

## Aktuelt om finansiell rapportering:

# På vei mot et forbedret rammeverk

I juli i år utga IASB et diskusjonsnotat om rammeverket. Diskusjonsnotatet tar de første skrittene på vei til et rammeverk som i større grad passer med tenkningen som ligger til grunn for nyere standarder og tolkningsuttalelser.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor  
Nina Servold Oppi  
EY

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering.

En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten.

Til en viss grad synes forslagene til endringer i rammeverket å være tilpasninger til gjeldende standarder, mens det ideelt sett burde være de enkelte standardene som utledes av rammeverket.

### Bakgrunn

Det opprinnelige rammeverket ble utgitt i 1989. I 2004 påbegynte IASB et rammeverksprosjekt, og første fase av prosjektet endte med en oppdatering av kapittel 1 «*The objective of general purpose financial reporting*» og kapittel 3 «*Qualitative characteristics of useful financial information*» i 2010. Denne oppdateringen medførte blant annet at «faithful representation» erstattet pålitelig («reliable») som kvalitetskrav.

Etter denne oppdateringen la IASB sitt prosjekt om oppdatering av rammeverket på is. Da IASB i 2011 ba om tilbakemelding på agendaprioriteringer, var de fleste enige om at IASB burde prioritere rammeverksprosjektet. Som følge av dette gjenåpnet IASB prosjektet, og i juli i år ble et diskusjonsnotat om rammeverket utgitt. Mens det opprinnelige prosjektet var et samarbeid mellom FASB og IASB, er prosjektet nå et rent IASB-prosjekt.

### Hovedmomentene i diskusjonsnotatet

Diskusjonsnotatet omhandler i hovedsak følgende:

- Definisjon av eiendeler og gjeld

- Innregning og fraregning av eiendeler og gjeld
- Måling
- Definisjon av egenkapital og skillet mellom egenkapital og gjeld
- Presentasjon og noteopplysninger
- Prinsipper for skillet mellom resultat og OCI

Kapitlene om målsetting og kvalitative karakteristikk av finansiell informasjon ble som nevnt innledningsvis, oppdatert i 2010. IASB har i utgangspunktet ikke innsettjon om å ta disse temaene opp til ny vurdering. Det er ikke usannsynlig at høringsinstansene likevel kommer til å ta opp debatten på nytt, da det var mye uenighet og stor debatt knyttet til endringene i 2010, særlig vedrørende fjerning av pålitelighet som kvalitetskrav og fjerning av henvisningene til forsiktighetsprinsippet.

### Definisjon av eiendeler og forpliktelser

Definisjonen av eiendeler og gjeld er foreslått forenklet, og fokuserer på at en eiendel er en ressurs og at en gjeld er en forpliktelse. I tillegg fjernes henvisning til en strøm av «forventede fremtidige kontantstrømmer», og de foreslåtte definisjonene klargjør at også usikre ressurser og forpliktelser er eiendeler og gjeld.

### Innregning og fraregning av eiendeler og forpliktelser

Utgangspunktet er at alle eiendeler og forpliktelser skal innregnes. Dette gjelder også om sannsynligheten for fremtidige økonomiske fordeler er lav. Det er imidlertid noen forhold som kan medføre at innregning likevel ikke skal foretas. Dette kan være aktuelt dersom innregning av en eiendel eller gjeld vil gi brukerne av regnskapet informasjon som ikke er relevant eller til-

	Dagens definisjon	Foreslått definisjon
Eiendel	A resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity	A present economic resource controlled by the entity as a result of past events
Gjeld	A present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits	A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past event
Økonomisk ressurs	(Ingen eksisterende definisjon)	A right, or other source of value, that is capable of producing economic benefits

# På tide å ta ditt regnskapsbyrå til **nye høyder?**



Få full kontroll over tidsbruk, kunder, oppgaver og dokumentasjon med Visma.net Byrå – skybasert byråadministrasjon spesielt utviklet for regnskapsbyrå

Prøv Visma.net Byrå gratis på [visma.net/byratest](https://visma.net/byratest)



strekkelig relevant til å forsvare kostnaden eller dersom det ikke er mulig å måle eiendelen eller gjelden med en tilstrekkelig validitet («faithful representation»).

Mens gjeldende rammeverk ikke adresserer fraregning, foreslår diskusjonsnotatet at fraregning som utgangspunkt skal foretas når innregningskriteriene ikke lenger møtes. Vanskelige spørsmål kan blant annet oppstå knyttet til salg og tilbakeleie, salg med tilbakekjøpsklausuler og utstedte garantier knyttet til solgte eiendeler. Diskusjonsnotatet gir ikke svar på disse spørsmålene, men viser til at dersom foretaket etter en transaksjon beholder noen rettigheter eller forpliktelser knyttet til eiendelen eller gjelden, skal IASB ved utarbeidelse av standarder vurdere om transaksjonen best kan reflekteres ved å gi noteopplysninger om den fraregnede eiendelen, ved delvis fraregning eller fortsatt innregning av den originale eiendelen eller forpliktelsen.

## Måling

Det foreslås fortsatt bruk av ulike målemetoder for ulike eiendeler. For noen eiendeler og forpliktelser vil fortsatt virkelig verdi anses mest relevant, og for andre eiendeler og forpliktelser vil kost være mest relevant.

Gjeldende rammeverk har lite (ingen) veiledning til når de ulike målemetodene bør benyttes. Diskusjonsnotatet foreslår at det ved vurderingen av hvilken målemetode som er mest relevant, sees hen til hvordan eiendelen vil bidra til fremtidige kontantstrømmer eller hvordan foretaket vil gjøre opp forpliktelsen. Prinsippene og veiledningen i diskusjonsnotatet er et utgangspunkt, men ikke løsningen på når kostbasert måling eller når virkelig verdi gir mest relevant informasjon, og diskusjonsnotatet vil neppe sette strek for debatten knyttet til den økte bruken av virkelige verdier.

## Definisjon av egenkapital og skillet mellom egenkapital og gjeld

Egenkapital er som i dag definert som residualinteressen i eiendelene etter fradrag av alle forpliktelser.

Det foreslås å skille egenkapitalinteresser i primære og sekundære egenkapitalkrav. Primære egenkapitalkrav er en nåværende rett til å motta en andel av egenkapitalutdelinger gjennom enhetens eksistens og ved likvidasjon, mens sekundære egenkapitalkrav er en nåværende rett eller forpliktelse til å motta eller levere primær egenkapital eller annen sekundær egenkapital. Videre foreslås det i diskusjonsnotatet en

ny utforming av oppstilling over endringer i egenkapital som skal gi mer informasjon om klassene av egenkapitalkrav og som viser hvordan verdier er overført mellom disse klassene.

Det foreslås et nytt skille mellom egenkapital og gjeld. Det foreslås at definisjonen av gjeld skal være avgjørende for skillet. Det argumenteres for at overføring av egne egenkapitalinstrumenter ikke er levering av økonomiske ressurser for foretaket. Dette innebærer blant annet at en forpliktelse til å levere et variabelt antall egne aksjer til en bestemt verdi, vil være egenkapital. I dag regnskapsføres dette som en forpliktelse i henhold til IAS 32 *Finansielle instrumenter – presentasjon*.

## Presentasjon og noteopplysninger

Presentasjon og noteopplysninger er ikke omtalt i gjeldende rammeverk. Mange har kritisert noteopplysningskravene for å være for omfattende, samtidig som beskrivelsene ofte er for generelle. For å sikre mer relevante noteopplysninger til investorene og redusere byrden til produsentene, foreslås det å ta inn generelle målsetninger for noteopplysninger i rammeverket. Det skal ved utarbeidelse av opplysningskrav (inkludert presentasjon) i de enkelte standardene, også legges vekt på at kravene fremmer effektiv kommunikasjon med brukerne.

Vesentlighet er definert i rammeverket, og er et viktig moment ved vurdering av omfang av noteopplysninger. IASB foreslår å ikke endre definisjonen i rammeverket da de mener definisjonen er klart beskrevet, men vil heller vurdere å gi ytterligere veiledning i konkrete standarder eller i form av opplæringsmaterieell. Man kan jo undres over hvorfor det er behov for ytterligere veiledning dersom definisjonene er klare. Statusen til eventuelt opplæringsmaterieell fra IASB fremstår også som noe uklart.

## Skillet mellom resultat og OCI

Oppstilling over andre inntekter og kostnader (OCI) ble innført i 2011, men det har manglet et prinsipp som forklarer hvilke poster som skal føres i OCI og hvorvidt disse senere skal resirkuleres til resultat. Mange har etterlyst et bedre teoretisk fundament.

I diskusjonsnotatet gjøres det et forsøk på å lage prinsipper. Resultatet fremheves som den primære kilden til informasjon om avkastning på foretakets økonomiske

ressurser. Alle inntekter og kostnader skal presenteres i resultatet bortsett fra hvis presentasjon i OCI gjør resultatet mer relevant. Det foreslås at OCI skal inkludere effekter som skyldes ulikt måleprinsipp i resultat og balanse (slik det for eksempel er for tilgjengelig for salg-kategorien i IAS 39) og regnskapsmessig mismatch (for eksempel ved sikring). Det diskuteres også om en bredere tilnærming, hvor ytterligere poster inkluderes i OCI, bør anvendes.

Det kan diskuteres hvor vellykket diskusjonsnotatet er på dette punktet. Det foreslås som nevnt å bruke OCI dersom det er ulikt måleprinsipp i balansen og resultatet, mens det gis mindre veiledning knyttet til den underliggende problemstillingen. I hvilke tilfeller bør det benyttes ulikt måleprinsipp i balansen og resultatet?

## Avsluttende kommentar

Diskusjonsnotatet omhandler flere viktige problemstillinger som ikke er behandlet i gjeldende rammeverk. Det foreslås imidlertid også at enkelte vanskelige spørsmål ikke skal omhandles i særlig grad i rammeverket, men at IASB skal ta stilling til disse ved utarbeidelse eller endringer av konkrete standarder. Dette gjelder for eksempel spørsmål knyttet til fraregning og spørsmål om vurderingsenhet («unit of account»). Dette fremstår som en noe lettvinnet løsning.

Det kan diskuteres om IASB burde ta sikte på en grundigere og mer grunnleggende gjennomgang av fundamentale regnskapsmessige spørsmål i sitt rammeverksprosjekt. På den annen side er det viktig at prosjektet ikke utvides til å bli så omfattende at det ikke vil være mulig å slutføre prosjektet innen rimelig tid.

Det er i forbindelse med diskusjonsnotatet ikke foretatt en gjennomgang av hvilke av de eksisterende standardene som eventuelt vil være i strid med forslaget. Det vil være svært nyttig om IASB gjør en slik gjennomgang i forbindelse med neste steg i prosessen og inkluderer denne i et fremtidig høringsutkast.

Høringsfristen på diskusjonsnotatet er i januar 2014, og IASB skriver at de tar sikte på offentliggjøring av et oppdatert rammeverk i 2015. IASB har historisk sjelden levert standarder og høringsutkast i tråd med opprinnelig plan, så det gir ikke høye odds at dette vil ta lengre tid enn planlagt.

Drøftelsesmøte ved oppsigelse  
Generalforsamling **Stiftelse av selskap**  
**Omdanning** Arbeidsavtale ved nyansettelse  
**Konsernbidrag** Oppfølging i prøvetid  
Stiftelse av selskap **Kapitalnedsettelse**  
**Kapitalforhøyelse** Styremøte  
Fravalg revisjon **Avvikling av selskap**  
Oppsigelse av arbeidstaker  
Pendlings fra utlandet Tapt aksjekapital  
**Fusjon og fisjon**



## Nyheter for deg som er

---

# rådgiver

### Sticos Oppslag med praktiske veivisere

Høsten 2013 lanserer vi en rekke nye veivisere som dekker de spesielle behovene som regnskapsførere og revisorer ofte har i forbindelse med rådgivningsoppdrag.

Med veivisere i Sticos Oppslag får du verktøy som viser deg trinn for trinn hvordan du utfører arbeidsprosesser som stiftelse, kapitalforhøyelse og fusjon. Nødvendige dokumenter blir automatisk generert underveis.

Se [www.sticos.no](http://www.sticos.no) eller ring 07356.

### God oversikt med nytt klientregister og arkiv

Vi introduserer samtidig nytt klientregister og arkiv med versjonskontroll. Dokumenter som genereres fra veivisere blir lagt i det nye arkivet. Her kan du også laste opp egne dokumenter.

I det nye klientregisteret kan du legge inn relevante firmaopplysninger som automatisk blir hentet inn i veivisere.

Slik gjør vi jobben lettere for deg. Igjen.