stilling og kontantstrømmene. I den konsoliderte oppstillingen over

innregnede inntekter og kostnader skal foretaket spesifisere skattekostnaden som er knyttet til inntekt fra videreført virksomhet (samlet inntekt eller tap fra virksomhets- og finansieringsaktivitetene). Informasjon om skattekostnaden knyttet til avviklet virksomhet og annen innregnet inntekt skal enten presenteres i oppstillingen over innregnede inntekter og

kostnader eller i notene. Skatteeffekter knyttet til transaksjoner med eiere som føres direkte mot egenkapitalen, skal presenteres i oppstillingen over endringer i egenkapitalen og ikke i oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader.

Den foreslåtte modellen kan illustreres som følger:

Oppstilling over finansiell stilling	Oppstilling over innregnede inntekter og kostnader	Oppstilling over kontantstrømmene
Virksomhet <ul style="list-style-type: none"> • Eiendeler og forpliktelser knyttet til drift • Eiendeler og forpliktelser knyttet til investeringer 	Virksomhet <ul style="list-style-type: none"> • Driftsinntekter og -utgifter • Inntekter og utgifter fra investeringer 	Virksomhet <ul style="list-style-type: none"> • Kontantstrømmer fra drift • Kontantstrømmer fra investeringer
Finansiering <ul style="list-style-type: none"> • Eiendeler knyttet til finansiering • Forpliktelser knyttet til finansiering 	Finansiering <ul style="list-style-type: none"> • Inntekter knyttet til finansielle eiendeler • Utgifter knyttet til finansielle forpliktelser 	Finansiering <ul style="list-style-type: none"> • Kontantstrømmer fra finansielle eiendeler • Kontantstrømmer fra finansielle forpliktelser
Inntektsskatt	Inntektsskatt <ul style="list-style-type: none"> • knyttet til videreført virksomhet (virksomhet og finansiering) 	Inntektsskatt
Avviklet virksomhet	Avviklet virksomhet <ul style="list-style-type: none"> • Netto etter skatt 	Avviklet virksomhet
	Annen innregnet inntekt <ul style="list-style-type: none"> • Netto etter skatt 	
Egenkapital		Egenkapital

Regnskap

Hver oppstilling består av seksjoner (markert med fet skrift og understreket) og kategorier (markert som kulepunkter). Et foretak kan velge å presentere seksjonene og kategoriene i en annen rekkefølge enn det som er angitt i tabellen over, så lenge rekkefølgen er lik i alle oppstillingene. Det skal som et minimum presenteres delsummer og tilhørende overskrifter for hver seksjon og kategori. Det kan også gis informasjon om totale eiendeler og forpliktelse i oppstillingen over finansiell stilling. Oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader skal vise periodens resultat og totale innregnede inntekter og kostnader. Oppstillingen over kontantstrømmene skal komme frem til samlet endring i kontantbeholdningen, og avstemme inngående og utgående balanse for kontantbeholdningen. I tillegg til de oppstillingene som er presentert i tabellen, skal det også presenteres en oppstilling over endringer i egenkapitalen.

Klassifisering av informasjonen

Diskusjonsnotatet legger på samme måte som IFRS 8 *Driftssegmenter*, til grunn en ledelsestilnærming når informasjonen skal klassifiseres. Dette innebærer at foretaket tar utgangspunktet i oppstillingen over finansiell stilling, og klassifiserer eiendelene og forpliktelsene i seksjoner og kategorier. Klassifiseringen av eiendeler og forpliktelse bestemmer så hvordan de tilhørende endringene skal klassifiseres i oppstillingene over innregnede inntekter og kostnader og kontantstrømmene.

Det som avgjør hvordan foretaket klassifiserer eiendelene og forpliktelsene, er hvordan disse brukes av foretaket og hvordan foretaket ser på aktivitetene sine. Dette skal gi foretakene anledning til å kommunisere det som er unikt med virksomheten. Beslutningen om hvordan eiendelene og forpliktelsene skal klassifiseres blir ansett for å være et prinsippvalg, som må begrunnes sammen med de øvrige regnskapsprinsippene. Dette innebærer videre at en endring av prinsippene for klassifisering av eiendeler og forpliktelse, er en prinsippendring som skal anvendes retrospektivt.

Et foretak som har mer enn ett rapporteringspliktig segment, bør klassifisere postene i samsvar med hvordan de brukes i de rapporteringspliktige segmentene.

Virksomhetsseksjonen skal bestå av eiendeler og forpliktelse som ledelsen anser som en del av foretakets løpende virk-



TIL DRIFT: Hvis en eiendel eller en forpliktelse ikke klart kan knyttes til drift, investering eller finansiering, så skal den antas å være knyttet til drift.

somhetsaktiviteter, samt endringene i disse eiendelene og forpliktelsene. Virksomhetsaktivitetene defineres som det som foretaket gjør for å skape verdier, som for eksempel produksjon av varer eller ytelse av tjenester. Eiendeler og forpliktelse som er knyttet til transaksjoner med kunder, leverandører og ansatte, vil normalt bli klassifisert i virksomhetsseksjonen. Virksomhetsseksjonen deles så inn i kategoriene drift og investering. Driftskategorien består av eiendeler og forpliktelse som ledelsen anser som knyttet til foretakets hovedformål, herunder også varige driftsmidler. Tilsvarende gjelder for endringene i disse eiendelene og forpliktelsene. Investeringskategorien består av eventuelle andre eiendeler og forpliktelse knyttet til virksomhetsaktivitetene som ledelsen ikke anser som en del av foretakets hovedformål. Dette kan for eksempel være plasseringer for å oppnå avkastning i form av renter, utbytte mv. Det er imidlertid en forutsetning at det som klassifiseres som investering, ikke brukes i aktivitetene som skaper inntekter og kostnader.

Eiendeler og forpliktelse som foretaket anser som en del av finansieringen av foretaket, skal klassifiseres i finansieringsseksjonen. Det er imidlertid en forutsetning at slike finansielle eiendeler og forpliktelse oppfyller definisjonene i IFRS og US GAAP.

Egenkapitalseksjonen, seksjonen for avvirket virksomhet og inntektsskattseksjonen skal bestå av de postene som oppfyller definisjonene i de relevante standardene i IFRS eller US GAAP og klassifiseres i samsvar med de standardene som regulerer den aktuelle problemstillingen.

Hvilke konsekvenser får forslaget

Generelle kommentarer

Oppstillingene over finansiell stilling, innregnede inntekter og kostnader og kontantstrømmene vil sannsynligvis i vesentlig grad bli endret som følge av at informasjonen grupperes på en ny måte hvor det avgjørende er hva foretaket bruker eiendelene og forpliktelsene til og om de er knyttet til virksomhet eller finansiering. Videre legges det også opp til at detaljeringsgraden skal øke i alle oppstillingene som følge av målsetningene om mer integrerte oppstillinger og oppdeling av informasjon. Hvor mye oppstillingene blir endret og hvor mye mer detaljer som må gis, er noe uklart, men i to eksempler som er gitt i et appendiks til diskusjonsnotatet, skjer det forholdsvis betydelige endringer og det gis vesentlig mye mer detaljer.

Oppstilling over finansiell stilling

Eiendeler og forpliktelse skal som tidligere nevnt, først klassifiseres i seksjoner og kategorier. Deretter skal eiendelene og forpliktelsene innenfor hver kategori

klassifiseres som kortsiktige eller langsiktige poster, siden det antas at det bidrar til å oppfylle målsetningene om å dele opp informasjonen og å gi informasjon om likviditet og finansiell fleksibilitet. En post er kortsiktig hvis den skal gjøres opp innen ett år etter balansedagen. Det er verdt å merke seg at i motsetning til dagens praksis, har lengden på varekretsløpet ikke noen betydning for denne vurderingen. Ettårskriteriet begrunnes med at det er enklere for brukerne å forstå enn hvis varekretsløpet avgjør klassifiseringen. Det er imidlertid adgang til å klassifisere etter likviditet hvis dette gir mer relevant informasjon, og det er grunn til å tro at det innen for eksempel banksektoren fortsatt vil være mest relevant å klassifisere eiendeler og forpliktelser etter likviditet.

Det er verdt å merke seg at også betalbar skatt og utsatt skatt skal klassifiseres etter de samme prinsippene som øvrige eiendeler og forpliktelser, og må deles i kortsiktige og langsiktige poster. Klassifiseringen av skatt blir styrt av de underliggende eiendelene og forpliktelsene.

Kontantekvivalenter klassifiseres i dag som en del av kontantbeholdningen. Kontantekvivalenter defineres som kortsiktige, likvide investeringer som lett kan konverteres til kjente kontantbeløp og som har så kort gjenværende tid til forfall at risikoen for verdiendringer er uvesentlige. Det foreslås at kontantekvivalentene skal skilles fra kontanter og presenteres og klassifiseres som andre kortsiktige investeringer. Begrunnelsen for dette er at det vil gjøre det enklere å vurdere likviditet og finansiell fleksibilitet.

Eiendeler og forpliktelser måles på ulike måter, og i finansregnskapet er det flere eksempler på at eiendeler og forpliktelser og endringer knyttet til disse slås sammen i en post selv om de måles på forskjellige måter. Dette gjør det vanskeligere å forstå endringene og hva disse skyldes, og diskusjonsnotatet foreslår at eiendeler og forpliktelser som i utgangspunktet er like, men som måles etter ulike prinsipper som for eksempel virkelig verdi og amortisert kost, skal deles opp og presenteres på separate linjer. Sagt på en annen måte skal eiendeler og forpliktelser bare slås sammen og presenteres på samme linje hvis de måles på samme måte.

Oppstilling over innregnede inntekter og kostnader

Foretakene kan i dag velge om innregnede inntekter og kostnader skal presenteres i en eller to oppstillinger. Valgdgangen foreslås fjernet, og det legges opp til at det bare skal presenteres en enkelt oppstilling som viser alle innregnede inntekter og kostnader, med presentasjon av andre innregnede inntekter og kostnader i en egen seksjon. Oppstillingen skal vise både periodens resultat og sum innregnede inntekter og kostnader for perioden. Siden oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader vil bestå av de samme seksjonene og kategoriene som de andre oppstillingene, forventes det at detaljeringsgraden og antallet linjer og delsummer vil øke. Det innføres videre et krav om at foretaket for hver post i andre innregnede inntekter og kostnader skal angi hvorvidt posten gjelder eller vil gjelde drift, investering eller finansiering. Det er imidlertid gjort et unntak for omregningsdifferanser for datterselskaper.

Det blir krav om funksjonsinndelt oppstilling innenfor hver kategori med ytterligere

artsinndeling hvis dette bedrer informasjoninnholdet. Artsinndelingen kan for øvrig vises i noter dersom dette ikke svekker sammenhengen mellom regnskapsoppstillingene. Dette innebærer at foretaket først skal klassifisere inntekter og kostnader som drift, investering eller finansiering, deretter skal disse postene deles opp på bakgrunn av deres funksjon innenfor kategoriene, og til slutt skal postene innenfor hver funksjon deles ytterligere opp i samsvar med arten til postene i den grad dette bidrar til å forenkle vurderingene av fremtidige kontantstrømmer.

Valutaposter skal presenteres i samme seksjon og kategori som eiendelen eller forpliktelsen som gav opphav til valutaposten.

Kontantstrømoppstilling

I oppstillingen over kontantstrømmene skal foretaket presentere de viktigste kategoriene av inn- og utbetalinger knyttet til driften, og det foreslås at oppstillingen skal utarbeides etter den direkte metoden. Det antas at denne metoden er mer konsistent med målsetningene til finansiell presenta-

Regnskap

sjon og at det blir lettere å knytte informasjonen om virksomhetens eiendeler og forpliktelser og inntekter og kostnader sammen med kontantstrømmene. Den mest vanlige metoden i dag er den indirekte metoden. Innenfor hver seksjon og kategori skal kontantstrømmene vises brutto.

Krav til noteopplysninger

Det foreslås også enkelte nye krav til noteopplysninger. Grunnlaget for hvordan foretaket har klassifisert eiendeler og forpliktelser i seksjoner og kategorier, skal gis som en del av prinsippnotene. Dersom varekretsløpet er på mer enn tolv måneder, skal det informeres om dette. Det skal gis informasjon om viktige aktiviteter som ikke har påvirket kontantstrømmen i perioden, og enheter som presenterer balansen etter likviditet, skal vise en forfallsanalyse for kortsiktige kontraktuelle eiendeler og forpliktelser, og viktige avvik mellom kontraktuelle og forventede forfall skal forklares. Alle foretak skal lage en kontraktuell forfallsanalyse for langsiktige kontraktuelle eiendeler og forpliktelser.

Det nye notekravet som antas å ha størst konsekvenser for produsentene, er forslaget om at det skal utarbeides en avstemming av kontantstrømpoppstillingen og oppstillingen over innregnede inntekter og kostnader som viser:

- Kontantstrømmer fra annet enn transaksjoner med eierne
- Periodiseringer som ikke er basert på verdiendringer
- Resultatførte endringer fra periodevise målinger
- Resultatførte verdiendringer fra ikke-periodevise målinger

Se figur nederst på siden.

Hvilke utfordringer reiser diskusjonsnotatet

Dette er et prosjekt som har pågått lenge, og selv om det er enighet om at det er behov for å se nærmere på hvordan finansregnskapet presenteres for å komme frem til en endelig standard som regulerer disse

spørsmålene, er det fortsatt et kontroversielt prosjekt. Både analytikere og produsenter har uttrykt stor skepsis til den nye modellen, og da spesielt til ambisjonsnivået og omfanget av endringene.

Ett av spørsmålene som har blitt stilt, er om det er nødvendig å foreta så vidt store endringer, spesielt i en tid der det pågår flere andre større prosjekter som får konsekvenser for innregning og måling, samt at flere land er i ferd med å ta IFRS i bruk for første gang. IASB og FASB anfører at prosjektet er satt i gang som følge av innspill fra brukerne, men det er noe uklart hvor mange som uttrykker misnøye med dagens presentasjon av finansregnskap, og ikke minst er det uklart hvilke endringer som brukerne mener er påkrevd og om de mener det er nødvendig med så drastiske endringer. Deler av analytikermiljøet hevder at dagens modell er innarbeidet og fungerer godt, og selv om det kan være fornuftig med noen mindre endringer, er det viktigere å se nærmere på innregning og måling. En høyere detaljeringsgrad kan potensielt gi mer relevant informasjon, men det kan også stilles spørsmål ved om dette fører til redusert oversikt. Når det er sagt, er det utvilsomt en del av forslagene som er fornuftige og støttes av mange, for eksempel gruppering av poster etter økonomiske karakteristika og målegrunnlag, og å dele/klassifisere informasjonen etter hva som gjelder virksomhet og hva som gjelder finansiering.

Videre har flere regnskapsprodusenter hevdet at det er tvilsomt om det er praktisk gjennomførbart. Dette skyldes spesielt detaljeringsgraden, avstemmingen av kontantstrømmene og innregnede inntekter og kostnader, at det skal gis opplysninger både om funksjon og art og kravet om sammenheng mellom oppstillingene på linjenivå. Dette er tekniske utfordringer med tilpassning av økonomisystemer og datafangst, og foretak med en lang verdikjede kan etter hvert kan miste informasjonen om det opprinnelige utgangspunktet fordi mye blir basert på fordelingsnøkler mv. Påliteligheten av regnskapene vil da bli svekket. Dette

gjelder også for oppstillingen over kontantstrømmene etter den direkte metoden, som i praksis har vist seg vanskelig å gjennomføre.

Ledelsestiltakene som legges til grunn, skal bidra til at informasjonen skal tilpasses det enkelte foretaks egenart for å sikre brukerne mer relevant informasjon. Ulempen med en slik tilnærming er at det kan gå på bekostning av sammenlignbarhet mellom foretakene, og det har også i seg potensialet for å kunne misbrukes av foretaket til å gi en bestemt oppfatning. Siden det også er grunn til å tro at det fører til økt innslag av skjønn, vurderinger og forskjeller, kan dette også oppfattes å være i motstrid med målsetningen om å redusere antall valgmuligheter.

Det er grunn til å tro at både implementeringen av denne modellen og den løpende rapporteringen etter implementeringen, vil føre til økte kostnader for både produsenter, brukere, utdanningsinstitusjoner mv. Det vil være viktig å få kartlagt om modellen gir svar på det brukerne etterlyser, og om fordelene med modellen overstiger de samlede kostnadene.

Oppsummering og videre fremdrift

Det er flere elementer i den foreslåtte modellen som umiddelbart synes fornuftige, men det er grunn til å stille spørsmål ved om ambisjonsnivået er for høyt, og ikke minst om de foreslåtte endringene samsvarer med brukernes behov eller om utfordringene med dagens modell kan løses på en enklere måte.

Høringsfrist på diskusjonsnotatet er 14. april 2009. Det forventes et høringsutkast i 2. kvartal 2010 og det legges opp til at en ny standard skal vedtas i 2. kvartal 2011 med ikrafttredelse 2013. Tidsplanen for videre fremdrift og implementering er ambisiøs. Det kan være en utfordring for produsentene å fremskaffe pålitelig og konsekvent informasjon med det nødvendige detaljeringsnivået i tide til den foreslåtte ikrafttredelsesdatoen.

Endring i eiendeler og forpliktelser, utenom transaksjoner med eierne

Ikke ny måling

Ny måling

A	B	C	D	E	F	G
Linje i kontantstrømpoppstillingen	Kontantstrømmer	Periodiseringer og andre avsetninger	Periodiske verdiendringer	Alle andre endringer	Oppstilling over innregnede inntekter og kostnader (B+C+D+E)	Linje i oppstilling over innregnede inntekter og kostnader