

MINNISBLAÐ REIKNINGSSKILARÁÐS NR. 1/2017

TIL ATVINNUVEGA- OG NÝSKÖPUNARRÁÐUNEYTIS

ÁLITAMÁL Í NÝLEGA BREYTTUM LÖGUM UM ÁRSREIKNINGA NR. 3/2006

Minnisblaðið fjallar um álitamál í nýlega breyttum lögum nr. 3/2006 um ársreikninga sem FLE hefur verið með til skoðunar og m.a. vísað til umsagnar ráðsins með eftirfarandi spurningum.

Spurningarnar eru skáletraðar og í því formi sem þær komu frá spyrjanda. Svar ráðsins er fyrir neðan hverja spurningu.

Spurning 1:

Eru reglur reikningsskilaráðs ennþá í gildi?

Með vísan til 119. gr. laga nr. 3/2006 með síðari breytingum teljast reglur ráðsins enn í gildi. Hafa verður þó í huga að þær eru að hluta til orðnar úreltar vegna bæði lagabreytinga og nýrra reglna.

Spurning 2:

Er reglugerð 696/1996 um framsetningu ársreikninga ennþá í gildi, þrátt fyrir að tilvísun í þeim sé til eldri ársreikningalaga? Þurfa öll félög sem gera ársreikninga skv. íslensku ársreikningalögunum að fara einnig eftir t.d. reglugerð 696/1996? Hvað ef ákvæði ofangreindra reglna og reglugerða stangast á við ákvæði ársreikningalaga eða eru ýtarlegri kröfur en ársreikningalögin kveða á um.

Samkvæmt heimildum reikningsskilaráðs er unnið að endurskoðun á nefndri reglugerð.

Spurning 3:

Ef örfélag er endurskoðunarskylt á grundvelli 3. eða 5. mgr. 98. gr., hvort ákvæðið ræður, endurskoðunarskyldan skv. 98 gr. eða undanþágan skv. 4. mgr. 96 gr.?

Reikningsskilaráð telur að þessi spurning falli utan verkefna ráðsins enda spurt um þætti sem varða endurskoðun.

Spurning 4:

Hvaða félög falla undir skilyrði um ófjárhagslega upplýsingagjöf?

Reikningsskilaráð telur að visst ósamræmi sé á milli tilskipunarinnar og ársreikningalaganna og að það hafi ekki verið tilgangurinn með tilskipuninni að upplýsingaskyldan næði til fyrirtækja sem tengjast almannahagsmunum ná þau ekki stærðarmörkum stórra og meðalstórra fyrirtækja. Ástæða kann að vera til að skoða þetta nánar.

Spurning 5:

Skýrsla stjórnar og áritun endurskoðanda. Endurskoðunarnefnd FLE hefur beðið endurskoðendaráð um álit á því hvernig skuli staðfesta upplýsingar í skýrslu stjórnar. Þetta er ekki breyting frá fyrri árum en það er mismunandi eftir endurskoðunarfyrirtækjum hvernig skýrsla stjórnar er staðfest í áritunum. Samkvæmt 3. gr. laganna er skýrsla stjórnar hluti ársreiknings. Það er ástæðan fyrir því að í upptalningu á því hvað ársreikningur hefur að geyma. Í 104. gr. segir að í áritun endurskoðanda skuli koma fram álit á því hvort skýrsla stjórnar geymi þær upplýsingar sem þar ber að veita. Einhver endurskoðunarfyrirtæki hafa tekið skýrsluna út úr upptalningu á því sem ársreikningur hefur að geyma, en bætt inn sérstakri málsgrein þar sem staðfest er að skýrsla stjórnar hafi að geyma þær upplýsingar

sem þar ber að veita. Það sem er óljóst er hvort endurskoðendur eigi að staðfesta þær upplýsingar sem koma fram í skýrslu stjórnar, hvort þær séu réttar, eða aðeins að gefa álit á því hvort allar upplýsingar sem krafist er skv. lögnum séu til staðar. Í 3. mgr. 104. gr. er fjallað um skoðunarmenn. Þar segir m.a. að skoðunarmenn skuli sannreyna að skýrsla stjórnar hafi að geyma þær upplýsingar sem þar ber að veita í samræmi við lög og vekja athygli á því ef svo er ekki. Ekkert segir í greininni um það hvort endurskoðendur skuli vekja athygli á því ef ekki eru allar upplýsingar til staðar.

Reikningsskilaráð telur að þessi spurning falli utan verkefna ráðsins enda spurt um þætti sem varða endurskoðun.

Spurning 6:

Er það í samræmi við lög að mismuna örfélögum varðandi það hvaða kröfur ársreikningar þeirra þurfa að uppfylla, eingöngu á þeim grundvelli hvort hnappurinn er notaður eða ekki sem og það hvort örfélög þurfi að notast við skoðunarmenn eða ekki. (4. mgr. 96. gr.)?

Um valkvæða aðferð er að ræða og ríkisskattstjóri hefur gefið það út að ársreikningar örfélaga, sem byggðir eru á skattframtölum, séu fullnægjandi skil til ársreikningaskrár.

Spurning 7:

Hvernig ber að taka á því að ekki er til staðar skilgreining á hugtakinu fjármögnunarleigusamningur í lögnum.

Frá 1. janúar 2005 hefur reikningsskilastaðall IAS 17 um leigusamninga verið í gildi og ber að líta á hann sem hluta af settum reikningsskilareglum. Í vændum er nýr IFRS staðall nr. 16 um sama efni sem mun leysa þann fyrrnefnda af hólmi 1. janúar 2019.

Spurning 8:

Það virðist vera almenn túlkun að fyrirtæki (sem ekki hafa heimild til að nota IFRS) geti ekki valið á milli beinna ákvæða um tiltekin atriði í lögnum og settra reikningsskilareglna. Fylgja skuli ákvæðum laganna þegar þau eru skýr, en ekki í samræmi við settar reikningsskilareglur. Það er hins vegar óljóst hvað gildi ef það eru ekki bein ákvæði um tiltekin atriði í lögnum og ekki samræmi í IFRS annars vegar og reglum reikningsskilaráðs hins vegar.

Það eru sjónarmið reikningsskilaráðs, komi upp aðstæður eins og um er spurt, að þá beri að velja viðeigandi reikningsskilaaðferð með hliðsjón af ákvæðum laganna um glögga mynd og halda sig við hana nema forsendur breytist þannig að önnur reikningsskilaaðferð gefi gleggri mynd. Gefi bæði reglur reikningsskilaráðs og IFRS staðlarnir glögga mynd er engin forgangsroðun skilgreind í lögnum.

Spurning 9:

Innleiðingar lagabreytinga - takmarkast binding við 1.1.2016?

Reikningsskilaráð vísar til þess að það samrýmist góðum rekstrarvenjum og er einnig í anda laga um hlutafélög að binding hefjist frá og með 1.1.2016. Í ljósi þess að breytingar ársreikningalaganna tóku ekki gildi fyrr en 2. júní 2016 gæti mögulega komið til þess að einhverjir láti reyna á gildistöku með vísan til þess hvaða fjárhæðir er heimilt að greiða í arð.

Spurning 10:

Neikvæðir gangvirðisreikningar á meðal eiginfjár - eykur getu til greiðslu arðs?

Þótt ekki sé kveðið sérstaklega á um það í lögum um ársreikninga þá samrýmist það ekki tilgangi laganna að mati reikningsskilaráðs að mynda neikvæða gangvirðisreikninga á meðal eigin fjár sem þannig gætu aukið möguleika á greiðslu arðs.

Spurning 11:

Er alltaf sama binding í eigin fé móðurfélags og samstæðu?

Ef reikningsskil eru samin í samræmi við ákvæði ársreikningalaga ætti binding alla jafnan að vera sú sama hjá móðurfélagi og samstæðu þegar eigið fé er sama fjárhæð hjá báðum aðilum. Frávik geta myndast ef reikningsskil eru samin í samræmi við IFRS og eigið fé móðurfélags og samstæðu er ekki hið sama.

Spurning 12 :

Á binding einnig við um hlutdeildarskírteini og markaðsskuldabréf (t.d. íbúðabréf)?

Svo fremi að ekki sé um skilgreinda veltufjáreign að ræða.

Spurning 13:

41. gr. ný lög - um bundnar hlutdeildartekjur. Má færa greiddan arð á árinu 2016 til frádráttar á bindingu sem verður vegna hlutdeildartekna? Eða munu hlutdeildartekjur 2016 standa bundnar og enginn frádráttur þar sem ákvörðun um greiddan arð verður ekki tekin fyrir fyrir en eftir áramót þ.e. 2017?

Arður sem greiddur var út árinu 2016 er vegna reikningsársins á undan. Hafi engin binding verið reiknuð vegna þess árs eða fyrri ára kemur arðurinn ekki til lækkunar á bindingu 2016. Það er síðan mat reikningsskilaráðs að almennt nægi í lóðréttri félagasamstæðu að tekin hafi verið lögbundin ákvörðun um að úthlutun á arði til þess að hann geti færst áfram til næsta eða næstu móðurfélaga. Þannig gæti t.d. móðurfélag, sem í lok árs á ekkert frjálst eigið fé, mögulega úthlutað arði á árinu á eftir hafi það fengið arð greiddan úr dótturfélagi á því ári. Vakin er athygli á að mat reikningsskilaráðs í þessu sambandi þarf ekki að vera bindandi gagnvart skattyfirvöldum.

Spurning 14:

Vantar skilgreiningu á hugtakinu bundnir eiginfjárreikningar

Með breytingunni sem gerð var á árinu 2016 á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga var með nokkuð afgerandi hætti verið að festa í sessi reglur um takmörkun heimilda til þess að greiða út arð til samræmis við tilskipanir Evrópusambandsins. Í meginatriðum er einungis heimilt að greiða út arð af hagnaði sem myndast hefur í samræmi við kröfustofnunarregluna (innleystar tekjur) þótt undantekningar séu á því. Almennt ættu menn að hafa í huga að það er andstætt góðum rekstrarvenjum að greiða út arð af matsbreytingum og öðrum eigninfjárbreytingum sem ekki eru innleystar.

Spurning 15:

Getur bundinn eiginfjárreikningur vegna hlutdeildar í afkomu dóttur- og hlutdeildarféлага orðið neikvæður, t.d. ef tap af rekstri hlutdeildarfélags eða arður er umfram hagnað?

Reikningsskilaráð telur að það sé ekki í anda laganna að mynda bundinn eiginfjárreikning með neikvæða stöðu sbr. svar við lið 10 hér að framan. Vakin er athygli á að mat reikningsskilaráðs í þessu sambandi þarf ekki að vera bindandi gagnvart skattyfivöldum.

Spurning 16:

Mætti jafna hlutdeildartapi einnar eignar á móti mismuni á hlutdeildarhagnaði og móttæknum arði annarrar eignar?

Nei það væri ekki í anda laganna, heldur beri að horfa til hverrar eignar fyrir sig.

Spurning 17:

Endurmat rekstrarfjármuna skv. 31. gr. – hafi endurmat farið fram fyrir 01.01.2016 ber þá að endurmeta (afturvirk regla - íþyngjandi) eða gildir þessi regla einungis fyrir rekstrarfjármuni sem eru endurmetnir eftir 01.01.2016?

Hér á eftir kemur svar ráðsins inndregið.

Umfjöllun og rökstuðningur

Sjónarmið 1: Félögin verða að færa fyrrgreinda rekstrarfjármuni árlega til gangvirðis

Rökstuðningur

Efnislega var lagagreininni ekki að breytt. Með breytingu á greininni var eingöngu verið að auka kröfurnar á þann veg að einskíptis endurmat, sem eftir atvikum var gert fyrir mörgum árum, er ekki lengur talið nægjanlegt. Félög, sem ákváðu sjálfviljug að beita endurmatlíkaninu, þurfa því hér eftir að endurmeta rekstrarfjármunina árlega, nema þau breyti um reikningsskilaaðferð og endurmatið sé þá fært til baka með viðeigandi leiðréttingum yfir eigið fé og rekstrarreikning samanburðarárs, sbr.13. gr. ársreikningalaga, sjá jafnframt skilgreiningu á reikningsskilaaðferð í 31. tölul. 2. gr. laganna.

Sjónarmið 2: Félögunum er heimilt að halda sig við gamla endurmatið og eru ekki bundin að því að endurmeta þessa rekstrarfjármuni aftur

Rökstuðningur

Um efnislega breytingu er að ræða. Eldri heimild var felld úr lögunum og ekki er rétt að krefjast þess að niðurfelling lagagreinarinnar leiði til afturvirkrar bakfærslu kjósi félög að nýta sér ekki nýtt heimildarákvæði sem er efnislega frábrugðið eldra heimildarákvæði. Efnislega breytingin felst í því að hér er verið að auka verulega kröfur, sbr. árlegt endurmat í stað einskíptis endurmat (nú er vísað til gangvirðis en áður til markaðsverðs). Auk þess kann kostnaður við árlegt endurmat verða mikill hjá sumum félögum og því væri um eins konar forsendubrest að ræða ef krafist yrði árlegs endurmat. Loks má nefna að ef breytt er um reikningsskilaaðferð gæti það haft veruleg áhrif á eigið fé félaganna og mögulega lánaskilmála, t.d. um lágmarks eiginfjárlutfall.

Heimilt var að beita einskiptis endurmati á grundvelli verulegrar og varanlegrar hækkunar sem er allt annað en að krefjast árlegs endurmats.

Þegar haft er í huga að nýja ákvæðið er þrengra en það eldra á þann veg að nú er aðeins heimilt að endurmeta *rekstrarfjármuni* en áður náði heimildin til fastafjármuna. Þannig er mögulegt að félög hafi endurmetið *óefnislegar eignir* á grundvelli eldri heimildar. Ef félögum sem ekki kjósa að endurmeta *rekstrarfjármuni* hér eftir verður gert skyld að bakfæra fyrra endurmat á grundvelli þess að um breytingu á reikningsskilaaðferð sé að ræða hvað þá með gamalt endurmat á *óefnislegum eignum* sem nú er óheimilt að endurmeta? Væri rökrétt að krefjast þess að bakfæra skuli eldra endurmat *óefnislegra eigna* á árinu 2016 vegna þess að heimildin til endurmats hefur verið felld úr lögnum? Ef svo er ekki væri þá ekki að sama skapi órökrétt að krefjast bakfærslu á endurmati rekstrarfjármuna enda hafi félag ekki áhuga á því að fara í árlegt endurmat?

Dæmi:

A hf. endurmat *óefnislegar eignir* fyrir nokkrum árum. Nú er ekki heimilt lengur að endurmeta þess háttar eignir. Endurmatið frá fyrra ári heldur sér og leysist smátt og smátt upp í takt við afskriftir endurmatsins í RR.

B hf. endurmat *rekstrarfjármuni* fyrir nokkrum árum. Félagið hefur ekki áhuga á því að fara yfir í árlegt endurmat til gangvirðis. Á þá að krefjast þess að það bakfæri endurmatið?

Ef sú væri niðurstaðan þá er um tvö félög að ræða sem bæði færðu endurmat á grundvelli sama lagaákvæðis. Lagaákvæðinu er breytt, A hf. má ekki endurmeta aftur en B hf. kys að endurmeta ekki aftur. Er þá B hf. skyld að bakfæra endurmat á sama tíma og A hf. á ekki að gera það (enda séu forsendur fyrir endurmatinu á sínum tíma ekki brostnar, sbr. ákvæði þar um í lögnum)?

Í þessu tilviki væri þá lagaskylda eða eigin ákvörðun farin að skipta máli um reikningshaldslega meðhöndlun sem virðist ekki rökrétt.

Niðurstaða reikningsskilaráðs: Ráðið telur rökstuðning fyrir sjónarmiði 2 að framan sterkari en fyrir sjónarmiði 1 og því beri að halda sig við það fyrrnefnda nema farið sé inn í árlegt endurmat.

Spurning 18:

Ber að skilja 2. mgr. 41. gr. sem fjallar um viðskiptavild vegna fjárfestingar í dóttur- eða hlutdeildarfélagi á þann hátt að afskrifa beri viðskiptavild á 10 árum, án tillits til virðisrýrnunar?

Samkvæmt greininni ber að afskrifa þann hluta yfirverðs sem ekki hefur verið úthlutað undir tilgreindar eignir á kerfisbundin hátt á 10 árum. Ávallt skal þó hafa í huga þá meginreglu reikningsskilanna sem fram kemur í 14. grein laganna að eign skal færð á efnahagsreikning þegar líklegt er að félagið hafi af henni fjárhagslegan ávinning í framtíðinni og virði hennar má meta með áreiðanlegum hætti.

Með vísan til þess er einnig rétt að horfa til 2. mgr. 30. greinar þar sem fram kemur að hafi viðskiptavild sætt niðurfærslu samanber 1. mgr. sömu greinar þá sé ekki heimilt að færa bókfært verð hennar til fyrra horfs. Með hliðsjón af þessum tveimur greinum og meginreglu reikningsskilanna að ekki skuli ofmeta eignir og vanmeta skuldir þá ber að færa niður virði viðskiptavildar ef talið er að bókfært verð hennar eftir kerfisbundna afskrift sé hærra en endurheimtanlegt virði.

Spurning 19:

Álitaefni er uppi hvernig fara skuli með viðskiptavild sem fyrir er í bókum við gildistöku laganna þann 1. janúar 2016 og gætu eftirfarandi möguleikar komið til greina:

Það er mat reikningsskilaráðs að fara beri með viðskiptavild sem til staðar var í reikningsskilum félaga við gildistöku laganna á eftirfarandi hátt:

- Félag sem hefur ekki áður afskrifað viðskiptavild sína skal afskrifa bókfært verð viðskiptavildar á kerfisbundin hátt í 10 ár frá 1.1.2016.
- Félag sem hefur afskrifað viðskiptavild sína og á meira en 10 ár eftir af afskriftartímabili hennar skal afskrifa bókfært verð hennar á kerfisbundin hátt í 10 ár frá 1.1.2016.
- Félag sem hefur afskrifað viðskiptavild sína og á minna en 10 ár eftir af afskriftartímabili skal halda áfram sinni afskrift á kerfisbundin hátt miðað við eftirstæðan líftíma, sem getur þó aldrei orðið meiri en 10 ár.

Félög þurfa ávallt að meta hvort til staðar sé virðisrýrnun á viðskiptavild á reikningsskiladegi þrátt fyrir að viðskiptavildin sé í afskriftarferli.

Spurning 20:

38. gr. ný lög - Óinnleystar gangvirðisbreytingar sem eru bundnar vegna skuldabréfa. Er ekki eingöngu að verið að tala um „clean“ verðið sem er óinnleysta gangvirðisbreytingin? „Dirty prices“ er með áföllnum vöxtum + markaðsvirðið. Það er „clean“ verðið sem breytist eftir markaðnum. Skuldabréf sem metin eru á afskrifuðu kostnaðarverði með aðferð virkra vaxta - þar á ekki að taka áfallna vexti og færa þá sem óinnleysta gangvirðisbreytingu.

Reikningsskilaráð telur að við útreikning á fjárhæð gangvirðisbreytinga, sem færð er á bundinn reikning meðal eigin fjár, skuli undanskilja áunna en óinnheimta vexti í lok fjárhagsárs. Þannig skuli miða við gangvirði án áunninna vaxta (e. clean price) en ekki heildarverð (e. dirty price) skuldabréfsins.

Rökstuðningur:

1. Tilgreining skuldabréfa á gangvirði gegnum rekstur er heimildarákvæði sem háð er ákveðnum skilyrðum. Skuldabréf eru alla jafna færð á afskrifuðu kostnaðarverði í samræmi við aðferð virkra vaxta, nema um sé að ræða veltufjáreignir eða fjáreignir til sölu. Vaxtatekjur af skuldabréfum sem metin eru á afskrifuðu kostnaðarverði eru færðar í rekstrarreikning og engin binding færð vegna áunninna vaxtatekna. Af þeim sökum væri óeðlilegt að binda áunnar vaxtatekjur, með tilheyrandi takmörkunum á arðgreiðslumöguleikum, eingöngu vegna þess að félag hefur ákveðið að nýta sér fyrrgreint heimildarákvæði í stað þess að færa eignina á afskrifuðu kostnaðarverði.
2. Á skilvirkum markaði ætti gangvirði skuldabréfa að lækka strax og vaxtagreiðslur hafa verið inntar af hendi og ætti lækkunin að svara til greiddra vaxta. Gangvirði innifelur áfallin en ógreidd vaxtagjöld. Gangvirðisbreyting sem rekja má til áfallinna vaxta ætti því eingöngu að vera tímabundin og óeðlilegt að hún kalli á að skuldabréfaeigandi bindi hana meðal eigin fjár.

Fyrirvari:

Reikningsskilaráð bendir á að það er ekki á verksviði þess að meta hvaða fjárhæðir eru tækar til greiðslu arðs samkvæmt lögum. Komi upp ágreiningsmál er varða mögulega ólögsmæta arðútgreiðslu úr félögum kemur til kasta skattyfirvalda og eftir atvikum dómstóla að skera úr um

Það. Vakin er athygli á að mat reikningsskilaráðs í þessu sambandi þarf ekki að vera bindandi gagnvart skattyfirvöldum.

Spurning 21:

Fjármálagerningar virðast, skv. lögum um ársreikninga, samanstanda af: Fjáreignir tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstur við upphaflega skráningu: Þessi tegund fjármálagerning er skilgreind sem fjármálagerningar sem ekki teljast vera veltufjáreignir en félag hefur kosið að færa á gangvirði gegnum rekstur við upphaflega skráningu. Samkvæmt flokkun í IAS 39 eru veltufjáreignir (held for trading) hluti af fjáreignum á gangvirði í gegnum rekstur (Financial assets or financial liability at fair value through profit or loss). Fjáreignir til sölu: Ekki skilgreint í lögnum. Hér má álykta að um sé að ræða fjáreignir (sjá skilgreiningu á fjáreign í lögnum) sem eru ekki skilgreindar sem fjáreignir tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstur við upphaflega skráningu. Líklega falla veltufjáreignir ekki heldur hér undir. Veltufjáreignir: Þær fjáreignir sem hafa verið keyptar í þeim tilgangi að hagnast á skammtímaverðbreytingum eða á miðlaraþóknunum.

Hvergi er minnst á það í lögnum hvernig skuli fara með veltufjáreignir.

Í 36. gr. laganna er fjallað um mat og flokkun fjármálagerningum. Skv. 1. mgr. er heimilt að meta fjármálagerninga til gangvirðis og skal flokka þá annað hvort sem fjáreign á gangvirði í gegnum rekstrarreikning eða sem fjáreign til sölu. Hvað með veltufjáreignir?

Í 2. mgr. 36. gr. eru taldar upp þær eignir sem 1. mgr. nær ekki til, s.s. fjármálagerningar sem ætlunin er að eiga til gjalddaga, aðrir en afleiðusamningar.

Í 1. mgr. 38. gr. kemur fram að breytingar á gangvirði fjármálagerninga skuli færa á rekstrarreikning. Síðan segir að færa skuli sömu fjárhæð vegna matsbreytinga tilgreindum á gangvirði við upphaflega skráningu af óráðstöfuðu eigin fé á gangvirðisreikning á meðal eigin fjár sem óheimilt sé að úthluta arði af, að teknu tilliti til skattáhrifa. Í 2. mgr. 38. gr. segir að gangvirðisbreyting skuli færast beint á gangvirðisreikning í ákveðnum tilvikum, þ.á.m. ef um er a ræða matsbreytingu fjáreignar til sölu. Eftir stendur að hugtakið veltufjáreignir er skilgreint í 2. gr. laganna en ekkert er minnst á þessa tegund eigna að öðru leyti, hvorki hvernig skuli meta veltufjáreignir né hvernig skuli fara með matsbreytingar. Það virðist vera ljóst að veltufjáreignir séu fjármálagerningar, en ekki óljóst hvort heimilt sé að meta þessar eignir á gangvirði, sbr. 36. gr. þar sem aðeins er heimilað að fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstur og fjáreignir til sölu séu metnar á gangvirði. Hins vegar kemur fram í greinargerð með frumvarpinu (um 25. gr.), þar sem 38. gr. laganna er breytt, að matsbreytingar vegna veltufjáreigna muni nú sem áður færast af rekstrarreikningi á óráðstafað eigið fé. Það var ekkert um veltufjáreignir í lögnum fyrir breytinguna.

Að mati reikningsskilaráðs eru lögin ekki alveg skýr varðandi flokkanir fjáreigna en ef horft er til bæði laganna og greinargerðarinnar sem fylgdi frumvarpinu má sjá að tilgangur breytinganna var að hnykkja betur á flokkun fjáreigna og samræma hana flokkun undir alþjóðlegum reikningsskilastaðli IAS 39. Í samræmi við þann staðal er fjáreignum á gangvirði í gegnum rekstur skipt í tvo undirflokkar: veltufjáreignir og fjáreignir tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstur við upphaflega skráningu.

Undir IAS 39 þá eru þessu tveir undirflokkar ólíkir að því leyti að innan veltufjármuna eru við upphaflega skráningu flokkaðar fjáreignir sem keyptar eru í þeim tilgangi að hagnast á skammtímaverðbreytingum eða á miðlaraþóknun. Ákveðin skilyrði eru fyrir því að heimilt sé að flokka fjáreignir innan flokksins fjáreignir á gangvirði við upphaflega skráningu og má þar m.a. nefna ef til staðar eru reikningshaldslegt

misræmi (e. Accounting mismatch). Innan IAS 39 er sú flokkun nefnd gangvirðismöguleikinn (e. Fair value option).

Fjáreignir sem eru flokkaðar í þessa undirflokk eru metnar á gangvirði og gangvirðisbreytingar færðar um eigið fé.

Í vændum er nýr IFRS staðall nr. 9 um sama efni sem mun leysa þann fyrrnefnda af hólmi 1. janúar 2018. Flokkar fjáreigna innan þess staðals eru ekki sambærilegir og innan IAS 39 og mun því þurfa að taka það til skoðunar hvort það þurfti að gera breytingar á núverandi lögum um ársreikninga vegna þess.

Spurning 22:

Hversu langt aftur skal fara við virðisbreytingar við gerð ársreiknings 2016? Skal færa eingöngu matsbreytingar sem myndast eftir 1. janúar 2016 á gangvirðisreikning eða á að færa uppsafnaðar matsbreytingar frá því fjárfestingin var upphaflega gerð?

Spurningin er óljós að mati reikningsskilaráðs og því þykir ekki tilefni til að svara henni að svo stöddu.

Spurning 23:

Mætti jafna saman jákvæðar matsbreytingar einnar eignar á móti neikvæðum matsbreytingum annarrar eignar við úthlutun arðs?

Ef þessum eignum sem um ræðir er skipt upp í flokka er rétt meðhöndlun að mati reikningsskilaráðs eftirfarandi:

- a) Matsbreytingar veltufjáreigna færast í gegnum rekstur án bindingar.
- b) Matsbreytingar fjárfestingarfasteigna færast í gegnum rekstur án bindingar.
- c) Matsbreytingar rekstrarfjármunir færast beint á eigið fé og koma þá ekki til álita nema upp komi sú staða sem fjallað er um í IAS 16 þegar endurmat einnar eignar verður neikvætt getur þurft samkvæmt settri reikningsskilareglu að gjaldfæra það í gegnum rekstur sem þar með skerðir arðgreiðslustofninn.
- d) Sama gildir um fjáreignir til sölu og rekstrarfjármuni í lið c).
- e) Matsbreytingum annarra fjáreigna, sem tilgreindar (færðar) eru í gegnum rekstur við upphaflega skráningu, er óheimilt að jafna saman við útreikning á fjárhæð bindingar. Arð af þessum eignum má einungis greiða á grundvelli innlausnar (sala, móttækinn arður) hjá hverju og einu félagi. Þetta þýðir með öðrum orðum að jákvæðar matsbreytingar hvers árs færast á bindingu og neikvæðar matsbreytingar skerða óráðstafað eigið fé.

Reikningsskilaráð

Júní 2017

Aðalsteinn Hákonarson

Elín Hanna Pétursdóttir

Signý Magnúsdóttir

Sigurjón G. Geirsson

Unnar Friðrik Pálsson