

RESULTAT- ELLER BALANSEORIENTERTE REGNSKAPER

- Hvor stor forskjell er det i praksis?



KJELL MAGNE BAKSAAS er statsautorisert revisor og førstelektor ved Høgskolen i Sørøst-Norge. Baksaaas er medlem av Regnskapsstandardstyret i NRS. Han er fagredaktør for Magma 0117.



TONNY STENHEIM er førsteamanuensis ved Handelshøgskolen BI. Han har ph.d., master i regnskap og revisjon og er cand.merc med hovedfag i bedriftsøkonomisk analyse. Stenheim var sekretær for Regnskapslovutvalget som avgav NOU 2015:10 og NOU 2016:11. Stenheim er fagredaktør for Magma 0117.

REGNSKAPSTEORETISK ER det et viktig skille om et regnskapsspråk er resultatorientert eller balanseorientert. Gjeldende regnskapslov med sine grunnleggende regnskapsprinsipper representerer et resultatorientert regnskapsspråk. Opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet avgjør når inntekter og utgifter skal resultatføres. Balansen blir i noen grad en residual som fastsettes med utgangspunkt i det som er innregnet som resultatposter. Disse prinsippene blitt supplert med et historisk kostprinsipp som vektlegger pålitelighet.

I forslaget til ny regnskapslov (NOU 2015:10 og NOU 2016:11) skal ny norsk regnskapsstandard utarbeides med utgangspunkt i IFRS for SMEs. IASB, som også utgir IFRS (ofte kalt full IFRS), har utarbeidet IFRS for SMEs med tanke på ikke-børsnoterte foretak eller ikke-finansielle forvaltere (så som finansinstitusjoner og forsikringsforetak).

IFRS og IFRS for SMEs er balanseorienterte regnskapsspråk. Det er definisjonene for eiendeler og

gjeld som avgjør om en hendelse eller transaksjon skal innregnes i balansen. Resultatet blir en residual av balansepostene. IASB har som målsetting at IFRS-regnskaper skal være beslutningsnyttige når brukerne skal ta økonomiske beslutninger. Da må regnskapene være relevante og troverdige. Nåværende og potensielle investorer og kreditorer er definert som primærbrukerne. Som følge av dette har IASB i noen grad hatt en preferanse for virkelig verdimåling.

I den regnskapsfaglige debatten har det i noen grad vært tendens til polarisering når det gjelder resultat- og balanseorientering. I praksis er derimot dette bildet mer nyansert. Den konkrete reguleringen er et resultat av regnskapsfaglige og regnskapsteoretiske avveininger hvor hensynet til kravet om kvalitetsmessig gode regnskapsmessige løsninger står sterkt. Men den faktiske regnskapsreguleringen er også et resultat av politiske prosesser hvor ulike interessentgrupper utøver press for på den måten å styre reguleringen.

Verken god regnskapsskikk, slik denne kommer til uttrykk i regnskapslov og regnskapsstandarder,

I DEN REGNSKAPSFAGLIGE DEBATTEN HAR DET I NOEN GRAD VÆRT TENDENS TIL POLARISERING NÅR DET GJELDER RESULTAT- OG BALANSEORIENTERING. I PRAKSIS ER DERIMOT DETTE BILDET MER NYANSERT.

eller IFRS er rendyrket resultat- eller balanseorientert. Begge regnskapsspråk har innslag av resultat- og balanseorientering. God regnskapsskikk er i noen grad balanseorientert fordi norske standarder i lang tid har vært utviklet med IFRS som referanseramme. Men også regnskapsloven har fokus på balansen. Forsiktighetsprinsippet kan anses som et resultatorientert prinsipp ved at «urealiserte tap skal resultatføres». Men slik forsiktighetsprinsippet er utmyntet i regnskapslovens kapittel om vurderingsregler, er det balanseverdien på eiendeler og gjeld sammenholdt mot virkelig verdi som avgjør om det foreligger et urealisert tap eller ikke. For eksempel vurderes varelager til laveste av anskaffelseskost og netto salgsverdi. Tilsvarende vurdering vil gjelde for varelager innenfor IFRS (IAS 2.9). Preferansen for oppregulering til virkelig verdi innen IFRS gjelder altså ikke varelager.

IFRS har på tilsvarende måte innslag av resultatorientering. Hele området normal hovedvirksomhet, eller mer konkret varekretsløpet, har en resultatorientert regulering. Dagens IAS 18 Driftsinntekter er resultatorientert ved at standarden sier at driftsinntekter skal innregnes når selger blant annet har overført betydelige risikoer og fordeler og selger ikke lenger står ansvarlig for den løpende forvaltningen (IAS 18.14). Også ved tjenestesalg er det en resultatorientert inntektsmodell. Sentrale elementer er pålitelig inntektsmåling, fullføringsgrad og utgiftmåling. I IAS 18 er det også et sammenstillingsprinsipp: «Driftsinntekter og kostnader som gjelder samme transaksjon eller hendelse, skal innregnes samtidig; denne prosessen omtales vanligvis som sammenstilling av inntekter og kostnader» (IAS 18.19). For tjenestesalg henviser standarden til løpende avregning og kostnadsføring av utgifter i henhold til fullføringsgrad, altså sammenstilling (IAS 18.21).

Prinsippene i IFRS for SMEs for inntektsføring er langt på vei lik regulering som IAS 18. Det vil si en resultatorientert tilnærming.

IASB har i mange år arbeidet med ny inntektsføringsstandard i IFRS, og i 2014 ble IFRS 15 Inntekt fra kundekontrakter vedtatt. Pliktig implementering er fra regnskapsåret 2018. Standarden er forsøkt tilpasset en balanseorientering ved at leveranseforpliktelse og overføring av kontroll har blitt nøkkelbegreper. Leveranseforpliktelse innebærer at kunden har en fordel av overføringen, og den skal kunne separeres fra øvrige leveranseforpliktelser i kontrakten. Overføring av kontroll betyr at selgeren oppfyller leveranseforpliktelsen. Samtidig er standarden i endelig versjon nærmere IAS 18 enn hva det lå an til i prosessen frem til endelig standard. Blant annet er det mange leveranser som i praksis fortsatt kan inntektsføres løpende etter fullføringsgrad. Når det skal fastsettes et tidspunkt for inntektsføring, vil mange av kriteriene være det vi kjenner igjen ved overgang av risiko og kontroll, kundeaksept, rett til vederlag og juridisk rett på eiendelen. Indikatorene fremstår som blanding av resultat- og balanseorientert. Sammenstilling blir ikke nevnt i IFRS 15, men alle utgifter som er relatert til kundekontrakten, skal fordeles i henhold til overføring av kontroll til kunden, det vil si inntektsføringen. Dermed vil kostnadsføring skje i overenstemmelse med et sammenstillingsprinsipp (IFRS 15.99).

Det er selvfølgelig mange bestemmelser som kan medføre ulik resultatføring i finansregnskapet utarbeidet etter god regnskapsskikk og IFRS. Imidlertid må vi konstatere at et opptjenings- og et sammenstillingsprinsipp står sentralt når det gjelder innregning av inntekter og kostnader knyttet til foretakets hovedvirksomhet (varekretsløp).

Vårt mål med denne innledningen er todelt. Leserene som ikke er vel bevandret i regnskapsstandardene, kan fort bli forledet til å tenke at avstanden mellom ulike regnskapsspråk er større enn den faktisk er. Dessuten, bør vi som deltar i debatten forsøke å være nyanserte.