

BS ritgerð
Viðskiptafræði

Breytingar á reikningssskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati

Harpa Guðlaugsdóttir



HÁSKÓLI ÍSLANDS

Viðskiptafræðideild Háskóla Íslands
Leiðbeinandi: Bjarni Frímánn Karlsson
September 2010

Leiðbeinandi: Bjarni Frímann Karlsson

Nemandi: Harpa Guðlaugsdóttir

Kennitala: 291185-2829

Útdráttur

Í þessari ritgerð er fjallað um breytingar á reikningsskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati. Fjallað er sérstaklega um staðalinn IAS 8 sem gefinn var út til að auka sambærileika í ársreikningum og auðvelda félögum að gera breytingar á reikningsskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati.

Lauslega er sagt frá upptöku alþjóðlegu reikningsskilastaðlanna í allra fyrsta sinn, en vegna gífurlegrar fjölgunar félaga út um allan heim sem styðjast við IFRS staðlana, var talið nauðsynlegt að gefa út sérstakan staðal, IFRS 1 – *Innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, til að auðvelda félögum upptöku á alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum.

Komið er inn á helstu matsreglur fyrir fastafjármuni og veltufjármuni, annars vegar samkvæmt alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum og hins vegar samkvæmt ársreikningalögunum. Einnig er fjallað um helstu skekkjur og áhrif þeirra og hvernig staðið skuli að leiðréttingu þessara skekkna.

Síðast en ekki síst er nefndur helsti munur á milli alþjóðlegu reikningsskilastaðlanna og U.S. GAAP þegar kemur að breytingu á reikningsskilaaðferðum, reikningshaldslegu mati og leiðréttingu á skekkjum. Helsti munurinn er sá að bandarísku staðlarnir eru mun ítarlegri, til dæmis þegar á að breyta um reikningsskilaaðferð. Annar munur er að IFRS krefst huglægs mat stjórnenda um hvort aðferðin sem verður fyrir valinu sé viðeigandi og áreiðanleg en U.S. GAAP krefst þess ekki.

Ritgerðin er 6 eininga BS verkefni í viðskiptafræði við Háskóla Íslands. Leiðbeinandi höfundar við skrifin var Bjarni Frímann Karlsson, lektor við Viðskiptafræðideild Háskóla Íslands.

Efnisyfirlit

1 Inngangur.....	5
2 Staðallinn IAS 8.....	6
3 Val á reikningsskilaaðferðum	7
4 Staðall tekinn í notkun í fyrsta sinn	8
5 Matsreglur um eignir.....	9
5.1 Staðlarnir	9
5.1.1 Fastafjármunir.....	9
5.1.2 Veltufjármunir	11
5.2 Ársreikningalögin.....	12
5.2.1 Fastafjármunir	12
5.2.2 Veltufjármunir.....	13
6 Ýmsar aðferðir við breytingar	14
6.1 Nógildandi aðferð.....	14
6.2 Afturvirk aðferð.....	15
6.3 Framvirk aðferð.....	15
7 Helstu breytingar í reikningsskilum.....	16
7.1 Breytingar á aðferð.....	16
7.2 Breytingar á mati	18
7.3 Breytingar á uppgjörseiningu	18
8 Leiðréttingar vegna skekkju	19
9 Helstu skekkjur og áhrif þeirra	20
10 Munurinn á IFRS og GAAP	21
11 Heimildir	24

1 Inngangur

Ein meginforsendan við gerð ársreikninga er sú að þegar ein reikningsskilaaðferð hefur verið ákveðin þá á ekki að breyta henni, heldur skal notast við hana við bókun svipaðra atburða og færslna. Samkvæm notkun reikningsskilaaðferða eykur notagildi ársreikninga. Helstu notendur ársreikninga eru fjárfestar, lánadrottinnar, stjórnendur og hluthafar og vilja þeir getað borið saman svipuð fyrirtæki og séð þróun ýmissa stærða innan ákveðins fyrirtækis yfir ákveðið tímabil.

IASB hefur tekist vel að þrengja möguleika fyrirtækja um val á viðurkenndum reikningsskilaaðferðum svo sambærileikinn sé sem mestur, til dæmis bannaði IASB notkun LIFO birgðamatsaðferðarinnar. En val er enn fyrir hendi, fyrirtæki geta ennþá valið milli FIFO og meðaltalsaðferðarinnar við mat á birgðum svo dæmi sé tekið. Hvor aðferðin er valin hefur áhrif á veltufjármuni og brúttó hagnað í ársreikningi félags. Til þess að auka notagildi ársreikninga þá hefur IASB gefið út staðalinn IAS 8 sem fjallar um breytingar í reikningsskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati. Einnig tekur hann til leiðréttingar á skekkjum en það flokkast þó ekki undir breytingu.

Ástæðurnar fyrir breytingu fyrirtækis á reikningsskilaaðferð og reikningshaldslegu mati geta verið margar. Nýjar upplýsingar varðandi mat á endingartíma vélar kalla á breytingu í afskriftum. Einnig getur verið lagt bann við núverandi aðferð eins og gert var með birgðarmatsaðferðina LIFO. Fyrirtækjum er þá skylt að taka upp nýja aðferð hvort sem þeim líkar betur eða verr. Hver svo sem ástæðan er þá er mikilvægt að breytingar séu aðeins gerðar ef breytingin er krafa samkvæmt staðli eða túlkun, eða hefur þau áhrif að upplýsingar í reikningsskilum félagsins verði áreiðanlegri og meira viðeigandi.

2 Staðallinn IAS 8

Eitt af markmiðum Alþjóða reikningsskilaráðsins (IASB, *International Accounting Standards Board*) er að fjarlægja valkosti annars vegar innan IFRS, *International Financial Reporting Standards* og hins vegar á milli IFRS og US GAAP, *Generally Accepted Accounting Principles*, til þess að til verði alþjóðlegir reikningsskilastaðlar sem innihalda fáar undantekningar og valkosti. Sambærileiki er einn af mikilvægustu eiginleikum ársreikninga og reynir IASB að stuðla að því af öllum mætti. Ein leiðin til að auka sambærileika var útgáfa staðalsins IAS 8.

Staðallinn IAS 8 fjallar um breytingar á reikningsskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati sem og leiðréttingar vegna skekkju. Meginmarkmið staðalsins er að fyrirskipa hvernig staðið skuli að reikningsskilum og hvernig skýringar ársreikninga skuli vera þannig að sambærileiki þeirra, bæði innan félags yfir mörg tímabil og milli félaga í sömu grein, sé sem mestur.

IAS 8 varð til í núverandi mynd árið 2003, en þá voru gerðar breytingar á túlkuninum SIC 2 og SIC 8 sem í kjölfarið voru felldar niður. IAS 8 tók gildi 1. janúar 2005, en hvatt var til að taka hann í notkun fyrr. Staðallinn gerir kröfu um afturvirka meðhöndlun þegar fyrirtæki breyta sjálfviljug um reikningsskilaaðferð eða þegar verið er að leiðrétta skekkju frá fyrri árum. Það er sem sagt ekki lengur heimilt að færa heildarfjárhæð skekkju á sérgreindan lið á meðal reglulegra liða í rekstrareikningi á því ári sem skekkjan uppgötvast. Eina undantekningin frá þessari reglu er þegar óhagkvæmt er fyrir fyrirtækið að laga ársreikninga aftur í tímann, en það er vísvitandi gert erfitt fyrir fyrirtæki að uppfylla það skilyrði. Samanburðarfjárhæðir fyrir fyrra ár eiga að benda til þess að nýrri reikningsskilaaðferð hafi alltaf verið beitt og að skekkjur fyrri tímabila hefðu aldrei átt sér stað. Endurbætti staðallinn leyfir heldur ekki að jafna inn í hagnað eða tap núverandi tímabils vegna breytingar á reikningsskilaaðferð eða lagfæringar á skekkju frá fyrra tímabili. Jafnframt er ekki lengur leyfilegt að birta óbreyttar samanburðarupplýsingar frá fjárhagsyfirliti fyrri tímabila. Önnur mikilvæg breyting með staðlinum er tilkoma nýs stigskipts kerfis sem hægt er að nota við val á reikningsskilaaðferðum (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 875-881).

3 Val á reikningsskilaaðferðum

Staðallinn IAS 8 fjallar sérstaklega um hvernig velja á og beita skuli reikningsskilaaðferðum. Líkt og í bandarísku stöðlunum þá er að finna í IAS 8 sérstakt stigveldi (*e. hierarchy*) sem hægt er að miða við við val á aðferð sem og við beitingu aðferðar. Stigveldið kemur sér sérstaklega vel þegar margar aðferðir koma til greina eða þegar ekki er ljóst hvað skal skoða fyrst við innleiðingu aðferðar.

Það fyrsta sem þarf að hafa í huga þegar kemur að því að velja reikningsskilaaðferð fyrir tiltekinn atburð eða færslu, er hvort staðall eða túlkun á sérstaklega við um viðskiptin. Ef sú er raunin þá á að beita reikningsskilaaðferðinni fyrst með staðallinn sjálfan í huga, síðan er öll viðeigandi túlkun skoðuð, þar á eftir er tekið tillit til alls viðauka sem er ekki hluti af staðlinum sjálfum og síðast en ekki síst eru hafðar í huga þær leiðbeiningar vegna innleiðingar sem fylgja staðlinum, ef þær eru til staðar.

Ef aftur á móti enginn staðall eða túlkun er í boði fyrir ákveðinn atburð verða stjórnendur fyrirtækis að styðjast við eigin dómgreind við þróun og beitingu reikningsskilaaðferðar. Upplýsingar samkvæmt þeirri aðferð sem verður fyrir valinu verða að vera viðeigandi fyrir ákvarðanatöku notenda og einnig áreiðanlegar. Upplýsingarnar eiga að vera áreiðanlegar í þeim skilningi að þær eiga að sýna glöggf fjárhagsstöðu, rekstrarafkomu og sjóðstreymi félagsins, þær eiga að sýna aðalatriði viðskiptanna en ekki eingöngu lagalegu hlið þeirra en einnig eiga upplýsingarnar að vera hlutlausar, skynsamlegar og endanlegar á allan hátt.

Þær heimildir sem stjórnendur verða að styðjast við þegar enginn staðall eða túlkun er í boði eru fyrst og fremst þær kröfur og viðmið sem er að finna í þeim stöðlum og túlkunum sem eiga við um svipaða atburði eða færslur. Einnig þarf að skoða vel þá viðauka og leiðbeiningar við innleiðingu sem fylgja þeim stöðlum. Þar á eftir þurfa stjórnendur að skoða skilgreiningar, viðmið færslna og matshugtök vegna eigna, skulda, tekna og gjalda í rammanum fyrir gerð og framsetningu reikningsskila. Síðast en ekki síst eiga stjórnendur að hafa í huga reglur um innleiðingu staðla hjá öðrum reikningsskilanefndum sem nota svipaðan hugtakaramma við þróun reikningsskilastaðla. Til að mynda gætu stjórnendur fyrirtækja leitað til GAAP ef allt annað þrýtur (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 881).

4 Staðall tekinn í notkun í fyrsta sinn

Árið 2002 samþykkti stjórn FASB sem sér um bandarísku staðalana, að samræma þá IFRS stöðlunum og hefur síðan unnið staðfastlega að því að breyta sínum stöðlum til að vera í samræmi við IFRS staðalana. Áætlað er að árið 2016 muni Evrópa og Bandaríkin gera upp samkvæmt sömu stöðlum, það er IFRS. Önnur lönd eru einnig byrjuð að samræma sína staðla IFRS stöðlunum, til dæmis áætla Kanada að fylgja IFRS stöðlunum alfarið frá og með árinu 2011. Kína hóf upptöku IFRS árið 2007 og jafnvel Japan virðist vera að byrja að taka upp IFRS staðlana.

Árið 2005 urðu svo 7.000 hlutafélög innan Evrópu skyldug til að færa bókhald samkvæmt IFRS stöðlunum.

Vegna þessarar gífurlegu aukningar á upptöku evrópsku staðlanna og þeirrar áætlunar að upptaka staðlanna muni aukast á komandi árum, þá gaf IASB út staðallinn IFRS 1 – *Innleiðing alþjóðlegra reikningskilastaðla*. Sá staðall fjallar um hvernig staðið skuli að innleiðingu IFRS staðlanna í fyrsta sinn. Í túlkuninni SIC 8 var að finna ófullnægjandi leiðbeiningar um hvernig ætti að innleiða nýjan staðal, en vegna þess fjölda fyrirtækja og landa sem munu taka upp IFRS á næstu árum varð að gefa út nákvæmari leiðbeiningar um innleiðingu staðlanna í heild.

IFRS 1 tók gildi árið 2004 og var staðlinum lítilega breytt árið 2005. Staðallinn tekur til félaga sem eru að kynna ársreikninga sína í fyrsta sinn samkvæmt IFRS stöðlunum. Hann tilgreinir þau skilyrði sem félag þarf að fara eftir við innleiðingu staðlanna. (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 1074-1076). Hvort IFRS 1 eigi í raun við fer eftir hvort félag hafi birt ársreikninga skv. IFRS opinberlega áður. Ef félag hefur ekki áður birt ársreikninga samkvæmt IFRS staðlinum opinberlega, þá getur félagið stuðst við IFRS 1 við innleiðingu staðlanna. Það er tekið skýrt fram í staðlinum að þótt félag hafi áður útbúið ársreikninga samkvæmt IFRS en ekki birt þá opinberlega og ekki birt þá eigendum eða utanaðkomandi aðilum heldur bara stjórnendum félagsins, þá telst það ekki hafa birt ársreikning samkvæmt IFRS áður. Félag telst heldur ekki hafa notast við IFRS ef aðeins hluti ársreikningsins styðst við staðlana (Deloitte, 2010, IFRS 1).

Í fyrsta ársreikningi sem gerður er samkvæmt IFRS 1 þarf að fylgja með yfirlýsing um að reikningsskilin séu í samræmi við IFRS.

Þegar IFRS staðlarnir eru teknir upp í fyrsta sinn þá þurfa flest félög að gera ákveðnar lagfæringar. Fyrst ber að nefna að það þarf að viðurkenna allar eignir og

skuldir sem IFRS staðlarnar krefjast viðurkenningar á. Mjög líklega þurfa mörg fyrirtæki að viðurkenna fleiri eignir og skuldir en þau gerðu undir þeim reglum sem þau beittu áður. Einnig er leyft að flokka ýmislegt sem eignir og skuldir undir öðrum stöðlum sem IFRS viðurkennir ekki en þá þarf að afskrá þær eignir og skuldir sem IFRS samþykkir ekki sem slíkar. Aðrir staðlar geta haft aðra flokkun á eignum, skuldum og eigin fé, heldur en IFRS staðlarnir kveða á um. Til dæmis geta sumir fjármálagerningar verið flokkaðir með eigin fé undir öðrum stöðlum en IFRS viðurkennir það ekki. Þá þarf að endurflokka skv. alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum. Síðast en ekki síst er nauðsynlegt að allar viðurkenndar eignir og skuldir séu metnar samkvæmt reglum IFRS.

Varðandi reikningsskilaaðferðir þá er kveðið á um það í IFRS 1 að fyrirtæki skuli notast við sömu aðferðir öll þau tímabil sem það ákveður að birta í fyrsta IFRS ársreikningnum. Í fyrsta sinn sem fyrirtæki ákveður að birta ársreikninga sína skv. IFRS stöðlunum getur það birt samanburðarársreikninga aftur í tímann. Þessir samanburðarársreikningar verða þá að allir að notast við sömu reikningsskilaaðferðir. Ennfremur eiga þær reikningsskilaaðferðir að byggjast á nýjustu útgáfu IFRS staðlanna sem eru útgefnir þann dag sem ársreikningurinn er gefinn út (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 1079-1081).

5 Matsreglur um eignir

Ekki er hægt að reikna allar stærðir í bókhaldi nákvæmlega út og þar af leiðandi þarf töluvert að styðjast við mat. Það þarf að meta gangvirði, birgðir, hversu mikið á að færa niður viðskiptakröfur og svo framvegis. Það eru ýmsir staðlar innan IFRS sem fjalla um hvernig á að meta hina ýmsu eignaliði, en hvaða staðall er notaður í hvert skipti fer eftir því hvaða eignalið verið er að meta. Í fjórða kafla ársreikningalaganna er einnig að finna matsreglur. Langflest félög á Íslandi gera upp samkvæmt ársreikningalögunum en ekki samkvæmt IFRS.

5.1 Staðlarnir

5.1.1 Fastafjármunir

Staðallinn IAS 36 - *Virðisrýrnun eigna*, fjallar um þær aðferðir sem félag þarf að notast við til að tryggja að fastafjármunir þess séu ekki metnir á hærra verði en endurheimtanleg fjárhæð þeirra. Ef eign er færð á hærra verði en endurheimtanleg

fjárhæð hennar þá er um rýrnun að ræða. Endurheimtanleg fjárhæð er skilgreind sem sú upphæð sem fæst við notkun fastafjármunarins eða sölu hans. Samkvæmt staðlinum verða félög að framkalla virðisrýrnunarpróf þegar líklegt er að rýrnun á fastafjármunum hafi orðið. IAS 36 gildir almennt um alla fastafjármuni, en þó eru aðrir staðlar sem taka til ákveðinna eignaliða innan fastafjármuna (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 297).

Staðallinn IAS 38 fjallar sérstaklega um óefnislegar eignir. Óefnisleg eign er skilgreind sem „aðgreinanleg ópeningaleg eign sem ekki er í hlutkenndu formi (*without physical substance*)“ (Jón S. Helgason, 2005, s. 133). Dæmi um óefnislegar eignir eru réttindi, hugverk, viðskiptavild og svo framvegis. Samkvæmt staðlinum IAS 38 þá á að meta óefnislega eign upphaflega á kostnaðarvirði, en það er almennt reglan fyrir fastafjármuni. Kostnaðarverð óefnislegrar eignar er skilgreint sem kaupverð hennar, tollar og skattar og einnig allur beinn kostnaður við að koma eigninni í tekjuöflunarhæft ástand (Jón S. Helgason, 2005, s. 133). Þegar kemur að því að meta eignina eftir upphaflegt mat þá getur félag ráðið hvort það styðjist við kostnaðarmat eða endurmat. Ef ákveðið hefur verið að styðjast við kostnaðarmat þá skal óefnislega eignin bókfærð á kostnaðarverði að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og rýrnun sem hefur orðið. Ef hins vegar er stuðst við endurmatsaðferð þá skal eignin ávallt færð á endurmatsverði sem er gangvirði eignarinnar þegar endurmat er gert, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og rýrnun. Hafa verður í huga að ef kostnaðarmatsaðferðin er valin fyrir óefnislega eign þá skal notast við hana við færslu allra annarra óefnislegra eigna. Sama gildir ef endurmatsaðferðin hefur orðið fyrir valinu. (Deloitte, 2010, IAS 38).

Um varanlega rekstrarfjármuni gildir staðallinn IAS 16 – *Varanlegir rekstrarfjármunir*. Undir varanlega rekstrarfjármuni flokkast fasteignir, vélar og tæki, svo dæmi séu tekin. Varanlegir rekstrarfjármunir eru upphaflega færðir á kostnaðarverði eins og aðrir fastafjármunir. Kostnaðarverð þeirra er skilgreint sem kaupverð að frádregnum hvers konar afslætti sem fenginn var, en bætt er við öllum þeim kostnaði sem hlýst við að koma rekstrarfjármuninum í nothæft ástand og flutningskostnaði við að koma fjármuninum á þann stað þar sem hann verður nýttur. Einnig verður að taka tillit til kostnaðar við að taka rekstrarfjármuninn í sundur og fjarlægja hann eftir að hann hefur þjónað tilgangi sínum. Eins og með óefnislegar eignir þá geta félög valið um að fylgja kostnaðarmatsaðferð eða endurmatsaðferð þegar meta á rekstrarfjármuninn eftir upphaflegt mat. Hafa verður í huga að þegar

önnur hvor aðferðin er valin verður að notast við hana við mat á öðrum varanlegum rekstrarfjármunum líka (Deloitte, 2010, IAS 16).

Matsreglur fyrir fjármálagerninga eru að finna í staðlinum IAS 39 – *Fjármálagerningar: færsla og mat*. Fjármálagerningur er skilgreindur sem „hvers konar samningur sem felur í sér fjáreign eins aðila og fjárskuld eða eiginfjárgerning annars aðila“ (Jón S. Helgason, 2005, s. 138). Þegar fjármálagerningar eru upphaflega skráðir í bókhald skal færa þá á gangvirði. Ef fjármálagerningar eru ekki flokkaðir á gangvirði í gegnum rekstrarreikninginn, þá er viðskiptakostnaði bætt við. Hvernig gangvirðið er svo fundið út fer eftir því hvort fjármálagerningurinn er skráður á virkum markaði eða ekki. Ef hann er skráður á virkum markaði þá er gangvirðið einfaldlega skráð verð hans. Aftur á móti ef fjármálagerningurinn er ekki skráður á virkum markaði þarf að reikna gangvirðið út frá viðeigandi skráðu verði á einstökum hlutum hans. Ef ekki er hægt að meta gangvirði fjármálagernings skal skrá hann á kostnaðarverði. Síðan eru fjármálagerningarnir alltaf metnir reglulega á svokölluðum uppgjörsdögum. Er þá tekið mið af gangvirði á uppgjörssdegi og breytingin færð í rekstrarreikning (Jón S. Helgason, 2005, s. 137-143).

Staðallinn IAS 40 - *Fjárfestingareignir*, tekur til mats á fjárfestingareignum. Fjárfestingareign er fasteign sem er leigð út eða notuð á annan hátt til að skapa tekjur, en þó ekki notuð í hefbundnum rekstrartilgangi eins og framleiðslu á vöru eða þess háttar. Upphaflega eru fjárfestingareignir færðar á kostnaðarverði að meðtöldum viðskiptakostnaði. Síðar er heimilt að notast við hvort heldur kostnaðarverð eða gangvirði við mat á eigninni. Hafa skal í huga að allar fjárfestingareignir félagsins skulu metnar eins. Breyting á gangvirði fjárfestingareignar er svo færð í rekstrarreikninginn. Ef fyrirtæki ákveður að styðjast við kostnaðarverð við síðara mat þá þarf alltaf að fylgja með gangvirði eignarinnar í skýringum ársreikningsins (Jón S. Helgason, 2005, s. 150-151).

5.1.2 Veltufjármunir

Þeir veltufjármunir sem þarf að meta eru birgðir og viðskiptakröfur. Meginreglan um veltufjármuni er að meta skuli þá við kostnaðarverði, en ef raunvirðið er lægra á að notast við það.

Staðallinn sem fjallar sérstaklega um birgðir er IAS 2. Kostnaðarverð birgða er skilgreint sem allur sá kostnaður sem til fellur við kaup á birgðum eða áfallinn kostnaður við framleiðslu birgðanna. Einnig er talið til kostnaðarverðs allur kostnaður

við að koma birgðunum á núverandi stað og í það ástand sem þær eru í. Það er sérstaklega tekið fram í staðlinum að kostnaðarverð birgða á ekki að innihalda sölukostnað, geymslukostnað, stjórnunarkostnað, kostnað vegna kaupa á erlendum gjaldmiðli sem notaður er til að kaupa birgðirnar og vaxtakostnað sem hlýst þegar birgðir eru keyptar og borgaðar seinna (Deloitte, 2010, IAS 2). IASB hefur viðurkennt nokkrar aðferðir við mat á birgðum. Kostnaðarsérgreining virkar þannig að raunverulegum kostnaði er jafnað á móti raunverulegum tekjum, en þannig er hver vara metin á því verði sem hún var keypt á. Þessi aðferð virkar sérstaklega vel þegar um fáa, stóra hluti er að ræða eða þegar framleiddir eru sérsniðnir hlutir fyrir ákveðna viðskiptavini. Önnur aðferð er meðalkostnaðaraðferðin en samkvæmt þeirri aðferð eru birgðirnar verðsettar með því að taka vegið meðaltal af verði allra svipaðra vara á tímabilinu. Þriðja og síðasta aðferðin sem er viðurkennd samkvæmt IASB er FIFO sem þýðir *First-In, First-Out*, en þar er gert ráð fyrir því að fyrsta varan sem kemur inn á lager sé seld eða notuð í framleiðslu á undan þeim vörum sem komu seinna inn. Þær birgðir sem þá eru til á lager eru alltaf nýjustu birgðirnar. Gallinn við FIFO aðferðina er að hún jafnar ekki núverandi kostnað á móti núverandi tekjum í rekstrarreikningi fyrirtækisins, heldur er gömlum kostnaði jafnað á móti nýlegum tekjum sem getur skekkt brúttó hagnað (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 381-383).

Í staðlinum IAS 8 sem fjallar sérstaklega um breytingar á reikningskilaaðferðum og reikningshaldslegu mati, er einnig að finna matsreglur fyrir viðskiptakröfur.

5.2 Ársreikningalögin

5.2.1 Fastafjármunir

Það er meginregla samkvæmt ársreikningalögum að ekki skuli meta fastafjármuni við hærra verði en kostnaðarverði, en nokkrar undantekningar finnast þó frá þessari reglu. Þeir fastafjármunir sem þarf að meta eru óefnislegar eignir, varanlegir rekstrarfjármunir, áhættufjármunir, langtímakröfur, fjármálagerningar og fjárfestingareignir.

Kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna er skilgreint sem „kaupverð þeirra og sá kostnaður sem hlýst af öflun og endurbótum á þeim fram til þess tíma að þeir eru teknir í notkun“ (Lög nr. 3/2006, 1.mgr, 29.gr.). Framleiðslukostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna er kostnaðarverð hráefnis og hjálparefna, einnig kostnaðarverð

vinnuafli og annars kostnaðar sem beint eða óbeint leiðir af framleiðslu fjármunanna. Einnig er hægt að flokka fjármagnskostnað af lánsfé sem sérstaklega er aflað til að fjármagna kaup eða framleiðslu varanlegra rekstrarfjármuna sem hluta af kostnaðarverði, en þá verður sérstaklega að taka það fram í skýringum með ársreikningnum (Lög nr. 3/2006, 29.gr.).

Ef markaðsverð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislega eigna er talið lægra en bókfært verð þeirra og ekki talið að það gangi til baka, þá á að færa niður verðið. Ef aðstæður breytast síðan aftur og þær ástæður sem voru fyrir verðlækkuninni eru ekki lengur fyrir hendi, þá á að færa verðið aftur upp í fyrra horf. Þessar matsbreytingar eiga að koma fram í rekstrarreikningi (Lög nr. 3/2006, 30.gr.). Ef aftur á móti markaðsverð fastafjármuna er verulega herra en bókfært verð þeirra þá er heimilt að færa verðið upp og breytingin á að færast á sérstakan endurmatsreikning meðal eigin fjár (Lög nr. 3/2006, 31.gr.). Það er semsagt skylt að færa niður verð ef markaðsverð er lægra en bókfært verð, en fyrirtæki ráða því sjálf hvort þau færa upp verð ef markaðsverð er herra en bókfært verð.

Sama gildir um áhættufjármuni og langtímakröfur, þ.e. ef markaðsverð er lægra en bókfært verð skal styðjast við markaðsverðið og niðurfæra fjármunina og kröfurnar. Er það gert vegna hættu á að kröfurnar muni ekki innheimtast (Lög nr. 3/2006, 30.gr.).

Við mat á fjármálagerningum er heimilt að styðjast við gangvirði fjármálagerninganna. Í staðlinum IAS 39 er gangvirði skilgreint sem „sú fjárhæð sem hægt er að fá þegar eign er skipt eða skuld er gerð upp í armslengdarviðskiptum á milli upplýstra og viljugra aðila“ (Reynir Stefán Gylfason, 2008, s. 3).

Einnig er heimilt að styðjast við gangvirði við mat á fjárfestingareignum eða kostnaðarverð að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og virðisrýrnunartöpum. Fjárfestingareign er skilgreind í lögnum sem „eign sem ætluð er til öflunar tekna, svo sem til útleigu, en ekki til notkunar í rekstri félags“ (Lög nr. 3/2006, 1.mgr., 39.gr.).

5.2.2 Veltufjármunir

Um veltufjármuni gildir einnig að ekki skuli færa þá við herra verði en kostnaðarverði, en ekki herra en raunvirði ef það er lægra en kostnaðarverðið. Skilgreiningin á kostnaðarverði veltufjármuna er sú sama og gildir um fastafjármuni, það er að kostnaðarverðið samanstendur af kaupverði og þeim kostnaði sem tengist öflun veltufjármunanna beint og eðlilegt hlutfall af útgjöldum sem tengist öfluninni

óbeint (Lög nr. 3/2006, 32.gr.). Þeir liðir innan veltufjármuna sem þarf að meta eru birgðir og viðskiptakröfur.

Samkvæmt ársreikningalögunum á að meta birgðir á kostnaðarverði eða dagverði, hvort sem er lægra. Kostnaðarverð birgða samanstendur af öllum kostnaði við kaup á birgðunum auk alls kostnaðar við að koma þeim á núverandi stað og í það ástand sem þær eru. Dreifingarkostnaður telst ekki til kostnaðarverðs birgða (Lög nr. 3/2006, 33.gr.).

Viðskiptakröfur þurfa stundum að sæta niðurfærslu og er það gert ef raunvirði þeirra er lægra en bókfært verð. Þetta kemur til vegna hættu á að kröfurnar muni ekki innheimtast (Lög nr. 3/2006, 35.gr.).

6 Ýmsar aðferðir við breytingar

Það eru þrenns konar aðferðir sem hægt er að styðjast við þegar breyting á reikningsskilaaðferð eða reikningshaldslegu mati hefur orðið. IASB gerir kröfu um afturvirka aðferð þegar breytt er um aðferð eða skekkjur lagaðar. Við breytingu á reikningshaldslegu mati er hins vegar heimilt að nota framvirka aðferð (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1153-1154).

6.1 Núgildandi aðferð

Núgildandi aðferð gerir ráð fyrir að fyrirtæki færi heildarfjárhæð breytingarinnar undir óreglulega liði í rekstrarreikningi þess árs þegar breyting verður. IAS 8 leggur bann við þessari aðferð nema verulega óhagkvæmt sé fyrir fyrirtæki að notast við afturvirka aðferð. Einnig hefur IASB bannað notkun óreglulegra liða í rekstrarreikningi.

Heildarfjárhæðin sem um ræðir eru mismunur hagnaðar fyrri ára undir nýju reikningsskilaaðferðinni annars vegar og þeirri sem notuð var áður hins vegar. Þegar stuðst er við þessa aðferð koma áhrif breytinganna einungis í ljós í rekstrarreikningi þess árs sem breytingin verður, fyrri ár breytast ekkert.

Þeir sem mæla með þessari aðferð segja að ef ársreikningum fyrri ára er breytt, þá minnki tiltrúin á ársreikningum yfir höfuð. Hvernig bregðast fjárfestar við þegar þeim er sagt að hagnaður reiknaður fyrir þrem árum sé nú annar en hann var? Einnig getur kostnaður við að breyta eldri ársreikningum verið töluverður og ómögulegt getur verið að meta upphæðir fyrri ára út frá þeim gögnum sem til eru.

En IASB leggur mikið upp úr sambærileika milli tímabila. Fjárfestar og aðrir notendur ársreikninga eiga að geta borið saman tölur milli ára. Þessi aðferð skerðir

sambærileikann töluvert, ekki er hægt að bera saman ársreikninga þar sem eitt árið byggist á eldri aðferðinni, en næsta ár er heildarfjárhæð breytingarinnar komin inn og árið þar á eftir er nýja aðferðin notuð. Greinilegt að sambærileikinn er ekki mikill ef stuðst er við þessa aðferð (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1153-1154).

6.2 Afturvirk aðferð

Afturvirk aðferð er sú aðferð sem öll fyrirtæki eiga að notast við, samkvæmt IAS 8, þegar um breytingu á reikningsskilaaðferð eða leiðréttingu á skekkju er að ræða. Afturvirk breyting er beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar á viðskipti, aðra atburði og aðstæður eins og þeirri reikningsskilaaðferð hefði alltaf verið beitt. Það er að segja, fyrirtækið leiðréttir ársreikninga fyrri ára á grundvelli nýju aðferðarinnar (Jón S. Helgason, 2005, s. 38). Þegar skekkjur eru leiðréttar samkvæmt þessari aðferð er talað um afturvirka leiðréttingu.

Fyrirtækið leiðréttir opunarstöðu á hverjum lið eigin fjár sem breytingin hefur áhrif á frá elsta tímabilinu sem er birt. Einnig verður fyrirtækið að upplýsa um aðrar samanburðarfjárhæðir fyrir eldri tímabil eins og nýju reikningsskilaaðferðinni hafi alltaf verið beitt.

Þótt IASB geri kröfu um afturvirka beitingu þá er í sumum tilfellum ekki hægt að átta sig á þeim áhrifum sem breyting myndi hafa á fyrri tímabil. Í þeim tilfellum eiga fyrirtæki að beita nýju reikningsskilaaðferðinni á bókfært verð eigna og skulda í byrjun elsta tímabilsins sem afturvirka beitingin er framkvæmanleg en þetta gæti verið núverandi tímabil. Einnig getur verið ógerlegt fyrir fyrirtæki að átta sig á því hver uppsöfnuð áhrif eru. Þá á fyrirtækið að breyta samanburðarfjárhæðum þannig að nýrri reikningsskilaaðferð sé beitt frá fyrsta framkvæmanlega degi.

Eins og áður hefur komið fram þá tryggir afturvirk aðferð sambærileika milli ársreikninga fyrirtækis yfir mörg tímabil (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1153-1154).

6.3 Framvirk aðferð

Þegar stuðst er við framvirka aðferð þá er fyrri ársreikningum ekki breytt. Heildarfjárhæð breytinga er heldur ekki færð neins staðar, eins og gert er með núgildandi aðferð. Meðmælendur þessarar aðferðar segja að þegar búíð er að kynna ársreikning sem uppfyllir viðurkenndar reikningsskilavenjur þá sé hann endanlegur.

Framvirkri aðferð er beitt þegar um breytingar á reikningshaldslegu mati er að ræða (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1153-1154).

7 Helstu breytingar í reikningsskilum

Fyrirtæki á einungis að breyta um reikningsskilaaðferð ef breytingin er krafa samkvæmt staðli eða túlkun, eða ef breytingin hefur þau áhrif að upplýsingar í reikningsskilum verði áreiðanlegri og meira viðeigandi um áhrif viðskipta, annarra atburða eða aðstæðna á fjárhagsstöðu fyrirtækis, rekstrarafkomu þess eða sjóðstreymi. Aðferðin við breytingu er mismunandi eftir því hvort um er að ræða breytingu á reikningsskilaaðferð, reikningshaldslegu mati eða uppgjörseiningu.

7.1 Breytingar á aðferð

Það er mikilvægt að átta sig á hvenær breyting á reikningsskilaaðferð hefur í raun orðið. Það er ekki breyting ef tekin er upp viðurkennd aðferð í fyrsta sinn fyrir atburði eða færslur. Það er heldur ekki breyting á reikningsskilaaðferð ef tekin er upp viðurkennd aðferð fyrir atburði eða færslur þegar ekki var þörf á viðurkenndri aðferð áður. Til dæmis getur umfang kostnaðarliðar aukist töluvert milli ára og ef umfangið verður það mikið að þörf er á viðurkenndri aðferð þá er það ekki breyting á reikningsskilaaðferð ef engin viðurkennd aðferð hefur verið notuð áður. Ef fyrirtæki hefur áður fylgt reikningsskilaaðferð sem ekki er viðurkennd samkvæmt IASB þá flokkast það ekki undir breytingu á reikningsskilaaðferð þegar fyrirtæki byrjar að nota viðurkennda aðferð, það kallast leiðrétting á skekkju. Sama gildir ef fyrirtæki hefur notað viðurkennda aðferð rangt (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1153).

Breyting á reikningsskilaaðferð er einungis leyfð ef hennar er krafist vegna staðals eða túlkunar, eða ef hún leiðir til áreiðanlegri og meira viðeigandi framsetningar í ársreikningi fyrirtækisins.

Eins og áður hefur komið fram þá er almennt stuðst við afturvirka aðferð þegar breytt er um reikningsskilaaðferð. En í sumum tilfellum þegar nýr staðall er gefinn út fylgja honum breytingarákvæði sem fyrirtæki styðjast við þegar þau innleiða staðalinn. Ef gerð er krafa um að staðall sé tekinn í notkun og honum fylgja engin breytingarákvæði þá er eftir sem áður stuðst við afturvirka beytingu.

Það ár sem breyting er gerð á reikningsskilaaðferð þarf einnig að birta breytingu á ársreikningum fyrri ára eins og nýja aðferðin hefði alltaf verið notuð. Fyrsta skrefið er þá að ákveða hversu mörg ár aftur í tímann á að sýna samanburðarársreikninga miðað við nýju aðferðina. Næst er að aðlaga samanburðarfjárhæðir eigna og skulda fyrsta

árið sem breytingin er sýnd, reikningarnir munu þá sýna uppsöfnuð áhrif tímabilanna fyrir fyrsta árið sem samanburðarársreikningar eru gerðir. Þar á eftir þarf að veða á móti áhrifum aðlögunarinnar á samanburðarfjárhæðunum með því að aðlaga upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár (*retained earnings*) (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 882-893).

Ekki er nóg að birta bara lagfærða ársreikninga fyrri ára. Fyrirtæki verða líka að birta ýmsar upplýsingar varðandi breytinguna sjálfa. Í staðlinum IAS 8 er að finna hvaða upplýsingar það eru sem fyrirtæki verða að taka fram. Almennt eiga fyrirtæki að taka fram heiti staðalsins sem notast er við, hvort breytingin sé gerð í samræmi við bráðabirgðaákvæði, hvert eðli breytingarinnar á aðferðinni sé, lýsingu á bráðabirgðaákvæðinu þegar það á við, einnig hvort bráðabirgðaákvæði gætu haft áhrif á seinni tímabil. Ekki er alltaf hægt að finna út hver fjárhæð leiðréttingar skuli vera eða hver áhrifin á síðara tímabil eru, en þegar það er mögulegt þarf að taka fram fjárhæð leiðréttingarinnar á sérhverjum lið sem breytist í ársreikningnum og fjárhæð leiðréttinga vegna tímabila sem ekki koma fram í reikningnum. Síðast en ekki síst þarf að koma fram, ef ómögulegt er að beita afturvirkri aðferð fyrir þau tímabil sem ekki eru sýnd sérstaklega í ársreikningnum, hvers vegna það sé ekki möguleiki og taka það fram frá hvaða tíma breytingunni á aðferðinni sé beitt.

Í sumum tilfellum ákveða stjórnendur fyrirtækja sjálfir að breyta um reikningsskilaaðferð. Það er þá ekki krafa samkvæmt staðli heldur telja stjórnendur að breytingin muni fela í sér áreiðanlegri og meira viðeigandi ársreikningum. Þær upplýsingar sem þurfa að koma fram í þessum tilfellum eru eðli breytingarinnar á reikningsskilaaðferðinni, ástæðurnar að baki þess að ný aðferð var tekin upp, að hvaða leyti hún gerir ársreikningana meira viðeigandi og áreiðanlegri. Ef hægt er að meta fjárhæðir leiðréttingarinnar þarf að koma fram hver sú fjárhæð er fyrir sérhvern lið sem breytist í ársreikningnum og hver fjárhæðin er fyrir þau tímabil sem ekki koma fram í ársreikningnum. Einnig þarf að taka það fram hver ástæðan er ef ekki er hægt að beita afturvirkri aðferðinni á tímabilin sem ekki eru sýnd. Ásamt þessum upplýsingum verða fyrirtækin auðvitað að sýna leiðréttu ársreikninga fyrir nokkur fyrri tímabil eins og nýju aðferðinni hefði alltaf verið beitt (Jón S. Helgason, 2005, s. 38-39).

Í stuttu máli eiga fyrirtæki sem af einhverjum ástæðum þurfa að breyta, eða vilja breyta, um reikningsskilaaðferð að birta leiðréttu ársreikninga nokkur ár aftur í tímann eins og nýja aðferðin hafi alltaf verið notuð. Einnig verða að fylgja með

ársreikningunum skýringar á þeim breytingum sem verða á fyrri ársreikningum vegna breytingar á aðferð og hverjar fjárhæðir leiðréttinganna séu.

7.2 Breytingar á mati

Við gerð fjárhagsskýrslna þarf mikið að styðjast við mat. Það þarf að meta birgðir, gangvirði eigna og áætlaðan nýtingartíma afskrifanlegra eigna svo dæmi séu tekin. Þar sem við getum aldrei vitað með vissu hvað framtíðin hefur upp á að bjóða þá er mjög líklegt að breyting á mati verði þegar stjórnendur öðlast meiri reynslu og nýjar upplýsingar líta dagsins ljós.

Staðallinn IAS 8 gerir kröfu um að framvirk aðferð sé notuð þegar breyting á reikningshaldslegu mati hefur orðið. Eins og áður hefur komið fram virkar framvirk aðferð þannig að breytingin gildir frá og með því tímabili sem hún verður. Ekki eru leiðréttir fyrri ársreikningar og heildarfjárhæð breytinga fyrra árs er heldur ekki færð neins staðar. Áhrifin eru einungis færð sem hagnaður eða tap í rekstrarreikningi þess tímabils sem breytingin tekur til. Ef breytingin hefur einungis áhrif á yfirstandandi tímabil þá á aðeins að færa áhrifin í rekstrarreikning þess árs, en ef breytingin hefur einnig áhrif á síðari tímabil þá að færa áhrifin í rekstrarreikninga þeirra tímabila líka. Ef breytingin hefur áhrif á eignir, skuldir eða á lið meðal á eigin fjár, þá á að leiðrétta það á því tímabili sem breytingin á sér stað.

Oft er óljóst hvort um sé að ræða breytingu á reikningsskilaaðferð eða breytingu á mati. Reglan er sú að ef ekki er hægt að segja með vissu um hvort breytingu á aðferð eða mati sé að ræða, þá á að meðhöndla breytinguna sem breytingu á reikningshaldslegu mati (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 893-894).

7.3 Breytingar á uppgjörseiningu

Með breytingu á uppgjörseiningu er átt við að birta samstæðureikningsskil í staðinn fyrir aðgreind reikningsskil, breytingar á því hvaða dótturfélög eru meðtalin í samstæðureikningsskilum, breytingar á kostnaðarverði, eigin fé eða samstæðuaðferð vegna dótturfélaga eða fjárfestinga svo dæmi séu tekin.

Þegar breyting á uppgjörseiningu hefur orðið þá þarf að breyta ársreikningum allra fyrri tímabila. Það ár sem fyrirtæki breytir uppgjörseiningu þarf það einnig að taka fram í skýringum hvers eðlis breytingin er og ástæðuna sem liggur að baki henni sem og að taka sérstaklega fram áhrifin sem verða á rekstrarafkomu fyrir öll fyrri tímabil. (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1166).

8 Leiðréttingar vegna skekkju

Það er aldrei alfarið hægt að koma í veg fyrir skekkjur í bókhaldi. Skekkjurnar geta verið misstórar og haft mismikil áhrif á ársreikninga og þótt sjálfar skekkjurnar séu óverulegar er mikilvægt að gera sér grein fyrir að þær geti haft töluverðar afleiðingar. IASB taldi mikilvægt að samræma hvernig staðið skuli að leiðréttingu vegna skekkna og fjallar um það í staðlinum IAS 8. Staðallinn leyfir einungis eina aðferð við leiðréttingu á skekkju, en sú aðferð kallast afturvirk leiðrétting. Afturvirk leiðrétting virkar alveg eins og afturvirk beiting. Það er að fyrri ár eru aðlöguð þannig að það sé eins og skekkjan hafi aldrei átt sér stað.

Mikilvægt er að átta sig á hvenær skekkja hefur orðið eða hvort um sé að ræða breytingu á mati. Reikninghaldslegt mat er áætlun sem getur breyst eftir því hvort nýjar upplýsingar koma fram. Aftur á móti ef metna fjárhæðin hefur verið rangt reiknuð út frá þeim gögnum sem til voru þegar matið var gert, uppsöfnuð fjárhæð er þá ekki sú sama og búist var við, þá er hægt að gera ráð fyrir skekkju að einhverju leyti. Þegar talað er um skekkjur þá er gert ráð fyrir að þær upplýsingar sem lágu fyrir hafi annaðhvort verið hunsaðar eða rangtúlkaðar (Epstein og Jermakowicz, 2009, s. 895).

Gerður hefur verið greinarmunur á nokkrum tegundum skekkna. Fyrst er að nefna að þegar stuðst hefur við reikningsskilaaðferð sem ekki er viðurkennd þá er það leiðrétting á skekkju þegar félag breytir yfir í viðurkennda aðferð. Önnur tegund eru venjulegar reikningsvillur sem alltaf geta komið fyrir, rangt inn slegnar tölur þegar verið að reikna heildarfjárhæðir og svo framvegis. Ef fyrirtæki þarf að breyta mati af því að fyrra mat var ekki gert nógu vel miðað við þær upplýsingar sem lágu fyrir, þá er það leiðrétting á skekkju en ekki breyting á mati. Það getur verið erfitt að átta sig á hvort um leiðréttingu á skekkju er í raun að ræða í svona tilfellum. Ef stuðst er rangt við staðreyndir þarf að leiðrétta það og er það skekkja. Síðast en ekki síst er kostnaður stundum ranglega færður sem gjöld frekar en eign eða öfugt og flokkast það sem skekkja. (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1167).

Eins og áður sagði á almennt að leiðrétta skekkjur afturvirkt. Í sumum tilfellum er þó ógerlegt að átta sig á áhrifum skekkjurnar fyrir ákveðin tímabil. Þá á fyrirtækið að leiðrétta opunarstöður eigna, skulda og eigin fjár fyrir elsta mögulega tímabil sem getur alveg eins verið yfirstandandi tímabil. Stundum getur líka verið ógerlegt að átta sig á hver uppsöfnuð áhrif eru við upphaf yfirstandandi tímabils vegna skekkju á fyrri

tímabilum. Þá á fyrirtækið að leiðrétta samanburðarfjárhæðir vegna skekkjunnar frá fyrsta mögulega degi.

Eins og þegar um breytingar á reikningsskilaaðferð eða mati er að ræða, þá þurfa ýmsar upplýsingar að koma fram þegar skekkja er leiðrétt. Það er sem sagt ekki nóg að birta leiðréttá ársreikninga fyrri ára. Í skýringum sem fylgja ársreikningnum það ár sem skekkjan uppgvötast og leiðrétting er gerð þarf að skýra frá eðli skekkjunnar. Það þarf einnig að taka fram fjárhæð leiðréttingarinnar á sérhvern lið sem breytist í ársreikningum og hver fjárhæðin er við upphaf elsta tímabilsins sem birt er í reikningsskilum. Stundum er fjárhæðin ekki þekkt með algjörrri vissu, en það þarf að taka hana fram að svo miklu leyti sem hægt er. Afturvirk leiðrétting getur verið ógerleg fyrir ákveðið tímabil. Ef það er tilfellið þá þarf að útskýra afhverju ekki var hægt að styðjast við aðferðina og lýsa hvernig og frá hvaða tíma skekkjan var leiðrétt (Jón S. Helgason, 2005, s. 40).

9 Helstu skekkjur og áhrif þeirra

Fyrirtæki leiðrétta ekki allar skekkjur sem uppgvötast. Sumar eru það smáar og heildaráhrif þeirra það lítil að ekki er talið hagkvæmt að leiðrétta þær. Erfitt er að átta sig á mikilvægi hverjar skekkju og verða stjórnendur og endurskoðendur að styðjast við eigin dómgreind og reynslu við það mat.

Hér verður fjallað um áhrif sem mikilvægar skekkjur hafa á ársreikninga fyrirtækis. Fyrst ber að nefna skekkjur í efnahagsreikningi. Þær hafa einungis áhrif á framsetningu eigna, skulda og eigið fé. Dæmi um skekkjur í efnahagsreikningi er þegar skammtímakröfur eru ranglega settar í fjárfestingahluta efnahagsreikningsins, eða þegar skammtímaskuldir eru ranglega flokkaðar sem viðskiptaskuldir. Þegar svona skekkjur uppgötvast verður fyrirtækið að endurflokka efnahagsreikninginn. Ef skekkjan tilheyrir fyrra ári þá þarf að leiðrétta samanburðarfjárhæðir.

Skekkjur í rekstrarreikningi eru t.d. röng flokkun tekna eða skulda. Sem dæmi má nefna þegar vaxtatekjur eru færðar sem hluti af sölu eða afskriftir færðar sem vaxtagjöld. Slík skekkja í rekstrarreikningi hefur engin áhrif á efnahagsreikning fyrirtækisins og ekki heldur á rekstrarhagnað. Ef skekkjan uppgvötast á því ári sem hún var gerð verður að endurflokka hana. Ef aftur á móti skekkjur fyrri ára uppgvötast skal fyrirtækið breyta samanburðarfjárhæðum. (Kieso, Weygandt og Warfield, 2008, s. 1174-1178).

Sumar skekkjur tilheyra bæði efnahagsreikningi og rekstrarreikningi. Dæmi um þannig skekkju er ef bókara yfirsést uppsöfnuð laun. Áhrif þannig skekkju eru vanmat gjalda, vanmat skulda og ofmat rekstrarhagnaðar fyrir það tímabil. Skekkjan hefur semsagt áhrif á bæði rekstrarreikning og efnahagsreikning. Hægt er að flokka svona skekkju sem annaðhvort mótvægisskekkju eða ekki mótvægisskekkju. Mótvægisskekkjur eru skekkjur sem munu leiðrétta á tveggja ára tímabili. Að gleyma að bóka uppsöfnuð laun er dæmi um mótvægisskekkju því eftir tvö ár mun skekkjan ekki vera lengur til staðar. Flestar skekkjur sem hafa bæði áhrif á rekstrarreikning og efnahagsreikning eru mótvægisskekkjur.

Við leiðréttingu á mótvægisskekkjum skiptir máli hvort búið sé að loka bókunum eða ekki. Ef bókunum hefur verið lokað og færslan hefur þegar verið jöfnuð þá er ekki þörf á neinni leiðréttingu. Ef færslan hefur hins vegar ekki verið jöfnuð þarf að aðlaga óráðstafað eigið fé. Þegar bókunum hefur ekki verið lokað en færslan hefur þegar verið jöfnuð þarf að gera leiðréttingarfærslu í upphafi tímabilsins og það þarf líka að gera færslu til að leiðrétta óráðstafað eigið fé í upphafi árs. Ef aftur á móti færslan hefur ekki verið jöfnuð þarf að leiðrétta upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Fyrir þær skekkjur sem leiðrétta ekki á tveim árum verður fyrirtæki að gera leiðréttingar jafnvel þótt bókunum hafi þegar verið lokað.

Ef fyrirtæki birtir samanburðarsreikninga verður það að aðlaga fjárhæðirnar svo hægt sé að bera saman, jafnvel þótt ekki sé nauðsynlegt að gera leiðréttingarfærslu (Jón Rafn Ragnarsson, munnleg heimild, 10. nóvember 2009).

10 Munurinn á IFRS og U.S. GAAP

U.S. GAAP eru bandarísku reikningsskilastaðlarnir og eru einungis notaðir í Bandaríkjunum. IFRS eru aftur á móti alþjóðlegir staðlar og eru notaðir víðast hvar annarsstaðar. Útlit er fyrir að frá og með árinu 2016 muni U.S GAAP staðlarnir vera lagðir niður og Bandaríkin taki upp IFRS staðlana. Það er mikil krafa gerð um að sambærileiki milli félaga sé sem mestur og því er talið nauðsynlegt að sömu staðlar gildi um allan heim. Meginmunurinn á GAAP og IFRS er að bandarísku staðlarnir eru með mun ítarlegri reglur, GAAP gerir til dæmis greinarmun á því hvernig símafyrirtæki færa sínar tekjur og hvernig hugbúnaðarfyrirtæki færa sínar tekjur. IFRS setur aftur á móti almennari reglur fyrir atvinnugreinar. GAAP eru mun nákvæmari staðlar (*rule based*) en IFRS sem byggja fremur á tilteknum hugtakagrundi

(*conceptual based*) (Þorsteinn Pétur Guðjónsson, munnleg heimild, 1. september 2009).

Í þessari ritgerð er einungis fjallað um muninn þegar kemur að breytingu á reikningsskilaaðferðum og mati sem og leiðréttingu á skekkjum.

Reikningsskilaaðferð er skilgreind eins í báðum stöðlum. Reikningsskilaaðferð er sem sagt skilgreind sem þær sérstöku meginreglur, grundvöllur, hefðir, reglur og venjur sem fyrirtæki beitir við gerð og framsetningu reikningsskila.

Þegar kemur að því að velja og nota reikningsskilaaðferðir þá er smá munur milli staðla. Eins og áður hefur komið fram þá, samkvæmt IFRS, eiga stjórnendur fyrirtækja að nota dómsgreind sína við val á reikningsskilaaðferð ef enginn staðall er til um tiltekna færslur eða atburði. Aðferðin sem verður fyrir valinu á þá að vera viðeigandi og áreiðanleg. Bandarísku staðlarnir taka aðeins öðruvísi á þessu en IFRS. Ef enginn staðall er til samkvæmt GAAP sem tekur til ákveðins atburðar eða færslu þá á fyrirtæki að byrja á því að skoða hvaða GAAP staðall er notaður við svipaðar færslur og atburði. Munurinn liggur sem sagt aðallega í því að GAAP krefst ekki huglægs mat stjórnenda um hvort upplýsingarnar sem fást með aðferðinni séu viðeigandi og áreiðanlegar. Ef aftur á móti engir staðlar séu til um svipaðar færslur eða atburði, eða búið er að leggja bann við notkun aðferðarinnar þá krefst GAAP þess að félög noti óopinberlegt lesefni og handleiðslu við ákvörðun á reikningsskilaaðferð, þar á meðal IFRS staðlana.

Staðlarnir eru mjög áþekkir þegar kemur að því að breyta um reikningsskilaaðferð. Helsti munurinn liggur í því að strangari reglur gilda um hvenær leyfilegt sé að breyta um aðferð samkvæmt GAAP. Meðan IFRS segir að leyfilegt sé að breyta um aðferð ef það er krafa samkvæmt staðli eða túlkun, eða áreiðanlegri og meira viðeigandi upplýsingar fást við breytinguna, þá leyfir GAAP breytingu á aðferð einungis ef þess er krafist eða ef félag getur réttlætt notkun nýrrar aðferðar. Ólíkt IFRS þá er ekki að finna í GAAP sérstaka viðmiðun um hvaða upplýsingar eiga að fást úr notkun reikningsskilaaðferðarinnar. Báðir staðlar styðjast við afturvirka beitingu þegar breytt er um aðferð.

Enginn munur er á stöðlunum þegar kemur að því að breyta reikningshaldslegu mati. Báðir staðlarnir gera kröfu um framvirka aðferð og skilgreiningin á hvenær breyting á mati hefur orðið er sú sama.

Þegar skekkjur eru leiðréttar þá eru staðlarnir mjög svipaðir. Munurinn liggur þó í því að GAAP staðlarnir leyfa engar undantekningar vegna óhagkvæmni. Sem sagt,

meðan IFRS krefst þess að notast eigi við afturvirka leiðréttingu þegar skekkjur eru lagaðar nema óhagkvæmt sé fyrir fyrirtæki að gera það, þá er engin þannig undantekning í GAAP stöðlunum.

Að öðru leyti eru staðlarnir alveg eins (IFRS Resources, 2010).

11 Heimildir

Bækur:

Epstein, B. J. og Jermakowicz, E. K. (2009). *IFRS 2009: Interpretation and application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J. og Warfield, T. D. (2008). *Intermediate Accounting*. 12. útgáfa. Jefferson City: John Wiley & Sons.

Netið:

Jón S. Helgason (Ritstjóri). (2005, apríl). *Alþjóðlegir reikningskilastaðlar IFRS/IAS: samantektir*. Sótt 26.mars 2010 af http://www.kpmg.is/media/endurskodunarsvid/IFRS_Samantekt.pdf.

Deloitte. (2010). *IFRS 1: First-time adoption of international financial reporting standards*. Sótt 14. ágúst 2010 af <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm>.

Deloitte. (2010). *IAS 38: Intangible Assets*. Sótt 9. ágúst 2010 af <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>.

Deloitte. (2010). *IAS 16: Property, plant and equipment*. Sótt 10. ágúst af <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>.

Deloitte. (2010) . *IAS 2: Inventories*. Sótt 10. apríl 2010 af <http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm>.

IFRS Resources. (2010). *IFRS for SMEs – U.S. GAAP Comparison Wiki*. Sótt 5. apríl 2010 af <http://wiki.ifrs.com/Accounting-Policies-Estimates-and-Errors>.

Reynir Stefán Gylfason. (2008). *Gangvirði fjármálagerninga*. Sótt 11. ágúst 2010 af http://www.fle.is/fle/upload/files/efni_fra_radstefnum/reikningsskiladagur/19_09_2008/reynir_stefan_gylfason.pdf.

Lög:

Lög um ársreikninga nr. 3/2006.