

Ramme og grunnleggende prinsipper

Hva er en ramme ?

- Klargjøring av regnskapsbrukere, kvalitetskrav og hovedprinsipper.
- Definisjoner av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader
- Rammen skal fungere som retningslinje for utvikling av regnskapsprinsipper og detaljregler

Kvalitetskrav til regnskaper

1. Pålitelig
2. Relevans
3. Sammenlignbare
4. Forståelige

Konflikten mellom kvalitetskrav 1) og 2) er i praksis særlig viktig når regnskapsprinsipper/regler skal utformes .

Eksempel: Hvordan bør regnskapsreglene for goodwill utformes ?

Hvilken regel gir **pålitelige** regnskaper ?

Hvilken regel gir **relevante** regnskaper

Definisjoner av eiendeler og forpliktelser

- An *asset* is a *resource controlled* by the enterprise as a result of *past events* and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.
 - EGENUTVIKLET GOODWILL ER IKKE EN EIENDEL SOM KAN BALANSEFØRES
- A *liability* is a *present obligation* of the enterprise arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the enterprise of resources embodying economic benefits. (IASB Conceptual Framework para 49)
 - UTBYTTE ER EN FORPLIKTELSE FØRST NÅR DEN ER VEDTATT

Innregningskriterium

- **EIENDEL OG FORPLIKTELSE KAN OPPFØRES DERSOM:**
- ...it is *probable* that any future economic benefit associated with ...the item will flow to or from the enterprise
- ...the item has a *cost or value* that can be measured with *reliability* (*para 83*)
- *Forholdet til sammenstillingsprinsippet*
- “...the application of the *matching concept* under this Framework does not allow the recognition of items in the balance sheet which do *not meet the definition of assets and liabilities*” (*para 95*)

Hovedprinsipper ved regnskapsmålinger I Norge og I andre jurisdiksjoner

1. Transaksjonsbasert historisk kost modell

2. Bruk av markedsverdier i unntakstilfeller (Spesielt innenfor IFRS)

3. Forsiktighetsprinsippet (Laveste verdis prinsipp f.eks)

Konsernregnskap

- Konsernregnskapet er et samlet regnskap for et morselskap og deres datterselskaper
- ”Aksjer i datterselskap” skal i konsernbalansen erstattes av datterselskapets eiendeler og forpliktelser
- Eierandelen i datter til andre enn morselskapet betegnes ”minoritetsinteresser” og oppføres under egenkapitalen i balansen

Eksempel-Eliminering

	M	D	Elim	KONS
Goodwill			D 40	40
Anlegg		100	D 139	239
Aksjer i D	<u>360</u>		K 360	0
Omløp	140	200		340
	<u>500</u>	<u>300</u>		<u>619</u>
EK	<u>500</u>	300	D 300	500
Minoritet			K 80	80
<u>Uskatt</u>			<u>K 39</u>	<u>39</u>
	<u>500</u>	<u>300</u>	<u>619</u>	

ANALYSE v/Kjøp

<u>Egenkapital i D</u>	300
Merverdier	139
Utsatt skatt	<u>39</u>
	<u>100</u>
	400
<u>Minoritet 20 %</u>	<u>80</u>
<u>Majoritet</u>	<u>320</u>
Kostpris	<u>360</u>
<u>Goodwill</u>	<u>40</u>

Norsk regnskapsrett et ”tosporet system”

1. Regnskapslovens system (Lov av 17.7.98,
”NGAAP”)

Eller

2 IFRS

Full IFRS (Forskrift 17.12.2004, jf rskl § 3-9)

Forenklet IFRS (Forskrift 21.1.2008)

NGAAP – Rettskildene og forholdet mellom disse

1 Regnskapsloven av 17.7.1998

Loven gjennomfører EF- Direktiver

4. Selskapsdirektiv 78/660/EØF

7. Selskapsdirektiv 83/349/EØF

Rettskilder forts...

2. God regnskapsskikk, jf rskl § 4-6- Rettvisende bilde i rskl § 3-2a

“Rettvisende bilde” overstyrer lovens enkeltbestemmelser.

3. Regnskapsstandarder fra Norsk RegnskapsStiftelse tilsvarener normalt

“God regnskapsskikk”

4. Internasjonale regnskapsstandarder (IASB)

Jf Innst.O. nr. 61 (1997-98) s 24 – klar referanse til IAS

34 standarder og 24 fortolkningsuttalelser (tilsammen 1400s)

Balanseorientert rammeverk (Definisjon av eiendeler og gjeld)

GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER

Finanskomiteen:(Innst.O. nr 61)

“Komiteen mener at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn for norsk regnskapslovgivning , men vil presisere at utviklingen av “god regnskapsskikk” i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting. Komiteen legger vekt på at det gjennom utviklingen av “god regnskapsskikk” bl.a. må fremgå klart og tydelig hvilke kostnader som kan balanseføres” (s 24)

LOVENS OPPBYGNING

- **Kap 1 Virkeområde, regnskapspliktige, definisjoner**
- **(KAP 2: EGEN BOKFØRINGSLOV ER NÅ VEDTATT)**
- **Kap 3 Årsregnskap og årsberetning**
- **Kap 4 Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk**
- **Kap 5 Vurderingsregler**
- **Kap 6 Resultatregnskap, balanse og kontantstrømsoppstilling**
- **Kap 7 Noteopplysninger (§§ 7-35 -7-44 Gjelder bare små foretak)**
- **Kap 8 Offentlighet, innsendelse av regnskap, straff**
- **Kap 9 Sluttbestemmelser**

Differensiering

- **Små foretak (Rskl § 1-6)**
- **Mellomstore foretak**
- **Store foretak (Rskl § 1-5) Liten praktisk interesse, jf ”IFRS-sporet”**

§ 1-6. *Små foretak*

- Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår: 1.salgsinntekt: 60 millioner kroner, 2.balansesum: 30 millioner kroner, 3.gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk.
- Regnskapspliktige som ikke er omfattet av første ledd men som var omfattet av første ledd på foregående balansedag, regnes likevel som små foretak.
- Regnskapspliktige som er omfattet av første ledd men som ikke var omfattet av første eller annet ledd på foregående balansedag, regnes likevel ikke som små foretak.
- Morselskaper regnes likevel bare som små foretak dersom vilkårene i første til tredje ledd er oppfylt for konsernet sett som en enhet.
- Departementet kan i forskrift fastsette regler om regnskapsføringen ved overgang fra gruppen små foretak.

DIFFERENSIERTE REGNSKAPSKRAV - SMÅ FORETAK

- **Småforetaksreglene er integrert i lovens enkeltbestemmelser (likevel egne regler i kap 7)**
- **Fritas for konsernregnskap og kontantstrømsanalyse- § 3-2**
- **Egne vurderingsregler/grunnleggende prinsipper (NB ! - gjelder ikke små foretak som inngår i “ikke -lite” - konsern, -jf § 3-6)**
- **Forenklet oppstillingsplan/sammenlignbare tall, jf § 6-6 og 7-38**
- **Egne notekrav - § 7-35 - 7-45**
- **Reduserte krav til årsberetning, jf § 3-3.8**
- **Små foretak- alternative vurderingsregler**
 - **1. Faste tilvirkningskostnader behøver ikke å inkluderes (§ 5-4)**
 - **2 Finansielle eiendeler kan tilordnes FIFO(Som skattemessig)(§ 5-5)**
 - **3Markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan verdsettes etter “laveste verdis prinsipp”(§5-8)**
 - **4.Netto pensjonsforpliktelser behøver ikke balanseføres (§ 5-10)**
 - **5. Finansielle leasing behøver ikke balanseføres (§ 5-11)**
 - **6. Langsiktige tilvirkningskontrakter kan verdsettes etter fullført kontrakts metoden (§ 5-12)**
 - **7. Fusjon kan regnskapsføres til balanseførte verdier (§ 5-16)**
- **UNNTAKSREGLENE GJELDER IKKE FOR SMÅ FORETAK SOM INNGÅR I “IKKE - LITE” KONSERN, JF § 3-6.**

Rettvisende bilde og grunnleggende prinsipper

- § 3-2a Rettvisende bilde
- Årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.
- Hvis anvendelsen av en bestemmelse i kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten etter første ledd, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettvisende bilde som fastsatt i første ledd.
- res. 10 juni 2005 nr. 531).
- **§ Kapittel 4. Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk**
- **§ 4-1. Grunnleggende regnskapsprinsipper**
- Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:
 1. Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
 2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
 3. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).
 4. Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet).
 5. Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.
- Små foretak kan fravike de grunnleggende prinsippene om opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak. Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsippet om sikring, jf. første ledd nr. 5.
- Regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.
- Endret ved lov 10 juni 2005 nr. 46 (i kraft 1 juli 2005 iflg. res. 10 juni 2005 nr. 531).

§§ 4-2---4-5

- **§ 4-2. Regnskapsestimater**
- Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.
- Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.
- **§ 4-3. Kongruensprinsippet**
- Alle inntekter og kostnader skal resultatføres.
- Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk.
- Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i annet ledd resultatføre virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap.
- **§ 4-4. Prinsippanvendelse**
- Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig.
- Endret ved lov 10 juni 2005 nr. 46 (i kraft 1 juli 2005 iflg. res. 10 juni 2005 nr. 531).
- **§ 4-5. Forutsetningen 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

§ 4-6. *God regnskapsskikk*

- Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk

Transaksjonsprinsippet -eksempel

- **SALG AV BØKER -TRE ÅRS RENTEFRIT KREDITT**
- Salgssum 31.12 ÅR 2000 Kr 1000.-
- Beregnet rente, ca 10 %
- ÅR 2000
- Kredit salg 750
- Debet fordring 750
- Renteelementet, 250 inntektsføres i årene
- 2001, 2002 og 2003

Norske Regnskapsstandarder (NRS): (IKKE OPPDATERT SE HUNEIDE kap 6)

– NRS 1 Varelager (1992, revidert 1998)

– NRS 2 Anleggskontrakter (1992, revidert 2000, endelig 2001)

NRS 3 Betingede utfall og hendelser etter balansedagen (1992, revidert 2000)

– NRS 4 Offentlige tilskudd (1996)

– NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring (1989, revidert 1999, endelig NRS 2000)

– NRS 6 Pensjonskostnader (1994, endelig NRS 2000)

– NRS 7 Resultat pr. aksje (1997, endelig NRS 2000)

– NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak (1999, endelig NRS 2000)

– NRS 9 Fusjon (1999, endelig 2001)

– NRS 10 Opplysninger om segmenter (2000, endelig 2001)

NRS 11 Delårsrapportering (1996, endelig i 2002)

NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet (2001, endelig i 2002)

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler (2000, endelig i 2004)

NRS 14 Leieavtaler

Foreløpige Norske Regnskapsstandarder:

- NRS (F) Resultatskatt (1992, revidert 1993 og 1999)
- NRS (F) Kontantstrømoppstilling (1995)
- NRS (F) Opplysninger om nærstående parter (1996)
- NRS (F) Konsernregnskap (1999)
- NRS (F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet (1999)
- NRS (F) Årsberetningen (1999)
- NRS (F) Immaterielle eiendeler (2000)
- NRS (F) Fisjon (1999)
- NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler (1999, ny foreløpig standard i 2001)

•EKSEMPLER PROBLEMSTILLING

•NRS (F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

•Fjerningsomkostninger- Hva er tillatt ?

1.Gradvis oppbygging av avsetning

2.Netto utrangeringsverdi negativ

3.Balanseføring av estimerte fjerningsutgifter

”1-3 oppfyller regnskapslovens krav om sammenstilling av utgifter med tilhørende

inntekt...Metode 3 anses som god regnskapsskikk etter denne standard...Metode 1 er ansett som innarbeidet god regnskapsskikk i Norge i Norge...en tillatt løsning etter denne standard.”

Sentrale vurderingsprinsipper

1. Avskrivninger (*fornuftig plan*), jf § 5-3.2
2. Kan for høye avskrivninger tilbakeføres, jf rskl § 4-2.2
3. Nedskrivninger etter § 5-3.3 Er ordlyden i lovteksten uten interesse ? (Forbigående)
4. Reverseringsplikt på nedskrivninger
5. Oppskrivninger forbudt inntil videre.
6. Laveste verdis prinsipp for omløpsmidler (§ 5-2)
7. Ubetinget nedskrivningsplikt på langsiktige aksjer ?
8. Løpende avregnings metode for prosjekter/tjenester
9. Behandling av FOU og goodwill (§§ 5-6 og 5-7)
- 10 Markedsbaserte finansielle omløpsmidler verdsettes til markedsverdi (§ 5-8)
11. Pengeposter i utenlandsk valuta verdsettes til kursen ved regnskapsårets slutt. (§ 5-9)

REVERSERING AV NEDSKRIVNING (§ 5-3.3)

• Kostpris bygg 1999	500
• Avskrivning 2000-2001 (2 % pr år)	20
• Nedskrives 2001	<u>100</u>
• Bokført verdi 31.12.2001	380
• Avskriver 2002 - 2004	30
• Reversert nedskrivning 2004	<u>100</u>
<u>Bokført verdi 31.12.2004</u>	<u>450</u>

- Reversert nedskrivning presenteres som negativ nedskrivning (§ 6-1 Post 7)

Oppstillingsplanen - noen problemstillinger

Resultatregnskap, rskl § 6-1

Ekstraordinære poster finnes ikke lenger (?)

Balanse, rskl § 6-2

Egenkapitalen inndeles i innskutt/opptjent kapital- ikke fri/bundet

Hvor går grensen mellom gjeld og egenkapital, er ”Preferansekapitaldommen” i Rt 2001 s 851 relevant.

Arts-og funksjonsinndelt oppstillingsplan

- **“Funksjonsinndelt” oppstillingsplan innføres for resultatregnskapet fra 2005, ny § 6-1a**
 - **Spesifikasjon av driftskostnader; minst**
 - » **solgte varers kost**
 - » **Distribusjonskostnader**
 - » **Administrasjonskostnader**
- **Betydelige notekrav (Jf rskl § 7-8b) når funksjonsinndeling benyttes.**