NOR/303R1725.00T
OJ L 261/03, p. 1-420

Commission Regulation (EC) No 1725/2003 of 29 September 2003 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 1725/2003

av 29. september 2003

om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESSKAP —

under henvisning til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder([1]), særlig artikkel 3 nr. 3, og

ut fra følgende betraktninger:

1) I forordning (EF) nr. 1606/2002 kreves det at for hvert regnskapsår som begynner 1. januar 2005 eller senere, skal selskaper underlagt en medlemsstats lovgivning på visse vilkår utarbeide sitt konsernregnskap i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder som definert i artikkel 2 i nevnte forordning.

2) Etter å ha vurdert uttalelsen fra Den regnskapsfaglige komité har Kommisjonen konkludert med at de internasjonale regnskapsstandardene som forelå 14. september 2002, oppfyller kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 i forordning (EF) nr. 1606/2002.

3) Kommisjonen har også vurdert de løpende forbedringsprosjektene der det er framsatt forslag om å endre mange av de foreliggende standardene. De internasjonale regnskapsstandardene som er resultat av sluttføringen av disse forslagene, vil bli vurdert vedtatt når de er endelige. Disse forslagene til endring av eksisterende standarder påvirker ikke Kommisjonens beslutning om å godkjenne de eksisterende standardene, med unntak av IAS 32:«Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon», IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» samt et mindre antall tolkninger i tilknytning til disse standardene: SIC 5: «Klassifisering av finansielle instrumenter — betingede bestemmelser for oppgjør», SIC 16: «Aksjekapital — tilbakekjøp av egne egenkapitalinstrumenter (egne aksjer)» og SIC 17: «Egenkapital — utgifter til egenkapitaltransaksjoner».

4) Det er viktig for Fellesskapets kapitalmarked at det foreligger standarder av høy kvalitet som omhandler finansielle instrumenter, herunder derivater. Når det gjelder IAS 32 og IAS 39, kan imidlertid de endringer som er under vurdering, bli så omfattende at det ikke er hensiktsmessig å vedta disse standardene på dette tidspunkt. Så snart det igangværende forbedringsprosjektet er fullført og de reviderte standardene utgitt, vil Kommisjonen legge vekt på å vurdere om de reviderte standardene skal vedtas i samsvar med forordning (EF) nr. 1606/2002.

([1]) EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

5) Følgelig bør alle internasjonale regnskapsstandarder som foreligger 14. september 2002, bortsett fra IAS 32, IAS 39 og tilknyttede tolkninger, vedtas.

6) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkel 1

De internasjonale regnskapsstandardene fastsatt i vedlegget er vedtatt.

Artikkel 2

Denne forordning trer i kraft den tredje dag etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel, 29. september 2003.

For Kommisjonen

Frederik BOLKESTEIN

Medlem av Kommisjonen

VEDLEGG

INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

IAS 1:	Presentasjon av finansregnskap (revidert 1997)
IAS 2:	Beholdninger (revidert 1993)
IAS 7:	Kontantstrømsoppstilling (revidert 1992)
IAS 8:	Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper (revidert 1993)
IAS 10:	Hendelser etter balansedagen (revidert 1999)
IAS 11:	Anleggskontrakter (revidert 1993)
IAS 12:	Inntektsskatt (revidert 2000)
IAS 14:	Segmentrapportering (revidert 1997)
IAS 15:	Informasjon om virkningene av prisendringer (ajourført 1994)
IAS 16:	Eiendom, anlegg og utstyr (revidert 1998)
IAS 17:	Leieavtaler (revidert 1997)
IAS 18:	Driftsinntekter (revidert 1993)
IAS 19:	Ytelser til ansatte (revidert 2002)
IAS 20:	Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte (ajourført 1994)
IAS 21:	Virkningene av valutakursendringer (revidert 1993)
IAS 22:	Virksomhetssammenslutninger (revidert 1998)
IAS 23:	Låneutgifter (revidert 1993)
IAS 24:	Opplysninger om nærstående parter (ajourført 1994)
IAS 26:	Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger (ajourført 1994)
IAS 27:	Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak (revidert 2000)
IAS 28:	Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak (revidert 2000)
IAS 29:	Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon (ajourført 1994)
IAS 30:	Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende

finansinstitusjoner (ajourført 1994)

IAS 31: Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet (revidert 2000)

IAS 33: Resultat per aksje (1997)

IAS 34: Delårsrapportering (1998)

IAS 35: Virksomhet under avvikling (1998)

IAS 36: Verdifall på eiendeler (1998)

IAS 37: Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler (1998)

IAS 38: Immaterielle eiendeler (1998)

IAS 40: Investeringseiendom (2000)

IAS 41: Landbruk (2001)

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNINGER

SIC-1: Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost

SIC-2: Konsistent anvendelse — balanseføring av låneutgifter

SIC-3: Eliminering av urealisert fortjeneste og tap på transaksjoner med tilknyttede foretak

SIC-6: Utgifter til endring av eksisterende programvare

SIC-7: Innføring av euro

SIC-8: Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring

SIC-9: Virksomhetssammenslutninger — klassifisering som oppkjøp eller sammenslåing av interesser

SIC-10: Offentlig støtte — ingen spesiell tilknytning til foretakets driftsaktiviteter

SIC-11: Utenlandsk valuta — balanseføring av tap som følge av betydelige devalueringer

SIC-12: Konsolidering — enheter for særskilte formål

SIC-13: Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere

SIC-14: Eiendom, anlegg og utstyr — erstatning for verdifall på eller tap av enheter

SIC-15: Operasjonelle leieavtaler — incentiver

SIC-18:	Konsistent anvendelse — alternative metoder
SIC-19:	Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29
SIC-20:	Egenkapitalmetoden — innregning av tap
SIC-21:	Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare verdiregulerte eiendeler
SIC-22:	Virksomhetssammenslutninger — etterfølgende justering av opprinnelig rapporterte virkelige verdier og goodwill
SIC-23:	Eiendom, anlegg og utstyr — utgifter til større inspeksjoner og overhalinger
SIC-24:	Resultat per aksje — finansielle instrumenter og andre avtaler som kan gjøres opp med aksjer
SIC-25:	Inntektsskatt — endringer i skattemessig status for et foretak eller foretakets aksjonærer
SIC-27:	Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale
SIC-28:	Virksomhetssammenslutninger — «byttetidspunkt» og virkelig verdi av egenkapitalinstrumenter
SIC-29:	Opplysningskrav — ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester
SIC-30:	Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta
SIC-31:	Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester
SIC-32:	Immaterielle eiendeler — kostnader vedrørende nettsteder
SIC-33:	Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser

Merknad: Eventuelle vedlegg til disse standarder og tolkninger betraktes ikke som deler av standardene og tolkningene, og skal derfor ikke gjengis.

Kopiering er tillatt innenfor Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. Alle eksisterende rettigheter forbeholdes utenfor EØS, unntatt retten til å kopiere til privat bruk eller i samsvar med god praksis. Nærmere opplysninger kan skaffes fra IASB på www.iasb.org.uk.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 1
(REVIDERT 1997)

Presentasjon av finansregnskap

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 1: «Opplysninger om regnskapsprinsipper», IAS 5: «Opplysninger som skal gis i finansregnskap» og IAS 13: «Presentasjon av omløpsmidler og kortsiktige forpliktelser», som ble godkjent av Styret i ajourførte versjoner i 1994. IAS 1 (revidert 1997) ble godkjent av IASCs styre i juli 1997 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1998 eller senere.

I mai 1999 ble nr. 63 bokstav c), nr. 64, nr. 65 bokstav a) og nr. 74 bokstav c) endret ved IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). Den endrede teksten trer i kraft når IAS 10 (revidert 1999) trer i kraft, dvs. for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 1:

– SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring»

– SIC-18: «Konsistent anvendelse — alternative metoder»

– SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale»

– SIC-29: «Opplysningskrav — ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester»

Innledning

1. Denne standard (IAS 1 (revidert 1997)) erstatter de tidligere internasjonale regnskapsstandardene IAS 1: «Opplysninger om regnskapsprinsipper», IAS 5: «Opplysninger som skal gis i finansregnskap» og IAS 13: «Presentasjon av omløpsmidler og kortsiktige forpliktelser». IAS 1 (revidert) gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. juli 1998 eller senere, men fordi kravene i denne standard er i overensstemmelse med kravene i eksisterende standarder, oppfordres det til tidligere anvendelse.

2. Standarden ajourfører kravene i de standarder den erstatter, i overensstemmelse med IASCs «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap». I tillegg er standarden i sin utforming ment å skulle forbedre kvaliteten på finansregnskap som presenteres i henhold til internasjonale regnskapsstandarder ved at den

   a) sikrer at finansregnskap som erklærer at det er i overensstemmelse med de internasjonale regnskapsstandardene, overholder alle relevante standarder, herunder alle opplysningskrav,

   b) sikrer at fravikelser fra kravene i de internasjonale regnskapsstandardene begrenses til ytterst sjeldne tilfeller (fravikelser fra bestemmelsene vil bli overvåket og ytterligere veiledning kunngjort når dette er hensiktsmessig),

c) sørger for veiledning med hensyn til strukturen i finansregnskap, herunder minstekrav for hver enkelt av regnskapets hovedoppstillinger, regnskapsprinsipper og noter samt et illustrerende vedlegg, og

d) fastsetter praktiske krav (basert på IASCs «Ramme») vedrørende forhold som vesentlighet, fortsatt drift, valg av regnskapsprinsipper når det ikke finnes noen dekkende standard, konsistent presentasjon og presentasjon av sammenligningsinformasjon.

3. For å imøtekomme brukernes krav om mer omfattende opplysninger om «inntjening», målt videre enn «resultat» som vises i resultatregnskapet, fastsetter denne standard et nytt krav til hovedoppstilling som viser de gevinster og tap som nå ikke presenteres i resultatregnskapet. Denne nye oppstillingen kan enten presenteres som en «tradisjonell» egenkapitalavstemming i kolonneformat, eller som en selvstendig inntjeningsoppstilling. IASCs styre ble i april 1997 i prinsippet enige om å foreta en gjennomgåelse av hvordan inntjening måles og rapporteres. Prosjektet vil sannsynligvis i første omgang vurdere sammenhengen mellom rapportering av inntjening og målene med rapporteringen innenfor IASCs «Ramme». IASC vil derfor utvikle forslag innenfor dette området.

4. Denne standard gjelder for alle foretak som rapporterer i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene, herunder banker og forsikringsselskaper. Minstekravene er utformet slik at de er tilstrekkelig fleksible til at de kan tilpasses alle typer foretak. Banker vil for eksempel kunne utvikle en presentasjon som overholder denne standard og de mer detaljerte kravene i IAS 30: «Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner».

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-4
Formålet med finansregnskap	5
Ansvar for finansregnskap	6
Finansregnskapets bestanddeler	7-9
Overordnede hensyn	10-41
Dekkende framstilling og overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder	10-19
Regnskapsprinsipper	20-22
Fortsatt drift	23-24
Periodiseringsprinsipp	25-26

Konsistent presentasjon	27-28
Vesentlighet og sammenslåing	29-32
Motregning	33-37
Sammenligningsinformasjon	38-41
Struktur og innhold	42-102
Innledning	42-52
Identifisering av finansregnskap	44-48
Rapporteringsperiode	49-51
Aktualitet	52
Balanse	53-74
Sondringen kortsiktig/langsiktig	53-56
Omløpsmidler	57-59
Kortsiktige forpliktelser	60-65
Informasjon som skal spesifiseres i balansen	66-71
Informasjon som skal spesifiseres i balansen eller i notene	72-74
Resultatregnskap	75-85
Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet	75-76
Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet eller i notene	77-85
Endringer i egenkapital	86-89
Kontantstrømoppstilling	90
Noter til finansregnskapet	91-102
Struktur	91-96
Presentasjon av regnskapsprinsipper	97-101
Andre opplysninger	102
Ikrafttredelse	103-104

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette grunnlaget for presentasjon av finansregnskap til allmenn bruk, med sikte på å sikre sammenlignbarhet både med foretakets eget finansregnskap i tidligere perioder og med finansregnskap fra andre foretak. For å oppnå dette setter denne standard opp overordnede hensyn for presentasjon av finansregnskap, retningslinjer for finansregnskapets struktur og minstekrav til innholdet i finansregnskap. Innregning og måling av samt opplysninger om spesielle transaksjoner og hendelser omhandles i andre internasjonale regnskapsstandarder.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved presentasjon av alle typer finansregnskap til allmenn bruk som utarbeides og presenteres i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder.***

2. Finansregnskap til allmenn bruk er regnskap som er ment å fylle behovet til brukere som ikke er i en slik stilling at de kan kreve rapporter som er spesialtilpassede for å oppfylle deres særlige informasjonsbehov. Finansregnskap til allmenn bruk omfatter regnskap som enten presenteres separat eller i et offentlig tilgjengelig dokument, for eksempel en årsrapport eller et prospekt. Denne standard gjelder ikke for komprimert informasjon fra delårsrapporter. Denne standard gjelder både for finansregnskap for et enkeltstående foretak og for konsernregnskap. Denne standard utelukker imidlertid ikke at et konsernregnskap i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder og finansregnskap for morforetaket i overensstemmelse med nasjonale krav presenteres i samme dokument, så lenge grunnlaget for utarbeidingen av hvert av dem framgår klart av erklæringen om regnskapsprinsipper.

3. Denne standard gjelder for alle typer foretak, herunder banker og forsikringsselskaper. Utvidede krav for banker og tilsvarende finansforetak, i overensstemmelse med kravene i denne standard, er gitt i IAS 30: «Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner».

4. Denne standard benytter terminologi som passer for foretak som har overskudd som mål. Offentlig forretningsvirksomhet kan derfor anvende kravene i denne standard. Ideelle organisasjoner samt statlige og andre offentlige foretak som ønsker å anvende denne standard, kan måtte endre betegnelsene på enkelte av postene i finansregnskapet og på selve finansregnskapet. Slike foretak kan også ha behov for å presentere flere bestanddeler av finansregnskapet.

FORMÅLET MED FINANSREGNSKAP

5. Finansregnskap er en strukturert finansiell presentasjon av foretakets finansielle stilling og av de transaksjoner som foretaket har foretatt. Formålet med finansregnskap til allmenn bruk er å gi opplysninger om et foretaks finansielle stilling, inntjening og

kontantstrømmer, som er nyttig for en stor gruppe av brukere som skal ta økonomiske beslutninger. Finansregnskapet viser også resultatet av ledelsens forvaltning av de ressurser den er betrodd. For å ivareta dette mål må finansregnskapet gi opplysninger om foretakets

a) eiendeler,

b) forpliktelser,

c) egenkapital,

d) inntekter og kostnader, herunder gevinster og tap, samt

e) kontantstrømmer.

Denne informasjonen, sammen med annen informasjon i noter til finansregnskapet, er til hjelp for brukere som ønsker å kunne forutsi foretakets framtidige kontantstrømmer, og særlig tidfesting av og sikkerhet knyttet til foretakets generering av kontanter og kontantekvivalenter.

ANSVAR FOR FINANSREGNSKAP

6. Styret og/eller et annet styrende organ i et foretak er ansvarlig for utarbeiding og presentasjon av foretakets finansregnskap.

FINANSREGNSKAPETS BESTANDDELER

7. ***Et fullstendig finansregnskap omfatter følgende bestanddeler:***

   a) ***balanse,***

   b) ***resultatregnskap,***

   c) ***en oppstilling som viser enten***

      i) ***alle endringer i egenkapital, eller***

      ii) ***andre endringer i egenkapital enn dem som skyldes kapitaltransaksjoner med og utdeling til eiere,***

   d) ***kontantstrømoppstilling, og***

   e) ***regnskapsprinsipper og forklarende noter.***

8. I tillegg til finansregnskapet oppfordres foretak til å presentere en finansiell beretning fra ledelsen som beskriver og forklarer de viktigste trekkene ved foretakets finansielle inntjening og finansielle stilling samt de vesentligste usikkerhetsfaktorer foretaket står overfor. En slik rapport kan blant annet inneholde en gjennomgåelse av

   a) hovedfaktorer og påvirkninger som bestemmer inntjening, herunder endringer i rammene for foretakets virksomhet, foretakets reaksjoner på slike endringer og

virkningen av disse samt foretakets retningslinjer for investering med sikte på å opprettholde og styrke inntjeningen, herunder foretakets utbyttepolitikk,

b) foretakets finansieringskilder, gjeldsgradspolitikk og prinsipper for risikohåndtering, samt

c) foretakets sterke sider og ressurser som ikke gjenspeiles i balansen i henhold til de internasjonale regnskapsstandardene.

9. Mange foretak presenterer opplysninger i tillegg til finansregnskapet, for eksempel miljørapporter og verdiskapningsregnskap, spesielt i næringer der miljøfaktorer er betydningsfulle og der de ansatte anses å være en viktig brukergruppe. Foretak oppfordres til å presentere slike tilleggsopplysninger dersom ledelsen mener at dette vil være til hjelp for brukere når de skal ta økonomiske beslutninger.

OVERORDNEDE HENSYN

Dekkende framstilling og overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder

10. ***Finansregnskap skal gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. Korrekt anvendelse av de internasjonale regnskapsstandardene, om nødvendig med tilleggsopplysninger, vil under praktisk talt alle forhold føre til finansregnskap som gir en dekkende framstilling.***

11. ***Et foretak der finansregnskapet er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder, skal opplyse om dette. Det skal ikke angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene til Den faste tolkningskomité***([1]).

12. ***Ukorrekt regnskapsmessig behandling kan ikke rettes opp verken ved opplysninger om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt, eller ved noter eller forklarende materiale.***

13. ***I de svært sjeldne tilfellene der ledelsen konkluderer med at overensstemmelse med et krav i en regnskapsstandard ville være villedende, og at det derfor er nødvendig å fravike et krav for å oppnå en dekkende framstilling, må foretaket opplyse om følgende:***

    a) ***at ledelsen har konkludert med at finansregnskapet gir en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer,***

    b) ***at foretaket i alle vesentlige henseender overholder de relevante internasjonale regnskapsstandardene, men at det har valgt å fravike en standard for oppnå en dekkende framstilling,***

    c) ***hvilken standard foretaket har fraveket, arten av fravikelse, herunder hvilken regnskapsmessig behandling som ville følge av standarden, begrunnelsen for***

([1]) Se også SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring».

hvorfor denne regnskapsmessige behandlingen ville være villedende under disse omstendighetene, samt hvilken regnskapsmessig behandling som er anvendt, og

d) ***den finansielle virkningen fravikelsen har for foretakets resultat, eiendeler, forpliktelser, egenkapital og kontantstrømmer for hver av de presenterte regnskapsperiodene.***

14. Finansregnskap blir enkelte ganger oppgitt å være «basert på» eller «i overensstemmelse med vesentlige krav i» eller «i overensstemmelse med regnskapsmessige krav i» de internasjonale regnskapsstandardene. Ofte gis det ingen ytterligere opplysninger, selv om det er klart at vesentlige opplysningskrav, om ikke regnskapsmessige krav, ikke er oppfylt. Slike uttalelser er villedende fordi de reduserer påliteligheten til og forståeligheten av finansregnskap. For å sikre at finansregnskap som erklærer overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder, faktisk oppfyller de krav som stilles av brukere internasjonalt, inneholder denne standard et overordnet krav om at finansregnskapet skal gi en dekkende framstilling, en veiledning om hvordan kravet til en dekkende framstilling kan nås, samt ytterligere veiledning for de svært sjeldne tilfellene der det er nødvendig å fravike de internasjonale regnskapsstandardene. Den krever dessuten utfyllende opplysninger om omstendighetene omkring fravikelse fra en standard. At det eksisterer motstridende nasjonale krav, er ikke i seg selv en tilstrekkelig begrunnelse for fravikelse i finansregnskap som utarbeides ved bruk av de internasjonale regnskapsstandardene.

15. I praktisk talt alle tilfeller vil en dekkende framstilling oppnås ved at relevante internasjonale regnskapsstandarder overholdes i alle vesentlige henseender. En dekkende framstilling krever

a) valg og anvendelse av regnskapsprinsipper i samsvar med nr. 20,

b) presentasjon av informasjon, herunder regnskapsprinsipper, på en måte som gir relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig informasjon, og

c) at det gis tilleggsopplysninger når kravene i de internasjonale regnskapsstandardene ikke er tilstrekkelige til at brukere kan forstå virkningen av gitte transaksjoner eller hendelser på foretakets finansielle stilling og finansielle inntjening.

16. I svært sjeldne tilfeller vil anvendelse av et bestemt krav i en internasjonal regnskapsstandard kunne føre til villedende finansregnskap. Dette vil bare være tilfellet der den regnskapsmessige behandlingen som standarden krever, klart er uegnet, og at en dekkende framstilling dermed ikke kan oppnås verken ved å anvende standarden eller bare ved å gi tilleggsopplysninger. Fravikelser er ikke korrekt bare fordi en annen regnskapsmessig behandling også vil gi en dekkende framstilling.

17. Ved vurdering av om det er nødvendig å fravike et bestemt krav i en internasjonal regnskapsstandard, skal det tas hensyn til følgende:

a) målet for kravet og hvorfor dette målet ikke oppnås eller ikke er relevant i de aktuelle tilfellene, og

b) på hvilken måte foretakets situasjon er forskjellig fra situasjonen i andre foretak som følger dette kravet.

18. På grunn av at forholdene som krever fravikelse, forventes å være svært sjeldne, og nødvendigheten av en fravikelse vil være gjenstand for omfattende drøfting og subjektiv vurdering, er det viktig at brukere er oppmerksomme på at foretaket ikke har overholdt de internasjonale regnskapsstandardene i alle vesentlige henseender. Det er også viktig at brukere gis tilstrekkelige opplysninger til å kunne foreta en velbegrunnet vurdering av hvorvidt fravikelsen er nødvendig, og til å kunne beregne de justeringer som ville vært påkrevd for at regnskapet skulle vært i overensstemmelse med standarden. IASC vil overvåke tilfeller av manglende overholdelse som komiteen får kjennskap til (for eksempel fra foretak, revisorer og reguleringsmyndigheter), og vil vurdere behovet for en presisering gjennom eventuelle fortolkninger eller endringer i standardene for å sikre at slike fravikelser fortsatt bare er nødvendig i svært sjeldne tilfeller.

19. ***Når en internasjonal regnskapsstandard, i samsvar med særlige bestemmelser i standarden, får anvendelse før standarden har trådt i kraft, skal det opplyses om dette.***

REGNSKAPSPRINSIPPER

20. ***Ledelsen skal velge og anvende et foretaks regnskapsprinsipper slik at finansregnskapet er i overensstemmelse med alle krav i alle relevante internasjonale regnskapsstandarder, samt med tolkninger fra Den faste tolkningskomité. Der det ikke finnes noe spesifikt krav, skal ledelsen utvikle regnskapsprinsipper for å sikre at finansregnskapet gir opplysninger som er***

    a) ***relevante for brukernes behov når de tar beslutninger, og***

    b) ***pålitelige ved at de***

        i) ***på en korrekt måte presenterer foretakets resultater og finansielle stilling,***

        ii) ***gjenspeiler det økonomiske innholdet ved hendelser og transaksjoner og ikke bare deres juridiske form***([1]);

        iii) ***er nøytrale, det vil si uten systematiske skjevheter,***

        iv) ***er forsiktige, og***

        v) ***er fullstendige i alle vesentlige henseender.***

21. Foretakets regnskapsprinsipper er de særlige prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og den praksis som foretaket anvender ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskapet.

22. I mangel av en spesifikk internasjonal regnskapsstandard og en tolkning fra Den faste tolkningskomité skal foretakets ledelse utøve skjønn ved utviklingen av regnskapsprinsipper som gir brukere av foretakets finansregnskap de mest nyttige opplysningene. Ved denne skjønnsutøvelsen skal ledelsen vurdere følgende:

([1]) Se også SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale».

a) krav til og veiledning med hensyn til internasjonale regnskapsstandarder som omhandler lignende og tilknyttede spørsmål,

b) definisjoner, innregnings- og målekriterier for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader slik disse framkommer innenfor IASCs «Rammer», og

c) uttalelser fra andre organer som fastsetter standarder, samt vedtatt bransjepraksis, men bare i den utstrekning disse er i samsvar med bokstav a) og b) ovenfor i dette nummer.

FORTSATT DRIFT

23. ***Ved utarbeiding av finansregnskapet skal ledelsen foreta en vurdering av et foretaks evne til fortsatt drift. Finansregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle foretaket eller å legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Dersom ledelsen, når den foretar sin vurdering, har kjennskap til vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som kan så betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift, skal det opplyses om denne usikkerheten. Når finansregnskap ikke er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift, skal det opplyses om dette og om grunnlaget som finansregnskapet er utarbeidet etter, samt en begrunnelse for hvorfor foretaket ikke anses for å være i fortsatt drift.***

24. Ved vurdering av om forutsetningen om fortsatt drift er korrekt, skal ledelsen ta hensyn til all tilgjengelig informasjon for overskuelig framtid, som bør være minst, men ikke begrenset til, tolv måneder fra balansedagen. Omfanget av vurderingen avhenger av forholdene i hvert enkelt tilfelle. Når et foretak har en forhistorie med lønnsom virksomhet og lett tilgang til finansielle ressurser, kan det normalt konkluderes med at forutsetningen om fortsatt drift er korrekt uten at det foretas detaljerte analyser. I andre tilfeller kan ledelsen ha behov for å vurdere en lang rekke faktorer omkring nåværende og forventet lønnsomhet, avdragsplaner for gjeld og mulige refinansieringskilder før den kan konkludere med forutsetningen om fortsatt drift.

PERIODISERINGSPRINSIPP

25. ***Et foretak skal utarbeide finansregnskapet, med unntak av kontantstrømoppstillingen, i samsvar med periodiseringsprinsippet.***

26. I henhold til periodiseringsprinsippet innregnes transaksjoner og hendelser når de inntreffer (og ikke når kontanter eller kontantekvivalenter mottas eller betales), og de registreres i regnskapssystemet og rapporteres i finansregnskapet for de regnskapsperiodene som de er knyttet til. Kostnader innregnes i resultatregnskapet på grunnlag av en direkte tilknytning mellom påløpte utgifter og opptjening av bestemte inntekter (sammenstilling). Bruk av sammenstillingsprinsippet tillater imidlertid ikke innregning av poster i balansen som ikke oppfyller definisjonen av eiendeler eller forpliktelser.

KONSISTENT PRESENTASJON

27. ***Presentasjon og klassifisering av poster i finansregnskapet skal være de samme fra én regnskapsperiode til den neste, med mindre***

    a) ***en vesentlig endring i arten av foretakets virksomhet eller en gjennomgåelse av finansregnskapets presentasjon viser at endringen vil føre til en mer egnet presentasjon av hendelser eller transaksjoner, eller***

    b) ***en endring i presentasjonen kreves av en internasjonal regnskapsstandard eller en tolkning fra Den faste tolkningskomité***([1]).

28. En betydelig overtakelse eller avhendelse, eller en gjennomgåelse av finansregnskapets presentasjon, kan antyde at finansregnskapet bør presenteres på en annen måte. Foretaket bør bare endre presentasjon av finansregnskapet dersom det er sannsynlig at den endrede strukturen ventes å vedvare, eller dersom det er en klar fordel ved en alternativ presentasjon. Når det gjennomføres slike endringer i presentasjonen, skal foretaket klassifisere sammenligningsinformasjon på nytt i samsvar med nr. 38. En endring i presentasjonen for å oppfylle nasjonale krav er tillatt så lenge den endrede presentasjonen er i overensstemmelse med kravene i denne standard.

VESENTLIGHET OG SAMMENSLÅING

29. ***Hver post som er vesentlig, skal presenteres separat i finansregnskapet. Uvesentlige beløp skal slås sammen med beløp av tilsvarende art eller funksjon, og trenger ikke å presenteres separat.***

30. Finansregnskap er resultatet av bearbeiding av store mengder transaksjoner som er strukturert ved at de er slått sammen i grupper etter art eller funksjon. Siste trinn i sammenslåings- og klassifiseringsprosessen er presentasjonen av sammenslåtte og klassifiserte data som utgjør poster, enten spesifisert i regnskapsoppstillingene eller i notene. Dersom en post ikke anses som vesentlig i seg selv, kan den slås sammen med andre poster, enten spesifisert i regnskapsoppstillingene eller i notene. En post som ikke er vesentlig nok til å bli spesifisert som egen post i regnskapsoppstillingene, kan likevel være tilstrekkelig vesentlig til å bli presentert separat i notene.

31. I denne sammenheng vurderes informasjon som vesentlig dersom utelatelse av opplysningene kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet er avhengig av postens størrelse og art, sett i lys av de særlige omstendighetene omkring utelatelsen av posten. Ved vurdering av om en post eller sammenslåtte poster er vesentlige, må både posten(e)s art og størrelse vurderes. Avhengig av den aktuelle situasjon kan enten postens art eller størrelse være den avgjørende faktor. For eksempel vil individuelle eiendeler av samme art og med samme funksjon slås sammen, selv om de enkelte beløpene er store. Store poster med ulik art eller funksjon skal imidlertid presenteres separat.

([1]) SIC-18: «Konsistent anvendelse — alternative metoder».

32. Kravet til vesentlighet innebærer at de særlige opplysningskravene i de internasjonale regnskapsstandardene ikke behøver å oppfylles dersom informasjonen som framkommer, ikke er vesentlig.

MOTREGNING

33. ***Eiendeler og forpliktelser skal ikke motregnes, bortsett fra når motregning kreves eller tillates av en annen internasjonal regnskapsstandard.***

34. ***Inntekts- og kostnadsposter skal motregnes når, og bare når,***

    a) ***en internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater dette, eller***

    b) ***gevinster, tap og tilhørende kostnader som oppstår av den samme eller lignende transaksjoner og hendelser, ikke er vesentlige. Slike beløp skal slås sammen i samsvar med nr. 29.***

35. Det er viktig at både eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader som er vesentlige, rapporteres separat. Motregning i enten resultatregnskapet eller balansen vil, unntatt i de tilfellene der motregning gjenspeiler innholdet i transaksjonen eller hendelsen, redusere brukeres mulighet til å forstå transaksjonen som er foretatt, samt til å vurdere foretakets framtidige kontantstrømmer. Rapportering av eiendeler netto etter verdiregulering, for eksempel fradrag for ukurante beholdninger eller fradrag for tap på tapsutsatte fordringer, er ikke motregning.

36. IAS 18: «Driftsinntekter» definerer begrepet driftsinntekter og krever at de måles til virkelig verdi av vederlag som er mottatt eller skal mottas, idet det tas hensyn til eventuelle avslag og volumrabatter som foretaket innrømmer. Et foretak vil i sin ordinære virksomhet gjennomføre andre transaksjoner som ikke skaper driftsinntekter, og som anses perifere i forhold til foretakets primære inntektsskapende virksomhet. Resultatet av slike transaksjoner presenteres ved å nettoføre inntektene mot tilhørende kostnader som oppstår ved samme transaksjon, når denne presentasjonsmåten gjenspeiler det reelle innholdet i transaksjonen eller hendelsen. For eksempel:

    a) Gevinster og tap ved avhending av anleggsmidler, herunder investeringer og driftsmidler, rapporteres ved at eiendelens balanseførte verdi og tilhørende salgskostnader trekkes fra provenyet ved avhendingen.

    b) Utgifter som refunderes av tredjemann etter en kontraktsmessig avtale (for eksempel en avtale om framleie), nettoføres mot den tilknyttede utgiftsrefusjonen.

    c) Ekstraordinære poster kan presenteres etter fradrag for tilknyttet skatt og tilknyttede minoritetsinteresser, sammen med bruttobeløp angitt i notene.

37. I tillegg rapporteres gevinster og tap som oppstår av en gruppe av lignende transaksjoner på nettogrunnlag, for eksempel valutagevinster eller –tap, eller gevinster eller tap som oppstår av finansielle instrumenter som holdes for videresalg. Slike gevinster og tap rapporteres imidlertid separat dersom deres størrelse, art eller forekomst gjør at det kreves egen rapportering i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

SAMMENLIGNINGSINFORMASJON

38. ***Med mindre en internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater noe annet, skal det gis sammenligningsinformasjon for foregående regnskapsperiode for all tallinformasjon i finansregnskapet. Sammenligningsinformasjon skal inkluderes i verbal og beskrivende informasjon når dette er relevant for en forståelse av inneværende periodes finansregnskap.***

39. I noen tilfeller kan verbal informasjon som finnes i finansregnskapet for én eller flere tidligere perioder, fortsatt være relevant for inneværende periode. For eksempel kan detaljer om en rettstvist hvis utfall var usikkert ved forrige balansedag og som fremdeles ikke er avgjort, også tas med for inneværende periode. Brukere har nytte av informasjon om at det forelå en usikkerhet ved forrige balansedag, og om hvilke tiltak som er truffet i løpet av perioden for å bøte på denne usikkerheten.

40. ***Når presentasjonen eller klassifiseringen av poster i finansregnskapet blir endret, skal sammenligningstall omklassifiseres, med mindre det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, for å sikre mulighet for sammenligning med inneværende periode, og det skal dessuten opplyses om omklassifiseringens art, beløp og begrunnelse. Dersom det ikke er praktisk mulig å omklassifisere sammenligningstallene, skal foretaket gi opplysninger om grunnen til at tallene ikke er omklassifisert, samt arten av endringen som ville vært foretatt dersom beløpene hadde blitt omklassifisert.***

41. Det kan være tilfeller der det ikke vil være praktisk mulig å omklassifisere sammenligningsinformasjon for å oppnå sammenlignbarhet med inneværende periode. Et eksempel er at det ikke har vært samlet inn data i tidligere periode(r) på en måte som gjør det mulig å omklassifisere, og det kan vise seg praktisk vanskelig å rekonstruere denne informasjonen. I slike tilfeller skal det opplyses om arten av justeringer av sammenligningstall som skulle ha vært foretatt. IAS 8 omhandler påkrevde justeringer av sammenligningsinformasjon etter en endring av regnskapsprinsipp som får tilbakevirkende anvendelse.

STRUKTUR OG INNHOLD

Innledning

42. Denne standard krever at visse opplysninger spesifiseres i regnskapsoppstillingene, og at andre poster enten gis i regnskapsoppstillingene eller i notene. I et vedlegg til standarden beskrives anbefalte formater som foretakene kan benytte der dette er hensiktsmessig for foretakets forhold. IAS 7 gir en struktur for presentasjon av kontantstrømoppstillingen.

43. I denne standard benyttes uttrykket opplysninger i vid betydning, slik at det også omfatter poster som spesifiseres i regnskapsoppstillingene så vel som i notene til finansregnskapet. Opplysninger som kreves av andre internasjonale regnskapsstandarder, skal gis i samsvar med kravene i de respektive standardene. Med mindre noe annet følger av denne eller andre standarder, skal slike opplysninger spesifiseres enten i regnskapsoppstillingene eller i notene.

Identifisering av finansregnskap

44. ***Finansregnskap skal lett kunne identifiseres og skilles fra annen informasjon som gis i det samme offentliggjorte dokumentet.***

45. De internasjonale regnskapsstandardene gjelder bare for finansregnskap, og ikke for annen informasjon som presenteres i en årsrapport eller et annet dokument. Det er derfor viktig at brukere kan skille den informasjon som er utarbeidet i henhold til de internasjonale regnskapsstandardene, fra annen informasjon som kan være nyttige for brukere, men som ikke omhandles i regnskapsstandardene.

46. ***Hver bestanddel av finansregnskapet skal klart kunne identifiseres. I tillegg skal følgende informasjon settes på en framtredende plass, og om nødvendig gjentas for å gi en riktig forståelse av informasjonen som presenteres:***

    a) ***navnet på det regnskapspliktige foretaket eller en annen form for identifikasjon,***

    b) ***om finansregnskapet gjelder ett enkelt foretak eller et konsern,***

    c) ***balansedag eller regnskapsperioden som finansregnskapet dekker, alt etter hva som er mest hensiktsmessig i den aktuelle bestanddelen,***

    d) ***rapporteringsvaluta, og***

    e) ***presisjonsnivået som er benyttet ved presentasjon av tall i finansregnskapet.***

47. Kravene i nr. 46 oppfylles normalt ved å benytte sideoverskrifter og forkortede kolonneoverskrifter på hver side i finansregnskapet. Det kreves et visst skjønn ved avgjørelsen av hvordan slik informasjon best kan presenteres. Dersom finansregnskapet for eksempel skal leses elektronisk, vil det ikke alltid være benyttet egne sider, og de ovennevnte opplysningene bør da presenteres ofte nok til å sikre en korrekt forståelse av informasjonen som gis.

48. Finansregnskap blir ofte gjort mer forståelig ved å presentere informasjon i hele tusen eller hele millioner enheter av den aktuelle rapporteringsvalutaen. Dette er akseptabelt så lenge det opplyses om hvilket presisjonsnivå som er benyttet i presentasjonen, og relevant informasjon ikke går tapt.

Rapporteringsperiode

49. ***Finansregnskap skal presenteres minst hvert år. Når et foretak i unntakstilfeller endrer balansedag og årsregnskapet presenteres for en periode som er lengre eller kortere enn ett år, skal foretaket, i tillegg til opplysninger om perioden finansregnskapet gjelder for, gi opplysninger om***

    a) ***årsaken til at en annen regnskapsperiode enn ett år er benyttet, samt***

    b) ***at sammenligningstall i resultatregnskapet, endring i egenkapital, kontantstrømoppstilling og tilhørende noter ikke er sammenlignbare.***

50. I unntakstilfeller kan et foretak enten bli pålagt eller selv velge å endre sin balansedag, for eksempel etter at foretaket er overtatt av et annet foretak med en annen balansedag.

Når dette er tilfelle, er det viktig at brukere blir gjort oppmerksomme på at tallene som vises for inneværende periode og sammenligningstallene ikke er sammenlignbare, og at det opplyses om grunnen til endringen av balansedag.

51. Normalt vil finansregnskap konsekvent utarbeides for en regnskapsperiode på ett år. Imidlertid er det noen foretak som av praktiske grunner foretrekker å rapportere i perioder på for eksempel 52 uker. Denne standard er ikke til hinder for slik praksis, ettersom finansregnskapet etter en slik praksis ikke vil være vesentlig forskjellig fra et finansregnskap som presenteres for ett år.

Aktualitet

52. Nytten av finansregnskap blir svekket dersom det ikke gjøres tilgjengelig for brukere innen rimelig tid etter balansedagen. Et foretak skal være i stand til å legge fram sitt finansregnskap innen seks måneder etter balansedagen. Vedvarende forhold, for eksempel kompleksiteten i et foretaks virksomhet, er ikke tilstrekkelig grunn til å unnlate å rapportere i tide. Mer spesifikke tidsfrister kan i mange jurisdiksjoner følge av lovgivning og markedsregulering.

Balanse

Sondringen kortsiktig/langsiktig

53. ***Et foretak skal, med utgangspunkt i arten av foretakets virksomhet, avgjøre om det skal presentere omløpsmidler og anleggsmidler samt kortsiktige og langsiktige forpliktelser, som separate klassifiseringer spesifisert i balansen. Når denne sondringen benyttes, får nr. 57-65 i denne standard anvendelse. Når et foretak velger ikke å foreta denne klassifiseringen, må eiendeler og forpliktelser i hovedsak presenteres etter likviditet.***

54. ***Uavhengig av presentasjonsform skal foretaket for hver eiendelspost og forpliktelsespost som er satt sammen av beløp med forventet gjenvinning eller oppgjør både før og etter tolv måneder fra balansedagen, opplyse om hvilket beløp som forventes å bli gjenvunnet eller gjort opp etter mer enn tolv måneder.***

55. Når et foretak leverer varer eller yter tjenester innenfor en klart avgrenset driftssyklus, vil en egen klassifisering av omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser spesifisert i balansen gi nyttig informasjon ved at det skilles mellom nettoeiendeler som til enhver tid sirkulerer som arbeidskapital i foretaket, og de eiendelene som benyttes i foretakets langsiktige drift. Dette framhever også eiendeler som forventes å bli realisert innenfor nåværende driftssyklus, samt forpliktelser som forfaller til betaling innenfor samme periode.

56. Informasjon om forfallsdager for eiendeler og forpliktelser er nyttig ved vurdering av et foretaks likviditet og solvens. IAS 32: «Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon» krever opplysninger om forfallsdag for både finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser. Finansielle eiendeler omfatter kundefordringer og andre fordringer, og finansielle forpliktelser omfatter leverandørgjeld og andre kortsiktige betalingsforpliktelser. Informasjon om forventet tidspunkt for gjenvinning og oppgjør for ikke-monetære eiendeler og forpliktelser, slik som beholdninger og avsetninger, er

også nyttig, uavhengig av om eiendeler og forpliktelser klassifiseres etter sondringen kortsiktig/langsiktig. For eksempel bør et foretak opplyse om balanseført verdi av beholdninger som foretaket forventer å gjenvinne mer enn ett år etter balansedagen.

Omløpsmidler

57. ***En eiendel skal klassifiseres som omløpsmiddel når den***

    a) ***forventes å bli realisert i, eller holdes for salg eller forbruk i, foretakets ordinære driftssyklus, eller***

    b) ***primært holdes for hurtig omsetning eller for en kort periode, og forventes å bli realisert innen tolv måneder etter balansedagen, eller***

    c) ***er i form av kontanter eller kontantekvivalenter som ikke har restriksjoner på bruk.***

    Alle andre eiendeler skal klassifiseres som anleggsmidler.

58. I denne standard omfatter begrepet «anleggsmidler» materielle og immaterielle eiendeler, driftsmidler og finansielle eiendeler av langsiktig art. Denne standard forbyr ikke bruk av alternative betegnelser så lenge meningen er klar.

59. Et foretaks driftssyklus er tiden mellom anskaffelse av varer som inngår i en prosess, og realisasjon av varene i kontanter eller i et instrument som er lett å omgjøre i kontanter. Omløpsmidler omfatter beholdninger og kundefordringer som selges, forbrukes og realiseres som en del av den normale driftssyklusen, selv om de ikke forventes å bli realisert innen tolv måneder etter balansedagen. Verdipapirer klassifiseres som omløpsmidler dersom de forventes å bli realisert innen tolv måneder etter balansedagen; i motsatt fall klassifiseres de som anleggsmidler.

Kortsiktige forpliktelser

60. ***En forpliktelse skal klassifiseres som kortsiktig når den***

    a) ***forventes å bli gjort opp innenfor foretakets normale driftssyklus, eller***

    b) ***forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen.***

    Alle andre forpliktelser skal klassifiseres som langsiktige.

61. Kortsiktige forpliktelser kan kategoriseres på lignende måte som omløpsmidler. Enkelte kortsiktige forpliktelser, slik som leverandørgjeld og avsetninger til lønn og andre driftsutgifter, er en del av arbeidskapitalen som benyttes i virksomhetens ordinære driftssyklus. Slike driftsposter klassifiseres som kortsiktige forpliktelser selv om de forfaller mer enn tolv måneder etter balansedagen.

62. Andre kortsiktige forpliktelser gjøres ikke opp som en del av foretakets inneværende driftssyklus, men har likevel forfall innen tolv måneder etter balansedagen. Eksempler på dette er inneværende del av rentebærende forpliktelser, kassekreditt, vedtatt utbytte, inntektsskatt og annen kortsiktig gjeld som ikke er leverandørgjeld. Rentebærende

forpliktelser som er en del av foretakets langsiktige finansiering av arbeidskapital, og som ikke forfaller innen tolv måneder, er langsiktige forpliktelser.

63. ***Et foretak skal fortsette å klassifisere sine langsiktige rentebærende forpliktelser som langsiktige, selv om de forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen, dersom***

    a) ***den opprinnelige løpetiden var en periode på mer enn tolv måneder,***

    b) ***foretaket har til hensikt å refinansiere forpliktelsen langsiktig, og***

    c) ***denne hensikten underbygges av en avtale om refinansiering eller om å endre betalingsplanen, som er fullført før offentliggjøringen av finansregnskapet er vedtatt.***

    Det skal gis opplysninger i notene til balansen om hvilke beløp av enhver forpliktelse som er utelatt fra de kortsiktige forpliktelsene i samsvar med denne bestemmelse, sammen med informasjon som støtter denne presentasjonen.

64. Noen forpliktelser som forfaller til tilbakebetaling innenfor neste driftssyklus, kan etter foretakets beslutning forventes å bli refinansiert eller «rullert», og forventes derfor ikke å bruke av foretakets nåværende arbeidskapital. Slike forpliktelser anses å være en del av foretakets langsiktige finansiering, og bør klassifiseres som langsiktig. I tilfeller der det imidlertid ikke er opp til foretaket å beslutte noen slik refinansiering (noe som vil være tilfelle dersom det ikke foreligger noen avtale om refinansiering), kan refinansieringen ikke anses å skje automatisk, og forpliktelsen må klassifiseres som kortsiktig, med mindre det ferdigstilles en refinansieringsavtale som gir belegg for at innholdet i forpliktelsen på balansedagen var langsiktig, før det foreligger vedtak om å offentliggjøre finansregnskapet.

65. Enkelte låneavtaler inneholder kontraktsmessige bestemmelser («covenants») som låntakeren påtar seg, og som har som virkning at forpliktelsen forfaller til betaling umiddelbart dersom visse vilkår knyttet til låntakerens finansielle situasjon blir brutt. I slike tilfeller klassifiseres forpliktelsen bare som langsiktig når

    a) långiveren forut for vedtak om offentliggjøring av finansregnskapet har avtalt ikke å kreve tilbakebetaling selv om vilkårene er brutt, og

    b) det ikke er sannsynlig at ytterligere brudd på vilkårene vil inntreffe innen tolv måneder etter balansedagen.

Informasjon som skal spesifiseres i balansen

66. ***Som et minstekrav skal balansen omfatte poster som spesifiserer følgende beløp:***

    a) ***eiendom, anlegg og utstyr,***

    b) ***immaterielle eiendeler,***

    c) ***finansielle eiendeler (unntatt beløp som vises under bokstav d), f) og g)),***

    d) ***investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden,***

e) ***beholdninger,***

f) ***kundefordringer og andre fordringer,***

g) ***kontanter og kontantekvivalenter,***

h) ***leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser,***

i) ***forpliktelser og eiendeler ved skatt, slik det kreves i henhold til IAS 12: «Inntektsskatt»,***

j) ***avsetninger,***

k) ***langsiktige rentebærende forpliktelser,***

l) ***minoritetsinteresser, og***

m) ***selskapskapital og fond.***

67. ***Ytterligere poster, overskrifter og mellomsummer skal spesifiseres i balansen når en internasjonal regnskapsstandard krever dette, eller når det er nødvendig med en slik presentasjon for å gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling.***

68. Denne standard inneholder ingen bestemmelser om rekkefølgen av eller formatet på postene som skal presenteres. Nr. 66 gir bare en liste over poster som er av så forskjellig art og funksjon at de bør spesifiseres hver for seg i balansen. Illustrerende formater er vist i vedlegget til denne standard. Justeringer av postene ovenfor omfatter følgende:

a) Ekstra poster legges til når en annen internasjonal regnskapsstandard krever separat spesifisering i balansen, eller når en posts størrelse, art eller funksjon er slik at separat presentasjon vil bidra til å gi en mer dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, og

b) betegnelsene som er benyttet og rekkefølgen av poster kan endres i henhold til foretakets art og dets transaksjoner, for å gi de opplysningene som er nødvendig for å få en overordnet forståelse av foretakets finansielle stilling. For eksempel kan en bank endre betegnelsene som nevnt ovenfor for å anvende de mer spesifikke kravene i nr. 18-25 i IAS 30: «Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner».

69. Poster oppført på listen i nr. 66 er av generell art, og må ikke nødvendigvis avgrenses til poster som faller innenfor virkeområdet til andre standarder. For eksempel omfatter posten for immaterielle eiendeler goodwill og eiendeler som oppstår av utviklingsutgifter.

70. Avgjørelsen om hvorvidt ytterligere poster skal presenteres for seg, skal baseres på en vurdering av følgende:

a) eiendelenes art og likviditet og deres vesentlighet, noe som i de fleste tilfeller fører til en separat presentasjon av goodwill og eiendeler som oppstår av utviklingsutgifter, pengeposter og ikke-monetære eiendeler samt omløpsmidler og anleggsmidler,

b) deres funksjon i foretaket, noe som for eksempel fører til en separat presentasjon av driftsmidler og finansielle eiendeler, beholdninger, fordringer og kontanter og kontantekvivalenter, og

c) forpliktelsenes beløp, art og tidsprofil, noe som for eksempel fører til separat presentasjon av rentebærende og ikke-rentebærende forpliktelser og avsetninger, og, dersom dette er hensiktsmessig, klassifisert som kortsiktige eller langsiktige.

71. Eiendeler og forpliktelser av forskjellig art eller funksjon kan være underlagt forskjellige målegrunnlag. For eksempel skal enkelte klasser av eiendom, anlegg og utstyr regnskapsføres til anskaffelseskost, eller til verdiregulert beløp i samsvar med IAS 16. Bruk av forskjellige målegrunnlag for ulike eiendelsklasser kan tyde på at de er av så forskjellig art eller funksjon at de bør presenteres som separate poster.

Informasjon som skal spesifiseres i balansen eller i notene

72. ***Et foretak skal i balansen eller i notene til balansen gi opplysninger om ytterligere underklassifisering av postene som presenteres, klassifisert på en måte som er hensiktsmessig i forhold til foretakets virksomhet. Hver post skal, når dette er hensiktsmessig, klassifiseres ytterligere etter art, og det skal opplyses separat om forpliktelser til og fordringer på morforetaket, datterforetak og tilknyttede foretak samt andre nærstående parter.***

73. Detaljeringsgraden ved underklassifiseringene, enten spesifisert i balansen eller i notene, avhenger av kravene i de internasjonale regnskapsstandardene, samt av de involverte beløpenes størrelse, art og funksjon. De forhold som er nevnt i nr. 70, benyttes også til å fastsette grunnlaget for underklassifisering. Opplysningene vil variere for hver enkelt post, for eksempel slik:

a) materielle eiendeler klassifiseres etter klasse, slik det er spesifisert i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»,

b) fordringer deles inn i kundefordringer, fordringer på andre konsernforetak, fordringer på nærstående parter, forskuddsbetalinger og andre beløp,

c) beholdninger klassifiseres i henhold til IAS 2: «Beholdninger» i handelsvarer, produksjonsmateriell, råvarer, arbeid under utføring og ferdigvarer,

d) avsetninger inndeles slik at de viser separat avsetninger til poster for ytelser til ansatte og andre poster klassifisert på en måte som er hensiktsmessig i forhold til foretakets virksomhet, og

e) egenkapital og fond inndeles slik at de viser separat de ulike klassene av innbetalt aksjekapital, overkurs og fond.

74. ***Et foretak skal gi opplysninger om følgende, enten spesifisert i balansen eller i notene:***

a) ***For hver aksjekapitalklasse:***

i) ***antall aksjer utstedt i henhold til vedtektene,***

ii) ***antall aksjer som er utstedt og fullt innbetalt, samt antall aksjer som er utstedt, men ikke fullt innbetalt,***

iii) ***pariverdi per aksje, eller opplysninger om at aksjen ikke har noen pariverdi,***

iv) ***en avstemming av antall utestående aksjer ved begynnelsen og slutten av året,***

v) ***rettigheter, fortrinnsretter og restriksjoner som er knyttet til hver aksjeklasse, herunder restriksjoner i utdeling av utbytte og tilbakebetaling av kapital,***

vi) ***aksjer i foretaket som holdes av foretaket selv eller av datterforetak eller tilknyttede foretak, og***

vii) ***aksjer som er øremerket for utstedelse ved opsjons- og salgskontrakter, herunder deres respektive vilkår og beløp,***

b) ***en beskrivelse av arten av og målet for hvert enkelt fond i egenkapitalen,***

c) ***utbyttebeløp som er foreslått eller vedtatt etter balansedagen, men før det foreligger vedtak om offentliggjøring av finansregnskapet, og***

d) ***størrelsen på eventuelt akkumulert preferanseutbytte som ikke er innregnet.***

Et foretak uten aksjekapital, for eksempel et ansvarlig selskap, må gi tilsvarende informasjon som angitt ovenfor, og den skal vise periodens bevegelser i hver kategori av egenkapital samt rettigheter, fortrinnsretter og restriksjoner knyttet til den enkelte kategori av egenkapital.

Resultatregnskap

Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet

75. ***Som et minstekrav skal resultatregnskapet omfatte poster som spesifiserer følgende beløp:***

a) ***driftsinntekter,***

b) ***driftsresultat,***

c) ***finanskostnader,***

d) ***resultatandeler fra tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, regnskapsført etter egenkapitalmetoden,***

e) ***skattekostnader,***

f) ***resultat av ordinær virksomhet,***

g) ***ekstraordinære poster,***

h) ***minoritetsinteresser, og***

i) ***periodens resultat.***

Ytterligere poster, overskrifter og mellomsummer skal spesifiseres i resultatregnskapet når dette kreves av en internasjonal regnskapsstandard, eller når en slik presentasjon er nødvendig for å gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle inntjening.

76. Virkningene av et foretaks ulike aktiviteter, transaksjoner og hendelser varierer med hensyn til stabilitet, risiko og forutsigbarhet, og opplysninger om forhold som påvirker inntjeningen, bidrar til forståelsen av oppnådd inntjening og til anslag på framtidige resultater. Ytterligere poster kan spesifiseres i resultatregnskapet, og betegnelser og rekkefølge kan endres når dette er nødvendig for å forklare forholdene omkring inntjening. Forhold som må tas i betraktning, omfatter vesentlighet samt de ulike inntekters og kostnaders art og funksjon. For eksempel kan en bank endre beskrivelsene for å anvende de mer spesifikke kravene i nr. 9-17 i IAS 30. Inntekts- og kostnadsposter kan bare motregnes når kriteriene i nr. 34 er oppfylt.

Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet eller i notene

77. ***Et foretak skal spesifisere, enten i resultatregnskapet eller i notene til resultatregnskapet, en inndeling av kostnader basert enten på kostnadenes art eller funksjon i foretaket.***

78. Foretak oppfordres til å spesifisere kostnadsinndelingen i nr. 77 i resultatregnskapet.

79. Kostnader inndeles ytterligere i underposter for å belyse en rekke ulike bestanddeler av den finansielle inntjeningen, som kan variere med hensyn til stabilitet, gevinst- eller tapspotensial og forutsigbarhet. Denne informasjonen gis på én av to måter.

80. Den første inndelingen kalles kostnadsinndeling etter art. Kostnadene slås sammen i resultatregnskapet etter deres art (for eksempel avskrivning, varekjøp, transportutgifter, lønn, reklameutgifter), og fordeles ikke i henhold til de ulike funksjonene i foretaket. Metoden er enkel å anvende i mange mindre foretak, fordi det ikke er nødvendig fordele driftskostnadene etter funksjon. Nedenfor følger et eksempel på kostnadsinndeling etter art:

Driftsinntekter		X
Andre inntekter fra driften		X
Endring i beholdning av ferdigvarer og arbeid under utføring	X	
Forbruk av råvarer og forbruksvarer	X	
Personalkostnader	X	
Avskrivningskostnader	X	

Andre driftskostnader	X	
Totale driftskostnader		(X)
Driftsresultat		X

81. Periodens endring i ferdigvarer og arbeid under utføring representerer en justering av produksjonskostnader for å gjenspeile det faktum at enten har produksjonen i perioden økt beholdningen, eller har salg ut over produksjon redusert beholdningen. I noen jurisdiksjoner blir en økning av ferdigvarer og arbeid under utføring løpet av perioden presentert rett etter driftsinntektene i analysen ovenfor. En slik presentasjon må imidlertid ikke forstås som at slike beløp representerer inntekter.

82. Den andre inndelingen kalles kostnadsinndeling etter funksjon, eller «kostnad solgte varer-metoden» og inndeler kostnader etter deres funksjon som del av kostnad solgte varer, distribusjon eller administrasjon. Denne presentasjonen vil ofte gi mer relevante opplysninger til brukerne enn inndeling etter kostnadenes art, men fordelingen av utgifter på funksjoner kan være vilkårlig og innebærer en betydelig grad av skjønn. Nedenfor følger et eksempel på kostnadsinndeling etter funksjon:

Driftsinntekter	X
Kostnad solgte varer	(X)
Bruttofortjeneste	X
Andre inntekter fra driften	X
Distribusjonskostnader	(X)
Administrative kostnader	(X)
Andre driftskostnader	(X)
Driftsresultat	X

83. ***Foretak som klassifiserer kostnader etter funksjon, skal gi ytterligere opplysninger om kostnadenes art, herunder avskrivningskostnader samt personalkostnader.***

84. Valg av inndelingsmetode mellom «kostnad solgte varer-metoden» og artsinndeling vil være avhengig av både historiske og bransjemessige faktorer, samt av organisasjonens art. Begge metoder gir en indikasjon på hvilke utgifter som kan forventes å variere, direkte eller indirekte, med foretakets salgs- eller produksjonsnivå. Ettersom begge presentasjonsmetodene kan være egnet for ulike typer foretak, krever denne standard at foretaket foretar et valg mellom klassifiseringene, på grunnlag av den metode som gir den mest dekkende framstilling av elementene i foretakets inntjening. Fordi opplysninger om kostnadenes art er nyttig for å forutsi framtidige kontantstrømmer, kreves det tilleggsopplysninger når klassifisering etter kostnad solgte varer benyttes.

85. ***Et foretak skal, enten spesifisert i resultatregnskapet eller i notene, opplyse om vedtatt eller foreslått utbyttebeløp per aksje for den regnskapsperioden som finansregnskapet gjelder for.***

ENDRINGER I EGENKAPITAL

86. ***Et foretak skal, som en egen bestanddel av finansregnskapet, presentere en oppstilling som viser***

    a) ***periodens resultat,***

    b) ***enhver inntekts- og kostnads-, gevinst- eller tapspost som, når det er påkrevd i henhold til andre standarder, er innregnet direkte i egenkapitalen, samt totalsummen av disse postene, og***

    c) ***den samlede virkningen av endringer i regnskapsprinsipp og korreksjon av grunnleggende feil som er behandlet i henhold til bestemmelsene om anbefalt metode i IAS 8.***

    I tillegg skal foretaket presentere, enten i denne oppstillingen eller i notene:

    d) ***kapitaltransaksjoner med og utdeling til eiere,***

    e) ***opparbeidet resultat i begynnelsen av perioden og på balansedagen, samt bevegelsene i perioden, og***

    f) ***en avstemming mellom balanseført verdi for hver egenkapitalklasse, overkurs og fond i begynnelsen og slutten av perioden, med hver bevegelse presentert separat.***

87. Endringer i et foretaks egenkapital mellom to balansedager gjenspeiler økningen eller reduksjonen i nettoeiendeler eller formue i perioden, i henhold til de særlige prinsippene for måling som er benyttet og opplyst om i finansregnskapet. Bortsett fra endringer som skyldes transaksjoner med aksjonærer, så som kapitalinnskudd og utbytte, vil den samlede endringen i egenkapital representere samlede gevinster eller tap som er generert av foretakets virksomhet i løpet av perioden.

88. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» krever at alle inntekts- og kostnadsposter som innregnes i løpet av en periode, skal inngå i fastsettelsen av periodens resultat, med mindre en internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater noe annet. Andre standarder krever at gevinster og tap, for eksempel overskudd eller underskudd som skyldes verdireguleringer samt visse valutakursdifferanser, innregnes direkte som endringer i egenkapitalen sammen med kapitaltransaksjoner med og utdeling til foretakets eiere. Ettersom det er viktig å ta i betraktning alle gevinster og tap ved vurdering av endringene i et foretaks finansielle stilling mellom to balansedager, krever denne standard en egen bestanddel av finansregnskapet som belyser foretakets samlede gevinster og tap, herunder slike som innregnes direkte i egenkapitalen.

89. Kravene i nr. 86 kan oppfylles på en rekke måter. Tilnærmingsmåten som benyttes i mange jurisdiksjoner, er et kolonneformat som viser en avstemming mellom åpnings-

og avslutningsbalansen for hvert element i aksjeeieres egenkapital, herunder poster som nevnt i bokstav a)-f) ovenfor. Et alternativ er å presentere en egen bestanddel av finansregnskapet som bare viser poster som vises under bokstav a)-c) ovenfor. Etter denne tilnærmingsmåten blir postene som er beskrevet i bokstav d)-f), vist i notene til finansregnskapet. Eksempler på begge tilnærmingsmåtene finnes i vedlegget til denne standard. Uansett hvilken tilnærmingsmåte som benyttes, krever nr. 86 en mellomsum for postene som det vises til under bokstav b), for at brukere skal kunne utlede samlede gevinster og tap som følger av foretakets virksomhet i perioden.

Kontantstrømoppstilling

90. IAS 7 inneholder krav til presentasjonen av kontantstrømoppstillingen og tilknyttede opplysninger. Standarden fastslår at opplysninger om kontantstrømmen er nyttig for å gi brukere av finansregnskap grunnlag for å vurdere foretakets evne til å generere kontanter og kontantekvivalenter, samt foretakets behov for å utnytte disse kontantstrømmene.

Noter til finansregnskapet

Struktur

91. ***Notene til et foretaks finansregnskap skal***

    a) ***presentere informasjon om grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet og de særlige regnskapsprinsippene som er valgt og benyttet for vesentlige transaksjoner og hendelser,***

    b) ***gi den informasjon som kreves av internasjonale regnskapsstandarder og som ikke presenteres andre steder i finansregnskapet, og***

    c) ***gi ytterligere informasjon som ikke spesifiseres i regnskapsoppstillingene, men som er nødvendig for en dekkende framstilling***([1]).

92. ***Notene til finansregnskapet skal presenteres på en systematisk måte. Hver post som spesifiseres i balansen, resultatregnskapet og kontantstrømoppstillingen, skal ha krysshenvisninger til all tilhørende informasjon i notene.***

93. Notene til finansregnskapet omfatter verbale beskrivelser eller mer detaljerte analyser av beløp som spesifiseres i balansen, resultatregnskapet og kontantstrømoppstillingen, samt i oppstillingen av endringer i egenkapital, og dessuten ytterligere informasjon om for eksempel betingede forpliktelser og ansvarsforhold. Notene omfatter informasjon som internasjonale regnskapsstandarder krever eller oppfordrer til å opplyse om, samt andre opplysninger som er nødvendige for å oppnå en dekkende framstilling.

94. For å hjelpe brukere til å forstå finansregnskap og å sammenligne dem med finansregnskap i andre foretak, blir notene normalt presentert i rekkefølgen nedenfor:

    a) erklæring om overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (se nr. 11),

---

([1]) Se også SIC-29: «Opplysningskrav — ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester».

b) erklæring om målegrunnlag og anvendte regnskapsprinsipper,

c) underbyggende informasjon for poster som er spesifisert i de enkelte regnskapsoppstillingene i samme rekkefølge som hver post og hver oppstilling presenteres, og

d) andre opplysninger, herunder

i) eventuelle betingede utfall, bindinger og andre finansielle opplysninger, og

ii) ikke-finansielle opplysninger.

95. I noen tilfeller kan det være nødvendig eller ønskelig å variere rekkefølgen på bestemte poster i notene. For eksempel kan informasjon om rentesatser og verdireguleringer kombineres med informasjon om forfall for finansielle instrumenter, selv om de førstnevnte er opplysninger for resultatregnskapet og de sistnevnte er opplysninger som gjelder balansen. En systematisk struktur for notene må uansett gjennomføres så langt det er praktisk mulig.

96. Informasjon om grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet og særlige regnskapsprinsipper kan presenteres som en egen bestanddel av finansregnskapet.

Presentasjon av regnskapsprinsipper

97. ***Den delen av finansregnskapets noter som omhandler regnskapsprinsippene, skal beskrive følgende:***

a) ***målegrunnlaget (-grunnlagene) som er benyttet ved utarbeiding av finansregnskapet, og***

b) ***hvert enkelt regnskapsprinsipp som er nødvendig for en riktig forståelse av finansregnskapet.***

98. I tillegg til opplysninger om de særlige regnskapsprinsippene som benyttes i finansregnskapet, er det viktig for brukerne å være klar over hvilke(t) målegrunnlag som er benyttet (historisk kost, gjenanskaffelseskost, realisasjonsverdi, virkelig verdi eller nåverdi), fordi dette danner grunnlaget for hele utarbeidingen av hele finansregnskapet. Når det benyttes flere målegrunnlag i finansregnskapet, for eksempel ved regulering av verdien av enkelte anleggsmidler, er det tilstrekkelig å gi en indikasjon på hvilke kategorier eiendeler og forpliktelser som de ulike målegrunnlagene er benyttet for.

99. Ved avgjørelsen av om det skal opplyses om et bestemt regnskapsprinsipp, skal ledelsen vurdere om opplysninger vil hjelpe brukere å forstå hvordan transaksjoner og hendelser gjenspeiles i rapportert inntjening og finansiell stilling. De regnskapsprinsippene som et foretak kan vurdere å presentere, omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:

a) inntektsinnregning;

b) konsolideringsprinsipper, herunder datterselskaper og tilknyttede selskaper,

c) virksomhetssammenslutninger,

d) felleskontrollerte virksomheter,

e) innregning og avskrivning av materielle og immaterielle eiendeler,

f) kapitalisering av låneutgifter og andre utgifter,

g) anleggskontrakter,

h) investeringseiendommer,

i) finansielle instrumenter og investeringer,

j) leieavtaler,

k) forsknings- og utviklingsutgifter,

l) beholdninger,

m) skatter, herunder utsatt skatt,

n) avsetninger,

o) kostnader ved ytelser til ansatte,

p) omregning og kurssikring av utenlandsk valuta,

q) definisjon av virksomhetsområde og geografiske markeder, samt grunnlaget for fordeling av utgifter mellom disse segmentene,

r) definisjon av kontanter og kontantekvivalenter,

s) regnskapsmessig behandling av inflasjon, og

t) offentlige tilskudd.

Andre internasjonale regnskapsstandarder inneholder særlige krav om opplysning om regnskapsprinsipper innenfor mange av disse områdene.

100. Hvert foretak må vurdere arten av sin virksomhet og de regnskapsprinsippene som brukeren vil forvente å finne opplysninger om for de respektive typene foretak. For eksempel vil det forventes at alle foretak i privat sektor gir opplysninger om regnskapsprinsipper for inntektsskatt, herunder utsatt skatt og eiendeler ved skatt. Når et foretak har en betydelig virksomhet i utlandet eller transaksjoner i utenlandsk valuta, forventes det opplysninger om regnskapsprinsippene for innregning av valutagevinster og –tap, samt sikring av slike gevinster og tap. I konsernregnskap opplyses det om regnskapsprinsippene for fastsettelse av goodwill og minoritetsinteresser.

101. Et regnskapsprinsipp kan være av betydning selv om beløpene som vises for inneværende og tidligere perioder ikke er vesentlige. Det er også hensiktsmessig å gi opplysninger om et regnskapsprinsipp som ikke omfattes av eksisterende internasjonale regnskapsstandarder, men som er valgt ut og anvendt i samsvar med nr. 20 ovenfor.

Andre opplysninger

102. ***Et foretak skal gi opplysninger om følgende dersom dette ikke er gjort andre steder i opplysninger som offentliggjøres sammen med finansregnskapet:***

a) ***foretakets hjemsted og juridiske form, hvilken stat foretaket er registrert i samt foretakets forretningskontor (eller hovedforetaket, dersom dette er forskjellig fra foretakets forretningskontor),***

b) ***en beskrivelse av arten av foretakets virksomhet og hovedaktiviteter,***

c) ***navnet på morforetaket og det overordnede morforetaket i konsernet, og***

d) ***enten antall ansatte i slutten av regnskapsperioden eller gjennomsnittet for perioden.***

IKRAFTTREDELSE

103. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.***

104. Denne internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 1: «Opplysninger om regnskapsprinsipper», IAS 5: «Opplysninger som skal gis i finansregnskap» og IAS 13: «Presentasjon av omløpsmidler og kortsiktige forpliktelser», som ble godkjent av Styret i ajourførte versjoner i 1994.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 2 (REVIDERT 1993)

Beholdninger

Denne standard erstatter IAS 2: «Verdsetting og presentasjon av beholdninger basert på historisk kost-systemet», godkjent i 1975. Den reviderte regnskapsstandarden gjaldt for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.

I mai 1999 ble nr. 28 endret ved IAS 10: Hendelser etter balansedagen (revidert 1999). Den endrede teksten gjelder for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

I desember 2000 ble nr. 1 endret og nr. 16A tilføyd ved IAS 41: «Landbruk». Den endrede teksten gjelder for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-tolkning har tilknytning til IAS 2:

– SIC-1: «Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost».

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-3
Definisjoner	4-5
Måling av beholdninger	6
Anskaffelseskost for beholdninger	7-18
Kjøpsutgifter	8-9
Bearbeidingsutgifter	10-12
Andre utgifter	13-15
Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger	16
Anskaffelseskost for landbruksprodukter høstet fra biologiske eiendeler	16A
Metoder for måling av anskaffelseskost	17-18
Metoder for tilordning av anskaffelseskost	19-24
Anbefalt metode	21-22
Tillatt alternativ metode	23-24
Netto realisasjonsverdi	25-30
Innregning som kostnad	31-33
Opplysninger	34-40
Ikrafttredelse	41

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av beholdninger basert på historisk kost-systemet. Et avgjørende spørsmål ved regnskapsføring av beholdninger er hvilke utgifter som skal innregnes som eiendeler i balansen inntil de tilknyttede inntektene innregnes. Denne standard gir praktisk veiledning i fastsettelse av

anskaffelseskost og etterfølgende innregning av denne som kostnad, herunder nedskrivning til netto realisasjonsverdi. Den gir også veiledning i metodene som anvendes ved tilordning av anskaffelseskost til beholdninger.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes for finansregnskap som er utarbeidet på grunnlag av historisk kost-systemet ved regnskapsføring av beholdninger, med unntak for:***

   a) ***arbeid under utføring i henhold til anleggskontrakter, herunder direkte tilknyttede tjenestekontrakter (se IAS 11: «Anleggskontrakter»),***

   b) ***finansielle instrumenter,***

   c) ***produsenters beholdninger av jordbruks- og skogbruksprodukter samt mineralforekomster, i det omfang disse måles til netto realisasjonsverdi i samsvar med fast praksis i visse næringer, og***

   d) ***biologiske eiendeler relatert til landbruk (se IAS 41: «Landbruk»).***

2. Denne standard erstatter IAS 2: «Verdsetting og presentasjon av beholdninger basert på historisk kost-systemet», godkjent i 1975.

3. Beholdningene nevnt i nr. 1 bokstav c) måles til netto realisasjonsverdi ved visse produksjonsstadier. Dette skjer for eksempel når landbruksavlinger er høstet eller mineralforekomster utvunnet, og salget er sikret i henhold til terminkontrakt eller statsgaranti, eller når det finnes et homogent marked, og risikoen for ikke å få solgt varene er ubetydelig. Disse beholdningene omfattes ikke av denne standard.

DEFINISJONER

4. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Beholdninger» er eiendeler:

   a) ***som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet,***

   b) ***som er under produksjon med henblikk på slikt salg, eller***

   c) ***i form av råvarer eller produksjonsmateriell til bruk i produksjonsprosessen eller ved tjenesteytingen.***

   «Netto realisasjonsverdi» er estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede utgifter for ferdigstilling og beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget.

5. Beholdninger omfatter varer som er kjøpt og holdes for videresalg, herunder for eksempel handelsvarer kjøpt av en detaljist, eller grunn og annen fast eiendom som holdes for videresalg. Beholdninger omfatter også egenproduserte ferdigvarer eller varer i arbeid, herunder råvarer og produksjonsmateriell som er beregnet for bruk i produksjonsprosessen. Tjenesteyteres beholdninger omfatter tjenestenes

anskaffelseskost som beskrevet i nr. 16, der foretaket ennå ikke har innregnet de tilknyttede inntektene (se IAS 18: «Driftsinntekter»).

MÅLING AV BEHOLDNINGER

6. ***Beholdninger skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi.***

Anskaffelseskost for beholdninger

7. ***Anskaffelseskost for beholdninger skal omfatte alle kjøpsutgifter, bearbeidingsutgifter og andre utgifter pådratt for å bringe beholdningene til deres nåværende sted og tilstand.***

Kjøpsutgifter

8. Kjøpsutgiftene for beholdninger omfatter kjøpspris, importavgifter og andre avgifter (med unntak for avgifter som foretaket senere kan få tilbake fra skattemyndighetene), samt transport, håndtering og andre utgifter som er direkte forbundet med anskaffelse av ferdigvarer, råvarer og tjenester. Forhandlerrabatter, prisavslag og lignende fratrekkes ved beregning av kjøpsutgiftene.

9. Kjøpsutgifter kan omfatte valutakursdifferanser som er direkte forbundet med nylige anskaffelser av beholdninger som faktureres i utenlandsk valuta, i de sjeldne tilfeller der den alternative metode i IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» er tillatt brukt. Disse valutakursdifferansene begrenser seg til differanser som følge av betydelig devaluering av eller kursfall i en valuta som det ikke er praktisk mulig å sikre seg mot, og som påvirker forpliktelser som ikke kan gjøres opp og stammer fra den nylige anskaffelsen av beholdningene.

Bearbeidingsutgifter

10. Beholdningers bearbeidingsutgifter omfatter utgifter som er direkte knyttet til de produserte enhetene, for eksempel direkte lønnsutgifter. De omfatter også systematisk fordeling av faste og variable fellesutgifter i produksjon av råvarer til ferdigvarer. Faste fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som holder seg relativt konstante uansett produksjonsvolum, for eksempel avskrivning og vedlikehold av fabrikkbygninger og –utstyr samt utgifter til fabrikkledelse og -administrasjon. Variable fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som varierer direkte eller tilnærmet direkte med produksjonsvolumet, for eksempel indirekte råvarer og indirekte lønnsutgifter.

11. Fordelingen av faste fellesutgifter i produksjon er basert på produksjonsanleggenes normale kapasitet. Normal kapasitet er forventet gjennomsnittsproduksjon over flere perioder under normale forhold, idet det tas hensyn til tapt kapasitet som følge av planmessig vedlikehold. Det faktiske produksjonsnivå kan brukes dersom det tilsvarer normal kapasitet. Det totale omfang av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, skal ikke økes som følge av liten produksjon eller uvirksomt anlegg. Ikke-fordelte fellesutgifter innregnes som kostnad i perioden da de har påløpt. I perioder med unormalt stor produksjon reduseres omfanget av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, slik at beholdningene ikke måles til et høyere beløp enn

anskaffelseskost. Variable fellesutgifter til bearbeiding fordeles på hver produksjonsenhet på grunnlag av den faktiske utnyttelsen av produksjonsanleggene.

12. En produksjonsprosess kan medføre at det produseres flere produkter samtidig. Dette er for eksempel tilfellet ved produksjon av sideordnede produkter eller når det produseres et hovedprodukt og et biprodukt. Når det ikke er mulig å skille de enkelte produktenes bearbeidingsutgifter fra hverandre, fordeles de mellom produktene på en rasjonell og konsekvent måte. Fordelingen kan for eksempel baseres på de enkelte produktenes relative salgsverdi, enten på det stadiet i produksjonen der det blir mulig å skille produktene fra hverandre, eller ved produksjonens avslutning. De fleste biprodukter er av uvesentlig art. Når det er tilfellet, måles de ofte til netto realisasjonsverdi, og denne verdien fratrekkes hovedproduktets anskaffelseskost. Dermed blir ikke den balanseførte verdien av hovedproduktet vesentlig forskjellig fra dets anskaffelseskost.

Andre utgifter

13. Andre utgifter inngår bare i anskaffelseskost for beholdninger i den utstrekning de har påløpt for å bringe beholdningene til deres nåværende sted og tilstand. Det kan for eksempel være rimelig å inkludere indirekte utgifter uten tilknytning til produksjonen, eller kundespesifikke utgifter til produktutforming i anskaffelseskost for beholdninger.

14. Følgende er eksempler på utgifter som skal utelates fra anskaffelseskost for beholdninger og innregnes som kostnader i perioden da de har påløpt:

    a) unormalt høyt svinn av råvarer, unormalt høye lønnsutgifter eller andre bearbeidingsutgifter,

    b) lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før et videre stadium i produksjonen,

    c) fellesutgifter til administrasjon som ikke bidrar til å bringe beholdningene til deres nåværende sted og tilstand, og

    d) salgsutgifter.

15. I særskilte tilfeller inngår låneutgifter i beholdningers anskaffelseskost. Disse tilfellene er omhandlet i den tillatte alternative metode i IAS 23: «Låneutgifter».

Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger

16. For tjenesteytere består anskaffelseskost for beholdninger hovedsakelig av lønnsutgifter og andre utgifter til personell som er direkte sysselsatt med tjenesteytingen, herunder tilsynspersonell, samt henførbare fellesutgifter. Lønnsutgifter og andre utgifter i forbindelse med salg og alminnelig administrasjonspersonell inngår ikke, men innregnes som kostnader i perioden da de har påløpt.

Anskaffelseskost for landbruksprodukter høstet fra biologiske eiendeler

16A. I henhold til IAS 41: «Landbruk» skal beholdninger som består av landbruksprodukter som et foretak har høstet fra sine biologiske eiendeler, ved førstegangsinnregning måles til virkelig verdi, med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, på

innhøstingstidspunktet. Ved bruk av denne standard vil dette være anskaffelseskost for beholdningene på dette tidspunktet.

Metoder for måling av anskaffelseskost

17. Metoder for måling av anskaffelseskost, så som standardkostmetoden eller salgsprismetoden, kan brukes som hjelpemiddel for måling av anskaffelseskost for beholdninger dersom metoden gir en god tilnærming til anskaffelseskost. Ved beregning av standardkost tas det hensyn til normale nivåer av råvarer og produksjonsmateriell, lønnsutgifter, effektivitet og kapasitetsutnytting. Disse kontrolleres regelmessig og revideres om nødvendig i henhold til de aktuelle forhold.

18. Salgsprismetoden brukes ofte i detaljhandel til måling av beholdninger som består av et stort antall enheter med høy omsetningshastighet og omtrent samme marginer, og der det ikke er praktisk mulig å bruke andre kostberegningsmetoder. Anskaffelseskost for beholdninger fastsettes ved å redusere salgsverdien med den relevante prosentvise bruttomarginen. I prosentsatsen som brukes, tas det hensyn til beholdninger med nedsatt salgspris. Det brukes ofte en gjennomsnittlig prosentsats for hver salgsavdeling.

Metoder for tilordning av anskaffelseskost

19. ***Anskaffelseskost for enheter som vanligvis ikke er innbyrdes ombyttbare, og for varer og tjenester som er produsert og atskilt for særskilte prosjekter, skal tilordnes på grunnlag av en spesifikk identifikasjon av deres individuelle anskaffelseskost.***

20. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost betyr at spesifikke utgifter henføres til identifiserte vareenheter. Dette er en egnet metode for enheter som er atskilt for et særskilt prosjekt, uansett om de er innkjøpt eller produsert. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost er imidlertid uegnet når det dreier seg om et stort antall enheter som vanligvis er innbyrdes ombyttbare. I slike tilfeller kan utvelgelsen av gjenværende vareenheter foretas på en slik måte at det oppnås en forutbestemt påvirkning av periodens resultat.

Anbefalt metode

21. ***Med unntak for beholdningene omhandlet i nr. 19 skal anskaffelseskost for beholdninger tilordnes ved bruk av metoden først inn, først ut (FIFO) eller metoden for veid gjennomsnitt***([1]).

22. FIFO-metoden forutsetter at de først innkjøpte vareenhetene selges først, slik at enhetene som er igjen i beholdningen ved periodens slutt, er de enheter som sist ble kjøpt inn eller produsert. Etter metoden for veid gjennomsnitt fastsettes hver enhets anskaffelseskost ut fra det veide gjennomsnittet av lignende varers anskaffelseskost ved begynnelsen av perioden og anskaffelseskost for lignende enheter innkjøpt eller produsert i løpet av perioden. Gjennomsnittet kan beregnes periodisk eller ved mottak av hver ytterligere leveranse, avhengig av forholdene i det enkelte foretak.

([1]) Se også SIC-1: «Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost».

Tillatt alternativ metode

23. ***Med unntak for beholdningene nevnt i nr. 19 skal anskaffelseskost for beholdninger beregnes ved bruk av metoden sist inn, først ut (LIFO)***([1]).

24. LIFO-metoden forutsetter at de sist innkjøpte eller produserte vareenhetene selges først, slik at enhetene som er igjen i beholdningen ved periodens slutt, er de enheter som først ble kjøpt inn eller produsert.

Netto realisasjonsverdi

25. Anskaffelseskost for beholdninger kan ikke nødvendigvis gjenvinnes dersom beholdningene er skadet, er blitt helt eller delvis ukurante eller dersom salgsprisene har falt. Likeledes kan anskaffelseskost for beholdninger ikke nødvendigvis gjenvinnes dersom det har vært en økning i beregnede utgifter for ferdigstilling eller beregnede utgifter til å gjennomføre salget. Nedskrivning av anskaffelseskost for beholdninger til netto realisasjonsverdi er i samsvar med det synspunktet at eiendeler ikke skal regnskapsføres til en høyere verdi enn de forventes å innbringe ved salg eller bruk.

26. Beholdninger nedskrives vanligvis til netto realisasjonsverdi for hver enkelt enhet. I noen tilfeller kan det imidlertid være hensiktsmessig å gruppere lignende eller beslektede enheter. Dette kan være tilfellet med varer fra samme produktlinje som har samme formål eller bruksområde, som produseres og markedsføres i samme geografiske område, og som det ikke er praktisk mulig å vurdere atskilt fra andre enheter i samme produktlinje. Det vil ikke være korrekt å nedskrive beholdninger på grunnlag av beholdningenes inndeling i klasser, for eksempel ferdigvarer, eller alle beholdninger innenfor en viss bransje eller et visst geografisk segment. Tjenesteytere akkumulerer normalt kostnader for hver tjeneste som det vil bli krevd en separat salgspris for. Derfor behandles hver slik tjeneste som en atskilt enhet.

27. Estimater på netto realisasjonsverdi baseres på de mest pålitelige opplysningene som foreligger når estimatene foretas, om hva beholdningene forventes å innbringe. Ved slike estimater tas det hensyn til svingninger i priser eller utgifter som er direkte knyttet til hendelser som inntreffer etter slutten av perioden, såframt slike hendelser bekrefter forhold som forelå ved slutten av perioden.

28. Ved estimater av netto realisasjonsverdi tas det også hensyn til formålet med lagerholdet. For eksempel baseres netto realisasjonsverdi for beholdninger som holdes for å oppfylle bindende salgs- eller tjenestekontrakter, på kontraktsprisen. Dersom salgskontraktene omfatter mindre enn beholdningen, baseres netto realisasjonsverdi for den overskytende mengden på alminnelige salgspriser. Avsetninger eller betingede forpliktelser kan oppstå i forbindelse med bindende salgskontrakter som omfatter mer enn beholdningen, eller i forbindelse med bindende kjøpskontrakter. Slike avsetninger og betingede forpliktelser behandles i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

29. Råvarer og annet produksjonsmateriell som holdes for bruk i produksjonen av beholdninger, nedskrives ikke til en lavere verdi enn anskaffelseskost dersom

---

([1]) Se også SIC-1: «Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost».

ferdigvarene de skal inngå i, forventes å bli solgt for en pris som tilsvarer eller overstiger anskaffelseskost. Dersom en nedgang i råvareprisene tyder på at anskaffelseskost for ferdigvarene vil overstige netto realisasjonsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto realisasjonsverdi. I slike tilfeller kan råvarenes gjenanskaffelseskost være det beste uttrykket for deres netto realisasjonsverdi.

30. En ny vurdering av netto realisasjonsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av beholdninger til under anskaffelseskost, ikke lenger foreligger, reverseres det nedskrevne beløpet slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og ajourført netto realisasjonsverdi. Dette forekommer for eksempel når en vare som er innregnet til netto realisasjonsverdi fordi salgsprisen har gått ned, fortsatt ikke er solgt i etterfølgende periode, samtidig som salgsprisen har gått opp.

INNREGNING SOM KOSTNAD

31. ***Når beholdninger selges, skal deres balanseførte verdi innregnes som kostnad i perioden da de tilknyttede inntektene innregnes. Nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi og beholdningstap skal innregnes som kostnad i perioden da nedskrivningen eller tapet oppstår. Reversering av nedskrivning av beholdninger som følge av økning i netto realisasjonsverdi skal innregnes som reduksjon av det beholdningsbeløpet som innregnes som kostnad i perioden da reverseringen foretas.***

32. Systemet med å innregne solgte beholdningers balanseførte verdi som kostnad medfører sammenstilling av utgifter med driftsinntekter.

33. Visse beholdninger kan henføres til andre eiendelskonti, for eksempel beholdninger som brukes som komponent i egenprodusert eiendom, anlegg og utstyr. Beholdninger som på denne måten henføres til andre eiendeler, innregnes som kostnad under den aktuelle eiendelens utnyttbare levetid.

OPPLYSNINGER

34. ***Finansregnskapet skal inneholde følgende opplysninger:***

    a) ***regnskapsprinsippene som er anvendt ved måling av beholdninger, herunder den anvendte metode for beregning av anskaffelseskost,***

    b) ***beholdningenes samlede balanseførte verdi og den balanseførte verdien inndelt på en måte som passer for foretaket,***

    c) ***balanseført verdi av beholdninger målt til netto realisasjonsverdi,***

    d) ***omfanget av reverserte nedskrivninger innregnet som inntekt i perioden i samsvar med nr. 31,***

    e) ***forholdene eller hendelsene som har medført reversering av en nedskrivning av beholdninger i samsvar med nr. 31, og***

    f) ***balanseført verdi av beholdninger som er stilt som sikkerhet for forpliktelser.***

35. Opplysninger om balanseført verdi av forskjellige klasser av beholdninger og omfanget av endringer av disse eiendelene er nyttige for brukere av finansregnskap. Vanlig inndeling av beholdninger er handelsvarer, produksjonsmateriell, råvarer, arbeid under utføring og ferdigvarer. En tjenesteyters beholdninger kan beskrives som arbeid under utføring.

36. ***Når anskaffelseskost for beholdninger fastsettes etter LIFO-metoden i samsvar med den tillatte alternative metode i nr. 23, skal finansregnskapet vise forskjellen mellom verdien på beholdningene i balansen, og enten:***

    a) ***det laveste av beløpet fastsatt i samsvar med nr. 21 og netto realisasjonsverdi, eller***

    b) ***det laveste av gjenanskaffelseskost på balansedagen og netto realisasjonsverdi.***

37. ***Finansregnskapet skal inneholde opplysninger om enten:***

    a) ***anskaffelseskost for beholdninger som er innregnet som kostnad i perioden, eller***

    b) ***driftsutgiftene, knyttet til driftsinntekter, som er innregnet som kostnad i perioden, inndelt etter art.***

38. Beholdningers anskaffelseskost som er innregnet som kostnad i perioden, består av utgiftene som tidligere inngikk ved måling av solgte varer, samt ikke-fordelte fellesutgifter til bearbeiding og unormale utgifter til bearbeiding. Det kan finnes forhold i foretaket som gjør det berettiget å innregne også andre utgifter, for eksempel distribusjonsutgifter.

39. Visse foretak bruker en annen oppstillingsplan for resultatregnskapet som medfører at det opplyses om andre beløp enn anskaffelseskost for beholdninger som er innregnet som kostnad i perioden. Med denne alternative oppstillingsformen opplyser foretaket om driftsutgiftene som er knyttet til inntektene for perioden, inndelt etter art. I dette tilfellet opplyser foretaket om utgiftene som er innregnet som kostnad for råvarer og forbruksvarer, lønnsutgifter og andre driftsutgifter, sammen med periodens netto endring i beholdninger.

40. En nedskrivning til netto realisasjonsverdi kan være av en slik størrelse, hyppighet eller type at det skal opplyses om dette i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

IKRAFTTREDELSE

41. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 7
(REVIDERT 1992)

Kontantstrømoppstilling

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 7: «Oppstilling av endringer i finansiell stilling», godkjent av Styret i oktober 1977. Den reviderte regnskapsstandarden gjaldt for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1994 eller senere.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-3
Fordeler ved informasjon om kontantstrømmer	4-5
Definisjoner	6-9
Kontanter og kontantekvivalenter	7-9
Presentasjon av en kontantstrømoppstilling	10-17
Driftsaktiviteter	13-15
Investeringsaktiviteter	16
Finansieringsaktiviteter	17
Presentasjon av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter	18-20
Presentasjon av kontantstrømmer knyttet til investerings- og finansieringsaktiviteter	21
Presentasjon av kontantstrømmer som nettobeløp	22-24
Kontantstrømmer i utenlandsk valuta	25-28
Ekstraordinære poster	29-30
Renter og utbytte	31-34
Inntektsskatt	35-36
Investeringer i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet	37-38
Overtakelse og avhending av datterforetak og andre forretningsenheter	39-42
Transaksjoner uten kontant oppgjør	43-44
Bestanddeler av kontanter og kontantekvivalenter	45-47

Andre opplysninger 48-52

Ikrafttredelse 53

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Informasjon om foretakets kontantstrømmer er nyttig for å gi brukere av finansregnskap grunnlag for å vurdere foretakets evne til å generere kontanter og kontantekvivalenter, samt foretakets behov for å utnytte disse kontantstrømmene. De økonomiske beslutninger som treffes av brukerne, krever en vurdering av foretakets evne til å generere kontanter og kontantekvivalenter, og av sikkerheten for at de genereres.

Formålet med denne standard er å kreve at foretaket framlegger informasjon om historiske endringer i sine kontanter og kontantekvivalenter, i form av en kontantstrømoppstilling der foretakets kontantstrømmer i regnskapsperioden inndeles i kontantstrømmer fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Et foretak skal utarbeide en kontantstrømoppstilling i samsvar med kravene i denne standard og presentere denne som en integrert del av sitt finansregnskap for hver periode som det presenteres regnskap for.***

2. Denne standard erstatter IAS 7: «Oppstilling av endringer i finansiell stilling», godkjent i juli 1977.

3. Brukerne av et foretaks finansregnskap er interessert i hvordan foretaket genererer og bruker kontanter og kontantekvivalenter. Dette gjelder uansett hva slags virksomhet foretaket driver, og uansett om kontanter kan bli ansett som foretakets produkt, noe som for eksempel kan være tilfellet for finansinstitusjoner. Foretakene trenger kontanter til stort sett de samme formål, uansett hvor forskjellige deres viktigste inntektsskapende virksomheter måtte være. De trenger kontanter til å drive virksomheten, innfri forpliktelser og skape avkastning til investorer. Derfor krever denne standard at alle foretak presenterer en kontantstrømoppstilling.

FORDELER VED INFORMASJON OM KONTANTSTRØMMER

4. En kontantstrømoppstilling gir, sammen med resten av finansregnskapet, informasjon som setter brukerne i stand til å evaluere endringene i et foretaks nettoeiendeler, dets økonomiske struktur (herunder dets likviditet og solvens) og dets evne til å påvirke kontantstrømmenes størrelse og genereringstidspunkt for å tilpasse seg endrede omstendigheter og muligheter. Informasjon om kontantstrømmer er nyttig ved vurdering av et foretaks evne til å generere kontanter og kontantekvivalenter, og gir brukerne mulighet til å utarbeide modeller for å vurdere og sammenligne nåverdien av

forskjellige foretaks framtidige kontantstrømmer. Opplysninger om kontantstrømmer forbedrer også mulighetene for å sammenligne forskjellige foretaks driftsresultat, fordi de eliminerer virkningene av ulik regnskapsmessig behandling av de samme transaksjoner og hendelser.

5. Historisk informasjon om kontantstrømmer brukes ofte som indikator på framtidige kontantstrømmers størrelse, tidspunkt og sikkerhet. Den er også nyttig ved kontroll av riktigheten av tidligere vurderinger av framtidige kontantstrømmer, og ved undersøkelse av sammenhengen mellom lønnsomhet og netto kontantstrømmer, samt virkningen av prisendringer.

DEFINISJONER

6. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Kontanter» omfatter kontantbeholdning og bankinnskudd på anfordring.

«Kontantekvivalenter» er kortsiktige, svært likvide investeringer som lett kan omgjøres i kjente kontantbeløp og som har ubetydelig risiko for verdiendringer.

«Kontantstrømmer» er strømmer av kontanter og kontantekvivalenter til og fra foretaket.

«Driftsaktiviteter» er et foretaks viktigste inntektsskapende aktiviteter samt andre aktiviteter som ikke er knyttet til investerings- eller finansieringsaktiviteter.

«Investeringsaktiviteter» er anskaffelse og avhending av anleggsmidler og andre investeringer som ikke inngår i kontantekvivalenter.

«Finansieringsaktiviteter» er aktiviteter som medfører endringer i størrelsen på og sammensetningen av foretakets egenkapital og lån.

Kontanter og kontantekvivalenter

7. Formålet med å ha kontantekvivalenter er å innfri kortsiktige betalingsforpliktelser snarere enn å foreta investeringer eller lignende. For at en investering skal regnes som kontantekvivalent, må den lett kunne omgjøres i et kjent kontantbeløp og ha ubetydelig risiko for verdiendringer. Derfor kan en investering normalt regnes som kontantekvivalent bare dersom den har en kort løpetid, for eksempel tre måneder eller mindre fra anskaffelsestidspunktet. Egenkapitalinvesteringer unntas fra kontantekvivalenter med mindre de reelt sett er kontantekvivalenter, for eksempel preferanseaksjer med en kort restløpetid på anskaffelsestidspunktet og en fast innløsningsdag.

8. Banklån anses generelt som finansieringsaktiviteter. I noen land inngår imidlertid kassekreditt som skal tilbakebetales på anfordring, som en integrert del av foretakets likviditetsstyring. I slike tilfeller inngår kassekreditt som en bestanddel av kontanter og kontantekvivalenter. Et kjennetegn ved slike bankavtaler er at saldoen ofte svinger mellom å være positiv og negativ.

9. Kontantstrømmer omfatter ikke bevegelser mellom poster som utgjør kontanter eller kontantekvivalenter, idet disse bestanddelene inngår i foretakets likviditetsstyring snarere enn i dets drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter. Likviditetsstyring omfatter investering av overskytende kontanter i kontantekvivalenter.

PRESENTASJON AV EN KONTANTSTRØMOPPSTILLING

10. ***Kontantstrømoppstillingen skal vise periodens kontantstrømmer inndelt i drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter.***

11. Foretaket presenterer sine kontantstrømmer fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter på den best egnede måte for dets virksomhet. Klassifisering etter aktivitet gir informasjon som gjør det mulig for regnskapsbrukerne å vurdere virksomhetenes innvirkning på foretakets finansielle stilling og omfanget av dets kontanter og kontantekvivalenter. Denne informasjonen kan også brukes til å bedømme sammenhengen mellom aktivitetene.

12. En enkelt transaksjon kan omfatte kontantstrømmer som klassifiseres forskjellig. Når for eksempel kontant innfrielse av et lån omfatter både renter og hovedstol, kan renteelementet klassifiseres som driftsaktivitet, mens hovedstolelementet klassifiseres som finansieringsaktivitet.

Driftsaktiviteter

13. Omfanget av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter er en viktig indikator på om foretakets drift har generert tilstrekkelige kontantstrømmer til å tilbakebetale lån, opprettholde foretakets drift, utbetale utbytte og foreta nye investeringer uten bruk av eksterne finansieringskilder. Informasjon om de spesifikke bestanddeler av historiske kontantstrømmer fra drift kan sammen med annen informasjon være nyttig ved prognoser av framtidige kontantstrømmer fra drift.

14. Kontantstrømmer fra driftsaktiviteter er hovedsakelig avledet av foretakets viktigste inntektsskapende virksomhet. Derfor stammer de vanligvis fra transaksjoner og andre hendelser som inngår i fastsettelsen av resultatet. Eksempler på kontantstrømmer fra driftsaktiviteter er:

    a) innbetalinger fra varesalg og tjenesteyting,

    b) innbetalinger fra royalties, honorarer, provisjoner og andre inntekter,

    c) utbetalinger til leverandører for varer og tjenester,

    d) utbetalinger til og på vegne av ansatte,

    e) forsikringsselskapers inn- og utbetalinger i forbindelse med premier, krav, livrenter og andre forsikringsytelser,

    f) utbetalinger eller tilbakebetalinger av inntektsskatt, med mindre de kan henføres direkte til finansierings- eller investeringsaktiviter, og

g) inn- og utbetalinger i forbindelse med kontrakter som holdes for handel eller omsetning.

Noen transaksjoner, for eksempel salg av et anlegg, kan medføre en gevinst eller et tap som inngår ved fastsettelsen av resultatet. Kontantstrømmer i forbindelse med slike transaksjoner er imidlertid kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter.

15. Foretaket kan ha verdipapirer og lån som holdes for handel eller omsetning, som i så fall kan likestilles med beholdninger anskaffet spesielt med henblikk på videresalg. Derfor klassifiseres kontantstrømmer fra kjøp og salg av slike verdipapirer som driftsaktiviteter. Likeledes klassifiseres vanligvis forskudd og lån gitt av finansinstitusjoner som driftsaktiviteter, ettersom de inngår i den viktigste inntektsskapende aktiviteten i slike foretak.

Investeringsaktiviteter

16. Separat opplysning om kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter er viktig, fordi kontantstrømmene er et uttrykk for hvilke utgifter foretaket har hatt til ressurser beregnet på å skape framtidige inntekter og kontantstrømmer. Eksempler på kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter er:

a) utbetalinger til anskaffelse av eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler og andre langsiktige eiendeler. Disse omfatter utbetalinger i forbindelse med kapitaliserte utviklingsutgifter og egenprodusert eiendom, anlegg og utstyr,

b) innbetalinger fra salg av eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler og andre langsiktige eiendeler,

c) utbetalinger til anskaffelse av andre foretaks egenkapital- eller gjeldsinstrumenter, samt andeler i felleskontrollert virksomhet (unntatt utbetalinger i forbindelse med instrumenter som anses for å være kontantekvivalenter, eller instrumenter som holdes for handel eller omsetning),

d) innbetalinger fra salg av andre foretaks egenkapital- eller gjeldsinstrumenter, samt andeler i felleskontrollert virksomhet (unntatt innbetalinger i forbindelse med instrumenter som anses for å være kontantekvivalenter, og instrumenter som holdes for handel eller omsetning),

e) forskudd og lån til andre parter (unntatt forskudd og lån gitt i en finansinstitusjon),

f) innbetalinger fra tilbakebetaling av forskudd og lån til andre parter (unntatt forskudd og lån i en finansinstitusjon),

g) utbetalinger til børsomsatte og ikke-børsomsatte terminkontrakter, opsjonsavtaler og bytteavtaler, unntatt når de holdes for handel eller omsetning, eller dersom utbetalingene klassifiseres som finansieringsaktiviteter, og

h) innbetalinger fra børsomsatte og ikke-børsomsatte terminkontrakter, opsjonsavtaler og bytteavtaler, unntatt når de holdes for handel eller omsetning, eller dersom innbetalingene klassifiseres som finansieringsaktiviteter.

Når en kontrakt regnskapsføres som en sikring av en identifiserbar posisjon, klassifiseres kontantstrømmene i forbindelse med kontrakten på samme måte som den sikrede posisjonens kontantstrømmer.

Finansieringsaktiviteter

17. Separat opplysning om kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter er viktig, fordi den kan brukes til å forutsi framtidige krav om kontantstrømmer fra foretakets kapitalinnskytere. Eksempler på kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter er:

    a) innbetalinger fra utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter,

    b) utbetalinger til aksjonærer til anskaffelse eller innløsning av foretakets aksjer,

    c) innbetalinger fra utstedelse av obligasjoner, lån, gjeldsbrev, pantelån og annen kort- eller langsiktige innlån,

    d) tilbakebetaling av lån, og

    e) innbetalinger fra leietaker til reduksjon av den utestående forpliktelse i forbindelse med en finansiell leieavtale.

PRESENTASJON AV KONTANTSTRØMMER KNYTTET TIL DRIFTSAKTIVITETER

18. ***Foretaket skal presentere kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved enten***

    a) ***den direkte metode, som gir opplysninger om vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger, eller***

    b) ***den indirekte metode, der resultatet justeres for virkningen av transaksjoner uten kontant oppgjør, utsettelser eller periodisering av framtidige inn- eller utbetalinger knyttet til drift, samt inntekter og utgifter knyttet til kontantstrømmer fra investering eller finansiering.***

19. Foretakene oppfordres til å presentere kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved bruk av den direkte metode. Den direkte metode gir informasjon som kan være nyttig ved estimering av framtidige kontantstrømmer, og som ikke framkommer ved bruk av den indirekte metode. Ved anvendelse av den direkte metode kan informasjon om vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger innhentes enten

    a) fra foretakets regnskap, eller

    b) ved å justere salg, kostnad solgte varer (renter og lignende inntekter samt rentekostnader og lignende utgifter i en finansinstitusjon) og andre poster i resultatregnskapet for:

        i) periodens endringer i beholdninger og fordringer og gjeld i forbindelse med driften,

        ii) andre ikke-kontante poster, og

iii) andre poster der inn- og utbetalingene er kontantstrømmer knyttet til investering eller finansiering.

20. Ved den indirekte metode fastsettes netto kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved justering av resultatet for:

a) periodens endringer i beholdninger og fordringer og gjeld i forbindelse med driften,

b) ikke-kontante poster som avskrivning, avsetninger, utsatt skatt, urealiserte valutagevinst og -tap, tilbakeholdt overskudd fra tilknyttede foretak og minoritetsinteresser, og

c) alle andre poster der inn- og utbetalingene er kontantstrømmer fra investering eller finansiering.

Alternativt kan netto kontantstrømmer fra driftsaktiviteter presenteres ved bruk av den indirekte metode ved å vise inntekter og kostnader fra resultatregnskapet og periodens endringer i beholdninger og fordringer og gjeld i forbindelse med driften.

PRESENTASJON AV KONTANTSTRØMMER KNYTTET TIL INVESTERINGS- OG FINANSIERINGSAKTIVITETER

21. ***Foretaket skal separat presentere vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger knyttet til investerings- og finansieringsaktiviteter, unntatt i den utstrekning kontantstrømmene beskrevet i nr. 22 og nr. 24 presenteres som nettobeløp.***

PRESENTASJON AV KONTANTSTRØMMER SOM NETTOBELØP

22. ***Kontantstrømmer fra følgende drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter kan presenteres som nettobeløp:***

a) ***inn- og utbetalinger på vegne av kunder når kontantstrømmene gjelder kundens virksomhet snarere enn foretakets, og***

b) ***inn- og utbetalinger for poster som er lett omsettelige, omfatter store beløp og har kort løpetid.***

23. Følgende er eksempler på inn- og utbetalinger som nevnt i nr. 22 bokstav a):

a) en banks mottak og tilbakebetaling av bankinnskudd på anfordring,

b) midler deponert på vegne av kunder av investeringsforetak, og

c) leieinntekter innkrevd på vegne av og overført til eiere av eiendommer.

Eksempler på inn- og utbetalinger som nevnt i nr. 22 bokstav b) er forskudd knyttet til tilbakebetaling av:

a) hovedstolen på kredittkortlån,

b) anskaffelse og avhending av investeringer, og

c) andre kortsiktige lån, for eksempel lån med en restløpetid på tre måneder eller mindre.

24. ***Kontantstrømmer fra følgende aktiviteter i finansinstitusjoner kan presenteres som nettobeløp:***

a) ***inn- og utbetalinger i forbindelse med mottak og tilbakebetaling av innskudd med fast løpetid,***

b) ***plassering av innskudd hos og uttak av innskudd fra andre finansinstitusjoner, og***

c) ***forskudd og lån til kunder og tilbakebetaling av disse.***

KONTANTSTRØMMER I UTENLANDSK VALUTA

25. ***Kontantstrømmer fra transaksjoner i utenlandsk valuta skal registreres i foretakets rapporteringsvaluta ved at beløpet i utenlandsk valuta omregnes til gjeldende valutakurs mellom rapporteringsvalutaen og den utenlandske valuta på transaksjonsdagen.***

26. ***Kontantstrømmer i utenlandske foretak skal omregnes til gjeldende valutakurs mellom rapporteringsvalutaen og den utenlandske valuta på transaksjonsdagen.***

27. Kontantstrømmer i utenlandsk valuta skal presenteres i samsvar med IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer». Det innebærer at det anvendes en valutakurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen. For eksempel kan en veid gjennomsnittskurs for en periode anvendes ved regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta eller omregning av kontantstrømmer i utenlandske datterforetak. IAS 21 tillater imidlertid ikke at valutakursen på balansedagen anvendes ved omregning av kontantstrømmer i utenlandske datterforetak.

28. Urealisert gevinst og tap på valutakursendringer er ikke kontantstrømmer. Virkningen av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter som besittes eller er forfalt i utenlandsk valuta, skal imidlertid presenteres i kontantstrømoppstillingen for å avstemme kontanter og kontantekvivalenter ved begynnelsen og slutten av perioden. Beløpet skal presenteres atskilt fra kontantstrømmer fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter, og inkluderer de eventuelle forskjeller som hadde vært til stede dersom kontantstrømmene hadde blitt omregnet til balansedagens valutakurser.

EKSTRAORDINÆRE POSTER

29. ***Kontantstrømmer knyttet til ekstraordinære poster skal klassifiseres som henførbare til drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter, og presenteres separat.***

30. Kontantstrømmer knyttet til ekstraordinære poster presenteres separat som henførbare til drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter i kontantstrømoppstillingen, for å tydeliggjøre for regnskapsbrukerne deres art og innvirkning på foretakets nåværende og framtidige kontantstrømmer. Disse opplysningene kommer i tillegg til kravet om separat opplysning om ekstraordinære posters art og størrelse i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

RENTER OG UTBYTTE

31. ***Kontantstrømmer fra inn- og utbetalinger av renter og utbytte skal presenteres som separate poster. Hver av disse skal klassifiseres på en ensartet måte fra periode til periode som enten knyttet til drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter.***

32. Det samlede beløp for rentebetalinger i en periode opplyses i kontantstrømoppstillingen, enten det er innregnet som kostnad i resultatregnskapet eller kapitalisert i samsvar med den tillatte alternative metode i IAS 23: «Låneutgifter».

33. Rentebetalinger og mottatte renter og utbytte klassifiseres vanligvis som kontantstrømmer knyttet til drift for finansinstitusjoner. Det er imidlertid ikke oppnådd enighet om klassifiseringen av slike kontantstrømmer for andre foretak. Rentebetalinger og mottatte renter og utbytte kan klassifiseres som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, fordi de inngår i fastsettelsen av resultatet. Alternativt kan rentebetalinger og mottatte renter og utbytte klassifiseres som kontantstrømmer fra henholdsvis finansierings- og investeringsaktiviteter, fordi de er utgifter til framskaffelse av finansielle ressurser eller avkastning på investeringer.

34. Utbetalt utbytte kan klassifiseres som kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter, fordi de er utgifter til framskaffelse av finansielle ressurser. Alternativt kan utbetalt utbytte klassifiseres som en del av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, for å hjelpe regnskapsbrukerne i vurderingen av et foretaks evne til å betale utbytte av kontantstrømmer knyttet til drift.

INNTEKTSSKATT

35. ***Kontantstrømmer fra inntektsskatt skal presenteres separat og klassifiseres som kontantstrømmer knyttet til driftsaktiviteter, med mindre de spesifikt kan henføres til finansierings- eller investeringsaktiviteter.***

36. Inntektsskattebetalinger oppstår i forbindelse med transaksjoner som medfører kontantstrømmer som klassifiseres som drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter i kontantstrømoppstillingen. Selv om en skattekostnad kan være lett å henføre til investerings- eller finansieringsaktiviteter, kan det ofte være praktisk umulig å identifisere de tilhørende skattemessige kontantstrømmene, som kan oppstå i en annen periode enn kontantstrømmene fra den underliggende transaksjonen. Derfor klassifiseres skattebetalinger vanligvis som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter. Når det er mulig å henføre skattemessige kontantstrømmer til en spesifikk transaksjon som medfører kontantstrømmer klassifisert som investerings- eller finansieringsaktiviteter, klassifiseres imidlertid de skattemessige kontantstrømmene som henholdsvis investerings- eller finansieringsaktivitet. Når skattemessige kontantstrømmer fordeles på flere klasser av aktiviteter, opplyses det samlede beløpet av betalt skatt.

INVESTERINGER I DATTERFORETAK, TILKNYTTEDE FORETAK OG FELLESKONTROLLERT VIRKSOMHET

37. Ved regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak eller datterforetak etter egenkapital- eller kostmetoden, presenterer investoren bare kontantstrømmene mellom seg selv og det foretak det er investert i, i kontantstrømoppstillingen, for eksempel utbytte og forskudd.

38. Foretak som presenterer sine interesser i et felleskontrollert foretak (se IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet) ved anvendelse av forholdsmessig konsolidering, inkluderer sin forholdsmessige andel av det felleskontrollerte foretakets kontantstrømmer i sin konsoliderte kontantstrømoppstilling. Et foretak som presenterer slike interesser ved anvendelse av egenkapitalmetoden, inkluderer kontantstrømmene i forbindelse med investeringen i det felleskontrollerte foretaket, samt utdelinger og andre ut- og innbetalinger mellom foretaket og det felleskontrollerte foretaket, i kontantstrømoppstillingen.

OVERTAKELSE OG AVHENDING AV DATTERFORETAK OG ANDRE FORRETNINGSENHETER

39. ***De samlede kontantstrømmer fra overtakelse og avhending av datterforetak eller andre forretningsenheter skal presenteres separat og klassifiseres som investeringsaktiviteter.***

40. ***Foretaket skal opplyse om følgende med hensyn til de samlede overtakelser og avhendelser av datterforetak og andre forretningsenheter i perioden:***

    a) ***den samlede kjøps- eller avhendingsprisen,***

    b) ***andelen av kjøps- eller avhendingsprisen som er betalt med kontanter og kontantekvivalenter,***

    c) ***kontanter og kontantekvivalenter i datterforetakene eller forretningsenhetene som er overtatt eller avhendet, og***

    d) ***andre eiendeler og forpliktelser enn kontanter og kontantekvivalenter i datterforetakene eller forretningsenhetene som er overtatt eller avhendet, spesifisert i hovedkategorier.***

41. Presentasjon av virkningene av kontantstrømmer ved overtakelse og avhending av datterforetak og andre forretningsenheter som separate poster, sammen med separat presentasjon av samlede overtatte eller avhendede eiendeler og forpliktelser, innebærer at det blir mulig å skille disse kontantstrømmene fra kontantstrømmer fra andre aktiviteter knyttet til drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter. Virkningene av kontantstrømmer fra avhendelser fratrekkes ikke virkningene av kontantstrømmer fra overtakelser.

42. Det samlede beløp betalt som kjøps- eller salgspris presenteres i kontantstrømoppstillingen med fradrag for overtatte eller avhendede kontanter og kontantekvivalenter.

TRANSAKSJONER UTEN KONTANT OPPGJØR

43. ***Investerings- og finansieringstransaksjoner som ikke krever bruk av kontanter eller kontantekvivalenter, skal ikke tas med i kontantstrømoppstillingen. Slike transaksjoner skal presenteres andre steder i resultatregnskapet på en slik måte at all relevant informasjon om slike aktiviteter knyttet til investerings- og finansieringsaktiviteter framkommer.***

44. En stor del av investerings- og finansieringsaktivitetene har ingen direkte innvirkning på de aktuelle kontantstrømmene, selv om den påvirker foretakets kapital- og eiendelsstruktur. Utelukkelse av transaksjoner uten kontant oppgjør fra kontantstrømoppstillingen er i samsvar med kontantstrømoppstillingens formål, da slike poster ikke medfører kontantstrømmer i den aktuelle periode. Følgende er eksempler på transaksjoner uten kontant oppgjør:

    a) anskaffelse av eiendeler enten ved overtakelse av direkte tilknyttede forpliktelser eller ved en finansiell leieavtale,

    b) overtakelse av et foretak ved aksjeemisjon, og

    c) konvertering av gjeld til egenkapital.

BESTANDDELER AV KONTANTER OG KONTANTEKVIVALENTER

45. ***Foretaket skal opplyse om kontantenes og kontantekvivalentenes bestanddeler og presentere en avstemming mellom beløpene i kontantstrømoppstillingen og de tilsvarende postene i balansen.***

46. På bakgrunn av forskjellene i likviditetsstyringspraksis og bankordninger rundt i verden, og for å være i samsvar med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», skal foretaket opplyse om de prinsipper det anvender ved bestemmelse av sammensetningen av kontanter og kontantekvivalenter.

47. Virkningen av endringer i prinsippene for bestemmelse av kontanters og kontantekvivalenters bestanddeler, for eksempel en endring i klassifiseringen av finansielle instrumenter, som tidligere har vært ansett som en del av foretakets investeringsportefølje, presenteres i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper.»

ANDRE OPPLYSNINGER

48. ***Foretaket skal opplyse om og gi ledelsens kommentarer til eventuelle vesentlige beløp i kontanter og kontantekvivalenter som besittes av foretaket, men som ikke er tilgjengelige for bruk av konsernet.***

49. Det finnes flere omstendigheter der kontanter og kontantekvivalenter som besittes av et foretak, ikke er tilgjengelige for bruk av konsernet. Eksempler på dette kan være kontanter og kontantekvivalenter som holdes av et datterforetak som driver virksomhet i et land der det gjelder valutarestriksjoner eller andre juridiske restriksjoner som medfører at beløpene ikke er til fri disposisjon for morforetaket eller for andre datterforetak.

50. Tilleggsinformasjon kan være relevant for regnskapsbrukernes forståelse av et foretaks finansielle stilling og likviditet. Det oppfordres til å gi slik informasjon, sammen med en kommentar fra ledelsen, og denne informasjonen kan for eksempel omfatte:

    a) ubrukte lånefasiliteter som kan være tilgjengelige for framtidige driftsaktiviteter og til innfrielse av kapitalbindinger, med angivelse av eventuelle restriksjoner for bruk av disse ordningene,

b) de samlede kontantstrømmer fra henholdsvis drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter knyttet til andeler i felleskontrollert virksomhet presentert ved anvendelse av forholdsmessig konsolidering,

c) de samlede kontantstrømmer som representerer en økning i driftskapasiteten, atskilt fra de kontantstrømmer som er nødvendige for å opprettholde driftskapasiteten, og

d) kontantstrømmene fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter i hvert enkelt virksomhetssegment og geografiske segment (se IAS 14: «Segmentrapportering).

51. Separat opplysning om kontantstrømmer som representerer en økning i driftskapasiteten og kontantstrømmer som er nødvendige for å opprettholde driftskapasiteten, er nyttig for regnskapsbrukerne ved vurdering av hvorvidt foretaket investerer tilstrekkelig i opprettholdelse av sin driftskapasitet. Foretak som ikke investerer tilstrekkelig i opprettholdelse av sin driftskapasitet, kan skade den framtidige lønnsomhet til fordel for den aktuelle likviditet og utdelinger til eiere.

52. Opplysning om segmentinndelte kontantstrømmer gir regnskapsbrukerne en bedre forståelse av forholdet mellom kontantstrømmene i foretaket som helhet og i dets enkelte deler, samt kontantstrømmenes tilgjengelighet og foranderlighet.

IKRAFTTREDELSE

53. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1994 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 8
(REVIDERT 1993)

Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper

IAS 35: «Virksomhet under avvikling» erstatter nr. 4 og nr. 19-22 i IAS 8. IAS 35 erstatter også definisjonen av virksomhet under avvikling i nr. 6 i IAS 8. IAS 35 trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

IAS 40: «Investeringseiendom» endret nr. 44, som nå også angis med fet, kursiv skrift. IAS 40 gjelder for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

Én SIC-tolkning har tilknytning til IAS 8:

– SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring».

INNHOLD

Nr.

Formål

Virkeområde	1-5
Definisjoner	6
Periodens resultat	7-30
Ekstraordinære poster	11-15
Resultat av ordinær virksomhet	16-18
(Opphevede numre)	19-22
Endringer i regnskapsmessige estimater	23-30
Grunnleggende feil	31-40
Anbefalt metode	34-37
Tillatt alternativ metode	38-40
Endringer i regnskapsprinsipper	41-57
Anvendelse av en internasjonal regnskapsstandard	46-48
Andre endringer i regnskapsprinsipper — anbefalt metode	49-53
Andre endringer i regnskapsprinsipper — tillatt alternativ metode	54-57
Ikrafttredelse	58

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette klassifisering av, opplysning om og regnskapsmessig behandling av visse poster i resultatregnskapet, slik at alle foretak utarbeider og presenterer resultatregnskapet på en konsekvent måte. Dette forbedrer sammenlignbarheten både med foretakets finansregnskap fra tidligere perioder og med andre foretaks finansregnskap. Denne standard krever derfor klassifisering av og opplysning om ekstraordinære poster og opplysning om visse poster som utgjør en del av resultatet av ordinær virksomhet. Den angir også den regnskapsmessige behandling av endringer i regnskapsmessige estimater, endringer i regnskapsprinsipper og korrigering av grunnleggende feil.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved presentasjon av resultat av ordinær virksomhet og ekstraordinære poster i resultatregnskapet, samt ved regnskapsføring av endringer i regnskapsmessige estimater, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper.***

2. Denne standard erstatter IAS 8: «Uvanlige poster, poster vedrørende tidligere perioder og endringer i regnskapsprinsipper», godkjent i 1977.

3. Denne standard omhandler blant annet opplysning om visse poster i periodens resultat. Disse opplysningene gis i tillegg til eventuelle andre opplysninger som kreves i henhold til andre internasjonale regnskapsstandarder, herunder IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

4. (Opphevet)

5. Skattevirkningen av ekstraordinære poster, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper behandles og opplyses i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt». I de tilfeller der IAS 12 omhandler uvanlige poster, skal dette leses som ekstraordinære poster som definert i denne standard.

DEFINISJONER

6. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Ekstraordinære poster» er inntekter eller kostnader som oppstår i forbindelse med hendelser eller transaksjoner som er tydelig atskilt fra foretakets ordinære virksomhet, og som derfor ikke forventes å forekomme ofte eller regelmessig.

   «Ordinær virksomhet» er all virksomhet som et foretak driver som en del av sin forretningsdrift, samt tilknyttet virksomhet som fremmer, er forbundet med eller oppstår som følge av denne virksomheten.

   «Grunnleggende feil» er feil som oppdages i inneværende periode, som er av slik betydning at én eller flere tidligere perioders finansregnskap ikke lenger kan anses å ha vært pålitelige på utstedelsesdagen.

   «Regnskapsprinsipper» er de særlige prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og den praksis som foretaket anvender ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskapet.

PERIODENS RESULTAT

7. ***Alle inntekts- og kostnadsposter som innregnes i en periode, skal inngå ved beregning av periodens resultat, med mindre annet kreves eller tillates i henhold til en annen internasjonal regnskapsstandard.***

8. Normalt innregnes alle inntekts- og kostnadsposter som inngår i beregningen av periodens resultat. Dette omfatter ekstraordinære poster og virkningene av endringer i regnskapsmessige estimater. Det kan imidlertid forekomme tilfeller der visse poster kan utelates fra den inneværende periodens resultat. Denne standard omfatter to slike

tilfeller: korrigering av grunnleggende feil og virkningen av endringer i regnskapsprinsipper.

9. Andre internasjonale regnskapsstandarder omhandler poster som oppfyller rammens definisjoner av inntekter og kostnader, men som vanligvis ikke inngår i resultatet. Eksempler på dette er verdireguleringsreserver (se IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr») og gevinster og tap som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet (se IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»).

10. ***Periodens resultat består av følgende elementer, som begge skal spesifiseres i resultatregnskapet:***

    a) ***resultat av ordinær virksomhet, og***

    b) ***ekstraordinære poster.***

Ekstraordinære poster

11. ***Arten og omfanget av hver ekstraordinær post skal opplyses separat.***

12. Praktisk talt alle inntekts- og kostnadsposter som inngår i beregning av periodens resultat, oppstår som følge av foretakets ordinære virksomhet. Det er derfor sjelden at en hendelse eller transaksjon medfører en ekstraordinær post.

13. Hvorvidt en hendelse eller transaksjon er tydelig atskilt fra foretakets ordinære virksomhet eller ikke, avgjøres av hendelsens eller transaksjonens art i forhold til foretakets normale forretningsdrift, snarere enn av hvor ofte slike hendelser forventes å forekomme. Derfor kan en hendelse eller transaksjon være ekstraordinær for ett foretak, men ikke for et annet, på grunn av forskjellene mellom deres respektive ordinære virksomhet. Tap påført som følge av jordskjelv kan for eksempel betegnes som en ekstraordinær post for mange foretak. Krav fra forsikringstakere som oppstår som følge av jordskjelv, kan derimot ikke betegnes som en ekstraordinær post for et forsikringsselskap som tilbyr forsikring mot slik risiko.

14. Eksempler på hendelser eller transaksjoner som vanligvis medfører ekstraordinære poster for de fleste foretak, er:

    a) ekspropriering av eiendeler, eller

    b) jordskjelv eller andre naturkatastrofer.

15. Opplysning om hver ekstraordinær posts art og omfang kan spesifiseres i resultatregnskapet, eller dersom disse opplysninger spesifiseres i notene til finansregnskapet, kan opplysning om det samlede beløp for alle ekstraordinære poster spesifiseres i resultatregnskapet.

Resultat av ordinær virksomhet

16. ***Når inntekts- og kostnadsposter innenfor resultat av ordinær virksomhet er av en slik størrelse, art eller hyppighet at det er relevant å opplyse om dem for å forklare foretakets inntjening for perioden, skal det opplyses separat om slike poster.***

17. Selv om inntekts- og kostnadspostene beskrevet i nr. 16 ikke er ekstraordinære poster, kan deres art og omfang være av betydning for regnskapsbrukernes forståelse av et foretaks finansielle stilling og inntjening, og for å beregne framtidig finansiell stilling og inntjening. Slike opplysninger gis vanligvis i notene til finansregnskapet.

18. Følgende tilfeller kan gi grunnlag for separat opplysning om inntekts- og kostnadsposter i samsvar med nr. 16:

    a) nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi eller eiendom, anlegg og utstyr til gjenvinnbart beløp, samt reversering av slike nedskrivninger,

    b) omstrukturering av et foretaks virksomhet og reversering av avsetninger til omstruktureringsutgifter,

    c) avhending av eiendom, anlegg og utstyr,

    d) avhending av langsiktige investeringer,

    e) avviklet virksomhet,

    f) tvisteløsninger, og

    g) annen tilbakeføring av avsetninger.

19-22. (Opphevet — se IAS 35: «Virksomheter under avvikling».)

Endringer i regnskapsmessige estimater

23. På grunn av den usikkerhet som er forbundet med forretningsvirksomhet, kan mange regnskapsposter ikke måles nøyaktig, men bare estimeres. Slik estimering omfatter vurderinger basert på de seneste tilgjengelige opplysninger. Estimater kan eksempelvis være nødvendige med hensyn til usikre fordringer, ukurante beholdninger eller utnyttbar levetid eller forventet profil på forbruket av økonomiske fordeler knyttet til avskrivbare eiendeler. Bruk av rimelige estimater er en viktig del av utarbeidingen av finansregnskapet, og påvirker ikke dets pålitelighet.

24. Det kan være nødvendig å revidere et estimat dersom det skjer endringer med hensyn til forholdene som lå til grunn for estimatet, eller som følge av nye opplysninger, mer erfaring eller senere utvikling. Revisjon av estimater faller i sin natur ikke innenfor definisjonen av ekstraordinære poster eller grunnleggende feil.

25. Noen ganger er det vanskelig å skille mellom endringer i regnskapsprinsipper og endringer i regnskapsmessige estimater. I slike tilfeller behandles endringen som en endring i regnskapsmessige estimater, og det gis egnede opplysninger om dette.

26. ***Virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat skal inngå i beregningen av resultatet i:***

    a) ***den perioden endringen finner sted, dersom endringen bare påvirker den perioden, eller***

b) ***den perioden endringen finner sted og framtidige perioder, dersom endringen påvirker begge.***

27. En endring i et regnskapsmessig estimat kan påvirke bare den inneværende perioden eller både den aktuelle perioden og framtidige perioder. Eksempelvis vil en endring i et estimat av størrelsen på usikre fordringer bare påvirke den inneværende perioden, og innregnes derfor umiddelbart. En endring i estimert utnyttbar levetid eller forventet profil på forbruket av økonomiske fordeler knyttet til avskrivbare eiendeler påvirker imidlertid avskrivningskostnad i den inneværende perioden og alle perioder i eiendelens gjenværende utnyttbare levetid. I begge tilfeller innregnes virkningen av endringen med hensyn til den inneværende perioden som inntekt eller kostnad i inneværende periode. Eventuell virkning på framtidige perioder innregnes i framtidige perioder.

28. ***Virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat skal inngå i samme post i resultatregnskapet som tidligere ble brukt for dette estimatet.***

29. For å sikre sammenlignbarhet mellom forskjellige perioders finansregnskap, skal virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat for estimater som tidligere ble tatt med i resultatet av ordinær virksomhet, inngå i samme del av resultatet. Virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat som tidligere inngikk som en ekstraordinær post, presenteres som en ekstraordinær post.

30. ***Det skal opplyses om arten og omfanget av en endring i et regnskapsmessig estimat som har vesentlig virkning i den inneværende perioden, eller som forventes å ha vesentlig virkning i etterfølgende perioder. Dersom det ikke er praktisk mulig å bestemme beløpet, skal det opplyses om dette.***

GRUNNLEGGENDE FEIL

31. Det kan forekomme at feil ved utarbeidingen av finansregnskapet for én eller flere tidligere perioder oppdages i den inneværende perioden. Feil kan oppstå som følge av regnefeil, feil anvendelse av regnskapsprinsipper, feiltolkning av fakta, bedrageri eller forglemmelser. Korrigering av slike feil inngår normalt i beregningen av den inneværende periodens resultat.

32. I sjeldne tilfeller kan en feil ha så betydelig innvirkning på én eller flere tidligere perioders finansregnskap at det ikke lenger kan anses for å ha vært pålitelig på utstedelsesdagen. Slike feil betegnes som grunnleggende feil. Et eksempel på en grunnleggende feil er når det i en tidligere periodes finansregnskap inngår vesentlige beløp for arbeid under utføring og fordringer på svikaktige kontrakter som ikke kan håndheves. Ved korrigering av grunnleggende feil som gjelder tidligere perioder, kreves det en omarbeiding av sammenligningsinformasjon eller presentasjon av utfyllende proformainformasjon.

33. Korrigering av grunnleggende feil kan skilles fra endringer i regnskapsmessige estimater. Regnskapsmessige estimater er av natur omtrentlige tall som det kan være nødvendig å revidere når det framkommer utfyllende informasjon. En gevinst eller et tap som innregnes som følge av en eventuell betingelse som tidligere ikke kunne estimeres med pålitelighet, utgjør for eksempel ikke en korrigering av en grunnleggende feil.

Anbefalt metode

34. ***Korrigeringsbeløpet for en grunnleggende feil som gjelder tidligere perioder, skal presenteres som en justering av opptjent egenkapital i åpningsbalansen. Sammenligningsinformasjon skal omarbeides, med mindre det ikke er praktisk mulig.***

35. Finansregnskapet, herunder sammenligningsinformasjon for tidligere perioder, presenteres som om den grunnleggende feilen hadde blitt korrigert i perioden da den oppstod. Derfor skal korrigeringsbeløpet som gjelder hver periode som presenteres, inngå i den aktuelle periodens resultat. Korrigeringsbeløp som gjelder perioder før de perioder som omfattes av sammenligningsinformasjonen i finansregnskapet, justeres mot opptjent egenkapital i åpningsbalansen for den første perioden som presenteres. All annen informasjon som presenteres om tidligere perioder, for eksempel historiske sammendrag av finansielle data, omarbeides også.

36. Omarbeiding av sammenligningsinformasjon medfører ikke nødvendigvis endring av finansregnskap som er blitt godkjent av aksjeeiere eller registrert hos eller innlevert til reguleringsmyndighetene. Nasjonal lovgivning kan imidlertid kreve endring av slikt finansregnskap.

37. ***Foretakene skal opplyse om følgende:***

    a) ***den grunnleggende feilens art,***

    b) ***korrigeringsbeløpet for den inneværende perioden og for hver tidligere periode som presenteres,***

    c) ***korrigeringsbeløpet for perioder før dem som omfattes av sammenligningsinformasjonen, og***

    d) ***at sammenligningsinformasjonen er omarbeidet, eller at dette ikke er praktisk mulig.***

Tillatt alternativ metode

38. ***Korrigeringsbeløpet for en grunnleggende feil skal inngå i beregningen av den inneværende periodens resultat. Sammenligningsinformasjon skal presenteres som i foregående periodes finansregnskap. Utfyllende proformainformasjon utarbeidet i samsvar med nr. 34 skal presenteres med mindre det ikke er praktisk mulig.***

39. Korrigeringen av den grunnleggende feilen inngår ved beregning av den inneværende periodens resultat. Det gis imidlertid utfyllende informasjon, ofte i separate kolonner, for å vise resultatet for den inneværende perioden og alle tidligere perioder som presenteres, som om den grunnleggende feilen hadde blitt korrigert i den perioden den oppstod. Det kan være nødvendig å anvende denne regnskapsmessige behandlingen i land der det kreves at finansregnskapet inneholder sammenligningsinformasjon som er i samsvar med tidligere perioders finansregnskap.

40. ***Foretakene skal opplyse om følgende:***

    a) ***den grunnleggende feilens art,***

b) ***korrigeringsbeløpet som er innregnet i den inneværende periodes resultat, og***

c) ***korrigeringsbeløpet som inngår i hver periode som det presenteres proformainformasjon for, og korrigeringsbeløpet for perioder før dem som omfattes av proformainformasjonen. Dersom det ikke er praktisk mulig å presentere proformainformasjon, skal det opplyses om dette.***

ENDRINGER I REGNSKAPSPRINSIPPER

41. Brukerne skal kunne sammenligne et foretaks finansregnskap over en lengre periode for å se utviklingstrekk i foretakets finansielle stilling, inntjening og kontantstrømmer. Derfor anvendes vanligvis de samme regnskapsprinsipper for hver periode.

42. ***Endringer i regnskapsprinsipper skal foretas bare dersom det er påkrevd i henhold til vedtekter eller et organ som fastsetter regnskapsstandarder, eller dersom endringen vil medføre en mer egnet presentasjon av hendelsene eller transaksjonene i foretakets finansregnskap.***

43. En mer egnet presentasjon av hendelsene eller transaksjonene i finansregnskapet foreligger når de nye regnskapsprinsippene medfører mer relevante eller mer pålitelige opplysninger om foretakets finansielle stilling, inntjening eller kontantstrømmer.

44. ***Følgende er ikke endringer i regnskapsprinsipper:***

a) ***anvendelse av regnskapsprinsipper for hendelser eller transaksjoner som skiller seg vesentlig fra hendelser eller transaksjoner som har forekommet tidligere, og***

b) ***anvendelse av nye regnskapsprinsipper for hendelser eller transaksjoner som ikke har forekommet tidligere, eller som tidligere har vært uvesentlige.***

Førstegangsanvendelse av prinsippet med å innregne eiendeler til verdiregulerte beløp i henhold til den tillatte alternative metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» eller IAS 38: «Immaterielle eiendeler» er en endring i regnskapsprinsipper, men behandles som en verdiregulering i samsvar med IAS 16 eller IAS 38, og ikke i samsvar med denne standard. Nr. 49-57 i denne standard får derfor ikke anvendelse på slike endringer i regnskapsprinsipper.

45. En endring i regnskapsprinsipper får tilbakevirkende eller fremadrettet anvendelse i samsvar med kravene i denne standard. Tilbakevirkende anvendelse betyr at de nye regnskapsprinsippene anvendes på hendelser og transaksjoner som om de nye regnskapsprinsippene alltid hadde vært anvendt. Regnskapsprinsippene anvendes derfor på hendelser og transaksjoner fra tidspunktet da disse fant sted. Fremadrettet anvendelse betyr at de nye regnskapsprinsippene anvendes på hendelser og transaksjoner som finner sted etter tidspunktet for endringen. Det foretas ingen justeringer med hensyn til tidligere perioder av opptjent egenkapital i åpningsbalansen eller ved presentasjon av den inneværende periodens resultat, da eksisterende beløp ikke omregnes. De nye regnskapsprinsippene anvendes imidlertid på eksisterende beløp fra tidspunktet for endringen. Et foretak kan for eksempel beslutte å endre sine regnskapsprinsipper for låneutgifter og kapitalisere disse utgiftene i samsvar med den tillatte alternative metode i IAS 23: «Låneutgifter». Ved fremadrettet anvendelse anvendes de nye prinsippene bare på låneutgifter som pådras etter tidspunktet for endring av regnskapsprinsippene.

Anvendelse av en internasjonal regnskapsstandard

46. ***En endring i regnskapsprinsipper som følge av at en internasjonal regnskapsstandard tas i anvendelse, skal regnskapsføres i samsvar med de eventuelle særskilte overgangsbestemmelser i samme internasjonale regnskapsstandard. Ved fravær av overgangsbestemmelser skal endringen i regnskapsprinsipper anvendes i samsvar med den anbefalte metode i nr. 49, 52 og 53 eller den tillatte alternative metode i nr. 54, 56 og 57.***

47. Overgangsbestemmelsene i en internasjonal regnskapsstandard kan kreve at en endring i regnskapsprinsipper får enten tilbakevirkende eller fremadrettet anvendelse.

48. Når et foretak ikke har tatt i anvendelse en ny internasjonal regnskapsstandard som er offentliggjort av International Accounting Standards Committee (IASC), men som ennå ikke har trådt i kraft, oppfordres foretaket om å opplyse om arten av den kommende endringen i regnskapsprinsipper og gi et estimat av virkningen av endringen på foretakets resultat og finansielle stilling.

Andre endringer i regnskapsprinsipper — anbefalt metode

49. ***En endring i regnskapsprinsipper får tilbakevirkende anvendelse med mindre beløpene for eventuelle justeringer for tidligere perioder ikke med rimelighet kan beregnes. Eventuelle justeringer skal presenteres som en justering av opptjent egenkapital i åpningsbalansen. Sammenligningsinformasjon skal omarbeides med mindre det ikke er praktisk mulig***([1]).

50. Finansregnskapet, herunder sammenligningsinformasjon for tidligere perioder, presenteres som om de nye regnskapsprinsippene alltid har vært i bruk. Derfor omarbeides sammenligningsinformasjonen slik at den gjenspeiler de nye regnskapsprinsippene. Justeringsbeløp som gjelder perioder før periodene som omfattes av finansregnskapet, justeres mot opptjent egenkapital i åpningsbalansen for den første perioden som presenteres. Alle andre opplysninger om tidligere perioder, for eksempel historiske sammendrag av finansielle data, omarbeides også.

51. Omarbeiding av sammenligningsinformasjon medfører ikke nødvendigvis endring av finansregnskap som er blitt godkjent av aksjeeiere eller registrert hos eller innlevert til reguleringsmyndighetene. Nasjonal lovgivning kan imidlertid kreve endring av slikt finansregnskap.

52. ***Endringen i regnskapsprinsipper får fremadrettet anvendelse når justeringsbeløpet for opptjent egenkapital i åpningsbalansen som kreves i henhold til nr. 49, ikke med rimelighet kan beregnes.***

([1]) SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring». I denne tolkningen angis det at det ikke er hensiktsmessig å innregne den kumulative virkning av endringer som følge av overgangen fra nasjonale regnskapsprinsipper til IAS i resultatregnskapet (dvs. den tillatte alternative metode beskrevet i IAS 8 nr. 54 kan ikke anvendes ved førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring).

53. ***Når en endring i regnskapsprinsipper har vesentlig virkning på den inneværende perioden eller tidligere perioder som presenteres, eller kan få vesentlig virkning i etterfølgende perioder, skal foretaket opplyse om følgende:***

    a) ***årsakene til endringen,***

    b) ***justeringsbeløpet for den inneværende perioden og for hver periode som presenteres,***

    c) ***justeringsbeløpet for perioder før dem som omfattes av sammenligningsinformasjonen, og***

    d) ***at sammenligningsinformasjonen er omarbeidet, eller at dette ikke er praktisk mulig.***

Andre endringer i regnskapsprinsipper — tillatt alternativ metode

54. ***En endring i regnskapsprinsipper får tilbakevirkende anvendelse med mindre beløpene for eventuelle justeringer for tidligere perioder ikke med rimelighet kan beregnes. Eventuelle slike justeringer skal inngå ved beregning av den inneværende periodens resultat. Sammenligningsinformasjon skal presenteres som i foregående periodes finansregnskap. Utfyllende, proforma sammenligningsinformasjon utarbeidet i samsvar med nr. 49 skal presenteres med mindre det ikke er praktisk mulig***([1]).

55. Justeringer som følge av en endring i regnskapsprinsipper inngår ved beregning av periodens resultat. Det gis imidlertid utfyllende sammenligningsinformasjon, ofte i separate kolonner, for å vise resultatet for den inneværende perioden og alle tidligere perioder som presenteres, som om de nye regnskapsprinsippene alltid hadde vært anvendt. Det kan være nødvendig å anvende denne regnskapsmessige behandlingen i land der det kreves at finansregnskapet inneholder sammenligningsinformasjon som er i samsvar med tidligere perioders finansregnskap.

56. ***Endringen i regnskapsprinsipper får fremadrettet anvendelse når beløpene som inngår i inneværende periodes resultat i henhold til nr. 54, ikke med rimelighet kan beregnes.***

57. ***Når en endring i regnskapsprinsipper har vesentlig virkning på den inneværende perioden eller tidligere perioder som presenteres, eller kan få vesentlig virkning i etterfølgende perioder, skal foretaket opplyse om følgende:***

    a) ***årsakene til endringen,***

    b) ***justeringsbeløpet som er innregnet i den inneværende periodens resultat, og***

([1]) SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring». I denne tolkningen angis det at det ikke er hensiktsmessig å innregne den kumulative virkning av endringer som følge av overgangen fra nasjonale regnskapsprinsipper til IAS i resultatregnskapet (dvs. den tillatte alternative metode beskrevet i IAS 8 nr. 54 kan ikke anvendes ved førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring).

c) ***justeringsbeløpet som er inkludert i hver periode som det presenteres proformainformasjon for, og justeringsbeløpet for perioder før dem som omfattes av finansregnskapet. Dersom det ikke er praktisk mulig å presentere proformainformasjon, skal det opplyses om dette.***

IKRAFTTREDELSE

58. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 10 (REVIDERT 1999)

Hendelser etter balansedagen

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i mars 1999 og trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

INNLEDNING

IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» erstatter de deler av den tidligere IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» som ikke allerede er blitt erstattet av IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Den nye standarden inneholder følgende begrensede endringer:

a) Nye opplysninger vedrørende tidspunktet for vedtak om offentliggjøring av finansregnskapet.

b) Fjerning av muligheten for å innregne en forpliktelse for utbytte som er oppgitt å være tilknyttet den regnskapsperiode som omfattes av finansregnskapet, og blir foreslått eller vedtatt etter balansedagen, men før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring. Et foretak kan gi nødvendige opplysninger om slikt utbytte enten spesifisert i balansen som en egen post under egenkapitalen, eller i notene til finansregnskapet.

c) En bekreftelse av bestemmelsen om at et foretak skal ajourføre opplysninger om forhold som forelå på balansedagen i lys av eventuell ny informasjon som foretaket mottar om disse forholdene etter balansedagen.

d) Fjerning av kravet om å justere finansregnskapet i de tilfeller der en hendelse etter balansedagen indikerer at forutsetningen om fortsatt drift ikke lenger er korrekt for en del av foretaket. I henhold til IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» gjelder forutsetningen om fortsatt drift for et foretak i sin helhet.

e) Visse mindre tilpasninger når det gjelder eksemplene på hendelser som det skal eller ikke skal tas hensyn til.

f) Diverse språklige forbedringer av utkastet.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1
Definisjoner	2-6
Innregning og måling	7-12
Hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til	7-8
Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til	9-10
Utbytte	11-12
Fortsatt drift	13-15
Opplysninger	16-21
Tidspunkt for godkjenning for offentliggjøring	16-17
Ajourføring av opplysninger om forhold på balansedagen	18-19
Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til	20-21
Ikrafttredelse	22-23

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet for standarden er å fastsette

a) når et foretak skal justere sitt finansregnskap for hendelser etter balansedagen, og

b) hvilke opplysninger et foretak skal gi om tidspunktet da finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring og om hendelser etter balansedagen.

Denne standard krever også at foretaket ikke skal utarbeide finansregnskapet under forutsetningen om fortsatt drift dersom hendelser etter balansedagen indikerer at forutsetningen om fortsatt drift ikke lenger er til stede.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av og for opplysninger om hendelser etter balansedagen.***

DEFINISJONER

2. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Hendelser etter balansedagen» er de hendelser, både gunstige og ugunstige, som finner sted mellom balansedagen og tidspunktet da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring. To typer hendelser kan identifiseres:

   a) ***hendelser som gir kunnskap om forhold som forelå på balansedagen (hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til), og***

   b) ***hendelser som vedrører forhold som oppstod etter balansedagen (hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til).***

3. Prosessen vedrørende godkjenning av finansregnskapet for offentliggjøring vil variere avhengig av ledelsesstruktur, av lovfestede krav og av framgangsmåter som følges for å utarbeide og ferdigstille finansregnskapet.

4. I noen tilfeller er et foretak pålagt å oversende sitt finansregnskap til foretakets aksjeeiere for godkjenning etter at finansregnskapet er offentliggjort. I disse tilfellene anses finansregnskapet for å være godkjent for offentliggjøring på tidspunktet da det opprinnelig ble offentliggjort, ikke på tidspunktet da foretakets aksjeeiere godkjenner finansregnskapet.

   Eksempel:

   Ledelsen i et foretak ferdigstiller 28. februar 20X2 utkast til finansregnskap for regnskapsåret som avsluttes 31. desember 20X1. Styret behandler finansregnskapet 18. mars 20X2 og godkjenner det for offentliggjøring. Foretaket kunngjør sitt resultat og annen utvalgt finansiell informasjon 19. mars 20X2. Finansregnskapet blir gjort tilgjengelig for foretakets aksjeeiere og andre 1. april 20X2. Den årlige generalforsamlingen godkjenner finansregnskapet 15. mai 20X2, og det godkjente finansregnskapet blir deretter innsendt til en reguleringsmyndighet 17. mai 20X2.

   Finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring 18. mars 20X2 (tidspunktet for styrets godkjenning for offentliggjøring).

5. I noen tilfeller er ledelsen i et foretak pålagt å offentliggjøre sitt finansregnskap til et tilsynsorgan (i sin helhet sammensatt av eksterne medlemmer) for godkjenning. I disse tilfellene anses finansregnskapet som godkjent for offentliggjøring når ledelsen godkjenner det for offentliggjøring til det aktuelle tilsynsorgan.

   Eksempel:

   Ledelsen i et foretak godkjenner 18. mars 20X2 finansregnskapet for offentliggjøring til foretakets tilsynsorgan. Tilsynsorganet består i sin helhet av eksterne medlemmer og

kan også omfatte representanter for de ansatte og for andre utenforstående interesser. Tilsynsorganet godkjenner finansregnskapet 26. mars 20X2. Finansregnskapet blir gjort tilgjengelig for foretakets aksjeeiere og andre 1. april 20X2. Den årlige generalforsamlingen mottar finansregnskapet 15. mai 20X2, og finansregnskapet blir deretter innsendt til en reguleringsmyndighet 17. mai 20X2.

Finansregnskapet anses som godkjent for offentliggjøring 18. mars 20X2 (tidspunktet for styrets godkjenning for offentliggjøring til tilsynsorganet).

6. Hendelser etter balansedagen omfatter alle hendelser fram til tidspunktet da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring, selv om disse hendelsene skjer etter at foretaket kunngjør sitt resultat eller annen utvalgt finansiell informasjon.

INNREGNING OG MÅLING

Hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til

7. ***Et foretak skal justere beløp innregnet i foretakets finansregnskap for å gjenspeile hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til.***

8. Følgende er eksempler på hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til, og som krever at et foretak justerer de beløp som er innregnet i foretakets finansregnskap, eller at foretaket innregner poster som tidligere ikke var innregnet:

   a) En kjennelse gitt etter balansedagen i en rettssak som, fordi den bekrefter at et foretak allerede hadde en eksisterende plikt på balansedagen, fører til at foretaket må justere en avsetning som allerede er innregnet, eller innregne en avsetning istedenfor bare å opplyse om en betinget forpliktelse.

   b) Ny informasjon som foretaket mottar etter balansedagen, som indikerer at en eiendel har falt i verdi på balansedagen, eller at det beløpet som tidligere var innregnet som et tap ved verdifall, må justeres. For eksempel:

      i) Når en kunde går konkurs og dette skjer etter balansedagen, bekrefter dette vanligvis at det allerede forelå et tap på en kundefordringskonto på balansedagen, og at foretaket må justere den balanseførte verdien av kundefordringskontoen.

      ii) Salg av beholdninger etter balansedagen kan gi ny kunnskap om varenes netto realiserbare verdi på balansedagen.

   c) En fastsettelse etter balansedagen av anskaffelseskost for eiendeler som er kjøpt, eller proveny for eiendeler som er solgt før balansedagen.

   d) En fastsettelse etter balansedagen av størrelsen på overskuddsdeling eller bonusutbetaling, dersom foretaket hadde en eksisterende juridisk eller underforstått plikt på balansedagen til å foreta slike utbetalinger som et resultat av hendelser før balansedagen (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»).

   e) Oppdagelsen av bedrageri eller feil som viser at finansregnskapet ikke var riktig.

Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til

9. ***Et foretak skal ikke justere beløp innregnet i foretakets finansregnskap for å gjenspeile hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til.***

10. Et eksempel på en hendelse etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, er et fall i markedsverdien av investeringer mellom balansedagen og tidspunktet da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring. Fallet i markedsverdi vil normalt ikke være knyttet til forhold vedrørende investeringene på balansedagen, men gjenspeile omstendigheter som har inntrådt i den etterfølgende perioden. Et foretak skal derfor ikke justere de beløp som er innregnet i sitt finansregnskap for disse investeringene. Tilsvarende skal foretaket heller ikke ajourføre de beløp som angår investeringene som det gis opplysninger om på balansedagen, selv om det kan være nødvendig å gi tilleggsopplysninger, slik det er vist til i nr. 20.

Utbytte

11. ***Dersom utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter (som definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og presentasjon«) foreslås eller vedtas etter balansedagen, skal et foretak ikke innregne dette utbyttet som en forpliktelse på balansedagen.***

12. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever at et foretak opplyser om beløpet for utbytte som ble foreslått eller vedtatt etter balansedagen, men før finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring. I henhold til IAS 1 kan et foretak gi slike opplysninger enten

    a) spesifisert i balansen som en egen post under egenkapitalen, eller

    b) i notene til finansregnskapet.

FORTSATT DRIFT

13. ***Et foretak skal utarbeide sitt finansregnskap under forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen etter balansedagen enten har til hensikt å avvikle foretaket eller å legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette.***

14. Et svekket driftsresultat eller en svakere finansiell stilling etter balansedagen kan indikere at det er nødvendig å vurdere om forutsetningen om fortsatt drift fremdeles er korrekt. Dersom forutsetningen om fortsatt drift ikke lenger er hensiktsmessig, vil virkningen av dette være av så gjennomgripende betydning at denne standard krever en grunnleggende endring i grunnlaget for regnskapsføringen, og ikke bare en justering av de beløp som er innregnet i samsvar med det opprinnelige grunnlaget for regnskapsføring.

15. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever at det gis nærmere opplysninger dersom

    a) finansregnskapet ikke er utarbeidet under forutsetningen om fortsatt drift, eller

b) ledelsen er kjent med vesentlige usikkerhetsmomenter knyttet til hendelser eller forhold som kan reise betydelig tvil om foretakets videre evne til fortsatt drift. Hendelser eller forhold som gir grunnlag for slike tilleggsopplysninger, kan oppstå etter balansedagen.

OPPLYSNINGER

Tidspunkt for godkjenning for offentliggjøring

16. ***Et foretak skal opplyse om tidspunktet for godkjenning av finansregnskapet for offentliggjøring, og hvem som gav slik godkjenning. Dersom foretakets eiere eller andre har myndighet til å endre finansregnskapet etter offentliggjøring, skal foretaket opplyse om dette.***

17. Det er viktig for brukere å vite når finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, ettersom finansregnskapet ikke gjenspeiler hendelser etter denne dato.

Ajourføring av opplysninger om forhold på balansedagen

18. ***Dersom et foretak etter balansedagen mottar informasjon om forhold som forelå på balansedagen, skal foretaket ajourføre opplysninger som vedrører disse forholdene i lys av den nye informasjonen.***

19. I noen tilfeller må et foretak ajourføre opplysninger som er gitt i foretakets finansregnskap for å gjenspeile informasjon som er mottatt etter balansedagen, selv når denne informasjonen ikke påvirker de beløp som foretaket innregner i sitt finansregnskap. Et eksempel på behovet for ajourføring av opplysninger er når ny kunnskap blir tilgjengelig etter balansedagen om en betinget forpliktelse som allerede forelå på balansedagen. I tillegg til å vurdere om det nå skal innregne en avsetning i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» må et foretak ajourføre opplysningene om den betingede forpliktelsen i lys av den nye kunnskapen.

Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til

20. ***Der hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, er av en slik betydning at manglende opplysninger om disse vil påvirke muligheten til brukerne av finansregnskapet til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger, skal et foretak opplyse om følgende for hver vesentlige kategori av de nevnte hendelser etter balansedagen:***

    a) ***hendelsens art, og***

    b) ***et estimat av hendelsens finansielle virkning, eller en uttalelse om at det ikke kan foretas noe slikt estimat.***

21. Følgende er eksempler på hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, og som kan være av slik betydning at manglende opplysninger vil påvirke muligheten for brukerne av finansregnskapet til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger:

a) En større virksomhetssammenslutning etter balansedagen (IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» krever tilleggsopplysninger i slike tilfeller) eller avhending av et større datterforetak.

b) Et foretak kunngjør en plan om å avvikle en virksomhet, avhende eiendeler eller gjøre opp forpliktelser tilhørende en virksomhet under avvikling eller inngå bindende avtaler om å selge slike eiendeler eller gjøre opp slike forpliktelser (se IAS 35: «Virksomhet under avvikling»).

c) Større kjøp og avhendinger av eiendeler, eller offentlige myndigheters ekspropriasjon av vesentlige eiendeler.

d) En brann etter balansedagen som resulterer i ødeleggelse av et større produksjonsanlegg.

e) En kunngjøring om eller en påbegynt gjennomføring av en større omstrukturering (se IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler»).

f) Større ordinære aksjetransaksjoner og mulige ordinære aksjetransaksjoner etter balansedagen (IAS 33: «Resultat per aksje» oppfordrer til at et foretak gir opplysninger om slike transaksjoner, bortsett fra aksjeemisjoner ved fondsemisjoner og aksjesplitt).

g) Uvanlig store endringer i priser på eiendeler eller i valutakurser etter balansedagen.

h) Endringer i skattesatser eller skatteregler som er vedtatt eller kunngjort etter balansedagen og som vil ha vesentlig innvirkning på eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt (se IAS 12: «Inntektsskatt»).

i) Et foretak påtar seg betydelige plikter eller betingede forpliktelser, for eksempel ved å utstede vesentlige garantier.

j) Et foretak påbegynner større rettslige prosesser som utelukkende har sitt utspring i hendelser etter balansedagen.

IKRAFTTREDELSE

22. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.***

23. I 1998 erstattet IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» de deler av IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» som omhandlet betingede utfall. Denne standard erstatter resten av den nevnte standard.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 11
(REVIDERT 1993)

Anleggskontrakter

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 11: «Regnskapsføring av anleggskontrakter», godkjent av Styret i 1978. Den reviderte regnskapsstandarden trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.

I mai 1999 ble nr. 45 endret ved IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). Den endrede teksten trer i kraft når IAS 10 (revidert 1999) trer i kraft, dvs. for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-2
Definisjoner	3-6
Sammenslåing og oppdeling av anleggskontrakter	7-10
Kontraktsinntekter	11-15
Kontraktsutgifter	16-21
Innregning av kontraktsinntekter og -kostnader	22-35
Innregning av forventede underskudd	36-37
Endringer i estimater	38
Opplysninger	39-45
Ikrafttredelse	46

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette hvordan driftsinntekter og utgifter i forbindelse med anleggskontrakter skal behandles regnskapsmessig. På grunn av arten av den virksomhet som utføres i forbindelse med anleggskontrakter, vil tidspunktet for kontraktens inngåelse og tidspunktet for fullføring av virksomheten normalt falle i to ulike regnskapsperioder. Det primære spørsmålet i regnskapsføring av anleggskontrakter er derfor fordelingen av kontraktsinntekter og kontraktsutgifter på de regnskapsperiodene som anleggsarbeidet utføres i. Denne standard benytter innregningskriteriene fastsatt i «Ramme for utarbeiding og

presentasjon av finansregnskap» til å bestemme når kontraktsinntekter og kontraktsutgifter skal innregnes som driftsinntekter og kostnader i resultatregnskapet. Den gir også praktisk veiledning i anvendelsen av disse kriteriene.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard får anvendelse på regnskapsføring av anleggskontrakter i finansregnskap for entreprenører.***

2. Denne standard erstatter IAS 11: «Regnskapsføring av anleggskontrakter», godkjent i 1978.

DEFINISJONER

3. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Anleggskontrakt» er en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk.

   «Fastpriskontrakt» er en anleggskontrakt der entreprenøren samtykker i en fast kontraktspris eller en fast sats per produsert enhet, som i noen tilfeller er underlagt bestemmelser om utgiftsregulering.

   «Kost-pluss-kontrakt» er en anleggskontrakt der entreprenøren får refundert tillatte eller på andre måter definerte utgifter, pluss en prosentvis andel av disse utgiftene eller et fast honorar.

4. En anleggskontrakt kan framforhandles for tilvirkning av én enkelt eiendel som en bro, en bygning, en dam, en rørledning, en vei, et skip eller en tunnel. En anleggskontrakt kan også gjelde tilvirkning av flere eiendeler som er innbyrdes tett forbundet eller innbyrdes avhengige med hensyn til utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk, og eksempler på slike kontrakter omfatter kontrakter for bygging av raffinerier og andre komplekse enheter av fabrikker eller utstyr.

5. I denne standard omfatter anleggskontrakter følgende:

   a) kontrakter for yting av tjenester som er direkte knyttet til tilvirkning av eiendelen, for eksempel kontrakter for tjenester som ytes av prosjektledere og arkitekter, og

   b) kontrakter for destruksjon eller rehabilitering av eiendeler, samt rehabilitering av miljøet etter riving av eiendeler.

6. Anleggskontrakter er formulert på flere ulike måter som i denne standard klassifiseres som fastpriskontrakter og kost-pluss-kontrakter. Enkelte anleggskontrakter kan inneholde egenskaper fra både en fastpriskontrakt og en kost-pluss-kontrakt, for eksempel en kost-pluss-kontrakt med avtalt maksimalpris. Under slike omstendigheter må en entreprenør vurdere alle betingelsene i nr. 23 og nr. 24 for å avgjøre når kontraktsinntekter og kontraktsutgifter skal innregnes.

SAMMENSLÅING OG OPPDELING AV ANLEGGSKONTRAKTER

7. Kravene i denne standard blir normalt anvendt hver for seg på hver enkelt anleggskontrakt. Under visse omstendigheter er det imidlertid nødvendig å anvende standarden på de separate identifiserbare komponentene i én enkelt kontrakt eller på en gruppe kontrakter under ett for å gjenspeile innholdet i en kontrakt eller en gruppe kontrakter.

8. ***Når en kontrakt omfatter et antall eiendeler, skal tilvirkningen av hver enkelt eiendel behandles som en separat anleggskontrakt når***

   a) ***det er framlagt separate forslag for hver enkelt eiendel,***

   b) ***hver eiendel har vært underlagt separate forhandlinger, og entreprenøren og kunden har kunnet akseptere eller forkaste den delen av kontrakten som gjelder for hver enkelt eiendel, og***

   c) ***utgiftene og driftsinntektene ved hver enkelt eiendel kan identifiseres.***

9. ***En gruppe av kontrakter, enten med én enkelt kunde eller med flere kunder, skal behandles som én enkelt anleggskontrakt når***

   a) ***gruppen av kontrakter er framforhandlet som en enkeltstående pakke,***

   b) ***kontraktene er så tett innbyrdes forbundet at de rent faktisk er del av et enkeltstående prosjekt med en overordnet fortjenestemargin, og***

   c) ***kontraktene blir utført samtidig eller i en sammenhengende sekvens.***

10. ***En kontrakt kan inneholde bestemmelser om tilvirkning av en eiendel i tillegg etter kundens ønske, eller kan endres til å omfatte tilvirkning av en eiendel i tillegg. Tilvirkningen av tilleggseiendelen skal behandles som en separat anleggskontrakt når***

    a) ***eiendelen i utforming, teknologi eller funksjon i vesentlig grad skiller seg fra eiendelen(e) som var omfattet av den opprinnelige kontrakten, eller***

    b) ***prisen på eiendelen blir framforhandlet uten hensyn til den opprinnelige kontraktsprisen.***

KONTRAKTSINNTEKTER

11. ***Kontraktsinntekter skal omfatte***

    a) ***det opprinnelige inntektsbeløpet som ble avtalt i kontrakten, og***

    b) ***forandringer i kontraktsarbeid, krav og innsatsgodtgjørelser***

       i) ***i den utstrekning det er sannsynlig at de vil føre til driftsinntekter, og***

       ii) ***det er mulig å måle disse på en pålitelig måte.***

12. Kontraktsinntekter måles som den virkelige verdien av vederlaget som er mottatt eller til gode. Målingen av kontraktsinntekter påvirkes av en rekke usikkerhetsfaktorer som er avhengig av utfallet av framtidige hendelser. Estimater må ofte revideres etter hvert som hendelser forekommer og usikkerhetsfaktorer blir avklart. Beløpet for kontraktsinntekter kan derfor øke eller minske fra én regnskapsperiode til den neste. For eksempel:

    a) En entreprenør og en kunde kan avtale forandringer eller krav som øker eller minker kontraktsinntektene i en regnskapsperiode som følger etter regnskapsperioden der kontrakten i utgangspunktet ble avtalt.

    b) Det avtalte inntektsbeløpet i en fastpriskontrakt kan øke som et resultat av bestemmelser om kostnadsregulering.

    c) Kontraktsinntektsbeløpet kan bli redusert som følge av sanksjoner knyttet til forsinkelser i fullføring av kontrakten som skyldes entreprenøren.

    d) Når en fastpriskontrakt innebærer en fast pris per produksjonsenhet, øker kontraktsinntektene når antallet enheter øker.

13. En forandring er en instruksjon fra kunden om en endring i omfanget av arbeidet som skal utføres i henhold til kontrakten. En forandring kan føre til en økning eller en nedsettelse av kontraktsinntekter. Eksempler på slike forandringer er endringer i spesifikasjonene for eller utformingen av eiendelen samt endringer i kontraktens varighet. En forandring omfattes av kontraktsinntekter når

    a) det er sannsynlig at kunden vil godkjenne forandringen og inntektsbeløpet som oppstår på grunn av forandringen, og

    b) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte.

14. Et krav er et beløp som entreprenøren vil kreve inn fra kunden eller fra en annen part som refusjon av utgifter som ikke inngår i kontraktsprisen. Et krav kan for eksempel oppstå på grunn av forsinkelser som skyldes kunden, feil i spesifikasjoner eller utforming samt omstridte forandringer i kontraktsarbeidet. Målingen av inntektsbeløpet som oppstår på grunn av krav, er gjenstand for en høy grad av usikkerhet og avhenger ofte av utfallet av forhandlinger. Derfor inngår krav bare i kontraktsinntekter når

    a) forhandlingene har nådd et så framskredent nivå at det er sannsynlig at kunden vil akseptere kravet, og

    b) beløpet som det er sannsynlig at kunden vil akseptere, kan måles på en pålitelig måte.

15. Innsatsgodtgjørelser er tilleggsbeløp betalt til entreprenøren dersom de spesifiserte kravene til ytelse oppfylles eller overskrides. En kontrakt kan for eksempel ta hensyn til en innsatsgodtgjørelse til entreprenøren for tidlig fullføring av kontrakten. Innsatsgodtgjørelser inngår i kontraktsinntekter når

    a) kontrakter er kommet tilstrekkelig langt til at det er sannsynlig at de spesifiserte kravene til ytelse vil oppfylles eller overskrides, og

b) størrelsen på innsatsgodtgjørelsen kan måles på en pålitelig måte.

KONTRAKTSUTGIFTER

16. ***Kontraktsutgifter skal omfatte***

a) ***utgifter som er direkte knyttet til den angitte kontrakten,***

b) ***utgifter som kan regnes til kontraktsvirksomhet generelt, og som kan henføres kontrakten, samt***

c) ***andre utgifter som skal dekkes av kunden i henhold til kontraktsvilkårene.***

17. Utgifter som er direkte knyttet til en angitt kontrakt, omfatter

a) utgifter til arbeidskraft, herunder ledelse, på anleggsstedet,

b) utgifter til materialer som benyttes i tilvirkningen,

c) avskrivning på anlegg og utstyr benyttet i kontraktsarbeidet,

d) utgifter ved flytting av anlegg, utstyr og materialer til og fra anleggsstedet,

e) utgifter til leie av maskiner og utstyr,

f) utgifter ved utforming og teknisk bistand som er direkte knyttet til kontrakten,

g) estimerte utgifter ved endrings- og garantiarbeid, herunder forventede garantiutgifter, og

h) krav fra tredjemann.

Disse utgiftene kan bli redusert ved tilfeldige inntekter som ikke omfattes av kontraktsinntektene, for eksempel inntekter fra salg av overskuddsmaterialer og avhending av anlegg og utstyr ved avslutning av kontrakten.

18. Utgifter som kan regnes til kontraktsvirksomhet generelt, og som kan henføres bestemte kontrakter, omfatter

a) forsikring,

b) utgifter til utforming og teknisk bistand som ikke er direkte knyttet til en bestemt kontrakt, og

c) faste kostnader knyttet til anleggskontrakten.

Slike utgifter henføres ved hjelp av systematiske og rasjonelle metoder, og anvendes konsekvent på alle utgifter som har de samme egenskaper. Fordelingen er basert på normalt aktivitetsnivå for anleggsvirksomhet. Faste kostnader omfatter utgifter som utarbeiding og behandling av lønn til anleggspersonell. Utgifter som kan regnes til kontraktsvirksomhet generelt, og som kan henføres bestemte kontrakter, omfatter også

låneutgifter når entreprenøren benytter den tillatte alternative metode i IAS 23: «Låneutgifter».

19. Utgifter som skal dekkes av kunden i henhold til kontraktsvilkårene, kan omfatte enkelte generelle administrasjonsutgifter og utviklingsutgifter som det er angitt refusjon for i kontraktsvilkårene.

20. Utgifter som ikke kan regnes til kontraktsvirksomhet, eller som ikke kan henføres en kontrakt, omfattes ikke av utgiftene til en anleggskontrakt. Slike utgifter omfatter

    a) generelle administrasjonsutgifter som det ikke er angitt refusjon for i kontrakten,

    b) salgsutgifter,

    c) forsknings- og utviklingsutgifter som det ikke er angitt refusjon for i kontrakten, og

    d) avskrivning av uvirksomt anlegg og utstyr som ikke er i bruk i en bestemt kontrakt.

21. Kontraktsutgifter omfatter de utgiftene som kan regnes til en kontrakt i perioden fra tidspunktet for kontraktsinngåelse og fram til endelige fullføring av kontrakten. Imidlertid vil utgifter som er knyttet direkte til en kontrakt for å sikre kontraktsinngåelsen, også omfattes som del av kontraktsutgiftene dersom de kan identifiseres for seg og måles på en pålitelig måte, og det er sannsynlig at kontrakten vil bli inngått. Når utgifter som har påløpt for å sikre kontraktsinngåelsen, blir innregnet som kostnad i den regnskapsperioden de har påløpt, blir de ikke tatt med i kontraktsutgiftene når kontrakten blir inngått i en påfølgende regnskapsperiode.

INNREGNING AV KONTRAKTSINNTEKTER OG -KOSTNADER

22. ***Når utfallet av en anleggskontrakt kan estimeres på en pålitelig måte, skal kontraktsinntekter og kontraktsutgifter tilknyttet anleggskontrakten innregnes som henholdsvis driftsinntekter og kostnader med henvisning til kontraktsvirksomhetens fullføringsgrad på balansedagen. Et forventet underskudd på anleggskontrakten skal innregnes som kostnad umiddelbart, i samsvar med nr. 36.***

23. ***Når det gjelder en fastpriskontrakt, kan utfallet av en anleggskontrakt estimeres på en pålitelig måte når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:***

    a) ***de totale kontraktsinntektene kan måles på en pålitelig måte,***

    b) ***det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til kontrakten vil tilflyte foretaket,***

    c) ***både kontraktsutgiftene ved å fullføre kontrakten og kontraktens fullføringsgrad på balansedagen kan måles på en pålitelig måte, og***

    d) ***kontraktsutgiftene som kan regnes til kontrakten, klart kan identifiseres og måles på en pålitelig måte, slik at de faktiske kontraktsutgiftene som har påløpt, kan sammenlignes med tidligere estimater.***

24. Når det gjelder en kost-pluss-kontrakt, kan utfallet av en anleggskontrakt estimeres på en pålitelig måte når begge vilkårene nedenfor er oppfylt:

a) ***det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til kontrakten vil tilflyte foretaket, og***

b) ***kontraktsutgiftene som kan regnes til kontrakten, enten de spesifikt skal refunderes eller ikke, klart kan identifiseres og måles på en pålitelig måte.***

25. Driftsinntekts- og kostnadsinnregning på grunnlag av kontraktens fullføringsgrad omtales ofte som metoden for løpende avregning. I henhold til denne metoden blir kontraktsinntekter sammenstilt med de kontraktsutgiftene som har påløpt så langt i kontraktens fullføringsgrad, noe som fører til at det rapporteres driftsinntekter, kostnader og overskudd som kan regnes til den forholdsmessige delen av det fullførte arbeidet. Denne metoden gir nyttig informasjon om omfanget av kontraktsvirksomhet og inntjening i løpet av en regnskapsperiode.

26. I henhold til metoden for løpende avregning innregnes kontraktsinntekter som driftsinntekter i resultatregnskapet i de regnskapsperiodene som arbeidet blir utført i. Kontraktsutgifter blir normalt innregnet som kostnad i resultatregnskapet i de regnskapsperiodene der det tilhørende arbeidet blir utført. Derimot innregnes alle forventede totale kontraktsutgifter som overstiger totale kontraktsinntekter for kontrakten som kostnad umiddelbart, i samsvar med nr. 36.

27. En entreprenør kan ha pådratt seg kontraktsutgifter som er knyttet til framtidig virksomhet i henhold til kontrakten. Slike kontraktsutgifter blir innregnet som eiendel, forutsatt at det er sannsynlig at de vil bli gjenvunnet. Slike utgifter representerer en kundefordring, og klassifiseres ofte som kontraktsarbeid under utføring.

28. Utfallet av en anleggskontrakt kan bare estimeres på en pålitelig måte når det er sannsynlig at de økonomiske fordelene i forbindelse med kontrakten vil tilflyte foretaket. Dersom det imidlertid oppstår usikkerhet knyttet til inndrivelsen av et beløp som allerede inngår i kontraktsinntektene og allerede innregnet i resultatregnskapet, skal beløp som ikke kan inndrives, eller beløp hvor gjenvinning ikke lenger er sannsynlig, innregnes som kostnad og ikke som justering av kontraktsinntektsbeløpet.

29. Et foretak er vanligvis i stand til å utarbeide pålitelige estimater etter at det har inngått en kontrakt som fastsetter

a) hver av partenes håndhevbare rettigheter vedrørende eiendelen som skal tilvirkes,

b) vederlaget som skal utveksles, og

c) oppgjørsform og -vilkår.

Vanligvis er det også nødvendig for foretaket å ha et effektivt system for intern budsjettering og rapportering. Foretaket går gjennom og foretar om nødvendig en revurdering av estimerte kontraktsinntekter og kontraktsutgifter etter hvert som kontrakten utføres. Behovet for slike revurderinger indikerer ikke nødvendigvis at utfallet av kontrakten ikke kan estimeres på en pålitelig måte.

30. Fullføringsgraden for en kontrakt kan fastsettes på mange ulike måter. Foretaket bruker den metoden som måler utført arbeid på en pålitelig måte. Avhengig av kontraktens art kan disse metodene omfatte:

    a) forholdet mellom hittil påløpte kontraktsutgifter for utført arbeid og de estimerte totale kontraktsutgiftene,

    b) kartlegging av utført arbeid, eller

    c) fullføring av en fysisk del av kontraktsarbeidet.

    Delbetalinger og forskudd som mottas fra kunder, gjenspeiler ikke alltid det arbeidet som er utført.

31. Når fullføringsgraden er fastslått med utgangspunkt i de hittil påløpte kontraktsutgiftene, omfattes bare de kontraktsutgiftene som gjenspeiler utført arbeid av hittil påløpte kostnader. Eksempler på kontraktsutgifter som ikke omfattes, er

    a) kontraktsutgifter som gjelder framtidig virksomhet i henhold til kontrakten, som for eksempel utgifter til materialer som er levert til anleggsstedet eller er satt av for bruk i henhold til en kontrakt, men som ennå ikke er montert eller anvendt i utførelsen av kontrakten, med mindre materialene er framstilt spesielt for kontrakten, og

    b) betalinger som er foretatt til underleverandør på forhånd for arbeid utført i henhold til underleverandørkontrakten.

32. ***Når utfallet av en anleggskontrakt ikke kan estimeres på en pålitelig måte,***

    a) ***skal driftsinntekter bare innregnes i det omfang påløpte kontraktsutgifter med sannsynlighet vil bli gjenvunnet, og***

    b) ***kontraktsutgifter skal innregnes som kostnad i den regnskapsperioden de påløp.***

    Et forventet underskudd på anleggskontrakten skal innregnes som kostnad umiddelbart, i samsvar med nr. 36.

33. I tidlige faser av en kontrakt er situasjonen ofte at utfallet av kontrakten ikke kan estimeres på en pålitelig måte. Likevel kan det være sannsynlig at foretaket vil få gjenvunnet påløpte kontraktsutgifter. Derfor skal kontraktsinntekter bare innregnes med et beløp som tilsvarer påløpte utgifter som kan forventes å bli gjenvunnet. Ettersom utfallet av kontrakten ikke kan estimeres på en pålitelig måte, skal det ikke innregnes noe overskudd. Men selv om utfallet av kontrakten ikke kan estimeres på en pålitelig måte, kan det være sannsynlig at de totale kontraktsutgiftene vil overstige de totale kontraktsinntektene. I slike tilfeller innregnes alle forventede totale kontraktsutgifter som overstiger totale kontraktsinntekter for kontrakten, som kostnad umiddelbart, i samsvar med nr. 36.

34. Kontraktsutgifter som ikke med sannsynlighet kan gjenvinnes, innregnes som kostnad umiddelbart. Eksempler på omstendigheter der påløpte kontraktsutgifter trolig ikke kan gjenvinnes, og der kontraktsutgifter kan måtte innregnes som kostnad umiddelbart, omfatter kontrakter

a) som ikke fullt ut er rettsgyldige, det vil si at det stilles vesentlige spørsmål vedrørende kontraktenes gyldighet,

b) der fullføringen av kontrakten er underlagt utfallet av verserende tvister eller av lovgivning,

c) som gjelder eiendommer som trolig vil blir kondemnert eller ekspropriert,

d) der kunden ikke kan oppfylle sine plikter, eller

e) der entreprenøren ikke kan fullføre kontrakten eller på annen måte oppfylle sine plikter i henhold til kontrakten.

35. ***Når usikkerhetsmomentene som har forhindret et pålitelig estimat over utfallet av kontrakten ikke lenger foreligger, skal driftsinntekter og kostnader i forbindelse med anleggskontrakten heller innregnes i samsvar med nr. 22 enn i samsvar med nr. 32.***

INNREGNING AV FORVENTEDE UNDERSKUDD

36. ***Når det er sannsynlig at totale kontraktsutgifter vil overstige de totale kontraktsinntektene, skal det forventede underskuddet innregnes som kostnad umiddelbart.***

37. Omfanget av et slikt underskudd fastsettes uten hensyn til

a) om arbeidet i henhold til kontrakten er påbegynt eller ikke,

b) fullføringsgraden for kontraktsvirksomheten, eller

c) overskuddsbeløpene som forventes å oppstå i henhold til andre kontrakter som ikke behandles som én enkelt anleggskontrakt i samsvar med nr. 9.

ENDRINGER I ESTIMATER

38. Metoden for løpende avregning anvendes på kumulativ basis i hver regnskapsperiode på de gjeldende estimatene over kontraktsinntekter og kontraktsutgifter. Derfor regnskapsføres virkningen av en endring i estimatet over kontraktsinntekter eller kontraktsutgifter, eller virkningen av en endring i estimatet over utfallet av en kontrakt, som en endring i regnskapsmessig estimat (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»). De endrede estimatene benyttes ved fastsettelsen av beløp for inntekter og kostnader innregnet i resultatregnskapet i regnskapsperioden der endringen blir foretatt samt i påfølgende regnskapsperioder.

OPPLYSNINGER

39. ***Et foretak skal opplyse om følgende:***

a) ***omfanget av kontraktsinntekter innregnet som driftsinntekter i regnskapsperioden,***

b) ***de metoder som er benyttet til å fastsette kontraktsinntektene innregnet i regnskapsperioden, og***

c) ***de metoder som er benyttet til å fastsette fullføringsgraden for løpende kontrakter.***

40. ***Et foretak skal opplyse om følgende for løpende kontrakter på balansedagen:***

a) ***samlet omfang av påløpte utgifter og innregnede overskudd (minus innregnede underskudd) til dato,***

b) ***omfanget av mottatte forskudd, og***

c) ***tilbakeholdte beløp.***

41. Tilbakeholdte beløp er akontofakturerte beløp som ikke blir betalt før vilkår som er angitt i kontrakten for betaling av slike beløp, er oppfylt eller før feil er rettet opp. Akontofakturerte beløp er beløp som er fakturert for utført arbeid på en kontrakt, enten de er blitt betalt av kunden eller ikke. Forskudd er beløp som er mottatt av entreprenøren før det tilhørende arbeidet er utført.

42. ***Et foretak skal spesifisere:***

a) ***bruttobeløp skyldig fra kunder for kontraktsarbeid som en eiendel, og***

b) ***bruttobeløp skyldig til kunder for kontraktsarbeid som en forpliktelse.***

43. Bruttobeløp skyldig fra kunder for kontraktsarbeid er nettobeløpet av

a) påløpte utgifter pluss innregnede overskudd, minus

b) summen av innregnede underskudd og akontofakturerte beløp

for alle løpende kontrakter der påløpte utgifter pluss innregnede overskudd (minus innregnede underskudd) overstiger akontofakturerte beløp.

44. Bruttobeløp skyldig til kunder for kontraktsarbeid er nettobeløpet av

a) påløpte utgifter pluss innregnede overskudd, minus

b) summen av innregnede underskudd og akontofakturerte beløp

for alle løpende kontrakter der akontofakturerte beløp overstiger påløpte utgifter pluss innregnede overskudd (minus innregnede underskudd).

45. Et foretak skal gi opplysninger om betingede forpliktelser og betingede eiendeler i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Betingede forpliktelser og betingede eiendeler kan for eksempel oppstå som følge av poster som garantiutgifter, krav, sanksjoner eller mulige underskudd.

IKRAFTTREDELSE

46. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 12 (REVIDERT 2000)

Inntektsskatt

I oktober 1996 godkjente Styret en revidert standard, IAS 12: «Inntektsskatt» (revidert 1996), som erstattet IAS 12: «Regnskapsføring av skatt på inntekt» (ajourført 1994). Den reviderte regnskapsstandarden gjaldt for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere.

I mai 1999 ble nr. 88 endret ved IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). Den endrede teksten trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

I april 2000 ble nr. 20, nr. 62 bokstav a), nr. 64 og vedlegg A, nr. A10, nr. A11 og nr. B8 endret for å revidere krysshenvisninger og terminologi som et resultat av utgivelsen av IAS 40: «Investeringseiendom».

I oktober 2000 godkjente Styret endringene i IAS 12 som tilføyde nr. 52A, nr. 52B, nr. 65A, nr. 81 i), nr. 82A, nr. 87A, nr. 87B, nr. 87C og nr. 91, og opphevet nr. 3 og nr. 50. De begrensede revisjonene angir regnskapsmessig behandling av konsekvensene for inntektsskatt av utbytte. Den reviderte teksten trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 12:

– SIC-21: «Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare verdiregulerte eiendeler», og

– SIC-25: «Inntektsskatt — endringer i skattemessig status for et foretak eller foretakets aksjonærer».

INNLEDNING

Denne standard («IAS 12 (revidert)») erstatter den tidligere IAS 12 «Regnskapsføring av skatt på inntekt» («den opprinnelige IAS 12»). IAS 12 (revidert) gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere. De viktigste endringene fra den opprinnelige IAS 12 er følgende:

1. Den opprinnelige IAS 12 krevde at et foretak regnskapsførte utsatt skatt ved hjelp av enten en utsettelsesmetode eller en gjeldsmetode, enkelte ganger også kalt resultatorientert gjeldsmetode. IAS 12 (revidert) forbyr utsettelsesmetoden og krever en annen gjeldsmetode, enkelte ganger også kalt balanseorientert gjeldsmetode.

Den resultatorienterte gjeldsmetoden setter fokus på tidsforskjeller, mens den balanseorienterte gjeldsmetoden setter fokus på midlertidige forskjeller. Tidsforskjeller er forskjeller mellom skattepliktig inntekt og regnskapsmessig overskudd som har sin opprinnelse i én periode og reverserer i én eller flere påfølgende perioder. Midlertidige forskjeller er forskjeller mellom den skattemessige verdien av en eiendel eller en forpliktelse og dens balanseførte verdi i balansen. Den skattemessige verdien av en eiendel eller en forpliktelse er det beløp som skattemessig kan henføres til denne eiendelen eller forpliktelsen.

Alle tidsforskjeller er midlertidige forskjeller. Midlertidige forskjeller oppstår også under følgende omstendigheter, som ikke fører til tidsforskjeller, selv om den opprinnelige IAS 12 behandlet dem på samme måte som transaksjoner som fører til tidsforskjeller:

a) datterforetak, tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomheter har ikke utdelt hele sitt overskudd til morforetaket eller investoren,

b) eiendeler blir verdiregulert, og det foretas ikke en tilsvarende skattemessig justering, og

c) anskaffelseskost ved en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, fordeles på de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som er overtatt, med henvisning til deres virkelige verdi, men det foretas ingen tilsvarende skattemessig justering.

Videre er det enkelte midlertidige forskjeller som ikke er tidsforskjeller, for eksempel de midlertidige forskjellene som oppstår når

a) eiendeler og forpliktelser som ikke er pengeposter til en virksomhet i utlandet som er en integrert del av driften til det regnskapspliktige foretaket, omregnes til historiske valutakurser,

b) eiendeler og forpliktelser som ikke er pengeposter, omarbeides i henhold til IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon», eller

c) den balanseførte verdien av en eiendel eller forpliktelse ved førstegangsinnregning er forskjellig fra opprinnelig skattemessig verdi.

2. Den opprinnelige IAS 12 tillot at et foretak ikke innregnet eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt der det var rimelig begrunnet at tidsforskjeller ikke ville reversere på lang tid framover. IAS 12 (revidert) krever at et foretak innregner en forpliktelse eller — underlagt visse vilkår — eiendel ved utsatt skatt for alle midlertidige forskjeller, med de unntak som er angitt nedenfor.

3. Den opprinnelige IAS 12 krevde at

a) eiendeler ved utsatt skatt som oppstod på grunn av tidsforskjeller, skulle innregnes når det var en rimelig forventning om realisasjon, og

b) eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av skattemessig underskudd, bare skulle innregnes som eiendel når det var hevet over enhver rimelig tvil at den framtidige skattepliktige inntekt ville bli tilstrekkelig til at fordelen ved underskuddet kunne

bli realisert. Den opprinnelige IAS 12 tillot (men stilte ikke som krav) at et foretak utsatte innregningen av fordelen ved skattemessige underskudd til realisasjonsperioden.

IAS 12 (revidert) krever at eiendeler ved utsatt skatt skal innregnes når det er sannsynlig at skattepliktige inntekter som eiendelen ved utsatt skatt kan benyttes mot, vil bli tilgjengelige. I tilfeller der et foretak har en forhistorie med skattemessige underskudd, innregner foretaket en eiendel ved utsatt skatt bare i den utstrekning foretaket har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller, eller det foreligger en overbevisende annen begrunnelse for at tilstrekkelig skattemessig inntekt vil bli tilgjengelig.

4. Som et unntak fra det generelle kravet i nr. 2 foran forbyr IAS 12 (revidert) innregning av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt som oppstår på grunn av at visse eiendeler eller forpliktelser har en balanseført verdi som ved førstegangsinnregning er forskjellig fra deres opprinnelige skattemessige verdi. Fordi disse omstendighetene ikke har gitt grunn for tidsforskjeller, har de ikke resultert i eiendeler eller forpliktelser ved utsatt skatt i henhold til den opprinnelige IAS 12.

5. Den opprinnelige IAS 12 krevde at skatter som skal betales av tilbakeholdt overskudd i datterforetak og tilknyttede foretak, skal innregnes, med mindre det var rimelig å anta at disse overskuddene ikke ville bli utdelt, eller at en utdeling ikke ville føre til en forpliktelse ved skatt. IAS 12 (revidert) forbyr imidlertid innregning av slike forpliktelser ved utsatt skatt (samt de forpliktelser som oppstår av eventuelle tilknyttede kumulative omregningsdifferanser) i den utstrekning

   a) morforetaket, investoren eller deltakeren i en felleskontrollert virksomhet er i stand til å kontrollere tidspunktet for tilbakeføring av den midlertidige forskjellen, og

   b) det er sannsynlig at den midlertidige forskjellen ikke vil reversere i overskuelig framtid.

   Der dette forbudet får som resultat at ingen forpliktelser ved utsatt skatt er blitt innregnet, krever IAS 12 (revidert) at et foretak opplyser om det samlede beløp for de midlertidige forskjellene dette gjelder.

6. Den opprinnelige IAS 12 henviste ikke eksplisitt til endringer i virkelig verdi i forbindelse med en virksomhetssammenslutning. Slike endringer fører til midlertidige forskjeller, og IAS 12 (revidert) krever at et foretak innregner den påfølgende forpliktelsen eller (avhengig av sannsynlighetskriteriet for innregning) eiendelen ved utsatt skatt med en tilsvarende virkning på beregning av beløpet for goodwill eller negativ goodwill. IAS 12 (revidert) forbyr imidlertid innregning av forpliktelser ved utsatt skatt som oppstår av goodwill alene (dersom avskrivning av goodwill ikke er skattemessig fradragsberettiget), og av eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av negativ goodwill som behandles som utsatt inntekt.

7. Den opprinnelige IAS 12 tillot, men stilte ikke som krav, at et foretak innregnet en forpliktelse ved utsatt skatt i forbindelse med verdiregulering av eiendeler. IAS 12 (revidert) krever at et foretak innregner en forpliktelse ved utsatt skatt i forbindelse med verdiregulering av eiendeler.

8. De skattemessige konsekvensene av å gjenvinne den balanseførte verdien av visse eiendeler eller forpliktelser kan avhenge av måten gjenvinningen eller oppgjøret skjer på, for eksempel at

   a) i enkelte stater blir ikke kapitalgevinst beskattet i samme grad som annen skattepliktig inntekt, og

   b) i enkelte stater er det beløpet som kommer til skattemessig fradrag ved salg av en eiendel, større enn det beløpet som kommer til fradrag som avskrivning.

   Den opprinnelige IAS 12 gav ingen veiledning om vurdering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt i slike tilfeller. IAS 12 (revidert) krever at vurderingen av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt skal baseres på de skattemessige konsekvensene av hvordan foretaket forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av sine eiendeler og forpliktelser.

9. Den opprinnelige IAS 12 angav ikke eksplisitt noe om hvorvidt eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt kunne diskonteres. IAS 12 (revidert) forbyr diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. En endring av nr. 39 bokstav i) i IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» forbyr diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt ervervet i en virksomhetssammenslutning. Tidligere var det verken forbudt eller påkrevd i henhold til nr. 39 bokstav i) i IAS 22 med diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som var resultat av en virksomhetssammenslutning.

10. Den opprinnelige IAS 12 angav ikke hvorvidt et foretak skulle klassifisere beløp ved utsatt skatt som omløpsmidler og kortsiktige forpliktelser, eller som anleggsmidler og langsiktige forpliktelser. IAS 12 (revidert) krever at et foretak som skiller mellom henholdsvis omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser, ikke skal klassifisere eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som omløpsmidler og kortsiktige forpliktelser.

11. Den opprinnelige IAS 12 slo fast at debet- og kreditposter som representerer utsatt skatt, kan motregnes. I IAS 12 (revidert) fastsettes mer restriktive vilkår for motregning, i hovedsak basert på reglene for motregning av finansielle eiendeler og forpliktelser i IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og presentasjon».

12. Den opprinnelige IAS 12 krevde at det ble gitt en forklaring om forholdet mellom kostnad ved skatt og regnskapsmessig overskudd dersom dette ikke var klart ved de skattesatsene som gjaldt i det regnskapspliktige foretakets hjemstat. IAS 12 (revidert) krever at denne forklaringen gis i en av eller begge formene nedenfor:

   i) en tallmessig avstemming mellom kostnad (inntekt) ved skatt og produktet av regnskapsmessig overskudd multiplisert med aktuell(e) skattesats(er), eller

   ii) en tallmessig avstemming mellom gjennomsnittlig effektiv skattesats og den aktuelle skattesatsen.

   IAS 12 (revidert) krever også en forklaring av endringene i aktuell(e) skattesats(er) sammenlignet med forrige regnskapsperiode.

13. Nye opplysninger som kreves i henhold til IAS 12 (revidert), omfatter:

a) når det gjelder hver type midlertidig forskjell, uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag:

i) omfanget av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som er innregnet, samt

ii) omfanget av inntekter eller kostnader ved utsatt skatt som er innregnet i resultatregnskapet, dersom dette ikke framgår tydelig av endringene i beløpene som er innregnet i balansen,

b) når det gjelder avviklede virksomheter, kostnad ved skatt som gjelder

i) gevinst eller tap på avviklingen, og

ii) resultatet av den avviklede virksomhetens ordinære virksomhet, samt

c) omfanget av en eiendel ved utsatt skatt og arten av begrunnelse som støtter innregningen av denne når

i) utnyttelsen av eiendelen ved utsatt skatt er avhengig av framtidige skattepliktige inntekter utover de overskudd som oppstår når eksisterende skatteøkende midlertidige forskjeller tilbakeføres, og

ii) foretaket har lidd et tap i enten inneværende eller foregående regnskapsperiode i den skattejurisdiksjon som eiendelen ved utsatt skatt vedrører.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-4
Definisjoner	5-11
Skattemessig verdi	7-11
Innregning av forpliktelser ved periodeskatt og eiendeler ved periodeskatt	12-14
Innregning av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt	15-45
Skatteøkende midlertidige forskjeller	15-23
Virksomhetssammenslutninger	19
Eiendeler regnskapsført til virkelig verdi	20
Goodwill	21
Førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse	22-23

Skattereduserende midlertidige forskjeller	24-33
Negativ goodwill	32
Førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse	33
Uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag	34-36
Revurdering av uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt	37
Investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet	38-45
Måling	46-56
Innregning av periodeskatt og utsatt skatt	57-68
Resultatregnskap	58-60
Poster som godskrives eller belaster egenkapitalen	61-65A
Utsatt skatt som følge av en virksomhetssammenslutning	66-68
Presentasjon	69-78
Eiendeler og forpliktelser ved skatt	69-76
Motregning	71-76
Kostnad ved skatt	77-78
Kostnad (inntekt) ved skatt tilknyttet resultat av ordinær virksomhet	77
Valutaforskjeller på forpliktelser eller eiendeler ved utenlandsk utsatt skatt	78
Opplysninger	79-88
Ikrafttredelse	89-91

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av inntektsskatt. Det viktigste spørsmålet i regnskapsføring av inntektsskatt er regnskapsføringen av periodeskatt og framtidige skattemessige konsekvenser av

a) framtidig gjenvinning (oppgjør) av den balanseførte verdien av eiendeler (forpliktelser) som er innregnet i et foretaks balanse, og

b) transaksjoner og andre hendelser i inneværende periode som innregnes i et foretaks finansregnskap.

Det ligger i innregningen av en eiendel eller en forpliktelse at det regnskapspliktige foretaket forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen. Dersom det er sannsynlig at gjenvinningen eller oppgjøret av den balanseførte verdien vil gjøre framtidige skattebetalinger større (mindre) enn de ville vært dersom slik gjenvinning eller slikt oppgjør ikke fikk skattemessige konsekvenser, krever denne standard at et foretak generelt innregner en forpliktelse (eiendel) ved utsatt skatt, med visse begrensede unntak.

Denne standard krever at et foretak regnskapsfører de skattemessige konsekvensene av transaksjoner og andre hendelser på samme måte som det regnskapsfører selve transaksjonen og hendelsen. For transaksjoner og andre hendelser innregnet i resultatregnskapet blir derfor alle tilknyttede skattemessige virkninger også innregnet i resultatregnskapet. For transaksjoner og andre hendelser innregnet direkte i egenkapitalen blir alle tilknyttede skattemessige virkninger også innregnet direkte i egenkapitalen. På samme måte påvirker innregningen av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt i en virksomhetssammenslutning det beløp for goodwill eller negativ goodwill som oppstår i virksomhetssammenslutningen.

Denne standard omhandler også innregning av eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattefradrag, presentasjon av inntektsskatt i finansregnskapet og opplysninger tilknyttet inntektsskatt.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av inntektsskatt.***

2. I denne standard skal «inntektsskatt» omfatte alle innenlandske og utenlandske skatter som er basert på skattepliktige inntekter. Inntektsskatt omfatter også andre skatter, for eksempel kildeskatt, som skal betales av et datterforetak, tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet ved utdeling til det regnskapspliktige foretaket.

3. (Opphevet)

4. Denne standard omhandler ikke metodene for regnskapsføring av offentlige tilskudd (se IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte») eller fradrag knyttet til investeringer. Denne standard omhandler imidlertid regnskapsføring av midlertidige forskjeller som kan oppstå av slike tilskudd eller av skattefradrag knyttet til investeringer.

DEFINISJONER

5. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Regnskapsmessig overskudd» er periodens resultat før fradrag av kostnad ved skatt.

«Skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd)» er inntekt (underskudd) over en periode, utregnet i samsvar med regler fastsatt av skattemyndighetene, og som det skal betales (gjenvinnes) inntektsskatt av.

«Kostnad (inntekt) ved skatt» er det samlede beløp som inngår i beregningen av periodens resultat med hensyn til periodeskatt og utsatt skatt.

«Periodeskatt» er beløpet for inntektsskatt som skal betales (gjenvinnes) knyttet til skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) i en periode.

«Forpliktelser ved utsatt skatt » er beløpene for inntektsskatt som skal betales i framtidige perioder knyttet til skatteøkende midlertidige forskjeller.

«Eiendeler ved utsatt skatt» er beløpene for inntektsskatt som er gjenvinnbart i framtidige perioder knyttet til

a) ***skattereduserende midlertidige forskjeller,***

b) ***overføring av uutnyttede skattemessige underskudd, og***

c) ***overføring av uutnyttede skattefradrag.***

«Midlertidige forskjeller» er forskjeller mellom det balanseførte beløpet til en eiendel eller en forpliktelse i balansen og eiendelens eller forpliktelsens skattemessige verdi. Midlertidige forskjeller kan være enten

a) ***skatteøkende midlertidige forskjeller, som er midlertidige forskjeller som vil resultere i skattepliktige beløp ved beregning av skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) for framtidige perioder når den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen gjenvinnes eller gjøres opp, eller***

b) ***skattereduserende midlertidige forskjeller, som er midlertidige forskjeller som vil resultere i beløp som er fradragsberettiget ved beregning av skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) for framtidige perioder når den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen gjenvinnes eller gjøres opp.***

Den skattemessige verdien av en eiendel eller en forpliktelse er beløpet som skattemessig kan regnes til denne eiendelen eller forpliktelsen.

6. Kostnad (inntekt) ved skatt omfatter kostnad (inntekt) ved periodeskatt og kostnad (inntekt) ved utsatt skatt.

Skattemessig verdi

7. Den skattemessige verdien av en eiendel er det beløpet som vil være fradragsberettiget i forhold til eventuelle skattepliktige økonomiske fordeler som vil tilflyte et foretak når den balanseførte verdien av eiendelen gjenvinnes. Dersom disse økonomiske fordelene ikke vil bli skattepliktige, er den skattemessige verdien av eiendelen lik eiendelens balanseførte verdi.

Eksempler

1. En maskin koster 100. Skattemessig er en avskrivning på 30 allerede kommet til fradrag i inneværende og tidligere perioder, og den gjenværende kostnaden vil være fradragsberettiget i framtidige perioder, enten som avskrivning eller som fradrag ved avhending av eiendelen. Inntekter som blir generert av bruken av maskinen er skattepliktige, eventuell gevinst ved avhendingen av maskinen vil være skattepliktig og et eventuelt tap ved avhendingen vil være skattemessig fradragsberettiget. Den skattemessige verdien av maskinen er 70.

2. Renter til gode har en balanseført verdi på 100. Den tilknyttede renteinntekten vil bli beskattet etter kontantprinsippet. Den skattemessige verdien av rentene til gode er lik null.

3. Kundefordringer har en balanseført verdi på 100. Den tilknyttede inntekten inngår allerede i skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd). Den skattemessige verdien av kundefordringene er 100.

4. Krav på utbytte fra et datterforetak har en balanseført verdi på 100. Utbyttet er ikke skattepliktig. I realiteten er hele den balanseførte verdien av eiendelen fradragsberettiget mot de økonomiske fordelene. Følgelig er den skattemessige verdien av kravet på utbytte lik 100([1]).

5. Et utlån har en balanseført verdi på 100. Tilbakebetalingen av lånet vil ikke få noen skattemessige konsekvenser. Den skattemessige verdien av lånet er 100.

8. Den skattemessige verdien av en forpliktelse er dens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp som vil være skattemessig fradragsberettiget for denne forpliktelsen i framtidige perioder. Når det gjelder inntekter som er mottatt på forhånd, er den skattemessige verdien av forpliktelsen som dette fører til, lik forpliktelsens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp av inntekten som ikke vil bli skattepliktige i framtidige perioder.

Eksempler

1. Kortsiktige forpliktelser omfatter påløpte kostnader med en balanseført verdi lik 100. Den tilknyttede kostnaden vil bli trukket fra skattemessig etter kontantprinsippet. Den skattemessige verdien av de påløpte kostnadene er lik null.

2. Kortsiktige forpliktelser omfatter forskuddsbetalte renteinntekter som har en balanseført verdi lik 100. Den tilknyttede renteinntekten ble beskattet etter kontantprinsippet. Den skattemessige verdien av de forskuddsbetalte rentene er lik null.

([1]) I henhold til denne analysen er det ingen skattbar midlertidig forskjell. En alternativ analyse er at det påløpte kravet på utbytte har en skattemessig verdi lik null, og at en skattesats lik null anvendes på den gjenværende skattbare midlertidige forskjellen på 100. I henhold til begge analysene er det ingen forpliktelse ved utsatt skatt.

3. Kortsiktige forpliktelser omfatter påløpte kostnader med en balanseført verdi lik 100. Den tilknyttede kostnaden er allerede trukket fra skattemessig. Den skattemessige verdien av de påløpte kostnadene er lik 100.

4. Kortsiktige forpliktelser omfatter påløpte bøter og andre sanksjoner med en balanseført verdi lik 100. Bøter og andre sanksjoner er ikke skattemessig fradragsberettiget. Den skattemessige verdien av de påløpte bøtene og sanksjonene er lik 100([1]).

5. Et innlån har en balanseført verdi på 100. Tilbakebetalingen av lånet vil ikke få noen skattemessige konsekvenser. Den skattemessige verdien av lånet er 100.

9. Enkelte poster har en skattemessig verdi, men innregnes ikke som eiendeler og forpliktelser i balansen. Et eksempel kan være at forskningsutgifter innregnes som kostnad ved beregning av regnskapsmessig overskudd i den perioden da de påløp, men tillates ikke som fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) før i en senere periode. Forskjellen mellom den skattemessige verdien av forskningsutgiftene, som er det beløpet skattemyndighetene vil tillate som fradrag i framtidige perioder, og den balanseførte verdien på null, er en skattereduserende midlertidig forskjell som resulterer i en eiendel ved utsatt skatt.

10. Når den skattemessige verdien av en eiendel eller en forpliktelse ikke er umiddelbart tydelig, er det nyttig å se nærmere på det grunnleggende prinsippet som denne standard er basert på, nemlig at et foretak, med visse begrensede unntak, skal innregne en forpliktelse (eiendel) ved utsatt skatt når gjenvinning eller oppgjør av den balanseførte verdien av en eiendel eller forpliktelse vil gjøre framtidige skattemessige betalinger større (mindre) enn de ville vært dersom slik gjenvinning eller slikt oppgjør ikke fikk noen skattemessige konsekvenser. Eksempel C under nr. 52 viser omstendigheter der det er nyttig å vurdere dette grunnleggende prinsippet, for eksempel når den skattemessige verdien av en eiendel eller forpliktelse avhenger av den forventede måten som gjenvinning eller oppgjør skjer på.

11. I konsernregnskapet fastsettes midlertidige forskjeller ved å sammenholde de balanseførte verdiene til eiendeler og forpliktelser i konsernregnskapet med den tilsvarende skattemessige verdien. Den skattemessige verdien fastsettes ved henvisning til konsernets selvangivelse i de jurisdiksjonene der denne leveres. I andre jurisdiksjoner fastsettes den skattemessige verdien med henvisning til selvangivelsen til hvert enkelt foretak i konsernet.

INNREGNING AV FORPLIKTELSER OG EIENDELER VED PERIODESKATT

12. ***Periodeskatt for inneværende og tidligere perioder skal, i den utstrekning den ikke er betalt, innregnes som forpliktelse. Dersom beløpet som allerede er betalt for inneværende og tidligere perioder, overstiger det skyldige beløpet for disse periodene, skal det overskytende innregnes som eiendel.***

([1]) I henhold til denne analysen er det ingen fradragsberettiget midlertidig forskjell. En alternativ analyse er at de påløpte bøtene og sanksjonene har en skattemessig verdi lik null, og at en skattesats lik null anvendes på den fradragsberettigede midlertidige forskjellen på 100. I henhold til begge analysene er det ingen eiendel ved utsatt skatt.

13. ***Fordelen tilknyttet et skattepliktig underskudd som kan tilbakeføres for å gjenvinne periodeskatt i en tidligere periode, skal innregnes som eiendel.***

14. Når et skattemessig underskudd benyttes til å gjenvinne periodeskatt for en tidligere periode, innregner foretaket fordelen som eiendel i den perioden der det skattemessige underskuddet forekommer, fordi det er sannsynlig at fordelen vil tilflyte foretaket og fordelen kan vurderes på en pålitelig måte.

INNREGNING AV FORPLIKTELSER OG EIENDELER VED UTSATT SKATT

Skatteøkende midlertidige forskjeller

15. ***En forpliktelse ved utsatt skatt skal innregnes for alle skatteøkende midlertidige forskjeller, med mindre forpliktelsen ved utsatt skatt oppstår av***

    a) ***goodwill, som avskrivning ikke er skattemessig fradragsberettiget for, eller***

    b) ***førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som***

        i) ***ikke er en virksomhetssammenslutning, og***

        ii) ***som på transaksjonstidspunktet ikke påvirker verken regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd).***

    For skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, skal imidlertid en forpliktelse ved utsatt skatt innregnes i samsvar med nr. 39.

16. Det ligger i innregningen av en eiendel at dens balanseførte verdi vil bli gjenvunnet i form av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i framtidige perioder. Når en eiendels balanseførte verdi overstiger dens skattemessige verdi, vil beløpet for skattepliktige økonomiske fordeler overstige beløpet som tillates benyttet som skattemessig fradrag. Denne forskjellen er en skatteøkende midlertidig forskjell, og forpliktelsen til å betale de inntektsskattene som er et resultat av dette i framtidige perioder, er en forpliktelse ved utsatt skatt. Etter hvert som foretaket gjenvinner eiendelens balanseførte verdi, vil den skatteøkende midlertidige forskjellen tilbakeføres, og foretaket vil få en skattepliktig inntekt. Dette gjør det sannsynlig at økonomiske fordeler vil flyte fra foretaket i form av skattemessige betalinger. Derfor krever denne standard at alle forpliktelser ved utsatt skatt innregnes, bortsett fra under visse omstendigheter som er beskrevet i nr. 15 og nr. 39.

    Eksempel

    En eiendel som kostet 150, har en balanseført verdi på 100. Kumulativ skattemessig avskrivning er 90 og skattesatsen er 25 %.

    Eiendelens skattemessige verdi er 60 (anskaffelseskost på 150 minus kumulativ skattemessig avskrivning på 90). For å gjenvinne den balanseførte verdien på 100 må foretaket opptjene en skattepliktig inntekt på 100, men vil bare kunne få fradrag for en skattemessig avskrivning på 60. Følgelig vil foretaket betale en inntektsskatt på 10 (25 % av 40) når eiendelens balanseførte verdi gjenvinnes. Forskjellen mellom den

balanseførte verdien på 100 og den skattemessige verdien på 60 er en skatteøkende midlertidig forskjell på 40. Derfor innregner foretaket en forpliktelse ved utsatt skatt på 10 (25 % av 40) som utgjør inntektsskatten det vil betale når eiendelens balanseførte verdi skal gjenvinnes.

17. Noen midlertidige forskjeller oppstår når inntekt eller kostnad inngår i regnskapsmessig overskudd i én periode, men i skattepliktig inntekt i en annen periode. Slike midlertidige forskjeller betegnes ofte som tidsforskjeller. Nedenfor følger eksempler på midlertidige forskjeller av denne typen som er skatteøkende midlertidige forskjeller, og som derfor fører til forpliktelser ved utsatt skatt:

    a) Renteinntekt inngår i regnskapsmessig overskudd etter hvert som de opptjenes, men kan i enkelte jurisdiksjoner inngå i skattepliktig inntekt når kontanter mottas. Den skattemessige verdien av alle fordringer innregnet i balansen med hensyn til slike inntekter er lik null, fordi inntektene ikke påvirker skattepliktig inntekt før de mottas i kontanter.

    b) Avskrivning som er benyttet for å beregne skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd), kan være forskjellig fra avskrivning som benyttes til å beregne regnskapsmessig overskudd. Den midlertidige forskjellen er forskjellen mellom eiendelens balanseførte verdi og dens skattemessige verdi, som er eiendelens opprinnelige anskaffelseskost, minus alle fradrag for eiendelen som tillates av skattemyndighetene ved beregning av skattepliktig inntekt i inneværende og tidligere perioder. En skatteøkende midlertidig forskjell oppstår, og fører til en forpliktelse ved utsatt skatt ved akselerert skattemessig avskrivning (dersom den skattemessige avskrivningen er langsommere enn regnskapsmessig avskrivning, oppstår det en skattereduserende midlertidig forskjell som fører til en eiendel ved utsatt skatt).

    c) Utviklingsutgifter kan balanseføres og avskrives over framtidige perioder ved beregning av regnskapsmessig overskudd, men kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt i perioden da de påløp. Slike utviklingsutgifter har en skattemessig verdi lik null, ettersom de allerede er trukket fra i den skattepliktige inntekten. Den midlertidige forskjellen er forskjellen mellom utviklingsutgiftenes balanseførte verdi og deres skattemessige verdi på null.

18. Midlertidige forskjeller oppstår også når

    a) anskaffelseskost ved virksomhetssammenslutning i form av en overtakelse, kan tilordnes til de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som er overtatt, med henvisning til deres virkelige verdier, uten at det foretas en tilsvarende skattemessig justering (se nr. 19),

    b) eiendeler blir verdiregulert og det ikke foretas noen tilsvarende skattemessig justering (se nr. 20),

    c) goodwill eller negativ goodwill oppstår ved konsolidering (se nr. 21 og nr. 32),

    d) den skattemessige verdien av en eiendel eller en forpliktelse ved førstegangsinnregning er forskjellig fra dens første balanseførte verdi, for

eksempel når et foretak drar fordel av ikke-skattepliktige offentlige tilskudd tilknyttet eiendeler (se nr. 22 og nr. 33), eller

e) den balanseførte verdien av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt av andeler i felleskontrollert virksomhet blir forskjellig fra den skattemessige verdien av investeringen eller interessen (se nr. 38-45).

Virksomhetssammenslutninger

19. I en virksomhetssammenslutning i form av en overtakelse blir anskaffelseskost ved overtakelsen tilordnet til de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som er overtatt, med henvisning til deres virkelige verdier på tidspunktet for byttetransaksjonen. Midlertidige forskjeller oppstår når de skattemessige verdiene til overtatte, identifiserbare eiendeler og forpliktelser ikke påvirkes av virksomhetssammenslutningen eller påvirkes på annen måte. Når for eksempel en eiendels balanseførte verdi økes til virkelig verdi, men eiendelens skattemessige verdi blir værende lik anskaffelseskost for den tidligere eieren, oppstår det en skatteøkende midlertidig forskjell som resulterer i en forpliktelse ved utsatt skatt. Denne forpliktelsen ved utsatt skatt påvirker goodwill (se nr. 66).

Eiendeler regnskapsført til virkelig verdi

20. Internasjonale regnskapsstandarder tillater at visse eiendeler regnskapsføres til virkelig verdi eller at de verdireguleres (se for eksempel IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», IAS 38: «Immaterielle eiendeler», IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» og IAS 40: «Investeringseiendom»). I enkelte jurisdiksjoner vil en verdiregulering eller annen verdiendring av en eiendel til virkelig verdi påvirke den skattepliktige inntekten (det skattemessige underskuddet) i inneværende periode. Som et resultat av dette blir eiendelens skattemessige verdi justert, og det oppstår ingen midlertidig forskjell. I andre jurisdiksjoner vil ikke verdiregulering eller annen verdiendring av en eiendel påvirke den skattepliktige inntekten i perioden da verdireguleringen eller annen verdiendring fant sted, og følgelig blir ikke eiendelens skattemessige verdi justert. Likevel vil framtidig gjenvinning av balanseført verdi føre til en skattepliktig strøm av økonomiske fordeler til foretaket, og beløpet som vil være skattemessig fradragsberettiget, vil være forskjellig fra beløpet som utgjør disse økonomiske fordelene. Forskjellen mellom balanseført verdi for en verdiregulert eiendel og dens skattemessige verdi er en midlertidig forskjell, og fører til en forpliktelse eller eiendel ved utsatt skatt. Dette er tilfellet selv om

a) foretaket ikke har til hensikt å avhende eiendelen. I slike tilfeller vil eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi gjenvinnes ved bruk, og dette vil generere skattepliktige inntekter som overstiger den tillatte skattemessige avskrivningen i framtidige perioder, eller

b) skatt på kapitalgevinster blir utsatt dersom provenyet av avhendingen av eiendelen blir investert i lignende eiendeler. I disse tilfellene vil skatten til slutt måtte betales ved salg eller bruk av de lignende eiendelene.

Goodwill

21. Goodwill er det overskytende av anskaffelseskost ved overtakelsen over det overtakende foretakets andel av de overtatte identifiserbare eiendelenes og forpliktelsenes virkelige verdi. Mange skattemyndigheter tillater ikke avskrivning av goodwill som fradragsberettiget kostnad ved beregning av skattepliktig inntekt. Videre er anskaffelseskost for goodwill i slike jurisdiksjoner ofte ikke fradragsberettiget når et datterforetak avhender sin underliggende virksomhet. I slike jurisdiksjoner har goodwill en skattemessig verdi lik null. En forskjell mellom den balanseførte verdien av goodwill og den skattemessige verdien lik null er en skatteøkende midlertidig forskjell. Denne standard tillater imidlertid ikke innregning av forpliktelsen ved utsatt skatt som følger av dette, fordi goodwill er en restverdi, og innregningen av forpliktelsen ved utsatt skatt dermed ville øke den balanseførte verdien av goodwill.

Førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse

22. En midlertidig forskjell kan oppstå ved førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse, for eksempel dersom del av eller hele anskaffelseskost for en eiendel ikke vil være skattemessig fradragsberettiget. Metoden for regnskapsføring av en slik midlertidig forskjell avhenger av arten av den transaksjonen som førte til førstegangsinnregning av eiendelen:

    a) I en virksomhetssammenslutning innregner et foretak alle forpliktelser eller eiendeler ved utsatt skatt, og dette påvirker beløpet for goodwill eller negativ goodwill (se nr. 19).

    b) Dersom transaksjonen påvirker enten regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig inntekt, innregner et foretak alle forpliktelser eller eiendeler ved utsatt skatt samt kostnader eller inntekter ved skatt som følger av dette, i resultatregnskapet (se nr. 59).

    c) Dersom transaksjonen ikke er en virksomhetssammenslutning, og verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig inntekt, ville et foretak, dersom unntakene i nr. 15 og nr. 24 ikke hadde vært der, ha innregnet forpliktelsen eller eiendelen ved utsatt skatt, og justert den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen med samme beløp. Slike justeringer ville ha gjort finansregnskapet mindre oversiktlig. Derfor tillater denne standard ikke at et foretak innregner forpliktelsen eller eiendelen ved utsatt skatt, verken ved førstegangsinnregning eller senere (se eksemplet på neste side). Videre skal et foretak ikke innregne etterfølgende endringer i den uinnregnede forpliktelsen eller eiendelen ved utsatt skatt etter hvert som eiendelen blir avskrevet.

23. I samsvar med IAS 32: «Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon» klassifiserer utstederen av et sammensatt finansielt instrument (for eksempel en konvertibel obligasjon) instrumentets forpliktelsesdel som forpliktelse og egenkapitaldelen som egenkapital. I enkelte jurisdiksjoner er den skattemessige verdien av forpliktelsesdelen ved førstegangsinnregning lik den første balanseførte verdien av summen av forpliktelses- og egenkapitaldelen. Den skatteøkende midlertidige forskjellen som følger av dette, oppstår ved førstegangsinnregning av egenkapitaldelen alene, atskilt fra forpliktelsesdelen. Derfor kommer ikke unntaket i nr. 15 bokstav b) til anvendelse. Følgelig innregner et foretak den derav følgende forpliktelsen ved utsatt

skatt. I samsvar med nr. 61 blir den utsatte skatten ført direkte mot den balanseførte verdien av egenkapitaldelen. I samsvar med nr. 58 innregnes påfølgende endringer i forpliktelsen ved utsatt skatt i resultatregnskapet som kostnad (inntekt) ved utsatt skatt.

Eksempel som illustrerer nr. 22 bokstav c)

Et foretak har til hensikt å bruke en eiendel som koster 1 000, i hele eiendelens utnyttbare levetid på fem år, og deretter avhende den til en restverdi lik null. Skattesatsen er 40 %. Avskrivning av eiendelen er ikke skattemessig fradragsberettiget. Ved avhendingen vil en eventuell kapitalgevinst ikke være skattepliktig, og et eventuelt kapitaltap vil ikke være fradragsberettiget.

Når foretaket gjenvinner den balanseførte verdien av eiendelen, vil det opptjene en skattepliktig inntekt på 1 000 og betale en skatt på 400. Foretaket innregner ikke forpliktelsen ved utsatt skatt på 400 fordi den følger av førstegangsinnregning av eiendelen.

I det påfølgende året vil den balanseførte verdien av eiendelen være 800. Ved å opptjene en skattepliktig inntekt på 800, vil foretaket betale en skatt på 320. Foretaket innregner ikke den tilhørende forpliktelsen ved utsatt skatt på 320 fordi den følger av førstegangsinnregning av eiendelen.

Skattereduserende midlertidige forskjeller

24. ***En eiendel ved utsatt skatt skal innregnes for alle skattereduserende midlertidige forskjeller i den utstrekning det er sannsynlig at det vil foreligge en skattepliktig inntekt som den skattereduserende midlertidige forskjellen kan utnyttes mot, med mindre eiendelen ved utsatt skatt er oppstått på grunn av:***

    a) ***negativ goodwill, som behandles som utsatt inntekt i samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger», eller***

    b) ***førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som***

        i) ***ikke er en virksomhetssammenslutning, og***

        ii) ***som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd).***

    For skattereduserende midlertidige forskjeller som er tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, skal imidlertid en eiendel ved utsatt skatt innregnes i samsvar med nr. 44.

25. Det ligger i innregningen av en forpliktelse at den balanseførte verdien vil bli oppgjort i framtidige perioder ved en strøm fra foretaket av ressurser som inneholder økonomiske fordeler. Når ressurser strømmer fra foretaket, kan deler av eller alle disse størrelsene delvis eller i sin helhet være fradragsberettiget ved beregning av skattepliktig inntekt for en senere periode enn den perioden der forpliktelsen innregnes. I slike tilfeller finnes det en midlertidig forskjell mellom den balanseførte verdien av forpliktelsen og dens skattemessige verdi. Slik oppstår det en eiendel ved utsatt skatt med hensyn til den inntektsskatt som det vil være mulig å gjenvinne i framtidige perioder, når den delen av

forpliktelsen tillates benyttet som fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt. Tilsvarende, dersom den balanseførte verdien av en eiendel er mindre enn dens skattemessige verdi, medfører forskjellen en eiendel ved utsatt skatt med hensyn til de delene av inntektsskatten som vil kunne gjenvinnes i framtidige perioder.

Eksempel

Et foretak innregner en forpliktelse på 100 for periodiserte garantiutgifter for et produkt. Garantiutgiftene for produktet vil ikke være skattemessig fradragsberettigede før foretaket yter erstatning. Skattesatsen er 25 %.

Den skattemessige verdien av forpliktelsen er lik null (balanseført verdi lik 100, minus beløpet som vil være skattemessig fradragsberettiget med hensyn til denne forpliktelsen i framtidige perioder). Ved oppgjør av forpliktelsen til sin balanseførte verdi vil foretaket redusere sin framtidige skattepliktige inntekt med et beløp lik 100, og følgelig redusere sine framtidige skattebetalinger med 25 (25 % av 100). Forskjellen mellom den balanseførte verdien på 100 og den skattemessige verdien på null er en skattereduserende midlertidig forskjell på 100. Derfor innregner foretaket en eiendel ved utsatt skatt på 25 (25 % av 100), forutsatt at det er sannsynlig at foretaket vil opptjene et tilstrekkelig skattepliktig inntekt i framtidige perioder til at det kan dra nytte av en reduksjon i skattebetalingene.

26. Nedenfor følger eksempler på skattereduserende midlertidige forskjeller som fører til eiendeler ved utsatt skatt:

a) Pensjonskostnader kommer til fradrag ved beregning av regnskapsmessig overskudd etter hvert som tjenesten ytes av arbeidstakeren, men kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt, enten når foretaket betaler inn bidragene til et fond, eller når foretaket utbetaler pensjonsytelser. Det eksisterer en midlertidig forskjell mellom den balanseførte verdien av forpliktelsen og dens skattemessige verdi, for forpliktelsens skattemessige verdi er normalt lik null. En slik skattereduserende midlertidig forskjell medfører en eiendel ved utsatt skatt, ettersom økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket i form av et fradrag i skattepliktige inntekter når bidragene eller pensjonsytelsene blir utbetalt.

b) Forskningsutgifter innregnes som kostnad ved beregning av regnskapsmessig overskudd i perioden da de påløp, men tillates ofte ikke som fradrag ved beregning av skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) før i en senere periode. Forskjellen mellom den skattemessige verdien av forskningsutgiftene, som er det beløpet skattemyndighetene vil tillate som fradrag i framtidige perioder, og den balanseførte verdien på null er en skattereduserende midlertidig forskjell som medfører en eiendel ved utsatt skatt.

c) I en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, skal anskaffelseskost ved overtakelsen fordeles på de innregnede eiendelene og forpliktelsene, med henvisning til deres virkelige verdier på tidspunktet for byttetransaksjonen. Når en forpliktelse innregnes ved overtakelsen, men de tilknyttede kostnadene ikke kommer til fradrag ved beregning av skattepliktige inntekter før i en senere periode, oppstår det en skattereduserende midlertidig forskjell som medfører en eiendel ved utsatt skatt. En eiendel ved utsatt skatt oppstår også når den virkelige verdien av en identifiserbar eiendel som er overtatt, er mindre enn dens

skattemessige verdi. I begge tilfeller vil den medførende forpliktelsen ved utsatt skatt påvirke goodwill (se nr. 66).

d) Visse eiendeler kan regnskapsføres til virkelig verdi eller verdireguleres uten at det foretas en tilsvarende justering av skattemessige grunner (se nr. 20). Det oppstår en skattereduserende midlertidig forskjell dersom eiendelens skattemessige verdi overstiger dens balanseførte verdi.

27. Reverseringen av skattereduserende midlertidige forskjeller fører til fradrag ved beregning av skattepliktige inntekter i framtidige perioder. Men økonomiske fordeler i form av reduserte skatteinnbetalinger vil bare tilflyte foretaket dersom det opptjener tilstrekkelig store skattepliktige inntekter som fradragene kan motregnes mot. Derfor innregner et foretak eiendeler ved utsatt skatt bare når det er sannsynlig at skattepliktige inntekter som den skattereduserende midlertidige forskjellen kan utnyttes mot, vil bli tilgjengelige.

28. Det er sannsynlig at en skattepliktig inntekt som en skattereduserende midlertidig forskjell kan utnyttes mot, vil være tilgjengelig når det er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige enhet som forventes å reversere

a) i samme periode som den forventede reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen, eller

b) i perioder som et skattemessig underskudd som oppstår av eiendelen ved utsatt skatt, kan tilbake- eller framføres til.

Under slike omstendigheter innregnes eiendelen ved utsatt skatt i perioden da de skattereduserende midlertidige forskjellene oppstår.

29. Når det ikke er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige enhet, innregnes eiendelen ved utsatt skatt i den utstrekning

a) det er sannsynlig at foretaket vil ha en tilstrekkelig skattepliktig inntekt som er tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige enhet i samme periode som reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen (eller i de periodene som et skattemessig underskudd som oppstår av eiendelen ved utsatt skatt, kan tilbake- eller framføres til). Ved vurderingen av om foretaket vil ha tilstrekkelig skattepliktig inntekt i framtidige perioder, ser foretaket bort ifra skattepliktige beløp som oppstår av skattereduserende midlertidige forskjeller som forventes å oppstå i framtidige perioder, fordi eiendeler ved utsatt skatt som følger av disse skattereduserende midlertidige forskjellene, selv vil kreve en framtidig skattepliktig inntekt for å kunne benyttes, eller

b) foretaket har muligheter for skatteplanlegging som vil skape skattepliktige inntekter i egnede perioder.

30. Muligheter for skatteplanlegging er handlinger som foretaket vil kunne foreta for å skape eller øke skattepliktig inntekt i en bestemt periode før fristen for en overføring av et skattemessig underskudd eller skattemessig fradrag utløper. I enkelte jurisdiksjoner kan for eksempel skattepliktig inntekt skapes eller økes ved å

a) velge å få renteinntekter beskattet på grunnlag av enten mottatte eller kommende renter,

b) utsette krav om visse fradrag i skattepliktig inntekt,

c) selge, og kanskje leie tilbake, eiendeler som er steget i verdi, men der den skattemessige verdien ikke er justert for å gjenspeile denne verdistigningen, og

d) selge en eiendel som genererer ikke-skattepliktig inntekt (for eksempel statsobligasjoner i enkelte jurisdiksjoner) for å erverve en annen investering som genererer skattepliktig inntekt.

Der muligheter for skatteplanlegging framskynder skattepliktig inntekt fra en senere til en tidligere periode, avhenger utnyttelsen av overføringen av et skattemessig underskudd eller skattemessig fradrag fremdeles av om det vil foreligge en framtidig skattepliktig inntekt fra andre kilder enn framtidige midlertidige forskjeller.

31. Når et foretak har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, bør det ta i betraktning veiledningen i nr. 35 og nr. 36.

Negativ goodwill

32. Denne standard tillater ikke innregning av en eiendel ved utsatt skatt som oppstår av skattereduserende midlertidige forskjeller knyttet til negativ goodwill, som behandles som utsatt inntekt i samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger», fordi negativ goodwill er en restverdi, og innregning av en eiendel ved utsatt skatt vil øke den balanseførte verdien av negativ goodwill.

Førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse

33. Et tilfelle der en eiendel ved utsatt skatt oppstår ved førstegangsinnregning av en eiendel, er når et ikke-skattepliktig offentlig tilskudd tilknyttet en eiendel blir trukket fra ved beregningen av den balanseførte verdien av eiendelen, men for skattemessige formål ikke trekkes fra i eiendelens avskrivbare beløp (det vil si dens skattemessige verdi). Eiendelens balanseførte verdi er da mindre enn dens skattemessige verdi, og dette fører til en skattereduserende midlertidig forskjell. Offentlige tilskudd kan også føres som utsatt inntekt, og i så fall utgjør forskjellen mellom den utsatte inntekten og dens skattemessige verdi på null en skattereduserende midlertidig forskjell. Uansett hvilken presentasjonsmetode et foretak benytter, innregner det ikke den resulterende eiendelen ved utsatt skatt av grunner angitt i nr. 22.

Uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag

34. ***En eiendel ved utsatt skatt skal innregnes for framføring av uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag i den utstrekning det er sannsynlig at det vil bli tilgjengelig framtidig skattepliktig inntekt som uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes mot.***

35. Kriteriene for innregning av eiendeler ved utsatt skatt fra uutnyttede skattemessige underskudd og skattefradrag er de samme som kriteriene for innregning av eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av skattereduserende midlertidige forskjeller. Det faktum at

det forekommer uutnyttede skattemessige underskudd, er imidlertid et tydelig tegn på at framtidig skattepliktig inntekt ikke nødvendigvis vil være tilgjengelig. Når et foretak derfor har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, innregner foretaket en utsatt skatteeiendel som oppstår på grunn av uutnyttede skattemessige underskudd og skattefradrag bare i den utstrekning foretaket har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller, eller det foreligger en overbevisende annen begrunnelse for at det vil bli tilgjengelig tilstrekkelig skattemessig overskudd som foretaket kan utnytte uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag mot. I slike tilfeller kreves det i nr. 82 opplysninger om beløpet for eiendelen ved utsatt skatt samt en begrunnelse for hvorfor denne bør innregnes.

36. Et foretak anvender følgende kriterier når det vurderer sannsynligheten for at det vil bli tilgjengelig skattepliktig inntekt som uutnyttede skattemessige underskudd eller skattefradrag kan utnyttes mot:

    a) om foretaket har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige enhet, noe som vil føre til skattepliktige beløp som uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattefradrag kan utnyttes mot før de forfaller,

    b) om det er sannsynlig at foretaket vil få skattepliktige inntekter før uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattefradrag forfaller,

    c) om de uutnyttede skattemessige underskuddene er resultatet av identifiserbare årsaker som det er sannsynlig at vil gjenta seg, og

    d) om foretaket har muligheter for skatteplanlegging (se nr. 30), som vil skape en skattepliktig inntekt i perioden da uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattefradrag kan utnyttes.

    I den utstrekning det ikke er sannsynlig at skattepliktig inntekt som uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattefradrag kan utnyttes mot, vil være tilgjengelig, skal det ikke innregnes noen eiendel ved utsatt skatt.

Revurdering av uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt

37. På hver balansedag skal et foretak revurdere uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt. Foretaket innregner en tidligere uinnregnet eiendel ved utsatt skatt i den utstrekning det er sannsynlig at framtidig skattepliktig inntekt vil tillate at eiendelen ved utsatt skatt gjenvinnes. En forbedring i forretningssituasjonen kan for eksempel gjøre det mer sannsynlig at foretaket vil kunne generere en tilstrekkelig framtidig skattepliktig inntekt til at eiendelen ved utsatt skatt oppfyller innregningskriteriene fastsatt i nr. 24 eller nr. 34. Et annet eksempel på dette er når et foretak revurderer eiendeler ved utsatt skatt på tidspunktet for en virksomhetssammenslutning eller like etter dette (se nr. 67 og nr. 68).

Investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet

38. Midlertidige forskjeller oppstår når balanseført verdi av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet (nemlig

morforetakets eller investors andel av nettoeiendeler i datterforetaket, filialen, det tilknyttede foretaket eller foretaket som det er investert i, herunder den balanseførte verdien av goodwill) blir forskjellig fra den skattemessige verdien (som ofte er lik anskaffelseskost) av investeringen eller andelen. Slike forskjeller kan oppstå under en rekke ulike forhold, for eksempel:

a) forekomst av tilbakeholdt overskudd i datterforetak, filialer, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet.

b) Endringer i valutakurser når et morforetak og dets datterforetak er basert i forskjellige stater.

c) Fall i den balanseførte verdien av en investering i et tilknyttet foretak til gjenvinnbart beløp.

I konsernregnskapet kan den midlertidige forskjellen være forskjellig fra den midlertidige forskjellen tilknyttet den aktuelle investeringen i morforetakets separate finansregnskap dersom morforetaket fører investeringen i sitt separate finansregnskap til anskaffelseskost eller et verdiregulert beløp.

39. ***Et foretak skal innregne en forpliktelse ved utsatt skatt for alle skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, bortsett fra i den utstrekning begge vilkårene nedenfor er oppfylt:***

a) ***morforetaket, investoren eller deltakeren i felleskontrollert virksomhet er i stand til å kontrollere tidspunktet for tilbakeføring av den midlertidige forskjellen, og***

b) ***det er sannsynlig at den midlertidige forskjellen ikke vil reversere i overskuelig framtid.***

40. Ettersom et morforetak kontrollerer sitt datterforetaks utbyttepolitikk, vil det kunne kontrollere tidspunktet for tilbakeføring av midlertidige forskjeller tilknyttet den aktuelle investeringen (herunder de midlertidige forskjellene som oppstår, ikke bare av tilbakeholdt overskudd, men også av alle valutaomregningsforskjeller). Videre vil det ofte ikke være praktisk gjennomførbart å fastsette beløp for inntektsskatter som skal betales når den midlertidige forskjellen reverserer. Når morforetaket derfor har fastsatt at slike overskudd ikke vil bli utdelt i overskuelig framtid, innregner morforetaket heller ikke noen eiendel ved utsatt skatt. De samme vurderingene får anvendelse på investeringer i filialer.

41. Et foretak regnskapsfører i sin egen valuta ikke-monetære eiendeler og forpliktelser i en virksomhet i utlandet som er en integrert del av foretakets drift (se IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»). Der den utenlandske virksomhetens skattepliktige inntekt eller underskudd i utlandet (og dermed den skattemessige verdien av virksomhetens ikke-monetære eiendeler og forpliktelser) beregnes i utenlandsk valuta, er valutakursendringer opphav til midlertidige forskjeller. Fordi slike midlertidige forskjeller gjelder den utenlandske virksomhetens eiendeler og forpliktelser, og ikke det regnskapspliktige foretakets investering i den utenlandske virksomheten, innregner det regnskapspliktige foretaket den aktuelle forpliktelsen eller

(i henhold til nr. 24) eiendelen ved utsatt skatt. Den utsatte skatten som følger av dette, resultatføres (se nr. 58).

42. En investor i et tilknyttet foretak kontrollerer ikke foretaket, og har normalt ikke noen mulighet til å fastsette dets utbyttepolitikk. Med mindre det foreligger en avtale som innebærer at overskuddet fra det tilknyttede foretaket ikke skal utdeles i overskuelig framtid, innregner en investor derfor en forpliktelse ved utsatt skatt som oppstår av skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet investeringen i det tilknyttede foretaket. I enkelte tilfeller kan det forekomme at en investor ikke er i stand til å beregne det skattebeløpet som vil måtte betales dersom anskaffelseskost ved investeringen i et tilknyttet foretak skal gjenvinnes, men kan slå fast at det vil være lik eller overstige et minstebeløp. I slike tilfeller settes forpliktelsen ved utsatt skatt lik dette beløpet.

43. Avtalen mellom partene i en felleskontrollert virksomhet omhandler normalt deling av overskudd, og om avgjørelser i slike saker krever samtykke fra alle eller et nærmere angitt flertall av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten. Når en deltaker i den felleskontrollerte virksomheten kan kontrollere hvordan overskuddet skal deles, og det er sannsynlig at overskuddet ikke skal utdeles i overskuelig framtid, innregnes det ikke noen forpliktelse ved utsatt skatt.

44. ***Et foretak skal innregne en forpliktelse ved utsatt skatt for alle skattereduserende midlertidige forskjeller som oppstår av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, utelukkende i den utstrekning det er sannsynlig at***

    a) ***den midlertidige forskjellen vil reversere i overskuelig framtid, og***

    b) ***det vil være tilgjengelig skattepliktig inntekt som den midlertidige forskjellen vil kunne utnyttes mot.***

45. Når det skal avgjøres om en eiendel ved utsatt skatt skal innregnes for skattereduserende midlertidige forskjeller tilknyttet foretakets investering i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, foretar det en vurdering i henhold til veiledningen i nr. 28–31.

MÅLING

46. ***Forpliktelser (eiendeler) ved periodeskatt for inneværende og tidligere perioder skal vurderes til det beløpet som forventes å måtte betales til (gjenvinnes fra) skattemyndighetene, ved bruk av de skattesatser (og skatteregler) som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen.***

47. ***Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt skal vurderes til de skattesatser som forventes å gjelde for perioden da eiendelen realiseres eller forpliktelsen innfris, basert på skattesatser (og skatteregler) som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen.***

48. Eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt og utsatt skatt måles normalt ved bruk av de skattesatser (og skatteregler) som er vedtatt. I enkelte jurisdiksjoner har imidlertid offentlige myndigheters kunngjøring av skattesatser (og skatteregler) den samme virkningen som faktisk vedtakelse, noe som i praksis kan skje flere måneder etter

kunngjøringen. I slike tilfeller vurderes skatteeiendeler og skatteforpliktelser ved bruk av de kunngjorte skattesatsene (og skattereglene).

49. Når ulike skattesatser gjelder for ulike nivåer av skattepliktig inntekt, måles eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt ved bruk av de gjennomsnittssatser som forventes å gjelde for skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) i periodene da de midlertidige forskjellene forventes å reversere.

50. (Opphevet)

51. ***Målingen av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt skal gjenspeile de skattemessige konsekvensene som er følgene av hvordan foretaket på balansedagen forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av sine eiendeler og forpliktelser.***

52. I enkelte jurisdiksjoner kan måten et foretak gjenvinner (gjør opp) den balanseførte verdien til en eiendel (forpliktelse) påvirke

    a) skattesatsen som skal anvendes når foretaket gjenvinner (gjør opp) den balanseførte verdien til eiendelen (forpliktelsen), og/eller

    b) den skattemessige verdien av eiendelen (forpliktelsen).

    I slike tilfeller vurderer et foretak forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt ved bruk av den skattesats og den skattemessige verdi som er i overensstemmelse med måten gjenvinning eller oppgjør forventes å skje på.

    Eksempel A

    En eiendel har en balanseført verdi på 100 og en skattemessig verdi på 60. En skattesats på 20 % ville gjelde dersom eiendelen ble solgt, og en skattesats på 30 % ville gjelde for annen inntekt.

    Foretaket innregner en forpliktelse ved utsatt skatt på 8 (20 % av 40) dersom det forventer å selge eiendelen uten ytterligere bruk, og en forpliktelse ved utsatt skatt på 12 (30 % av 40) dersom det forventer å beholde eiendelen og gjenvinne dens balanseførte verdi ved bruk.

    Eksempel B

    En eiendel med en anskaffelseskost på 100 og en balanseført verdi på 80 blir verdiregulert til 150. Det gjøres ingen tilsvarende skattemessig justering. Kumulativ skattemessig avskrivning er 30 og skattesatsen 30 %. Dersom eiendelen blir solgt for mer enn anskaffelseskost, vil den kumulative skattemessige avskrivningen på 30 inngå i skattepliktig inntekt, mens salgsprovenyet som overstiger anskaffelseskost, ikke vil være skattepliktig.

    Den skattemessige verdien av eiendelen er 70, og det er en skatteøkende midlertidig forskjell på 80. Dersom foretaket forventer å gjenvinne den balanseførte verdien ved bruk av eiendelen, må det generere en skattepliktig inntekt på 150, men vil bare kunne trekke fra en avskrivning på 70. På dette grunnlaget foreligger det en forpliktelse ved utsatt skatt på 24 (30 % av 80). Dersom foretaket forventer å gjenvinne den balanseførte

verdien ved å selge eiendelen umiddelbart for et salgsproveny på 150, beregnes forpliktelsen ved utsatt skatt på følgende måte:

	Skatteøkende midlertidig forskjell	Skattesats	Forpliktelse ved utsatt skatt
Kumulativ skattemessig avskrivning	30	30 %	9
Proveny som overstiger anskaffelseskost	50	null	—
Totalt	80		9

Merk: I samsvar med nr. 61 blir tillegget i utsatt skatt som oppstår ved verdireguleringen, belastet egenkapitalen direkte.

Eksempel C

Det faktiske forhold er som i eksempel B, bortsett fra at dersom eiendelen selges for mer enn anskaffelseskost, vil den kumulative skattemessige avskrivningen inngå i skattepliktig inntekt (som har en skattesats på 30 %), og salgsprovenyet vil bli beskattet med 40 %, etter fradrag av en inflasjonsjustert anskaffelseskost på 110.

Dersom foretaket forventer å gjenvinne den balanseførte verdien ved bruk av eiendelen, må det generere en skattepliktig inntekt på 150, men vil bare få en fradragsberettiget avskrivning på 70. På dette grunnlag er den skattemessige verdien lik 70, det er en skatteøkende midlertidig forskjell på 80 og det er en forpliktelse ved utsatt skatt på 24 (30 % av 80), som i eksempel B.

Dersom foretaket forventer å gjenvinne den balanseførte verdien ved å selge eiendelen umiddelbart for et proveny på 150, vil foretaket kunne trekke fra den indekserte anskaffelseskosten på 110. Netto salgsproveny på 40 vil bli beskattet med 40 %. I tillegg vil den kumulative skattemessige avskrivningen på 30 inngå i skattepliktig inntekt og beskattet med 30 %. På dette grunnlag er den skattemessige verdien lik 80 (110 minus 30), det er en skatteøkende midlertidig forskjell på 70 og det er en forpliktelse ved utsatt skatt på 25 (40 % av 40 pluss 30 % av 30). Dersom den skattemessige verdien ikke er umiddelbart tydelig i dette eksemplet, kan det være nyttig å se nærmere på det grunnleggende prinsippet som er fastsatt i nr. 10.

Merk: I samsvar med nr. 61 blir tillegget i utsatt skatt som oppstår ved verdireguleringen, belastet egenkapitalen direkte.

52A. I enkelte jurisdiksjoner skal det betales en høyere eller lavere sats for inntektsskatt dersom en del av eller hele nettooverskuddet eller den opptjente egenkapitalen blir utbetalt som utbytte til aksjeeierne i foretaket. I andre jurisdiksjoner kan inntektsskatt bli refundert eller måtte betales dersom en del av eller hele nettooverskuddet eller den opptjente egenkapitalen blir utbetalt som utbytte til aksjeeierne i foretaket. I slike

tilfeller vurderes eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt og utsatt skatt til den skattesats som gjelder for tilbakeholdt overskudd.

52B. I de tilfellene som er beskrevet i nr. 52A, blir de skattemessige konsekvensene av utbytte innregnet når en forpliktelse om å utbetale utbyttet blir innregnet. De skattemessige konsekvensene av utbytte er mer direkte knyttet til tidligere transaksjoner eller hendelser enn til utdeling til eiere. Derfor innregnes de skattemessige konsekvensene av utbytte i periodens resultat, slik det kreves i henhold til nr. 58, bortsett fra i den utstrekning de skattemessige konsekvensene av utbytte oppstår ved omstendigheter som beskrevet i nr. 58 bokstav a) og b).

Eksempel som illustrerer nr. 52A og nr. 52B

Følgende eksempel omhandler måling av eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt og utsatt skatt for et foretak i en jurisdiksjon der det skal betales inntektsskatt til en høyere sats på tilbakeholdt overskudd (50 %) med et beløp som refunderes når overskuddet utdeles. Skattesatsen for utdelt overskudd er 35 %. På balansedagen, 31. desember 20X1, innregner foretaket ikke noen forpliktelse for utbytte som er foreslått eller besluttet etter balansedagen. Følgelig blir det ikke innregnet noe utbytte for året 20X1. Skattepliktig inntekt for 20X1 er 100 000. Netto skatteøkende midlertidig forskjell for året 20X1 er 40 000.

Foretaket innregner en forpliktelse ved periodeskatt og en kostnad ved periodeskatt på 50 000. Ingen eiendel innregnes for det beløp som det kan bli mulig å gjenvinne som en følge av framtidig utbytte. Foretaket innregner også en forpliktelse ved utsatt skatt og en kostnad ved utsatt skatt på 20 000 (50 % av 40 000) som representerer den inntektsskatt som foretaket vil betale når det gjenvinner eller gjør opp de balanseførte verdiene på sine eiendeler og forpliktelser basert på den skattesats som gjelder for tilbakeholdt overskudd.

Deretter, på den 15. mars 20X2, innregner foretaket utbytte på 10 000 fra forrige driftsoverskudd som forpliktelse.

Den 15. mars 20X2 innregner foretaket gjenvinning av inntektsskatt på 1 500 (15 % av utbyttet som er innregnet som forpliktelse) som en eiendel ved periodeskatt og som en reduksjon av kostnad ved periodeskatt for 20X2.

53. ***Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt skal ikke diskonteres.***

54. En pålitelig beregning av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt på diskontert grunnlag krever detaljert tidfesting for tilbakeføring av alle midlertidige forskjeller. I mange tilfeller er en slik tidfesting ikke praktisk gjennomførbar eller svært komplisert. Det er derfor ikke hensiktsmessig å kreve diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. Å tillate, men ikke kreve, diskontering ville medføre eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som ikke ville være sammenlignbare fra ett foretak til et annet. Derfor krever eller tillater denne standard ikke diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt.

55. Midlertidige forskjeller fastsettes med henvisning til den balanseførte verdien av en eiendel eller en forpliktelse. Dette gjelder også der den balanseførte verdien selv

fastsettes på diskontert grunnlag, for eksempel i tilfeller med avtalte fratredelsesytelser (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»).

56. ***Den balanseførte verdien av en eiendel ved utsatt skatt skal gjennomgås ved hver balansedag. Et foretak skal redusere den balanseførte verdien av en utsatt skatteeiendel i den grad det ikke lenger er sannsynlig at det vil være en tilstrekkelig skattepliktig inntekt tilgjengelig til at fordelen eiendelen ved utsatt skatt helt eller delvis kan utnyttes. Enhver slik reduksjon bør reverseres i det omfang det blir sannsynlig at en tilstrekkelig skattepliktig inntekt vil være tilgjengelig.***

INNREGNING AV PERIODESKATT OG UTSATT SKATT

57. Regnskapsføring av virkningene av periodeskatt og utsatt skatt av en transaksjon eller en annen hendelse skal være i overensstemmelse med regnskapsføringen av selve transaksjonen eller hendelsen. Nr. 58-68 gjennomfører dette prinsippet.

Resultatregnskap

58. ***Periodeskatt og utsatt skatt skal innregnes som inntekt eller kostnad og inngå i periodens resultat, bortsett fra i den utstrekning skatten oppstår som følge av***

    a) ***en transaksjon eller hendelse som er innregnet direkte i egenkapitalen (se nr. 61-65) i samme periode eller en annen periode, eller***

    b) ***en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse (se nr. 66-68).***

59. De fleste forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt oppstår når inntekt eller kostnad inngår i regnskapsmessig overskudd i én periode, men i skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) i en annen periode. Den utsatte skatten dette fører til, innregnes i resultatregnskapet. Eksempler på dette er når

    a) renter, royalties eller utbytte mottas etterskuddsvis, og inngår i regnskapsmessig overskudd på grunnlag av fordeling over tid i samsvar med IAS 18: «Driftsinntekter», men inngår i skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) etter kontantprinsippet, og

    b) anskaffelseskost for immaterielle eiendeler er balanseført i samsvar med IAS 38: «Immaterielle eiendeler», og avskrives i resultatregnskapet, men kom skattemessig til fradrag da de påløp.

60. Den balanseførte verdien til eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt kan endres selv om det ikke foreligger noen endring i beløpet for de tilknyttede midlertidige forskjellene. Dette kan for eksempel skyldes:

    a) en endring i skattesatser eller skatteregler,

    b) en revurdering av om eiendeler ved utsatt skatt kan gjenvinnes, eller

    c) en endring i en eiendels forventede gjenvinningsmåte.

Den utsatte skatten som følger av dette, innregnes i resultatregnskapet, bortsett fra i den utstrekning den gjelder poster som tidligere er godskrevet eller har belastet egenkapitalen (se nr. 63).

Poster som godskrives eller belaster egenkapitalen

61. ***Periodeskatt og utsatt skatt skal godskrives eller belaste egenkapitalen dersom skatten gjelder poster som i samme eller en annen periode er godskrevet eller har belastet egenkapitalen.***

62. De internasjonale regnskapsstandardene krever eller tillater at visse poster godskrives eller belaster egenkapitalen. Eksempler på slike poster er:

    a) en endring i balanseført verdi som oppstår ved verdiregulering av varige driftsmidler (se IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»),

    b) en justering av åpningsbalansen for opptjent egenkapital som et resultat av enten en endring i regnskapsprinsipper som blir anvendt med virkning for tidligere perioder eller korreksjon av en grunnleggende feil (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»),

    c) valutaforskjeller som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet (se IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»), og

    d) beløp som oppstår ved førstegangsinnregning av egenkapitaldelen til et sammensatt finansielt instrument (se nr. 23).

63. I unntakstilfeller kan det være vanskelig å fastsette beløpet for periodeskatt og utsatt skatt som gjelder poster som godskrives eller belaster egenkapital. Dette kan for eksempel være tilfellet når

    a) det er forskjellige inntektsskattesatser, og det er umulig å fastslå hvilken skattesats en bestemt del av den skattepliktige inntekten (det skattemessige underskuddet) er beskattet med,

    b) en endring i skattesatsen eller andre skatteregler påvirker en eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt som (helt eller delvis) gjelder en post som tidligere er godskrevet eller har belastet egenkapitalen, eller

    c) et foretak bestemmer at en eiendel ved utsatt skatt skal innregnes, eller ikke lenger skal innregnes fullt ut, og eiendelen ved utsatt skatt (helt eller delvis) gjelder en post som tidligere er godskrevet eller har belastet egenkapitalen.

    I slike tilfeller blir periodeskatt og utsatt skatt som gjelder poster som er godskrevet eller har belastet egenkapitalen, basert på en rimelig proratarisk fordeling av periodeskatt og utsatt skatt for enheten i den aktuelle skattejurisdiksjonen, eller på andre metoder som under disse omstendighetene gir en mer egnet fordeling.

64. IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» angir ikke om et foretak hvert år skal overføre fra verdireguleringsreserven til opptjent egenkapital et beløp lik forskjellen mellom avskrivningen av en verdiregulert eiendel og avskrivningen basert på denne eiendelens anskaffelseskost. Dersom et foretak foretar en slik overføring, er det overførte beløpet et

nettobeløp uten noen tilknyttet utsatt skatt. Lignende betraktninger gjelder for overføringer foretatt ved avhending av eiendom, anlegg eller utstyr.

65. Når en eiendel blir verdiregulert skattemessig, og denne verdireguleringen er tilknyttet en regnskapsmessig verdiregulering i en tidligere periode, eller til en verdiregulering som forventes å bli utført i en framtidig periode, skal de skattemessige virkningene av både verdireguleringen av eiendelen og justeringen av den skattemessige verdien godskrives eller belaste egenkapitalen i periodene da de finner sted. Men dersom den skattemessige verdireguleringen ikke er tilknyttet en regnskapsmessig verdiregulering i en tidligere periode eller en verdiregulering som forventes å bli utført i en framtidig periode, blir de skattemessige virkningene av justeringen av den skattemessige verdien innregnet i resultatregnskapet.

65A. Når et foretak utbetaler utbytte til sine aksjeeiere, kan det være pålagt å betale en del av utbyttet til skattemyndighetene på vegne av aksjeeierne. I mange jurisdiksjoner kalles dette beløpet kildeskatt. Et slikt beløp som er betalt eller skal betales til skattemyndighetene, belaster egenkapitalen som en del av utbyttet.

Utsatt skatt som følge av en virksomhetssammenslutning

66. Som forklart i nr. 19 og nr. 26 bokstav c) kan det oppstå midlertidige forskjeller i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse. I samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» innregner et foretak alle resulterende eiendeler (i den utstrekning de oppfyller kriteriene for innregning i nr. 24) eller forpliktelser ved utsatt skatt som identifiserbare eiendeler og forpliktelser på datoen for overtakelsen. Følgelig påvirker slike eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt goodwill eller negativ goodwill. I samsvar med nr. 15 bokstav a) og nr. 24 bokstav a) skal et foretak imidlertid ikke innregne forpliktelser ved utsatt skatt som oppstår på grunn av selve goodwillen (dersom avskrivning av goodwill ikke er skattemessig fradragsberettiget), og heller ikke eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av ikke-skattepliktig negativ goodwill som behandles som utsatt inntekt.

67. Som resultat av en virksomhetssammenslutning kan et overtakende foretak vurdere om det er sannsynlig at det vil kunne gjenvinne sin egen eiendel ved utsatt skatt som ikke ble innregnet før virksomhetssammenslutningen fant sted. Det overtakende foretaket kan for eksempel benytte fordelen av sine uutnyttede skattemessige underskudd mot framtidig skattepliktig inntekt i det overtatte foretaket. I slike tilfeller innregner det overtakende foretaket en eiendel ved utsatt skatt, og tar hensyn til dette ved beregning av goodwill eller negativ goodwill som oppstår av overtakelsen.

68. Dersom et overtakende foretak ikke har innregnet en eiendel ved utsatt skatt for det overtatte foretaket som en identifiserbar eiendel på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen, og denne eiendelen ved utsatt skatt senere innregnes i det overtakende foretakets konsernregnskap, innregnes den tilhørende inntekten ved utsatt skatt i resultatregnskapet. I tillegg

   a) justerer det overtakende foretaket brutto balanseført verdi for goodwill og den tilknyttede akkumulerte avskrivningen til de beløp som ville ha vært ført dersom eiendelen ved utsatt skatt hadde vært innregnet som en identifiserbar eiendel på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen, og dessuten

b) innregner det overtakende foretaket reduksjonen i netto balanseført verdi for goodwill som kostnad.

Det overtakende foretaket innregner imidlertid ikke negativ goodwill, og det øker heller ikke den balanseførte verdien til negativ goodwill.

Eksempel

Et foretak overtok et datterforetak som hadde skattereduserende midlertidige forskjeller på 300. Skattesatsen på overtakelsestidspunktet var 30 %. Eiendelen ved utsatt skatt på 90 ble ikke innregnet som en identifiserbar eiendel ved beregning av en goodwill på 500 som oppstod ved overtakelsen. Goodwill avskrives over 20 år. To år etter overtakelsen estimerer foretaket at framtidig skattepliktig inntekt trolig vil være tilstrekkelig til at foretaket gjenvinner fordelen ved alle de skattereduserende midlertidige forskjellene.

Foretaket innregner en eiendel ved utsatt skatt på 90 (30 % av 300) samt en inntekt ved utsatt skatt på 90 i resultatregnskapet. Det reduserer også anskaffelseskost for goodwill med 90 og den akkumulerte avskrivningen med 9 (som representerer to års avskrivning). Saldoen på 81 innregnes som kostnad i resultatregnskapet. Følgelig reduseres anskaffelseskost for goodwill og den tilknyttede akkumulerte avskrivningen til de beløp (410 og 41) som ville ha vært ført dersom en eiendel ved utsatt skatt på 90 hadde vært innregnet som en identifiserbar eiendel på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen.

Dersom skattesatsen har økt til 40 %, innregner foretaket en eiendel ved utsatt skatt på 120 (40 % av 300) og inntekt ved utsatt skatt på 120 i resultatregnskapet. Dersom skattesatsen er sunket til 20 %, innregner foretaket en eiendel ved utsatt skatt på 60 (20 % av 300) og en inntekt ved utsatt skatt på 60. I begge tilfeller reduserer foretaket også anskaffelseskost for goodwill med 90 og den akkumulerte avskrivningen med 9, og innregner saldoen på 81 som kostnad i resultatregnskapet.

PRESENTASJON

Eiendeler og forpliktelser ved skatt

69. ***Eiendeler og forpliktelser ved skatt skal presenteres atskilt fra andre eiendeler og forpliktelser i balansen. Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt skal skilles fra eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt.***

70. ***Når et foretak foretar et skille mellom omløpsmidler / kortsiktige forpliktelser og anleggsmidler / langsiktige forpliktelser i sitt finansregnskap, skal det ikke klassifisere eiendeler (forpliktelser) ved utsatt skatt som omløpsmidler (kortsiktige forpliktelser).***

Motregning

71. ***Et foretak skal motregne eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt dersom, og bare dersom, foretaket***

    a) ***har en juridisk håndhevbar rett til å motregne de innregnede beløpene, og***

b) ***har til hensikt enten å gjøre dem opp på nettogrunnlag eller å realisere eiendelen og gjøre opp forpliktelsen under ett.***

72. Selv om eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt innregnes og vurderes separat, motregnes de i balansen i henhold til kriterier som ligner de som er fastsatt for finansielle instrumenter i IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og presentasjon». Et foretak vil normalt ha en juridisk håndhevbar rett til å motregne en eiendel ved periodeskatt mot en forpliktelse ved periodeskatt når det gjelder inntektsskatter pålagt av samme skattemyndighet, og skattemyndigheten tillater at foretaket foretar eller mottar én enkelt nettobetaling.

73. I konsernregnskapet motregnes en eiendel ved periodeskatt i ett konsernforetak, mot en forpliktelse ved periodeskatt i et annet konsernforetak dersom, og bare dersom, de berørte foretakene har en juridisk håndhevbar rett til å foreta eller motta en enkelt nettobetaling, og foretakene har til hensikt å foreta eller motta en slik nettobetaling eller å gjenvinne eiendelen og gjøre opp forpliktelsen samtidig.

74. ***Et foretak skal motregne eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt dersom, og bare dersom,***

a) ***foretaket har en juridisk håndhevbar rett til å motregne eiendeler ved periodeskatt mot forpliktelser ved periodeskatt, og***

b) ***eiendelene og forpliktelsene ved utsatt skatt gjelder inntektsskatter som ilegges av samme skattemyndighet for enten***

i) ***samme skattepliktige enhet, eller***

ii) ***forskjellige skattepliktige enheter, som har til hensikt enten å gjøre opp forpliktelser og eiendeler ved periodeskatt på nettogrunnlag, eller å realisere eiendelene og gjøre opp forpliktelsene under ett, i hver framtidige periode der betydelige skattebeløp for forpliktelser eller eiendeler ved utsatt skatt forventes gjort opp eller gjenvunnet.***

75. For å unngå behovet for detaljert tidfesting av reverseringen av hver enkelt midlertidig forskjell, krever denne standard at et foretak motregner en eiendel ved utsatt skatt mot en forpliktelse ved utsatt skatt for samme skattepliktige enhet dersom, og bare dersom, de gjelder inntektsskatter som ilegges av samme skattemyndighet, og foretaket har en juridisk håndhevbar rett til å motregne eiendeler ved periodeskatt mot forpliktelser ved periodeskatt.

76. I sjeldne tilfeller kan et foretak ha en juridisk håndhevbar rett til motregne, og ha til hensikt å gjøre opp netto i noen perioder, men ikke i andre. I slike sjeldne tilfeller kan det være nødvendig med detaljert tidfesting for på en pålitelig måte å slå fast om forpliktelsen ved utsatt skatt for en skattepliktig enhet vil føre til økte skattebetalinger i samme periode der en eiendel ved utsatt skatt for en annen skattepliktig enhet vil føre til mindre skattebetalinger for en annen skattepliktig enhet.

Kostnad ved skatt

Kostnad (inntekt) ved skatt tilknyttet resultat av ordinær virksomhet

77. ***Kostnad (inntekt) ved skatt tilknyttet resultatet av ordinær virksomhet skal spesifiseres i resultatregnskapet.***

Valutaforskjeller på forpliktelser eller eiendeler ved utenlandsk utsatt skatt

78. IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» krever at visse valutaforskjeller blir innregnet som inntekt eller kostnad, men angir ikke hvor slike forskjeller skal presenteres i resultatregnskapet. Tilsvarende kan slike forskjeller, der valutaforskjeller på forpliktelser eller eiendeler ved utenlandsk utsatt skatt innregnes i resultatregnskapet, klassifiseres som kostnad (inntekt) ved utsatt skatt dersom denne presentasjonen anses å være den mest nyttige for brukere av finansregnskapet.

Opplysninger

79. ***De viktigste bestanddelene av kostnad (inntekt) ved skatt skal opplyses separat.***

80. Bestanddeler av kostnad (inntekt) ved skatt kan omfatte:

    a) kostnad (inntekt) ved periodeskatt,

    b) eventuelle justeringer innregnet i perioden for periodeskatt for tidligere perioder,

    c) omfanget av kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som gjelder etablering og tilbakeføring av midlertidige forskjeller,

    d) omfanget av kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som gjelder endring i skattesatser eller innføring av nye skatter,

    e) omfanget av fordelen som oppstår av et tidligere uinnregnet skattemessig underskudd, skattefradrag eller midlertidig forskjell for en tidligere periode som benyttes til å redusere kostnaden ved utsatt skatt,

    f) omfanget av fordelen fra et tidligere uinnregnet skattemessig underskudd, skattemessig fradrag eller midlertidig forskjell for en tidligere periode som benyttes til å redusere kostnaden ved utsatt skatt,

    g) kostnad ved utsatt skatt som oppstår av nedskrivning, eller tilbakeføring av tidligere nedskrivning, av en eiendel ved utsatt skatt i samsvar med nr. 56, og

    h) omfanget av kostnad (inntekt) ved skatt som gjelder de endringer i regnskapsprinsipper og grunnleggende feil som inngår i periodens resultat i samsvar med tillatt alternativ behandling i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

81. ***Det følgende skal også opplyses separat:***

a) ***samlet periodeskatt og utsatt skatt som gjelder poster som er godskrevet eller har belastet egenkapitalen,***

b) ***kostnad (inntekt) ved skatt som gjelder ekstraordinære poster innregnet i løpet av perioden,***

c) ***en forklaring på forholdet mellom kostnad (inntekt) ved skatt og regnskapsmessig overskudd på en av eller begge følgende måter:***

   i) ***en tallmessig avstemming mellom kostnad (inntekt) ved skatt og produktet av regnskapsmessig overskudd multiplisert med aktuell(e) skattesats(er), med angivelse av grunnlaget for beregning av de(n) aktuelle skattesatsen(e), eller***

   ii) ***en tallmessig avstemming mellom den gjennomsnittlige effektive skattesatsen og den aktuelle skattesatsen, med angivelse av grunnlaget for beregning av den aktuelle skattesatsen,***

d) ***en forklaring på endringene i aktuell(e) skattesats(er) sammenlignet med forrige periode,***

e) ***omfanget av (og eventuelt forfallsdato for) skattereduserende midlertidige forskjeller, uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag som det ikke er innregnet noen eiendel ved utsatt skatt for i balansen,***

f) ***det samlede omfanget av midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, som det ikke er innregnet noen forpliktelser ved utsatt skatt for (se nr. 39),***

g) ***for hver enkelt type midlertidig forskjell, samt for hver type uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag,***

   i) ***omfanget av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som er innregnet i balansen for hver periode som presenteres,***

   ii) ***omfanget av inntekter eller kostnader ved utsatt skatt som er innregnet i resultatregnskapet, dersom dette ikke framgår tydelig av endringene i beløpene som er innregnet i balansen,***

h) ***når det gjelder avviklede virksomheter, kostnad ved skatt som gjelder***

   i) ***gevinst eller tap ved avviklingen, og***

   ii) ***resultatet av den avviklede virksomhetens ordinære virksomhet i perioden, sammen med tilsvarende beløp for hver foregående regnskapsperiode som presenteres, samt***

i) ***omfanget av skattemessige konsekvenser av utbytte til aksjeeiere i foretaket som ble foreslått eller besluttet før finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, men som ikke er innregnet som forpliktelse i finansregnskapet.***

82. ***Et foretak skal opplyse om omfanget av en eiendel ved utsatt skatt, og gi en begrunnelse som støtter innregningen av denne når***

a) ***utnyttelsen av eiendelen ved utsatt skatt er avhengig av framtidige skattepliktige inntekter ut over de overskudd som oppstår ved tilbakeføring av eksisterende skatteøkende midlertidige forskjeller, og***

b) ***foretaket har hatt underskudd enten i inneværende eller foregående periode i den skattemessige jurisdiksjon som eiendelen ved utsatt skatt er tilknyttet.***

82A. ***I de tilfellene som er beskrevet i nr. 52A, skal et foretak opplyse om arten av mulige skattemessige konsekvenser som vil være en følge av utbetaling av utbytte til foretakets aksjeeiere. I tillegg skal foretaket opplyse om beløpene for de mulige skattemessige konsekvensene som i praksis lar seg beregne, samt om det er eventuelle mulige skattemessige konsekvenser som i praksis ikke lar seg beregne.***

83. Et foretak skal opplyse om arten og omfanget av enhver ekstraordinær post, enten i resultatoppstillingen eller i notene til finansregnskapet. Når disse opplysningene står i notene til finansregnskapet, skal det opplyses om det samlede beløpet for alle ekstraordinære poster i resultatoppstillingen, med fradrag for samlet tilhørende kostnad (inntekt) ved skatt. Selv om brukere av finansregnskapet kan finne opplysningene om kostnaden (inntekten) ved skatt som hører til hver enkelt ekstraordinære post nyttige, er det enkelte ganger vanskelig å fordele kostnader (inntekter) ved skatt på slike poster. I slike tilfeller kan det opplyses om de samlede kostnadene (inntektene) ved skatt som gjelder ekstraordinære poster.

84. Opplysningene som kreves i henhold til nr. 81 bokstav c), setter brukere av finansregnskapet i stand til å forstå om forholdet mellom kostnader (inntekter) ved skatt og regnskapsmessig overskudd er uvanlig, og å forstå hvilke faktorer av betydning som kan påvirke dette forholdet i framtiden. Forholdet mellom kostnader (inntekter) ved skatt og regnskapsmessig overskudd kan påvirkes av faktorer så som inntekt som er fritatt for beskatning, kostnader som ikke er fradragsberettigede ved beregning av skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd), virkningen av skattemessige underskudd og virkningene av utenlandske skattesatser.

85. I forklaringen av forholdet mellom kostnader (inntekter) ved skatt og regnskapsmessig overskudd anvender et foretak den skattesats som gir mest mulig meningsfull informasjon til brukerne av finansregnskapet. Ofte er den mest meningsfylte skattesatsen den innenlandske skattesatsen i foretakets hjemstat, idet en legger sammen skattesatsen for nasjonale skatter og skattesatsene for eventuelle lokale skatter som blir beregnet på i hovedsak lignende nivå for skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd). For et foretak som driver virksomhet i flere jurisdiksjoner, kan det imidlertid være mer meningsfylt å legge sammen separate avstemminger som er foretatt ved bruk av den innenlandske skattesatsen i hver enkelt jurisdiksjon. Eksemplet nedenfor viser hvordan valget av aktuell skattesats påvirker presentasjonen av den tallmessige avstemmingen.

86. Gjennomsnittlig effektiv skattesats er kostnad (inntekt) ved skatt dividert med regnskapsmessig overskudd.

87. Det vil ofte være ikke være praktisk gjennomførbart å beregne omfanget av uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt som oppstår av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet (se nr. 39). Derfor krever denne standard at et foretak opplyser om det samlede beløpet for de underliggende midlertidige forskjellene, men krever ikke at det opplyses om forpliktelser ved utsatt skatt. Ikke desto mindre oppfordres foretak, der det er praktisk gjennomførbart, å opplyse om beløpene for uinnregnede forpliktelser ved utsatt skatt, fordi brukere av finansregnskapet kan ha nytte av slik informasjon.

87A. Nr. 82A krever at et foretak opplyser om mulige skattemessige konsekvenser som vil være en følge av utbetaling av utbytte til foretakets aksjeeiere. Et foretak opplyser om de viktige trekkene ved systemene for inntektsskatt samt hvilke faktorer som vil påvirke omfanget av mulige skattemessige konsekvenser av utbytte.

87B. Det vil enkelte ganger ikke være praktisk mulig å beregne det samlede omfanget av mulige skattemessige konsekvenser som vil være en følge av utbetaling av utbytte til foretakets aksjeeiere. Dette kan for eksempel være tilfelle der et foretak har et stort antall utenlandske datterforetak. Men selv under slike forhold kan det være enkelt å beregne visse deler av dette totalbeløpet. I et konsern kan for eksempel et morforetak og enkelte av dets datterforetak ha betalt inntektsskatt til en høyere skattesats på tilbakeholdt overskudd, og kjenne til det beløpet som vil bli refundert ved utbetaling av framtidig utbytte til aksjeeiere fra den konsoliderte opptjente egenkapitalen. I dette tilfellet skal det opplyses om beløpet som blir refundert. Foretaket bør eventuelt også opplyse om at det er andre mulige skattemessige konsekvenser som det ikke er praktisk mulig å beregne. I morforetakets eventuelle separate finansregnskap gjelder opplysning om mulige skattemessige konsekvenser morforetakets opptjente egenkapital.

87C. Et foretak som må legge fram opplysninger som nevnt i nr. 82A, kan også måtte legge fram opplysninger som gjelder midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak eller andeler i felleskontrollert virksomhet. I disse tilfellene vurderer et foretak dette ved beregning av hvilke opplysninger som skal gis i henhold til nr. 82A. Et foretak kan for eksempel måtte opplyse om det samlede omfanget av midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak som det ikke er innregnet noen forpliktelser ved utsatt skatt for (se nr. 81 bokstav f)). Dersom det ikke er praktisk gjennomførbart å beregne omfanget av uinnregnede forpliktelser ved utsatt skatt (se nr. 87), kan det være et omfang av mulige skattemessige konsekvenser av utbytte som gjelder disse datterforetakene, og som i praksis ikke lar seg beregne.

88. Et foretak skal gi opplysninger om eventuelle skattetilknyttede betingede forpliktelser og betingede eiendeler i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Betingede forpliktelser og betingede eiendeler kan for eksempel oppstå av uløste tvister med skattemyndighetene. På samme måte kan endringer i skattesatser eller skatteregler som er innført eller kunngjort etter balansedagen, føre til at et foretak opplyser om eventuelle vesentlige virkninger av dette for eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt og utsatt skatt (se IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»).

Eksempel som illustrerer nr. 85

I 19X2 har et foretak et regnskapsmessig overskudd i sin egen jurisdiksjon (stat A) på 1 500 (19X1: 2000) og i stat B på 1 500 (19X1: 500). Skattesatsen er 30 % i stat A og

20 % i stat B. I stat A er kostnader på 100 (19X1: 200) ikke skattemessig fradragsberettigede.

Følgende viser et eksempel på en avstemming etter den innenlandske skattesatsen.

	19X1	19X2
Regnskapsmessig overskudd	2 500	3 000
Skatt etter innenlandsk skattesats på 30 %	750	900
Skattemessig virkning av kostnader som ikke er fradragsberettigede	60	30
Virkning av lavere skattesatser i stat B	(50)	(150)
Skattekostnad	760	780

Følgende er et eksempel på en avstemming som er utarbeidet ved å legge sammen separate avstemminger for hver nasjonal jurisdiksjon. Etter denne metoden vil virkningene av forskjeller mellom det regnskapspliktige foretakets egen innenlandske skattesats og den innenlandske skattesatsen i andre jurisdiksjoner ikke framgå som egen post i avstemmingen. Et foretak kan måtte diskutere virkningene av betydelige endringer i enten skattesatser eller blandingen av overskudd opptjent i ulike jurisdiksjoner for å forklare endringer i aktuell(e) skattesats(er), slik det kreves i henhold til nr. 81 bokstav d).

Regnskapsmessig overskudd	2 500	3 000
Skatt etter innenlandske satser som gjelder overskudd i den aktuelle stat	750	750
Skattemessig virkning av kostnader som ikke er fradragsberettigede	60	30
Skattekostnad	760	780

IKRAFTTREDELSE

89. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere, med de unntak som framgår av nr. 91. Dersom et foretak anvender denne standard i finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner tidligere enn 1. januar 1998, skal foretaket opplyse om at det har anvendt denne standard istedenfor den tidligere IAS 12: «Regnskapsføring av skatt på inntekt», godkjent i 1979.***

90. Denne standard erstatter IAS 12: «Regnskapsføring av skatt på inntekt», godkjent i 1979.

91. ***Nr. 52A, nr. 52B, nr. 65A, nr. 81 bokstav i), nr. 82A, nr. 87A, nr. 87B, nr. 87C og de opphevede nr. 3 og nr. 50 trer i kraft for årsregnskap([1]) som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom tidligere anvendelse påvirker finansregnskapet, skal foretaket opplyse om dette.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 14 (REVIDERT 1997)

Segmentrapportering

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 14: «Rapportering av finansiell informasjon etter segment», som ble godkjent av Styret i ajourført versjon i 1994. Den reviderte standarden trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1998 eller senere.

Nr. 116 og nr. 117 i IAS 36: «Verdifall på eiendeler» setter opp visse opplysningskrav for rapportering av tap ved verdifall etter segment.

INNLEDNING

Denne standard («IAS 14 (revidert)») erstatter den tidligere IAS 14: «Rapportering av finansiell informasjon etter segment» («den opprinnelige IAS 14»). IAS 14 (revidert) gjelder for regnskapsperioder som begynner fra og med 1. juli 1998. De viktigste endringene sammenlignet med den opprinnelige IAS 14 er følgende:

1. Den opprinnelige IAS 14 gjaldt børsnoterte foretak, samt andre økonomisk betydelige enheter. IAS 14 (revidert) gjelder foretak hvis verdipapirer knyttet til egenkapital eller gjeld er gjenstand for alminnelig omsetning, herunder foretak som er i ferd med å utstede slike verdipapirer i et offentlig verdipapirmarked, men ikke for andre økonomisk betydelige enheter.

2. Den opprinnelige IAS 14 stilte som krav at det skal gis informasjon om virksomhetssegmenter og geografiske segmenter. Standarden gav bare en generell veiledning for identifisering av virksomhetssegmenter og geografiske segmenter. Den foreslo at intern organisasjonsmessig gruppering kunne gi et grunnlag for å anslå rapporteringspliktige segmenter, eller at segmentrapportering kunne kreve at informasjon omklassifiseres. IAS 14 (revidert) krever at det skal gis slik informasjon om virksomhetssegmenter og geografiske segmenter. Standarden gir en mer detaljert veiledning enn den opprinnelige IAS 14 når det gjelder identifisering av virksomhetssegmenter og geografiske segmenter. Den krever at et foretak ser på sin interne organisasjonsstruktur og sitt system for internrapportering for å identifisere disse segmentene. Dersom interne segmenter verken er basert på grupper av tilknyttede produkter og tjenester eller på geografi, krever IAS 14 (revidert) at et foretak skal se på

([1]) Nr. 91 viser til «årsregnskap» i samsvar med den mer presise måten å angi iverksettelse på, vedtatt i 1998. Nr. 89 viser til «finansregnskap».

det neste underliggende nivå av intern segmentering for å identifisere foretakets rapporteringspliktige segmenter.

3. Den opprinnelige IAS 14 stilte som krav at samme mengde informasjon skal rapporteres om både virksomhetssegmenter og geografiske segmenter. IAS 14 (revidert) fastsetter at ett grunnlag for segmentering er primært og det andre er sekundært, og at det er betraktelig mindre omfattende informasjon som må gis om sekundære segmenter.

4. Den opprinnelige IAS 14 sa ingenting om hvorvidt det måtte utarbeides segmentinformasjon ved hjelp av de regnskapsprinsipper som var vedtatt for konsernregnskapet eller for foretakets finansregnskap. IAS 14 (revidert) krever at samme regnskapsprinsipper følges.

5. Den opprinnelige IAS 14 tillot ulikheter vedrørende definisjonen av segmentresultat mellom foretak. IAS 14 (revidert) gir mer detaljert veiledning enn den opprinnelige IAS 14 med hensyn til særlige driftsinntekts- og kostnadsposter som skal inngå i eller utelates fra segmentinntekter og segmentkostnader. IAS 14 (revidert) fastsetter derfor en standardisert måling av segmentresultat, men bare i den utstrekning driftsinntekts- og driftskostnadsposter kan henføres direkte til eller med rimelighet kan fordeles på segmenter.

6. IAS 14 (revidert) krever «symmetri» når poster skal inngå i segmentresultat og i segmenteiendeler. Dersom segmentresultat for eksempel inneholder avskrivningskostnad, må den avskrivbare eiendelen inngå i segmenteiendeler. Den opprinnelige IAS 14 tok ikke opp dette spørsmålet.

7. Den opprinnelige IAS 14 tok heller ikke opp spørsmålet om segmenter som ble ansett som for små for separat rapportering, kunne slås sammen med andre segmenter eller utelates fra alle rapporteringspliktige segmenter. IAS 14 (revidert) fastsetter at små, internt rapporterte segmenter som ikke trenger å rapporteres separat, kan slås sammen dersom de har felles et vesentlig antall av de faktorer som definerer et virksomhetssegment eller geografisk segment, eller de kan slås sammen med et lignende betydelig segment som det gis informasjon om internt dersom visse vilkår er oppfylt.

8. Den opprinnelige IAS 14 tok ikke opp spørsmålet om hvorvidt geografiske segmenter skulle baseres på hvor foretakets eiendeler befinner seg (opprinnelsessted for foretakets solgte varer), eller hvor foretakets kunder befinner seg (bestemmelsessted for foretakets solgte varer). IAS 14 (revidert) krever at uansett hva som er grunnlaget for et foretaks geografiske segmenter, må flere poster med informasjon presenteres på det andre grunnlaget dersom betydelige ulikheter foreligger.

9. Den opprinnelige IAS 14 krevde fire hovedposter når det gjaldt informasjon om både virksomhetssegmenter og geografiske segmenter:

   a) salgsinntekter eller andre driftsinntekter, ved at det skilles mellom driftsinntekter fra kunder utenfor foretaket og driftsinntekter fra andre segmenter,

   b) segmentresultat,

   c) segmenteiendeler i bruk, og

d) grunnlaget for prissetting mellom segmenter.

Når det gjelder et foretaks primære grunnlag for segmentrapportering (virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter), krever IAS 14 (revidert) de samme fire informasjonselementene, og dessuten

a) segmentforpliktelser,

b) anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr samt immaterielle eiendeler som er anskaffet i løpet av perioden,

c) avskrivningskostnader,

d) andre ikke-kontante kostnader enn avskrivning, og

e) foretakets andel av nettoresultatet i et tilknyttet foretak, en felleskontrollert virksomhet eller andre investeringer regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden dersom så godt som all virksomhet i det tilknyttede foretaket bare er innenfor dette segmentet, samt beløpet for den tilknyttede investeringen.

Når det gjelder et foretaks sekundære grunnlag for segmentrapportering, har IAS 14 (revidert) utelatt kravet i den opprinnelige IAS 14 om segmentresultat and erstattet det med anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr, samt immaterielle eiendeler anskaffet i løpet av perioden.

10. Den opprinnelige IAS 14 tok ikke opp spørsmålet om foregående periodes segmentinformasjon som ble lagt fram for sammenligningsformål, skal omarbeides for en vesentlig endring i segmentets regnskapsprinsipper. IAS 14 (revidert) krever at slik informasjon omarbeides, med mindre dette ikke er praktisk mulig.

11. IAS 14 (revidert) krever at dersom samlede driftsinntekter fra eksterne kunder for alle rapporteringspliktige segmenter til sammen utgjør mindre enn 75 % av foretakets samlede driftsinntekter, skal rapporteringspliktige segmenter som kommer i tillegg, identifiseres inntil nivået på 75 % er nådd.

12. Den opprinnelige IAS 14 tillot at det ble benyttet en annen metode for prissetting av overføring mellom segmenter i segmentinformasjon enn den som faktisk ble benyttet til å prissette overføringene. IAS 14 (revidert) krever at overføring mellom segmenter blir målt på det grunnlaget som foretaket faktisk benyttet til å prissette overføringene.

13. IAS 14 (revidert) krever at det opplyses om driftsinntekter for et segment som ikke anses som rapporteringspliktig fordi segmentet opptjener hoveddelen av sine driftsinntekter fra salg til andre segmenter, dersom dette segmentets driftsinntekter fra salg til eksterne kunder er 10 % eller mer av foretakets samlede driftsinntekter. Den opprinnelige IAS 14 inneholdt ikke noe tilsvarende krav.

INNHOLD

Nr.

Formål

Virkeområde	1-7
Definisjoner	8-25
Definisjoner fra andre internasjonale regnskapsstandarder	8
Definisjoner av virksomhetssegment og geografisk segment	9-15
Definisjoner av segmentinntekter, segmentkostnader, segmentresultat, segmenteiendeler og segmentforpliktelser	16-25
Identifisering av rapporteringspliktige segmenter	26-43
Primære og sekundære formater for segmentrapportering	26-30
Virksomhetssegmenter og geografiske segmenter	31-33
Rapporteringspliktige segmenter	34-43
Segmentets regnskapsprinsipper	44-48
Opplysninger	49-83
Primært rapporteringsformat	50-67
Sekundær segmentinformasjon	68-72
Eksempler på segmentopplysninger	73
Andre opplysninger	74-83
Ikrafttredelse	84

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette prinsipper for rapportering av finansiell informasjon etter segment — informasjon om de ulike typene produkter og tjenester som et foretak produserer og de ulike geografisk områdene der foretaket driver sin virksomhet — for å hjelpe brukere av finansregnskapet til å

a) bedre forstå foretakets tidligere inntjening,

b) bedre vurdere foretakets risiko og avkastning, og

c) kunne foreta mer velbegrunnede vurderinger av foretaket som helhet.

Mange foretak leverer grupper av produkter og tjenester eller driver virksomhet i geografiske områder som har ulike grader av lønnsomhet, vekstmuligheter, framtidsutsikter og risiko. Informasjon om et foretaks ulike typer produkter og tjenester samt foretakets virksomhet i ulike geografiske områder — ofte kalt segmentinformasjon — er relevant for å kunne vurdere risiko og avkastning i et uensartet eller flernasjonalt foretak, men kanskje ikke mulig å fastslå ut fra aggregerte data. Derfor er segmentinformasjon i stor grad sett på som nødvendig for å oppfylle behovene til finansregnskapets brukere.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes på fullstendige sett av finansregnskap som er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder.***

2. Et fullstendig sett av finansregnskap omfatter balanse, resultatregnskap, kontantstrømoppstilling, en oppstilling som viser endringer i egenkapital samt noter, som fastsatt i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

3. ***Denne standard skal anvendes av foretak hvis verdipapirer knyttet til egenkapital eller gjeld er gjenstand for alminnelig omsetning, og av foretak som er i ferd med å utstede slike verdipapirer i offentlige verdipapirmarkeder.***

4. Dersom et foretak hvis verdipapirer ikke er gjenstand for alminnelig omsetning, utarbeider finansregnskap som er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder, oppfordres foretaket til å opplyse om finansiell informasjon for hvert enkelt segment på frivillig grunnlag.

5. ***Dersom et foretak hvis verdipapirer ikke er gjenstand for alminnelig omsetning, velger å opplyse om segmentinformasjon på frivillig grunnlag i finansregnskap som er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder, skal foretaket etterleve kravene i denne standard fullt ut.***

6. ***Dersom én enkelt årsrapport inneholder både konsernregnskapet til et foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, og selskapsregnskapene til morforetaket eller ett eller flere datterforetak, trenger segmentinformasjon bare å presenteres på grunnlag av konsernregnskapet. Dersom et datterforetak selv er et foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, vil det presentere segmentinformasjon i sin egen separate årsrapport.***

7. ***Tilsvarende, dersom én og samme årsrapport inneholder både finansregnskapet til et foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, og selskapsregnskapene til foretak regnskapsført etter egenkapitalmetoden eller til et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet som foretaket har en økonomisk interesse i, trenger segmentinformasjon bare å presenteres på grunnlag av foretakets finansregnskap. Dersom slike tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomheter selv er foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, vil foretaket presentere segmentinformasjon i sin egen separate årsberetning.***

DEFINISJONER

Definisjoner fra andre internasjonale regnskapsstandarder

8. ***Følgende begreper anvendes i denne standard med de betydninger som er angitt i IAS 7:«Kontantstrømoppstilling», IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» og IAS 18: «Driftsinntekter»:***

«Driftsaktiviteter» er et foretaks viktigste inntektsskapende aktiviteter samt andre aktiviteter som ikke er knyttet til investerings- eller finansieringsaktiviteter.

«Regnskapsprinsipper» er de særlige prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og den praksis som foretaket anvender ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskapet.

«Driftsinntekter» er bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av den ordinære virksomheten når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra økninger som gjelder innskudd fra eiere.

Definisjoner av virksomhetssegment og geografisk segment

9. ***Begrepene «virksomhetssegment» og «geografisk segment» anvendes i denne standard med følgende betydninger:***

Et «virksomhetssegment» er en identifiserbar bestanddel av et foretak som driver med levering av et enkelt produkt eller en enkelt tjeneste, eller en gruppe av relaterte produkter eller tjenester, og som er gjenstand for risiko og avkastning som er forskjellig fra andre virksomhetssegmenters risiko og avkastning. Faktorer som skal tas i betraktning ved fastsettelse av om hvorvidt produkter og tjenester er relaterte, er

a) ***produktenes eller tjenestenes art,***

b) ***produksjonsprosessenes art,***

c) ***produktenes eller tjenestenes kundetype eller kundekategori,***

d) ***metodene som benyttes til å distribuere produktene eller yte tjenestene, og***

e) ***der det er relevant, arten av de lovgivningsmessige rammene, for eksempel for bankvesen, forsikring eller offentlige tjenester.***

Et «geografisk segment» er en identifiserbar bestanddel av et foretak som driver med levering av produkter eller tjenester innenfor bestemte økonomiske omgivelser, og som er underlagt en risiko og avkastning som er forskjellig fra andre bestanddelers risiko og avkastning i andre økonomiske miljøer. Faktorer som skal tas i betraktning ved identifisering av geografiske segmenter, er

a) ***likhet i økonomiske og politiske forhold,***

b) ***forbindelsene mellom virksomheter i ulike geografiske områder,***

c) ***virksomhetenes nærhet til hverandre,***

d) ***spesiell risiko tilknyttet virksomheter i et bestemt område,***

e) ***valutareguleringsbestemmelser, og***

f) ***underliggende valutarisiko.***

Et «rapporteringspliktig segment» er et virksomhetssegment eller et geografisk segment som er identifisert på grunnlag av definisjonene foran, og som det kreves segmentinformasjon om i henhold til denne standard.

10. Faktorene på listen i nr. 9 for identifisering virksomhetssegmenter og geografiske segmenter er ikke oppført i noen bestemt rekkefølge.

11. Et enkelt virksomhetssegment omfatter ikke produkter og tjenester med vesentlig forskjellig risiko og avkastning. Selv om det kan være ulikheter med hensyn til én eller flere av faktorene i definisjonen av et virksomhetssegment, forventes det at produktene og tjenestene som omfattes av ett enkelt virksomhetssegment, er like med hensyn til de fleste av disse faktorene.

12. På samme måte skal ikke et geografisk segment omfatte virksomhet i økonomiske omgivelser med vesentlig forskjellig risiko og avkastning. Et geografisk segment kan være én enkel stat, en gruppe av to eller flere stater eller en region innenfor en stat.

13. De viktigste kildene til risiko påvirker hvordan de fleste foretak organiseres og ledes. Derfor fastsetter nr. 27 i denne standard at et foretaks organisasjonsstruktur og dets system for internrapportering skal være grunnlaget for identifisering av foretakets segmenter. Et foretaks risiko og avkastning påvirkes av både den geografiske plasseringen av foretakets drift (hvor foretakets produkter produseres eller hvor dets tjenesteytingsaktiviteter er basert) og dessuten av plasseringen av foretakets markeder (hvor foretakets produkter selges eller dets tjenester ytes). Definisjonen tillater at geografiske segmenter baseres på enten

    a) plasseringen av foretakets utstyr for produksjon eller tjenesteyting og andre eiendeler, eller

    b) plasseringen av foretakets markeder og kunder.

14. Et foretaks organisasjonsstruktur og dets struktur for intern rapportering vil normalt dokumentere om foretakets viktigste kilde til geografisk risiko er et resultat av plassering av dets eiendeler (opprinnelsen til foretakets salg) eller plassering av dets kunder (bestemmelsesstedet for foretakets salg). Tilsvarende ser et foretak på denne strukturen for å avgjøre om dets geografiske segmenter skal baseres på plassering av foretakets eiendeler eller på plassering av foretakets kunder.

15. Det å bestemme sammensetningen av et virksomhetssegment eller et geografisk segment, innebærer en viss grad av skjønn. Når slikt skjønn foretas, skal foretakets ledelse ta i betraktning formålet med rapportering av finansiell informasjon etter segment, slik det er fastsatt i denne standard, samt kvalitetskrav til finansregnskap, slik de er formulert i IASCs «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap». Slike kvalitetskrav omfatter relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet over tid for finansiell informasjon som rapporteres om et foretaks ulike grupper av produkter og

tjenester og om foretakets drift i spesielle geografiske områder, samt nytten av denne informasjonen for vurderingen av foretakets risiko og avkastning sett under ett.

Definisjoner av segmentinntekter, segmentkostnader, segmentresultat, segmenteiendeler og segmentforpliktelser

16. ***I tillegg anvendes følgende begreper i denne standard:***

«Segmentinntekter» er driftsinntekter som rapporteres i foretakets resultatregnskap, og som er direkte henførbare til et segment, samt den relevante delen av foretakets driftsinntekter som på et rimelig grunnlag kan fordeles på et segment, enten de kommer fra salg til eksterne kunder eller fra transaksjoner med andre segmenter innenfor samme foretak. Segmentinntekter omfatter ikke

a) ***ekstraordinære poster,***

b) ***renteinntekt eller utbytte, herunder renter opptjent på forskudd eller lån til andre segmenter, med mindre segmentets drift i hovedsak er av finansiell art, eller***

c) ***gevinster fra salg av investeringer eller gevinster ved sletting av gjeld, med mindre segmentets drift i hovedsak er av finansiell art.***

Segmentinntekter omfatter et foretaks andel av resultatet i tilknyttede foretak, i felleskontrollerte virksomheter eller av andre investeringer som regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden, men bare dersom disse postene omfattes av konsernets driftsinntekter eller foretakets samlede driftsinntekter.

Segmentinntekter omfatter andel av driftsinntekten som regnskapsføres ved forholdsmessig konsolidering i samsvar med IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet», og som gjelder en deltaker i et felleskontrollert foretak.

«Segmentkostnader» er kostnader som er resultat av driftsaktivitetene i et segment som er direkte henførbare til segmentet, samt den relevante delen av en kostnad som på et rimelig grunnlag kan fordeles på segmentet, herunder kostnader tilknyttet salg til eksterne kunder og kostnader tilknyttet transaksjoner med andre segmenter innenfor samme foretak. Segmentkostnader omfatter ikke

a) ***ekstraordinære poster,***

b) ***rente, herunder renter påløpt på forskudd eller lån fra andre segmenter, med mindre segmentets drift i hovedsak er av finansiell art,***

c) ***tap på salg av investeringer eller tap ved sletting av gjeld, med mindre segmentets drift i hovedsak er av finansiell art,***

d) ***foretakets andel av tap i tilknyttede foretak, felleskontrollerte virksomheter eller andre investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden,***

e) ***skattekostnad, eller***

f) ***generelle administrative kostnader, kostnader vedrørende hovedkontoret og andre kostnader som oppstår på foretaksnivå og gjelder foretaket som helhet. Det påløper imidlertid av og til utgifter på foretaksnivå på vegne av et segment. Slike utgifter er segmentkostnader dersom de er tilknyttet segmentets driftsaktiviteter, og de er direkte henførbare til eller fordelt på segmentet på rimelig grunnlag.***

Segmentkostnader omfatter andel av kostnadene som regnskapsføres ved forholdsmessig konsolidering i samsvar med IAS 31, og som gjelder en deltaker i et felleskontrollert foretak.

Dersom et segments drift i hovedsak er av finansiell art, kan renteinntekter og rentekostnader med hensyn til segmentrapportering rapporteres som ett enkelt nettobeløp dersom disse postene er nettobeløp i konsernregnskapet eller i foretakets finansregnskap.

«Segmentresultat» er segmentinntekter med fradrag for segmentkostnader. Segmentresultat fastsettes før eventuelle justeringer for minoritetsinteresser.

«Segmenteiendeler» er de driftsmidler som benyttes av et segment i segmentets driftsaktiviteter, og som enten er direkte henførbare til segmentet eller kan fordeles på segmentet på et rimelig grunnlag.

Dersom et segments segmentresultat omfatter rente- eller utbytteinntekt, omfatter segmentets segmenteiendeler tilknyttede fordringer, lån, investeringer eller andre inntektsskapende eiendeler.

Segmenteiendeler omfatter ikke eiendeler ved skatt.

Segmenteiendeler omfatter investeringer som er regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden bare dersom resultatet av slike investeringer inngår i segmentinntektene. Segmenteiendeler omfatter andel av driftsmidlene til et felleskontrollert foretak som regnskapsføres ved forholdsmessig konsolidering i samsvar med IAS 31, og som gjelder en deltaker i et felleskontrollert foretak.

Segmenteiendeler fastsettes etter at tilknyttede fradrag som rapporteres som direkte motregninger i foretakets balanse, er trukket fra.

«Segmentforpliktelser» er de driftsforpliktelser som er resultat av et segments driftsaktiviteter, og som enten er direkte henførbare til segmentet eller kan fordeles på segmentet på et rimelig grunnlag.

Dersom et segments segmentresultat omfatter rentekostnad, omfatter segmentets segmentforpliktelser de tilhørende rentebærende forpliktelsene.

Segmentforpliktelser omfatter andel av forpliktelsene til et felleskontrollert foretak som regnskapsføres ved forholdsmessig konsolidering i samsvar med IAS 31, og som gjelder en deltaker i et felleskontrollert foretak.

Segmentforpliktelser omfatter ikke forpliktelser ved inntektsskatt.

«Segmentets regnskapsprinsipper» er de regnskapsprinsipper som er vedtatt for utarbeiding og presentasjon av konsernregnskapet eller foretakets finansregnskap, og dessuten de regnskapsprinsipper som i særlig grad gjelder segmentrapportering.

17. Definisjonene av segmentinntekter, segmentkostnader, segmenteiendeler og segmentforpliktelser omfatter beløp for slike poster som er direkte henførbare til et segment samt beløp for slike poster som på et rimelig grunnlag kan fordeles på segment. Et foretak tar utgangspunkt i sitt system for internrapportering for å identifisere de postene som er direkte henførbare til eller med rimelighet kan fordeles på segmenter. Det vil si at det foreligger en antakelse om at beløp som er blitt identifisert med segmenter for internrapporteringsformål, er direkte henførbare til eller kan med rimelighet fordeles på segmenter med det formål å måle segmentinntekter, segmentkostnader, segmenteiendeler og segmentforpliktelser for rapporteringspliktige segmenter.

18. I enkelte tilfeller kan imidlertid en driftsinntekt, kostnad, eiendel eller forpliktelse være fordelt på segmenter for internrapporteringsformål på et grunnlag som forstås av foretakets ledelse, men som vil kunne anses som subjektivt, vilkårlig eller vanskelig å forstå av eksterne brukere av finansregnskapet. En slik fordeling vil ikke utgjøre noe rimelig grunnlag i henhold til definisjonene av segmentinntekt, segmentkostnad, segmenteiendeler og segmentforpliktelser i denne standard. Motsatt kan et foretak velge ikke å fordele enkelte poster som representerer driftsinntekt, kostnad, eiendel eller forpliktelse for interne rapporteringsformål, selv om det foreligger et rimelig grunnlag for å gjøre dette. En slik post fordeles i henhold til definisjonene av segmentinntekter, segmentkostnader, segmenteiendeler og segmentforpliktelser i denne standard.

19. Eksempler på segmenteiendeler omfatter omløpsmidler som benyttes i segmentets driftsaktiviteter, eiendom, anlegg og utstyr, eiendeler omfattet av finansielle leieavtaler (IAS 17: «Leieavtaler») samt immaterielle eiendeler. Dersom en spesiell post for avskrivning tas med i segmentkostnaden, tas også den tilknyttede eiendelen med i segmenteiendelene. Eiendeler som benyttes til generelle formål av foretaket eller av hovedkontoret, tas ikke med i segmenteiendelene. Segmenteiendeler omfatter driftsmidler som deles av to eller flere segmenter dersom det foreligger et rimelig grunnlag for en slik fordeling. Segmenteiendeler omfatter goodwill som er direkte henførbar til et segment, eller som på et rimelig grunnlag kan fordeles på et segment, og segmentkostnad omfatter tilknyttet avskrivning av goodwill.

20. Eksempler på segmentforpliktelser omfatter leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser, påløpte forpliktelser, kundeforskudd, produktgarantivilkår og andre krav knyttet til levering av varer og tjenester. Segmentforpliktelser inkluderer ikke lån, forpliktelser knyttet til eiendeler som er omfattet av finansielle leieavtaler (IAS 17) og andre forpliktelser som er pådratt for finansielle formål og ikke for driftsformål. Dersom rentekostnad tas med i segmentresultatet, skal den tilknyttede rentebærende forpliktelsen tas med i segmentforpliktelsene. Forpliktelsene for segmenter hvis drift ikke primært er av finansiell art, omfatter ikke lån og lignende forpliktelser, fordi segmentresultatet representerer et driftsresultat og ikke et nettoresultat etter fradrag for finansposter. Dessuten, fordi gjeld ofte opptas på sentralt nivå for hele foretaket under ett, er det ofte ikke mulig å henføre direkte eller med rimelighet fordele den rentebærende forpliktelsen på segmentet.

21. Målinger av segmenteiendeler og segmentforpliktelser omfatter justeringer av de tidligere balanseførte verdiene av identifiserbare segmenteiendeler og segmentforpliktelser for et selskap som er overtatt i en virksomhetssammenslutning som regnskapsføres som et kjøp, selv om disse justeringene bare er foretatt for å utarbeide konsernregnskap, og ikke blir registrert i verken morforetakets eller datterforetakets separate finansregnskap. Tilsvarende, dersom eiendom, anlegg og utstyr er blitt verdiregulert etter en overtakelse i samsvar med den alternative regnskapsmessige behandlingen som tillates av IAS 16, gjenspeiler målingene av segmenteiendeler disse verdiendringene.

22. I noen grad kan veiledning om utgiftsfordeling finnes i andre internasjonale regnskapsstandarder. For eksempel gir nr. 8–16 i IAS 2: «Beholdninger» veiledning om hvordan utgifter til beholdninger henføres og fordeles, og nr. 16–21 i IAS 11: «Anleggskontrakter» gir veiledning om hvordan utgifter til anleggskontrakter henføres og fordeles. Disse veiledningene kan være nyttige når det gjelder å henføre eller fordele utgifter på segmenter.

23. IAS 7: «Kontantstrømoppstilling» gir veiledning om hvorvidt kassekreditt skal tas med som en bestanddel av kontanter, eller om det skal rapporteres som lån.

24. Segmentinntekter, segmentkostnader, segmenteiendeler og segmentforpliktelser fastsettes før mellomværender og konserninterne transaksjoner tas ut som en del av konsolideringsprosessen, bortsett fra i den utstrekning slike mellomværender og konserninterne transaksjoner er mellom foretaksgrupper innenfor ett enkelt segment.

25. Mens de regnskapsprinsippene som ble benyttet i utarbeiding og presentasjon av finansregnskapet for foretaket som helhet, også er segmentets grunnleggende regnskapsprinsipper, omfatter segmentets regnskapsprinsipper i tillegg prinsipper som i særlig grad gjelder segmentrapportering, som for eksempel identifisering av segmenter, metode for prissetting av overføring mellom segmenter og grunnlag for fordeling av driftsinntekter og kostnader på segmenter.

IDENTIFISERING AV RAPPORTERINGSPLIKTIGE SEGMENTER

Primære og sekundære formater for segmentrapportering

26. ***Den viktigste kilden til og arten av et foretaks risiko og avkastning skal avgjøre om foretakets primære format for segmentrapportering skal være virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter. Dersom foretakets risiko og avkastningsnivå i hovedsak påvirkes av forskjeller med hensyn til de produkter og tjenester foretaket leverer, skal foretakets primære format for rapportering av segmentinformasjon være virksomhetssegmenter, med sekundær informasjon rapportert geografisk. Tilsvarende, dersom foretakets risiko og avkastningsnivå i hovedsak påvirkes av det faktum at foretaket driver sin virksomhet i ulike stater eller andre geografiske områder, skal foretakets primære format for rapportering av segmentinformasjon være geografiske segmenter, med sekundær informasjon rapportert etter grupper av tilknyttede produkter og tjenester.***

27. ***Et foretaks interne organisasjons- og ledelsesstruktur og foretakets system for internrapportering overfor styret og ledelsen skal vanligvis være grunnlaget for å***

identifisere foretakets viktigste kilde til og art av risiko samt de ulike avkastningsnivåer som foretaket står overfor, og derfor for å fastsette hvilket rapporteringsformat som er det primære og hvilket format som er det sekundære, bortsett fra i de tilfeller som er angitt under bokstav a) og b) nedenfor.

a) ***Dersom et foretaks risiko og avkastningsnivå er sterkt påvirket av både forskjeller med hensyn til de produkter og tjenester foretaket leverer, og av forskjeller med hensyn til de geografiske områdene der foretaket driver sin virksomhet, dokumentert ved en «matrisetilnærming» for styring av foretaket og for rapportering internt til styret og ledelsen, skal foretaket benytte virksomhetssegmenter som sitt primære format for segmentrapportering og geografiske segmenter som sitt sekundære rapporteringsformat.***

b) ***Dersom et foretaks interne organisasjons- og ledelsesstruktur og foretakets system for internrapportering overfor styret og ledelsen verken er basert på enkeltprodukter eller -tjenester eller på grupper av tilknyttede produkter/tjenester eller på geografi, skal foretakets styre og ledelse avgjøre om foretakets risiko og avkastning mer er knyttet til de produkter og tjenester som foretaket produserer, eller til de geografiske områder som foretaket driver sin virksomhet i, og skal som følge av dette velge enten virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter som foretakets primære format for segmentrapportering, mens det andre formatet skal være foretakets sekundære rapporteringsformat.***

28. For de fleste foretak er det den viktigste kilden for risiko og avkastning som avgjør hvordan foretaket organiseres og ledes. Et foretaks organisasjons- og ledelsesstruktur samt foretakets system for internrapportering gir vanligvis den beste informasjonen om foretakets viktigste kilde til risiko og avkastning med hensyn til foretakets segmentrapportering. Derfor vil et foretak, unntatt i svært sjeldne tilfeller, rapportere segmentinformasjon i foretakets finansregnskap på samme grunnlag som det rapporterer internt til den øverste ledelsen. Foretakets viktigste kilde til risiko og avkastning blir dets primære format for segmentrapportering. Foretakets sekundære kilde for risiko og avkastning blir dets sekundære format for segmentrapportering.

29. En «matrisepresentasjon» — der både virksomhetssegmenter og geografiske segmenter er primære formater for segmentrapportering med fullstendige segmentopplysninger på hvert enkelt grunnlag — vil ofte gi nyttig informasjon dersom et foretaks risiko og avkastningsnivå blir sterkt påvirket både av forskjeller med hensyn til de produkter og tjenester det leverer og av forskjeller med hensyn til de geografiske områdene der det driver sin virksomhet. Denne standard krever ikke, men forbyr heller ikke, bruk av en «matrisepresentasjon».

30. I noen tilfeller kan et foretaks organisasjon og interne rapportering ha utviklet seg på en måte som ikke er tilknyttet verken forskjeller med hensyn til typene produkter og tjenester som leveres, eller til de geografiske områdene der det driver sin virksomhet. Intern rapportering kan for eksempel være organisert utelukkende etter juridiske enheter, noe som fører til interne segmenter bestående av grupper av ikke-tilknyttede produkter og tjenester. I disse uvanlige tilfellene vil internt rapportert segmentinformasjon ikke oppfylle formålene i denne standard. På samme måte krever nr. 27 bokstav b) at styret og ledelsen i foretaket avgjør om foretakets risiko og avkastning er mer produkt-/tjenesterettet eller geografisk rettet, og dessuten avgjør om virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter skal være foretakets primære

grunnlag for segmentrapportering. Målet er å oppnå en rimelig grad av sammenlignbarhet med andre foretak, bedre forståeligheten av den informasjon som framkommer og oppfylle de uttalte behovene til investorer, kreditorer og andre om opplysninger om risiko og avkastning tilknyttet produkter/tjenester og geografisk område.

Virksomhetssegmenter og geografiske segmenter

31. ***Et foretaks virksomhetssegmenter og geografiske segmenter for eksterne rapporteringsformål skal være de organisasjonsenhetene som det gis informasjon om til styret og til ledelsen med det formål å evaluere enhetens tidligere inntjening, og for å ta avgjørelser om framtidig fordeling av ressurser, bortsett fra i de tilfeller som er omtalt i nr. 32.***

32. ***Dersom et foretaks interne organisasjons- og ledelsesstruktur og foretakets system for internrapportering overfor styret og ledelsen verken er basert på enkeltprodukter eller -tjenester eller på grupper av tilknyttede produkter/tjenester eller på geografi, krever nr. 27 bokstav b) at foretakets styre og ledelse skal velge enten virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter som foretakets primære format for segmentrapportering, basert på deres vurdering av hva som best gjenspeiler den primære kilden for foretakets risiko og avkastning, mens det andre formatet skal være foretakets sekundære rapporteringsformat. I dette tilfellet må styret og ledelsen i foretaket fastsette foretakets virksomhetssegmenter og geografiske segmenter for eksterne rapporteringsformål på grunnlag av faktorene i definisjonene i nr. 9 i denne standard, og ikke på grunnlag av foretakets system for internrapportering overfor styret og ledelsen, og i overensstemmelse med følgende:***

    a) ***dersom ett eller flere av de segmentene som det framlegges internrapporter for overfor styret og ledelsen, er et virksomhetssegment eller et geografisk segment etter faktorene i definisjonene i nr. 9, mens andre segmenter ikke er det, kommer bokstav b) bare til anvendelse på de interne segmentene som ikke oppfyller definisjonene i nr. 9 (det vil si at et segment som det framlegges internrapport for og som oppfyller definisjonen, ikke skal segmenteres ytterligere),***

    b) ***for de segmentene som det framlegges internrapport for overfor styret og ledelsen og som ikke oppfyller definisjonene i nr. 9, skal foretakets ledelse se på neste underliggende nivå av intern segmentering som rapporterer informasjon inndelt etter produkter og tjenester eller geografiske områder, alt etter definisjonene i nr. 9, og***

    c) ***dersom et slikt underliggende segment som det framlegges internrapport for, oppfyller definisjonene av virksomhetssegment eller geografisk segment basert på faktorene i nr. 9, skal kriteriene i nr. 34 og nr. 35 om identifisering av regnskapspliktige segmenter anvendes på dette segmentet.***

33. I henhold til denne standard vil de fleste foretak identifisere sine virksomhetssegmenter og geografiske segmenter som de organisasjonsenhetene som det gis informasjon om til styret (i særdeleshet til eventuelle styremedlemmer med tilsynsfunksjoner) og til ledelsen (den øverste beslutningstakende enheten, som i noen tilfeller kan være en gruppe som består av flere personer) med det formål å evaluere hver enhets tidligere

inntjening og for å foreta avgjørelser om framtidig fordeling av ressurser. Selv om et foretak må anvende nr. 32 fordi foretakets interne segmenter ikke er inndelt i henhold til produkter/tjenester eller geografiske områder, skal det se på neste underliggende nivå for intern segmentering der opplysninger rapporteres i henhold til produkter og tjenester eller geografiske områder heller enn å konstruere segmenter bare for eksterne rapporteringsformål. Tilnærmingen her med å se på et foretaks organisasjons- og ledelsesstruktur og foretakets system for internrapportering for å identifisere foretakets virksomhetssegmenter og geografiske segmenter for eksterne rapporteringsformål, kalles noen ganger for «ledelsesmetoden», og de organisasjonsmessige bestanddelene som det gis informasjon om internt, kalles noen ganger «driftssegmenter».

Rapporteringspliktige segmenter

34. ***To eller flere internt rapporterte virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter som i alt vesentlig er like, kan slås sammen til ett enkelt virksomhetssegment eller geografisk segment. To eller flere virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter er i alt vesentlig like bare dersom***

    a) ***de utviser en lik langsiktig finansiell inntjening, og***

    b) ***de er like med hensyn til alle faktorene i den relevante definisjonen i nr. 9.***

35. ***Et virksomhetssegment eller geografisk segment skal identifiseres som et rapporteringspliktig segment dersom hoveddelen av segmentets driftsinntekter kommer fra salg til eksterne kunder, og***

    a) ***segmentets driftsinntekter fra salg til eksterne kunder og fra transaksjoner med andre segmenter er 10 % eller mer av de samlede driftsinntektene, eksternt og internt, for alle segmenter, eller***

    b) ***segmentets resultat, enten det er over- eller underskudd, er 10 % eller mer av det samlede resultatet for alle segmenter med overskudd eller av det samlede resultatet for alle segmenter med underskudd, eller det av disse beløpene som er det største i absolutt beløp, eller***

    c) ***segmentets eiendeler er 10 % eller mer av samlede eiendeler for alle segmentene.***

36. ***Dersom et internt rapportert segment ikke når opp til grenseverdiene fastsatt i nr. 35,***

    a) ***kan segmentet angis som et rapporteringspliktig segment til tross for segmentets størrelse,***

    b) ***kan segmentet, dersom det ikke er angitt som et rapporteringspliktig segment til tross for dets størrelse, slås sammen til et separat rapporteringspliktig segment med ett eller flere andre lignende internt rapporterte segmenter som heller ikke når opp til alle grenseverdiene fastsatt i nr. 35 (to eller flere virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter er like dersom de har et flertall av faktorene i den relevante definisjonen i nr. 9 felles), og***

c) ***skal segmentet, dersom det ikke rapporteres separat eller slått sammen med andre, tas med som en ikke-fordelt avstemmingspost.***

37. ***Dersom samlede eksterne driftsinntekter som er henførbare til rapporteringspliktige segmenter utgjør mindre enn 75 % av konsernets samlede driftsinntekter eller foretakets driftsinntekter, skal ytterligere segmenter identifiseres som rapporteringspliktige segmenter, selv om de ikke når opp til grenseverdien på 10 % i nr. 35, inntil minst 75 % av konsernets samlede driftsinntekter eller foretakets driftsinntekter er tatt med i rapporteringspliktige segmenter.***

38. Grenseverdiene på 10 % i denne standard er ikke ment å være retningsgivende for fastsettelse av vesentlighet i noe henseende ved finansiell rapportering annet enn for å identifisere regnskapspliktige virksomhetssegmenter og geografiske segmenter.

39. Ved å avgrense rapporteringspliktige segmenter til dem som får størstedelen av sine driftsinntekter fra salg til eksterne kunder, krever ikke denne standard at de ulike trinnene i vertikalt integrerte aktiviteter identifiseres som separate virksomhetssegmenter. I noen næringer er det imidlertid gjeldende praksis å rapportere visse vertikalt integrerte aktiviteter som separate virksomhetssegmenter, selv om de ikke genererer eksterne salgsinntekter av betydning. Mange internasjonale oljeselskaper rapporterer for eksempel sine oppstrømsaktiviteter (utvinning og produksjon) og sine nedstrømsaktiviteter (raffinering og markedsføring) som separate virksomhetssegmenter, selv om de fleste eller alle oppstrømsprodukter (råolje) overføres internt til foretakets raffineringsvirksomhet.

40. Denne standard oppfordrer til, men krever ikke, frivillig rapportering av vertikalt integrerte aktiviteter som separate segmenter, med en egnet beskrivelse som inkluderer opplysninger om grunnlaget for prissetting av overførsler mellom segmenter, slik det kreves av nr. 75.

41. ***Dersom et foretaks interne rapporteringssystem behandler vertikalt integrerte aktiviteter som separate segmenter, og foretaket ikke velger å rapportere dem eksternt som virksomhetssegmenter, skal det selgende segmentet slås sammen med det (de) kjøpende segment(er) ved identifisering av eksternt rapporteringspliktige virksomhetssegmenter, med mindre det ikke foreligger noe rimelig grunnlag for å gjøre dette, og i så fall vil selgende segment bli tatt med som en ikke-fordelt avstemmingspost.***

42. ***Et segment som er identifisert som rapporteringspliktig segment i den umiddelbart foregående perioden fordi det tilfredsstiller de relevante 10 %-grensene, skal det fortsette å være et rapporteringspliktig segment for inneværende periode, uavhengig av om segmentets driftsinntekter, resultat og eiendeler ikke lenger overstiger 10 %-grensene, dersom foretakets ledelse anser segmentet å være av fortsatt betydning.***

43. ***Dersom et segment identifiseres som et rapporteringspliktig segment i inneværende periode fordi det tilfredsstiller de relevante 10 %-grensene, skal foregående perioders segmentinformasjon som presenteres for sammenligningsformål, omarbeides for å gjenspeile det nye rapporteringspliktige segmentet som separat segment, selv om dette segmentet ikke tilfredsstilte 10 %-grensene i den foregående perioden, med mindre dette ikke er praktisk mulig.***

SEGMENTETS REGNSKAPSPRINSIPPER

44. ***Segmentinformasjon skal utarbeides i samsvar med de regnskapsprinsipper som er vedtatt for utarbeiding og presentasjon av konsernregnskapet eller foretakets finansregnskap.***

45. Det foreligger en antakelse om at de regnskapsprinsippene som et foretaks styre og ledelse har valgt å følge ved utarbeiding av sitt konsernregnskap eller for hele foretakets finansregnskap, er de prinsipper som styret og ledelsen mener er mest hensiktsmessige for eksterne rapporteringsformål. Ettersom formålet med segmentinformasjon er å hjelpe brukere av finansregnskapet til bedre å forstå og kunne ta beslutninger på velinformert grunnlag om foretaket under ett, krever denne standard at de regnskapsprinsippene som styret og ledelsen har valgt, anvendes ved utarbeiding av segmentinformasjon. Dette betyr imidlertid ikke at prinsippene for konsernregnskap eller for foretakets finansregnskap skal anvendes på rapporteringspliktige segmenter som om segmentene var separate, frittstående regnskapspliktige foretak. En detaljert beregning utført ved anvendelsen av et bestemt regnskapsprinsipp på hele foretaket under ett, kan fordeles på segmenter dersom det foreligger et rimelig grunnlag for å gjøre dette. Pensjonsberegninger er for eksempel ofte gjort for et foretak under ett, men tallene for foretaket sett under ett kan fordeles på segmenter basert på lønn og demografiske data for segmentene.

46. Denne standard forbyr ikke at det gis ytterligere segmentinformasjon som er utarbeidet på et annet grunnlag enn de regnskapsprinsippene som er vedtatt for konsernregnskapet eller foretakets finansregnskap, forutsatt at a) informasjonen rapporteres internt til styret og daglig leder med det formål å ta en beslutning om å fordele ressurser til segmentet og å vurdere segmentets inntjening, og b) målegrunnlaget for denne tilleggsinformasjonen er klart beskrevet.

47. ***Eiendeler som brukes av to eller flere segmenter sammen, skal fordeles på segmentene dersom, og bare dersom, eiendelenes tilknyttede driftsinntekter og kostnader også er fordelt på disse segmentene.***

48. Den måten poster som gjelder eiendeler, forpliktelser, driftsinntekter og kostnader fordeles på segmenter, avhenger av faktorer som disse postenes art, aktivitetene som utføres av dette segmentet samt segmentets relative selvstendighet. Det er verken mulig eller hensiktsmessig å angi ett enkelt fordelingsgrunnlag som kan anvendes av alle slags foretak. Det er heller ikke hensiktsmessig å tvinge gjennom en fordeling av poster som gjelder foretakets eiendeler, forpliktelser, driftsinntekter og kostnader som har en felles tilknytning til to eller flere segmenter, dersom det eneste grunnlaget for å foreta disse fordelingene er vilkårlig eller vanskelig å forstå. Samtidig er definisjonene av segmentinntekter, segmentkostnader, segmenteiendeler og segmentforpliktelser innbyrdes forbundet, og fordelingene dette fører til, bør være konsekvente. Derfor blir eiendeler som to eller flere segmenter bruker sammen, fordelt på segmentene dersom, og bare dersom, eiendelens tilknyttede inntekter og kostnader også er fordelt på segmentene. En eiendel tas for eksempel med i segmenteiendeler dersom, og bare dersom, tilknyttet avskrivning trekkes fra ved måling av segmentresultatet.

OPPLYSNINGER

49. Nr. 50–67 angir hvilke opplysninger som kreves for rapporteringspliktige segmenter for et foretaks primære format for segmentrapportering. Nr. 68–72 angir hvilke opplysninger som kreves for et foretaks sekundære rapporteringsformat. Foretak oppfordres til å presentere samtlige opplysninger for primærsegmentet som identifiseres i nr. 50–67 for hvert rapporteringspliktig sekundærsegment, selv om nr. 68–72 krever betraktelig færre opplysninger for det sekundære grunnlaget. Nr. 74–83 tar opp flere andre spørsmål om segmentopplysninger. Vedlegg B til denne standard viser anvendelsen av disse opplysningsstandardene.

Primært rapporteringsformat

50. ***Opplysningskravene i nr. 51–67 skal anvendes på hvert rapporteringspliktig segment, basert på et foretaks primære rapporteringsformat.***

51. ***Et foretak skal opplyse om segmentinntekter for hvert rapporteringpliktig segment. Segmentinntekter fra salg til eksterne kunder og segmentinntekter fra transaksjoner med andre segmenter skal rapporteres separat.***

52. ***Et foretak skal opplyse om segmentresultat for hvert rapporteringspliktig segment.***

53. Dersom et foretak kan beregne segmentets resultat eller måle segmentets lønnsomhet på annen måte enn som segmentresultat uten vilkårlige fordelinger, oppfordres det til rapportering, sammen med en egnet beskrivelse, av slike beløp i tillegg til segmentresultat. Dersom denne målingen er utarbeidet på annet grunnlag enn de regnskapsprinsippene som er vedtatt for konsernregnskapet eller for foretakets finansregnskap, skal foretaket i sitt finansregnskap ta med en klar beskrivelse av målegrunnlaget.

54. Et eksempel på en måling av segmentinntjening ut over segmentresultatet på resultatregnskapet er bruttomarginen for solgte varer. Eksempler på målinger av segmentinntjening under segmentresultatet på resultatregnskapet er resultat av ordinær virksomhet (enten før eller etter inntektsskatt) og nettoresultat.

55. ***Et foretak skal opplyse om samlet balanseført verdi av segmenteiendeler for hvert rapporteringspliktig segment.***

56. ***Et foretak skal opplyse om segmentforpliktelser for hvert rapporteringspliktig segment.***

57. ***Et foretak skal opplyse om de samlede utgiftene som er pådratt i løpet av perioden for å anskaffe segmenteiendeler som forventes å bli benyttet over mer enn én periode (eiendom, anlegg og utstyr samt immaterielle eiendeler) for hvert rapporteringspliktig segment. Selv om dette enkelte ganger blir vist til som investeringer eller investeringsutgifter, skal målingen som dette prinsippet krever, skje etter periodiseringsprinsippet, og ikke etter kontantprinsippet.***

58. ***Et foretak skal opplyse om det samlede kostnadsbeløpet som er tatt med i segmentresultatet når det gjelder avskrivning i perioden, av segmenteiendeler for hvert rapporteringspliktig segment.***

59. ***Et foretak oppfordres til, men pålegges ikke, å opplyse om arten av og beløpene for de poster som representerer segmentinntekter og segmentkostnader som er av en slik størrelse, art eller hyppighet at det er relevant å opplyse om dem for å forklare hvert rapporteringspliktig segments inntjening i perioden.***

60. IAS 8 krever at «når inntekts- og kostnadsposter innenfor resultat av ordinær virksomhet er av en slik størrelse, art eller hyppighet at det er relevant å opplyse om dem for å forklare foretakets inntjening for perioden, skal det opplyses separat om slike poster». IAS 8 gir en rekke eksempler, herunder nedskrivninger av beholdninger og eiendom, anlegg og utstyr, avsetninger for omstruktureringer, avhending av eiendom, anlegg og utstyr og langsiktige investeringer, avviklet virksomhet, tvisteløsninger og tilbakeføring av avsetninger. Hensikten med nr. 59 er ikke å endre klassifiseringen av noen slike inntekts- eller kostnadsposter fra ordinære til ekstraordinære (som definert i IAS 8), eller å endre målingen av slike poster. De opplysningene som nr. 59 oppfordrer om å gi, vil imidlertid endre nivået som betydningen av slike poster evalueres for opplysningsformål på, fra foretaksnivå til segmentnivå.

61. ***Et foretak skal for hvert rapporteringspliktig segment opplyse om det samlede beløpet for betydelige ikke-kontante kostnader, bortsett fra avskrivning som det kreves opplysninger om på separat grunnlag i henhold til nr. 58, som ble tatt med i segmentkostnad og derfor fratrukket ved måling av segmentresultatet.***

62. IAS 7 krever at et foretak presenterer en kontantstrømoppstilling som rapporterer kontantstrømmer knyttet til drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter hver for seg. IAS 7 bemerker at opplysninger om kontantstrømmer for hvert rapporteringspliktige virksomhetssegment og geografisk segment er relevant for å forstå foretakets overordnede finansielle stilling, likviditet og kontantstrømmer. IAS 7 oppfordrer til at det gis slike opplysninger. Denne standard oppfordrer også til at det opplyses om de kontantstrømmer i segmentet som IAS 7 oppfordrer til. I tillegg oppfordrer den til at det opplyses om betydelige ikke-kontante driftsinntekter som ble tatt med i segmentinntekten og derfor lagt til ved målingen av segmentresultatet.

63. ***Et foretak som gir opplysninger om kontantstrømmer i segmentet slik det oppfordres til i IAS 7, trenger ikke i tillegg opplyse om avskrivningskostnader i henhold til nr. 58 eller ikke-kontante kostnader i henhold til nr. 61.***

64. ***Et foretak skal for hvert rapporteringspliktig segment opplyse om det samlede beløpet for foretakets andel av nettoresultatet i tilknyttede foretak, felleskontrollerte virksomheter eller andre investeringer regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden dersom så godt som all virksomhet i de tilknyttede foretakene er innenfor dette ene segmentet.***

65. Når det gis opplysninger om ett enkelt samlet beløp i henhold til forrige nummer, blir hvert enkelt tilknyttet foretak, hver felleskontrollert virksomhet eller andre investeringer etter egenkapitalmetoden vurdert separat for å fastslå om deres drift er så godt som helt innenfor ett segment.

66. ***Dersom det gis opplysninger om et foretaks samlede andel av nettoresultatet i tilknyttede foretak, felleskontrollerte virksomheter eller andre investeringer regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden etter rapporteringspliktig segment,***

skal det også opplyses om de samlede investeringene i disse tilknyttede foretakene og felleskontrollerte virksomhetene etter rapporteringspliktig segment.

67. ***Et foretak skal presentere en avstemming mellom opplysninger som gis for rapporteringspliktige segmenter og samlede opplysninger i konsernregnskapet eller foretakets finansregnskap. Ved presentasjon av avstemmingen skal segmentinntekter avstemmes mot foretakets driftsinntekter fra eksterne kunder (herunder opplysninger om størrelsen på foretakets driftsinntekter fra eksterne kunder som ikke er tatt med i noe segments driftsinntekter); segmentresultater skal avstemmes mot en sammenlignbar måling av foretakets driftsresultat og mot foretakets nettoresultat, segmenteiendeler skal avstemmes mot foretakets eiendeler og segmentforpliktelser skal avstemmes mot foretakets forpliktelser.***

Sekundær segmentinformasjon

68. Nr. 50–67 angir hvilke opplysningskrav som skal anvendes på hvert rapporteringspliktig segment, basert på et foretaks primære rapporteringsformat. Nr. 69–72 angir hvilke opplysningskrav som skal anvendes på hvert rapporteringspliktig segment, basert på et foretaks sekundære rapporteringsformat:

    a) Dersom et foretaks primære format er virksomhetssegmenter, blir de nødvendige opplysningene om sekundært rapporteringsformat identifisert i nr. 69.

    b) Dersom et foretaks primære format er geografiske segmenter basert på plasseringen av eiendeler (der foretakets produkter blir produsert eller der foretakets tjenesteleveringsdrift er basert), blir de nødvendige opplysningene om sekundært rapporteringsformat identifisert i nr. 70 og nr. 71.

    c) Dersom et foretaks primære format er geografiske segmenter basert på plasseringen av foretakets kunder (der foretakets produkter blir solgt eller der foretakets tjenester blir levert), blir de nødvendige opplysningene om sekundært rapporteringsformat identifisert i nr. 70 og nr. 72.

69. ***Dersom et foretaks primære format for rapportering av segmentinformasjon er virksomhetssegmenter, skal foretaket dessuten rapportere om følgende:***

    a) ***segmentinntekter fra eksterne kunder etter geografisk område, basert på den geografiske plasseringen av foretakets kunder, for hvert geografisk segment hvis driftsinntekter fra salg til eksterne kunder er 10 % eller mer av foretakets samlede driftsinntekter fra salg til alle eksterne kunder,***

    b) ***samlet balanseført verdi av segmenteiendeler etter geografisk plassering av eiendeler, for hvert geografisk segment der segmenteiendelene er 10 % eller mer av de samlede eiendelene for alle geografiske segmenter, og***

    c) ***samlede utgifter som er pådratt i løpet av perioden for å anskaffe segmenteiendeler som forventes benyttet over mer enn én periode (eiendom, anlegg og utstyr samt immaterielle eiendeler) etter geografisk plassering av eiendelene, for hvert geografisk segment der segmenteiendelene er 10 % eller mer av de samlede eiendelene for alle geografiske segmenter.***

70. ***Dersom et foretaks primære format for rapportering av segmentinformasjon er geografiske segmenter (enten basert på plassering av eiendeler eller plassering av kunder), skal foretaket også rapportere følgende segmentinformasjon for hvert virksomhetssegment der driftsinntektene fra salg til eksterne kunder er 10 % eller mer av den foretakets samlede driftsinntekter fra salg til alle eksterne kunder eller der segmenteiendelene er 10 % eller mer av samlede eiendeler for alle virksomhetssegmenter:***

    a) ***segmentinntekter fra eksterne kunder,***

    b) ***samlet balanseført verdi av segmenteiendeler, og***

    c) ***samlede utgifter pådratt i løpet av perioden for å anskaffe segmenteiendeler som forventes å bli benyttet over mer enn én periode (eiendom, anlegg og utstyr, samt immaterielle eiendeler).***

71. ***Dersom et foretaks primære format for rapportering av segmentinformasjon er geografiske segmenter som er basert på plassering av eiendeler, og dersom plasseringen av foretakets kunder er forskjellig fra plasseringen av dets eiendeler, skal foretaket i tillegg rapportere driftsinntekter fra salg til eksterne kunder for hvert kundebaserte geografiske segment der driftsinntektene fra salg til eksterne kunder er 10 % eller mer av foretakets samlede driftsinntekter fra salg til alle eksterne kunder.***

72. ***Dersom et foretaks primære format for rapportering av segmentinformasjon er geografiske segmenter som er basert på kundenes plassering, og dersom foretakets eiendeler er plassert i andre geografiske områder enn dets kunder, skal foretaket i tillegg rapportere følgende segmentinformasjon for hvert eiendelbaserte geografiske segment der driftsinntektene fra salg til eksterne kunder eller segmenteiendeler er 10 % eller mer av tilknyttede beløp i konsernet eller i foretaket:***

    a) ***samlet balanseført verdi av segmenteiendeler etter eiendelenes geografiske plassering, og***

    b) ***samlede utgifter som er pådratt i løpet av perioden for å anskaffe segmenteiendeler som forventes benyttet over mer enn én periode (eiendom, anlegg og utstyr samt immaterielle eiendeler) etter eiendelenes plassering.***

Eksempler på segmentopplysninger

73. Vedlegg B til denne standard viser eksempler på hvilke opplysninger denne standard krever for primære og sekundære rapporteringsformater.

Andre opplysninger

74. ***Dersom et virksomhetssegment eller geografisk segment som det rapporteres opplysninger om til styret og ledelsen, ikke er et rapporteringspliktig segment fordi det får størstedelen av sine driftsinntekter fra salg til andre segmenter, men ikke desto mindre er segmentets driftsinntekter fra salg til eksterne kunder 10 % eller mer av foretakets samlede driftsinntekter fra salg til alle eksterne kunder, skal foretaket opplyse om dette samt inntektsbeløpene fra a) salg til eksterne kunder og b) interne salg til andre segmenter.***

75. ***Ved måling og rapportering av segmentinntekter fra transaksjoner med andre segmenter skal overføring mellom segmenter måles på det grunnlaget som foretaket faktisk benyttet til å prissette disse overføringene. Grunnlaget for prissettingen av overføring mellom segmenter og eventuelle endringer i dette skal opplyses i finansregnskapet.***

76. ***Endringer i regnskapsprinsipper anvendt i segmentrapportering, som vil ha vesentlig innvirkning på segmentinformasjonen, skal opplyses, og foregående perioders segmentinformasjon presentert for sammenligningsformål skal omarbeides, med mindre dette ikke er praktisk mulig. Slike opplysninger skal inneholde en beskrivelse av endringens art, grunnene til endringen, det faktum at sammenligningsinformasjon er omarbeidet eller at det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, samt finansiell virkning av endringen, dersom dette med rimelighet lar seg fastslå. Dersom et foretak endrer identifiseringen av sine segmenter og det ikke omarbeider foregående perioders segmentinformasjon ut fra det nye grunnlaget fordi det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, skal foretaket for sammenligningsformål rapportere segmentinformasjon for både de gamle og de nye grunnlagene for segmentering i det året foretaket endrer identifiseringen av sine segmenter.***

77. Endringer i regnskapsprinsipper som er vedtatt av foretaket, omhandles i IAS 8. IAS 8 krever at endringer i regnskapsprinsipper skal foretas bare dersom det er påkrevd i henhold til vedtekter eller et organ som fastsetter regnskapsstandarder, eller dersom endringen vil medføre en mer egnet presentasjon av hendelsene eller transaksjonene i foretakets finansregnskap.

78. Endringer i regnskapsprinsipper som er vedtatt på foretaksnivå og som påvirker segmentinformasjon, behandles i samsvar med IAS 8. Med mindre en ny internasjonal regnskapsstandard angir noe annet, krever IAS 8 at en endring i regnskapsprinsipper får tilbakevirkende anvendelse og at tidligere perioders informasjon omarbeides, med mindre dette ikke er praktisk mulig (anbefalt metode), eller at den kumulative justeringen som er et resultat av endringen, tas med ved fastsettelse av foretakets nettoresultat for inneværende periode (tillatt alternativ metode). Dersom anbefalt metode følges, vil foregående periodes segmentinformasjon bli omarbeidet. Dersom tillatt alternativ metode følges, blir den kumulative justeringen som er tatt med i fastsettelsen av foretakets resultat, tatt med i segmentresultatet dersom det er en driftspost som kan henføres til eller med rimelighet fordeles på segmenter. I sistnevnte tilfelle kan IAS 8 kreve separat opplysning dersom justeringens størrelse, art eller hyppighet er slik at opplysningene er relevante for å forklare foretakets inntjening i perioden.

79. Enkelte endringer i regnskapsprinsipper gjelder særlig for segmentrapportering. Eksempler på dette omfatter endringer i identifisering av segmenter og endringer i grunnlaget for fordeling av driftsinntekter og kostnader på segmenter. Slike endringer kan ha en betydelig innvirkning på den segmentinformasjonen som blir rapportert, men vil ikke endre den samlede finansielle informasjon som rapporteres for foretaket. For at brukere av finansregnskapet skal kunne forstå endringene og vurdere trender, blir foregående periodes segmentinformasjon som er tatt med i finansregnskapet for sammenligningsformål, omarbeidet for å gjenspeile det nye regnskapsprinsippet, dersom dette er praktisk mulig.

80. Nr. 75 krever at for segmentrapporteringsformål skal overføring mellom segmenter måles på det grunnlag som foretaket faktisk har benyttet til å prissette disse overføringene. Dersom et foretak endrer metoden som det faktisk benytter til å prissette overføring mellom segmenter, er dette ikke er en endring i regnskapsprinsipper som foregående periodes segmentinformasjon skal omarbeides for i henhold til nr. 76. Nr. 75 krever imidlertid at det opplyses om denne endringen.

81. ***Et foretak skal angi hvilke typer produkter og tjenester som er tatt med i hvert enkelt rapporterte virksomhetssegment, og dessuten angi sammensetningen av alle rapporterte geografiske segmenter, både primære og sekundære, dersom dette ikke er opplyst på annen måte i finansregnskapet eller et annet sted i årsberetningen.***

82. For å vurdere virkningen av slike forhold som endringer i etterspørsel, endringer i prisen på innsatsvarer eller andre produksjonsfaktorer, samt utvikling av alternative produkter og prosesser i et virksomhetssegment, er det nødvendig å kjenne de aktivitetene som dette segmentet omfatter. Tilsvarende, for å vurdere virkningene av endringer i det økonomiske og politiske miljøet på risiko og avkastningsnivå i et geografisk segment, er det viktig å kjenne sammensetningen av dette geografiske segmentet.

83. Tidligere rapporterte segmenter som ikke lenger oppfyller de kvantitative grensene, rapporteres ikke separat. Det kan være at de ikke lenger oppfyller disse grenseverdiene fordi det for eksempel er skjedd en nedgang i etterspørselen eller en endring i ledelsens strategi, eller fordi en del av driften i dette segmentet er solgt eller slått sammen med andre segmenter. En forklaring til hvorfor et tidligere rapportert segment ikke lenger blir rapportert, kan også være nyttig når det gjelder å få bekreftet forventninger med hensyn til sviktende markeder og endringer i foretaksstrategier.

IKRAFTTREDELSE

84. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for finansregnskap som omfatter perioder som begynner før 1. juli 1998 istedenfor den opprinnelige IAS 14, skal foretaket opplyse om dette. Dersom finansregnskapet inneholder sammenligningsinformasjon for perioder før ikrafttredelsesdagen eller før en tidligere frivillig anvendelse av denne standard, kreves det en omarbeiding av segmentinformasjon i disse for å etterleve bestemmelsene i denne standard med mindre det ikke er praktisk mulig å gjøre dette; i så fall skal foretaket opplyse om dette.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 15
(AJOURFØRT 1994)

Informasjon om virkningene av prisendringer

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter den standard som opprinnelig ble godkjent av Styret i juni 1981. Den presenteres i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra og med 1991. Det er ikke foretatt vesentlige endringer

i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

INNHOLD

	Nr.
Styrets erklæring oktober 1989	
Virkeområde	1-5
Forklaring	6-7
Reaksjon på prisendringer	8-18
Metoden for generell kjøpekraft	11
Dagsverdimetoden	12-18
Gjeldende praksis	19-20
Minstekrav til opplysninger	21-25
Andre opplysninger	26
Ikrafttredelse	27

STYRETS ERKLÆRING OKTOBER 1989

På sitt møte i oktober 1989 godkjente IASCs styre at følgende erklæring blir lagt til i IAS 15: «Informasjon om virkningene av prisendringer»:

«Den internasjonale enigheten om informasjon om virkningene av prisendringer som var forventet da IAS 15 ble utgitt, er ennå ikke oppnådd. Som resultat av dette har IASCs styre bestemt at det ikke er nødvendig for foretak å gi de opplysninger som kreves av IAS 15 for at deres finansregnskap skal være i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder. Styret oppfordrer imidlertid foretak til å legge fram slik informasjon, og oppfordrer foretak som gjør dette, til å opplyse om de postene som kreves i henhold til IAS 15».

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes for å vise virkningene av prisendringer på målinger som benyttes ved fastsettelse av et foretaks driftsresultat og finansielle stilling.***

2. Denne internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 6: «Regnskapsføring av reaksjoner på prisendringer».

3. Denne standard gjelder for foretak som har betydelige nivåer når det gjelder driftsinntekter, overskudd, eiendeler eller sysselsetting i det økonomiske miljøet der de driver sin virksomhet. Når både morforetakets finansregnskap og konsernregnskap presenteres, trenger den informasjon som kreves i henhold til denne standard, bare legges fram på grunnlag av konsolidert informasjon.

4. Den informasjon som er nødvendig i henhold til denne standard, kreves ikke for et datterforetak som driver sin virksomhet i morforetakets hjemstat dersom konsolidert informasjon på dette grunnlaget presenteres av morforetaket. For datterforetak som driver sin virksomhet i en annen stat enn morforetakets hjemstat, er den informasjon som er nødvendig i henhold til denne standard, bare påkrevd når det er etablert praksis for at lignende informasjon presenteres av foretak av økonomisk betydning i den aktuelle stat.

5. Denne standard oppfordrer til presentasjon av informasjon som viser virkningene av prisendringer for andre enheter i den hensikt å fremme mer informativ finansiell rapportering.

FORKLARING

6. Priser endrer seg over tid som resultat av ulike spesifikke eller generelle økonomiske og sosiale krefter. Spesifikke krefter som endringer i tilbud og etterspørsel samt teknologiske endringer kan være årsak til at enkelte priser øker eller faller betydelig og uavhengig av hverandre. I tillegg kan generelle krefter føre til en endring i det generelle prisnivået og derfor i pengers generelle kjøpekraft.

7. I de fleste stater utarbeides finansregnskapet på grunnlag av historisk kost for regnskapsføring, uten hensyn verken til endringer i det generelle prisnivået eller til endringer i særlige priser på eiendeler, bortsett fra i den utstrekning eiendom, anlegg og utstyr er blitt verdiregulert eller beholdninger eller andre omløpsmidler redusert til netto realisasjonsverdi. Den informasjon som kreves i henhold til denne standard er utformet for å gjøre brukere av et foretaks finansregnskap oppmerksomme på virkningene av prisendringer på resultatene av foretakets drift. Finansregnskapet er imidlertid ikke ment å direkte indikere verdien av foretaket som helhet, uansett om det er utarbeidet i henhold til historisk kost-metoden eller i henhold til en metode som viser virkningene av prisendringer.

REAKSJON PÅ PRISENDRINGER

8. ***Foretak som denne standard kommer til anvendelse for, skal legge fram opplysninger om postene nevnt i nr. 21–23 ved hjelp av en regnskapsmetode som viser virkningene av prisendringer.***

9. Finansiell informasjon som er ment som en reaksjon på virkningene av prisendringer, kan utarbeides på en rekke ulike måter. En måte viser finansiell informasjon uttrykt i generell kjøpekraft. En annen måte viser dagsverdi i stedet for historisk kost, og innregner endringer i spesifikke priser på eiendeler. En tredje måte kombinerer trekk fra begge disse metodene.

10. Under disse reaksjonene ligger to grunnleggende tilnærmingsmåter for fastsettelse av inntekt. En av disse innregner inntekt etter at den generelle kjøpekraften til aksjeeiernes

egenkapital i foretaket er opprettholdt. Den andre innregner inntekt etter at foretakets driftskapasitet er opprettholdt, og kan eventuelt inneholde en generell prisnivåjustering.

Metoden for generell kjøpekraft

11. Metoden for generell kjøpekraft innebærer at noen av eller alle postene i finansregnskapet omarbeides for endringer i det generelle prisnivået. Forslag til dette emnet legger vekt på at omarbeiding for generell kjøpekraft endrer regneenheten, men endrer ikke de underliggende målegrunnlagene. I henhold til denne tilnærmingsmåten viser inntekt vanligvis virkningene, ved hjelp av en hensiktsmessig indeks, av generelle prisnivåendringer på avskrivning, kostnad solgte varer og netto monetære poster, og blir rapportert etter at den generelle kjøpekraften til aksjeeiernes egenkapital i foretaket er opprettholdt.

Dagsverdimetoden

12. Dagsverdimetoden finnes igjen i en rekke ulike metoder. Generelt benytter disse gjenanskaffelseskost som primært målegrunnlag. Dersom gjenanskaffelseskost imidlertid er høyere enn både netto realisasjonsverdi og nåverdi, benyttes vanligvis den høyeste verdien av netto realisasjonsverdi og nåverdi som målegrunnlag.

13. Gjenanskaffelseskost for en bestemt eiendel er vanligvis utledet av gjeldende anskaffelseskost for en lignende eiendel, ny eller brukt, eller for tilsvarende produksjonskapasitet eller servicepotensial. Netto realisasjonsverdi representerer vanligvis netto gjeldende salgspris for eiendelen. Nåverdi representerer et løpende estimat av framtidige nettoinntekter som er henførbare til eiendelen, hensiktsmessig diskontert.

14. Særlige prisindekser blir ofte benyttet som et middel til å fastsette dagsverdi for poster, spesielt dersom det ikke nylig har forekommet noen transaksjon som omfatter disse postene, ingen prislister er tilgjengelige eller bruken av prislister ikke er praktisk mulig.

15. Dagsverdimetoder krever generelt innregning av virkningene av endringer av priser som er spesifikke for foretaket på avskrivning og kostnad solgte varer. De fleste slike metoder krever også at det anvendes en form for justeringer som alle har til felles en generell innregning av samspillet mellom prisendringer og finansieringen av et foretak. Som det framgår av nr. 16–18 er det ulike meninger om hvilken form disse justeringene skal ha.

16. Enkelte dagsverdimetoder krever en justering som viser virkningene av prisendringer på alle netto monetære poster, herunder langsiktige forpliktelser, som fører til et tap ved å inneha netto monetære eiendeler eller til en gevinst ved å ha netto monetære forpliktelser når prisene stiger og omvendt. Andre metoder avgrenser denne justeringen til monetære eiendeler og forpliktelser inkludert i foretakets arbeidskapital. Begge justeringstyper tar hensyn til at ikke bare ikke-monetære eiendeler, men også monetære poster er viktige elementer for foretakets driftskapasitet. Et vanlig trekk ved de dagsverdimetoder som er beskrevet foran, er at de innregner inntekt etter at driftskapasiteten til foretaket er opprettholdt.

17. Et annet synspunkt er at det er unødvendig å innregne ytterligere gjenanskaffelseskost for eiendeler i resultatregnskapet i den utstrekning de er finansiert ved låneopptak.

Metoder som er basert på dette synspunktet, rapporterer inntekt etter at den delen av foretakets driftskapasitet som finansieres av foretakets aksjeeiere, er opprettholdt. Dette kan for eksempel oppnås ved å redusere de samlede justeringene for avskrivning, kostnad solgte varer og, der den enkelte metode krever det, monetær arbeidskapital i den forholdsmessige andelen mellom finansiering ved låneopptak og finansiering ved samlet lånekapital og egenkapital.

18. Enkelte dagsverdimetoder benytter en generell prisnivåindeks på beløpet for aksjeeiernes interesser. Dette indikerer i hvilken utstrekning aksjeeiernes egenkapital i foretaket er opprettholdt i forhold til den generelle kjøpekraften når økningen i gjenanskaffelseskost for eiendelen som oppstår i løpet av perioden, er mindre enn nedgangen i kjøpekraften til aksjeeiernes interesser i samme periode. Enkelte ganger angis denne beregningen bare for å kunne foreta en sammenligning mellom nettoeiendeler uttrykt i generell kjøpekraft og nettoeiendeler uttrykt i dagsverdi. I henhold til andre metoder som innregner inntekt etter at den generelle kjøpekraften til aksjeeiernes egenkapital i foretaket er opprettholdt, blir differansen mellom de to tallene som representerer nettoeiendeler, behandlet som gevinst eller tap i forhold til aksjeeierne.

Gjeldende praksis

19. Mens finansiell informasjon enkelte ganger gis ved hjelp av ulike metoder for å vise prisendringer slik det er beskrevet foran, enten i hovedoppstillingen eller tilleggsoppstillingen, er det ennå ikke noen internasjonal enighet om dette emnet. Følgelig er IASC (International Accounting Standards Committee) av den oppfatning at ytterligere eksperimentering er nødvendig før man kan overveie å kreve at foretak skal utarbeide hovedoppstillingen ved hjelp av et omfattende og ensartet system for å vise prisendringer. I mellomtiden vil en utvikling av dette emnet være langt hjulpet dersom foretak som presenterer hovedoppstillingen på grunnlag av historisk kost, også gir tilleggsinformasjon som viser virkningene av prisendringer.

20. Det foreligger en rekke forslag med hensyn til hvilke poster som skal omfattes av slik informasjon, fra noen få poster i resultatregnskapet til omfattende opplysninger i resultatregnskap og balanse. Det er ønskelig at det foreligger et internasjonalt etablert minstekrav med hensyn til hvilke poster som skal inngå i denne informasjonen.

MINSTEKRAV TIL OPPLYSNINGER

21. ***Postene som skal presenteres, er:***

    a) ***beløpet for justeringen av eller det justerte beløpet for avskrivning av eiendom, anlegg og utstyr,***

    b) ***beløpet for justeringen av eller det justerte beløpet for kostnad solgte varer,***

    c) ***justeringene som gjelder monetære poster, virkningen av låneopptak eller egenkapitalinteresser, når slike justeringer er tatt hensyn til ved fastsettelsen av inntekt i henhold til den regnskapsmetode som er vedtatt, og***

    d) ***den overordnede virkningen på resultater av justeringene beskrevet under bokstav a) og bokstav b) foran og, der det er hensiktsmessig, bokstav c), såvel***

som alle andre poster som viser virkningene av prisendringer som rapporteres i henhold til den vedtatte regnskapsmetoden.

22. ***Når en dagsverdimetode er vedtatt, skal det opplyses om dagsverdi for eiendom, anlegg og utstyr, samt for beholdninger.***

23. ***Foretak skal beskrive hvilke metoder som er vedtatt for å beregne den informasjon som er nødvendig i henhold til nr. 21 og nr. 22, herunder arten av eventuelle indekser som ble benyttet.***

24. ***Den informasjon som kreves av nr. 21–23, skal gis som et tillegg, med mindre slik informasjon presenteres i hovedoppstillingen.***

25. I de fleste stater kommer slik informasjon i tillegg til hovedoppstillingen, men ikke som en del av denne. Denne standard kommer ikke til anvendelse for de regnskaps- og rapporteringsprinsippene som det kreves at et foretak benytter ved utarbeidelsen av sin hovedoppstilling, med mindre et slikt finansregnskap presenteres på et grunnlag som viser virkningene av prisendringer.

ANDRE OPPLYSNINGER

26. Foretak oppfordres til å gi ytterligere opplysninger, og særlig i form av en diskusjon av betydningen av informasjonen for foretakets forhold. Opplysninger om eventuelle justeringer av skattemessige avsetninger eller saldoer er vanligvis nyttige.

IKRAFTTREDELSE

27. ***Denne internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 6: «Regnskapsføring av reaksjoner på prisendringer», og trer i kraft for finansregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 1983 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 16 (REVIDERT 1998)

Eiendom, anlegg og utstyr

IAS 16: «Regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr» ble godkjent i mars 1982.

I desember 1993 ble IAS 16 revidert som en del av prosjektet for sammenlignbarhet og forbedringer av finansregnskap. Resultatet ble IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (IAS 16 (revidert 1993)).

I juli 1997, da IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» ble godkjent, ble også nr. 66 bokstav e) i IAS 16 (revidert 1993) endret (nå nr. 60 bokstav e) i denne standard).

I april og juli 1998 ble en rekke numre i IAS 16 (revidert 1993) revidert for å bli i overensstemmelse med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998), IAS 36: «Verdifall på eiendeler» og IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede

eiendeler». Den reviderte standarden (IAS 16 (revidert 1998)) trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere.

I april 2000 ble nr. 4 endret ved IAS 40: «Investeringseiendom». IAS 40 trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

I januar 2001 ble nr. 2 endret ved IAS 41: «Landbruk». IAS 41 trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 16:

– SIC-14: «Eiendom, anlegg og utstyr — erstatning for verdifall på eller tap av enheter».

– SIC-23: «Eiendom, anlegg og utstyr — utgifter til større inspeksjoner og overhalinger».

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-5
Definisjoner	6
Innregning av eiendom, anlegg og utstyr	7-13
Førstegangsmåling av eiendom, anlegg og utstyr	14-22
Bestanddeler av anskaffelseskost	15-20
Bytte av eiendeler	21-22
Etterfølgende utgifter	23-27
Måling etter førstegangsinnregning	28-52
Anbefalt metode	28
Tillatt alternativ metode	29-40
Verdireguleringer	30-40
Avskrivning	41-52
Gjennomgåelse av utnyttbar levetid	49-51
Gjennomgåelse av avskrivningsmetode	52
Gjenvinnbarhet av balanseført verdi – tap ved verdifall	53-54
Utrangeringer og avhendinger	55-59

Opplysninger 60-66

Ikrafttredelse 67-68

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Denne standard har som mål å fastsette den regnskapsmessige behandlingen av eiendom, anlegg og utstyr. De viktigste spørsmålene ved regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr er tidspunktet for innregning av eiendelene, beregning av eiendelenes balanseførte verdi og avskrivningsbeløpene knyttet til eiendelene.

I henhold til denne standard skal en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregnes som eiendel når den tilfredsstiller kriteriene for definisjon og innregning av en eiendel, slik det framgår av «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap».

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes på regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr, med mindre en annen internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater annen regnskapsmessig behandling.***

2. Denne standard får ikke anvendelse på

   a) biologiske eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 41: «Landbruk»), og

   b) mineralrettigheter, leting etter og utvinning av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

   Standarden får imidlertid anvendelse på eiendom, anlegg og utstyr som benyttes til utvikling eller vedlikehold av virksomhet eller eiendeler som er omfattet av bokstav a) eller b), men som er atskilt fra slik virksomhet eller slike eiendeler.

3. I noen tilfeller tillater internasjonale regnskapsstandarder at førstegangsinnregning av balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr beregnes på en annen måte enn det som følger av denne standard. For eksempel krever IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) at eiendom, anlegg og utstyr som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, måles til virkelig verdi ved førstegangsinnregning, selv om denne verdien overstiger anskaffelseskost. I slike tilfeller skal imidlertid andre sider ved den regnskapsmessige behandlingen av disse eiendelene, herunder avskrivning, beregnes i samsvar med kravene i denne standard.

4. Et foretak skal anvende IAS 40: «Investeringseiendom» istedenfor denne standard på sine investeringseiendommer. Et foretak skal anvende denne standard på eiendom som tilvirkes eller utvikles for framtidig bruk som investeringseiendom. Når tilvirkningen

eller utviklingen er fullført, skal foretaket anvende IAS 40. IAS 40 kommer også til anvendelse på en eksisterende investeringseiendom som er under ombygging for framtidig bruk som investeringseiendom.

5. Denne standard omhandler ikke visse sider ved anvendelsen av et helhetlig system som gjenspeiler virkninger av prisendringer (se IAS 15: «Informasjon om virkningene av prisendringer» og IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon»). Foretak som anvender et slikt system, skal imidlertid overholde alle krav i denne standard, bortsett fra slike som omhandler måling av eiendom, anlegg og utstyr i etterkant av førstegangsinnregning.

DEFINISJONER

6. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Eiendom, anlegg og utstyr» er materielle eiendeler som

a) ***holdes av foretaket til bruk i produksjon eller til levering av varer eller tjenester, for utleie til andre eller til administrative formål, og***

b) ***som er forventet å være i bruk i mer enn én regnskapsperiode.***

«Avskrivning» er den systematiske fordelingen av en eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.

«Avskrivbart beløp» er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost i finansregnskapet, minus eiendelens restverdi.

«Utnyttbar levetid» er enten

a) ***den perioden en eiendel forventes å bli benyttet av foretaket, eller***

b) ***antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket forventer at eiendelen skal generere.***

«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for anskaffelse eller tilvirkning.

«Restverdi» er det nettobeløpet som foretaket forventer å få for en eiendel ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid, etter fradrag for forventede avhendingsutgifter.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.

«Tap ved verdifall» er det beløp som eiendelens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp med.

«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med i balansen etter fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.

INNREGNING AV EIENDOM, ANLEGG OG UTSTYR

7. ***En enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal innregnes som eiendel når***

   a) ***det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og***

   b) ***eiendelens anskaffelseskost for foretaket kan måles på en pålitelig måte.***

8. Eiendom, anlegg og utstyr utgjør ofte en stor del av foretakets totale eiendeler og er derfor av betydning ved presentasjonen av foretakets finansielle stilling. Videre vil fastsettelsen av hvorvidt en utgift representerer en eiendel eller en kostnad, kunne ha en betydelig innvirkning på foretakets framlagte driftsresultater.

9. Når det skal tas stilling til om hvorvidt en enhet av eiendom, anlegg eller utstyr oppfyller det første kriteriet for innregning, må foretaket vurdere hvilken grad av sikkerhet som er knyttet til strømmen av framtidige økonomiske fordeler, på grunnlag av tilgjengelig informasjon på tidspunktet for førstegangsinnregning. For at det skal være tilstrekkelig sikkert at de framtidige økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket, må det foreligge en sikkerhet for at foretaket vil motta fordelene knyttet til eiendelen og påta seg den tilhørende risikoen. Denne sikkerheten er vanligvis bare tilgjengelig når risiko og fordeler er overført til foretaket. Før dette tidspunktet kan avtalen om å overta eiendelen normalt kanselleres uten betydelige sanksjoner, og eiendelen skal derfor ikke innregnes.

10. Det andre kriteriet for innregning vil vanligvis være oppfylt, fordi byttetransaksjonen som ligger til grunn for anskaffelsen av eiendelen, identifiserer eiendelens anskaffelseskost. For en egentilvirket eiendel kan en pålitelig måling av anskaffelseskost gjøres på grunnlag av transaksjonene med parter utenfor foretaket om kjøp av materialer, arbeid og andre innsatsfaktorer til bruk i tilvirkningsprosessen.

11. Når det skal identifiseres hva som utgjør en separat enhet av eiendom, anlegg og utstyr, må det utøves skjønn ved anvendelse av kriteriene i definisjonen i ulike situasjoner og for ulike typer foretak. Det kan være hensiktsmessig å slå sammen isolert sett ubetydelige poster, som for eksempel former, verktøy og stanser, og anvende kriteriene på den samlede verdien. De fleste reservedeler og det meste av serviceutstyr balanseføres vanligvis som beholdninger og innregnes som kostnad etter hvert som de forbrukes. Større reservedeler og reserveutstyr kvalifiserer imidlertid som eiendom, anlegg og utstyr når foretaket forventer at de skal brukes i mer enn én regnskapsperiode. Tilsvarende, dersom reservedelene og serviceutstyret bare kan brukes i sammenheng med en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, og det forventes at bruken av dem er uregelmessig, skal de regnskapsføres som eiendom, anlegg og utstyr og avskrives over en periode som ikke overstiger den tilknyttede eiendelens utnyttbare levetid.

12. Under visse omstendigheter er det hensiktsmessig å fordele de totale utgiftene tilknyttet en eiendel på eiendelens ulike bestanddeler, og regnskapsføre hver bestanddel separat. Dette er tilfellet når eiendeler som består av ulike bestanddeler, har forskjellig utnyttbar levetid eller gir fordeler til foretaket på forskjellige måter og dermed nødvendiggjør bruken av ulike avskrivningssatser og -metoder. For eksempel skal et luftfartøy og de tilhørende flymotorene behandles som separate avskrivbare eiendeler dersom den utnyttbare levetiden er ulik.

13. Eiendom, anlegg og utstyr kan anskaffes av sikkerhetsmessige eller miljømessige grunner. Selv om det ikke direkte øker de framtidige økonomiske fordelene av noen bestemt eksisterende enhet av eiendom, anlegg eller utstyr, kan anskaffelsen av slike former for eiendom, anlegg og utstyr være nødvendig for at foretaket skal kunne oppnå framtidige økonomiske fordeler av foretakets øvrige eiendeler. I disse tilfellene kvalifiserer slike anskaffelser av eiendom, anlegg og utstyr for innregning som eiendeler, fordi de gjør at framtidige økonomiske fordeler av tilknyttede eiendeler kan oppnås for foretaket utover det som hadde vært tilfelle dersom de ikke var blitt anskaffet. Slike eiendeler innregnes imidlertid bare i den utstrekning den tilknyttede balanseførte verdien for en slik eiendel samt tilknyttede eiendeler ikke overstiger det samlede gjenvinnbare beløpet av denne eiendelen og dens tilknyttede eiendeler. For eksempel kan en produsent av kjemiske stoffer måtte ta i bruk visse nye kjemiske håndteringsprosesser for å overholde miljøkrav for produksjon og lagring av farlige kjemiske stoffer. Slike anleggsforbedringer innregnes dermed som eiendel i den utstrekning de er gjenvinnbare, ettersom foretaket ikke hadde kunnet produsere eller selge kjemiske stoffer uten å gjøre disse forbedringene.

FØRSTEGANGSMÅLING AV EIENDOM, ANLEGG OG UTSTYR

14. ***En enhet av eiendom, anlegg og utstyr som kvalifiserer for innregning som en eiendel, skal ved førstegangsmåling måles til anskaffelseskost.***

Bestanddeler av anskaffelseskost

15. Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr omfatter innkjøpspris, herunder importavgifter og ikke refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, samt eventuelle direkte henførbare utgifter som er nødvendige for å sette eiendelen i stand til dens påtenkte bruk; mens eventuelle forhandlerrabatter og prisavslag skal trekkes fra for å komme fram til innkjøpsprisen. Eksempler på direkte henførbare utgifter er

    a) utgifter til opparbeiding av tomt,

    b) innledende leverings- og håndteringsutgifter,

    c) installasjonsutgifter,

    d) honorarer til fagfolk som for eksempel arkitekter og ingeniører, og

    e) estimerte utgifter til demontering og fjerning av eiendelen og til å sette tomten tilbake til sin opprinnelige stand, i den utstrekning dette innregnes som avsetning i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

16. Når betaling for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr blir utsatt utover vanlige kredittbetingelser, settes anskaffelseskost lik kontantpris. Differansen mellom dette beløp og totale betalinger innregnes som rentekostnad over kredittperioden, med mindre differansen kapitaliseres i samsvar med den tillatte alternative regnskapsmessige behandlingen i IAS 23: «Låneutgifter».

17. Administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter regnes ikke som bestanddel av anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr med mindre de kan henføres direkte til anskaffelsen av eiendelen eller klargjøringen av eiendelen for planlagt bruk. Tilsvarende

vil oppstartsutgifter og lignende utgifter forut for produksjonsstart ikke inngå som del av anskaffelseskost for en eiendel, med mindre de er nødvendige for å klargjøre eiendelen for bruk. Innledende driftstap som oppstår før eiendelen oppnår planlagt ytelse, innregnes som kostnad.

18. Anskaffelseskost for en egentilvirket eiendel beregnes etter de samme prinsipper som for en anskaffet eiendel. Dersom et foretak i sin normale virksomhet tilvirker lignende eiendeler for salg, er eiendelens anskaffelseskost vanligvis det samme som tilvirkningskost for eiendelene som skal selges (se IAS 2: «Beholdninger»). Intern fortjeneste medregnes dermed ikke ved beregning av slike utgifter. Tilsvarende skal utgifter ved unormale mengder av råvarer, arbeid eller andre ressurser som skyldes svinn ved produksjon av en egentilvirket eiendel, ikke omfattes av eiendelens anskaffelseskost. IAS 23 fastsetter kriterier som må være oppfylt før renteutgifter kan innregnes som bestanddel av anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr.

19. Anskaffelseskost for en eiendel som leies ut i henhold til en finansiell leieavtale, skal beregnes i samsvar med prinsippene i IAS 17: «Leieavtaler».

20. Den balanseførte verdien av eiendom, anlegg og utstyr kan bli redusert ved relevante offentlige tilskudd i samsvar med IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte».

Bytte av eiendeler

21. En enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan i sin helhet eller delvis være anskaffet ved et bytte mot en ulik enhet av eiendom, anlegg og utstyr eller mot en annen eiendel. Anskaffelseskost for en slik enhet måles til den mottatte eiendelens virkelige verdi, som tilsvarer den avgitte eiendelens virkelige verdi, justert med eventuelle beløp i overførte kontanter eller kontantekvivalenter.

22. En enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan anskaffes ved bytte mot en lignende eiendel som har en lignende anvendelse innenfor samme virksomhet, og som har en lignende virkelig verdi. En enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan også selges i bytte mot en eierandel i en lignende eiendel. I begge disse tilfellene er opptjeningsprosessen ikke fullført, og gevinst eller tap på transaksjonen skal ikke innregnes. Isteden er den nye eiendelens anskaffelseskost lik den avgitte eiendelens balanseførte verdi. Den mottatte eiendelens virkelige verdi kan imidlertid indikere et verdifall på den avgitte eiendelen. I slike tilfeller skal det foretas en nedskrivning av eiendelen som avgis, og den nedskrevne verdien tilordnes den nye eiendelen. Eksempler på bytte av like eiendeler omfatter bytte av luftfartøyer og hoteller, samt bensinstasjoner og annen fast eiendom. Dersom andre eiendeler, som for eksempel kontanter, omfattes av byttetransaksjonen, kan dette indikere at eiendelene som byttes, ikke har lik verdi.

ETTERFØLGENDE UTGIFTER

23. ***Etterfølgende utgifter tilknyttet en enhet av eiendom, anlegg og utstyr som allerede er innregnet, skal legges til eiendelens balanseførte verdi når det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler, utover den eksisterende eiendelens opprinnelig antatte yteevne, vil tilflyte foretaket. Alle andre etterfølgende utgifter skal innregnes som kostnad i den regnskapsperiode de har påløpt.***

24. Etterfølgende utgifter for eiendom, anlegg og utstyr kan bare innregnes som eiendel når utgiftene forbedrer eiendelens tilstand utover dens opprinnelig antatte yteevne. Eksempler på forbedringer som fører til økte framtidige økonomiske fordeler er

    a) endring av en anleggsenhet for å forlenge dens utnyttbare levetid, herunder kapasitetsøkning,

    b) oppgradering av maskindeler for å oppnå en vesentlig forbedring av kvaliteten på produktene, og

    c) bruk av nye produksjonsprosesser som muliggjør en vesentlig reduksjon i tidligere antatte driftsutgifter.

25. Utgifter til reparasjoner eller vedlikehold av eiendom, anlegg og utstyr foretas for å gjenopprette eller vedlikeholde de framtidige økonomiske fordelene som et foretak kan forvente fra eiendelens opprinnelige antatte yteevne. Slike utgifter innregnes normalt som kostnad når de oppstår. For eksempel vil utgifter til service eller overhaling av anlegg og utstyr som regel representere en kostnad, fordi de gjenoppretter snarere enn øker eiendelens opprinnelige antatte yteevne.

26. Den korrekte regnskapsmessige behandlingen av utgifter som påløper etter anskaffelsen av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, avhenger av hvilke forhold som ble tatt i betraktning ved førstegangsmåling og innregning av angjeldende enhet av eiendom, anlegg og utstyr, og om de etterfølgende utgiftene kan gjenvinnes. Dersom den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr allerede tar i betraktning et tap av økonomiske fordeler, skal etterfølgende utgifter som pådras for å gjenopprette de framtidige økonomiske fordelene som forventes av eiendelen, balanseføres, forutsatt at den balanseførte verdien ikke overstiger eiendelens gjenvinnbare beløp. Det samme er tilfellet når innkjøpsprisen for en eiendel allerede gjenspeiler foretakets plikt til å påta seg framtidige utgifter som er nødvendig for å sette eiendelen i stand til dens planlagte bruk. Et eksempel på dette kan være anskaffelse av en bygning som krever renovering. I slike tilfeller legges etterfølgende utgifter til eiendelens balanseførte verdi i den grad de kan gjenvinnes gjennom framtidig bruk av eiendelen.

27. Større bestanddeler av enkelte enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan kreve utskiftning med jevne mellomrom. For eksempel kan det være nødvendig at en smelteovn bygges opp på nytt etter et fastsatt antall timer i bruk, eller at flyinteriør som seter og pantry kan måtte skiftes ut flere ganger i løpet av flyskrogets levetid. Disse bestanddelene regnskapsføres som separate eiendeler fordi de har en utnyttbar levetid som er forskjellig fra enhetene av eiendom, anlegg og utstyr som de er knyttet til. Under forutsetning av at kriteriene for innregning i nr. 7 er oppfylt, skal utgifter som påløper ved utskiftning eller fornying av bestanddelen derfor regnskapsføres som anskaffelse av en separat eiendel, og eiendelen som skiftes ut, skal føres ut av balansen.

MÅLING ETTER FØRSTEGANGSINNREGNING

Anbefalt metode

28. ***Etter førstegangsinnregning som eiendel skal en enhet av eiendom, anlegg og utstyr balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.***

Tillatt alternativ metode

29. ***Etter førstegangsinnregning som eiendel skal en enhet av eiendom, anlegg og utstyr balanseføres til et verdiregulert beløp, som er den virkelige verdien på tidspunktet da beløpet ble verdiregulert, med fradrag for eventuell senere akkumulert avskrivning og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall. Verdireguleringer skal gjøres med en tilstrekkelig hyppighet til at den balanseførte verdien ikke avviker vesentlig fra den verdi som ville ha blitt beregnet ved hjelp av den virkelige verdien på balansedagen.***

Verdireguleringer

30. Den virkelige verdien av tomt og bygninger er vanligvis deres markedsverdi. Denne verdien beregnes ved takseringer som vanligvis utføres av profesjonelle takstmenn.

31. Den virkelige verdien av enheter av anlegg og utstyr er vanligvis deres markedsverdi beregnet ved taksering. Dersom det ikke foreligger noen markedsverdi fordi anlegg og utstyr er svært spesialisert og sjelden omsettes, unntatt som del av igangværende virksomhet, verdsettes de til avskrevet gjenanskaffelseskost.

32. Hyppigheten av verdireguleringer avhenger av bevegelsene i den virkelige verdien av de enhetene av eiendom, anlegg og utstyr som verdireguleres. Dersom den virkelige verdien av en verdiregulert eiendel avviker vesentlig fra balanseført verdi, skal ytterligere verdiregulering foretas. For enkelte enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan det forekomme vesentlige og flyktige bevegelser i den virkelige verdien, noe som nødvendiggjør årlige verdireguleringer. Det er ikke nødvendig med så hyppige verdireguleringer av enheter av eiendom, anlegg og utstyr som bare har ubetydelige bevegelser i virkelig verdi. I slike tilfeller kan verdiregulering hvert tredje eller femte år være tilstrekkelig.

33. Når en enhet av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres, blir en eventuell akkumulert avskrivning på verdireguleringstidspunktet enten

    a) omarbeidet proporsjonalt med endringen i eiendelens brutto balanseførte verdi, slik at eiendelens balanseførte verdi etter verdireguleringen tilsvarer verdiregulert beløp. Denne metoden benyttes ofte når en eiendel verdireguleres ved hjelp av en indeks som er knyttet til avskrevet gjenanskaffelseskost, eller

    b) eliminert mot eiendelens brutto balanseførte verdi, og nettobeløpet omarbeidet til eiendelens verdiregulerte beløp. Denne metoden benyttes for eksempel ofte for bygninger som verdireguleres til markedsverdi.

    Den beløpsmessige justeringen som følger av omarbeiding eller eliminering av akkumulert avskrivning, utgjør en del av økningen eller reduksjonen i balanseført verdi, som behandles i samsvar med nr. 37 og nr. 38.

34. ***Når en enhet av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres, skal alt øvrig av eiendom, anlegg og utstyr som inngår i samme klasse som denne eiendelen, også verdireguleres.***

35. En klasse av eiendom, anlegg og utstyr er en gruppering av eiendeler av lignende art og for lignende bruk i et foretaks virksomhet. Følgende er eksempler på separate klasser:

a) tomt,

b) tomt og bygninger,

c) maskiner,

d) skip,

e) luftfartøyer,

f) motorvogner,

g) inventar og innredning, og

h) kontorutstyr.

36. Alle enheter innenfor samme klasse av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres samtidig for å unngå selektiv verdiregulering av eiendeler og rapportering av beløp i finansregnskap som viser en blanding av anskaffelseskost og verdier på ulike tidspunkter. En eiendelsklasse kan imidlertid verdireguleres rullerende, under forutsetning av at verdiregulering av klassen av eiendeler er fullført i løpet av kort tid, og at verdireguleringene til enhver tid er ajourført.

37. ***Når en eiendels balanseførte verdi øker som følge av en verdiregulering, skal økningen føres direkte mot egenkapitalen under betegnelsen verdireguleringsreserve. En positiv verdiregulering skal imidlertid innregnes som inntekt i den utstrekning den reverserer en negativ verdiregulering av den samme eiendelen som tidligere er innregnet som kostnad.***

38. ***Når en eiendels balanseførte verdi reduseres som følge av en verdiregulering, skal reduksjonen innregnes som kostnad. En negativ verdiregulering skal imidlertid føres direkte mot en eventuell verdireguleringsreserve i den utstrekning reduksjonen ikke overstiger det gjenværende beløpet for den verdireguleringsreserve som er knyttet til samme eiendel.***

39. Verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen, kan overføres direkte til opptjent egenkapital når reserven realiseres. Hele verdireguleringsreserven kan realiseres ved utrangering eller avhending av eiendelen. Noe av verdireguleringsreserven kan imidlertid realiseres etter hvert som foretaket bruker eiendelen, og i så fall er omfanget av den realiserte reserven lik differansen mellom avskrivning basert på eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi og avskrivning basert på eiendelens opprinnelige anskaffelseskost. Overføring fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatregnskapet.

40. Eventuell innvirkning på inntektsskatt som følger av verdiregulering av eiendom, anlegg og utstyr, omhandles i IAS 12: «Inntektsskatt».

AVSKRIVNING

41. ***Det avskrivbare beløpet for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal fordeles systematisk over dens utnyttbare levetid. Avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens økonomiske fordeler forbrukes av***

foretaket. Avskrivningen for hver periode skal innregnes som kostnad, med mindre den skal inkluderes i den balanseførte verdien av en annen eiendel.

42. Etter hvert som foretaket forbruker de økonomiske fordelene som en eiendel representerer, reduseres eiendelens balanseførte verdi for å gjenspeile dette forbruket, vanligvis ved at avskrivningen kostnadsføres. En avskrivning gjennomføres selv om eiendelens verdi overstiger dens balanseførte verdi.

43. De økonomiske fordelene som en enhet av eiendom, anlegg og utstyr representerer, forbrukes av foretaket hovedsakelig gjennom bruk av eiendelen. Andre faktorer, som for eksempel teknisk ukurans og slit og elde mens en eiendel er uvirksom, bidrar imidlertid ofte til en reduksjon av de økonomiske fordelene som det var forventet at eiendelen skulle generere. Som en konsekvens av dette må alle de følgende faktorene tas i betraktning når en eiendels utnyttbare levetid skal beregnes:

    a) foretakets forventede bruk av eiendelen. Bruk vurderes ut fra eiendelens forventede kapasitet eller fysiske produksjon,

    b) forventet fysisk slitasje, som avhenger av operasjonelle faktorer som for eksempel antall skift eiendelen skal benyttes i, foretakets reparasjons- og vedlikeholdsprogram samt pass og vedlikehold mens eiendelen står uvirksom,

    c) teknisk ukurans som følge av endringer eller forbedringer i produksjonsprosessen, eller som følge av en endring i markedets etterspørsel etter det produkt eller den tjeneste som eiendelen genererer, og

    d) juridiske eller lignende begrensninger på bruken av eiendelen, for eksempel utløpsdato for tilknyttede leieavtaler.

44. En eiendels utnyttbare levetid fastsettes på bakgrunn av eiendelens forventede nytte for foretaket. Et foretaks retningslinjer for bruk av eiendeler kan innebære at eiendeler skal avhendes etter et nærmere angitt tidsrom eller etter at en viss andel av de forventede økonomiske fordelene ved eiendelen er forbrukt. Derfor kan den utnyttbare levetiden til en eiendel godt være kortere enn eiendelens økonomiske levetid. Estimatet på utnyttbar levetid for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr må baseres på foretakets erfaring med tilsvarende eiendeler.

45. Tomter og bygninger er separate eiendeler og behandles regnskapsmessig separat, selv om de er anskaffet sammen. Tomter har normalt ubegrenset levetid, og avskrives derfor ikke. Bygninger har begrenset levetid, og er derfor avskrivbare eiendeler. En økning av verdien av tomten der en bygning er oppført, har ingen innvirkning på beregningen av bygningens utnyttbare levetid.

46. En eiendels avskrivbare beløp fastsettes etter fradrag for eiendelens restverdi. I praksis er restverdien av en eiendel ofte ubetydelig og således uvesentlig ved beregningen av avskrivbart beløp. Når anbefalt metode anvendes, og restverdien ventelig vil være betydelig, estimeres restverdien på anskaffelsestidspunktet og økes ikke senere som følge av prisendringer. Når tillatt alternativ metode anvendes, skal det gjøres et nytt estimat på tidspunktet for en eventuell etterfølgende verdiregulering av eiendelen. Estimatet er basert på den restverdi som foreligger på tidspunktet for estimatet for

lignende eiendeler som har nådd slutten av sin utnyttbare levetid, og som har vært brukt under forhold som svarer til dem eiendelen vil bli brukt under.

47. Mange ulike avskrivningsmetoder kan benyttes for å fordele en eiendels avskrivbare beløp systematisk over eiendelens utnyttbare levetid. Eksempler på slike metoder er den lineære metoden, den degressive metoden og produksjonsenhetsmetoden. Lineær avskrivning innebærer et konstant avskrivningsbeløp over eiendelens utnyttbare levetid. Den degressive metoden innebærer et avtakende avskrivningsbeløp over eiendelens utnyttbare levetid. Produksjonsenhetsmetoden innebærer at avskrivningsbeløpet baseres på eiendelens forventede bruk eller produserte enheter. Den avskrivningsmetode som benyttes for en eiendel, skal velges ut fra det forventede mønsteret av økonomiske fordeler, og anvendes konsekvent fra én regnskapsperiode til en annen, med mindre det skjer en endring i det forventede mønsteret av økonomiske fordeler fra denne eiendelen.

48. Avskrivningsbeløpet for en regnskapsperiode innregnes vanligvis som kostnad. I enkelte tilfeller vil de økonomiske fordelene av en eiendel inngå i foretakets produksjon av andre eiendeler istedenfor at den fører til en kostnad. I dette tilfellet omfatter avskrivningene en del av de andre eiendelenes anskaffelseskost og inngår i eiendelenes balanseførte verdi. For eksempel skal avskrivning av fabrikkanlegg og produksjonsutstyr inkluderes i beholdningers bearbeidingsutgifter (se IAS 2: «Beholdninger»). På samme måte kan avskrivning på eiendom, anlegg og utstyr brukt til utviklingsaktiviteter omfattes av anskaffelseskost for en immateriell eiendel som er innregnet i henhold til IAS 38: «Immaterielle eiendeler».

Gjennomgåelse av utnyttbar levetid

49. ***Utnyttbar levetid for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal gjennomgås periodisk, og dersom forventningene avviker betydelig fra tidligere estimater, skal avskrivningene for inneværende og framtidige perioder justeres.***

50. I løpet av en eiendels levetid kan det bli klart at det tidligere estimatet for forventet utnyttbar levetid ikke lenger er hensiktsmessig. Den utnyttbare levetiden kan for eksempel øke som følge av etterfølgende utgifter på eiendelen som forbedrer eiendelens tilstand ut over dens opprinnelig antatte yteevne. Motsatt kan teknologiske eller markedsmessige endringer for produktene føre til at eiendelens utnyttbare levetid blir redusert. I slike tilfeller må den forventede utnyttbare levetiden og dermed også avskrivningssatsen justeres for inneværende og framtidige perioder.

51. Foretakets retningslinjer for reparasjoner og vedlikehold kan også påvirke den utnyttbare levetiden til en eiendel. Dette kan føre til en forlengelse av eiendelens utnyttbare levetid eller en økning i eiendelens restverdi. Innføring av en slik plan påvirker imidlertid ikke behovet for å foreta avskrivning.

Gjennomgåelse av avskrivningsmetode

52. ***Avskrivningsmetoden som anvendes for eiendom, anlegg og utstyr, skal gjennomgås periodisk, og dersom det har vært en betydelig endring i det forventede mønsteret av økonomiske fordeler fra disse eiendelene, skal avskrivningsmetoden endres for å gjenspeile denne endringen. Når det er nødvendig med en slik endring i avskrivningsmetode, skal endringen regnskapsføres som endring i regnskapsmessig***

estimat, og avskrivningene for inneværende og framtidige perioder skal justeres tilsvarende.

GJENVINNBARHET AV BALANSEFØRT VERDI – TAP VED VERDIFALL

53. For å avgjøre om en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har falt i verdi, skal foretaket anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Standarden forklarer hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner gjenvinnbart beløp og når foretaket innregner eller reverserer et tap ved verdifall([1]).

54. IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» forklarer behandlingen av et tap ved verdifall som innregnes innen utgangen av den første årsregnskapsperioden etter en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse.

UTRANGERINGER OG AVHENDINGER

55. ***En enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal fjernes fra balansen ved avhending eller når eiendelen er tatt ut av bruk med endelig virkning og foretaket ikke forventer ytterligere økonomiske fordeler ved avhending av eiendelen.***

56. ***Gevinst eller tap ved utrangering eller avhending av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal fastsettes som differansen mellom estimert netto avhendingsproveny og eiendelens balanseførte verdi, og skal innregnes som henholdsvis inntekt eller kostnad i resultatregnskapet.***

57. Når en enhet av eiendom, anlegg og utstyr byttes mot en lik eiendel under de forhold som er beskrevet i nr. 22, er anskaffelseskost for den overtatte eiendelen lik balanseførte verdi av eiendelen som avhendes, noe som verken fører til gevinst eller tap.

58. Salgs- og tilbakeleietransaksjoner regnskapsføres i samsvar med IAS 17: «Leieavtaler».

59. Eiendom, anlegg og utstyr som ikke lenger er i aktiv bruk, og som holdes i påvente av avhending, skal regnskapsføres til balanseført verdi på tidspunktet da eiendelen ble tatt ut av aktiv bruk. Foretaket skal ved hver årsavslutning eller oftere beregne eiendelens verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler», og innregne eventuelle tap ved verdifall i samsvar med nevnte standard.

OPPLYSNINGER

60. ***Finansregnskapet skal inneholde følgende opplysninger for hver klasse av eiendom, anlegg og utstyr:***

    a) ***målegrunnlagene som er benyttet for å fastsette brutto balanseført verdi. Dersom flere enn ett grunnlag benyttes, skal brutto balanseført verdi for hvert grunnlag i hver kategori oppgis,***

    b) ***hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,***

([1]) Se også SIC-14: «Eiendom, anlegg og utstyr — erstatning for verdifall på eller tap av gjenstander».

c) ***utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet,***

d) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,***

e) ***en avstemming av balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden som viser***

i) ***tilganger,***

ii) ***avhendinger,***

iii) ***anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,***

iv) ***økninger eller reduksjoner i løpet av perioden som skyldes verdireguleringer i henhold til nr. 29, nr. 37 og nr. 38, samt eventuelle tap ved verdifall innregnet eller reversert direkte mot egenkapitalen i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler»,***

v) ***eventuelle tap ved verdifall innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden i henhold til IAS 36,***

vi) ***eventuelle tap ved verdifall reversert i resultatregnskapet i perioden i henhold til IAS 36,***

vii) ***avskrivning,***

viii) ***netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet, og***

ix) ***andre bevegelser.***

Det kreves ikke sammenligningsinformasjon i avstemmingen under bokstav e).

61. ***Det skal i finansregnskap også gis opplysninger om***

a) ***eventuell forekomst av og omfanget av begrensninger i eiendomsrett, samt heftelser knyttet til eiendom, anlegg og utstyr som er stilt som sikkerhet for forpliktelser,***

b) ***regnskapsprinsippene for de estimerte utgiftene ved å sette tomten der enheter av eiendom, anlegg og utstyr har vært plassert, tilbake til opprinnelig stand,***

c) ***omfanget av utgifter knyttet til eiendom, anlegg og utstyr under tilvirkning, og***

d) ***omfanget av bindinger knyttet til anskaffelse av eiendom, anlegg og utstyr.***

62. Valg av avskrivningsmetode og estimat over eiendelers utnyttbare levetid bygger på en skjønnsmessig vurdering. Derfor vil opplysninger om hvilke metoder som er anvendt og den estimerte utnyttbare levetiden eller avskrivningssatsene, gi brukere av finansregnskapet relevante opplysninger for å kunne vurdere regnskapsprinsippene som ledelsen har valgt, og for å kunne foreta sammenligninger med andre foretak. Av

tilsvarende grunner er det nødvendig å gi opplysninger om avskrivningene i en periode og de akkumulerte avskrivningene ved slutten av samme periode.

63. Et foretak skal gi opplysninger om arten og virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat som har en vesentlig innvirkning i inneværende regnskapsperiode, eller som forventes å få en vesentlig innvirkning i framtidige regnskapsperioder, i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». Krav til slike opplysninger kan oppstå ved endringer av estimater som gjelder

    a) restverdier,

    b) estimerte utgifter ved å avvikle eller fjerne enheter av eiendom, anlegg og utstyr samt ved å bringe tomten tilbake til opprinnelig stand,

    c) utnyttbar levetid, og

    d) avskrivningsmetode.

64. ***Når enheter av eiendom, anlegg og utstyr balanseføres til verdiregulerte beløp, skal det gis følgende opplysninger:***

    a) ***grunnlaget for verdiregulering av eiendelene,***

    b) ***tidspunktet for verdireguleringen,***

    c) ***om en uavhengig takstmann ble benyttet,***

    d) ***arten av eventuelle indekser som ble benyttet for å fastsette gjenanskaffelseskost,***

    e) ***den balanseførte verdien av hver klasse av eiendom, anlegg og utstyr som ville ha blitt inkludert i finansregnskapet dersom eiendelene var blitt regnskapsført i henhold til anbefalt metode i nr. 28, og***

    f) ***verdireguleringsreserven, som viser bevegelsen i reserven i perioden og eventuelle begrensninger i utdeling av saldoen til aksjonærer.***

65. Et foretak skal gi opplysninger om eiendom, anlegg og utstyr som har vært gjenstand for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler», i tillegg til den informasjon som kreves i henhold til nr. 60 bokstav e) iv)–vi).

66. Brukere av finansregnskap vil også kunne finne følgende opplysninger relevante:

    a) balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som midlertidig er ute av drift,

    b) brutto balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som er avskrevet fullt ut, men som fortsatt er i bruk,

    c) balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som ikke lenger er i aktiv bruk, og som holdes for avhending, og

d) når anbefalt metode er benyttet, virkelig verdi av eiendom, anlegg og utstyr når denne er vesentlig forskjellig fra balanseført verdi.

Foretak oppfordres derfor til å opplyse om disse beløpene.

IKRAFTTREDELSE

67. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak tar i bruk denne standard for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 1999 eller senere, skal foretaket***

a) ***opplyse om dette, og***

b) ***anvende IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998), IAS 36: «Verdifall på eiendeler» og IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» fra samme tidspunkt.***

68. Denne standard erstatter IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», som ble godkjent i 1993.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 17 (REVIDERT 1997)

Leieavtaler

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 17: «Regnskapsføring av leieavtaler», som ble godkjent av Styret i en ajourført versjon i 1994. Den reviderte standarden trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder om begynner 1. januar 1999 eller senere.

I april 2000 ble nr. 1, nr. 19, nr. 24, nr. 45 og nr. 48 endret, dessuten ble nr. 48A lagt til ved IAS 40: «Investeringseiendom». IAS 40 gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

I januar 2001 ble nr. 1, nr. 24 og nr. 48A endret ved IAS 41: «Landbruk». IAS 41 gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 17:

– SIC-15: «Operasjonelle leieavtaler — incentiver»

– SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale»

INNLEDNING

Denne standard («IAS 17 (revidert)») erstatter den tidligere IAS 17:«Regnskapsføring av leieavtaler» («den opprinnelige IAS 17»). IAS 17 (revidert) gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

Denne standard fastsetter forbedringer i forhold til den opprinnelige IAS 17 som den erstatter, basert på en gjennomgåelse foretatt i sammenheng med den begrensede revisjonen som identifiserte endringer som anses som vesentlige når det gjelder å fullføre en grunnstamme av standarder som kan aksepteres for finansiering og børsnotering på tvers av landegrensene. IASCs styre har samtykket i å foreta en mer grunnleggende reform på området regnskapsstandarder for leieavtaler.

De viktigste endringene i forhold til den opprinnelige IAS 17 er følgende:

1. Den opprinnelige IAS 17 definerte en leieavtale som en ordning der utleier overfører en rett til å benytte en eiendel som motytelse mot at leietaker betaler en leiesum. IAS 17 (revidert) endrer denne definisjonen ved å erstatte betegnelsen «leiesum» med «én eller en serie betalinger».

2. Ved å fastsette at klassifisering av leieavtaler skal baseres på i hvilken utstrekning risiko og avkastning forbundet med eierskap av en utleid eiendel ligger hos utleier eller leietaker, begrunnet i anvendelsen av prinsippet om innhold framfor form, gav den opprinnelige IAS 17 eksempler på situasjoner som indikerte at en leieavtale er en finansiell leieavtale. IAS 17 (revidert) har tilføyd flere klassifiseringsindikatorer for å lette klassifiseringsprosessen ytterligere.

3. Den opprinnelige IAS 17 benyttet betegnelsen «utnyttbar levetid» i eksemplene som det ble vist til foran, for å kunne sammenholdes med leieperiodens varighet i klassifiseringsprosessen. IAS 17 (revidert) bruker betegnelsen «økonomiske levetid», som tar hensyn til at en eiendel kan anvendes av én eller flere brukere.

4. Den opprinnelige IAS 17 stilte som krav at det skulle gis opplysninger om variabel leie, men sa ikke noe om hvorvidt slik variabel leie skulle inngå i eller utelates fra beregningen av minsteleie. IAS 17 (revidert) stiller som krav at variabel leie utelates fra minsteleie.

5. Den opprinnelige IAS 17 sa ikke noe om den regnskapsmessige behandlingen av førstegangs direkte utgifter pådratt av en leietaker ved framforhandling og sikring av leieordninger. IAS 17 gir veiledning om dette ved å kreve utgifter som er direkte henførbare til virksomhet som en leietaker utfører for å sikre seg en finansiell leieavtale, skal inngå i beløpet for den leide eiendelen.

6. I henhold til den opprinnelige IAS 17 kunne et foretak fritt velge mellom metoder når det gjaldt fordeling av en utleiers finansinntekt, nemlig innregning av inntekt basert på et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning basert på enten

   a) utleierens utestående nettoinvestering med hensyn til den finansielle leieavtalen, eller

   b) utleierens utestående kontantinvestering med hensyn til den finansielle leieavtalen.

   IAS 17 (revidert) krever at innregning av finansinntekt skal gjenspeile en konstant periodisk avkastning basert på én metode, nemlig utleiers utestående nettoinvestering med hensyn til den finansielle leieavtalen.

7. IAS 17 (revidert) henviser til den internasjonale regnskapsstandarden som omhandler verdifall på eiendeler når det gjelder veiledning om behovet for å kunne vurdere muligheten for verdifall på eiendeler. Den opprinnelige IAS 17 tok ikke opp dette spørsmålet.

8. Ved bruk av fet skrift krever IAS 17 (revidert) flere opplysninger fra både leietakere og utleiere om operasjonelle og finansielle leieavtaler sammenlignet med de opplysningene som krevdes i henhold til den opprinnelige IAS 17.

   Nye opplysninger som kreves av IAS 17 (revidert), omfatter

   a) totalsummen av minsteleie avstemt med nåverdiene av leieforpliktelser innenfor tre perioder: ikke mer enn ett år, mer enn ett år og ikke mer enn fem år, og mer enn fem år (kreves av leietaker),

   b) totalsummen av bruttoinvesteringen i leieavtalen, avstemt med nåverdien av minsteleie til gode innenfor tre perioder: ikke mer enn ett år, mer enn ett år og ikke mer enn fem år, og mer enn fem år (kreves av utleier),

   c) tilknyttede finansieringsutgifter under bokstav a) og b) foran,

   d) framtidig minsteleie for framleie som forventes under uoppsigelige framleieavtaler på balansedagen,

   e) akkumulert tapsavsetning på utestående minsteleie som ikke kan inndrives, og

   f) variabel leie som utleiere innregner i inntekten.

9. Den opprinnelige IAS 17 inneholdt vedleggene 1–3 med eksempler på situasjoner der en leieavtale normalt ville bli klassifisert som en finansiell leieavtale. Disse vedleggene er utelatt i IAS 17 (revidert) i lys av de tilleggsindikatorene som denne standard inneholder for ytterligere å klargjøre klassifiseringen av leieavtaler.

10. Det skal bemerkes at bestemmelsene som gjelder salgs- og tilbakeleietransaksjoner, spesielt krav til tilbakeleie som er en operasjonell leieavtale, inneholder regler som beskriver en rekke omstendigheter, basert på relative beløp for virkelig verdi, balanseført verdi og salgspris. IAS 17 (revidert) inneholder et vedlegg med ytterligere veiledning for tolkningen av disse kravene.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-2
Definisjoner	3-4
Klassifisering av leieavtaler	5-11
Leieavtaler i leietakeres finansregnskap	12-27

Finansielle leieavtaler	12-24
Operasjonelle leieavtaler	25-27
Leieavtaler i utleieres finansregnskap	28-48
Finansielle leieavtaler	28-40
Operasjonelle leieavtaler	41-48
Salgs- og tilbakeleietransaksjoner	49-57
Overgangsbestemmelser	58
Ikrafttredelse	59-60

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette, både for leietakere og utleiere, de mest hensiktsmessige regnskapsprinsippene og opplysningskravene som kommer til anvendelse i forbindelse med finansielle og operasjonelle leieavtaler.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av alle andre leieavtaler enn***

   a) ***leieavtaler om utvinning eller bruk av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser, og***

   b) ***lisensavtaler for elementer som kinofilmer, videoopptak, skuespill, manuskripter, patenter og opphavsretter.***

   Denne standard skal imidlertid ikke anvendes for måling foretatt av

   a) ***leietakere av investeringseiendom som holdes under finansielle leieavtaler (se IAS 40: «Investeringseiendom»),***

   b) ***utleiere av investeringseiendom som leies ut under operasjonelle leieavtaler (se IAS 40: «Investeringseiendom»),***

   c) ***leietakere av biologiske eiendeler som holdes under finansielle leieavtaler (se IAS 41: «Landbruk»), eller***

   d) ***utleiere av biologiske eiendeler som leies ut under operasjonelle leieavtaler (se IAS 41: «Landbruk»).***

2. Denne standard kommer til anvendelse på avtaler som overfører bruksretten til eiendeler, selv om vesentlige tjenester utført av utleier kan være nødvendig i forbindelse med drift eller vedlikehold av slike eiendeler. På den annen side kommer denne standard ikke til anvendelse på avtaler som er kontrakter for tjenester som ikke overfører bruksrett til eiendeler fra én avtalepart til en annen.

DEFINISJONER

3. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

En «leieavtale» er en avtale der utleier mot én eller en serie betalinger overfører til leietaker retten til å bruke en eiendel i en nærmere avtalt periode.

En «finansiell leieavtale» er en leieavtale som i det vesentlige overfører all risiko og avkastning som er forbundet med eierskap av en eiendel. Eiendomsretten kan eventuelt, men behøver ikke, bli overført.

En «operasjonell leieavtale» er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.

En «uoppsigelig leieavtale» er en leieavtale som bare kan sies opp

a) ***dersom en usannsynlig betingelse inntreffer,***

b) ***med utleiers tillatelse,***

c) ***dersom leietaker trer inn i en ny leieavtale vedrørende den samme eller en tilsvarende eiendel med samme utleier, eller***

d) ***ved leietakers betaling av et tilleggsbeløp, slik at ved leieavtalens begynnelse er en fortsettelse av leieavtalen rimelig sikker.***

«Leieavtalens begynnelse» er datoen da leieavtalen ble underskrevet, eller datoen da en bindende avtale mellom partene om de viktigste bestemmelsene i leieavtalen ble inngått.

«Leieperioden» er den uoppsigelige perioden som leietaker har inngått avtale om leie av eiendelen for, sammen med eventuelle videre perioder der leietaker kan velge å fortsette å leie eiendelen, med eller uten ytterligere betaling, dersom det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette.

«Minsteleie» er de betalingene som leietaker skal betale eller kan bli avkrevd i løpet av leieperioden, unntatt variabel leie, utgifter til tjenester og skatter som skal betales av og refunderes utleieren, samt

a) ***når det gjelder leietaker, ethvert beløp som garanteres av leietaker eller av en part knyttet til leietaker, eller***

b) ***når det gjelder utleier, enhver restverdi garantert til utleier av enten***

i) ***leietaker,***

ii) ***en part knyttet til leietaker, eller***

iii) ***en uavhengig tredjemann som er økonomisk i stand til å oppfylle denne garantien.***

Dersom leietaker imidlertid kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være tilstrekkelig lavere enn virkelig verdi på den dato leietaker kan velge å kjøpe eiendelen til at det, ved leieavtalens begynnelse, er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette, omfatter minsteleien det som minst skal betales i løpet av leieperioden, og betalingen som kreves for å benytte kjøpsopsjonen.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

«Økonomisk levetid» er enten

a) ***den tidsperioden en eiendel forventes å være økonomisk anvendbar for én eller flere brukere, eller***

b) ***antallet produserte enheter eller lignende enheter som én eller flere brukere forventer å oppnå fra eiendelen.***

«Utnyttbar levetid» er den estimerte gjenværende tidsperioden fra begynnelsen av leieperioden, men ikke begrenset til denne, som de økonomiske fordelene i eiendelen forventes å bli forbrukt av foretaket i.

«Garantert restverdi» er

a) ***når det gjelder leietaker, den del av restverdien som er garantert av leietaker eller av en part knyttet til leietaker (garantibeløpet er det høyeste beløpet som i ethvert tilfelle kan bli betalbart), og***

b) ***når det gjelder utleier, den del av restverdien som er garantert av leietaker eller av tredjemann som ikke er knyttet til utleier, og som er økonomisk i stand til å oppfylle pliktene i henhold til garantien.***

«Ikke-garantert restverdi» er den delen av restverdien av den leide eiendelen som utleier ikke er sikret å realisere, eller som bare er garantert av en part som er knyttet til utleier.

«Bruttoinvestering i leieavtalen» er summen av minsteleie under en finansiell leieavtale sett fra utleiers ståsted og en eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleier.

«Ikke-opptjent finansinntekt» er differansen mellom

a) ***summen av minsteleie under en finansiell leieavtale sett fra utleiers ståsted og en eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleier, og***

b) ***nåverdien av beløpet under bokstav a), ved den implisitte renten i leieavtalen.***

«Nettoinvestering i leieavtalen» er bruttoinvesteringen i leieavtalen med fradrag for ikke-opptjent finansinntekt.

«Rente implisitt i leieavtalen» er den diskonteringsrente som ved leieavtalens begynnelse gjør at samlet nåverdi av a) minsteleie og b) ikke-garantert restverdi blir lik den leide eiendelens virkelige verdi.

«Leietakers marginale lånerente» er renten som leietaker ville måtte betale for en lignende leieavtale eller, dersom dette ikke lar seg fastslå, renten som leietaker ved leieavtalens begynnelse ville pådra seg for å låne, i en tilsvarende periode og med tilsvarende sikkerhet, nødvendige midler til å kjøpe eiendelen.

«Variabel leie» er den delen av betalingene i leieavtalen som ikke er i faste beløp, men som er basert på en annen faktor enn bare tidsforløpet (for eksempel prosentandel av salg, forbrukt mengde, prisindekser, renter i markedet).

4. Definisjonen av en leieavtale omfatter også kontrakter for leie av en eiendel som inneholder en bestemmelse der leieren kan velge å overta eiendomsretten til eiendelen ved oppfyllelsen av de avtalte vilkårene. Slike kontrakter kalles noen ganger leieavtaler med kjøpsopsjon.

KLASSIFISERING AV LEIEAVTALER

5. Klassifiseringen av leieavtaler som er vedtatt i denne standard, er basert på i hvilken utstrekning risiko og avkastning forbundet med eierskap av en leid eiendel ligger hos utleier eller leietaker. Risiko omfatter mulighetene for tap på grunn av ikke utnyttet kapasitet eller teknologisk ukurans samt for variasjoner i avkastning på grunn av endrede økonomiske forhold. Avkastning kan representeres ved forventningen om lønnsom drift i løpet av eiendelens økonomisk levetid og om gevinst på grunn av verdistigning eller realisasjon av en restverdi.

6. En leieavtale klassifiseres som finansiell leieavtale dersom den i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap. En leieavtale klassifiseres som operasjonell leieavtale dersom den ikke i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap.

7. Ettersom transaksjonen mellom en utleier og en leietaker er basert på en leieavtale som begge parter har felles, er det hensiktsmessig å benytte konsekvente definisjoner. Anvendelsen av disse definisjonene på ulike omstendigheter vedrørende de to partene kan noen ganger føre til at samme leieavtale blir klassifisert forskjellig av utleier og leietaker.

8. Om en leieavtale er en finansiell leieavtale eller en operasjonell leieavtale avhenger av innholdet i transaksjonen mer enn kontraktens form([1]). Eksempler på situasjoner som vanligvis vil føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale er når

   a) leieavtalen overfører eierskap til eiendelen til leietaker ved utløpet av leieperioden,

   b) leietaker kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være tilstrekkelig lavere enn virkelig verdi på den dato da leietaker kan velge å kjøpe eiendelen til at

([1]) Se også SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale».

det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette,

c) leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid, selv om eiendomsretten ikke blir overført,

d) ved leieavtalens begynnelse overstiger nåverdien av minsteleien så godt som hele den virkelige verdien av den leide eiendelen, og

e) de leide eiendelene er av en så spesialisert art at bare leietaker kan benytte dem uten at det må foretas større endringer.

9. Indikasjoner på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre også kan føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale, er

a) dersom leietaker kan si opp leieavtalen, og utleiers tap i tilknytning til oppsigelsen bæres av leietaker,

b) når gevinster eller tap fra svingninger i den virkelige verdien av restverdien tilfaller leietaker (for eksempel i form av en leierabatt som tilsvarer mesteparten av salgsprovenyet ved avslutningen av leieavtalen), og

c) når leietaker kan fornye leieavtalen i nok en periode til en leie som er vesentlig lavere enn markedsleien.

10. Klassifisering av en leieavtale gjøres ved leieavtalens begynnelse. Dersom leietaker og utleier på noe tidspunkt avtaler å endre bestemmelsene i leieavtalen, bortsett fra ved en fornyelse av leieavtalen, på en måte som ville føre til en annen klassifisering av leieavtalen i henhold til kriteriene i nr. 5–9, dersom de endrede vilkårene hadde vært gjeldende ved leieavtalens begynnelse, anses den reviderte avtalen som en ny avtale for den leieperiode den er inngått for. Endrede estimater (for eksempel endrede estimater for den økonomiske levetiden til eller restverdien av den leide eiendelen) eller endrede omstendigheter (for eksempel mislighold fra leietakers side) fører imidlertid ikke til noen ny regnskapsmessig klassifisering av en leieavtale.

11. Leieavtaler for fast eiendom og bygninger klassifiseres som operasjonelle eller finansielle leieavtaler på samme måte som leieavtaler for andre eiendeler. Et særtrekk ved fast eiendom er imidlertid at den vanligvis har en ubegrenset økonomisk levetid, og dersom eiendomsretten ikke forventes å bli overført til leietaker ved leieperiodens utløp, overtar ikke leietaker i det vesentlige all risiko og avkastning forbundet med eierskap. En merpris som betales for en slik leieavtale, representerer forhåndsbetalte leiebetalinger som blir amortisert i løpet av leieperioden i samsvar med mønsteret for de fordelene som leveres.

LEIEAVTALER I LEIETAKERES FINANSREGNSKAP

Finansielle leieavtaler

12. ***Leietaker skal innregne finansielle leieavtaler som eiendeler og forpliktelser i balansen til beløp som ved leieavtalens begynnelse svarte til den leide eiendelens virkelige verdi eller, dersom den er lavere, til minsteleies nåverdi. Ved beregning av***

minsteleiens nåverdi er diskonteringsfaktoren den implisitte rente som er innebygd i leieavtalen dersom det er mulig å fastsette denne, ellers skal leietakers marginale lånerente benyttes.

13. Transaksjoner og andre hendelser regnskapsføres og presenteres i samsvar med deres innhold og finansielle realitet og ikke bare i samsvar med deres juridiske form. Selv om leieavtalens juridiske form er at leietaker ikke får noen juridisk eiendomsrett til den leide eiendelen, er innholdet i og den økonomiske realiteten ved finansielle leieavtaler at leietaker får de økonomiske fordelene ved bruken av den leide eiendelen i den vesentligste delen av eiendelens økonomiske levetid mot å påta seg en plikt til å betale et beløp for denne retten som tilsvarer eiendelens virkelige verdi, samt den tilknyttede finansieringsutgiften.

14. Dersom slik leietransaksjoner ikke gjenspeiles i leietakers balanse, vil de økonomiske ressursene og nivået på plikter i et foretak være undervurdert, og de finansielle nøkkeltallene blir dermed misvisende. Det er derfor hensiktsmessig at en finansiell leieavtale innregnes i leietakers balanse både som en eiendel og som en plikt til å betale framtidige leiebetalinger. Ved leieavtalens begynnelse blir eiendelen og forpliktelsen for de framtidige leiebetalingene innregnet i balansen med samme beløp.

15. Det er ikke hensiktsmessig at forpliktelsene for leide eiendeler presenteres i finansregnskapet som et fradrag i de leide eiendelene. Dersom det for presentasjonen av forpliktelser i balanseoppstillingen er gjort en sondring mellom kortsiktige og langsiktige forpliktelser, gjøres den samme sondringen for leieforpliktelser.

16. Førstegangs direkte utgifter påløper ofte i forbindelse med spesifikke aktiviteter ved leieforretninger, som ved framforhandling og sikring av leieordninger. Utgiftene som blir identifisert som direkte henførbare til aktiviteter utført av leietaker i forbindelse med en finansiell leieavtale, skal inngå som del av det beløp som innregnes som eiendel under leieavtalen.

17. ***Leiebetalinger skal fordeles mellom finansieringsutgiften og reduksjonen av den utestående forpliktelsen. Finansieringsutgiften skal fordeles på enkeltperioder i løpet av leieperioden, slik at den gir en konstant periodisk rente for den gjenstående balansen til forpliktelsen for hver regnskapsperiode.***

18. I praksis kan det benyttes en tilnærmingsmetode for å forenkle beregningen ved fordelingen av finansieringsutgiftene på enkeltperioder i løpet av leieperioden.

19. ***En finansiell leieavtale fører til en avskrivningskostnad for avskrivbare eiendeler og dessuten en finanskostnad for hver regnskapsperiode. Avskrivningsprinsippene for avskrivbare leide eiendeler skal være i overensstemmelse med prinsippene som gjelder for avskrivbare eiendeler som foretaket eier, og avskrivningen som innregnes, skal beregnes på det grunnlag som er fastsatt i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og i IAS 38: «Immaterielle eiendeler». Dersom det ikke foreligger noen rimelig sikkerhet for at leietaker vil overta eierskapet ved utløpet av leieperioden, skal eiendelen være fullt avskrevet over den korteste av periodene for leieavtalens løpetid eller eiendelens utnyttbare levetid.***

20. Det avskrivbare beløpet for en leid eiendel blir fordelt på hver regnskapsperiode over tidsrommet for forventet bruk på systematisk grunnlag og i overensstemmelse med de

avskrivningsprinsippene som leietaker vedtar for avskrivbare eiendeler som leietaker eier. Dersom det foreligger en rimelig sikkerhet for at leietaker vil oppnå eierskap ved utløpet av leieperioden, er perioden for forventet bruk lik eiendelens utnyttbare levetid, mens i andre tilfeller avskrives eiendelen over den korteste av periodene for leieavtalens løpetid eller eiendelens utnyttbare levetid.

21. Summen av avskrivningskostnaden for eiendelen og finanskostnaden for perioden er sjelden den samme som leiebetalingene som skal betales for perioden, og det er derfor ikke hensiktsmessig bare å innregne leiebetalingene som kostnad i resultatregnskapet. Derfor er det ikke sannsynlig at eiendelen og den tilknyttede forpliktelsen er like med hensyn til beløp etter leieavtalens begynnelse.

22. For å slå fast om en leid eiendel har vært utsatt for et verdifall, det vil si når de forventede framtidige økonomiske fordelene fra denne eiendelen er lavere enn eiendelens balanseførte verdi, anvender et foretak den internasjonale regnskapsstandarden som omhandler verdifall på eiendeler, og som setter opp kravene til hvordan et foretak skal gjennomgå av den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket skal fastsette en eiendels gjenvinnbare beløp og når foretaket skal innregne eller tilbakeføre et tap ved verdifall.

23. ***Leietakere skal, i tillegg til kravene i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon», gi følgende opplysninger om finansielle leieavtaler:***

    a) ***netto balanseført verdi på balansedagen for hver klasse av eiendeler,***

    b) ***en avstemming mellom totalsummen av minsteleie på balansedagen og deres nåverdi. I tillegg skal et foretak opplyse om totalsummen av minsteleie på balansedagen og deres nåverdi for hver av de følgende periodene:***

        i) ***ikke mer enn ett år,***

        ii) ***mer enn ett år og ikke mer enn fem år,***

        iii) ***mer enn fem år,***

    c) ***variabel leie innregnet i inntekten for regnskapsperioden,***

    d) ***totalsummen av framtidig minsteleie for framleie som forventes mottatt under uoppsigelige framleieavtaler på balansedagen,***

    e) ***en generell beskrivelse av leietakers betydelige leieordninger, herunder, men ikke avgrenset til, følgende:***

        i) ***grunnlaget som variable leiebetalinger fastsettes ut fra,***

        ii) ***forekomst av og vilkår ved fornyelses- eller kjøpsopsjoner, samt bestemmelser om leieregulering, og***

        iii) ***restriksjoner pålagt gjennom leieordninger, for eksempel om utbytte, ytterligere gjeld og ytterligere leieavtaler.***

24. I tillegg gjelder opplysningskravene i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», IAS 36: «Verdifall på eiendeler», IAS 38: «Immaterielle eiendeler», IAS 40: «Investeringseiendom» og IAS 41: «Landbruk» for beløpene for leide eiendeler under finansielle leieavtaler som regnskapsføres av leietaker som anskaffelse av eiendeler.

Operasjonelle leieavtaler

25. ***Leiebetalinger under en operasjonell leieavtale skal innregnes som kostnad i resultatregnskapet på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for forløpet av brukerens fordeler***([1]).

26. Leiebetalinger under en operasjonell leieavtale (unntatt utgifter som forsikring og vedlikehold) skal innregnes som kostnad i resultatregnskapet på lineært grunnlag, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for forløpet av brukerens fordeler, og selv om betalingene ikke skjer på dette grunnlaget.

27. Leietakere skal, i tillegg til kravene i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon», gi følgende opplysninger om operasjonelle leieavtaler:

    a) Totalsummen av framtidig minsteleie under uoppsigelige operasjonelle leieavtaler for hver av de følgende periodene:

        i) ikke mer enn ett år,

        ii) mer enn ett år og ikke mer enn fem år,

        iii) mer enn fem år.

    b) Totalsummen av framtidig minsteleie for framleie som forventes mottatt under uoppsigelige framleieavtaler på balansedagen.

    c) Leie- og framleiebetalinger innregnet i inntekten for perioden, med separate beløp for minsteleie, variabel leie og framleiebetalinger.

    d) En generell beskrivelse av leietakers betydelige leieordninger, herunder, men ikke avgrenset til, følgende:

        i) grunnlaget som variable leiebetalinger fastsettes ut fra,

        ii) forekomst av og vilkår ved fornyelses- eller kjøpsopsjoner, samt bestemmelser om leieregulering, og

        iii) restriksjoner pålagt gjennom leieordninger, for eksempel når det gjelder utbytte, ytterligere gjeld og ytterligere leieavtaler.

([1]) Se også SIC-15: «Operasjonelle leieavtaler — incentiver».

LEIEAVTALER I UTLEIERES FINANSREGNSKAP

Finansielle leieavtaler

28. ***Utleier skal innregne eiendeler som holdes av utleier under en finansiell leieavtale i balansen, og presentere dem som en fordring til et beløp lik nettoinvesteringen i leieavtalen.***

29. Under en finansiell leieavtale overfører utleier i det vesentlige all risiko og avkastning som er forbundet med juridisk eierskap, og leiebetalingsfordringen blir dermed behandlet av utleier som tilbakebetaling av hovedstol og finansinntekt for å refundere og belønne utleier for dennes investering og tjenester.

30. ***Innregning av finansinntekt skal baseres på et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning på utleiers utestående nettoinvestering med hensyn til den finansielle leieavtalen.***

31. En utleier har som mål å fordele finansinntekt i løpet av leieperioden på et systematisk og rasjonelt grunnlag. Denne inntektsfordelingen er basert på et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning på utleiers utestående nettoinvestering med hensyn til den finansielle leieavtalen. Leiebetalinger som gjelder regnskapsperioden, eksklusive utgifter for tjenester, føres mot bruttoinvesteringen i leieavtalen for å redusere både hovedstolen og den ikke-opptjente finansinntekten.

32. Estimerte ikke-garanterte restverdier som benyttes i beregningen av utleiers bruttoinvestering i en leieavtale, blir gjennomgått regelmessig. Dersom det har vært en reduksjon i den estimerte ikke-garanterte restverdien, blir inntektsfordelingen for leieperioden revidert og en eventuell reduksjon når det gjelder beløp som allerede er resultatført, blir innregnet umiddelbart.

33. Førstegangs direkte utgifter, som for eksempel provisjoner og juridiske avgifter, påløper ofte for utleiere ved framforhandling og utarbeiding av en leieavtale. For finansielle leieavtaler påløper slike førstegangs direkte utgifter for å produsere finansinntekt og blir enten innregnet umiddelbart i resultatet eller fordelt mot denne inntekten over leieperioden. Det siste kan oppnås ved å innregne utgiften som kostnad når den påløper, og innregne som inntekt i den samme perioden en del av den ikke-opptjente finansinntekten som er lik førstegangs direkte utgifter.

34. ***Utleiere som er produsenter eller forhandlere, skal innregne fortjeneste eller tap ved salg i inntekten for perioden, i samsvar med de regnskapsprinsipper som foretaket følger for direkte salg. Dersom det benyttes kunstig lave renter, skal fortjeneste ved salg avgrenses til det som ville vært utfallet dersom en forretningsmessig rente hadde vært benyttet. Førstegangs direkte utgifter skal innregnes som kostnad i resultatregnskapet ved leieavtalens begynnelse.***

35. Produsenter eller forhandlere tilbyr ofte kunder valget mellom å enten kjøpe eller leie en eiendel. En finansiell leieavtale for en eiendel som en produsent eller forhandler tilbyr som utleier, fører til to typer av inntekt:

a) fortjeneste eller tap som tilsvarer fortjeneste eller tap av et direkte salg av eiendelen som leies, til normale salgspriser og som gjenspeiler eventuelle gjeldende volum- eller forhandlerrabatter, og

b) finansinntekten i løpet av leieperioden.

36. Salgsinntekter som er regnskapsført i begynnelsen av en leieperiode for en finansiell leieavtale av en produsent eller forhandler som opptrer som utleier, er eiendelens virkelige verdi eller, dersom denne er lavere, nåverdien av minsteleie inntjent av utleier, beregnet ved en forretningsmessig rente. Kostnad solgt eiendel innregnet ved begynnelsen av leieperioden er anskaffelseskost eller, dersom denne er forskjellig, den balanseførte verdien av den leide eiendelen med fradrag for den ikke-garanterte restverdiens nåverdi. Differansen mellom salgsinntekten og kostnad solgt eiendel er fortjenesten ved salget, som innregnes i samsvar med de regnskapsprinsipper som foretaket benytter for salg.

37. Utleiere som er produsenter eller forhandlere, oppgir enkelte ganger kunstig lave renter for å tiltrekke seg kunder. Bruken av en slik rente ville ha ført til at en altfor stor del av den totale inntekten av transaksjonen ble innregnet på tidspunktet for salget. Dersom kunstige lave renter blir benyttet, skal fortjeneste ved salg være avgrenset til det som ville ha vært utfallet dersom en forretningsmessig rente hadde vært benyttet.

38. Førstegangs direkte utgifter blir innregnet som kostnad ved begynnelsen av leieperioden fordi de i hovedsak er knyttet til opptjeningen av produsentens eller forhandlerens overskudd ved salg.

39. ***Utleier skal, i tillegg til kravene i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon», gi følgende opplysninger når det gjelder finansielle leieavtaler:***

a) ***en avstemming mellom den totale bruttoinvesteringen i leieavtalen på balansedagen og nåverdien av utestående minsteleie på balansedagen. I tillegg skal et foretak opplyse om de totale bruttoinvesteringene i leieavtalen og nåverdien av utestående minsteleie på balansedagen for hver av følgende perioder:***

i) ***ikke mer enn ett år,***

ii) ***mer enn ett år og ikke mer enn fem år,***

iii) ***mer enn fem år,***

b) ***ikke-opptjent finansinntekt,***

c) ***de ikke-garanterte restverdiene som er opptjent til gode for utleier,***

d) ***akkumulert tapsavsetning på utestående minsteleie som ikke kan inndrives,***

e) ***variabel leie som utleiere innregner i inntekten, og***

f) ***en generell beskrivelse av utleiers betydelige leieordninger.***

40. Som en indikator på vekst er det ofte nyttig også å opplyse om bruttoinvestering med fradrag for ikke-opptjent inntekt i nye forretninger som er tilkommet i løpet av regnskapsperioden, med fradrag for relevante beløp for kansellerte leieavtaler.

Operasjonelle leieavtaler

41. ***Utleiere skal presentere eiendeler som er omfattet av operasjonelle leieavtaler i balansen i samsvar med eiendelens art.***

42. ***Leieinntekt fra operasjonelle leieavtaler skal innregnes i inntekten på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for forløpet for hvordan fordelen av å nyte den leide eiendelen blir oppbrukt***([1]).

43. Utgifter, herunder avskrivning, som er pådratt ved opptjening av leieinntekten, blir innregnet som kostnad. Leieinntekt (eksklusive mottatte beløp for ytte tjenester, som for eksempel forsikring og vedlikehold) blir innregnet i inntekten på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, selv om beløpene ikke er mottatt på et slikt grunnlag, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for forløpet for hvordan fordelen av å nytte den leide eiendelen blir oppbrukt.

44. Førstegangs direkte utgifter som påløper spesifikt for opptjening av driftsinntekter fra en operasjonell leieavtale, blir enten utsatt og fordelt på inntekt i løpet av leieperioden i forhold til innregningen av leieinntekt, eller innregnes som kostnad i resultatregnskapet i regnskapsperioden da de har påløpt.

45. ***Avskrivning av avskrivbare leide eiendeler skal skje på et grunnlag som er i overensstemmelse med utleiers normale prinsipper for avskrivning av lignende eiendeler, og avskrivningen skal beregnes på det grunnlaget som er fastsatt i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og i IAS 38: «Immaterielle eiendeler».***

46. For å slå fast om en leid eiendel har vært utsatt for et verdifall, det vil si når de forventede framtidige økonomiske fordelene fra denne eiendelen er lavere enn eiendelens balanseførte verdi, anvender et foretak den internasjonale regnskapsstandarden som omhandler verdifall på eiendeler og som setter opp kravene til hvordan et foretak skal utføre gjennomgåelsen av den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket skal fastsette en eiendels gjenvinnbare beløp og når foretaket skal innregne eller tilbakeføre et tap ved verdifall.

47. En utleier som er produsent eller forhandler, skal ikke innregne noen fortjeneste ved salg ved inngåelsen av en operasjonell leieavtale fordi dette ikke er det samme som et salg.

48. ***Utleier skal, i tillegg til kravene i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon, gi følgende opplysninger når det gjelder operasjonelle leieavtaler:***

    a) ***framtidig minsteleie under uoppsigelige operasjonelle leieavtaler samlet og for hver av de følgende periodene:***

([1]) Se også SIC-15: «Operasjonelle leieavtaler — incentiver».

i) ***ikke mer enn ett år,***

ii) ***mer enn ett år og ikke mer enn fem år,***

iii) ***mer enn fem år,***

b) ***samlet variabel leie innregnet i inntekten, og***

c) ***en generell beskrivelse av utleiers betydelige leieordninger.***

48A. I tillegg gjelder opplysningskravene i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», IAS 36: «Verdifall på eiendeler», IAS 38: «Immaterielle eiendeler», IAS 40: «Investeringseiendom» og IAS 41: «Landbruk» for eiendeler som er utleid under operasjonelle leieavtaler.

SALGS- OG TILBAKELEIETRANSAKSJONER

49. En salgs- og tilbakeleietransaksjon innebærer at selgeren selger en eiendel og at selgeren deretter leier den samme eiendelen tilbake. Leiebetalingen og salgsprisen er vanligvis innbyrdes avhengige ettersom de framforhandles som en pakke. Den regnskapsmessige behandlingen av en salgs- og tilbakeleietransaksjon avhenger av hvilken type leieavtale som er involvert.

50. ***Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en finansiell leieavtale, skal en eventuelt overskytende del av salgsprovenyet i forhold til balanseført verdi ikke innregnes umiddelbart som inntekt i en selgende leietakers finansregnskap. Den skal isteden utsettes og amortiseres i løpet av leieperioden.***

51. Dersom salgs- og tilbakeleietransaksjonen er en finansiell leieavtale, er transaksjonen en måte for utleier å yte finansiering til leietaker med eiendelen som sikkerhet. Av denne grunn er det ikke hensiktsmessig å se på en overskytende del av salgsprovenyet i forhold til den balanseførte verdien som inntekt. Et slikt overskytende beløp skal utsettes og amortiseres i løpet av leieperioden.

52. ***Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en operasjonell leieavtale, og det er klart at transaksjonen er utført til virkelig verdi, skal ethvert resultat av transaksjonen innregnes umiddelbart. Dersom salgsprisen er lavere enn den virkelige verdien, skal et eventuelt resultat innregnes umiddelbart, bortsett fra i de tilfeller der et tap blir kompensert ved framtidige leiebetalinger som ligger under markedsprisen, som i så fall skal utsettes og amortiseres i forhold til leiebetalingene i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli brukt i. Dersom salgsprisen er høyere enn den virkelige verdien, skal det overskytende beløp i forhold til virkelig verdi utsettes og amortiseres i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli brukt i.***

53. Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon er en operasjonell leieavtale, og leiebetalingene og salgsprisen blir fastsatt til virkelig verdi, har det faktisk funnet sted en normal salgstransaksjon og et eventuelt resultat av transaksjonen skal innregnes umiddelbart.

54. ***Når det gjelder operasjonelle leieavtaler, og dersom den virkelige verdien på tidspunktet for en salgs- og tilbakeleietransaksjon er lavere enn eiendelens***

balanseførte verdi, skal et tap tilsvarende beløpet som utgjør differansen mellom balanseført verdi og virkelig verdi innregnes umiddelbart.

55. Når det gjelder finansielle leieavtaler, er det ikke nødvendig med noen slik justering, med mindre det har vært et verdifall, og i så fall blir den balanseførte verdien redusert til det gjenvinnbare beløpet i samsvar med den internasjonale regnskapsstandarden som omhandler verdifall på eiendeler.

56. Opplysningskravene for leietakere og utleiere gjelder også ved salgs- og tilbakeleietransaksjoner. Den nødvendige beskrivelsen av de betydelige leieordningene fører til opplysninger om unike eller uvanlige bestemmelser i avtalen eller i vilkårene for salgs- og tilbakeleietransaksjonene.

57. Salgs- og tilbakeleietransaksjoner kan oppfylle de separate opplysningskriteriene i nr. 16 i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

OVERGANGSBESTEMMELSER

58. ***Det oppfordres til, men kreves ikke, at denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft. Dersom denne standard ikke anvendes med tilbakevirkende kraft, anses balansen for enhver tidligere eksisterende finansiell leieavtale for å ha vært riktig fastsatt av utleier og skal deretter regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i denne standard.***

IKRAFTTREDELSE

59. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard i finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner tidligere enn 1. januar 1999, skal foretaket opplyse om at det har anvendt denne standard istedenfor IAS 17: «Regnskapsføring av leieavtaler», godkjent i 1982.***

60. Denne standard erstatter IAS 17: «Regnskapsføring av leieavtaler», godkjent i 1982.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 18 (REVIDERT 1993)

Driftsinntekter

I 1998 ble nr. 11 i IAS 18 endret ved IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling» ved at det ble satt inn en krysshenvisning til IAS 39.

I mai 1999 ble nr. 36 endret ved IAS 10: Hendelser etter balansedagen (revidert 1999). Den endrede teksten trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

I januar 2001 ble nr. 6 endret ved IAS 41: «Landbruk». IAS 41 gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 18:

– SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale»

– SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester»

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-6
Definisjoner	7-8
Måling av driftsinntekter	9-12
Identifisering av transaksjonen	13
Varesalg	14-19
Tjenesteyting	20-28
Rente, royalties og utbytte	29-34
Opplysninger	35-36
Ikrafttredelse	37

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Inntekt defineres i «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» som økninger i økonomiske fordeler i løpet av regnskapsperioden i form av tilgang eller økning av eiendeler eller reduksjon av forpliktelser som fører til økt egenkapital, bortsett fra i tilfeller som gjelder innskudd fra eierne. Inntekt omfatter både driftsinntekter og gevinster. Driftsinntekter er inntekt som oppstår i sammenheng med foretakets ordinære virksomhet, og omtales under en rekke ulike betegnelser, herunder salgsinntekt, honorarinntekt, rente, utbytte og royalties. Formålet med denne standard er å redegjøre for regnskapsmessig behandling av driftsinntekter som oppstår av bestemte typer transaksjoner og hendelser.

Den viktigste problemstillingen ved regnskapsføring av driftsinntekter er å fastslå når driftsinntekter skal innregnes. Driftsinntekter innregnes når det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket, og disse fordelene kan måles på en pålitelig måte. Denne standard identifiserer omstendighetene omkring oppfyllelse av disse kriteriene, og

dermed når driftsinntekter skal innregnes. Den gir også praktisk veiledning i anvendelsen av disse kriteriene.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal benyttes ved regnskapsføring av driftsinntekter som oppstår av følgende transaksjoner og hendelser:***

   a) ***varesalg,***

   b) ***tjenesteyting, og***

   c) ***andres bruk av foretakets eiendeler som gir renteinntekt, royalties og utbytte.***

2. Denne standard erstatter IAS 18: «Innregning av driftsinntekter», som ble godkjent i 1982.

3. Varer omfatter varer produsert av foretaket med henblikk på salg, samt varer innkjøpt for videresalg, for eksempel handelsvarer som kjøpes av en detaljist, eller jord og annen fast eiendom som holdes for videresalg.

4. Tjenesteyting vil typisk omfatte foretakets utførelse av en kontraktsmessig avtalt oppgave i løpet av et avtalt tidsrom. Tjenestene kan ytes innenfor én enkelt periode eller over flere perioder. Enkelte kontrakter om tjenesteyting er direkte knyttet til anleggskontrakter, for eksempel kontrakter om tjenester som ytes av prosjektledere og arkitekter. Driftsinntekter som oppstår som følge av slike kontrakter, omhandles ikke i denne standard, men skal behandles i samsvar med kravene til anleggskontrakter som angitt i IAS 11: «Anleggskontrakter».

5. Andres bruk av foretakets eiendeler gir opphav til driftsinntekter i form av

   a) rente – vederlag for bruk av kontanter eller kontantekvivalenter, eller beløp som foretaket har utestående,

   b) royalties – vederlag for bruk av foretakets anleggsmidler, for eksempel patenter, varemerker, opphavsretter og programvare, og

   c) utbytte – utdeling av overskudd til innehavere av egenkapitalinvesteringer, i forhold til deres respektive eierandeler i ulike kapitalklasser.

6. Denne standard omhandler ikke driftsinntekter som oppstår av

   a) leieavtaler (se IAS 17: «Leieavtaler»),

   b) utbytte som oppstår av investeringer som er regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden (se IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak»),

   c) forsikringskontrakter for forsikringsselskaper,

d) endringer i den virkelige verdien av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser eller avhending av disse (se IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»),

e) endringer i verdien av andre omløpsmidler,

f) førstegangsinnregning og endringer av den virkelige verdien av biologiske eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 41: «Landbruk»),

g) førstegangsinnregning av landbruksprodukter (se IAS 41: «Landbruk»), og

h) utvinning av mineraler.

DEFINISJONER

7. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Driftsinntekter» er bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av et foretaks ordinære virksomhet når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra økninger som gjelder innskudd fra eiere.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

8. Driftsinntekter omfatter bare bruttotilgang av økonomiske fordeler som foretaket selv mottar eller har til gode. Beløp som innkreves på vegne av tredjemann, for eksempel omsetningsavgift, skatter og avgifter på varer og tjenester samt merverdiavgift, er ikke økonomiske fordeler som tilflyter foretaket, og fører dermed ikke til økning av egenkapitalen. Disse omfattes derfor ikke av begrepet driftsinntekter. Tilsvarende vil bruttotilgang av økonomiske fordeler i et agentforhold omfatte beløp som er innkrevd på vegne av oppdragsgiver, og som ikke fører til økning av foretakets egenkapital. Beløp som innkreves på vegne av oppdragsgiver, er derfor ikke å anse som driftsinntekter. Driftsinntekter er i slike tilfeller provisjonsbeløpet.

MÅLING AV DRIFTSINNTEKTER

9. ***Driftsinntekter skal måles til den virkelige verdien av det vederlag som virksomheten mottar eller har til gode***([1]).

10. Inntektsbeløpet som oppstår av en transaksjon, fastsettes vanligvis på grunnlag av avtale mellom foretaket og kjøperen eller brukeren av eiendelen. Det måles til den virkelige verdien av vederlaget som foretaket mottar eller har krav på, medregnet alle avslag eller volumrabatter som foretaket gir.

11. I de fleste tilfeller har vederlaget form av kontanter eller kontantekvivalenter, og inntektsbeløpet tilsvarer det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som foretaket mottar eller har krav på. Når tilgangen av kontanter eller kontantekvivalenter utsettes, kan imidlertid vederlagets virkelige verdi være lavere enn det nominelle kontantbeløpet

([1]) Se også SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester».

som foretaket mottar eller har krav på. For eksempel kan et foretak gi en kjøper rentefri kreditt, eller akseptere et gjeldsbevis fra kjøperen med en rentesats som er under markedsnivå som vederlag for varesalget. Når avtalen i realiteten er en finanstransaksjon, vil den virkelige verdien av vederlaget fastsettes ved å diskontere alle framtidige betalinger til foretaket med en implisitt rentesats. Den implisitte rentesatsen lar seg mest tydelig fastsette ved enten

a) den gjeldende rentesatsen for et lignende instrument fra en utsteder med lignende kredittverdighet, eller

b) en rentesats som diskonterer det nominelle beløpet på instrumentet til gjeldende pris på varen eller tjenesten ved kontant salg.

Forskjellen mellom vederlagets virkelige verdi og nominelle beløp innregnes som renteinntekt i samsvar med nr. 29 og nr. 30, og i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

12. Når varer eller tjenester utveksles eller byttes mot varer eller tjenester av lignende art og verdi, anses ikke byttet som en transaksjon som genererer driftsinntekter. Dette er ofte tilfellet med råvarer som olje eller melk, der leverandører utveksler eller bytter beholdninger på ulike steder for å dekke etterspørselen til riktig tid på et bestemt sted. Når varer selges eller tjenester ytes i bytte mot varer eller tjenester av en annen art, anses dette byttet som en transaksjon som genererer driftsinntekter. Driftsinntektene måles til den virkelige verdien av varene eller tjenestene som mottas, justert for beløpet av eventuelle kontanter eller kontantekvivalenter som overføres. Når den virkelige verdien av mottatte varer eller tjenester ikke kan måles på en pålitelig måte, måles driftsinntektene til den virkelige verdien av de varer og tjenester som er gitt i bytte, justert for beløpet av eventuelle kontanter eller kontantekvivalenter som overføres.

IDENTIFISERING AV TRANSAKSJONEN

13. Innregningskriteriene i denne standard anvendes vanligvis separat på hver enkelt transaksjon. I visse tilfeller er det imidlertid nødvendig å anvende innregningskriteriene på de enkelte identifiserbare bestanddelene i hver transaksjon for å gjenspeile innholdet i den. Når for eksempel et produkts salgspris også omfatter et identifiserbart beløp for etterfølgende tjenester, blir dette beløpet utsatt og innregnet som driftsinntekter i løpet av perioden som tjenesten ytes i. Motsatt anvendes innregningskriteriene på to eller flere transaksjoner samlet når transaksjonene er forbundet på en slik måte at den økonomiske virkningen ikke kan forstås uten å se serien av transaksjoner i sammenheng. For eksempel kan et foretak selge varer og samtidig inngå en separat avtale om gjenkjøp av varene på et senere tidspunkt, og på denne måten oppheve den faktiske virkningen av transaksjonen; følgelig må de to transaksjonene behandles under ett.

VARESALG

14. ***Driftsinntekter fra varesalg skal innregnes når samtlige av vilkårene nedenfor er oppfylt:***

a) ***foretaket har overført det vesentligste av risiko og avkastning tilknyttet eierskapet til kjøperen,***

b) ***foretaket står ikke lenger for den løpende forvaltningen som vanligvis forbindes med eierskap, og har heller ikke faktisk kontroll over de solgte varene,***

c) ***inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,***

d) ***det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til transaksjonen vil tilflyte foretaket, og***

e) ***utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte.***

15. Vurderingen av når et foretak har overført det vesentligste av risiko og avkastning knyttet til eierskapet til kjøperen, krever at omstendighetene omkring transaksjonen undersøkes. I de fleste tilfeller vil overføring av risiko og avkastning knyttet til eierskapet være sammenfallende med overføring av de juridiske rettighetene til eller fysisk overlevering av varene til kjøper. Dette er tilfellet i de fleste former for detaljsalg. I andre tilfeller skjer overføringen av risiko og avkastning knyttet til eierskapet på et annet tidspunkt enn tidspunktet for overføring av juridiske rettigheter til eller fysisk overlevering av varene.

16. Dersom foretaket beholder betydelig risiko knyttet til eierskapet, utgjør transaksjonen ikke et salg, og driftsinntektene av den skal ikke innregnes. Et foretak kan beholde betydelig risiko knyttet til eierskapet på flere måter. Nedenfor følger noen eksempler der foretaket kan være i en situasjon der betydelig risiko og avkastning knyttet til eierskapet beholdes:

a) foretaket er fortsatt ansvarlig for mangler som ikke dekkes av normale garantivilkår,

b) mottak av inntekter av et bestemt salg er betinget av kjøperens inntekter ved videresalg av de samme varene,

c) varene leveres under forutsetning om installasjon, og installasjonen er en betydelig del av kontrakten som ennå ikke er fullført av foretaket, og

d) kjøperen har rett til å heve kjøpet av grunner angitt i salgskontrakten, og foretaket er usikker på sannsynligheten for at varene vil bli returnert.

17. Dersom et foretak bare beholder en ubetydelig risiko knyttet til eierskapet, anses transaksjonen som et salg, og driftsinntektene innregnes. For eksempel kan en selger beholde de juridiske rettighetene til varene utelukkende for å sikre muligheten for inndrivelse av utestående beløp. I slike tilfeller, dersom foretaket har overført det vesentligste av risiko og avkastning knyttet til eierskapet, anses transaksjonen som et salg, og driftsinntektene av den innregnes. Et annet eksempel på at et foretak bare beholder en ubetydelig risiko knyttet til eierskapet, kan være et detaljsalg der det tilbys en refusjon dersom kunden ikke er fornøyd. I slike tilfeller innregnes driftsinntektene på salgstidspunktet, under forutsetning av at selgeren kan gi et pålitelig estimat av framtidig retur av varer, og en forpliktelse innregnes for returvarer basert på tidligere erfaring og andre relevante faktorer.

18. Driftsinntekter innregnes bare i de tilfeller det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til transaksjonen vil tilflyte foretaket. I noen tilfeller er dette ikke sannsynlig før

vederlaget er mottatt eller en usikkerhet er fjernet. For eksempel kan det være usikkert om en utenlandsk offentlig myndighet vil gi tillatelse til utbetaling av vederlag for et salg i en annet stat. Når tillatelsen blir gitt, faller usikkerheten bort og driftsinntektene innregnes. Dersom det imidlertid oppstår usikkerhet knyttet til inndrivelsen av et beløp som allerede inngår i driftsinntektene, skal beløpet som ikke ble betalt, eller der betaling ikke lenger er sannsynlig, innregnes som kostnad og ikke som justering av det inntektsbeløp som opprinnelig ble innregnet.

19. Driftsinntekter og kostnader som gjelder samme transaksjon eller hendelse, skal innregnes samtidig; denne prosessen omtales vanligvis som sammenstilling av inntekter og kostnader. Kostnader, herunder garantier og andre utgifter som påløper etter at varene er levert, kan normalt måles på en pålitelig måte når de andre vilkårene for innregning av driftsinntekter er oppfylt. Driftsinntekter kan imidlertid ikke innregnes når kostnadene ikke kan måles på en pålitelig måte, og i slike tilfeller skal ethvert vederlag som allerede er mottatt for salget av varene, innregnes som forpliktelse.

TJENESTEYTING

20. ***Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting kan estimeres på en pålitelig måte, skal driftsinntekter som er tilknyttet transaksjonen, innregnes i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad på balansedagen. Utfallet av en transaksjon kan estimeres på en pålitelig måte når samtlige vilkår nedenfor er oppfylt:***

a) ***inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,***

b) ***det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte foretaket,***

c) ***transaksjonens fullføringsgrad på balansedagen kan måles på en pålitelig måte, og***

d) ***utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres, kan måles på en pålitelig måte***([1])([2]).

21. Innregning av driftsinntekter på grunnlag av en transaksjons fullføringsgrad omtales ofte som metoden for løpende avregning. I henhold til denne metoden innregnes inntekten i de regnskapsperiodene der tjenestene ytes. Innregning av driftsinntekter på dette grunnlaget gir nyttig informasjon om omfanget av tjenestevirksomhet og inntjening i løpet av en periode. IAS 11: «Anleggskontrakter» krever også at driftsinntekter innregnes på dette grunnlaget. Kravene i IAS 11 kan generelt anvendes for innregning av driftsinntekter og de tilknyttede kostnadene ved en transaksjon som omfatter tjenesteytelser.

22. Driftsinntekter innregnes bare i de tilfeller det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte foretaket. Dersom det imidlertid oppstår usikkerhet knyttet til inndrivelsen av et beløp som allerede inngår i driftsinntektene, skal beløpet som ikke blir betalt, eller der betaling ikke lenger er sannsynlig, innregnes som kostnad og ikke som justering av det inntektsbeløp som opprinnelig ble innregnet.

([1]) Se også SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale».
([2]) Se også SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester».

23. Et foretak er vanligvis i stand til å utarbeide pålitelige estimater etter at det har avtalt følgende de andre partene i transaksjonen:

    a) hver av partenes håndhevbare rettigheter vedrørende tjenesten som skal ytes og mottas av partene,

    b) vederlaget som skal utveksles, og

    c) oppgjørsform og -vilkår.

    Vanligvis er det også nødvendig for foretaket å ha et effektivt system for intern budsjettering og rapportering. Foretaket går gjennom og foretar om nødvendig en revurdering av estimerte driftsinntekter etter hvert som tjenesten ytes. Behovet for slike revurderinger indikerer ikke nødvendigvis at utfallet av transaksjonen ikke kan estimeres på en pålitelig måte.

24. Fullføringsgraden for en transaksjon kan fastsettes ved hjelp av en rekke ulike metoder. Et foretak bruker den metoden som på en pålitelig måte måler utførte tjenester. Avhengig av transaksjonens art kan disse metodene blant annet omfatte:

    a) kartlegging av utført arbeid,

    b) hittil utførte tjenester som en prosentdel av de samlede tjenester som skal ytes, eller

    c) forholdet mellom hittil påløpte utgifter og samlede estimerte utgifter i forbindelse med transaksjonen. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som hittil er utført, skal inngå i hittil påløpte utgifter. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som er utført eller skal utføres, skal inngå i de samlede utgiftsestimatene ved transaksjonen.

    Delbetalinger og forskudd mottatt fra kunder gjenspeiler ofte ikke tjenestene som er utført.

25. Av praktiske grunner skal driftsinntekter, når tjenestene utføres som et ikke nærmere fastsatt antall handlinger i løpet av en nærmere angitt periode, innregnes lineært for den aktuelle perioden, med mindre det ikke kan godtgjøres at en annen metode gir et bedre bilde av fullføringsgraden. Dersom en nærmere angitt handling er av vesentlig større betydning enn andre handlinger, skal innregning av driftsinntekter først skje når den nærmere angitte handlingen er utført.

26. ***Når utfallet av en transaksjon som gjelder tjenesteyting, ikke kan estimeres på en pålitelig måte, skal innregning av driftsinntekter bare skje i den utstrekning innregnede kostnader kan inndekkes.***

27. I de tidlige fasene av en transaksjon er situasjonen ofte at utfallet av transaksjonen ikke kan estimeres på en pålitelig måte. Likevel kan det være sannsynlig at foretaket vil få dekket de påløpte kostnadene ved transaksjonen. Derfor skal driftsinntekter bare innregnes i den utstrekning påløpte utgifter kan forventes å bli inndekket. Ettersom utfallet av transaksjonen ikke kan estimeres på en pålitelig måte, skal det ikke innregnes noe overskudd.

28. Når utfallet av en transaksjon ikke kan estimeres på en pålitelig måte, og det ikke er sannsynlig at påløpte utgifter vil bli inndekket, skal driftsinntekter ikke innregnes, og påløpte utgifter skal innregnes som kostnad. Når det ikke lenger foreligger usikkerhetsmomenter som forhindret at utfallet av kontrakten ikke kunne estimeres på en pålitelig måte, skal driftsinntekter innregnes i samsvar med nr. 20 snarere enn i samsvar med nr. 26.

RENTE, ROYALTIES OG UTBYTTE

29. ***Driftsinntekter som oppstår av andres bruk av foretakets eiendeler, og som gir rente, royalties eller utbytte, skal innregnes på de grunnlagene som er angitt i nr. 30 når***

    a) ***det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte foretaket, og***

    b) ***inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte.***

30. ***Driftsinntekter innregnes på følgende grunnlag:***

    a) ***Rente skal innregnes proporsjonalt over tid i forhold til eiendelens effektive avkastning.***

    b) ***Royalties skal innregnes etter hvert som de påløper i samsvar med innholdet i den aktuelle avtalen.***

    c) ***Utbytte skal innregnes når aksjonærenes rett til å motta betaling er etablert.***

31. Den effektive avkastningen av en eiendel tilsvarer den rentesatsen som er nødvendig for å diskontere forventede framtidige kontantstrømmer over eiendelens økonomiske levetid, slik at dette tilsvarer eiendelens opprinnelige balanseførte verdi. Renteinntekt omfatter amortiseringsbeløp av eventuelle rabatter, premier eller andre forskjeller mellom den opprinnelige balanseførte verdien av en obligasjon og obligasjonens beløp ved forfall.

32. Når ikke-betalt rente har påløpt før overtakelse av en rentebærende investering, skal etterfølgende mottatt rente fordeles mellom periodene før og etter overtakelse, og bare den andelen som gjelder perioden etter overtakelse, skal innregnes som driftsinntekter. Når utbytte på egenkapitalinstrumenter utdeles på grunnlag av netto inntekt før overtakelse, skal dette utbyttet trekkes fra kostprisen på egenkapitalbevisene. Dersom det er vanskelig å foreta en slik fordeling på andre måter enn ved en vilkårlig fordeling, skal utbytte innregnes som driftsinntekter, med mindre det klart representerer en delvis inndekking av kostprisen på egenkapitalinstrumentene.

33. Royalties påløper i samsvar med vilkårene i den aktuelle avtalen, og innregnes vanligvis på dette grunnlag, med mindre det med utgangspunkt i avtalens reelle innhold er mer hensiktsmessig å innregne driftsinntektene på et annet systematisk og rasjonelt grunnlag.

34. Driftsinntekter innregnes bare i de tilfeller det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte foretaket. Dersom det imidlertid oppstår usikkerhet knyttet til inndrivelsen av et beløp som allerede omfattes av driftsinntektene,

skal beløpet som ikke blir betalt, eller der betaling ikke lenger er sannsynlig, innregnes som kostnad og ikke som justering av det inntektsbeløp som opprinnelig ble innregnet.

OPPLYSNINGER

35. ***Et foretak skal opplyse om følgende:***

a) ***hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for innregning av driftsinntekter, herunder hvilke metoder som er vedtatt for å fastslå fullføringsgraden av transaksjoner som gjelder tjenesteyting,***

b) ***innregnet beløp for hver betydelige inntektskategori i løpet av perioden, herunder driftsinntekter som oppstår av***

i) ***varesalg,***

ii) ***tjenesteyting,***

iii) ***rente,***

iv) ***royalties,***

v) ***utbytte, og***

c) ***inntektsbeløp som oppstår av bytte av varer og tjenester som omfattes av hver betydelig inntektskategori.***

36. Et foretak skal gi opplysninger om betingede forpliktelser og betingede eiendeler i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Betingede forpliktelser og betingede eiendeler kan oppstå av poster som garantikostnader, krav, bøter eller mulige tap.

IKRAFTTREDELSE

37. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 19 (REVIDERT 2002)

Ytelser til ansatte

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 19: «Pensjonskostnader», godkjent av Styret i revidert versjon i 1993. Denne reviderte standard trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

I mai 1999 ble nr. 20 bokstav b), nr. 35, nr. 125 og nr. 141 endret ved IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). Disse endringene trådte i kraft for årsregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

Denne standard ble endret i 2000 for å innføre en endring av definisjonen av pensjonsmidler, og for å innføre innregnings-, målings- og opplysningskrav for refusjoner. Disse endringene trådte i kraft for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

Ytterligere endringer ble foretatt i 2002 for å forhindre innregning av gevinster som bare er følge av aktuarielle tap eller av kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, og innregning av tap som bare er følge av aktuarielle gevinster. Disse endringene trer i kraft for regnskapsperioder som avsluttes 31. mai 2002 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

INNLEDNING

1. Denne standard fastsetter arbeidsgivers regnskapsføring av og opplysninger om ytelser til ansatte. Den erstatter IAS 19: «Pensjonskostnader», som ble godkjent i 1993. De viktigste endringene fra den tidligere IAS 19 finnes i «Grunnlag for konklusjoner» (vedlegg D). Standarden omhandler ikke pensjonsinnretningers egen regnskapsrapportering (se IAS 26: «Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger»).

2. Standarden identifiserer fem kategorier av ytelser til ansatte:

   a) kortsiktige ytelser til ansatte, for eksempel lønn og trygdeavgifter, ferie og sykefravær med lønn, overskuddsdeling og bonusutbetalinger (dersom disse skal utbetales innen tolv måneder fra regnskapsperiodens slutt), samt ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte,

   b) pensjonsytelser så som pensjoner, andre fratredelsesytelser, livsforsikring og legehjelp etter fratredelse,

   c) andre langsiktige ytelser til ansatte, herunder ytelser knyttet til ansiennitet eller tjenestefri (sabbatsår), ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet, ytelser ved langsiktig uførhet og, dersom de skal utbetales innen tolv måneder etter regnskapsperiodens slutt, overskuddsdeling, bonusutbetalinger og utsatt kompensasjon,

   d) sluttvederlag, og

   e) aksjebaserte ytelser.

3. Standarden krever at et foretak innregner kortsiktige ytelser til ansatte når en ansatt har utført tjenester for foretaket i bytte mot disse ytelsene.

4. Pensjonsordninger klassifiseres som enten innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte. Standarden gir særlig veiledning om klassifisering av flerforetaksordninger, lovpliktige offentlige pensjonsordninger og pensjonsordninger med forsikrede ytelser.

5. Under innskuddsbaserte pensjonsordninger betaler et foretak faste bidrag til en separat enhet (et fond), og foretaket vil ikke ha noen juridisk eller underforstått plikt til å betale ytterligere bidrag dersom fondet ikke har tilstrekkelige eiendeler til å betale alle ytelser til ansatte som er knyttet til de ansattes tjenester i inneværende og tidligere

regnskapsperioder. Standarden krever at et foretak innregner bidrag til innskuddsbaserte pensjonsordninger når en ansatt har utført tjenester som motytelse for disse bidragene.

6. Alle andre ordninger er ytelsesbaserte pensjonsordninger. Ytelsesbaserte pensjonsordninger kan være ikke-fondsbaserte eller helt eller delvis fondsbaserte. Standarden krever følgende av et foretak:

   a) Foretaket skal ikke bare regnskapsføre sin juridiske plikt, men også enhver underforstått plikt som oppstår av foretakets praksis.

   b) Foretaket skal beregne nåverdien av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og virkelig verdi av alle pensjonsmidler tilstrekkelig regelmessig til at beløpene som innregnes i finansregnskapet, ikke avviker vesentlig fra de beløp som ville ha blitt fastsatt på balansedagen.

   c) Foretaket skal benytte ”påløpte ytelsers metode” til å måle sine forpliktelser og kostnader.

   d) Foretaket skal henføre ytelser til tjenesteperioder i henhold til ordningens ytelsesformel, med mindre en ansatts tjeneste i de senere år vil føre til et vesentlig høyere ytelsesnivå enn i tidligere år.

   e) Foretaket skal benytte objektive og konsistente aktuarielle forutsetninger om demografiske variabler (for eksempel personalutskiftning og dødelighet) og økonomiske variabler (for eksempel framtidige lønnsøkninger, endringer i legehjelpsutgifter og visse endringer i offentlige ytelser). Økonomiske forutsetninger skal baseres på markedets forventninger på balansedagen for perioden da forpliktelsene skal gjøres opp.

   f) Foretaket skal fastsette diskonteringsrenten med henvisning til markedsrenten på balansedagen på foretaksobligasjoner av høy kvalitet (eller, i land der det ikke finnes noe likvid marked for slike obligasjoner, statsobligasjoner) i en valuta og på vilkår som er i overensstemmelse med valuta i og vilkår for de ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsene.

   g) Foretaket skal trekke virkelig verdi av alle pensjonsmidler fra forpliktelsens balanseførte verdi. Visse retter til refusjoner som ikke kvalifiserer som pensjonsmidler, behandles på samme måte som pensjonsmidler, bortsett fra at de presenteres som en separat eiendel istedenfor som et fradrag i forpliktelsen.

   h) Foretaket skal begrense en eiendels balanseførte verdi slik at den ikke overstiger det samlede nettobeløpet av

      i) alle uinnregnede kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening og aktuarielle tap, pluss

      ii) nåverdien av alle økonomiske fordeler i form av tilbakebetalinger fra ordningen eller reduksjoner i framtidige bidrag til ordningen.

   i) Foretaket skal innregne kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening lineært over den gjennomsnittlige perioden fram til de endrede ytelsene er innvunnet.

j) Foretaket skal innregne gevinster eller tap på avkorting eller oppgjør av en ytelsesbasert pensjonsordning når avkortingen eller oppgjøret skjer. Gevinsten eller tapet skal omfatte alle tilknyttede endringer i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen og av pensjonsmidlenes virkelige verdi, samt av den uinnregnede delen av eventuelle tilknyttede aktuarielle gevinster og tap og kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening.

k) Foretaket skal innregne en nærmere angitt del av netto kumulative aktuarielle gevinster og tap som overstiger høyeste verdi av enten

i) 10 % av nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (før fradrag av pensjonsmidler), eller

ii) 10 % av den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidler.

Andelen av aktuarielle gevinster og tap som skal innregnes for hver ytelsesbaserte pensjonsordning, er det overskytende som falt utenfor «korridoren» på 10 % ved forrige rapporteringstidspunkt, dividert på forventet gjennomsnittlig gjenværende tjenestetid for de ansatte som deltar i pensjonsordningen.

Standarden tillater også systematiske metoder for raskere innregning, forutsatt at det samme grunnlaget anvendes for både gevinster og tap, og at grunnlaget anvendes konsistent fra én regnskapsperiode til den neste. Slike tillatte metoder omfatter umiddelbar innregning av alle aktuarielle gevinster og tap.

7. Standarden krever en enklere metode for regnskapsføring av andre langsiktige ytelser til ansatte enn for regnskapsføring av pensjonsytelser, nemlig ved at aktuarielle gevinster og tap og kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening innregnes umiddelbart.

8. Sluttvederlag er ytelser til ansatte som utbetales som følge av enten et foretaks avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato eller en ansatts egen avgjørelse om å godta frivillig oppsigelse i bytte mot disse ytelsene. Hendelsen som fører til at det oppstår en plikt, er avslutningen av ansettelsesforholdet og ikke den ansattes tjeneste. Et foretak skal derfor innregne sluttvederlag når, og bare når, foretaket er påviselig forpliktet til enten å

a) avslutte ansettelsesforholdet til en ansatt eller en gruppe ansatte før normal fratredelsesdato, eller

b) gi sluttvederlag som følge av at foretaket kommer med et tilbud som oppmuntrer til frivillig oppsigelse.

9. Et foretak er påviselig forpliktet til en avslutning av ansettelsesforholdet når, og bare når, foretaket har en detaljert formell ordning (med et bestemt minsteinnhold) for avslutning av ansettelsesforholdet og er uten realistiske muligheter til å trekke ordningen tilbake.

10. Dersom sluttvederlag forfaller mer enn tolv måneder etter balansedagen, skal de diskonteres. I tilfellet der foretaket kommer med et tilbud som oppmuntrer til frivillig oppsigelse, skal målingen av sluttvederlagene baseres på antallet ansatte som forventes å godta tilbudet.

11. Aksjebaserte ytelser er ytelser til ansatte der ansatte enten har rett til å motta egenkapitalinstrumenter utstedt av foretaket (eller morforetaket), eller der beløpet for foretakets forpliktelse overfor de ansatte avhenger av den framtidige prisen på egenkapitalinstrumenter utstedt av foretaket. Standarden krever visse opplysninger om slike ytelser, men stiller ikke krav om innregning og måling av ytelsene.

12. Standarden gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Når standarden anvendes første gang, tillates et foretak å innregne en eventuell tilknyttet økning i foretakets pensjonsforpliktelser over høyst fem år. Dersom vedtakelse av standarden reduserer denne forpliktelsen, kreves det at foretaket innregner denne nedsettelsen umiddelbart.

13. Denne standard ble endret i 2000 for å innføre en endring i definisjonen av pensjonsmidler og for å innføre innregnings-, målings- og opplysningskrav for refusjoner. Disse endringene trer i kraft for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-6
Definisjoner	7
Kortsiktige ytelser til ansatte	8-23
Innregning og måling	10-22
Alle kortsiktige ytelser til ansatte	10
Kortsiktig betalt fravær	11-16
Overskuddsdelings- og bonusordninger	17-22
Opplysninger	23
Pensjonsytelser: sondringen mellom innskuddsbaserte og ytelsesbaserte pensjonsordninger	24-42
Flerforetaksordninger	29-35
Lovpliktige offentlige pensjonsordninger	36-38
Forsikrede ytelser	39-42
Pensjonsytelser: innskuddsbaserte pensjonsordninger	43-47
Innregning og måling	44-45

Opplysninger	46-47
Pensjonsytelser: ytelsesbaserte pensjonsordninger	48-125
Innregning og måling	49-62
Regnskapsføring av en underforstått plikt	52-53
Balanse	54-60
Resultatregnskap	61-62
Innregning og måling: nåverdi av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnader ved inneværende periodes pensjonsopptjening	63-101
Aktuariell verdsettingsmetode	64-66
Henføring av ytelser til tjenesteperioder	67-71
Aktuarielle forutsetninger	72-77
Aktuarielle forutsetninger, diskonteringsrente	78-82
Aktuarielle forutsetninger: lønn, ytelser og legehjelpsutgifter	83-91
Aktuarielle gevinster og tap	92-95
Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening	96-101
Innregning og måling: pensjonsmidler	102-107
Virkelig verdi av pensjonsmidler	102-104
Refusjoner	104A-104D
Avkastning på pensjonsmidler	105-107
Virksomhetssammenslutninger	108
Avkortinger og oppgjør	109-115
Presentasjon	116-119
Nettoføring	116-117
Sondringen kortsiktig/langsiktig	118
Finansielle bestanddeler av pensjonskostnader	119
Opplysninger	120-125
Andre langsiktige ytelser til ansatte	126-131

Innregning og måling	128-130
Opplysninger	131
Sluttvederlag	132-143
Innregning	133-138
Måling	139-140
Opplysninger	141-143
Aksjebaserte ytelser	144-152
Innregning og måling	145
Opplysninger	146-152
Overgangsbestemmelser	153-156
Ikrafttredelse	157-160

Standardene, som angis ved fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av og opplysninger om ytelser til ansatte. Standarden krever at et foretak innregner

a) en forpliktelse når en ansatt har utført en tjeneste i bytte mot ytelser som skal betales i framtiden, og

b) en kostnad når foretaket forbruker den økonomiske ytelsen som oppstår av tjenester som en ansatt har utført i bytte mot ytelser.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes av arbeidsgiver ved regnskapsføring av ytelser til ansatte.***

2. Denne standard omhandler ikke pensjonsinnretningers egen regnskapsrapportering (se IAS 26: «Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger»).

3. Denne standard gjelder alle ytelser til ansatte, inkludert slike som ytes

   a) i henhold til formelle ordninger eller andre formelle avtaler mellom et foretak og den enkelte ansatte, grupper av ansatte eller deres representanter,

b) i henhold til lovgivningsmessige krav eller gjennom bransjeavtaler, der det kreves at foretak bidrar til nasjonale eller offentlige pensjonsordninger, bransjeordninger eller andre flerforetaksordninger, eller

c) av slik uformell praksis som fører til en underforstått plikt. Uformell praksis fører til en underforstått plikt der foretaket ikke har annet realistisk alternativ enn å utbetale ytelser til ansatte. Et eksempel på en underforstått plikt er når en endring i foretakets uformelle praksis ville føre til uakseptabel skade på foretakets forhold til de ansatte.

4. Ytelser til ansatte omfatter

a) kortsiktige ytelser til ansatte, som for eksempel lønn og trygdeavgifter, ferie og sykefravær med lønn, overskuddsdeling og bonusutbetalinger (dersom disse skal utbetales innen tolv måneder fra regnskapsperiodens slutt), samt ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte,

b) pensjonsytelser så som pensjoner, andre fratredelsesytelser, livsforsikring og legehjelp etter fratredelse,

c) andre langsiktige ytelser til ansatte, herunder permisjon knyttet til ansiennitet eller tjenestefri (sabbatsår), ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet, ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet og, dersom de ikke skal utbetales i sin helhet innen tolv måneder etter regnskapsperiodens slutt, overskuddsdeling, bonusutbetalinger og utsatt kompensasjon,

d) sluttvederlag, samt

e) aksjebaserte ytelser.

På grunn av at hver enkelt kategori under bokstav a)–e) foran har ulike egenskaper, fastsetter denne standard egne krav for hver kategori.

5. Ytelser til ansatte omfatter ytelser til enten ansatte eller deres forsørgede som kan gjøres opp ved betalinger (eller ved levering av varer eller tjenester) enten direkte til de ansatte, til deres ektefeller, barn eller andre forsørgede eller til andre, for eksempel til forsikringsselskaper.

6. En ansatt kan yte tjenester til et foretak på fulltid eller deltid eller på fast, tilfeldig eller midlertidig grunnlag. I denne standard omfatter ansatte også styremedlemmer og annet ledelsespersonell.

DEFINISJONER

7. ***I denne standard anvendes begrepene nedenfor med følgende innhold:***

«Ytelser til ansatte» er alle former for vederlag som utbetales av et foretak som motytelse for tjenester som utføres av ansatte.

«Kortsiktige ytelser til ansatte» er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag og aksjebaserte ytelser) som i sin helhet forfaller til utbetaling innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden da de ansatte utførte de tilknyttede tjenestene.

«Pensjonsytelser» er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag og aksjebaserte ytelser) som skal utbetales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.

«Pensjonsordninger» er formelle eller uformelle ordninger for et foretaks pensjonsytelser til én eller flere ansatte.

«Innskuddsbaserte pensjonsordninger» er pensjonsordninger der et foretak betaler inn faste bidrag til en atskilt enhet (et fond), og ikke har noen juridisk eller underforstått plikt til å utbetale ytterligere bidrag dersom fondet ikke har tilstrekkelige eiendeler til å betale alle ytelser til ansatte knyttet til tjenester som ansatte har utført i inneværende og tidligere regnskapsperioder.

«Ytelsesbaserte pensjonsordninger» er pensjonsordninger som ikke er innskuddsbaserte pensjonsordninger.

«Flerforetaksordninger» er innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger (ikke-offentlige) som

a) ***slår sammen eiendeler fra foretak som ikke er under samme kontroll, og***

b) ***bruker disse eiendelene til ytelser til ansatte i flere enn ett foretak, på en slik måte at bidrags- og ytelsesnivået fastsettes uten hensyn til hvilket foretak som sysselsetter de ansatte.***

«Andre langsiktige ytelser til ansatte» er ytelser til ansatte (bortsett fra pensjonsytelser, sluttvederlag og aksjebaserte ytelser) som ikke i sin helhet forfaller innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden da de ansatte utførte de tilknyttede tjenestene.

«Sluttvederlag» er ytelser til ansatte som skal utbetales som et resultat av enten

a) ***et foretaks avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller***

b) ***en ansatts avgjørelse om å godta frivillig oppsigelse i bytte mot et slikt vederlag.***

«Aksjebaserte ytelser» er ytelser til ansatte der

a) ***ansatte enten har rett til å motta egenkapitalinstrumenter utstedt av foretaket (eller morforetaket), eller***

b) ***størrelsen på foretakets forpliktelse overfor de ansatte avhenger av den framtidige prisen på egenkapitalinstrumenter utstedt av foretaket.***

«Ordninger for aksjebaserte ytelser» er formelle eller uformelle ordninger for et foretaks aksjebaserte ytelser til én eller flere ansatte.

«Innvunne ytelser til ansatte» er ytelser til ansatte som ikke er betinget av framtidig ansettelse.

«Nåverdi av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse» er nåverdien, uten fradrag av eventuelle pensjonsmidler, av forventede framtidige betalinger som er nødvendige for å gjøre opp plikten knyttet til tjenester som ansatte utfører eller har utført i inneværende eller tidligere perioder.

«Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening» er den økning i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som følge av tjenester som ansatte utfører i inneværende periode.

«Rentekostnader» er økningen i løpet av en periode i nåverdien av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse som oppstår på grunn av at ytelsene er én periode nærmere oppgjør.

«Pensjonsmidler» omfatter

a) ***eiendeler i pensjonskasse, og***

b) ***kvalifiserende forsikringspoliser.***

«Eiendeler i pensjonskasse» er eiendeler (unntatt ikke-overførbare finansielle instrumenter utstedt av det regnskapspliktige foretaket) som

a) ***befinner seg i en enhet (et fond) som er juridisk atskilt fra det regnskapspliktige foretaket og bare eksisterer for å betale for eller finansiere ytelser til ansatte, og***

b) ***er tilgjengelige bare for utbetaling eller finansiering av ytelser til ansatte, ikke er tilgjengelige for det regnskapspliktige foretakets egne kreditorer (selv ikke ved konkurs) og ikke kan tilbakeføres til det regnskapspliktige foretaket, med mindre***

    i) ***de gjenværende eiendelene i fondet enten er tilstrekkelig til å oppfylle alle tilknyttede plikter om ytelser til ansatte i ordningen eller det regnskapspliktige foretaket, eller***

    ii) ***eiendelene tilbakeføres til det regnskapspliktige foretaket som refusjon av ytelser til ansatte som foretaket allerede har utbetalt.***

«Kvalifiserende forsikringspolise» er en forsikringspolise utstedt av en forsikringsgiver som ikke er en nærstående part (slik det er definert i IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter») til det regnskapspliktige foretaket, dersom utkommet av polisen

a) ***bare kan benyttes til betaling eller finansiering av ytelser til ansatte i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, og***

b) ***ikke er tilgjengelige for det regnskapspliktige foretakets egne kreditorer (selv ikke ved konkurs) og ikke kan utbetales til det regnskapspliktige foretaket, med mindre***

i) ***utkommet enten representerer overskuddseiendeler som ikke er nødvendige for at polisen skal oppfylle alle tilknyttede plikter om ytelser til ansatte, eller***

ii) ***utkommet blir tilbakeført til det regnskapspliktige foretaket som refusjon for ytelser til ansatte som foretaket allerede har utbetalt.***

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse kan gjøres opp til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

«Avkastning på pensjonsmidler» er renter, utbytte og annen inntekt som skriver seg fra pensjonsmidlene, sammen med realiserte og urealiserte gevinster eller tap på pensjonsmidlene, minus eventuelle utgifter ved administrering av ordningen og minus eventuell skatt som skal dekkes av ordningen selv.

«Aktuarielle gevinster og tap» omfatter

a) ***faktabaserte justeringer (virkningene av differanser mellom de tidligere aktuarielle forutsetningene og hva som faktisk skjedde), og***

b) ***virkningene av endringer i aktuarielle forutsetninger.***

«Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening» er økning i nåverdien av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser for tjenester som ansatte har utført i tidligere perioder, som skyldes innføring av eller endringer i pensjonsytelser eller andre langsiktige ytelser til ansatte i inneværende periode. Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening kan enten være positiv (der ytelsene innføres eller forbedres) eller negativ (der eksisterende ytelser reduseres).

KORTSIKTIGE YTELSER TIL ANSATTE

8. Kortsiktige ytelser til ansatte omfatter poster som

a) lønn og trygdeavgifter,

b) kortsiktig betalt fravær (som for eksempel ferie og sykefravær med lønn) der fraværet forventes å finne sted innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører de tilknyttede tjenestene,

c) overskuddsdeling og bonusutbetalinger som skal utbetales innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører de tilknyttede tjenestene, og

d) ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte.

9. Regnskapsføring av kortsiktige ytelser til ansatte er generelt ukomplisert fordi det ikke kreves noen aktuarielle forutsetninger for å måle forpliktelsen eller kostnaden, og fordi det ikke foreligger noen mulighet for aktuarielle gevinster eller tap. Plikter vedrørende kortsiktige ytelser til ansatte måles dessuten på udiskontert grunnlag.

Innregning og måling

Alle kortsiktige ytelser til ansatte

10. ***Når en ansatt har utført en tjeneste for et foretak i løpet av en regnskapsperiode, skal foretaket innregne det udiskonterte beløpet for kortsiktige ytelser til ansatte som forventes å bli utbetalt som motytelse for tjenesten***

    a) ***som en forpliktelse (påløpt kostnad), etter fradrag av eventuelle beløp som allerede er utbetalt. Dersom beløpet som allerede er betalt, overstiger det udiskonterte beløpet for ytelsene, skal et foretak innregne det overskytende som en eiendel (forskuddsbetalt kostnad) i den utstrekning forskuddsbetalingen for eksempel vil føre til en reduksjon i framtidige utbetalinger eller en kontantrefusjon, og***

    b) ***som kostnad, med mindre en annen internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater at ytelsene inkluderes i anskaffelseskost for en eiendel (se for eksempel IAS 2: «Beholdninger» og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»).***

    Nr. 11, nr. 14 og nr. 17 forklarer hvordan et foretak skal anvende dette kravet på kortsiktige ytelser til ansatte i form av betalt fravær og overskuddsdelings- og bonusordninger.

Kortsiktig betalt fravær

11. ***Et foretak skal innregne den forventede utgiften ved kortsiktige ytelser til ansatte i form av betalt fravær i henhold til nr. 10 på følgende måte:***

    a) ***for det som gjelder overførbart betalt fravær, etter hvert som de ansatte utfører tjenester som øker deres rett til framtidig betalt fravær, og***

    b) ***for det som gjelder ikke-overførbart betalt fravær, når fraværet skjer.***

12. Et foretak kan gi ansatte betalt fravær av ulike grunner som ferie, sykdom og kortsiktig arbeidsuførhet, fødselspermisjon, jurytjeneste og militærtjeneste. Det er to kategorier av rett til betalt fravær,

    a) overførbart, og

    b) ikke-overførbart.

13. Overføbart betalt fravær kan overføres og benyttes i framtidige perioder dersom rettigheten i inneværende periode ikke er benyttet fullt ut. Overførbart betalt fravær kan være enten innvunnet (med andre ord, ansatte har rett til en kontantutbetaling for en ubenyttet rettighet når de forlater foretaket), eller ikke-innvunnet (når ansatte ikke har rett til en kontantutbetaling for en ubenyttet rettighet når de forlater foretaket). Det oppstår en plikt når ansatte utfører tjenester som øker deres rett til betalt fravær i framtiden. Plikten eksisterer og innregnes selv om det betalte fraværet ikke er innvunnet, men muligheten for at ansatte kan forlate foretaket før de benytter en opparbeidet ikke-innvunnet rett, påvirker målingen av plikten.

14. ***Et foretak skal måle den forventede utgiften ved overførbart betalt fravær som det tilleggsbeløpet som foretaket forventer å måtte utbetale som følge av den ubenyttede retten som er akkumulert på balansedagen.***

15. Metoden som er angitt i forrige nummer, måler plikten til størrelsen på tilleggsutbetalingene som forventes å oppstå bare ut fra det faktum at ytelsene akkumuleres. I mange tilfeller trenger et foretak ikke å foreta detaljerte beregninger for å estimere at det ikke foreligger noen vesentlig plikt ved ubenyttet fravær. For eksempel er plikten ved sykefravær sannsynligvis bare vesentlig dersom det er en formell eller uformell forståelse om at ubenyttet sykefravær med lønn kan tas ut som ferie med lønn.

Eksempel som illustrerer nr. 14 og nr. 15

Et foretak har 100 ansatte som har rett til fem arbeidsdagers sykefravær med lønn per år. Ubenyttet sykefravær kan overføres ett kalenderår fram i tid. Sykefravær tas først ut av inneværende års rett og deretter fra en eventuell ubenyttet saldo for ubenyttet fravær fra forrige år (på grunnlag av LIFO-metoden, ”sist inn, først ut”). Den 31. desember 20X1 er gjennomsnittlig rett til sykefravær på to dager per ansatt. Foretaket forventer, basert på relevant erfaring fra tidligere, at 92 ansatte ikke vil ta ut mer enn fem dagers sykefravær med lønn i 20X2, og at de gjenværende åtte ansatte vil ta ut i gjennomsnitt seks og en halv dag hver.

Foretaket forventer at det vil betale for tolv dagers ekstra sykefravær som følge av den ikke utnyttede retten som er akkumulert 31. desember 20X1 (en og en halv dag hver for åtte ansatte). Derfor innregner foretaket en forpliktelse lik tolv dagers sykefravær med lønn.

16. Ikke-overførbart betalt fravær blir ikke overført, det bortfaller dersom inneværende periodes rett ikke er benyttet fullt ut, og gir ikke ansatte rett til en kontantutbetaling for en ubenyttet rett når de forlater foretaket. Dette er vanligvis tilfellet for sykefravær med lønn (i den utstrekning ubenyttede tidligere retter ikke øker en framtidig rett), fødselspermisjon og betalt fravær for jurytjeneste eller militærtjeneste. Et foretak innregner ikke noen forpliktelse eller kostnad før fraværet skjer, fordi tjenester som ansatte utfører, ikke øker omfanget av ytelsen.

Overskuddsdelings- og bonusordninger

17. ***Et foretak skal innregne den forventede utgiften av overskuddsdeling og bonusutbetalinger i henhold til nr. 10 når, og bare når,***

    a) ***foretaket har en eksisterende juridisk eller underforstått plikt til å foreta slike utbetalinger som et resultat av tidligere hendelser, og***

    b) ***det kan gjøres et pålitelig estimat av plikten.***

    En eksisterende plikt foreligger når, og bare når, foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å foreta utbetalingene.

18. I henhold til enkelte overskuddsdelingsordninger mottar ansatte en andel av overskuddet bare dersom de blir værende i foretaket i en nærmere angitt periode. Slike ordninger skaper en underforstått plikt etter hvert som ansatte utfører tjenester som øker

beløpet som skal utbetales, dersom de blir værende i foretaket til utgangen av den angitte perioden. Målingen av slike underforståtte plikter gjenspeiler også muligheten for at enkelte ansatte kan forlate foretaket uten å motta utbetalinger knyttet til overskuddsdeling.

Eksempel som illustrerer nr. 18

En ordning for overskuddsdeling krever at et foretak utbetaler en nærmere angitt del av årets resultat til ansatte som utfører tjenester i løpet av året. Dersom ingen av de ansatte forlater foretaket i løpet av året, vil de samlede årlige utbetalingene som følge av overskuddsdelingen være 3 % av resultatet. Foretaket estimerer at personalutskiftninger vil redusere utbetalingene til 2,5 % av resultatet.

Foretaket innregner en forpliktelse og en kostnad på 2,5 % av resultatet.

19. I noen tilfeller har et foretak ingen juridisk plikt til å utbetale en bonus. Like fullt har et foretak i enkelte tilfeller en praksis med bonusutbetalinger. I slike tilfeller har foretaket en underforstått plikt fordi foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å utbetale bonusen. Målingen av den underforståtte plikten skal også gjenspeile at enkelte ansatte kan forlate foretaket uten å motta bonusutbetalinger.

20. Et foretak kan gjøre et pålitelig estimat av sin juridiske eller underforståtte plikt i henhold til en overskuddsdelings- eller bonusordning når, og bare når,

    a) de formelle betingelsene i ordningen inneholder en formel for fastsettelse av ytelsesbeløpet,

    b) foretaket fastsetter beløpet som skal utbetales før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring, eller

    c) tidligere praksis klart angir omfanget av foretakets underforståtte plikt.

21. En plikt i under overskuddsdelings- og bonusordninger er følge av tjenester som ansatte utfører, og ikke av en transaksjon med foretakets eiere. Derfor innregner ikke et foretak utgiften ved overskuddsdelings- og bonusordninger som en fordeling av netto overskudd, men som kostnad.

22. Dersom overskuddsdeling og bonusutbetalinger ikke forfaller i sin helhet innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten, er disse utbetalingene å anse som andre langsiktige ytelser til ansatte (se nr. 126–131). Dersom overskuddsdeling og bonusutbetalinger oppfyller definisjonen av aksjebaserte ytelser, behandler et foretak dem i henhold til nr. 144–152.

Opplysninger

23. Selv om denne standard ikke krever særskilte opplysninger om kortsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre internasjonale regnskapsstandarder som krever slike opplysninger. Der det for eksempel kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter», skal et foretak gi opplysninger om ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever at et foretak gir opplysninger om personalutgifter.

PENSJONSYTELSER: SONDRINGEN MELLOM INNSKUDDSBASERTE OG YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER

24. Pensjonsytelser omfatter

    a) fratredelsesytelser, for eksempel pensjoner, og

    b) andre pensjonsytelser, for eksempel livsforsikring og legehjelp etter fratredelse.

    Ordninger der et foretak sørger for pensjonsytelser, er pensjonsordninger. Et foretak skal anvende denne standard på alle slike ordninger, enten de innebærer at det opprettes en separat enhet som skal motta bidrag og utbetale ytelser, eller ikke.

25. Pensjonsordninger klassifiseres som enten innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte, avhengig av det økonomiske innholdet i pensjonsordningen, slik det kan utledes av ordningens hovedvilkår. I innskuddsbaserte pensjonsordninger

    a) er foretakets juridiske eller underforståtte plikt begrenset til det beløp som foretaket avtaler å bidra med til fondet. Derfor er størrelsen på pensjonsytelsene som de ansatte får utbetalt etter ansettelsesperioden lik størrelsen på bidragene som innbetales av foretaket (og eventuelt også av den ansatte) til en pensjonsordning eller til et forsikringsselskap, sammen med avkastningen som oppstår av disse, og

    b) følgelig faller den aktuarielle risikoen (at ytelsene vil bli mindre enn forventet) og investeringsrisikoen (at investerte eiendeler ikke vil være tilstrekkelig til å oppfylle forventede ytelser) på den ansatte.

26. Eksempler på tilfeller der et foretaks plikt ikke er begrenset til det beløpet som foretaket avtaler å bidra med til fondet, er når foretaket har en juridisk eller underforstått plikt i form av

    a) en opptjeningsformel for ordningen som ikke bare er knyttet til størrelsen på bidragene,

    b) en garanti, enten indirekte ved en egen ordning eller direkte, om en nærmere angitt avkastning på bidragene, eller

    c) en uformell praksis som fører til en underforstått plikt. En underforstått plikt kan for eksempel oppstå der et foretak hittil har økt ytelsene for tidligere ansatte for å holde tritt med inflasjonen, selv i tilfeller der foretaket ikke har noen juridisk plikt til å gjøre dette.

27. I ytelsesbaserte pensjonsordninger vil

    a) foretakets plikt være å sørge for de avtalte ytelsene til nåværende og tidligere ansatte, og

    b) den aktuarielle risikoen (at ytelsene vil koste mer enn forventet) og investeringsrisikoen i realiteten vil falle på foretaket. Dersom den aktuarielle eller investeringsmessige utviklingen bli dårligere enn forventet, kan foretakets plikt øke.

28. Nr. 29–42 forklarer sondringen mellom innskuddsbaserte og ytelsesbaserte pensjonsordninger i sammenheng med flerforetaksordninger, lovpliktige offentlige pensjonsordninger og forsikrede ytelser.

Flerforetaksordninger

29. ***Et foretak skal klassifisere en flerforetaksordning som en innskuddsbasert eller en ytelsesbasert pensjonsordning basert på vilkårene i ordningen (herunder eventuelle underforståtte plikter som går utover de formelle vilkårene). Der en flerforetaksordning er en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak***

    a) ***regnskapsføre sin forholdsmessige andel av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, pensjonsmidler og kostnader tilknyttet pensjonsordningen på samme måte som alle andre ytelsesbaserte pensjonsordninger, og***

    b) ***gi de opplysninger som kreves av nr. 120.***

30. ***Når det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre en flerforetaksordning som en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak***

    a) ***regnskapsføre ordningen i henhold til nr. 44–46 som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning,***

    b) ***gi opplysninger om***

        i) ***det faktum at ordningen er en ytelsesbasert pensjonsordning, og***

        ii) ***grunnen til at det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å gjøre foretaket i stand til å regnskapsføre ordningen som en ytelsesbasert pensjonsordning, og***

    c) ***i den utstrekning et overskudd eller et underskudd i ordningen kan påvirke størrelsen på framtidige bidrag, i tillegg opplyse om***

        i) ***eventuell tilgjengelig informasjon om slikt overskudd eller underskudd,***

        ii) ***grunnlaget som er benyttet til å fastsette dette overskuddet eller underskuddet, og***

        iii) ***eventuelle konsekvenser av dette for foretaket.***

31. Ett eksempel på en flerforetaksordning er en pensjonsordning der

    a) ordningen blir inndekket løpende (”pay-as-you-go”) slik at periodens bidrag settes til et nivå som forventes å være tilstrekkelig til å betale periodens ytelser, og slik at framtidige ytelser opptjent i løpet av inneværende periode, vil bli betalt av framtidige bidrag, og

    b) ytelser til ansatte blir fastsatt ut fra hvor lenge de har utført tjenester og de deltakende foretakene ikke har noen realistiske måter å trekke seg fra ordningen på uten å måtte innbetale et bidrag for de ytelsene som ansatte har opptjent fram

til tidspunktet da foretaket trekker seg fra ordningen. En slik ordning skaper en aktuariell risiko for foretaket; dersom den endelige kostnaden ved ytelser som allerede er opptjent på balansedagen, er større enn forventet, vil foretaket enten måtte øke sine bidrag eller overtale de ansatte til å godta en reduksjon av ytelsene. Derfor er en slik ordning en ytelsesbasert pensjonsordning.

32. Der det finnes tilstrekkelig informasjon tilgjengelig om en flerforetaksordning som er en ytelsesbasert pensjonsordning, regnskapsfører et foretak sin forholdsmessige andel av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, pensjonsmidlene og pensjonskostnadene tilknyttet ordningen på samme måte som for alle andre ytelsesbaserte pensjonsordninger. I visse tilfeller kan det imidlertid være at et foretak ikke er i stand til å identifisere sin andel av ordningens underliggende økonomiske stilling og resultat med tilstrekkelig grad av pålitelighet for regnskapsmessige formål. Dette kan forekomme dersom

    a) foretaket ikke har tilgang til informasjon om pensjonsordningen som tilfredsstiller kravene i denne standard, eller

    b) pensjonsordningen utsetter de deltakende foretakene for aktuariell risiko tilknyttet nåværende og tidligere ansatte i andre foretak, med det resultat at det ikke er noe konsekvent og pålitelig grunnlag for å tilordne forpliktelsen, pensjonsmidlene og kostnadene for de enkelte foretakene som deltar i pensjonsordningen.

    I slike tilfeller regnskapsfører et foretak pensjonsordningen som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning, og gir dessuten den tilleggsinformasjon som kreves av nr. 30.

33. Flerforetaksordninger er forskjellige fra samstyrte pensjonsordninger. En samstyrt pensjonsordning er bare en samling av ordninger for enkeltarbeidsgivere for sette de deltakende arbeidsgiverne i stand til å slå sammen sine midler for investeringsformål og redusere investeringens forvaltnings- og administrasjonsutgifter, men kravene fra de ulike arbeidsgiverne er atskilt og kan bare benyttes til ytelser for deres egne ansatte. Samstyrte pensjonsordninger utgjør ikke noe spesielt regnskapsmessig problem fordi det allerede finnes tilgjengelig informasjon til å behandle dem på samme måte som andre ordninger for enkeltarbeidsgivere, og fordi slike ordninger ikke utsetter de deltakende foretakene for noen aktuariell risiko tilknyttet nåværende og tidligere ansatte i andre foretak. Definisjonene i denne standard krever at et foretak klassifiserer en samstyrt pensjonsordning som en innskuddsbasert eller en ytelsesbasert pensjonsordning i samsvar med vilkårene i pensjonsordningen (herunder eventuelle underforståtte plikter som går utover de formelle vilkårene).

34. Ytelsesbaserte pensjonsordninger som slår sammen eiendeler fra ulike foretak under samme kontroll, for eksempel et morforetak og dets datterforetak, er ikke flerforetaksordninger. Derfor behandler et foretak alle slike ordninger som ytelsesbaserte pensjonsordninger.

35. IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» krever at et foretak innregner eller gir opplysninger om visse betingede forpliktelser. I sammenheng med en flerforetaksordning kan en betinget forpliktelse for eksempel oppstå av

a) aktuarielle tap knyttet til andre deltakende foretak, fordi hvert enkelt foretak som deltar i en flerforetaksordning, deler den aktuarielle risikoen til alle de andre deltakende foretakene, eller

b) ethvert ansvar i henhold til vilkårene i en pensjonsordning om å finansiere en eventuell underdekning dersom andre foretak trekker seg fra ordningen.

Lovpliktige offentlige pensjonsordninger

36. Et foretak skal regnskapsføre lovpliktige offentlige pensjonsordninger på samme måte som en flerforetaksordning (se nr. 29 og 30).

37. Lovpliktige offentlige pensjonsordninger er opprettet ved lov for å omfatte alle foretak (eller alle foretak i en bestemt kategori, for eksempel i én næring), og drives av nasjonale eller lokale myndigheter eller av et annet organ (for eksempel et frittstående organ som er opprettet spesielt for dette formålet) som ikke er underlagt det regnskapspliktige foretakets kontroll eller innflytelse. Noen pensjonsordninger som er opprettet av et foretak, sørger for både lovfestede ytelser som erstatter ytelser som ellers ville være omfattet av en lovpliktig offentlig pensjonsordning, og for frivillige tilleggsytelser. Disse pensjonsordningene anses ikke som lovpliktige offentlige pensjonsordninger.

38. Lovpliktige offentlige pensjonsordninger anses etter sin art som ytelsesbaserte eller innskuddsbaserte, avhengig av foretakets forpliktelser i henhold til ordningen. Mange lovpliktige offentlige pensjonsordninger blir inndekket løpende, slik at bidrag fastsettes til et nivå som forventes å være tilstrekkelig til å betale for periodens ytelser, og slik at framtidige ytelser opptjent i løpet av inneværende periode, vil bli betalt av framtidige bidrag. Likevel har foretaket i de fleste lovpliktige offentlige pensjonsordninger ingen rettslig eller underforstått plikt til å betale disse framtidige ytelsene; foretakets eneste plikt er å betale bidragene etter hvert som de forfaller, og dersom foretaket ikke lenger sysselsetter medlemmer av den lovpliktige offentlige pensjonsordningen, vil det ikke være forpliktet til å betale for de ytelsene som foretakets ansatte har opptjent i tidligere år. Av denne grunn er lovpliktige offentlige pensjonsordninger vanligvis innskuddsbaserte pensjonsordninger. I de sjeldne tilfellene der en lovpliktig offentlig pensjonsordning er en ytelsesbasert pensjonsordning, anvender foretaket den behandling som er fastsatt i nr. 29 og nr. 30.

Forsikrede ytelser

39. ***Et foretak kan betale forsikringspremier for å finansiere en pensjonsordning. Foretaket skal behandle en slik pensjonsordning som en innskuddsbasert pensjonsordning, med mindre foretaket har (enten direkte, eller indirekte i henhold til ordningen) en juridisk eller underforstått plikt til enten å***

a) ***betale ytelsene til ansatte direkte når de forfaller, eller å***

b) ***betale ytterligere beløp dersom forsikringsgiver ikke betaler alle framtidige ytelser til ansatte som gjelder ansattes tjenester i inneværende og tidligere perioder.***

Dersom foretaket beholder en slik juridisk eller underforstått plikt, skal foretaket behandle ordningen som en ytelsesbasert pensjonsordning.

40. Ytelser som er forsikret gjennom en forsikringskontrakt, trenger ikke ha noe direkte eller automatisk forhold til foretakets plikter med hensyn til ytelser til ansatte. Pensjonsordninger som omfatter forsikringskontrakter, er underlagt den samme sondringen mellom regnskapsføring og finansiering som andre fondsfinansierte pensjonsordninger.

41. Dersom et foretak finansierer en pensjonsforpliktelse ved å betale på en forsikringspolise der foretaket (enten direkte, indirekte gjennom ordningen, ved mekanismer for å fastsette framtidige premier eller ved et nærstående forhold til forsikringsgiver) beholder en juridisk eller underforstått plikt, er ikke betalingen av premiene ensbetydende med en innskuddsbasert ordning. Av dette følger at foretaket

    a) regnskapsfører en kvalifiserende forsikringspolise som pensjonsmidler (se nr. 7), og

    b) innregner andre forsikringspoliser som refusjonsrettigheter (dersom polisene oppfyller kriteriene i nr. 104A).

42. Der en forsikringspolise står i navnet til en nærmere angitt deltaker eller gruppe deltakere i ordningen, og foretaket ikke har noen rettslig eller underforstått plikt til å dekke tap på polisen, har foretaket heller ingen plikt til å betale ytelser til de ansatte, mens forsikringsgiveren har eneansvar for utbetaling av ytelsene. Betalingen av faste premier i henhold til slike kontrakter er i realiteten et oppgjør av plikten til ytelser til ansatte, og ikke en investering for å oppfylle plikten. Følgelig har foretaket ikke lenger noen eiendel eller forpliktelse. Derfor behandler et foretak slike betalinger regnskapsmessig som bidrag til en innskuddsbasert pensjonsordning.

PENSJONSYTELSER: INNSKUDDSBASERTE PENSJONSORDNINGER

43. Regnskapsføring av innskuddsbaserte pensjonsordninger er ukomplisert fordi det regnskapspliktige foretakets forpliktelse i hver enkelt periode bestemmes av beløpene som foretaket skal bidra med i denne perioden. Følgelig kreves det ikke noen aktuarielle forutsetninger for å måle forpliktelsen eller kostnaden, og det kan ikke oppstå aktuarielle gevinster eller tap. Videre måles forpliktelsene på udiskontert grunnlag, bortsett fra tilfeller der de ikke i sin helhet forfaller innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten.

Innregning og måling

44. ***Når en ansatt har utført en tjeneste for et foretak i løpet av en regnskapsperiode, skal foretaket innregne bidraget som skal betales til en innskuddsbasert pensjonsordning som motytelse for tjenesten,***

    a) ***som en forpliktelse (påløpt kostnad), etter fradrag av eventuelle bidrag som allerede er betalt. Dersom bidraget som allerede er betalt, overstiger det skyldige bidraget for tjenesten før balansedagen, skal et foretak innregne det overskytende som en eiendel (forskuddsbetalt kostnad) i den utstrekning***

forskuddsbetalingen for eksempel vil føre til en reduksjon i framtidige betalinger eller en kontantrefusjon, og

b) ***som kostnad, med mindre en annen internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater at bidragene inkluderes i anskaffelseskost for en eiendel (se for eksempel IAS 2: «Beholdninger» og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»).***

45. ***Dersom bidragene til en innskuddsbasert pensjonsordning ikke forfaller i sin helhet innen tolv måneder etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten, skal bidragene diskonteres med en diskonteringsrente som angitt i nr. 78.***

Opplysninger

46. ***Et foretak skal opplyse om hvilket beløp som er innregnet som kostnad for innskuddsbaserte pensjonsordninger.***

47. Der det kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter», skal et foretak gi opplysninger om bidrag til innskuddsbaserte pensjonsordninger for nøkkelpersoner i ledelsen.

PENSJONSYTELSER: YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER

48. Regnskapsføring av ytelsesbaserte pensjonsordninger er komplisert fordi det kreves aktuarielle forutsetninger for å måle forpliktelsen og kostnaden, og det dessuten kan oppstå aktuarielle gevinster eller tap. Videre måles forpliktelsene på diskontert grunnlag, fordi de kan bli gjort opp mange år etter at de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten.

Innregning og måling

49. Ytelsesbaserte pensjonsordninger kan være ikke-fondsbasert eller de kan være helt eller delvis fondsbasert ved bidrag fra et foretak, og enkelte ganger foretakets ansatte, til en enhet eller et fond som er juridisk atskilt fra det regnskapspliktige foretaket og som ytelser til ansatte betales fra. Framtidige utbetalinger av fondsbaserte ytelser avhenger ikke bare av fondets finansielle stilling og investeringsresultat, men også av foretakets evne (og vilje) til å dekke eventuell underdekning i fondets eiendeler. Derfor garanterer foretaket i realiteten for de aktuarielle og investeringsmessige risikoene som er tilknyttet ordningen. Følgelig er kostnaden som blir innregnet for en ytelsesbasert pensjonsordning, ikke nødvendigvis lik det skyldige bidragsbeløpet for perioden.

50. Foretakets regnskapsføring av ytelsesbaserte pensjonsordninger innebærer at foretaket

a) benytter aktuarielle teknikker for å foreta et pålitelig estimat av størrelsen på ytelsen som ansatte har opptjent som motytelse for tjenester i inneværende og tidligere perioder. Dette krever at foretaket fastsetter hvor stor del av ytelsene som kan henføres inneværende og tidligere perioder (se nr. 67–71) og foretar estimater (aktuarielle forutsetninger) om demografiske variabler (for eksempel personalutskiftinger og dødelighet) og økonomiske variabler (for eksempel

framtidige økninger i lønn og legehjelpsutgifter) som vil ha betydning for utgiften ved ytelsene (se nr. 72–91),

b) diskonterer disse ytelsene ved hjelp av ”påløpte ytelsers metode” for å beregne nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen og kostnadene knyttet til inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 64–66),

c) beregner virkelig verdi på alle pensjonsmidler (se nr. 102–104),

d) beregner den totale størrelsen på aktuarielle gevinster og tap, og størrelsen på de aktuarielle gevinstene og tapene som skal innregnes (se nr. 92–95),

e) beregner kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening dersom en ordning er blitt etablert eller endret (se nr. 96–101), og

f) beregner tilknyttet gevinst eller tap, dersom en ordning er blitt avkortet eller gjort opp (se nr. 109–115).

Når et foretak har flere ytelsesbaserte pensjonsordninger, anvender foretaket disse framgangsmåtene for hver vesentlige pensjonsordning for seg.

51. I noen tilfeller kan estimater, gjennomsnittstall og beregningsmessige forenklinger gi en pålitelig tilnærming for de detaljerte beregningene som er vist i denne standard.

Regnskapsføring av en underforstått plikt

52. ***Et foretak skal ikke bare regnskapsføre sin juridiske plikt i henhold til de formelle vilkårene i en ytelsesbasert pensjonsordning, men også enhver underforstått plikt som oppstår av foretakets uformelle praksis. Uformell praksis fører til en underforstått plikt i de tilfeller der foretaket ikke har annet realistisk alternativ enn å betale ytelser til ansatte. Et eksempel på en underforstått plikt er der en endring i foretakets uformelle praksis ville føre til uakseptabel skade for foretakets forhold til de ansatte.***

53. De formelle vilkårene i en ytelsesbasert pensjonsordning kan tillate at et foretak avslutter sin plikt i henhold til pensjonsordningen. Likevel er det vanligvis vanskelig for et foretak å si opp en ordning dersom det skal holde på de ansatte. I mangel av en begrunnelse om det motsatte forutsetter regnskapsføring av pensjonsytelser at et foretak som nå lover slike ytelser, vil fortsette å gjøre dette i løpet av den forventede gjenværende tjenestetiden til de ansatte.

Balanse

54. ***Beløpene som er innregnet som netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse, skal være samlet nettoverdi av følgende beløp:***

a) ***nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på balansedagen (se nr. 64),***

b) ***pluss eventuelle aktuarielle gevinster (minus eventuelle aktuarielle tap) som ikke er innregnet på grunn av den behandlingen som er fastsatt i nr. 92–93,***

c) ***minus eventuell kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som ennå ikke er innregnet (se nr. 96),***

d) ***minus den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) pensjonsmidler som pensjonsforpliktelsene skal gjøres opp direkte i (se nr. 102–104).***

55. Nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen er bruttostørrelsen, før fradrag av den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidler.

56. ***Et foretak skal beregne nåverdien av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og den virkelige verdien av alle pensjonsmidler tilstrekkelig regelmessig til at beløpene som innregnes i finansregnskapet, ikke avviker vesentlig fra de beløpene som ville blitt fastsatt på balansedagen.***

57. Denne standard oppfordrer til, men krever ikke, at et foretak benytter en kvalifisert aktuar i målingen av alle vesentlige ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser. Av praktiske årsaker kan et foretak anmode om at en kvalifisert aktuar utfører en detaljert verdsetting av forpliktelsen før balansedagen. Resultatene av denne verdsettingen skal likevel ajourføres ved alle vesentlige transaksjoner og andre vesentlige endringer i omstendigheter (herunder endringer i markedspriser og rentesatser) fram til balansedagen.

58. ***Beløpet som beregnes i henhold til nr. 54, kan være negativt (en eiendel). Et foretak skal måle en slik eiendel som den laveste verdien av***

a) ***beløpet fastsatt i henhold til nr. 54, og***

b) ***totalsummen av***

i) ***eventuelle kumulative uinnregnede netto aktuarielle tap og kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening (se nr. 92, 93 og 96), og***

ii) ***nåverdien av alle økonomiske fordeler som materialiseres i form av tilbakebetalinger fra ordningen eller reduksjoner i framtidige bidrag til ordningen. Nåverdien av disse økonomiske fordelene skal fastsettes ved hjelp av diskonteringsrenten angitt i nr. 78.***

58A. ***Anvendelsen av nr. 58 skal ikke føre til innregning av gevinst bare som følge av inneværende periodes aktuarielle tap eller kostnad ved tidligere pensjonsopptjening, eller til innregning av tap bare som følge av inneværende periodes aktuarielle gevinst. Foretaket skal derfor umiddelbart innregne følgende i henhold til nr. 54, i den utstrekning de oppstår samtidig med at netto ytelsesbasert eiendel blir fastsatt i samsvar med nr. 58 bokstav b):***

a) ***Inneværende periodes netto aktuarielle tap og kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, i den utstrekning de overstiger eventuelle reduksjoner i nåverdien av de økonomiske fordelene som er angitt i nr. 58 bokstav b) ii). Dersom det ikke er noen endring eller en økning i nåverdien av de økonomiske fordelene, skal inneværende periodes netto aktuarielle tap og kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening i sin helhet innregnes umiddelbart i henhold til nr. 54.***

b) ***Inneværende periodes netto aktuarielle gevinster etter fradrag inneværende periodes kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, i den utstrekning de overstiger eventuelle økninger i nåverdien av de økonomiske fordelene angitt i nr. 58 bokstav b) ii). Dersom det ikke er noen endring eller reduksjon i nåverdien av de økonomiske fordelene, skal inneværende periodes netto aktuarielle gevinster etter fradrag av inneværende periodes kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening i sin helhet innregnes umiddelbart i henhold til nr. 54.***

58B. Nr. 58A gjelder bare for et foretak som i begynnelsen eller slutten av regnskapsperioden har en overdekning([1]) i en ytelsesbasert pensjonsordning og, basert på gjeldende vilkår i pensjonsordningen, ikke kan gjenvinne denne overdekningen fullt ut gjennom refusjoner av eller reduksjoner i framtidige bidrag. I slike tilfeller vil kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening og aktuarielle tap som oppstår i perioden, og der innregningen av disse utsettes i henhold til nr. 54, øke det beløpet som er angitt i nr. 58 bokstav b) i). Dersom denne økningen ikke nettoføres av en like stor reduksjon i nåverdien av de økonomiske ytelsene som kvalifiserer for innregning i henhold til nr. 58 bokstav b) ii), vil det bli en økning i det samlede nettobeløpet som er angitt i nr. 58 bokstav b), og dermed en innregnet gevinst. Nr. 58A forbyr under slike omstendigheter innregning av en gevinst. Den motsatte virkningen oppstår med aktuarielle gevinster som oppstår i perioden, og der innregningen av disse blir utsatt i henhold til nr. 54, i den utstrekning de aktuarielle gevinstene reduserer kumulative uinnregnede aktuarielle tap. Nr. 58A forbyr under slike omstendigheter innregning av et tap. Eksempler på anvendelsen av dette nummer finnes i vedlegg C.

59. En eiendel kan oppstå der en ytelsesbasert pensjonsordning er overfinansiert eller i spesielle tilfeller der aktuarielle gevinster blir innregnet. Et foretak innregner i disse tilfellene en eiendel fordi

a) foretaket kontrollerer en ressurs, som er evnen til å benytte overdekningen til å generere framtidige fordeler,

b) denne kontrollen er et resultat av tidligere hendelser (bidrag betalt av foretaket samt tjenester som de ansatte har utført), og

c) framtidige økonomiske fordeler materialiseres for foretaket i form av en reduksjon i framtidige bidrag eller en refusjon i kontanter, enten direkte til foretaket eller indirekte til en annen ordning med en underdekning.

60. Begrensningen i nr. 58 bokstav b) overstyrer ikke den forsinkede innregningen av visse aktuarielle tap (se nr. 92 og nr. 93) og visse kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening (se nr. 96), bortsett fra i de tilfeller som er angitt i nr. 58A. Begrensningen overstyrer imidlertid overgangsbestemmelsen i nr. 155 bokstav b). Nr. 120 bokstav c) vi) krever at et foretak opplyser om alle beløp som ikke blir innregnet som eiendel på grunn av begrensningen i nr. 58 bokstav b).

([1]) En overdekning i denne sammenheng er det beløp den virkelige verdien av pensjonsmidlene overstiger nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen.

Eksempel som illustrerer nr. 60

En ytelsesbasert pensjonsordning har følgende kjennetegn:

Nåverdi av forpliktelsen	1,1
Virkelig verdi av pensjonsmidler	(1 190)
	(90)
Uinnregnede aktuarielle tap	(110)
Uinnregnet kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening	(70)
Uinnregnet økning i forpliktelsen ved førstegangsanvendelse av standarden i henhold til nr. 155 bokstav b)	(50)
Negativt beløp fastsatt i henhold til nr. 54	(320)
Nåverdi av tilgjengelige framtidige refusjoner samt reduksjoner i framtidige bidrag	90

Begrensningen i henhold til nr. 58 bokstav b) beregnes slik:

Uinnregnede aktuarielle tap	110
Uinnregnet kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening	70
Nåverdi av tilgjengelige framtidige refusjoner samt reduksjoner i framtidige bidrag	90
Begrensning	270

270 er mindre enn 320. Derfor innregner foretaket en eiendel lik 270 og opplyser om at begrensningen har redusert den balanseførte verdien av eiendelen med 50 (se nr. 120 bokstav c) vi)).

Resultatregnskap

61. ***Et foretak skal innregne som kostnad eller inntekt (underlagt begrensningen i nr. 58 bokstav b)) det samlede nettobeløpet av følgende, bortsett fra i den utstrekning en annen internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater at den inkluderes i en eiendels anskaffelseskost:***

a) ***kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 63–91),***

b) ***rentekostnader (se nr. 82),***

c) ***forventet avkastning på alle pensjonsmidler (se nr. 105–107) og av alle refusjonsrettigheter (nr. 104A),***

d) ***aktuarielle gevinster og tap, i den utstrekning de innregnes i henhold til nr. 92 og nr. 93,***

e) ***kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, i den utstrekning nr. 96 krever at et foretak innregner den, og***

f) ***virkningen av eventuelle avkortinger eller oppgjør (se nr. 109 og nr. 110).***

62. Andre internasjonale regnskapsstandarder krever at det inkluderes visse utgifter for ytelser til ansatte i anskaffelseskost for eiendeler som beholdninger eller varige driftsmidler (se IAS 2: «Beholdninger» og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»). Alle pensjonskostnader som er inkludert i anskaffelseskost for slike eiendeler, omfatter den relevante andelen av bestanddelene på listen i nr. 61.

Innregning og måling, nåverdi av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening

63. Den endelige kostnaden av en ytelsesbasert pensjonsordning kan påvirkes av en rekke variabler som for eksempel sluttlønn, personalutskiftninger og dødelighet, utvikling i legehjelpsutgifter og, for en fondsfinansiert pensjonsordning, avkastningen på pensjonsmidlene. Ordningens endelige kostnad er usikker, og det er sannsynlig at denne usikkerheten vil vedvare over lang tid. For å kunne måle pensjonsforpliktelsens nåverdi og den tilknyttede kostnaden ved inneværende periodes pensjonsopptjening, må

a) en aktuariell verdsettingsmetode anvendes (se nr. 64–66),

b) ytelser henføres til tjenesteperioder (se nr. 67–71), og

c) aktuarielle forutsetninger gjøres (se nr. 72–91).

Aktuariell verdsettingsmetode

64. ***Et foretak skal bruke "påløpte ytelsers metode" for å beregne nåverdien av sine ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnaden ved inneværende periodes pensjonsopptjening, samt eventuell kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening.***

65. "Påløpte ytelsers metode" ser på hver tjenesteperiode som om den fører til at det oppstår en ekstra enhet av rett til ytelse (se nr. 67–71), og måler hver enhet for seg for å bygge opp den endelige forpliktelsen (se nr. 72–91).

66. Et foretak diskonterer hele pensjonsforpliktelsen, selv om en del av denne forfaller innen tolv måneder etter balansedagen.

Eksempel som illustrerer nr. 65

En ytelse i form av en engangssum utbetales ved tjenesteslutt og er lik 1 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår. Lønnen i år 1 er lik 10 000 og antas å øke med 7 % (beregnet på foregående års lønn) per år. Diskonteringsrenten som benyttes, er 10 % pro anno. Tabellen nedenfor viser hvordan forpliktelsen bygger seg opp for en ansatt som forventes å fratre i slutten av år 5, under forutsetning om at det ikke blir noen endringer

i de aktuarielle forutsetningene. For enkelthets skyld tar dette eksemplet ikke hensyn til tilleggsjusteringen som er nødvendig for å gjenspeile sannsynligheten for at den ansatte kan komme til å forlate foretaket på et tidligere eller senere tidspunkt.

År	1	2	3	4	5
Ytelse henført til					
— tidligere år	0	131	262	393	524
— inneværende år (1 % av sluttlønn)	131	131	131	131	131
— inneværende og tidligere år	131	262	393	524	655
Inngående forpliktelse	—	89	196	324	476
Rente lik 10 %	—	9	20	33	48
Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening	89	98	108	119	131
Utgående forpliktelse	89	196	324	476	655

Merk:
1. Den inngående forpliktelsen er nåverdien av ytelser henført til tidligere år.
2. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er nåverdien av ytelser henført til inneværende år.
3. Den utgående forpliktelsen er nåverdien av ytelser henført til inneværende og tidligere år.

Henføring av ytelser til tjenesteperioder

67. ***For å beregne nåverdien av foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening, samt eventuelt kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, skal et foretak henføre ytelser til tjenesteperioder i samsvar med pensjonsordningens ytelsesformel. Men dersom en ansatts tjeneste i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år, skal et foretak henføre ytelser lineært fra***

a) ***tidspunktet da den ansattes tjeneste først fører til ytelser under ordningen (uansett om ytelsene er betinget av framtidig tjeneste eller ikke), og inntil***

b) ***tidspunktet da ytterligere tjeneste fra den ansattes side ikke vil føre til ytterligere ytelser av vesentlig omfang under ordningen, bortsett fra slike som skyldes ytterligere lønnsøkninger.***

68. ”Påløpte ytelsers metode” innebærer at et foretak henfører ytelser til inneværende periode (for å kunne beregne kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening) og inneværende og tidligere perioder (for å kunne beregne nåverdien av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser). Et foretak henfører ytelser til perioder der det oppstår en plikt til å sørge for pensjonsytelser. Denne plikten oppstår når ansatte utfører tjenester mot pensjonsytelser som et foretak forventer å betale ut i framtidige regnskapsperioder. Aktuarielle teknikker gjør det mulig for et foretak å måle denne forpliktelsen med en tilstrekkelig grad av pålitelighet til å rettferdiggjøre innregning av en forpliktelse.

Eksempler som illustrerer nr. 68

1. En ytelsesbasert pensjonsordning gir en ytelse i form av en engangssum på 100 for hvert år i tjeneste, betalbar ved fratredelse.

   En ytelse på 100 henføres hvert enkelt år. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er nåverdien av 100. Nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen er nåverdien av 100, multiplisert med antall tjenesteår på balansedagen.

   Dersom ytelsen skal utbetales umiddelbart når den ansatte forlater foretaket, vil kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen gjenspeile tidspunktet da den ansatte forventes å fratre. På grunn av virkningen av diskontering vil de derfor være lavere enn beløpene som ville blitt beregnet dersom den ansatte fratrådte på balansedagen.

2. En ordning gir en månedlig pensjon på 0,2 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår. Pensjonen skal utbetales fra oppnådde 65 år.

   Ytelser tilsvarende nåverdien på forventet fratredelsesdato av en månedlig pensjon på 0,2 % av estimert sluttlønn, betalbar fra forventet fratredelsesdato og fram til forventet dødsdato, henføres hvert tjenesteår. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er denne ytelsens nåverdi. Nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen er nåverdien av månedlige pensjonsutbetalinger på 0,2 % av sluttlønnen, multiplisert med antall tjenesteår fram til balansedagen. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen blir diskontert fordi pensjonsutbetalinger begynner ved oppnådde 65 år.

69. Tjenester som ansatte utfører, fører til en plikt under en ytelsesbasert pensjonsordning, selv om ytelsene er betinget av framtidig sysselsetting (med andre ord er de ikke innvunnet). Tjenester som ansatte utfører før tidspunktet for innvinning, fører til en underforstått plikt fordi på hver av de påfølgende balansedagene reduseres omfanget av framtidige tjenester som en ansatt skal avgi før hun/han får rett til pensjonsytelsen. Ved måling av foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse vurderer foretaket sannsynligheten for at enkelte av de ansatte ikke vil oppfylle kravene til at ytelsene blir innvunnet. Selv om visse pensjonsytelser, for eksempel legehjelp etter fratredelse, bare kommer til utbetaling dersom en nærmere angitt hendelse inntrer når en arbeidstaker ikke lenger er ansatt, vil det oppstå en plikt når den ansatte utfører tjenester som vil gi rett til ytelsen dersom den angitte hendelsen inntrer. Sannsynligheten for at den angitte

hendelsen vil forekomme, påvirker målingen av plikten, men avgjør ikke om plikten faktisk eksisterer.

Eksempler som illustrerer nr. 69

1. En ordning betaler en ytelse på 100 for hvert tjenesteår. Ytelsene blir innvunnet etter ti års tjeneste.

   En ytelse på 100 henføres hvert enkelt år. I hvert av de første ti årene gjenspeiler kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av forpliktelsen sannsynligheten for at den ansatte ikke kommer til å fullføre ti tjenesteår.

2. En ordning utbetaler en ytelse på 100 for hvert tjenesteår, unntatt tjeneste før fylte 25 år. Ytelsene er innvunnet umiddelbart.

   Ingen ytelser henføres tjeneste før fylte 25 år, fordi tjeneste før dette tidspunktet ikke fører til ytelser (betingede eller ubetingede). En ytelse på 100 henføres hvert av de påfølgende årene.

70. Forpliktelsen øker fram til den dato ytterligere tjeneste fra den ansattes side ikke lenger vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Derfor henføres alle ytelser til perioder som avsluttes på eller tidligere enn dette tidspunktet. Ytelser henføres til de enkelte regnskapsperiodene i henhold til ordningens ytelsesformel. Men dersom en ansatts tjeneste i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år, skal et foretak henføre ytelser lineært fram til tidspunktet da ytterligere tjenester som den ansatte utfører, ikke vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Dette skyldes at den ansattes tjeneste i hele perioden til slutt vil føre til ytelser på dette høyere nivået.

Eksempler som illustrerer nr. 70

1. En ordning utbetaler en ytelse i form av en engangssum på 1 000, som innvinnes etter ti års tjeneste. Ordningen medfører ikke ytterligere ytelser for etterfølgende tjeneste.

   En ytelse på 100 (1 000 dividert på 10) henføres hvert av de første ti årene. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening i hvert av de første ti årene gjenspeiler sannsynligheten for at den ansatte ikke kommer til å fullføre ti tjenesteår. Det henføres ingen ytelser for de påfølgende årene.

2. En ordning utbetaler en pensjonsytelse på 2 000 i form av en engangssum til alle ansatte som fremdeles er ansatt ved oppnådde 55 år etter 20 års tjeneste, eller til alle som fremdeles er ansatt ved oppnådde 65 år, uansett lengden av deres tjenestetid.

   For ansatte som tiltrer før de fyller 35 år, vil tjenesten først føre til ytelser i henhold til ordningen ved oppnådde 35 år (en ansatt kan fratre ved oppnådde 30 år og tiltre igjen ved oppnådde 33 år, uten at dette påvirker ytelsens beløp eller tidspunktet for utbetaling av ytelsene). Disse ytelsene er betinget av ytterligere tjeneste. Tilsvarende vil ikke tjeneste utover oppnådde 55 år føre til ytterligere

ytelser av noe vesentlig omfang. For disse ansatte henfører foretaket ytelser lik 100 (2 000 dividert med 20) for hvert år fra oppnådde 35 til oppnådde 55 år.

For ansatte som tiltrer mellom oppnådde 35 og 45, år vil ikke tjeneste utover 20 år føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. For disse ansatte henfører foretaket ytelser lik 100 (2 000 dividert med 20) for hvert av de første 20 årene.

For en ansatt som tiltrer ved oppnådde 55 år, vil ikke tjeneste utover ti år føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. For denne ansatte henfører foretaket ytelser lik 200 (2 000 dividert med 10) for hvert av de første ti årene.

For alle ansatte gjenspeiler kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av forpliktelsen sannsynligheten for at den ansatte ikke vil fullføre den nødvendige tjenestetiden.

3. En ordning for legehjelp etter fratredelse refunderer 40 % av en ansatts legehjelpsutgifter etter fratredelse dersom den ansatte forlater foretaket etter mer enn 10 og mindre enn 20 års tjeneste, og 50 % av disse utgiftene dersom den ansatte forlater foretaket etter 20 års tjeneste eller mer.

   I henhold til ordningens ytelsesformel henfører foretaket 4 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene (40 % dividert med 10) til hvert av de ti første årene og 1 % (10 % dividert med 10) til hvert av de neste ti årene. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening for hvert år gjenspeiler sannsynligheten for at den ansatte ikke vil fullføre den nødvendige tjenestetiden til å opptjene en del av eller hele ytelsen. For ansatte som forventes å fratre innen 10 år, henføres ingen ytelser.

4. En ordning for legehjelp etter fratredelse refunderer 10 % av en ansatts legehjelpsutgifter etter fratredelse dersom den ansatte forlater foretaket etter mer enn 10 og mindre enn 20 års tjeneste, og 50 % av disse utgiftene dersom den ansatte forlater foretaket etter 20 års tjeneste eller mer.

   Tjeneste i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år. For ansatte som forventes å fratre etter 20 år eller mer, henfører foretaket derfor ytelser lineært i henhold til nr. 68. Tjeneste utover 20 år vil ikke føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Derfor er ytelsene som henføres hvert av de første 20 årene, lik 2,5 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene (50 % dividert med 20).

   For ansatte som forventes å fratre etter mellom 10 og 20 år, er ytelsen som henføres til hvert av de første ti årene, lik 1 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene. For disse ansatte blir ingen ytelser henført til tjeneste mellom slutten av det tiende året og den estimerte fratredelsesdagen.

   For ansatte som forventes å fratre innen 10 år, henføres ingen ytelser.

71. I tilfeller der omfanget av ytelsen er en konstant forholdsmessig andel av sluttlønnen for hvert tjenesteår, vil framtidige lønnsøkninger påvirke beløpet som kreves for å gjøre opp den plikten som eksisterer for tjeneste forut for balansedagen, men skaper ingen tilleggsplikt. Derfor

a) fører ikke lønnsøkninger i henhold til nr. 67 bokstav b) til ytterligere ytelser, selv om ytelsesbeløpet er avhengig av sluttlønnen, og

b) er ytelsesbeløpet som henføres hver regnskapsperiode, en konstant forholdsmessig andel av lønnen som ytelsen er knyttet til.

Eksempel som illustrerer nr. 71

Ansatte har rett til en ytelse på 3 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår før oppnådde 55 år.

En ytelse på 3 % av estimert sluttlønn henføres hvert år fram til oppnådde 55 år. Dette er tidspunktet da ytterligere tjeneste fra den ansattes side ikke vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang under ordningen. Det henføres ingen ytelser for tjeneste etter oppnådde 55 år.

Aktuarielle forutsetninger

72. ***Aktuarielle forutsetninger skal være objektive og konsistente.***

73. Aktuarielle forutsetninger er et foretaks beste estimater av de variablene som vil bestemme den endelige kostnaden for foretakets pensjonsytelser. Aktuarielle forutsetninger omfatter:

a) Demografiske forutsetninger om framtidige egenskaper ved nåværende og tidligere ansatte (og deres forsørgede) som gir rett til ytelser. demografiske forutsetninger gjelder elementer som

i) dødelighet, både under og etter ansettelse,

ii) grad av personalutskiftninger, uførhet og førtidspensjonering,

iii) den forholdsmessige andelen av ordningens medlemmer med forsørgede som vil ha rett til ytelser, samt

iv) hyppigheten av krav i henhold til legehjelpsordninger, og

b) økonomiske forutsetninger, som gjelder elementer som

i) diskonteringsrenten (se nr. 78–82),

ii) framtidige lønns- og ytelsesnivåer (se nr. 83–87),

iii) når det gjelder legehjelp, framtidige legehjelpsutgifter, herunder og der de er vesentlige, utgifter til å administrere krav og ytelsesutbetalinger (se nr. 88–91), og

iv) forventet avkastning på pensjonsmidler (se nr. 105–107).

74. Aktuarielle forutsetninger er objektive dersom de verken er uforsiktige eller overdrevent forsiktige.

75. Aktuarielle forutsetninger er konsistente dersom de gjenspeiler de økonomiske sammenhengene mellom faktorer som inflasjon, lønnsvekst, avkastning på pensjonsmidler og diskonteringsrenter. Alle forutsetninger som for eksempel avhenger av et visst inflasjonsnivå (som forutsetninger om rentesatser og lønns- og ytelsesøkninger) i en gitt framtidig periode, forutsetter det samme inflasjonsnivået i denne perioden.

76. Et foretak fastsetter diskonteringsrenten og andre økonomiske forutsetninger i nominelle størrelser, med mindre estimater basert på reelle (inflasjonsjusterte) tall er mer pålitelige, for eksempel i en økonomi med høyinflasjon (se IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon»), eller der ytelsene er indeksregulert og det er et omfattende marked for indeksregulerte obligasjoner i samme valuta og med samme vilkår.

77. ***Økonomiske forutsetninger skal baseres på markedets forventninger på balansedagen for den regnskapsperioden som forpliktelsene skal gjøres opp i.***

Aktuarielle forutsetninger, diskonteringsrente

78. ***Renten som skal benyttes til å diskontere pensjonsforpliktelser (både fondsbaserte og ikke-fondsbaserte) skal fastsettes med henvisning til markedsrenten på balansedagen på foretaksobligasjoner av høy kvalitet. I stater der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal markedsrenten (på balansedagen) på statsobligasjoner benyttes. Valutaen og vilkårene til foretaksobligasjonene eller statsobligasjonene skal være i overensstemmelse med valutaen og de estimerte vilkårene til pensjonsforpliktelsene.***

79. En aktuariell forutsetning som har en vesentlig betydning, er diskonteringsrenten. Diskonteringsrenten gjenspeiler tidsverdien av penger, men ikke den aktuarielle eller investeringsmessige risikoen. Videre gjenspeiler ikke diskonteringsrenten den foretaksspesifikke kredittrisikoen som foretakets kreditorer bærer, og heller ikke risikoen for at framtidig utvikling kan vise seg å avvike fra aktuarielle forutsetninger.

80. Diskonteringsrenten gjenspeiler det estimerte tidspunktet for utbetaling av ytelsen. I praksis oppnår et foretak ofte dette ved å anvende en enkelt veid gjennomsnittlig diskonteringsrente som gjenspeiler estimerte tidspunkter og utbetalingsbeløp for ytelsene, samt valutaen som ytelsene skal betales i.

81. I noen tilfeller vil det ikke være noe likvid marked i obligasjoner med en løpetid som er tilstrekkelig lang til å stemme overens med den estimerte løpetiden til alle ytelsesutbetalingene. I slike tilfeller skal foretaket benytte gjeldende markedsrenter med passende løpetid til å diskontere kortsiktige betalinger, og estimere diskonteringsrenten for utbetalinger med lengre løpetid ved å ekstrapolere gjeldende markedsrenter langs rentekurven. Den samlede nåverdien av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse er sannsynligvis ikke særlig følsom for diskonteringsrenten som anvendes på den delen av ytelsene som skal betales etter det seneste forfallet på tilgjengelige foretaks- eller statsobligasjoner.

82. Rentekostnader beregnes ved å multiplisere diskonteringsrenten fastsatt i begynnelsen av perioden med nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen gjennom hele perioden, idet det tas hensyn til alle vesentlige endringer i pensjonsforpliktelsen.

Nåverdien av plikten vil være forskjellig fra den plikten som innregnes i balansen, fordi plikten blir innregnet etter fradrag av den virkelige verdien av alle pensjonsmidler og fordi enkelte aktuarielle gevinster og tap, og dessuten enkelte kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening, ikke innregnes umiddelbart. (Vedlegg A viser blant annet eksempler på beregning av rentekostnadene.)

Aktuarielle forutsetninger: lønn, ytelser og legehjelpsutgifter

83. ***Pensjonsforpliktelser skal måles på et grunnlag som gjenspeiler***

    a) ***estimert framtidig lønnsvekst,***

    b) ***ytelsene som er fastsatt i vilkårene i ordningen (eller som er følge av eventuelle underforståtte plikter som går utover disse vilkårene) på balansedagen, og***

    c) ***estimerte framtidige endringer i nivået for eventuelle offentlige ytelser som påvirker de ytelsene som utbetales i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, dersom, og bare dersom,***

        i) ***disse endringene enten ble innført før balansedagen, eller***

        ii) ***tidligere erfaringer eller et annet pålitelig grunnlag indikerer at disse offentlige ytelsene vil bli endret på en eller annen forutsigbar måte, for eksempel i takt med framtidige endringer i det generelle prisnivået eller det generelle lønnsnivået.***

84. Estimater av framtidig lønnsvekst tar hensyn til inflasjon, ansiennitet, forfremmelser og andre relevante faktorer, for eksempel tilbud og etterspørsel i arbeidsmarkedet.

85. Dersom de formelle vilkårene for en ordning (eller en underforstått plikt som går lenger enn disse vilkårene) krever at et foretak endrer ytelsene i framtidige regnskapsperioder, vil målingen av forpliktelsen gjenspeile disse endringene. Dette er for eksempel tilfellet når

    a) foretaket tidligere har økt ytelsene, for eksempel for å minske virkningene av inflasjonen, og det ikke foreligger noen indikasjon på at denne praksisen vil bli endret i framtiden, eller

    b) aktuarielle gevinster er innregnet i finansregnskapet og foretaket er forpliktet, enten av de formelle vilkårene i ordningen (eller en underforstått plikt som går lenger enn disse vilkårene) eller av lovgivningen, til å bruke et eventuelt overskudd i ordningen til beste for ordningens deltakere (se nr. 98 bokstav c)).

86. Aktuarielle forutsetninger gjenspeiler ikke framtidige endringer i ytelsene som ikke er fastsatt i de formelle vilkårene i ordningen (eller i en underforstått plikt) på balansedagen. Slike endringer vil føre til

    a) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, i den utstrekning den endrer ytelser for tjenester som har funnet sted før endringen skjer, og

    b) kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening, i den utstrekning den endrer ytelser for tjenester som finner sted etter at endringen har skjedd.

87. Enkelte pensjonsytelser er knyttet til variabler som for eksempel nivået for offentlige fratredelsesytelser eller offentlig legehjelp. Målingen av slike ytelser gjenspeiler forventede endringer i slike variabler, basert på tidligere erfaringer og andre pålitelige opplysninger.

88. ***Forutsetninger om legehjelpsutgifter skal ta hensyn til estimerte framtidige endringer i utgiftene til legetjenester, som et resultat av både inflasjonen og særlige endringer i legehjelpsutgiftene.***

89. Måling av utgiftene for legehjelp etter fratredelse nødvendiggjør forutsetninger om nivået og hyppigheten av framtidige krav samt utgiftene ved å oppfylle disse kravene. Et foretak estimerer framtidige legehjelpsutgifter på grunnlag av historiske data vedrørende foretakets egen erfaring, om nødvendig supplert med historiske data fra andre foretak, forsikringsselskaper, selskaper som utfører medisinske tjenester eller andre kilder. Estimater av framtidige legehjelpsutgifter skal ta hensyn til virkningen av teknologiske framskritt, endringer i utnyttelsen av helsetjenesten eller leveringsmønstre samt endringer i helsestatusen til deltakerne i ordningen.

90. Nivået og hyppigheten av krav er særlig følsomme for faktorer som ansattes (og deres forsørgedes) alder, helsestatus og kjønn, og kan være følsomme for andre faktorer som geografisk bosted. Derfor justeres historiske data i den utstrekning den demografiske sammensetningen av populasjonen skiller seg ut fra den demografiske sammensetningen av den populasjonen som benyttes som grunnlag for de historiske dataene. Den justeres også der det på pålitelig måte er sannsynliggjort at historiske trender ikke vil fortsette.

91. Enkelte ordninger for helsetjenester etter fratredelse krever at de ansatte bidrar til de legehjelpsutgiftene som ordningen omfatter. Estimater på framtidige legehjelpsutgifter tar hensyn til alle slike bidrag, basert på vilkårene i ordningen på balansedagen (eller basert på eventuelle underforståtte plikter som går lenger enn disse vilkårene). Endringer i disse bidragene fra de ansatte fører til kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening eller eventuelle avkortinger. Utgiftene ved å oppfylle krav kan reduseres ved ytelser fra det offentlige eller fra andre selskaper som utfører legetjenester (se nr. 83 bokstav c) og nr. 87).

Aktuarielle gevinster og tap

92. ***Ved måling av et foretaks ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse i henhold til nr. 54, skal foretaket, i henhold til nr. 58A, innregne en del (som nærmere angitt i nr. 93) av sine aktuarielle gevinster og tap som inntekt eller kostnader dersom netto kumulative, uinnregnede aktuarielle gevinster og tap ved slutten av forrige regnskapsperiode oversteg det største av følgende beløp:***

    a) ***10 % av nåverdien av den brutto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på dette tidspunktet (før fradrag av pensjonsmidler), eller***

    b) ***10 % av den virkelige verdien av alle pensjonsmidler på dette tidspunktet.***

    Disse grensene skal beregnes og anvendes for seg for hver ytelsesbasert pensjonsordning.

93. ***Andelen av aktuarielle gevinster og tap som skal innregnes for hver ytelsesbasert pensjonsordning, er det overskytende, fastsatt i henhold til nr. 92, dividert på forventet gjennomsnittlig gjenværende tjenestetid for de ansatte som deltar i pensjonsordningen. Et foretak kan imidlertid anvende systematiske metoder som fører til raskere innregning av aktuarielle gevinster og tap, forutsatt at det samme grunnlaget anvendes for både gevinster og tap og at grunnlaget anvendes konsekvent fra én regnskapsperiode til den neste. Et foretak kan anvende slike systematiske metoder for aktuarielle gevinster og tap selv om de faller innenfor grensene som er angitt i nr. 92.***

94. Aktuarielle gevinster og tap kan være resultatet av økninger eller reduksjoner enten i nåverdien av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse eller i den virkelige verdien av tilknyttede pensjonsmidler. Årsaker til aktuarielle gevinster og tap omfatter for eksempel

    a) uventet høy eller lav personalutskiftning, førtidspensjonering eller dødelighet eller økninger i lønn, ytelser (dersom de formelle eller underforståtte vilkårene i en ordning inneholder inflasjonsjusterte ytelsesøkninger) eller legehjelpsutgifter,

    b) virkningene av endringer i estimert framtidig personalutskiftning, førtidspensjonering eller dødelighet eller av økninger i lønn, ytelser (dersom de formelle eller underforståtte vilkårene i en ordning inneholder inflasjonsjusterte ytelsesøkninger) eller legehjelpsutgifter,

    c) virkningene av endringer i diskonteringsrenten, og

    d) differanser mellom den faktiske avkastningen på pensjonsmidler og forventet avkastning på pensjonsmidler (se nr. 105–107).

95. På lang sikt kan aktuarielle gevinster og tap nettoføre hverandre. Derfor bør estimater på pensjonsforpliktelser best betraktes som et område (eller en «korridor») rundt beste estimat. Det er tillatt, men ikke påkrevd, for et foretak å innregne aktuarielle gevinster og tap som faller innenfor dette området. Denne standard krever at et foretak som et minstekrav innregner en angitt andel av aktuarielle gevinster og tap som faller utenfor en «korridor» på pluss/minus 10 %. (Vedlegg A viser blant annet eksempler på behandling av aktuarielle gevinster og tap.) Denne standard tillater også systematiske metoder for raskere innregning, forutsatt at disse metodene oppfyller betingelsene i nr. 93. Slike tillatte metoder omfatter for eksempel umiddelbar innregning av alle aktuarielle gevinster og tap, både innenfor og utenfor «korridoren». Nr. 155 bokstav b) (iii) forklarer behovet for å vurdere alle uinnregnede deler av overgangsforpliktelsen i regnskapsføring av påfølgende aktuarielle gevinster.

Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening

96. ***Ved måling av sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse i henhold til nr. 54 skal et foretak, i henhold til nr. 58A, innregne kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som kostnad lineært over den gjennomsnittlige perioden fram til ytelsene er innvunnet. I den utstrekning ytelsene blir innvunnet allerede umiddelbart etter innføringen av eller endringer i en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak innregne kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening umiddelbart.***

97. Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening oppstår når et foretak innfører en ytelsesbasert pensjonsordning eller endrer ytelsene som skal betales under en eksisterende ytelsesbasert pensjonsordning. Slike endringer er motytelser for tjenester fra de ansatte over perioden fram til de ytelsene det dreier seg om, blir innvunnet. Derfor blir kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening innregnet over denne perioden, uansett om kostnadene refererer seg til tjenester fra de ansatte i tidligere perioder, eller ikke. Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening måles som endring i den forpliktelsen som skyldes planendringen (se nr. 64).

Eksempel som illustrerer nr. 97

Et foretak har en pensjonsordning som gir en pensjon på 2 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår. Ytelsene blir innvunnet etter fem års tjeneste. Den 1. januar 20X5 øker foretaket pensjonen til 2,5 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår fra og med 1. januar 20X1. På tidspunktet for økningen blir nåverdien av tilleggsytelsene for tjeneste fra 1. januar 20X1 til 1. januar 20X5 som følger:

Ansatte med mer enn fem års tjeneste 1/1/X5	150
Ansatte med mer enn fem års tjeneste 1/1/X5 (gjennomsnittlig periode fram til ytelsen er innvunnet, er tre år)	120
	270

Foretaket innregner 150 umiddelbart fordi disse ytelsene allerede er innvunnet. Foretaket innregner 120 lineært over tre år fra og med 1. januar 20X5.

98. Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening omfatter ikke

a) virkningene av differanser mellom faktisk og tidligere antatt lønnsvekst på plikten til å utbetale ytelser for tjeneste i tidligere år (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi aktuarielle forutsetninger tar hensyn til forventet lønn),

b) under- og overvurderinger av diskresjonære pensjonsøkninger der et foretak har en underforstått plikt til å foreta slike økninger (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi aktuarielle forutsetninger tar hensyn til slike økninger),

c) estimater på ytelsesforbedringer som er følge av aktuarielle gevinster som allerede er innregnet i finansregnskapet, dersom foretaket er forpliktet, enten av de formelle vilkårene i ordningen (eller en underforstått plikt som går lenger enn disse vilkårene) eller av lovgivningen, til å bruke et eventuelt overskudd i ordningen til beste for planens deltakere, selv om ytelsesøkningen ikke er formelt tildelt ennå (økningen som dette fører til for plikten, er et aktuarielt tap og ikke kostnad ved til tidligere perioders pensjonsopptjening, se nr. 85 bokstav b),

d) økningen i innvunne ytelser når ansatte, i mangel av nye eller forbedrede ytelser, fullfører kravene til innvinning av ytelsene (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi de estimerte utgiftene til ytelsene ble innregnet

som kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening da tjenesten ble utført), og

e) virkningen av endringer i ordningen som reduserer ytelser for framtidig tjeneste (en avkorting).

99. Et foretak oppretter en amortiseringsplan for kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening når ytelsene blir innført eller endret. Det ville være upraktisk å opprettholde de detaljerte registrene som er nødvendige for å identifisere og gjennomføre påfølgende endringer i denne amortiseringsplanen. Videre blir virkningen sannsynligvis bare vesentlig i tilfelle av en avkorting eller et oppgjør. Derfor endrer et foretak avskrivningsplanen for kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening bare dersom det foreligger en avkortning eller et oppgjør.

100. Når et foretak reduserer ytelser det skal utbetale i henhold til en eksisterende ytelsesbasert pensjonsordning, blir den tilknyttede reduksjonen i netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse innregnet som (negativ) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening over den gjennomsnittlige perioden fram til den reduserte delen av ytelsene blir innvunnet.

101. Der et foretak reduserer visse ytelsesutbetalinger i henhold til en eksisterende ytelsesbasert pensjonsordning, og samtidig øker andre ytelser som skal utbetales i henhold til pensjonsordningen for de samme ansatte, behandler foretaket endringen som en endring i nettostørrelser.

Innregning og måling, pensjonsmidler

Virkelig verdi av pensjonsmidler

102. Den virkelige verdien av alle pensjonsmidler trekkes fra ved fastsettelse av beløpet som skal innregnes i balansen i henhold til nr. 54. Når ingen markedspris er tilgjengelig, estimeres den virkelige verdien av pensjonsmidler for eksempel ved å diskontere forventede framtidige kontantstrømmer med en diskonteringsrente som gjenspeiler både risikoen tilknyttet pensjonsmidlene og forfallsdag eller forventet avhendelsesdag for disse midlene (eller, dersom de ikke har noen forfallsdag, den forventede perioden fram til oppgjør av den tilknyttede forpliktelsen).

103. Pensjonsmidler omfatter ikke ubetalte forfalte bidrag fra det regnskapspliktige foretaket til fondet, og heller ikke eventuelle ikke-overførbare finansielle instrumenter som foretaket har utstedt, og som er i fondets eie. Pensjonsmidler fratrekkes alle forpliktelser i fondet som ikke er knyttet til ytelser til ansatte, for eksempel leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser samt forpliktelser som skyldes finansielle derivater.

104. Når pensjonsmidler omfatter kvalifiserende forsikringspoliser som nøyaktig tilsvarer beløpet, og betalingstidspunktet for noen av eller alle de ytelsene som skal utbetales i henhold til ordningen, anses den virkelige verdien av forsikringspolisene å være nåverdien av de tilknyttede forpliktelsene, slik det er beskrevet i nr. 54 (med forbehold om en eventuell reduksjon dersom kravene under forsikringspolisene ikke kan gjenvinnes fullt ut).

Refusjoner

104A. ***Når og bare når det er praktisk talt sikkert at en annen part vil refundere noen av eller alle de utgiftene som kreves for å gjøre opp en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse, skal et foretak innregne sin rett til refusjon som en separat eiendel. Foretaket skal måle eiendelen til virkelig verdi. I alle andre henseender skal et foretak behandle en slik eiendel på samme måte som pensjonsmidler. I resultatregnskapet kan kostnaden ved en ytelsesbasert pensjonsordning presenteres som nettobeløpet etter innregning av en refusjon.***

104B. Enkelte ganger kan et foretak forvente at en annen part, for eksempel en forsikringsgiver, betaler en del av eller alle utgiftene som kreves for å gjøre opp en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse. Kvalifiserende forsikringspoliser slik de er definert i nr. 7, er pensjonsmidler. Et foretak regnskapsfører kvalifiserende forsikringspoliser på samme måte som alle andre pensjonsmidler, og nr. 104A gjelder derfor ikke (se nr. 39–42 og nr. 104).

104C. Når en forsikringspolise ikke er en kvalifiserende forsikringspolise, anses den ikke som pensjonsmidler. Nr. 104A omhandler disse tilfellene; foretaket innregner sin rett til refusjon i henhold til forsikringspolisen som en separat eiendel, istedenfor som et fradrag ved beregning av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som er innregnet i henhold til nr. 54, og i alle andre henseender behandler foretaket denne eiendelen regnskapsmessig på samme måte som pensjonsmidler. Spesielt nevnes at den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som er innregnet i henhold til nr. 54, øker (minker) i den utstrekning netto kumulative aktuarielle gevinster (tap) på den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen og på den tilknyttede retten til refusjon forblir uinnregnet i henhold til nr. 92 og nr. 93. Nr. 120 bokstav c) vii) krever at foretaket gir en kort beskrivelse av forbindelsen mellom retten til refusjon og den tilknyttede forpliktelsen.

Eksempel som illustrerer nr. 104A-C

Nåverdi av forpliktelsen	1 241
Uinnregnede aktuarielle gevinster	17
Forpliktelse innregnet i balansen	1 258
Rettigheter i henhold til forsikringspoliser som nøyaktig stemmer med beløpet og tidspunktet for noen av de ytelsene som skal betales i henhold til ordningen. Disse ytelsene har en nåverdi på 1 092.	1 092

De uinnregnede aktuarielle gevinstene på 17 er netto kumulative aktuarielle gevinster på forpliktelsen og på retten til refusjon.

104D. Dersom retten til refusjon oppstår i henhold til en forsikringspolise som nøyaktig tilsvarer beløpet og tidspunktet for noen av eller alle de ytelsene som skal utbetales i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, anses den virkelige verdien av retten til

refusjon å være nåverdien av den tilknyttede forpliktelsen, som beskrevet i nr. 54 (med forbehold om en eventuell påkrevd reduksjon dersom refusjonen ikke kan gjenvinnes fullt ut).

Avkastning på pensjonsmidler

105. Den forventede avkastningen på pensjonsmidler er én bestanddel av kostnaden som innregnes i resultatregnskapet. Differansen mellom forventet og faktisk avkastning på pensjonsmidler er aktuariell gevinst eller tap, den er inkludert i de aktuarielle gevinstene og tapene på den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen ved fastsettelse av det nettobeløpet som holdes opp mot grensene i «korridoren» på 10 % som angis i nr. 92.

106. Den forventede avkastningen på pensjonsmidler er ved begynnelsen av perioden basert på markedets forventninger til avkastning over hele levetiden til den tilknyttede forpliktelsen. Den forventede avkastningen på foretakets pensjonsmidler gjenspeiler endringer i den virkelige verdien av pensjonsmidlene i løpet av perioden, som et resultat av faktiske bidrag innbetalt til fondet og faktiske ytelser utbetalt fra fondet.

107. Ved fastsettelsen av forventet og faktisk avkastning på pensjonsmidler trekker et foretak fra forventede administrasjonsutgifter, bortsett fra slike som omfattes av de aktuarielle forutsetningene som benyttes til å måle forpliktelsen.

Eksempel som illustrerer nr. 106

Den 1. januar 20X1 var den virkelige verdien av pensjonsmidlene 10 000, og netto kumulative, uinnregnede aktuarielle gevinster var 760. Den 30. juni 20X1 utbetalte ordningen ytelser på 1 900 og mottok bidrag på 4 900. Den 31. desember 20X1 var den virkelige verdien av pensjonsmidlene 15 000, og nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen var 14 792. Aktuarielle tap på pensjonsforpliktelsen for 20X1 var 60.

Den 1. januar 20X1 foretok det regnskapspliktige foretaket følgende estimater, basert på prisene i markedet denne dagen:

	%)
Inntekt av renter og utbytte, etter betalbar skatt	9,25
Realiserte og urealiserte gevinster på pensjonsmidler (etter skatt)	2,00
Administrasjonsutgifter	(1,00)
Forventet avkastningssats	10,25
For 20X1 er den forventede og faktiske avkastningen på pensjonsmidler som følger:	
Avkastning på 10 000 i tolv måneder til 10,25 %	1 025
Avkastning på 3 000 i seks måneder til 5 % (tilsvarende 10,25 % pro anno, beregnet hver sjette måned)	150

Forventet avkastning på pensjonsmidler for 20X1	1 175
Virkelig verdi av pensjonsmidler 31. desember 20X1	15 000
Minus virkelig verdi av pensjonsmidler 1. januar 20X1	(10 000)
Minus mottatte bidrag	(4 900)
Pluss utbetalte ytelser	1 900
Faktisk avkastning på pensjonsmidler	2 000

Differansen mellom den forventede avkastningen på pensjonsmidler (1 175) og den faktiske avkastningen på pensjonsmidler (2 000) er en aktuariell gevinst på 825. Derfor er de kumulative netto uinnregnede aktuarielle gevinstene lik 1 525 (760 pluss 825 minus 60). I henhold til nr. 92 er grensene til «korridoren» satt til 1 500 (til det største beløpet av i) 10 % av 15 000 og ii) 10 % av 14 792). Året etter (20X2) innregner foretaket i resultatregnskapet en aktuariell gevinst på 25 (1 525 minus 1 500), dividert på forventet gjennomsnitt for gjenværende tjenestetid for de aktuelle ansatte.
Den forventede avkastningen på pensjonsmidler for 20X2 vil bli basert på markedets forventning 1/1/X2 til avkastning over hele levetiden til forpliktelsen.

Virksomhetssammenslutninger

108. I en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, innregner et foretak eiendeler og forpliktelser som oppstår av pensjonsytelser til nåverdien av forpliktelsen minus den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidler (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger»). Nåverdien av forpliktelsen omfatter alt av det følgende, selv om foretaket som overtas, ennå ikke har hadde innregnet dem på overtakelsesdagen:

a) aktuarielle gevinster og tap som oppstod før overtakelsesdagen (enten de falt innenfor «korridoren» på 10 % eller ikke),

b) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som oppstod av endringene av en ytelse eller av innføringen av en ordning før overtakelsesdagen, og

c) beløp som det overtatte foretaket ikke hadde innregnet ennå, i henhold til overgangsbestemmelsene i nr. 155 bokstav b).

Avkortinger og oppgjør

109. ***Et foretak skal innregne gevinster eller tap på avkorting eller oppgjør av en ytelsesbasert pensjonsordning når avkortingen eller oppgjøret skjer. Gevinsten eller tapet på en avkorting eller et oppgjør skal omfatte:***

a) ***Alle endringer i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som avkortingen eller oppgjøret fører til.***

b) ***Alle endringer i den virkelige verdien av pensjonsmidlene som avkortingen eller oppgjøret fører til.***

c) ***Alle tilknyttede aktuarielle gevinster og tap, samt kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som i henhold til nr. 92 og nr. 96, ikke er innregnet tidligere.***

110. ***Før foretaket beregner virkningene av en avkorting eller et oppgjør, skal det måle forpliktelsen på nytt (samt eventuelle tilknyttede pensjonsmidler) ved hjelp av gjeldende aktuarielle forutsetninger (herunder gjeldende markedsrenter og andre gjeldende markedspriser).***

111. En avkorting forekommer når et foretak enten

a) har klart forpliktet seg til å foreta en vesentlig reduksjon i antallet ansatte som omfattes av en ordning, eller

b) endrer vilkårene i en ytelsesbasert pensjonsordning slik at et vesentlig element i de nåværende ansattes framtidige tjeneste ikke lenger vil kvalifisere for ytelser, eller bare vil kvalifisere for reduserte ytelser.

En avkorting kan skje som følge av en isolert hendelse, for eksempel stengning av en fabrikk, opphør av en virksomhet eller avvikling eller utsettelse av en ordning. En hendelse er vesentlig nok til å kvalifisere som en avkorting dersom innregningen av gevinst eller tap i forbindelse med avkortingen ville hatt en vesentlig innvirkning på finansregnskapet. Avkortinger er ofte koblet til omstruktureringer. Derfor regnskapsfører et foretak en avkorting på samme tid som en tilknyttet omstrukturering.

112. Et oppgjør forekommer når et foretak trer inn i en transaksjon som fjerner alle ytterligere rettslige eller underforståtte plikter for en del av eller alle ytelsene som hører inn under en ytelsesbasert pensjonsordning, for eksempel når en engangsutbetaling i kontanter foretas til eller på vegne av deltakerne i en ordning som motytelse for deres rett til å motta nærmere angitte pensjonsytelser.

113. I noen tilfeller tegner et foretak en forsikringspolise for å finansiere noen av eller alle ytelsene til ansatte som gjelder tjenester fra ansatte i inneværende og tidligere perioder. Tegningen av en slik polise er ikke et oppgjør dersom foretaket beholder en rettslig eller underforstått plikt (se nr. 39) til å betale ytterligere beløp dersom forsikringsgiver ikke betaler de ytelsene til ansatte som er angitt i forsikringspolisen. Nr. 104A–104D omhandler innregning og måling av retter til refusjon i henhold til forsikringspoliser som ikke er pensjonsmidler.

114. Et oppgjør forekommer sammen med en avkorting dersom en ordning blir avviklet på en slik måte at plikten blir gjort opp og ordningen opphører å eksistere. Avviklingen av en ordning er imidlertid ikke en avkorting eller et oppgjør dersom ordningen erstattes av en ny ordning som tilbyr ytelser som i realiteten er identiske.

115. Der en avkorting bare gjelder for noen av de ansatte som omfattes av en ordning, eller der bare en del av en plikt blir gjort opp, inneholder gevinsten eller tapet en forholdsmessig andel av tidligere uinnregnede utgifter knyttet til tidligere perioders pensjonsopptjening og aktuarielle gevinster og tap (samt av overgangsbeløp som fortsatt ikke er innregnet i henhold til nr. 155 bokstav b)). Den forholdsmessige andelen

fastsettes på grunnlag av nåverdien av forpliktelsene før og etter avkortingen eller oppgjøret, med mindre et annet grunnlag er mer rasjonelt under de gjeldende omstendighetene. Det kan for eksempel være hensiktsmessig å anvende en eventuell gevinst som oppstår av en avkorting eller et oppgjør av den samme ordningen, til først å kvitte seg med eventuelle uinnregnede kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening som er tilknyttet den samme ordningen.

Eksempel som illustrerer nr. 115

Et foretak avvikler en del av sin forretningsvirksomhet, og ansatte i denne delen av virksomheten vil heretter ikke opptjene noen rett til ytterligere ytelser. Dette er en avkorting uten noe oppgjør. I henhold til gjeldende aktuarielle forutsetninger (herunder gjeldende rente og andre gjeldende priser i markedet) har foretaket umiddelbart før avkortingen en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse med en netto nåverdi på 1 000, pensjonsmidler med en virkelig verdi på 820 og netto kumulative uinnregnede aktuarielle gevinster på 50. Foretaket hadde første gang anvendt denne standarden ett år tidligere. Dette økte nettoforpliktelsen med 100, som foretaket valgte å innregne over fem år (se nr. 155 bokstav b)). Avkortingen reduserer forpliktelsens netto nåverdi med 100 til 900.

Av de tidligere uinnregnede aktuarielle gevinstene og overgangsbeløpene gjelder 10 % (100/1 000) den delen av forpliktelsen som ble fjernet ved avkortingen. Virkningen av avkortingen er dermed som følger:

	Før avkorting	Gevinst ved avkortingen	Etter avkorting
Netto nåverdi av forpliktelsen	1 000	(100)	900
Virkelig verdi av pensjonsmidler	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Uinnregnede aktuarielle gevinster	50	(5)	45
Uinnregnet overgangsbeløp (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Nettoforpliktelse innregnet i balansen	150	(97)	53

Presentasjon

Nettoføring

116. ***Et foretak skal nettoføre en eiendel som gjelder én ordning mot en forpliktelse som gjelder en annen ordning når, og bare når, foretaket***

a) ***har en juridisk håndhevbar rett til å benytte overdekning i én ordning til å gjøre opp forpliktelser under den andre ordningen, og***

b) ***har til hensikt enten å gjøre opp forpliktelsene på nettogrunnlag eller å realisere overdekningen i én ordning og gjøre opp forpliktelsen i henhold til den andre ordningen under ett.***

117. Nettoføringskriteriene er tilsvarende dem som gjelder for finansielle instrumenter i IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og presentasjon».

Sondringen kortsiktig/langsiktig

118. Enkelte foretak skiller mellom omløpsmidler / kortsiktige forpliktelser og anleggsmidler / langsiktige forpliktelser. Denne standard angir ikke om et foretak skal skille mellom kortsiktige og langsiktige deler av eiendeler og forpliktelser som oppstår av pensjonsytelser.

Finansielle bestanddeler av pensjonskostnader

119. Denne standard angir ikke om et foretak skal presentere kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening, rentekostnader og forventet avkastning av pensjonsmidler som bestanddeler av ett enkelt inntekts- eller kostnadselement i resultatoppstillingen.

Opplysninger

120. ***Et foretak skal opplyse om følgende når det gjelder ytelsesbaserte pensjonsordninger:***

a) ***foretakets regnskapsprinsipper for innregning av aktuarielle gevinster og tap,***

b) ***en generell beskrivelse av typen ordning,***

c) ***en avstemming av eiendelene og forpliktelsene som er innregnet i balansen, som viser minst***

i) ***nåverdien på balansedagen av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser som i sin helhet er ikke-fondsbasert,***

ii) ***nåverdien (før fradrag av den virkelige verdien av pensjonsmidler) på balansedagen av brutto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser som er helt eller delvis fondsbasert,***

iii) ***den virkelige verdien av alle pensjonsmidler på balansedagen,***

iv) ***netto aktuarielle gevinster eller tap som ikke er innregnet i balansen (se nr. 92),***

v) ***kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som ennå ikke er innregnet i balansen (se nr. 96),***

vi) ***alle beløp som ikke er innregnet som eiendel, på grunn av begrensningen i nr. 58 bokstav b),***

vii) ***den virkelige verdien på balansedagen av eventuelle retter til refusjon innregnet som eiendel i henhold til nr. 104A (med en kort beskrivelse av forbindelsen mellom retten til refusjon og den tilknyttede forpliktelsen), og***

viii) ***de andre beløpene som er innregnet i balansen,***

d) ***beløpene som omfattes av den virkelige verdien av pensjonsmidler***

i) ***for hver kategori av det regnskapspliktige foretakets egne finansielle instrumenter, og***

ii) ***for alle faste eiendommer eller andre eiendeler som anvendes av det regnskapspliktige foretaket,***

e) ***en avstemming som viser bevegelsene i løpet av regnskapsperioden i netto forpliktelser (eller eiendeler) som er innregnet i balansen,***

f) ***den samlede kostnaden innregnet i resultatregnskapet for hvert av følgende punkter, samt linjen(e) i resultatregnskapet der de er ført:***

i) ***kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening,***

ii) ***rentekostnader,***

iii) ***forventet avkastning på pensjonsmidler,***

iv) ***forventet avkastning på eventuelle retter til refusjon som er innregnet som eiendel i henhold til nr. 104A,***

v) ***aktuarielle gevinster og tap,***

vi) ***kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, samt***

vii) ***virkningen av eventuelle avkortinger eller oppgjør,***

g) ***den faktiske avkastning på pensjonsmidler, samt den faktiske avkastningen på eventuelle retter til refusjon som er innregnet som eiendel i henhold til nr. 104A, og***

h) ***de viktigste aktuarielle forutsetningene som er benyttet på balansedagen, herunder, der de har gyldighet,***

i) ***diskonteringsrenter,***

ii) ***forventet avkastning på alle pensjonsmidler for de regnskapsperiodene som presenteres i finansregnskapet,***

iii) ***forventet avkastning på de regnskapsperiodene som presenteres i finansregnskapet på eventuelle retter til refusjon som er innregnet som eiendel i henhold til nr. 104A,***

iv) ***forventet lønnsvekst (og endring i en indeks eller en annen variabel som er angitt i de formelle eller underforståtte vilkårene for en ordning som grunnlag for framtidige økninger av ytelsene),***

v) ***utvikling av legehjelpsutgifter, og***

vi) ***alle andre vesentlige aktuarielle forutsetninger som det er tatt hensyn til.***

Et foretak skal opplyse om alle aktuarielle forutsetninger i absolutte verdier (for eksempel som et absolutt prosenttall) og ikke bare som en margin mellom ulike prosenttall eller andre variabler.

121. Nr. 120 bokstav b) krever en generell beskrivelse av typen ordning. En slik beskrivelse sondrer for eksempel mellom pensjonsordninger beregnet ut fra avtalt lønn og pensjonsordninger beregnet ut fra sluttlønn, og mellom pensjonsordninger for dekning av legehjelpsutgifter etter fratredelse. Ytterligere detaljer er ikke nødvendig.

122. Når et foretak har flere ytelsesbaserte pensjonsordninger, kan opplysningene gis samlet, for hver enkelt pensjonsordning eller gruppert på den måten som anses mest hensiktsmessig. Det kan være nyttig å sondre mellom de ulike grupperingene ved hjelp av følgende kriterier:

a) den geografiske plasseringen av ordningene, for eksempel ved å skille mellom innenlandske og utenlandske ordninger, eller

b) hvorvidt ordningene er underlagt vesentlig forskjellig risiko, for eksempel ved å skille mellom pensjonsordninger beregnet ut fra avtalt lønn og pensjonsordninger beregnet ut fra sluttlønn og mellom pensjonsordninger for dekning av legehjelpsutgifter etter fratredelse.

Når et foretak gir opplysninger samlet for en gruppering av pensjonsordningene, gis slike opplysninger i form av veide gjennomsnitt eller innenfor relativt smale områder.

123. Nr. 30 krever tilleggsopplysninger om ytelsesbaserte flerforetaksordninger som behandles som om de var innskuddsbaserte pensjonsordninger.

124. Der det kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter», skal et foretak gi opplysninger om

a) transaksjoner med nærstående parter vedrørende pensjonsordninger, og

b) pensjonsytelser for nøkkelpersoner i ledelsen.

125. Der det kreves av IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», skal et foretak opplyse om betingede forpliktelser som oppstår av pensjonsforpliktelser.

ANDRE LANGSIKTIGE YTELSER TIL ANSATTE

126. Andre langsiktige ytelser til ansatte omfatter for eksempel

a) langsiktig betalt fravær, for eksempel ansiennitetspermisjon eller tjenestefri (sabbatsår),

b) ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet,

c) ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet,

d) overskuddsdeling og bonusutbetalinger som skal utbetales tolv måneder eller mer etter avslutning av den regnskapsperioden der de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten, og

e) utsatt kompensasjon utbetalt tolv måneder eller mer etter avslutning av den regnskapsperioden der kompensasjonen er opptjent.

127. Målingen av andre langsiktige ytelser til ansatte er normalt ikke gjenstand for samme grad av usikkerhet som målingen av pensjonsytelser. Videre er innføring av eller endringer i andre langsiktige ytelser til ansatte sjelden opphav til vesentlige beløp når det gjelder kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening. Av denne grunn krever denne standard en forenklet metode for regnskapsføring av andre langsiktige ytelser til ansatte. Denne metoden skiller seg fra regnskapsføring av pensjonsytelser på følgende måter:

a) aktuarielle gevinster og tap blir innregnet umiddelbart og det benyttes ingen «korridor», og

b) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening innregnes umiddelbart.

Innregning og måling

128. ***Beløpet som innregnes som en forpliktelse for andre langsiktige ytelser til ansatte, skal være den samlede nettoverdien av følgende beløp:***

a) ***nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på balansedagen (se nr. 64),***

b) ***minus den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) pensjonsmidler som pliktene skal gjøres opp direkte i (se nr. 102–104).***

Ved måling av forpliktelsen skal et foretak benytte nr. 49–91, bortsett fra nr. 54 og nr. 61. Et foretak skal benytte nr. 104A ved innregning og måling av eventuelle retter til refusjon.

129. ***For andre langsiktige ytelser til ansatte skal et foretak innregne det samlede nettobeløpet av følgende beløp som kostnad eller (underlagt nr. 58) inntekt, bortsett fra i den utstrekning en annen internasjonal regnskapsstandard krever eller tillater at de inkluderes i anskaffelseskost for en eiendel:***

a) ***kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 63–91),***

b) ***rentekostnader (se nr. 82),***

c) ***forventet avkastning på alle pensjonsmidler (se nr. 105–107) og av alle retter til refusjon innregnet som eiendeler (se nr. 104A),***

d) ***aktuarielle gevinster og tap, som alle skal innregnes umiddelbart,***

e) ***kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, som alle skal innregnes umiddelbart, og***

f) ***virkningen av eventuelle avkortinger eller oppgjør (se nr. 109 og nr. 110).***

130. En annen form for langsiktige ytelser til ansatte er ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet. Dersom ytelsesnivået avhenger av tjenestetiden, oppstår en plikt når den ansatte utfører tjenesten. Måling av denne plikten gjenspeiler sannsynligheten for at det vil bli nødvendig med en utbetaling og over hvor lang tid betalingen forventes å måtte foretas. Dersom ytelsesnivået er det samme for alle uføre ansatte uansett tjenestetid, blir den forventede utgiften til disse ytelsene innregnet når det skjer noe som forårsaker en langvarig uførhet.

Opplysninger

131. Selv om denne standard ikke krever at det opplyses spesielt om andre langsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre internasjonale regnskapsstandarder som krever slike opplysninger, for eksempel der kostnaden som er resultatet av slike ytelser, er av en slik størrelse, art eller hyppighet at opplysninger om dette er relevant for å forklare foretakets resultat i perioden (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»). Der det kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» skal et foretak gi opplysninger om andre langsiktige ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen.

SLUTTVEDERLAG

132. Denne standard omhandler sluttvederlag atskilt fra andre ytelser til ansatte fordi hendelsen som fører til at det oppstår en plikt, er avslutningen av arbeidsforholdet og ikke den ansattes tjeneste.

Innregning

133. ***Et foretak skal innregne sluttvederlag som forpliktelse og kostnad når, og bare når, foretaket er påviselig forpliktet til enten å***

a) ***avslutte arbeidsforholdet til en ansatt eller en gruppe ansatte før normal fratredelsesdato, eller***

b) ***yte sluttvederlag som følge av et tilbud som er framsatt for å oppmuntre til frivillig oppsigelse.***

134. ***Et foretak er påviselig forpliktet til en avslutning av arbeidsforholdet når, og bare når, foretaket har en detaljert formell ordning for avslutning av arbeidsforholdet og ikke har realistiske muligheter til å trekke ordningen tilbake. Denne detaljerte ordningen skal minst omtale***

a) ***plasseringen av, funksjonen til og det tilnærmede antallet ansatte hvis tjeneste skal avsluttes,***

b) ***sluttvederlaget for hver arbeidskategori eller -funksjon, og***

c) ***tidspunktet for gjennomføringen av ordningen. Gjennomføringen skal begynne så snart som mulig og tidsrommet for å fullføre gjennomføringen skal være slik at vesentlige endringer i ordningen ikke er sannsynlig.***

135. Et foretak kan gjennom lovgivning, ved kontraktsmessig eller annen overenskomst med ansatte eller deres representanter eller ved en underforstått plikt basert på forretningspraksis, skikk og bruk eller et ønske om å opptre rettferdig, ha forpliktet seg til å foreta utbetalinger (eller sørge for andre ytelser) til ansatte når foretaket avslutter deres arbeidsforhold. Slike utbetalinger kalles sluttvederlag. Sluttvederlag er typisk engangsutbetalinger, men kan andre ganger også omfatte

a) forhøyelse av fratredelsesytelser eller andre pensjonsytelser, enten direkte eller indirekte gjennom en ordning for ytelser til de ansatte, og

b) lønn fram til avslutningen av en nærmere angitt oppsigelsesperiode dersom den ansatte ikke utfører ytterligere tjenester som gir økonomiske fordeler for foretaket.

136. Enkelte ytelser til ansatte skal utbetales uansett grunnen til den ansattes fratredelse. Utbetalingen av slike ytelser er sikker (med forbehold om eventuelle krav til innvinning eller minstekrav til tjenesteforholdet), men tidspunktet for utbetalingen er usikkert. Selv om slike ytelser i noen stater omtales som sluttvederlag eller sluttgratiale, er de pensjonsytelser og ikke sluttvederlag, og et foretak skal regnskapsføre dem som pensjonsytelser. Enkelte foretak gir en lavere ytelse for frivillig fratredelse etter den ansattes ønske (i realiteten en pensjonsytelse) enn for tvungen fratredelse etter foretakets ønske. Tilleggsytelsen som utbetales ved tvungen fratredelse, er et sluttvederlag.

137. Sluttvederlag gir ikke et foretak framtidige økonomiske fordeler og innregnes umiddelbart som kostnad.

138. Der et foretak innregner sluttvederlag, kan foretaket også måtte regnskapsføre en avkorting i pensjonsytelser eller i andre ytelser til ansatte (se nr. 109).

Måling

139. ***Sluttvederlag som forfaller mer enn tolv måneder etter balansedagen, skal diskonteres med diskonteringsrenten angitt i nr. 78.***

140. ***I tilfelle av tilbud som er framsatt for å oppmuntre til frivillig oppsigelse, skal målingen av sluttvederlagene baseres på antallet ansatte som forventes å godta tilbudet.***

Opplysninger

141. Dersom det råder usikkerhet vedrørende antallet ansatte som vil godta tilbudet om sluttvederlag, er det oppstått en betinget forpliktelse. Etter IAS 37: «Avsetninger,

betingede forpliktelser og betingede eiendeler» skal et foretak opplyse om den betingede forpliktelsen, med mindre muligheten for en oppgjørsutbetaling er svært liten.

142. Etter IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» skal et foretak opplyse om arten av og omfanget av en kostnad dersom den er av en slik størrelse, art eller hyppighet at det er relevant å opplyse om den for å forklare foretakets resultat i regnskapsperioden. Sluttvederlag kan føre til en kostnad som det må opplyses om for å oppfylle dette kravet.

143. Dersom det kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter», skal et foretak gi opplysninger om sluttvederlag for nøkkelpersoner i ledelsen.

AKSJEBASERTE YTELSER

144. Aksjebaserte ytelser omfatter ytelser i form av

a) aksjer, aksjeopsjoner og andre egenkapitalinstrumenter, utstedt til ansatte til en lavere verdi enn den virkelige verdien disse instrumentene ville blitt utstedt for til tredjemann, og

b) kontantutbetalinger, der beløpet vil avhenge av den framtidige markedsprisen på det regnskapspliktige foretakets aksjer.

Innregning og måling

145. Denne standard fastsetter ingen krav til innregning og måling av aksjebaserte ytelser.

Opplysninger

146. Opplysningene som kreves nedenfor, er ment å gjøre brukere av finansregnskapet i stand til å vurdere virkningene av aksjebaserte ytelser på et foretaks finansielle stilling, resultat og kontantstrømmer. Aksjebaserte ytelser kan påvirke

a) et foretaks finansielle stilling ved at de krever at foretaket utsteder egenkapitalinstrumenter eller konverterer finansielle instrumenter, for eksempel når ansatte, eller kompensasjonsordninger for ansatte, innehar aksjeopsjoner eller delvis har oppfylt krav til innvinning som gjør at de vil kunne erverve aksjeopsjoner i framtiden, og

b) et foretaks resultat og kontantstrømmer ved at de reduserer kontantbeløpet eller andre ytelser til ansatte som foretaket overdrar til ansatte som motytelse for de ansattes tjenester.

147. ***Et foretak skal opplyse om følgende:***

a) ***arten av og vilkårene (herunder eventuelle innvinningsbestemmelser) for ordninger for aksjebaserte ytelser,***

b) ***regnskapsprinsippene for ordninger for aksjebaserte ytelser,***

c) ***beløpene som er innregnet i finansregnskapet for ordninger for aksjebaserte ytelser,***

d) ***antallet av og vilkårene for (der det er hensiktsmessig, inkludert dividende- og stemmeretter, konverteringsretter, utøvelsesdatoer, utøvelseskurser og utløpsdatoer) foretakets egne egenkapitalinstrumenter som innehas av ordninger for aksjebaserte ytelser (og når det gjelder aksjeopsjoner, av ansatte) i begynnelsen og i slutten av perioden. Det skal angis i hvilket omfang ansattes rettigheter til disse instrumentene er innvunnet i begynnelsen og i slutten av perioden,***

e) ***antallet av og vilkårene for (der det er hensiktsmessig, inkludert dividende- og stemmeretter, konverteringsretter, utøvelsesdatoer, utøvelseskurser og utløpsdatoer) egenkapitalinstrumenter utstedt av foretaket til ordninger for aksjebaserte ytelser eller ytelser til ansatte (eller for antallet av og vilkårene for foretakets egne egenkapitalinstrumenter som er fordelt til ansatte ved ordninger for aksjebaserte ytelser) i løpet av perioden, samt den virkelige verdien av eventuelle vederlag mottatt fra ordninger for aksjebaserte ytelser eller ordninger for ytelser fra de ansatte,***

f) ***antallet av, utøvelsesdatoer for og utøvelseskurser på aksjeopsjoner under ordninger for aksjebaserte ytelser i løpet av perioden,***

g) ***antallet aksjeopsjoner holdt av ordninger for aksjebaserte ytelser eller av ansatte under slike ordninger, som bortfalt i løpet av perioden, og***

h) ***beløpene og de viktigste vilkårene for eventuelle lån eller garantier fra det regnskapspliktige foretaket til eller på vegne av ordninger for aksjebaserte ytelser.***

148. ***Et foretak skal også opplyse om følgende:***

a) ***den virkelige verdien i begynnelsen og i slutten av perioden av foretakets egne egenkapitalinstrumenter (unntatt aksjeopsjoner) som innehas av ordninger for aksjebaserte ytelser, og***

b) ***den virkelige verdien på utstedelsesdagen av foretakets egne egenkapitalinstrumenter (unntatt aksjeopsjoner) som er utstedt av foretaket til aksjebaserte kompensasjonsordninger eller til ansatte, eller av ordninger for aksjebaserte ytelser til ansatte, i løpet av perioden.***

Dersom det ikke er praktisk mulig å beregne den virkelige verdien av egenkapitalinstrumentene (unntatt aksjeopsjoner), skal det opplyses om dette.

149. Når et foretak har flere ordninger for aksjebaserte ytelser, kan opplysningene gis samlet, for hver enkelt ordning eller gruppert på en måte som anses som mest nyttig for å vurdere foretakets plikter til å utstede egenkapitalinstrumenter i henhold til slike ordninger, samt endringene i disse pliktene i løpet av inneværende periode. Slike grupperinger kan for eksempel skille mellom plassering av og ansiennitet for de gruppene av ansatte som omfattes. Når et foretak gir opplysninger samlet for en gruppering av ordninger, gis slike opplysninger i form av veide gjennomsnitt eller innenfor relativt smale områder.

150. Når et foretak har utstedt aksjeopsjoner til ansatte, eller til avlønningsordninger for ansatte, kan opplysninger om dette gis samlet eller grupperes slik det anses som mest nyttig for vurderingen av antallet av og tidspunktet for aksjer som kan utstedes, og de tilknyttede kontantbeløpene som vil kunne mottas. Det kan for eksempel være nyttig å skille opsjoner som er «out-of-the-money» (der utøvelseskursen overstiger gjeldende markedspris) fra opsjoner som er «in-the-money» (der gjeldende markedspris overstiger utøvelseskurs). Det kan videre være nyttig å kombinere opplysningene i grupperinger som ikke slår sammen opsjoner med svært forskjellige utøvelseskurser eller utøvelsesdatoer.

151. Opplysningene som kreves i nr. 147 og nr. 148, er ment å oppfylle formålene i denne standard. Tilleggsopplysninger kan være påkrevd for å oppfylle kravene i IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» dersom et foretak

a) gir aksjebaserte ytelser til nøkkelpersoner i ledelsen,

b) gir aksjebaserte ytelser i form av instrumenter utstedt av foretakets morforetak, eller

c) inngår i transaksjoner med nærstående parter i forbindelse med ordninger for aksjebaserte ytelser.

152. I fravær av særlige krav for innregning og måling av ordninger for aksjebaserte ytelser er informasjon om den virkelige verdien av det regnskapspliktige foretakets finansielle instrumenter som er benyttet i slike ordninger, nyttig for brukere av finansregnskapet. Men på grunn av at det ikke er enighet om den mest egnede måten å beregne den virkelige verdien av aksjeopsjoner, krever ikke denne standard at et foretak opplyser om opsjonenes virkelige verdi.

OVERGANGSBESTEMMELSER

153. Dette avsnitt angir overgangsbestemmelser for ytelsesbaserte pensjonsordninger. Der et foretak for første gang tar i bruk denne standard for andre ytelser til ansatte, skal foretaket anvende IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

154. ***Ved førstegangsanvendelse av denne standard skal foretaket beregne sin overgangsforpliktelse for ytelsesbaserte pensjonsordninger på dette tidspunktet som***

a) ***nåverdien av forpliktelsen (se nr. 64) på overgangsdatoen,***

b) ***minus den virkelige verdien på overgangsdatoen av (eventuelle) pensjonsmidler som pliktene skal gjøres opp direkte i (se nr. 102–104),***c) ***minus eventuell kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som i henhold til nr. 96 skal innregnes i senere perioder.***

155. ***Dersom overgangsforpliktelsen er større enn forpliktelsen som ville blitt innregnet på samme tidspunkt i henhold til foretakets tidligere regnskapsprinsipper, skal foretaket foreta et ugjenkallelig valg om å innregne denne økningen som en del av foretakets netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse i henhold til nr. 54,***

a) ***umiddelbart, i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», eller***

b) ***som kostnad periodisert lineært over opptil fem år fra overgangsdatoen. Dersom et foretak velger bokstav b), skal foretaket***

i) ***anvende den begrensningen som er beskrevet i nr. 58 bokstav b) ved måling av eventuelle eiendeler som er innregnet i balansen,***

ii) ***på hver balansedag opplyse om 1) størrelsen på økningen som fremdeles ikke er innregnet, og 2) størrelsen som er innregnet i inneværende periode,***

iii) ***begrense innregningen av påfølgende aktuarielle gevinster (men ikke negative kostnader ved tidligere perioders pensjonsopptjening) på følgende måte: Dersom en aktuariell gevinst skal innregnes i henhold til nr. 92 og nr. 93, skal et foretak bare innregne denne aktuarielle gevinsten i den utstrekning de netto kumulative, uinnregnede aktuarielle gevinstene (før innregning av den aktuarielle gevinsten) overstiger den uinnregnede delen av overgangsforpliktelsen, og***

iv) ***inkludere den tilknyttede delen av den uinnregnede overgangsforpliktelsen ved beregningen av eventuelle påfølgende gevinster eller tap ved oppgjør eller avkorting.***

Dersom overgangsforpliktelsen er mindre enn forpliktelsen som ville blitt innregnet på samme tidspunkt i henhold til foretakets tidligere regnskapsprinsipper, skal foretaket innregne denne reduksjonen umiddelbart i henhold til IAS 8.

156. Ved førstegangsanvendelse av denne standard omfatter virkningene av endringen i regnskapsprinsippene alle aktuarielle gevinster og tap som har oppstått i tidligere perioder, selv om de faller innenfor «korridoren» på 10 % som er angitt i nr. 92.

Eksempel som illustrerer nr. 154 og nr. 156

Den 31. desember 1998 inneholder et foretaks balanse en pensjonsforpliktelse på 100. Foretaket anvender denne standard fra og med 1. januar 1999, når nåverdien av plikten i henhold til standarden er 1 300 og den virkelige verdien av pensjonsmidlene er 1 000. Den 1. januar 1993 forbedret foretaket pensjonene (utgifter til ytelser som er ikke-innvunnet: 160, og gjennomsnittlig gjenværende varighet til de er innvunnet på dette tidspunktet: 10 år).

Overgangsvirkningene blir slik:

Nåverdi av forpliktelsen	1 300
Virkelig verdi av pensjonsmidler	(1 000)
Minus kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som skal innregnes i senere perioder (160 × 4/10)	(64)

Overgangsforpliktelse	236
Forpliktelse som allerede er innregnet	100
Økning av forpliktelse	136

Foretaket kan velge å enten innregne økningen på 136 umiddelbart eller over opptil fem år. Dette valget er ugjenkallelig.

Den 31. desember 1999 er nåverdien av plikten i henhold til standarden 1 400, og den virkelige verdien av pensjonsmidler er 1 050. Netto kumulative, uinnregnede aktuarielle gevinster siden tidspunktet for overgang til standarden er 120. Forventet gjennomsnittlig gjenværende tjenestetid for de ansatte som deltar i ordningen, var åtte år. Foretaket har vedtatt et prinsipp om å innregne alle aktuarielle gevinster og tap umiddelbart, som tillatt etter nr. 93.

Virkningen av begrensningen i nr. 155 bokstav b) iii) blir som følger:

Netto kumulative uinnregnede aktuarielle gevinster	120
Uinnregnet del av overgangsforpliktelsen (136 × 4/5)	(109)
Maksimal gevinst som kan innregnes (nr. 155 bokstav b) iii))	11

IKRAFTTREDELSE

157. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere, med de unntak som framgår av nr. 159 og nr. 159A. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på pensjonskostnader i finansregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller tidligere, skal foretaket opplyse om at det har anvendt denne standard istedenfor den tidligere IAS 19: «Pensjonskostnader», godkjent i 1993.***

158. Denne standard erstatter IAS 19: «Pensjonskostnader», som ble godkjent i 1993.

159. ***Følgende bestemmelser trådte i kraft for årsregnskap([1]) for perioder som begynner 1. januar 2001 eller senere:***

    a) ***den reviderte definisjonen av pensjonsmidler i nr. 7 og de tilknyttede definisjonene av eiendeler som innehas av en pensjonskasse, samt av en kvalifiserende forsikringspolise, og***

    b) ***krav til innregning og måling for refusjoner i nr. 104A, nr. 128 og nr. 129, samt tilknyttede opplysninger i nr. 120 bokstav c) vii), nr. 120 bokstav f) iv), nr. 120 bokstav g) og nr. 120 bokstav h) iii).***

([1]) Nr. 159 og nr. 159A viser til «årsregnskap» i samsvar med den mer presise måten å angi iverksettelse på, vedtatt i 1998. Nr. 157 viser til «finansregnskap».

Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom tidligere anvendelse påvirker finansregnskapet, skal et foretak opplyse om dette.

159A. ***Endringen i nr. 58A trådte i kraft for årsregnskap([1]) for perioder som ble avsluttet 31. mai 2002 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom en tidligere anvendelse påvirker finansregnskapet, skal et foretak opplyse om dette.***

160. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» kommer til anvendelse når et foretak endrer sine regnskapsprinsipper for å gjenspeile endringene angitt i nr. 159 og nr. 159A. Dersom disse endringene anvendes med tilbakevirkende kraft, slik det kreves av anbefalt metode og tillatt alternativ behandling i IAS 8, behandler foretaket disse endringene som om de var vedtatt samtidig som resten av denne standard.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 20 (AJOURFØRT 1994)

Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandarden erstatter standarden som opprinnelig ble godkjent av Styret i november 1982. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra og med 1991. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

I mai 1999 ble nr. 11 endret ved IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). Den endrede teksten trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

I januar 2001 ble nr. 2 endret ved IAS 41: «Landbruk». Den endrede teksten trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

Én SIC-tolkning har tilknytning til IAS 20:

– SIC-10: «Offentlig støtte — ingen spesiell tilknytning til foretakets driftsaktiviteter».

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-2
Definisjoner	3-6
Offentlige tilskudd	7-33

([1]) Nr. 159 og nr. 159A viser til «årsregnskap» i samsvar med den mer presise måten å angi iverksettelse på, vedtatt i 1998. Nr. 157 viser til «finansregnskap».

Ikke-monetære offentlige tilskudd 23

Presentasjon av tilskudd knyttet til eiendeler 24-28

Presentasjon av tilskudd knyttet til resultat 29-31

Tilbakebetaling av offentlige tilskudd 32-33

Offentlig støtte 34-38

Opplysninger 39

Overgangsbestemmelser 40

Ikrafttredelse 41

Standardene, som angis ved fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledningen for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av og opplysninger om offentlige tilskudd, samt ved opplysninger om andre former for offentlig støtte.***

2. Denne standard omhandler ikke:

   a) de særlige problemene som oppstår ved regnskapsføring av offentlige tilskudd i finansregnskap som gjenspeiler virkningene av varierende priser eller i tilleggsopplysninger av lignende art,

   b) offentlig støtte som ytes til et foretak i form av fordeler ved fastsettelse av skattbar inntekt, eller som fastsettes eller begrenses på grunnlag av forpliktelser ved inntektsskatt (som tidsbegrenset skattefritak, skattemessige investeringsfradrag, framskutte avskrivninger og reduserte satser for inntektsskatt),

   c) offentlig deltakelse i et foretaks eierskap,

   d) offentlige tilskudd som omfattes av IAS 41: «Landbruk».

DEFINISJONER

3. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Offentlige myndigheter» viser til offentlige organer, offentlige institusjoner og lignende lokale, nasjonale eller internasjonale organer.

   «Offentlig støtte» er handlinger utført av offentlige myndigheter, som har som formål å yte en bestemt økonomisk fordel til ett eller flere foretak som kvalifiserer til dette i

henhold til visse kriterier. Offentlig støtte i denne standard omfatter ikke fordeler som bare ytes indirekte gjennom handlinger som påvirker generelle handelsvilkår, som at det sørges for infrastruktur i områder under utvikling eller at det innføres handelsrestriksjoner for konkurrenter.

«Offentlige tilskudd» er støtte fra offentlige myndigheter i form av overføringer av ressurser til et foretak som motytelse for tidligere eller framtidig oppfyllelse av visse vilkår som gjelder foretakets driftsaktiviteter. De omfatter ikke slike former for offentlig støtte som det ikke med rimelighet kan tilordnes en verdi til, samt transaksjoner med offentlige myndigheter som ikke kan skilles fra foretakets normale handelstransaksjoner([1]).

«Tilskudd knyttet til eiendeler» er offentlige tilskudd der hovedvilkåret er at foretaket som kvalifiserer for disse, skal kjøpe, bygge eller på annen måte anskaffe langsiktige eiendeler. Det kan også være knyttet tilleggsvilkår som begrenser typen eller plasseringen av eiendelene eller i hvilke tidsrom disse skal anskaffes eller holdes.

«Tilskudd knyttet til resultat» er andre offentlige tilskudd enn dem som er knyttet til eiendeler.

«Lån med potensiell ettergivelse» er lån der utlåneren påtar seg å frafalle tilbakebetalingen under visse nærmere angitte vilkår.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.

4. Offentlig støtte forekommer i mange former, både når det gjelder arten av den gitte støtten og i vilkårene som normalt er knyttet til støtten. Formålet med denne støtten kan være å oppmuntre et foretak til å sette i gang virksomhet som det normalt ikke ville ha satt i gang dersom slik støtte ikke hadde blitt gitt.

5. Det at et foretak mottar offentlig støtte kan være av betydning for utarbeiding av finansregnskapet av to grunner. For det første, dersom ressursene er overført, må det finnes en egnet metode for å regnskapsføre overføringen på. For det andre er det ønskelig å gi en indikasjon på i hvor stor utstrekning foretaket har nytt godt av slik støtte i løpet av rapporteringsperioden. Dette letter sammenligningen av et foretaks finansregnskap med dets finansregnskap fra tidligere regnskapsperioder og med andre foretaks finansregnskap.

6. Offentlige tilskudd kalles enkelte ganger også subsidier, subvensjoner eller premier.

OFFENTLIGE TILSKUDD

7. ***Offentlige tilskudd, herunder ikke-monetære tilskudd til virkelig verdi, skal ikke innregnes før det er foreligger rimelig sikkerhet for at***

   a) ***foretaket vil oppfylle vilkårene knyttet til tilskuddene, og***

   b) ***tilskuddene vil bli mottatt.***

([1]) Se også SIC-10: «Offentlig støtte — ingen spesiell tilknytning til foretakets driftsaktiviteter».

8. Et offentlig tilskudd blir ikke innregnet før det er rimelig sikkerhet for at foretaket vil oppfylle vilkårene som er knyttet til tilskuddet, og at tilskuddet vil bli mottatt. Det at et offentlig tilskudd mottas, utgjør ikke i seg selv avgjørende bevis for at vilkårene knyttet til tilskuddet er eller vil bli oppfylt.

9. Måten et tilskudd blir mottatt på, påvirker ikke regnskapsmetoden som benyttes med hensyn til tilskuddet. Et tilskudd blir dermed regnskapsført på samme måte enten det mottas kontant eller som reduksjon av en forpliktelse overfor offentlige myndigheter.

10. Et lån med potensiell ettergivelse fra offentlige myndigheter blir behandlet som et offentlig tilskudd når det er rimelig sikkerhet for at foretaket vil oppfylle vilkårene for å få ettergitt lånet.

11. Når et offentlig tilskudd blir innregnet, blir alle tilknyttede betingede forpliktelser eller betingede eiendeler behandlet i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

12. ***Offentlige tilskudd skal innregnes som inntekt over de regnskapsperiodene som er nødvendig for å sammenstille dem med de tilknyttede kostnadene som de er ment å kompensere for på systematisk grunnlag. Tilskuddene skal ikke krediteres aksjeeiernes interesser direkte.***

13. To generelle framgangsmåter kan anvendes for regnskapsmessige behandling av offentlige tilskudd, nemlig kapitalmetoden, der et offentlig tilskudd krediteres aksjeeiernes interesser direkte, og resultatmetoden, der et offentlig tilskudd behandles som inntekt i én eller flere regnskapsperioder.

14. Følgende momenter støtter kapitalmetoden:

    a) offentlige tilskudd er en finansieringsordning og bør behandles som dette i balansen istedenfor å føres gjennom resultatregnskapet for å utligne de kostnadspostene som de finansierer. Ettersom det ikke forventes noen tilbakebetaling, bør tilskuddene krediteres aksjeeiernes interesser direkte, og

    b) det er ikke hensiktsmessig å innregne offentlige tilskudd i resultatregnskapet ettersom de ikke er opptjent, men representerer en bonus fra offentlige myndigheter uten noen tilknyttede kostnader.

15. Følgende momenter støtter resultatmetoden:

    a) ettersom offentlige tilskudd ikke er mottatt fra aksjeeierne, bør slike tilskudd ikke krediteres aksjeeiernes interesser direkte, men innregnes som inntekt i passende regnskapsperioder,

    b) offentlige tilskudd er sjelden vederlagsfrie. Foretaket gjør seg fortjent til dem ved at det overholder vilkårene deres og oppfyller de planlagte forpliktelsene. Tilskuddene bør derfor innregnes som inntekt og sammenstilles med de tilknyttede kostnadene som tilskuddet er ment å kompensere for, og

    c) ettersom inntektsskatt og andre skatter og avgifter føres mot inntekt, er det logisk at også offentlige tilskudd, som er en utvidelse av skattepolitikken, behandles i resultatregnskapet.

16. Det er grunnleggende for resultatmetoden at offentlige tilskudd innregnes som inntekt på et systematisk og rasjonelt grunnlag over de regnskapsperiodene som er nødvendig for å sammenstille dem med de tilknyttede kostnadene. Innregning av inntekt når for offentlige tilskudd mottas er ikke i samsvar med periodiseringsprinsippet (se IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap»), og vil bare være akseptabelt dersom det ikke er noe grunnlag for å tilordne et tilskudd til andre regnskapsperioder enn den det ble mottatt i.

17. I de fleste tilfeller er det enkelt å fastslå hvilke regnskapsperioder et foretak innregner utgiftene eller kostnadene knyttet til et offentlig tilskudd i, og tilskudd mottatt på grunnlag av særlige kostnader innregnes derfor som inntekt i samme regnskapsperiode som den tilknyttede kostnaden. På samme måte innregnes tilskudd knyttet til avskrivbare eiendeler normalt som inntekt over de samme regnskapsperiodene og i samme forhold som avskrivningene av disse eiendelene.

18. Tilskudd knyttet til ikke-avskrivbare eiendeler kan også kreve at visse forpliktelser oppfylles, og vil da bli innregnet som inntekt over de regnskapsperiodene som inneholder utgiften ved å oppfylle forpliktelsene. Som et eksempel kan et tilskudd knyttet til fast eiendom være betinget av at det settes opp en bygning på tomten, og det kan derfor være hensiktsmessig å innregne tilskuddet som inntekt over bygningens levetid.

19. Offentlige tilskudd blir enkelte ganger mottatt som del av en pakke av finansiell eller skattemessig støtte som det er knyttet en rekke vilkår til. I slike tilfeller kreves det en omhyggelig identifisering av de vilkårene som fører til utgifter og kostnader, som bestemmer hvilke regnskapsperioder tilskuddet inntjenes over. Det kan være hensiktsmessig å tildele én del av et offentlig tilskudd på ett grunnlag og en annen del på et annet.

20. ***Et offentlig tilskudd som skal mottas som kompensasjon for kostnader eller underskudd som allerede er påløpt, eller i den hensikt å gi umiddelbar finansiell støtte til foretaket uten framtidige tilknyttede utgifter, skal innregnes som inntekt i den regnskapsperioden det mottas, eventuelt som ekstraordinær post (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»).***

21. Under visse omstendigheter kan et offentlig tilskudd tildeles i den hensikt å gi umiddelbar finansiell støtte til et foretak istedenfor som et incentiv til å påta seg bestemte utgifter. Slike tilskudd kan være begrenset til et enkelt foretak, og dermed ikke tilgjengelig for en hel gruppe av tilskuddsmottakere. I slike tilfeller kan det være påkrevd at et offentlig tilskudd regnes som inntekt i den regnskapsperioden der foretaket kvalifiserer til mottakelse av tilskuddet, om nødvendig som ekstraordinær post, sammen med opplysninger som skal sikre at virkningene av tilskuddet blir klart forstått.

22. Et offentlig tilskudd kan mottas av et foretak som kompensasjon for utgifter eller underskudd påløpt i en tidligere regnskapsperiode. Et slikt tilskudd innregnes som inntekt i den regnskapsperioden foretaket mottar tilskuddet, om nødvendig som ekstraordinær post, sammen med opplysninger som skal sikre at virkningene av tilskuddet blir klart forstått.

Ikke-monetære offentlige tilskudd

23. Et offentlig tilskudd kan ha form av en overføring av en ikke-monetær eiendel, for eksempel fast eiendom eller andre ressurser, som foretaket kan benytte. Under slike omstendigheter er det nyttig å kunne vurdere det virkelige verdien av den ikke-monetære eiendelen, samt å regnskapsføre både tilskuddet og eiendelen i henhold til virkelig verdi. En alternativ metode som benyttes enkelte ganger, er at både eiendel og tilskudd registreres til et nominelt beløp.

Presentasjon av tilskudd knyttet til eiendeler

24. ***Offentlige tilskudd knyttet til eiendeler, herunder ikke-monetære tilskudd til virkelig verdi, skal presenteres i balansen enten ved at tilskuddet settes opp som utsatt inntekt, eller ved at tilskuddet trekkes fra ved fastsettelse av eiendelens balanseførte verdi.***

25. To metoder for presentasjon av tilskudd i finansregnskapet (eller de hensiktsmessige delene av tilskuddene) knyttet til eiendeler som anses som akseptable alternativer.

26. Etter den ene metoden settes tilskuddet opp som utsatt inntekt som innregnes som inntekt på systematisk og rasjonelt grunnlag over eiendelens utnyttbare levetid.

27. Etter den andre metoden trekkes tilskuddet fra ved beregning av eiendelens balanseførte verdi. Tilskuddet innregnes som inntekt over levetiden til en avskrivbar eiendel ved en redusert avskrivning.

28. Kjøp av eiendeler og mottak av tilknyttede tilskudd kan føre til større bevegelser i et foretaks kontantstrøm. Av denne grunn, og for å vise bruttoinvesteringen i eiendeler, opplyses det ofte om slike bevegelser som separate poster i kontantstrømoppstillingen, uansett om tilskuddet i balansepresentasjonen blir trukket fra i den tilknyttede eiendelen eller ikke.

Presentasjon av tilskudd knyttet til resultat

29. Tilskudd knyttet til resultat blir enkelte ganger presentert som en kreditpost i resultatregnskapet, enten separat eller under en generell overskrift som «Annen inntekt», eller de blir trukket fra ved rapportering av den tilknyttede kostnaden.

30. De som støtter den første metoden, hevder at det ikke er hensiktsmessig å nettoføre inntekts- og kostnadsposter, og at en oppdeling av tilskuddet fra kostnadene legger forholdene bedre til rette for en sammenligning med andre kostnader som ikke påvirkes av et tilskudd. Til fordel for den andre metoden hevdes det at foretaket ikke ville pådratt seg disse kostnadene dersom tilskuddet ikke hadde vært tilgjengelig, og at presentasjon av kostnaden uten å utligne tilskuddet derfor kan være misvisende.

31. Begge metoder anses som akseptable for presentasjon av tilskudd knyttet til resultat. Opplysninger om tilskuddet kan være nødvendig for å kunne forstå finansregnskapet ordentlig. Det er vanligvis hensiktsmessig å opplyse om virkningene av tilskuddet på alle inntekts- eller kostnadsposter som det kreves separat opplysning om.

Tilbakebetaling av offentlige tilskudd

32. ***Når et offentlig tilskudd må betales tilbake, skal dette regnskapsføres som en endring av et regnskapsmessig estimat (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»). Tilbakebetaling av et tilskudd knyttet til resultat skal først føres mot alle ikke-amortiserte periodiseringsposter som er avsatt i tilknytning til tilskuddet. I den utstrekning tilbakebetalingen overstiger en slik periodiseringspost, eller det ikke finnes noen slik periodiseringspost, skal tilbakebetalingen innregnes umiddelbart som kostnad. Tilbakebetaling av et tilskudd knyttet til en eiendel skal føres ved å øke eiendelens balanseførte verdi, eller ved å redusere den utsatte inntekten med det beløp som skal tilbakebetales. Den økte kumulative avskrivningen som ville vært innregnet til dato som kostnad dersom det ikke hadde vært for tilskuddet, skal umiddelbart innregnes som kostnad.***

33. Omstendigheter som fører til tilbakebetaling av et tilskudd, kan kreve en vurdering av et mulig verdifall i eiendelens nye balanseførte verdi.

OFFENTLIG STØTTE

34. Definisjonen av offentlige tilskudd i nr. 3 omfatter ikke visse former for offentlig støtte som det med rimelighet ikke kan tilordnes en verdi til, og heller ikke transaksjoner med offentlige myndigheter som ikke kan skilles fra foretakets normale transaksjoner.

35. Eksempler på slik støtte som det med rimelighet ikke kan tilordnes en verdi til, er kostnadsfri teknisk rådgivning eller markedsrådgivning samt garantier fra offentlige myndigheter. Et eksempel på støtte som ikke kan skilles ut fra foretakets normale transaksjoner er en offentlig innkjøpspolitikk som står for en del av foretakets salg. Det ville ikke ha vært tvil om fordelen ved dette, men ethvert forsøk på å skille mellom foretakets virksomhet og offentlig støtte ville lett kunne bli vilkårlig.

36. Betydningen av fordelen i eksemplene foran kan være slik at opplysninger om støttens art, omfang og varighet vil være nødvendig for at finansregnskapet ikke skal være misvisende.

37. Lån til ingen eller lav rente er en form for offentlig støtte, men denne fordelen kvantifiseres ikke ved beregning av renter.

38. I denne standard omfatter offentlig støtte ikke infrastruktur ved at det generelle transport- og kommunikasjonsnettverket forbedres, og ved at forbedrede installasjoner som vannings- eller vannforsyningsanlegg stilles til rådighet for et helt lokalsamfunn på permanent basis.

OPPLYSNINGER

39. ***Det skal opplyses om følgende:***

    a) ***regnskapsprinsippene som er anvendt for offentlige tilskudd, herunder presentasjonsmetodene anvendt i finansregnskapet,***

b) ***de offentlige tilskuddenes art og omfang med hensyn til deres innregning i finansregnskapet, samt en angivelse av andre former for offentlig støtte som foretaket har nytt direkte godt av, og***

c) ***uoppfylte vilkår og andre betingelser knyttet til offentlig støtte som er innregnet.***

OVERGANGSBESTEMMELSER

40. ***Et foretak som anvender denne standard første gang, skal***

a) ***etterleve kravene til opplysninger der dette er hensiktsmessig, og***

b) ***enten***

i) ***justere sitt finansregnskap for endringen i regnskapsprinsipper i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», eller***

ii) ***bare anvende regnskapsbestemmelsene i standarden på offentlige tilskudd eller deler av slike tilskudd som skal mottas eller tilbakebetales etter ikrafttredelsesdagen for denne standard.***

IKRAFTTREDELSE

41. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1984 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 21 (REVIDERT 1993)

Virkningene av valutakursendringer

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 21: «Regnskapsføring av virkningene av valutakursendringer», og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.

IAS 21 omfatter ikke sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta (bortsett fra poster som sikrer en nettoinvestering i en utenlandsk enhet). IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» omhandler dette emnet.

I 1998 ble nr. 2 i IAS 21 endret slik at det henviste til IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

I 1999 ble nr. 46 endret for å erstatte henvisninger til IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999).

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 21:

– SIC-7: «Innføring av euro»,

– SIC-11: «Utenlandsk valuta — balanseføring av tap som følge av betydelige devalueringer»,

– SIC-19: «Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29»,

– SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-6
Definisjoner	7
Transaksjoner i utenlandsk valuta	8-22
Førstegangsinnregning	8-10
Presentasjon på etterfølgende balansedager	11-12
Innregning av valutakursdifferanser	13-22
Nettoinvestering i en utenlandsk enhet	17-19
Tillatt alternativ metode	20-22
Utenlandske virksomheters finansregnskap	23-40
Klassifisering av utenlandske virksomheter	23-26
Utenlandske virksomheter som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift	27-29
Utenlandske enheter	30-38
Avhending av en utenlandsk enhet	37-38
Endring i klassifiseringen av en utenlandsk virksomhet	39-40
Alle valutakursendringer	41
Skattemessige virkninger av valutakursdifferanser	41
Opplysninger	42-47
Overgangsbestemmelser	48

Ikrafttredelse 49

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Et foretak kan drive virksomhet i utlandet på to måter. Det kan foreta transaksjoner i utenlandsk valuta, eller det kan ha utenlandske virksomheter. For at transaksjoner i utenlandsk valuta og utenlandske virksomheter skal kunne inkluderes i et foretaks finansregnskap, må transaksjonene uttrykkes i foretakets rapporteringsvaluta, og de utenlandske virksomhetenes finansregnskap må omregnes til foretakets rapporteringsvaluta.

De viktigste problemene ved regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta og utenlandske virksomheter er å bestemme hvilken valutakurs som skal anvendes, og hvordan den økonomiske virkningen av valutakursendringer skal innregnes i finansregnskapet.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard får anvendelse på***

   a) ***regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta, og***

   b) ***omregning av utenlandske virksomheters finansregnskap som er inkludert i foretakets finansregnskap, ved konsolidering, forholdsmessig konsolidering eller etter egenkapitalmetoden***([1]).

2. Denne standard omhandler ikke sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta, unntatt klassifisering av valutakursdifferanser som skyldes forpliktelser i utenlandsk valuta som er regnskapsført som en sikring av en nettoinvestering i en utenlandsk enhet. Andre aspekter ved sikringsbokføring, herunder kriteriene for anvendelse av sikringsbokføring, er omhandlet i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

3. Denne standard erstatter IAS 21: «Regnskapsføring av virkningene av valutakursendringer», godkjent i 1983.

4. Denne standard spesifiserer ikke hvilken valuta et foretaks finansregnskap skal presenteres i. Foretakene bruker imidlertid normalt valutaen i sin hjemstat. Dersom de bruker en annen valuta, krever denne standard en begrunnelse for det. Denne standard krever også opplysning om årsaken til en eventuell endring av rapporteringsvaluta([2]).

([1]) Se også SIC-7: «Innføring av euro».
([2]) Se også SIC-19: «Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29».

5. Denne standard omhandler ikke omregning av et foretaks finansregnskap fra dets rapporteringsvaluta til en annen valuta for å hjelpe brukere som er vant til denne valutaen, eller for lignende formål([1]).

6. Denne standard omhandler ikke presentasjon i en kontantstrømoppstilling av kontantstrømmer som kommer fra transaksjoner i utenlandsk valuta, eller omregning av kontantstrømmer i en utenlandsk virksomhet (se IAS 7: «Kontantstrømoppstilling»).

DEFINISJONER

7. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

En «utenlandsk virksomhet» er et datterforetak, et tilknyttet foretak, en felleskontrollert virksomhet eller en filial av det regnskapspliktige foretaket, hvis aktiviteter er basert i eller utøves i et annet land enn det regnskapspliktige foretakets.

En «utenlandsk enhet» er en utenlandsk virksomhet hvis aktiviteter ikke er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift.

«Rapporteringsvaluta» er den valuta som finansregnskapet presenteres i.

«Utenlandsk valuta» er en annen valuta enn foretakets rapporteringsvaluta.

«Valutakurs» er vekslingsforholdet mellom to valutaer.

«Valutakursdifferanse» er den differanse som framkommer ved presentasjon i rapporteringsvalutaen av det samme antall enheter i utenlandsk valuta til forskjellige valutakurser.

«Sluttkurs» er dagskursen på balansedagen.

«Nettoinvestering i en utenlandsk enhet» er det regnskapspliktige foretakets andel av enhetens nettoeiendeler.

«Monetære poster» er penger som besittes og eiendeler og forpliktelser som skal mottas eller betales i beløp som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

TRANSAKSJONER I UTENLANDSK VALUTA

Førstegangsinnregning

8. En transaksjon i utenlandsk valuta er en transaksjon som er uttrykt i eller krever oppgjør i utenlandsk valuta, herunder transaksjoner som oppstår når et foretak enten

   a) kjøper eller selger varer eller tjenester der prisen er uttrykt i utenlandsk valuta,

---

([1]) Se også SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

b) låner eller låner ut midler der de skyldige eller tilgodehavende beløpene er uttrykt i utenlandsk valuta,

c) blir part i en ikke-oppfylt valutakontrakt, eller

d) på annen måte anskaffer eller avhender eiendeler eller pådrar seg eller innfrir forpliktelser i utenlandsk valuta.

9. ***En transaksjon i utenlandsk valuta skal ved førstegangsinnregning i rapporteringsvalutaen registreres ved at beløpet i utenlandsk valuta omregnes til den valutakurs som gjelder mellom rapporteringsvalutaen og den utenlandske valutaen på transaksjonsdagen.***

10. Valutakursen på transaksjonsdagen omtales ofte som dagskursen. Av praktiske årsaker anvendes ofte en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonsdagen, for eksempel ved at en gjennomsnittlig kurs for en uke eller måned anvendes på alle transaksjoner i hver utenlandsk valuta i løpet av perioden. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid upålitelig dersom det er vesentlige svingninger i valutakursene.

Presentasjon på etterfølgende balansedager

11. ***På hver balansedag skal***

a) ***monetære poster i utenlandsk valuta presenteres til sluttkursen,***

b) ***ikke-monetære poster som innregnes til historisk kost uttrykt i utenlandsk valuta, presenteres til valutakursen på transaksjonsdagen, og***

c) ***ikke-monetære poster som innregnes til virkelig verdi uttrykt i utenlandsk valuta, presenteres til valutakursene som gjaldt da verdiene ble fastsatt.***

12. Den balanseførte verdi av en post fastsettes i samsvar med de relevante internasjonale regnskapsstandarder. Visse finansielle instrumenter og eiendom, anlegg og utstyr kan for eksempel måles til virkelig verdi eller historisk kost. Uansett om den balanseførte verdi fastsettes på grunnlag av historisk kost eller virkelig verdi, skal beløpene som fastsettes for poster i utenlandsk valuta, deretter presenteres i rapporteringsvalutaen i samsvar med denne standard.

Innregning av valutakursdifferanser

13. I nr. 15-18 beskrives den regnskapsmessige behandling som kreves i henhold til denne standard med hensyn til valutakursdifferanser ved transaksjoner i utenlandsk valuta. Disse numre omfatter den anbefalte metode for valutakursdifferanser som skyldes betydelig devaluering eller kursfall i en valuta som det ikke er praktisk mulig å sikre seg mot, og som påvirker forpliktelser som ikke kan gjøres opp og stammer direkte fra en nylig anskaffelse av eiendeler fakturert i utenlandsk valuta. Den tillatte alternative metode for slike valutakursdifferanser er fastsatt i nr. 21.

14. Denne standard omhandler ikke sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta, unntatt klassifisering av valutakursdifferanser som skyldes forpliktelser i utenlandsk valuta som

er regnskapsført som en sikring av en nettoinvestering i en utenlandsk enhet. Andre aspekter ved sikringsbokføring, herunder kriteriene for anvendelse av sikringsbokføring, er omhandlet i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

15. ***Valutakursdifferanser som følge av avregning av monetære poster eller presentasjon av et foretaks monetære poster til andre valutakurser enn dem som ble anvendt da postene første gang ble innregnet i perioden eller presentert i tidligere finansregnskap, skal innregnes som inntekter eller kostnader i den perioden de oppstår, med unntak for valutakursdifferanser behandlet i samsvar med nr. 17 og nr. 19.***

16. En valutakursdifferanse oppstår når det skjer en endring i valutakursen mellom transaksjonsdagen og dagen for avregning av monetære poster som stammer fra en transaksjon i utenlandsk valuta. Når transaksjonen avregnes innenfor samme regnskapsperiode som den har oppstått, innregnes alle valutakursdifferanser i denne perioden. Når transaksjonen avregnes i en etterfølgende regnskapsperiode, fastsettes imidlertid valutakursdifferansen som er innregnet i hver mellomliggende periode frem til avregningsperioden, ut fra valutakursendringene i løpet av denne perioden.

Nettoinvestering i en utenlandsk enhet

17. ***Valutakursdifferanser som stammer fra en monetær post som i realiteten er en del av foretakets nettoinvestering i en utenlandsk enhet, skal klassifiseres som egenkapital i foretakets finansregnskap inntil nettoinvesteringen avhendes, og da skal de innregnes som inntekter eller kostnader i samsvar med nr. 37.***

18. Et foretak kan ha monetære poster som er fordringer på eller gjeld til en utenlandsk enhet. En post hvis avregning verken er planlagt eller sannsynlig i overskuelig framtid, er i realiteten en økning eller reduksjon av foretakets nettoinvestering i den utenlandske enheten. Slike monetære poster kan omfatte langsiktige fordringer eller lån, men omfatter ikke kundefordringer eller leverandørgjeld.

19. ***Valutakursdifferanser som stammer fra en forpliktelse i utenlandsk valuta som er regnskapsført som en sikring av et foretaks nettoinvestering i en utenlandsk enhet, skal klassifiseres som egenkapital i foretakets finansregnskap inntil nettoinvesteringen avhendes, og da skal de innregnes som inntekter eller kostnader i samsvar med nr. 37.***

Tillatt alternativ metode

20. Den anbefalte metode for valutakursdifferansene nevnt i nr. 21 er fastsatt i nr. 15.

21. ***Valutakursdifferanser kan oppstå som følge av betydelig devaluering av eller kursfall i en valuta som det ikke er praktisk mulig å sikre seg mot, og som påvirker forpliktelser som ikke kan gjøres opp og stammer direkte fra en nylig anskaffelse av en eiendel fakturert i utenlandsk valuta. Slike valutakursdifferanser skal inkluderes i den tilknyttede eiendelens balanseførte verdi, forutsatt at den regulerte balanseførte***

verdi ikke overstiger det laveste beløp av gjenanskaffelseskost og gjenvinnbart beløp fra salg eller bruk av eiendelen([1]).

22. Valutakursdifferanser inkluderes ikke i en eiendels balanseførte verdi når foretaket er i stand til å innfri eller sikre forpliktelsen i utenlandsk valuta som stammer fra anskaffelsen av eiendelen. Kurstap er imidlertid en del av eiendelens direkte tilknyttede utgifter når forpliktelsen ikke kan innfris og det ikke er noen praktisk mulighet for sikring, for eksempel når anskaffelsen av utenlandsk valuta forsinkes på grunn av valutareguleringer. I henhold til den tillatte alternative metode anses derfor anskaffelseskost for en eiendel som er fakturert i utenlandsk valuta, som det beløp i rapporteringsvalutaen som foretaket til slutt må betale for å innfri de av sine forpliktelser som stammer direkte fra den nylige anskaffelsen av eiendelen.

UTENLANDSKE VIRKSOMHETERS FINANSREGNSKAP

Klassifisering av utenlandske virksomheter

23. Metoden som brukes ved omregning av en utenlandsk virksomhets finansregnskap, avhenger av hvordan virksomheten er finansiert og drives i forhold til det regnskapspliktige foretaket. Derfor klassifiseres utenlandske virksomheter som enten «utenlandske virksomheter som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift» eller «utenlandske enheter».

24. En utenlandsk virksomhet som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift, utøver sine aktiviteter som om de var en forlengelse av det regnskapspliktige foretakets drift. Et eksempel kan være en utenlandsk virksomhet som bare selger varer som er importert fra det regnskapspliktige foretaket, og som overfører salgsvederlaget til det regnskapspliktige foretaket. I slike tilfeller har en endring i valutakursen mellom rapporteringsvalutaen og valutaen i det land der den utenlandske virksomheten opererer, en nesten umiddelbar innvirkning på det regnskapspliktige foretakets kontantstrøm fra driften. Derfor påvirker valutakursendringen den utenlandske virksomhetens enkelte monetære poster snarere enn det regnskapspliktige foretakets nettoinvestering i den utenlandske virksomheten.

25. En utenlandsk enhet, derimot, akkumulerer kontanter og andre monetære poster, pådrar seg kostnader, genererer inntekter og opptar i noen tilfeller lån, alt hovedsakelig i lokal valuta. Den kan også foreta transaksjoner i utenlandsk valuta, herunder transaksjoner i rapporteringsvalutaen. En endring i valutakursen mellom rapporteringsvalutaen og den lokale valutaen har liten eller ingen direkte innvirkning på eksisterende og framtidige kontantstrømmer fra den utenlandske enhetens eller det regnskapspliktige foretakets drift. Valutakursendringen påvirker det regnskapspliktige foretakets nettoinvestering i den utenlandske enheten snarere enn den utenlandske enhetens enkelte monetære og ikke-monetære poster.

26. Følgende er indikasjoner på at en utenlandsk virksomhet er en utenlandsk enhet snarere enn en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift:

([1]) Se også SIC-11: «Utenlandsk valuta — balanseføring av tap som følge av betydelige devalueringer».

a) Selv om det regnskapspliktige foretaket kontrollerer den utenlandske virksomheten, utøver den utenlandske virksomheten sine aktiviteter med en vesentlig grad av selvstendighet i forhold til det regnskapspliktige foretakets aktiviteter.

b) Transaksjonene med det regnskapspliktige foretaket utgjør ikke en stor del av den utenlandske virksomhetens aktiviteter.

c) Den utenlandske virksomhetens aktiviteter finansieres hovedsakelig av dens egen drift eller gjennom lokale låneopptak snarere enn av det regnskapspliktige foretaket.

d) Lønnsutgifter, utgifter til råvarer og andre deler av den utenlandske virksomhetens produkter eller tjenester betales eller avregnes primært i den lokale valutaen framfor i rapporteringsvalutaen.

e) Den utenlandske virksomhetens salg skjer hovedsakelig i andre valutaer enn rapporteringsvalutaen.

f) Det regnskapspliktige foretakets kontantstrømmer er isolert fra den utenlandske virksomhetens daglige aktiviteter, snarere enn å bli direkte påvirket av den utenlandske virksomhetens aktiviteter.

Den relevante klassifiseringen av hver virksomhet kan i prinsippet bestemmes på grunnlag av fakta om indikasjonene ovenfor. Klassifiseringen av en utenlandsk virksomhet som enten en utenlandsk enhet eller en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift er i noen tilfeller ikke åpenbar, slik at det er nødvendig å utøve skjønn for å bestemme den relevante klassifiseringen.

Utenlandske virksomheter som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift

27. ***Finansregnskapet for en utenlandsk virksomhet som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift, skal omregnes i henhold til standardene og framgangsmåtene i nr. 8-22, som om den utenlandske virksomhetens transaksjoner var det regnskapspliktige foretakets egne transaksjoner.***

28. De enkelte poster i den utenlandske virksomhetens finansregnskap omregnes som om alle dens transaksjoner var foretatt av det regnskapspliktige foretaket selv. Anskaffelseskost og avskrivninger på eiendom, anlegg og utstyr omregnes til valutakursen på kjøpsdagen for eiendelen eller, dersom eiendelen balanseføres til virkelig verdi, til kursen som gjaldt på verdsettingsdagen. Anskaffelseskost for beholdninger omregnes til de valutakurser som gjaldt da utgiftene påløp. En eiendels gjenvinnbare beløp eller realisasjonsverdi omregnes til den valutakurs som gjaldt da gjenvinnbart beløp eller netto realisasjonsverdi ble fastsatt. Når for eksempel en vareenhets netto realisasjonsverdi fastsettes i utenlandsk valuta, omregnes denne verdien til valutakursen på dagen for fastsettelsen av netto realisasjonsverdi. Kursen som anvendes, er derfor vanligvis sluttkursen. Det kan være nødvendig å foreta en regulering for å redusere en eiendels balanseførte verdi til dens gjenvinnbare beløp eller netto realisasjonsverdi i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap, selv om det ikke er nødvendig med en slik regulering i den utenlandske virksomhetens finansregnskap. Alternativt kan det være nødvendig å reversere en regulering som er

foretatt i den utenlandske virksomhetens finansregnskap, i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap.

29. Av praktiske årsaker anvendes ofte en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonsdagen, for eksempel ved at en gjennomsnittlig kurs for en uke eller måned anvendes på alle transaksjoner i hver utenlandsk valuta i løpet av perioden. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid upålitelig dersom det er vesentlige svingninger i valutakursene.

Utenlandske enheter

30. ***Ved omregning av en utenlandsk enhets finansregnskap med henblikk på innarbeiding i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap, skal det regnskapspliktige foretaket anvende følgende framgangsmåte:***

    a) ***Den utenlandske enhetens eiendeler og forpliktelser, både monetære og ikke-monetære, skal omregnes til sluttkursen.***

    b) ***Den utenlandske enhetens inntekts- og kostnadsposter skal omregnes til valutakursen på transaksjonsdagene, unntatt når den utenlandske enheten avlegger regnskap i valutaen til en økonomi med høyinflasjon. I så fall skal inntekts- og kostnadspostene omregnes til sluttkursen.***

    c) ***Alle valutakursdifferanser som oppstår, skal klassifiseres som egenkapital inntil nettoinvesteringen avhendes.***

31. Av praktiske årsaker anvendes ofte en kurs som er tilnærmet lik den faktiske valutakursen, for eksempel en gjennomsnittlig kurs for perioden, ved omregning av en utenlandsk virksomhets inntekts- og kostnadsposter.

32. Omregningen av en utenlandsk enhets finansregnskap medfører innregning av valutakursdifferanser som skyldes

    a) at inntekts- og kostnadsposter omregnes til valutakursen på transaksjonsdagene, mens eiendeler og forpliktelser omregnes til sluttkursen,

    b) at nettoinvesteringen i den utenlandske enheten ved periodens begynnelse omregnes til en valutakurs som er forskjellig fra den valutakurs som tidligere er anvendt, og

    c) andre endringer i den utenlandske enhetens egenkapital.

    Disse valutakursdifferansene innregnes ikke som inntekter eller kostnader for perioden, fordi valutakursendringene har liten eller ingen innvirkning på eksisterende og framtidige kontantstrømmer fra driften, verken i den utenlandske enheten eller i det regnskapspliktige foretaket. Når en utenlandsk enhet er konsolidert, men ikke er heleid, skal akkumulerte valutakursdifferanser som skyldes omregning og er knyttet til minoritetsinteresser, henføres til og presenteres som en del av minoritetsinteressene i den konsoliderte balansen.

33. Eventuell goodwill som følge av overtakelse av en utenlandsk enhet og eventuelle reguleringer av eiendelers og forpliktelsers balanseførte verdi til virkelig verdi ved overtakelsen av den utenlandske enheten, skal behandles enten som

    a) den utenlandske enhetens eiendeler og forpliktelser, og omregnes til sluttkursen i samsvar med nr. 30, eller

    b) det regnskapspliktige foretakets eiendeler og forpliktelser, som enten allerede er uttrykt i rapporteringsvalutaen eller er ikke-monetære poster i utenlandsk valuta som omregnes til valutakursen på transaksjonsdagen i samsvar med nr. 1 bokstav b).

34. Innarbeiding av en utenlandsk enhets finansregnskap i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap skjer etter normale konsolideringsprinsipper, for eksempel eliminering av konserninterne saldoer og et datterforetaks konserninterne transaksjoner (se IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» og IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet»). Valutakursdifferanser som følge av en konsernintern monetær post, enten den er kortsiktig eller langsiktig, kan imidlertid ikke elimineres mot tilsvarende beløp fra andre konserninterne saldoer, fordi den monetære posten utgjør en forpliktelse til å veksle en valuta til en annen, og utsetter det regnskapspliktige foretaket for mulige gevinster eller tap som følge av valutasvingninger. I det regnskapspliktige foretakets finansregnskap skal følgelig slike valutakursdifferanser fortsatt innregnes som inntekter eller kostnader, eller, dersom de oppstår som følge av omstendighetene beskrevet i nr. 17 og nr 19, klassifiseres som egenkapital inntil nettoinvesteringen avhendes.

35. Når en utenlandsk enhets finansregnskap er satt opp med et annet rapporteringstidspunkt enn det regnskapspliktige foretakets, utarbeider den utenlandske enheten ofte finansregnskap per samme tidspunkt som det regnskapspliktige foretaket, med henblikk på innarbeiding i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap. Dersom dette ikke er praktisk mulig, kan det i henhold til IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» benyttes finansregnskap satt opp med et annet rapporteringstidspunkt, forutsatt at forskjellen ikke er større enn tre måneder. I slike tilfeller omregnes den utenlandske enhetens eiendeler og forpliktelser til valutakursen på den utenlandske enhetens balansedag. Regulering foretas når det er hensiktsmessig på grunn av vesentlige valutakursendringer fram til det regnskapspliktige foretakets balansedag, i samsvar med IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» og IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak».

36. ***Finansregnskapet til en utenlandsk enhet som avlegger regnskap i valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omarbeides i samsvar med IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon» før det omregnes til det regnskapspliktige foretakets rapporteringsvaluta. Når økonomien ikke lenger har høyinflasjon, og den utenlandske enheten opphører å utarbeide og presentere finansregnskap i samsvar med IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon», skal den anvende beløpene uttrykt i den målenhet som gjelder på opphørsdagen, som historisk kost ved omregning til det regnskapspliktige foretakets rapporteringsvaluta.***

Avhending av en utenlandsk enhet

37. ***Ved avhending av en utenlandsk enhet skal det akkumulerte beløpet for valutakursdifferansene som er utsatt og som er knyttet til den utenlandske enheten, innregnes som inntekt eller kostnad i samme periode som gevinsten eller tapet ved avhendingen innregnes.***

38. Et foretak kan avhende sin andel i en utenlandsk enhet ved salg, avvikling, tilbakebetaling av aksjekapital eller nedlegging av hele eller deler av enheten. Utbetaling av utbytte er bare en del av avhendingen når den utgjør en avkastning på investeringen. Ved delvis avhending inkluderes bare den forholdsmessige andelen av de tilknyttede akkumulerte valutakursdifferansene i gevinsten eller tapet. En nedskrivning av en utenlandsk enhets balanseførte verdi utgjør ikke en delvis avhending. Derfor innregnes ikke noen del av den utsatte kursgevinsten eller det utsatte kurstapet når nedskrivningen foretas.

Endring i klassifiseringen av en utenlandsk virksomhet

39. ***Når klassifiseringen av en utenlandsk virksomhet endres, skal omregningsprinsippene som gjelder for den nye klassifiseringen, anvendes fra dagen da klassifiseringen ble endret.***

40. Endringer i måten en utenlandsk virksomhet finansieres og drives på i forhold til det regnskapspliktige foretaket, kan medføre en endring i klassifiseringen av den utenlandske virksomheten. Når en utenlandsk virksomhet som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift, omklassifiseres som en utenlandsk enhet, blir valutakursdifferanser som følge av omregningen av ikke-monetære eiendeler på dagen for omklassifiseringen, klassifisert som egenkapital. Når en utenlandsk enhet omklassifiseres som en utenlandsk virksomhet som er en integrert del av det regnskapspliktige foretakets drift, behandles de omregnede beløp for ikke-monetære poster på dagen da endringen skjer, som historisk kost for disse postene i den perioden endringen skjer, samt i etterfølgende perioder. Utsatte valutakursdifferanser innregnes ikke som inntekt eller kostnad før virksomheten avhendes.

ALLE VALUTAKURSENDRINGER

Skattemessige virkninger av valutakursdifferanser

41. Gevinster og tap på transaksjoner i utenlandsk valuta og valutakursdifferanser som følge av omregning av utenlandske virksomheters finansregnskap, kan ha tilknyttede skattemessige virkninger, som regnskapsføres i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

OPPLYSNINGER

42. ***Et foretak skal opplyse om følgende:***

    a) ***beløpet for valutakursdifferanser som er inkludert i periodens resultat,***

b) ***netto valutakursdifferanser som er klassifisert som egenkapital, som en egen post under egenkapitalen, og en avstemming av beløpet for slike valutakursdifferanser på begynnelsen og slutten av perioden, og***

c) ***beløpet for valutakursdifferanser som har oppstått i løpet av perioden, og som er inkludert i en eiendels balanseførte verdi i samsvar med den tillatte alternative metode i nr. 21.***

43. ***Når rapporteringsvalutaen er forskjellig fra valutaen i foretakets hjemstat, skal det opplyses om årsaken til at det benyttes en annen valutakurs. Årsaken til eventuelle endringer i rapporteringsvalutaen skal også opplyses***([1]).

44. ***Når det skjer en endring i klassifiseringen av en vesentlig utenlandsk virksomhet, skal foretaket opplyse om følgende:***

a) ***klassifiseringsendringens art,***

b) ***årsaken til endringen,***

c) ***klassifiseringsendringens innvirkning på aksjeeiernes egenkapital, og***

d) ***virkningen på resultatet for hver tidligere presentert periode dersom klassifiseringsendringen hadde skjedd ved begynnelsen av den tidligste presenterte perioden.***

45. ***Foretaket skal opplyse om den metode som er valgt i samsvar med nr. 33 for omregning av reguleringer av goodwill og virkelig verdi som følge av overtakelse av en utenlandsk enhet.***

46. Foretaket skal opplyse om virkningen av en valutakursendring som skjer etter balansedagen, på monetære poster i utenlandsk valuta eller på en utenlandsk virksomhets finansregnskap, dersom endringen er av en slik viktighet at utelatelse av opplysninger om den ville påvirke regnskapsbrukernes mulighet til å foreta hensiktsmessige vurderinger og treffe hensiktsmessige beslutninger (se IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»).

47. Foretakene oppfordres også til å opplyse om sine prinsipper for håndtering av valutarisikoer.

OVERGANGSBESTEMMELSER

48. ***Ved førstegangsanvendelse av denne standard skal foretaket ved begynnelsen av perioden separat klassifisere og opplyse om de akkumulerte valutakursdifferanser som er utsatt og klassifisert som egenkapital i tidligere perioder, unntatt dersom beløpet ikke kan fastsettes med rimelighet.***

([1]) Se også SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

IKRAFTTREDELSE

49. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 22 (REVIDERT 1998)

Virksomhetssammenslutninger

IAS 22: «Regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger» ble godkjent i november 1983.

I desember 1993 ble IAS 22 revidert som en del av prosjektet for sammenlignbarhet og forbedringer av finansregnskap. Dette resulterte i IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (IAS 22 (revidert 1993)).

I oktober 1996 ble nr. 39 i) og nr. 69 i IAS 22 (dvs. nr. 39 i) og nr. 85 i denne standard) revidert for å bli i overensstemmelse med IAS 12: «Inntektsskatt» (revidert 1996). Revisjonene trådte i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 1998 eller senere.

I juli 1998 ble en rekke numre i IAS 22 revidert for å bli i overensstemmelse med IAS 36: «Verdifall på eiendeler», IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» og IAS 38: «Immaterielle eiendeler», dessuten ble behandlingen av negativ goodwill også revidert. Den reviderte standarden (IAS 22 (revidert 1998)) trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere.

I oktober 1998 offentliggjorde IASC «Grunnlag for konklusjoner for IAS 38: «Immaterielle eiendeler» og IAS 22 (revidert 1998)» som egen utgivelse. Den del av «Grunnlag for konklusjoner...» som viser til revisjonene av IAS 22 i 1998, finnes som vedlegg A.

I 1999 ble nr. 97 endret for å erstatte henvisninger til IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999). I tillegg ble nr. 30 og nr. 31 bokstav c) endret for å være i overensstemmelse med IAS 10 (revidert 1999). Den endrede teksten trådte i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2000 eller senere.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 22:

– SIC-9: «Virksomhetssammenslutninger — klassifisering som oppkjøp eller sammenslåing av interesser»

– SIC-22: «Virksomhetssammenslutninger — etterfølgende justering av opprinnelig rapporterte virkelige verdier og goodwill»

– SIC-28: «Virksomhetssammenslutninger —«byttetidspunkt» og virkelig verdi av egenkapitalinstrumenter»

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-7
Definisjoner	8
Virksomhetssammenslutningens art	9-16
Overtakelser	10-12
Omvendte overtakelser	12
Sammenslåing av interesser	13-16
Overtakelser	17-76
Regnskapsføring av overtakelser	17-18
Overtakelsesdag	19-20
Kostpris for overtakelsen	21-25
Innregning av identifiserbare eiendeler og forpliktelser	26-31
Fordeling av kostpris for overtakelsen	32-35
Anbefalt metode	32-33
Tillatt alternativ metode	34-35
Trinnvise aksjekjøp	36-38
Fastsettelse av de virkelige verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser	39-40
Goodwill som oppstår ved overtakelse	41-58
Innregning og måling	41-43
Avskrivning	44-54
Gjenvinning av balanseført verdi — tap ved verdifall	55-58
Negativ goodwill som oppstår ved overtakelse	59-64
Innregning og måling	59-63
Presentasjon	64

Justering av kjøpsvederlag, betinget av framtidige hendelser	65-67
Etterfølgende endringer i kostpris for overtakelsen	68-70
Etterfølgende identifisering av eller endringer i verdien av identifiserbare eiendeler og forpliktelser	71-76
Sammenslåing av interesser	77-83
Regnskapsføring av sammenslåing av interesser	77-83
Alle virksomhetssammenslutninger	84-85
Inntektsskatt	84-85
Opplysninger	86-98
Overgangsbestemmelser	99-101
Ikrafttredelse	102-103

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette den regnskapsmessige behandlingen av virksomhetssammenslutninger. Denne standard dekker både tilfellene der et foretak overtas av et annet, og dessuten den sjeldne situasjonen der det foreligger en sammenslåing av interesser uten at et overtakende foretak kan identifiseres. Regnskapsføring av en overtakelse innebærer fastsettelse av kostpris for overtakelsen, fordeling av kostpris på de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene i foretaket som overtas, og regnskapsføring av goodwill eller negativ goodwill som følger av overtakelsen, både på overtakelsestidspunktet og senere. Andre regnskapsspørsmål omfatter beregning av minoritetsinteresser, regnskapsføring av overtakelser som skjer over en viss tidsperiode, etterfølgende endringer i kostpris for overtakelsen eller i identifiseringen av eiendeler og forpliktelser, samt nødvendige opplysninger som må gis.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger.***

2. En virksomhetssammenslutning kan være strukturert på en rekke ulike måter som bestemmes av juridiske, skattemessige eller andre grunner. Den kan innebære at et foretak kjøper opp egenkapitalen til et annet foretak, eller kjøper opp nettoeiendeler i et foretak. Den kan gjennomføres ved at det utstedes aksjer, eller ved overføring av

kontanter, kontantekvivalenter eller andre eiendeler. Transaksjonen kan være mellom aksjeeierne i foretakene som slås sammen, eller mellom ett foretak og aksjeeierne i det andre foretaket. Virksomhetssammenslutningen kan innebære opprettelse av et nytt foretak for å ha kontroll over foretakene som slås sammen, overføring av nettoeiendeler i ett eller flere av foretakene som slås sammen, til et annet foretak, eller oppløsning av ett eller flere av foretakene som slås sammen. Når innholdet i transaksjonen er i overensstemmelse med definisjonen på en virksomhetssammenslutning i henhold til denne standard, gjelder kravene til regnskapsføring og opplysninger i denne standard, uansett hvilken særlig struktur som vedtas for den aktuelle virksomhetssammenslutningen.

3. En virksomhetssammenslutning kan føre til mor-/datterforetaksforhold der det overtakende foretaket blir morforetaket og det overtatte foretaket blir et datterforetak i forhold til det overtakende foretaket. Under slike forhold kommer denne standard til anvendelse for det overtakende foretaket i dennes konsernregnskap. Det inkluderer det overtakende foretakets interesse i det overtatte foretaket i sine separate finansregnskap som en investering i et datterforetak (se IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak»).

4. En virksomhetssammenslutning kan innebære kjøp av nettoeiendeler, herunder eventuell goodwill, i et annet foretak istedenfor kjøp av aksjene i det andre foretaket. En slik virksomhetssammenslutning fører ikke til noe mor-/datterforetaksforhold. Under slike forhold anvender det overtakende foretaket denne standard i sitt separate finansregnskap og følgelig i sitt konsernregnskap.

5. En virksomhetssammenslutning kan føre til en juridisk fusjon. Mens kravene for juridiske fusjoner varierer fra stat til stat, er en juridisk fusjon vanligvis en fusjon mellom to selskaper der enten

   a) eiendelene og forpliktelsene i ett selskap overføres til det andre selskapet, og det første selskapet blir oppløst, eller

   b) eiendelene og forpliktelsene i begge selskapene overføres til et nytt selskap, og begge de to opprinnelige selskapene blir oppløst.

   Mange juridiske fusjoner oppstår som en del av omstruktureringen eller omorganiseringen av et konsern og omhandles ikke i denne standard, fordi de er transaksjoner mellom foretak under samme kontroll. Alle virksomhetssammenslutninger som fører til at de to selskapene blir medlemmer av det samme konsernet, behandles imidlertid som en overtakelse eller som en sammenslåing av interesser i konsernregnskap i henhold til kravene i denne standard.

6. Denne standard omhandler ikke det separate finansregnskapet til et morforetak, bortsett fra i de tilfeller som er nevnt i nr. 4. Separate finansregnskaper blir utarbeidet ved hjelp av ulik rapporteringspraksis i ulike stater for å oppfylle en rekke ulike behov.

7. Denne standard gjelder ikke for

   a) transaksjoner mellom foretak under samme kontroll, og

b) andeler i felleskontrollert virksomhet (se IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet») og finansregnskap i felleskontrollert virksomhet.

DEFINISJONER

8. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

En «virksomhetssammenslutning» betyr at separate foretak bringes sammen til én økonomisk enhet som resultat av at ett foretak slås sammen med eller oppnår kontroll over nettoeiendeler og aktiviteter i et annet foretak.

En «overtakelse» er en virksomhetssammenslutning der et av foretakene, det overtakende foretaket, oppnår kontroll over nettoeiendeler og aktiviteter i et annet foretak, det overtatte foretaket, i bytte mot at eiendeler overføres, en forpliktelse pådras eller egenkapital utstedes.

En «sammenslåing av interesser» er en virksomhetssammenslutning der aksjeeierne i foretakene som slås sammen, slår sammen kontrollen over alle eller praktisk talt alle deres nettoeiendeler og aktiviteter for å oppnå en fortsatt felles deling av risiko og fordeler knyttet til den sammenslåtte enheten, slik at ingen av partene kan identifiseres som overtakende foretak.

«Kontroll» er makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for et foretak i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter.

Et «morforetak» er et foretak som har ett eller flere datterforetak.

Et «datterforetak» er et foretak som er kontrollert av et annet foretak (kalt morforetaket).

«Minoritetsinteresse» er den del av nettoresultatene av et datterforetaks aktiviteter og nettoeiendeler som er henførbare til interesser som ikke eies av morforetaket, direkte eller indirekte gjennom datterforetak.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse kan gjøres opp til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

«Monetære eiendeler» er penger som innehas og eiendeler som skal mottas i beløp som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.

«Overtakelsesdag» er tidspunktet da kontroll over det overtatte foretakets nettoeiendeler og aktiviteter faktisk blir overført til det overtakende foretaket.

VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNINGENS ART

9. I regnskapsføringen av en virksomhetssammenslutning er en overtakelse i innhold forskjellig fra en sammenslåing av interesser, og det faktiske innholdet i transaksjonen

må gjenspeiles i finansregnskapet([1]). Følgelig angis forskjellig regnskapsmetode for hver av dem.

Overtakelser

10. I praktisk talt alle virksomhetssammenslutninger oppnår ett av de selskapene som slås sammen, kontroll over det andre foretaket som det slås sammen med, og det er dermed mulig å identifisere et overtakende foretak. Kontroll antas å være oppnådd når ett av foretakene som slås sammen, oppnår kontroll over mer enn halvparten av stemmerettene i det andre foretaket, med mindre og bare i unntaksvise tilfeller det klart kan vises at et slikt eierskap ikke utgjør kontroll. Selv når ett av de to foretakene som slås sammen, ikke overtar mer enn halvparten av stemmerettene i det andre foretaket det slås sammen med, kan det fremdeles være mulig å identifisere et overtakende foretak når ett av foretakene som slås sammen, som et resultat av virksomhetssammenslutningen, oppnår

    a) makt over mer enn halvparten av stemmerettene i det andre foretaket gjennom en avtale med andre investorer,

    b) makt til å styre de finansielle prinsippene og driftsprinsippene til det andre foretaket i henhold til vedtekter eller en avtale,

    c) makt til å oppnevne eller fjerne flertallet av medlemmene i styret eller i et tilsvarende styringsorgan i det andre foretaket, eller

    d) makt til å avgi et flertall av stemmene på møter i styret eller i et tilsvarende styringsorgan i det andre foretaket.

11. Selv om det enkelte ganger kan være vanskelig å identifisere et overtakende foretak, finnes det vanligvis indikasjoner på at det finnes et overtakende foretak. For eksempel:

    a) den virkelige verdien av ett foretak er betydelig større enn den virkelige verdien av det andre av foretakene som slås sammen. I slike tilfeller anses det største av foretakene som overtakende foretak.

    b) Virksomhetssammenslutningen gjennomføres ved et bytte av aksjer med stemmerett mot kontanter. I slike tilfeller anses det foretaket som avgir kontanter, for å være det overtakende foretaket.

    c) Virksomhetssammenslutningen fører til at ledelsen i ett foretak er i stand til å dominere valget av ledelsessammensetning i det endelige sammenslåtte foretaket. I slike tilfeller anses det dominerende foretaket for å være det overtakende foretaket.

Omvendte overtakelser

12. Iblant oppnår et foretak eierskap over aksjene i et annet foretak, men som en del av byttetransaksjonen utsteder et tilstrekkelig antall stemmeberettigede aksjer som

---

([1]) Se også SIC-9: «Virksomhetssammenslutninger - klassifisering som oppkjøp eller sammenslåing av interesser».

vederlag, til at kontroll over det sammenslåtte foretaket går over til eierne av foretaket hvis aksjer er overtatt. Denne situasjonen beskrives som en omvendt overtakelse. Selv om foretaket som utsteder aksjene, juridisk kan være å anse som morforetaket eller det igangværende foretaket, er det foretaket hvis aksjeeiere nå kontrollerer det sammenslåtte foretaket, som er det overtakende foretaket, og som nyter fordelene av stemmerettene eller andre rettigheter identifisert i nr. 10. Foretaket som utsteder aksjene, anses for å være overtatt av det andre foretaket; sistnevnte anses for å være det overtakende foretaket, og anvender oppkjøpsmetoden på eiendelene og forpliktelsene til foretaket som utstedte aksjene.

Sammenslåing av interesser

13. I unntakstilfeller kan det være at det ikke er mulig å identifisere et overtakende foretak. Istedenfor at en av partene framtrer som den dominerende part, kan aksjeeierne i foretakene som slås sammen, slå seg sammen i en i innhold lik ordning for deling av kontroll over alle, eller i praksis alle, nettoeiendeler og aktiviteter. I tillegg deltar ledelsen i foretakene som slås sammen, i den sammenslåtte enhetens ledelse. Som resultat av dette deler aksjeeierne i foretakene som slås sammen, risiko og fordeler ved den sammenslåtte enheten på lik linje. En slik virksomhetssammenslutning regnskapsføres som en sammenslåing av interesser.

14. En felles deling av risiko og fordeler er vanligvis ikke mulig uten et i det alt vesentlige likt bytte av aksjer med stemmerett mellom foretakene som slås sammen. Et slikt bytte sikrer at de relative eierskapsinteressene i foretakene som slås sammen, og følgelig deres relative risiko og fordeler i det sammenslåtte foretaket, blir opprettholdt og at partenes makt til beslutningstaking blir beholdt. Men for at et i det vesentligste likt bytte av aksjer faktisk skal finne sted i denne sammenhengen, kan det ikke foreligge noen betydelig reduksjon i de rettighetene som er knyttet til aksjene i et av foretakene som slås sammen, for i så fall blir den aktuelle partens innflytelse svekket.

15. For å oppnå en gjensidig deling av risiko og fordeler i den sammenslåtte enheten

    a) byttes eller samles det vesentligste av, om ikke hele, majoriteten av aksjene med stemmerett i foretakene som slås sammen,

    b) er den virkelige verdien av ett foretak ikke betydelig ulik det andre foretakets virkelige verdi, og

    c) beholder aksjeeierne i hvert av foretakene i det vesentligste forholdsmessig de samme stemmerettene og interessene i den sammenslåtte enheten både før og etter sammenslutningen.

16. Den gjensidige delingen av risiko og fordeler i den sammenslåtte enheten blir mindre, og sannsynligheten for at et overtakende foretak kan identifiseres øker når

    a) den relative likheten i de sammenslåtte foretakenes virkelige verdier blir redusert, og prosentandelen av aksjer med stemmerett som ble byttet, går ned,

    b) finansielle ordninger gir en relativ fordel til én gruppe aksjeeiere sammenlignet med de andre aksjeeierne. Slike ordninger kan tre i kraft enten før eller etter virksomhetssammenslutningen, og

c) en parts andel av egenkapitalen i den sammenslåtte enheten avhenger av hvilken inntjening den virksomheten som parten tidligere kontrollerte, oppnår etter virksomhetssammenslutningen.

OVERTAKELSER

Regnskapsføring av overtakelser

17. ***En virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, skal regnskapsføres ved hjelp av oppkjøpsmetoden etter standardene nr. 19–76.***

18. Bruken av oppkjøpsmetoden fører til at en overtakelse av et foretak regnskapsføres på tilsvarende måte som kjøp av andre eiendeler. Dette er hensiktsmessig, ettersom en overtakelse innebærer en transaksjon der eiendeler blir overført, forpliktelser pådratt eller kapital utstedt i bytte mot kontroll over nettoeiendeler og aktiviteter i et annet foretak. Oppkjøpsmetoden bruker kostpris som grunnlag for regnskapsføring av overtakelsen, og baserer seg på byttetransaksjonen som ligger til grunn for overtakelsen når kostprisen fastsettes.

Overtakelsesdag

19. ***Fra og med overtakelsesdagen skal et overtakende foretak***

    a) ***inkorporere resultatene av aktivitetene til det overtatte foretaket i resultatregnskapet, og***

    b) ***innregne i balansen de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene til det overtatte foretaket, samt eventuell goodwill eller negativ goodwill som oppstår av overtakelsen.***

20. Overtakelsesdagen er tidspunktet da kontroll over nettoeiendeler og aktiviteter hos det overtatte foretaket faktisk blir overført til det overtakende foretaket, og tidspunktet da oppkjøpsmetoden først anvendes. Resultatene av aktivitetene i en overtatt virksomhet omfattes av overtakerens finansregnskap fra og med overtakelsesdagen, som er tidspunktet da kontrollen over det overtatte foretaket faktisk blir overført til det overtakende foretaket. I praksis er overtakelsesdagen tidspunktet da det overtakende foretaket har makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets virksomhet. Kontroll anses ikke for å være overført til overtakeren før alle vilkår som er nødvendige for å beskytte interessene til de involverte partene er oppfylt. Dette nødvendiggjør imidlertid ikke at en transaksjon må være rettslig avsluttet eller fullført før kontrollen faktisk er overført til det overtakende foretaket. Ved vurderingen av hvorvidt kontrollen faktisk er overført, må det reelle innholdet i overtakelsen tas i betraktning.

Kostpris for overtakelsen

21. ***En overtakelse skal regnskapsføres til kostpris for overtakelsen, som er det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som ble betalt, eller den virkelige verdien på byttetidspunktet, av andre kjøpsvederlag som ble gitt av det overtakende foretaket i***

bytte mot kontroll over nettoeiendeler i det andre foretaket, pluss eventuelle utgifter som er direkte henførbare til overtakelsen([1]).

22. Når en overtakelse innebærer flere enn én byttetransaksjon, er kostprisen for overtakelsen de samlede utgiftene av de enkelte transaksjonene. Når en overtakelse foretas trinnvis, er skillet mellom overtakelsesdagen og tidspunktet for byttetransaksjonen viktig. Mens regnskapsføringen for overtakelsen begynner fra og med overtakelsesdagen, benyttes informasjon om kostpris og virkelig verdi beregnet på tidspunktet for hver av de enkelte byttetransaksjonene.

23. Monetære eiendeler som avgis og forpliktelser som pådras, blir målt til sine virkelige verdier på tidspunktet for byttetransaksjonen. Når oppgjør av kjøpsvederlaget blir utsatt, er kostprisen for overtakelsen nåverdien av vederlaget, idet det tas hensyn til eventuelle overbetalinger eller rabatter som med sannsynlighet aktualiseres ved oppgjøret, og ikke den nominelle verdien av det som skal betales.

24. Ved beregning av kostprisen for overtakelsen blir verdipapirer utstedt av det overtakende foretaket målt til virkelig verdi, som er deres markedspris på tidspunktet for byttetransaksjonen, forutsatt at usedvanlige kurssvingninger eller et smalt marked ikke gjør at markedsprisen er en upålitelig indikator. Når markedsprisen på ett særskilt tidspunkt ikke er noen pålitelig indikator, må også prisbevegelser over en rimelig periode før og etter kunngjøringen av vilkårene for overtakelsen tas i betraktning. Når markedet er upålitelig eller det ikke finnes noen notering, estimeres den virkelige verdien av verdipapirene utstedt av det overtakende foretaket med henvisning til deres forholdsmessige andel av den virkelige verdien av overtakerens foretak, eller med henvisning til den forholdsmessige andelen av den virkelige verdien av det overtatte foretaket, avhengig av hvilken av disse som framgår mest tydelig. Kjøpsvederlag som betales i kontanter til aksjeeiere i det overtatte foretaket som et alternativ til verdipapirer, kan også gi belegg for den totale virkelige verdien som angis. Alle sidene ved overtakelsen, herunder betydelige faktorer som påvirker forhandlingene, må tas i betraktning, og uavhengige verdsettinger kan benyttes som et hjelpemiddel til å fastsette den virkelige verdien av de utstedte verdipapirene.

25. I tillegg til kjøpsvederlaget kan det overtakende foretaket pådra seg direkte utgifter knyttet til overtakelsen. Disse omfatter utgiftene ved registrering og utstedelse av egenkapitalinstrumenter, samt honorarer til regnskapsførere, juridiske rådgivere, takstmenn og andre konsulenter for å gjennomføre overtakelsen. Generelle administrative utgifter, herunder utgiftene ved å opprettholde en avdeling for overtakelser, og andre utgifter som ikke direkte kan henføres til den aktuelle overtakelsen som regnskapsføres, skal ikke inkluderes i kostprisen for overtakelsen, men innregnes som kostnad etter hvert som de pådras.

Innregning av identifiserbare eiendeler og forpliktelser

26. ***De identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som innregnes i henhold til nr. 19, skal være de av det overtatte foretakets eiendeler og forpliktelser som eksisterte på***

([1]) SIC-28: «Virksomhetssammenslutninger — «byttetidspunkt» og virkelig verdi av egenkapitalinstrumenter».

overtakelsesdagen, sammen med eventuelle forpliktelser innregnet i henhold til nr. 31. Disse skal på overtakelsesdagen innregnes separat dersom og bare dersom

a) ***det er sannsynlig at eventuelle tilknyttede framtidige økonomiske fordeler vil tilflyte, eller ressurser som inneholder økonomiske fordeler vil strømme fra, det overtakende foretaket, og***

b) ***en pålitelig måling av deres kostpris eller virkelige verdi er tilgjengelig.***

27. Eiendeler og forpliktelser som blir innregnet i henhold til nr. 26, blir i denne standard beskrevet som identifiserbare eiendeler og forpliktelser. I den utstrekning eiendeler og forpliktelser blir kjøpt og ikke tilfredsstiller disse innregningskriteriene, vil resultatet av dette innvirke på beløpet for goodwill eller negativ goodwill som oppstår ved overtakelsen, fordi goodwill eller negativ goodwill blir fastsatt som restverdien av kostprisen for overtakelsen etter innregning av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene.

28. De identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som det overtakende foretaket får kontroll over, kan omfatte eiendeler og forpliktelser som ikke tidligere er innregnet i finansregnskapet til det overtatte foretaket. Dette kan skyldes at de ikke kvalifiserte til innregning før overtakelsen. Dette er for eksempel tilfellet når en skattemessig fordel som oppstår av skattemessige underskudd hos det overtatte foretaket, kvalifiserer til innregning som en identifiserbar eiendel som et resultat av at det overtakende foretaket har en tilstrekkelig høy skattbar inntekt.

29. ***I henhold til nr. 31 skal forpliktelser ikke innregnes på overtakelsesdagen dersom de er et resultat av det overtakende foretakets hensikter eller handlinger. Forpliktelser skal heller ikke innregnes for framtidige tap eller andre utgifter som forventes å bli pådratt som resultat av overtakelsen, uansett om de gjelder det overtakende eller det overtatte foretaket.***

30. Forpliktelsene som det er vist til i nr. 29, er ikke forpliktelser for det overtatte foretaket på overtakelsesdagen. De er derfor ikke relevante ved fordelingen av kostprisen for overtakelsen. Likevel inneholder denne standard ett spesifikt unntak fra dette generelle prinsippet. Dette unntaket gjelder dersom det overtakende foretaket har utviklet planer som er tilknyttet det overtatte foretakets virksomhet, og det oppstår en plikt som en direkte konsekvens av overtakelsen. Fordi disse planene er en integrert del av det overtakende foretakets plan for overtakelsen, krever denne standard at et foretak innregner en avsetning for utgiftene som følger av dette (se nr. 31). I denne standard omfatter overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser de avsetninger som innregnes i henhold til nr. 31. Nr. 31 setter opp strenge vilkår som er utformet for å sikre at planene var en integrert del av overtakelsen, og at det overtakende foretaket i løpet av kort tid — det som er tidligst av tre måneder etter overtakelsesdagen og tidspunktet da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring — har utviklet planene på en slik måte at foretaket må innregne en avsetning for omstrukturering i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Denne standard krever også at et foretak reverserer slike avsetninger dersom planen ikke gjennomføres på forventet måte eller innen den frist som opprinnelig var forventet (se nr. 75), og at foretaket opplyser om slike avsetninger (se nr. 92).

31. ***På overtakelsesdagen skal det overtakende foretaket innregne en avsetning som ikke var en forpliktelse hos det overtatte foretaket på overtakelsesdagen dersom, og bare dersom, det overtakende foretaket***

    a) ***har utviklet, på eller før overtakelsesdagen, hovedtrekkene til en plan som innebærer avslutning eller reduksjon av det overtatte foretakets virksomhet, og som gjelder***

        i) ***kompensasjon til ansatte i det overtatte foretaket for at deres arbeidsforhold avsluttes,***

        ii) ***stengning av det overtatte foretakets anlegg,***

        iii) ***fjerning av det overtatte foretakets produktlinjer, eller***

        iv) ***avslutning av det overtatte foretakets kontrakter som er blitt tapsbringende fordi det overtakende foretaket på eller før overtakelsesdagen har meddelt den annen part at kontrakten vil bli avsluttet,***

    b) ***har, ved å kunngjøre hovedtrekkene ved planen på eller før overtakelsesdagen, skapt en berettiget forventning hos de som ble påvirket av planen om at det overtakende foretaket vil gjennomføre planen, og***

    c) ***har, på det tidligste tidspunktet av tre måneder etter overtakelsesdagen og den dag årsregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, utviklet disse hovedtrekkene til en detaljert formell plan som minst identifiserer***

        i) ***hvilket forretningsområde eller del av forretningsområdet det gjelder,***

        ii) ***de driftssteder som i hovedsak berøres,***

        iii) ***plasseringen av, funksjonen til og det omtrentlige antallet ansatte som vil motta vederlag for at deres tjenester avsluttes,***

        iv) ***utgifter som foretaket vil pådra seg, og***

        v) ***når planen vil bli gjennomført.***

    Eventuelle avsetninger innregnet i henhold til dette nummer, skal bare omfatte utgifter for de postene i bokstav a) i)–iv).

Fordeling av kostpris for overtakelsen

Anbefalt metode

32. ***De identifiserbare eiendelene og forpliktelsene innregnet i henhold til nr. 26 skal måles som det samlede beløpet av***

    a) ***den virkelige verdien av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene overtatt på tidspunktet for byttetransaksjonen, i det omfang som gjelder det overtakende foretakets andeler i byttetransaksjonen, og***

b) ***minoritetsinteressens andel av de balanseførte verdiene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene til datterforetaket før overtakelsen.***

Eventuell goodwill eller negativ goodwill skal regnskapsføres i henhold til denne standard.

33. Kostpris for en overtakelse fordeles på de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene i henhold til nr. 26 med henvisning til deres virkelige verdier på tidspunktet for byttetransaksjonen. Kostprisen for overtakelsen gjelder imidlertid bare den prosentandelen av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som det overtakende foretaket har kjøpt. Når et overtakende foretak derfor kjøper mindre enn alle aksjene i det andre foretaket, blir minoritetsinteressen som følge av dette fastsatt til minoritetens andel av de balanseførte verdiene av de identifiserbare nettoeiendelene til datterforetaket før overtakelsen. Dette skyldes at minoritetens andel ikke var en del av byttetransaksjonen for å gjennomføre overtakelsen.

Tillatt alternativ metode

34. ***De identifiserbare eiendelene og forpliktelsene innregnet i henhold til nr. 26 skal måles til deres virkelige verdier på overtakelsesdagen. Eventuell goodwill eller negativ goodwill skal regnskapsføres i henhold til denne standard. En eventuell minoritetsinteresse skal angis som minoritetens andel av de virkelige verdiene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene innregnet i henhold til nr. 26.***

35. I henhold til denne metoden blir de identifiserbare nettoeiendelene som det overtakende foretaket har oppnådd kontroll over, satt til deres virkelige verdier, uansett om det overtakende foretaket har overtatt hele eller bare noe av kapitalen til det andre foretaket eller har overtatt eiendelene direkte. Følgelig skal en eventuell minoritetsinteresse angis som minoritetens andel av de virkelige verdiene av de identifiserbare nettoeiendelene i datterforetaket.

Trinnvise aksjekjøp

36. En overtakelse kan innebære flere enn én byttetransaksjon, som for eksempel når den gjennomføres litt etter litt ved trinnvise kjøp av aksjer på en børs. Når dette forekommer, skal hver betydelig transaksjon behandles separat med hensyn til å fastsette den virkelige verdien av de overtatte identifiserbare eiendelene og forpliktelsene, og for å fastsette beløpet for eventuell goodwill eller negativ goodwill ved transaksjonen. Dette fører til en trinnvis sammenligning av kostprisen for de enkelte investeringene med det overtakende foretakets prosentvise andel i de virkelige verdiene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som blir overtatt ved hvert betydelige trinn.

37. Når en overtakelse oppnås ved trinnvise oppkjøp, kan de virkelige verdiene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene variere etter tidspunktet for hver enkelt byttetransaksjon. Dersom alle identifiserbare eiendeler og forpliktelser knyttet til en overtakelse omarbeides til virkelige verdier på tidspunktet for de trinnvise kjøpene, er enhver justering som gjelder de andelene som det overtakende foretaket holdt fra før, en verdiregulering og regnskapsføres som en slik regulering.

38. Før en transaksjon kvalifiserer som en overtakelse, kan den kvalifisere som en investering i et tilknyttet foretak og regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden i henhold til IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak». Dersom dette er tilfellet, foregår fastsettelsen av virkelige verdier av de overtatte identifiserbare eiendelene og forpliktelsene og innregningen av goodwill eller negativ goodwill forholdsmessig fra tidspunktet da egenkapitalmetoden anvendes. Når investeringen ikke tidligere kvalifiserte som et tilknyttet foretak, fastsettes de identifiserbare eiendelene og forpliktelsenes virkelige verdi fra tidspunktet for hvert betydelige trinn, og goodwill eller negativ goodwill blir innregnet fra overtakelsesdagen.

Fastsettelse av de virkelige verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser

39. De generelle retningslinjene for å komme fram til de virkelige verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser er som følger:

a) Omsettelige verdipapirer settes til gjeldende markedsverdier.

b) Ikke-omsettelige verdipapirer settes til estimerte verdier som tar i betraktning P/E-verdi, utbytte og forventede vekstrater for sammenlignbare verdipapirer i foretak med tilsvarende egenskaper.

c) Fordringer settes til nåverdiene for de beløpene som skal mottas, fastsatt med egnede gjeldende rentesatser, om nødvendig med fradrag for tapsutsatte beløp og for innkrevingsutgifter. Diskontering kreves imidlertid ikke for kortsiktige fordringer når differansen mellom det nominelle beløpet på fordringen og det diskonterte beløpet ikke er vesentlig.

d) Beholdninger:

i) Ferdigvarer og handelsvarer settes til salgsprisen, med fradrag for summen av a) utgiftene ved avhendelse og b) et rimelig overskudd for det overtakende foretakets salgsarbeid, basert på overskuddet ved tilsvarende ferdigvarer og handelsvarer.

ii) Varer i arbeid settes til salgsprisen for ferdigvarer med fradrag for summen av a) utgiftene ved fullføring, b) utgiftene ved avhending, og c) et rimelig overskudd for fullføring og salgsarbeid, basert på overskudd for tilsvarende ferdigvarer.

iii) Råmaterialer settes til gjeldende gjenanskaffelseskost.

e) Fast eiendom og bygninger settes til markedsverdien.

f) Anlegg og utstyr settes til markedsverdi, vanligvis fastsatt ved taksering. Dersom det ikke foreligger noen markedsverdi fordi anlegg og utstyr er svært spesialiserte og sjelden omsettes, unntatt som del av igangværende virksomhet, verdsettes de til avskrevet gjenanskaffelseskost.

g) Immaterielle eiendeler, slik de er definert i IAS 38: «Immaterielle eiendeler», settes til den virkelige verdien, fastsatt

i) med henvisning til et aktivt marked slik det er definert i IAS 38, og

ii) dersom det ikke finnes noe aktivt marked, på et grunnlag som gjenspeiler beløpet foretaket ville ha betalt for eiendelen i en transaksjon mellom velinformerte, frivillige parter på armlengdes avstand, basert på best mulig tilgjengelig informasjon (se IAS 38 om ytterligere veiledning for fastsettelse av den virkelige verdien av en immateriell eiendel anskaffet i en virksomhetssammenslutning).

h) Nettoeiendeler eller forpliktelser for ytelsesbaserte pensjonsordninger settes til nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, med fradrag for eventuelle pensjonsmidlers virkelige verdi. En eiendel innregnes imidlertid bare i den utstrekning det er sannsynlig at den vil være tilgjengelig for foretaket i form av refusjoner fra ordningen eller reduksjon i framtidige bidrag.

i) Eiendeler og forpliktelser ved skatt settes til beløpet for den skattemessige fordelen som oppstår av skattemessige underskudd eller skatter som skal betales med hensyn til nettoresultat, vurdert ut fra den sammenslåtte enheten eller konsernet som er resultatet av overtakelsen. Eiendelen eller forpliktelsen ved skatt fastsettes etter at det er tatt hensyn til den skattemessige virkningen av omarbeiding av identifiserbare eiendeler og forpliktelser til deres virkelige verdi, og skal ikke diskonteres. Eiendelen ved skatt inkluderer alle det overtakende foretakets eiendeler ved utsatt skatt som ikke ble innregnet før virksomhetssammenslutningen, men som nå, som en konsekvens av virksomhetssammenslutningen, oppfyller innregningskriteriene i IAS 12: «Inntektsskatt».

j) Leverandørgjeld og gjeldsbrev, langsiktig gjeld, forpliktelser, påløpte kostnader og andre krav som skal betales, settes til nåverdien av de beløp som skal utbetales ved oppfyllelse av forpliktelsen, beregnet med egnede gjeldende rentesatser. Diskontering kreves imidlertid ikke for kortsiktige forpliktelser når differansen mellom det nominelle beløpet på forpliktelsen og det diskonterte beløpet ikke er vesentlig.

k) Tapsbringende kontrakter og andre identifiserbare forpliktelser i det overtakende foretaket settes til nåverdien av de beløp som skal utbetales ved oppfyllelse av plikten, beregnet med egnede gjeldende rentesatser.

l) Avsetninger for avvikling eller reduksjon av aktiviteter hos det overtatte foretaket som blir innregnet i henhold til nr. 31, settes til et beløp fastsatt i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

Noen av retningslinjene foran forutsetter at virkelige verdier skal fastsettes ved bruk av diskontering. Når retningslinjene ikke viser til bruken av diskontering, kan det velges om diskontering skal benyttes ved beregning av de virkelige verdiene av identifiserbare eiendeler og forpliktelser.

40. ***Dersom en immateriell eiendels virkelige verdi ikke kan måles med henvisning til et aktivt marked (slik det er definert i IAS 38: «Immaterielle eiendeler»), skal beløpet som innregnes for den immaterielle eiendelen på overtakelsesdagen være begrenset til et beløp som ikke skaper eller øker negativ goodwill som oppstår ved overtakelsen (se nr. 59).***

Goodwill som oppstår ved overtakelse

Innregning og måling

41. ***Et eventuelt overskytende av overtakelsens kostpris i forhold til det overtakende foretakets andel i den virkelige verdien av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene som ble overtatt på tidspunktet for byttetransaksjonen, skal betegnes som goodwill og innregnes som eiendel.***

42. Goodwill som oppstår ved overtakelse representerer en betaling foretatt av det overtakende foretaket i forventning om framtidige økonomiske fordeler. De framtidige økonomiske fordelene kan være et resultat av synergi mellom de identifiserbare eiendelene som overtas, eller fra eiendeler som hver for seg ikke kvalifiserer for innregning i finansregnskapet, men som det overtakende foretaket er forberedt på å betale for ved overtakelsen.

43. ***Goodwill skal balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.***

Avskrivning

44. ***Goodwill skal avskrives på et systematisk grunnlag over dens utnyttbare levetid. Avskrivningsperioden skal vise beste estimat for perioden der det forventes at framtidige økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket. Om ikke annet kan påvises, vil den utnyttbare levetiden for goodwill ikke overstige 20 år fra førstegangsinnregning.***

45. ***Avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan framtidige økonomiske fordeler som oppstår av goodwill forventes å bli forbrukt. Den lineære metoden skal anvendes, med mindre det foreligger overbevisende dokumentasjon om at en annen metode er mer hensiktsmessig i disse tilfellene.***

46. ***Avskrivningen for hver periode skal innregnes som kostnad.***

47. Etter hvert som tiden går reduseres goodwill, noe som viser at den potensielle yteevnen til goodwill går ned. I noen tilfeller kan det synes som om verdien av goodwill ikke reduseres over tid. Dette skyldes at potensialet for økonomiske fordeler som i utgangspunktet ble kjøpt, blir erstattet progressivt med potensialet for økonomiske fordeler som er resultatet av etterfølgende utvikling av goodwill. Med andre ord blir den goodwill som ble kjøpt, erstattet med internt opparbeidet goodwill. IAS 38: «Immaterielle eiendeler» tillater ikke innregning av internt opparbeidet goodwill som en eiendel. Det er derfor hensiktsmessig at goodwill avskrives på systematisk grunnlag over beste estimat av dens utnyttbare levetid.

48. Mange faktorer må tas i betraktning når den utnyttbare levetiden for goodwill skal anslås, blant annet:

    a) Arten av og den overskuelige levetiden til den overtatte virksomheten,

    b) stabiliteten og den overskuelige levetiden til den næring som goodwill er tilknyttet,

c) offentlig informasjon om kjennetegnene til goodwill i tilsvarende virksomheter eller næringer, og typiske livssykluser i tilsvarende virksomheter,

d) virkningene av produkters ukurans, endringer i etterspørsel og andre økonomiske faktorer ved den overtatte virksomheten,

e) den forventede utnyttbare levetiden til nøkkelpersoner eller grupper av ansatte og om den overtatte virksomheten kan ledes på en effektiv måte av en annen foretaksledelse,

f) nivået for utgifter til vedlikehold eller for finansiering som kreves for å oppnå de forventede framtidige økonomiske fordelene fra den overtatte virksomheten, samt selskapets evne til og intensjon om å nå dette nivået,

g) forventet opptreden hos konkurrenter eller mulige konkurrenter, og

h) perioden for kontroll over den overtatte virksomheten og juridiske, regulerende eller kontraktsmessige bestemmelser som påvirker den utnyttbare levetid.

49. Fordi goodwill blant annet representerer framtidige økonomiske fordeler fra synergi eller eiendeler som ikke kan innregnes separat, er det vanskelig å anslå dens utnyttbare levetid. Estimater over den utnyttbare levetiden til goodwill blir mindre pålitelige etter hvert som den utnyttbare levetiden øker. Antakelsen i denne standard er at goodwill vanligvis ikke har noen utnyttbar levetid ut over 20 år fra førstegangsinnregning.

50. I sjeldne tilfeller kan det foreligge overbevisende dokumentasjon for at den utnyttbare levetiden til goodwill vil være en nærmere angitt periode som er lenger enn 20 år. Selv om det er vanskelig å finne eksempler på dette, kan dette forekomme når goodwill er så tydelig knyttet til en identifiserbar eiendel eller en gruppe av identifiserbare eiendeler at den med rimelighet kan forventes å gi fordeler for det overtakende foretaket ut over den utnyttbare levetiden til den identifiserbare eiendelen eller gruppen av eiendeler. I disse tilfellene tilbakevises antakelsen om at den utnyttbare levetiden for goodwill ikke overstiger 20 år, og foretaket

a) avskriver goodwill over beste estimat av dens utnyttbare levetid,

b) estimerer det gjenvinnbare beløpet for goodwill minst hvert år for å slå fast om det foreligger noe tap ved verdifall (se nr. 56), og

c) opplyser om grunnene til at antakelsen om den utnyttbare levetiden til goodwill kan tilbakevises, samt hvilken faktor eller hvilke faktorer som spiller en betydelig rolle ved fastsettelsen av den utnyttbare levetiden til goodwill (se nr. 88 bokstav b)).

51. Den utnyttbare levetiden til goodwill er alltid begrenset. Usikkerhet kan begrunne et forsiktig estimat av den utnyttbare levetiden for goodwill, men dette er ingen grunn til å velge en levetid som er urealistisk kort.

52. Det vil sjelden, om i det hele tatt, foreligge overbevisende dokumentasjon som støtter en annen avskrivningsmetode for goodwill enn den lineære metoden, særlig dersom en annen metode fører til et lavere beløp for akkumulert avskrivning enn avskrivning i henhold til den lineære metoden. Avskrivningsmetoden anvendes konsekvent fra

periode til periode, med mindre det er skjedd en endring i det forventede mønsteret for økonomiske fordeler fra goodwill.

53. Ved regnskapsføring av en overtakelse kan det være omstendigheter der goodwill ved overtakelsen ikke gjenspeiler framtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte det overtakende foretaket. Det kan for eksempel i etterkant av forhandlingen om kjøpsvederlaget ha skjedd en nedgang i de forventede framtidige kontantstrømmene fra de identifiserbare nettoeiendelene som ble overtatt. I så fall skal foretaket teste goodwill for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler» og regnskapsføre eventuelle tap ved verdifall i henhold til dette.

54. ***Avskrivningsperioden og avskrivningsmetoden skal gjennomgås minst ved avslutningen av hvert regnskapsår. Dersom den forventede utnyttbare levetiden for goodwill er endret betydelig i forhold til tidligere estimater, skal avskrivningsperioden endres tilsvarende. Dersom det har vært en betydelig endring i det forventede mønsteret for de økonomiske fordelene knyttet til goodwill, skal avskrivningsmetoden endres for å gjenspeile det endrede mønsteret. Slike endringer skal regnskapsføres som endringer i regnskapsestimater i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» ved å justere avskrivningsbeløpet for inneværende og framtidige perioder.***

Gjenvinning av balanseført verdi – tap ved verdifall

55. For å avgjøre om goodwill har falt i verdi, skal foretaket anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». IAS 36 forklarer hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner en eiendels gjenvinnbare beløp og når foretaket innregner eller tilbakefører et tap ved verdifall.

56. ***I tillegg til å følge kravene i IAS 36: «Tap ved verdifall», skal et foretak minst ved utgangen av hvert regnskapsår og i samsvar med IAS 36 estimere det gjenvinnbare beløpet for goodwill som blir avskrevet over en periode som overstiger 20 år fra førstegangsinnregning, selv om det ikke er noen indikasjon på at goodwill har vært gjenstand for noe tap ved verdifall.***

57. Det er iblant vanskelig å identifisere om goodwill har vært gjenstand for noe tap ved verdifall, særlig dersom goodwill har en lang utnyttbar levetid. Følgelig krever denne standard som et minimum en årlig beregning av det gjenvinnbare beløpet for goodwill dersom dens utnyttbare levetid overstiger 20 år fra førstegangsinnregning.

58. Kravet om en årlig test for tap ved verdifall på goodwill gjelder når den gjeldende, totale estimerte utnyttbare levetiden for goodwill overstiger 20 år fra førstegangsinnregning. Dersom den utnyttbare levetiden for goodwill derfor ble estimert til mindre enn 20 år ved førstegangsinnregning, men den utnyttbare levetiden for goodwill deretter forlenges slik at den overstiger 20 år, regnet fra førstegangsinnregning, utfører et foretak testen for tap ved verdifall som kreves i henhold til nr. 56 og gir samtidig de opplysningene som kreves i henhold til nr. 88 bokstav b).

Negativ goodwill som oppstår ved overtakelse

Innregning og måling

59. ***Et eventuelt overskytende på tidspunktet for byttetransaksjonen av det overtakende foretakets andel i virkelig verdi av de overtatte identifiserbare eiendelene og forpliktelsene og av kostprisen,, skal innregnes som negativ goodwill.***

60. Forekomsten av negativ goodwill kan indikere at identifiserbare eiendeler er overvurdert og identifiserbare forpliktelser er utelatt eller undervurdert. Det er viktig å sikre at dette ikke er tilfelle før negativ goodwill blir innregnet.

61. ***I den utstrekning negativ goodwill er tilknyttet forventninger om framtidige tap og kostnader som blir identifisert i det overtakende foretakets plan for overtakelsen og dermed kan måles en pålitelig måte, men ikke representerer identifiserbare forpliktelser på overtakelsesdagen (se nr. 26), skal den delen av negativ goodwill innregnes som inntekt i resultatregnskapet når de framtidige tapene og kostnadene blir innregnet. Dersom disse identifiserbare framtidige tapene og kostnadene ikke blir innregnet i den forventede perioden, skal negativ goodwill behandles i henhold til nr. 62 bokstav a) og bokstav b).***

62. ***I den utstrekning negativ goodwill ikke er tilknyttet identifiserbare forventede framtidige tap og kostnader som kan måles en pålitelig måte på overtakelsesdagen, skal negativ goodwill innregnes som inntekt i resultatregnskapet på følgende måte:***

    a) ***negativ goodwill i et omfang som ikke overstiger de virkelige verdiene av overtatte identifiserbare ikke-monetære eiendeler, skal innregnes som inntekt på et systematisk grunnlag over den gjenværende veide gjennomsnittlige utnyttbare levetiden til de identifiserbare, overtatte avskrivbare eiendelene, og***

    b) ***negativ goodwill som overstiger de virkelige verdiene av overtatte, identifiserbare ikke-monetære eiendeler, skal innregnes som inntekt umiddelbart.***

63. I den grad negativ goodwill ikke er knyttet til forventninger om framtidige tap og kostnader som er blitt identifisert i det overtakende foretakets plan for overtakelsen og kan måles på en pålitelig måte, er negativ goodwill en gevinst som blir innregnet som inntekt når de framtidige økonomiske fordelene som ligger i de identifiserbare, avskrivbare/amortiserbare overtatte eiendelene blir forbrukt. Når det gjelder monetære eiendeler, blir gevinsten innregnet som inntekt umiddelbart.

Presentasjon

64. ***Negativ goodwill skal presenteres som et fradrag i eiendelene til det regnskapspliktige foretaket, med samme klassifisering i balansen som goodwill.***

Justering av kjøpsvederlaget, betinget av framtidige hendelser

65. ***Når overtakelsesavtalen legger til rette for en justering av kjøpsvederlaget betinget av en eller flere framtidige hendelser, skal beløpet for justeringen inkluderes i kostprisen***

for overtakelsen på overtakelsesdagen dersom justeringen er sannsynlig og beløpet kan måles på en pålitelig måte.

66. Overtakelsesavtaler kan tillate at det foretas justeringer i kjøpsvederlaget i lys av en eller flere framtidige hendelser. Justeringene kan være betinget av at et nærmere angitt nivå av opptjening blir opprettholdt eller oppnådd i framtidige perioder eller av at markedsprisen for de verdipapirene som er utstedt som del av kjøpsvederlaget blir opprettholdt.

67. Når en overtakelse regnskapsføres første gang, er det vanligvis mulig å estimere omfanget av eventuelle justeringer i kjøpsvederlaget, selv om det foreligger en viss usikkerhet, uten å redusere informasjonens pålitelighet. Dersom de framtidige hendelsene ikke blir en realitet, eller estimatet må revideres, blir kostprisen for overtakelsen justert med en påfølgende virkning for goodwill, eller eventuelt for negativ goodwill.

Etterfølgende endringer i kostpris for overtakelsen

68. ***Kostprisen for overtakelsen skal justeres når en betingelse som påvirker beløpet for kjøpsvederlaget, er avklart etter overtakelsesdagen, slik at betaling av beløpet er sannsynlig og et pålitelig estimat av beløpet kan foretas.***

69. Vilkårene for en overtakelse kan inneholde muligheten for en justering av kjøpsvederlaget dersom resultatene av virksomheten til det overtatte foretaket etter overtakelsen overstiger eller ligger under et avtalt nivå. Når justeringen deretter blir sannsynlig og et pålitelig estimat av beløpet kan foretas, behandler det overtakende foretaket tilleggsvederlaget som en justering av kostprisen for overtakelsen, med en påfølgende virkning for goodwill, eller eventuelt på negative goodwill.

70. Under noen omstendigheter kan det overtakende foretaket bli avkrevd en etterfølgende betaling til selgeren som kompensasjon for en reduksjon i verdien av kjøpsvederlaget. Dette er tilfellet når det overtakende foretaket har garantert markedsprisen til verdipapirer eller obligasjoner utstedt som vederlag, og må utstede ytterligere verdipapirer eller obligasjoner for å gjenopprette den opprinnelig fastsatte kostprisen for overtakelsen. I slike tilfeller foreligger det ingen økning i kostprisen for overtakelsen og følgelig heller ingen justering av goodwill eller negativ goodwill. Økningen i utstedte verdipapirer eller obligasjoner representerer isteden en reduksjon i overkursen på eller en økning av underkursen på den opprinnelige utstedelsen.

Etterfølgende identifisering av eller endringer i verdien av identifiserbare eiendeler og forpliktelser([1])

71. ***Identifiserbare eiendeler og forpliktelser som er overtatt, men som ikke oppfyller kriteriene i nr. 26 for separat innregning når overtakelsen regnskapsføres første gang, skal innregnes senere dersom og når de oppfyller kriteriene. De balanseførte verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser skal justeres når tilleggsdokumentasjon etter overtakelsen blir tilgjengelig for estimering av beløpene***

([1]) Se også SIC-22: «Virksomhetssammenslutninger — etterfølgende justering av opprinnelig rapporterte virkelige verdier og goodwill».

som er tilordnet de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene da overtakelsen ble regnskapsført første gang. Beløpet tilordnet goodwill eller negativ goodwill skal også om nødvendig justeres i den utstrekning

a) ***justeringen ikke øker den balanseførte verdien av goodwill ut over dens gjenvinnbare beløp, slik det er definert i IAS 36: «Verdifall på eiendeler», og***

b) ***en slik justering er foretatt innen utgangen av årsregnskapsperioden som kommer etter overtakelsen (bortsett fra innregningen av en identifiserbar forpliktelse i henhold til nr. 31, der tidsfristen i nr. 31 bokstav c) kommer til anvendelse),***

i motsatt fall skal justeringene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene innregnes som inntekt eller kostnad.

72. Det kan være at identifiserbare eiendeler og forpliktelser hos et overtatt foretak ikke er blitt innregnet på tidspunktet for overtakelsen, fordi de ikke oppfylte innregningskriteriene for identifiserbare eiendeler og forpliktelser, eller det overtakende foretaket ikke var klar over deres eksistens. Tilsvarende kan det være at de virkelige verdiene som på overtakelsesdagen var tilordnet de overtatte identifiserbare eiendelene og forpliktelsene, har behov for en justering etter hvert som tilleggsdokumentasjon blir tilgjengelig for estimering av beløpene som er tilordnet den identifiserbare eiendelen eller forpliktelse på overtakelsesdagen. Når de identifiserbare eiendelene eller forpliktelsene blir innregnet eller de balanseførte verdiene blir justert etter avslutningen av den første årsregnskapsperioden (bortsett fra delårsperioder) som begynner etter overtakelsen, innregnes de som inntekt eller kostnad og ikke som justering av goodwill eller negativ goodwill. Selv om den er av vilkårlig lengde, vil denne tidsbegrensningen forhindre at goodwill og negativ goodwill blir revurdert og justert i det uendelige.

73. I henhold til nr. 71 blir for eksempel den balanseførte verdien av goodwill (negativ goodwill) justert dersom det foreligger et tap ved verdifall før avslutningen av den første årsregnskapsperioden som begynner etter overtakelsen for en overtatt identifiserbar eiendel, og tapet ved verdifall ikke er knyttet til særlige hendelser eller endringer i omstendigheter som skjer etter overtakelsesdagen.

74. Når det overtakende foretaket etter overtakelsen, men før avslutningen av den første årsregnskapsperioden som begynner etter overtakelsen, blir oppmerksom på at det foreligger en forpliktelse som også forelå på overtakelsesdagen eller et tap ved verdifall som ikke er knyttet til særlige hendelser eller endringer i omstendigheter som skjer etter overtakelsesdagen, blir goodwill ikke økt ut over dens gjenvinnbare beløp fastsatt i henhold til IAS 36.

75. ***Dersom avsetninger for avslutning eller reduksjon av aktiviteter hos det overtatte foretaket ble innregnet i henhold til nr. 31, skal disse avsetningene reverseres dersom, og bare dersom,***

a) ***strømmen av økonomiske fordeler ut fra foretaket ikke lenger er sannsynlig, eller***

b) ***den detaljerte, formelle planen ikke er gjennomført***

i) ***på den måten det er bestemt i den detaljerte, formelle planen, eller***

ii) ***innenfor det tidsrommet som er fastsatt i den detaljerte, formelle planen.***

En slik reversering skal vises som en justering av goodwill eller negativ goodwill (eventuelt også minoritetsinteresser), slik at det ikke blir innregnet noen inntekt eller kostnad for dette. Det justerte beløpet for goodwill skal avskrives fremadrettet over den gjenværende utnyttbare levetiden til goodwill. Det justerte beløpet for negativ goodwill skal behandles i henhold til nr. 62 bokstav a) og bokstav b).

76. Det er vanligvis ikke nødvendig med noen etterfølgende justering med hensyn til avsetninger innregnet i henhold til nr. 31, ettersom den detaljerte, formelle planen skal identifisere de utgiftene som skal påtas. Dersom utgiftene ikke har forekommet i den forventede perioden, eller ikke lenger forventes å forekomme, er det behov for å justere avsetningen for avvikling eller reduksjon av aktiviteter hos det overtatte foretaket med en tilsvarende justering av beløpet for goodwill eller negativ goodwill (eventuelt også minoritetsinteresser). Dersom det deretter ikke foreligger noen plikt som det er nødvendig å innregne i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», innregner foretaket en tilsvarende kostnad.

SAMMENSLÅING AV INTERESSER

Regnskapsføring av sammenslåing av interesser

77. ***En sammenslåing av interesser skal regnskapsføres ved hjelp av kontinuitetsmetoden som fastsatt i nr. 78, nr. 79 og nr. 82.***

78. ***Ved anvendelse av kontinuitetsmetoden skal postene i finansregnskapet for foretakene som slås sammen i den perioden der sammenslåingen skjer og i alle sammenlignbare perioder det opplyses om, inkluderes i finansregnskapet for de sammenslåtte foretakene som om de hadde vært slått sammen fra begynnelsen av den tidligste perioden som er presentert. Finansregnskapet til et foretak skal ikke omfatte noen sammenslåing av interesser som foretaket er part i dersom tidspunktet for sammenslåing av interesser ligger etter tidspunktet for den nyeste balansen som er inkludert i finansregnskapet.***

79. ***Alle differanser mellom beløpet som er registrert som utstedt aksjekapital pluss eventuelle tilleggsvederlag i form av kontanter eller andre eiendeler og beløpet som er registrert for overtatt aksjekapital, skal justeres mot egenkapitalen.***

80. Det faktiske innholdet i en sammenslåing av interesser er at det ikke er skjedd noen overtakelse, og at det har vært en fortsettelse av den felles delingen av risiko og fordeler som fantes før virksomhetssammenslutningen. Bruk av kontinuitetsmetoden viser dette ved at de sammenslåtte foretakene regnskapsføres som om de separate virksomhetene fortsatte som før, selv om de nå har felles eierskap og ledelse. Derfor blir det bare foretatt mindre endringer når de enkelte finansregnskapene slås sammen.

81. Ettersom en sammenslåing av interesser fører til en enkelt sammenslått enhet, skal et enkelt, ensartet sett av regnskapsprinsipper anvendes for denne enheten. Den sammenslåtte enheten innregner derfor eiendelene, forpliktelsene og egenkapitalen til foretakene som slås sammen til deres respektive balanseførte verdier, bare justert som følge av samordning av regnskapsprinsippene til foretakene som slås sammen, og med anvendelse av disse prinsippene på alle periodene som blir presentert. Det skjer ingen

innregning av eventuell ny goodwill eller negativ goodwill. Tilsvarende blir virkningene av alle transaksjoner mellom foretakene som slås sammen, enten de skjer før eller etter sammenslåingen av interesser, fjernet ved utarbeidelse av den sammenslåtte enhetens finansregnskap.

82. ***Utgifter som ble pådratt i tilknytning til en sammenslåing av interesser, skal innregnes som kostnader i den perioden de ble pådratt.***

83. Utgifter som ble pådratt i tilknytning til en sammenslåing av interesser, inkluderer registreringsavgifter, utgifter ved å framskaffe informasjon til aksjeeiere, honorarer til mellommenn og konsulenter samt lønn og andre kostnader knyttet til tjenester fra ansatte som er involvert i forberedelsene til virksomhetssammenslutningen. Dette omfatter også eventuelle utgifter eller tap som blir pådratt ved sammenslåing av aktivitetene til de to tidligere separate virksomhetene.

ALLE VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNINGER

Inntektsskatter

84. I enkelte stater kan den regnskapsmessige behandlingen av en virksomhetssammenslutning være forskjellig fra den behandling som anvendes i henhold til statenes respektive lovgivning vedrørende inntektsskatt. Eventuelle påfølgende forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt skal innregnes i henhold til IAS 12: «Inntektsskatt».

85. Den mulige fordelen for et overtatt foretak ved overføring av et skattemessig underskudd, eller andre eiendeler ved utsatt skatt, som ikke ble innregnet som en identifiserbar eiendel av det overtakende foretaket på overtakelsesdagen, kan senere komme til å bli realisert. Når dette skjer, innregner det overtakende foretaket fordelen som inntekt i henhold til IAS 12: «Inntektsskatt». I tillegg skal det overtakende foretaket

    a) justere brutto balanseført verdi av goodwill og tilknyttet akkumulert avskrivning til de beløp som ville vært ført dersom eiendelen ved utsatt skatt hadde vært innregnet som en identifiserbar eiendel på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen, og

    b) innregne reduksjonen i netto balanseført verdi av goodwill som kostnad.

    Denne framgangsmåten skaper imidlertid ikke negativ goodwill, og øker heller ikke den balanseførte verdien av negativ goodwill.

OPPLYSNINGER

86. ***For alle virksomhetssammenslutninger skal følgende opplysninger gis i finansregnskapet for den perioden der virksomhetssammenslutningen fant sted:***

    a) ***navnene på og beskrivelsene av foretakene som slås sammen,***

    b) ***metoden for regnskapsføring av virksomhetssammenslutningen,***

c) ***ikrafttredelsesdagen for virksomhetssammenslutningen for regnskapsformål, og***

d) ***eventuelle aktiviteter som er et resultat av virksomhetssammenslutningen og som foretaket har bestemt seg for å avhende.***

87. ***For en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, skal følgende tilleggsopplysninger gis i finansregnskapet for den perioden der overtakelsen fant sted:***

a) ***Prosentandelen av stemmeberettigede aksjer som ble overtatt, og***

b) ***kostprisen for overtakelsen, samt en beskrivelse av det betalte kjøpsvederlaget eller eventuelle betingede betalinger.***

88. ***Når det gjelder goodwill, skal finansregnskapet inneholde opplysninger om***

a) ***den (de) vedtatte avskrivningsperioden(e),***

b) ***dersom goodwill blir avskrevet over mer enn 20 år, grunnene til at antakelsen om at den utnyttbare levetiden for goodwill ikke vil overstige 20 år, regnet fra førstegangsinnregning, tilbakevises. Når et foretak opplyser om disse grunnene, skal det beskrive hvilken faktor eller hvilke faktorer som spilte en betydelig rolle ved fastsettelse av den utnyttbare levetiden for goodwill,***

c) ***dersom goodwill ikke blir avskrevet på lineært grunnlag, det grunnlaget som ble benyttet samt grunnen til at dette grunnlaget er mer hensiktsmessig enn avskrivning på lineært grunnlag,***

d) ***hvilken post eller hvilke poster i resultatregnskapet som omfatter avskrivning av goodwill, og***

e) ***en avstemming av den balanseførte verdien av goodwill ved begynnelsen og slutten av perioden som viser***

i) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen av perioden,***

ii) ***eventuell tilgang på goodwill som er innregnet i løpet av perioden,***

iii) ***eventuelle justeringer som følger av etterfølgende identifisering av eller endringer i verdien av identifiserbare eiendeler og forpliktelser,***

iv) ***eventuell goodwill fraregnet i løpet av perioden ved avhendelse av hele eller en del av den virksomheten som den er tilknyttet,***

v) ***avskrivning som er innregnet i løpet av perioden,***

vi) ***eventuelle tap ved verdifall innregnet i løpet av perioden i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler»,***

vii) ***eventuelle tap ved verdifall reversert i løpet av perioden i henhold til IAS 36,***

viii) ***eventuelle andre endringer i balanseført verdi i løpet av perioden, og***

ix) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved slutten av perioden.***

Sammenligningsinformasjon er ikke nødvendig.

89. Når et foretak beskriver den eller de faktorer som spilte en betydelig rolle ved fastsettelse av utnyttbar levetid for goodwill som avskrives over mer enn 20 år, skal foretaket ta i betraktning listen med faktorer i nr. 48.

90. Et foretak skal gi opplysninger om goodwill som har vært utsatt for verdifall i henhold til IAS 36, i tillegg til de opplysningene som kreves i henhold til nr. 88 bokstav e) vi) og vii).

91. ***Når det gjelder negativ goodwill, skal finansregnskapet inneholde opplysninger om***

a) ***i den utstrekning negativ goodwill blir behandlet i henhold til nr. 61, en beskrivelse av, beløpet for og tidsplanen for forventede framtidige tap og kostnader,***

b) ***i hvilken periode (hvilke perioder) blir negativ goodwill innregnet som inntekt,***

c) ***på hvilken post (hvilke poster) i resultatregnskapet blir negativ goodwill innregnet som inntekt, og***

d) ***en avstemming av den balanseførte verdien av negativ goodwill ved begynnelsen og slutten av perioden som viser***

i) ***brutto balanseført verdi for negativ goodwill og det akkumulerte beløpet for negativ goodwill som allerede er innregnet som inntekt ved begynnelsen av perioden,***

ii) ***eventuell negativ goodwill som i tillegg er innregnet i løpet av perioden,***

iii) ***eventuelle justeringer som er en følge av etterfølgende identifisering av eller endringer i verdien av identifiserbare eiendeler og forpliktelser,***

iv) ***eventuell negativ goodwill fraregnet i løpet av perioden ved avhendelse av hele eller en del av den virksomheten som den er tilknyttet,***

v) ***negativ goodwill innregnet som inntekt i løpet av perioden, der det vises separat hvilken del av negativ goodwill som eventuelt er innregnet som inntekt i henhold til nr. 61,***

vi) ***eventuelle andre endringer i den balanseførte verdien i løpet av perioden, og***

vii) ***brutto balanseført verdi for negativ goodwill og det akkumulerte beløpet for negativ goodwill som allerede er innregnet som inntekt ved slutten av perioden.***

Sammenligningsinformasjon er ikke nødvendig.

92. ***Opplysningskravene i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» gjelder også for avsetninger innregnet i henhold til nr. 31 for avvikling eller reduksjon av aktivitetene til et overtatt foretak. Disse avsetningene skal behandles som en separat klasse av avsetninger når det gjelder opplysninger som gis i henhold til IAS 37. I tillegg skal det opplyses om den samlede balanseførte verdien av disse avsetningene for hver enkelt virksomhetssammenslutning.***

93. ***Dersom de virkelige verdiene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelser eller kjøpsvederlaget i en overtakelse bare kan fastsettes på et foreløpig grunnlag ved slutten av den perioden der overtakelsen fant sted, skal dette samt grunnene til det angis. Når det foreligger senere justeringer av slike foreløpige virkelige verdier, skal det opplyses om slike justeringer og disse skal forklares i finansregnskapet for den perioden det gjelder.***

94. ***For en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser, skal følgende tilleggsopplysninger gis i finansregnskapet for den perioden der sammenslåingen av interesser fant sted:***

    a) ***En beskrivelse av og antallet utstedte aksjer, sammen med prosentandelen av hvert foretaks stemmeberettigede aksjer som er utvekslet for å iverksette sammenslåing av interesser,***

    b) ***beløp for eiendeler og forpliktelser som hvert foretak har bidradd med, og***

    c) ***salgsinntekter, andre driftsinntekter, ekstraordinære poster og nettoresultat for hvert foretak før tidspunktet for virksomhetssammenslutningen som er inkludert i nettoresultatet som blir vist av de sammenslåtte foretakenes finansregnskap.***

95. De generelle opplysningene som det kreves at et konsernregnskap skal gi, omfattes av IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak».

96. ***For virksomhetssammenslutninger gjennomført etter balansedagen skal de opplysningene som kreves av nr. 86–94, gis. Dersom det ikke er praktisk mulig å legge fram noen av disse opplysningene, skal det opplyses om dette.***

97. Det skal opplyses om virksomhetssammenslutninger som er gjennomført etter balansedagen og før tidspunktet da finansregnskapet til ett av foretakene som slås sammen, blir godkjent for offentliggjøring, dersom disse opplysningene er av slik betydning at om de ikke ble gitt, ville de påvirke muligheten for brukere av finansregnskapet til å foreta riktige vurderinger og avgjørelser (se IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»).

98. Under visse forhold kan virkningen av virksomhetssammenslutningen være å tillate at det sammenslåtte foretakets finansregnskap utarbeides i samsvar med forutsetningen om fortsatt drift. Det kan være at dette ikke ville vært mulig for et av eller begge foretakene som slås sammen. Dette kan for eksempel forekomme når et foretak med likviditetsproblemer blir slått sammen med et foretak som har tilgang til kontanter som kan benyttes i foretaket med behov for kontanter. Dersom dette er tilfellet, er det

relevant å opplyse om dette i finansregnskapet til det foretaket som har vanskeligheter med likviditeten.

OVERGANGSBESTEMMELSER

99. ***På dagen da denne standard trer i kraft (eller på dagen da den anvendes første gang, dersom dette er tidligere), skal standarden anvendes slik det er fastsatt i tabellene nedenfor. I alle andre tilfeller enn dem som framgår av tabellene nedenfor, skal denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft, med mindre det er svært upraktisk å gjøre dette.***

100. ***Virkningene av å anvende denne standard fra den dagen den trer i kraft (eller tidligere) skal innregnes i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», det vil si som en justering, enten av åpningsbalansen for opptjent egenkapital for den tidligste perioden som blir presentert (anbefalt metode i IAS 8) eller av nettoresultatet i inneværende periode (tillatt alternativ metode i IAS 8).***

101. ***I det første årsregnskapet som presenteres i henhold til denne standard, skal et foretak opplyse om hvilke overgangsbestemmelser det har anvendt i de tilfeller der overgangsbestemmelser i denne standard tillater et valg.***

Overgangsbestemmelser — Omarbeiding av goodwill og negativ goodwill

Faktiske forhold	Krav
1. Virksomhetssammenslutninger som var en overtakelse, og som oppstod i årsregnskapene for perioder som begynner tidligere enn 1. januar 1995.	
a) Goodwill (negativ goodwill) ble skrevet ut av balansen mot reserver.	Det oppfordres til omarbeiding av goodwill (negativ goodwill), men dette er ikke påkrevd. Dersom goodwill (negativ goodwill) blir omarbeidet, i) omarbeides goodwill og negativ goodwill for alle overtakelser før 1. januar 1995, ii) fastsettes beløpet tilordnet goodwill (negativ goodwill) på overtakelsesdagen i henhold til nr. 41 (nr. 59) i denne standard, og goodwill (negativ goodwill) innregnes tilsvarende, og iii) beregnes den akkumulerte avskrivningen av goodwill (det akkumulerte beløpet for negativ goodwill innregnet som inntekt) etter overtakelsesdagen i henhold til nr. 44–54 (nr. 61–63) i denne standard og avskrivningen innregnes tilsvarende.
b) Goodwill (negativ goodwill) ble innregnet første gang som en eiendel (utsatt inntekt), men	Det oppfordres til omarbeiding av goodwill (negativ goodwill), men dette er ikke påkrevd. Dersom goodwill (negativ goodwill) blir omarbeidet,

ikke med det beløpet som ville vært tilordnet i henhold til nr. 41 (nr. 59) i denne standard.	anvendes kravene under forholdene vist til i punkt 1 bokstav a), Dersom goodwill (negativ goodwill) ikke blir omarbeidet, anses beløpet tilordnet goodwill (negativ goodwill) på overtakelsesdagen for å ha vært riktig fastsatt. For avskrivning av goodwill (innregning av negativ goodwill som inntekt), se forholdene det er vist til under punkt 3 eller 4.

2. Virksomhetssammenslutninger som var en overtakelse og oppstod i årsregnskaper for perioder som begynte 1. januar 1995 eller senere, men før denne standard trer i kraft (eller før denne standard ble anvendt første gang, dersom dette er tidligere).

a) På overtakelsesdagen oversteg kostprisen for overtakelsen det overtakende foretakets andel i den virkelige verdien av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene.	Dersom goodwill ble innregnet som eiendel og beløpet tilordnet til denne på overtakelsesdagen ble fastsatt i henhold til nr. 41 i denne standard, se overgangsbestemmelsene for avskrivning under forholdene i punkt 3 eller 4. I motsatt fall i) fastsettes beløpet som ville vært tilordnet goodwill på overtakelsesdagen i henhold til nr. 41 i denne standard og goodwill innregnes tilsvarende, ii) fastsettes den tilknyttede akkumulerte avskrivningen av goodwill som ville vært innregnet i henhold til IAS 22 (revidert 1993) og avskrivningen innregnes tilsvarende (20-årsgrensen i IAS 22 (revidert 1993) gjelder), og iii) avskrives en eventuell balanseført verdi av goodwill ut over den utnyttbare levetiden til goodwill, fastsatt i henhold til denne standard (behandles som under forholdene i punkt 4).
b) På overtakelsesdagen	Det oppfordres til omarbeiding av negativ goodwill, men dette er ikke påkrevd. Dersom negativ goodwill blir omarbeidet,
i) var kostprisen for overtakelsen mindre enn det overtakende foretakets andel i den virkelige verdien av de identifiserbare	i) omarbeides negativ goodwill for alle overtakelser etter 1. januar 1995,

eiendelene og forpliktelsene, og

ii) ble de virkelige verdiene av de identifiserbare ikke-monetære, overtatte eiendelene redusert til overskuddet ble fjernet (anbefalt metode i henhold til IAS 22 (revidert 1993)).

c) På overtakelsesdagen

i) var kostprisen for overtakelsen mindre enn det overtakende foretakets andel i den virkelige verdien av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene, og

ii) fastsettes beløpet som ville vært tilordnet negativ goodwill på overtakelsesdagen i henhold til nr. 59 i denne standard og negativ goodwill innregnes tilsvarende,

iii) fastsettes den tilknyttede akkumulerte avskrivningen av negativ goodwill som ville vært innregnet som inntekt i henhold til IAS 22 (revidert 1993) og avskrivningen innregnes tilsvarende, og

iv) innregnes en eventuell gjenværende balanseført verdi av negativ goodwill som inntekt ut over den gjenværende, veide gjennomsnittlige utnyttbare levetiden til de identifiserbare, avskrivbare ikke-monetære, overtatte eiendelene (behandles som under forholdene i punkt 4).

Dersom negativ goodwill ikke blir omarbeidet, anses beløpet som eventuelt er tilordnet negativ goodwill på overtakelsesdagen for å ha vært riktig fastsatt. For innregning av negativ goodwill som inntekt, se forholdene det er vist til under punkt 3 eller 4.

Dersom negativ goodwill ble innregnet og beløpet som ble tilordnet denne på overtakelsesdagen, ble fastsatt i henhold til nr. 59 i denne standard, se overgangsbestemmelsene for innregning av negativ goodwill som inntekt under forholdene det er vist til i punkt 3 eller 4. I motsatt fall

i) fastsettes beløpet som ville vært tilordnet negativ goodwill på overtakelsesdagen i henhold til nr. 59 i denne standard, og negativ goodwill innregnes tilsvarende,

ii) fastsettes det tilknyttede akkumulerte beløpet for negativ goodwill som ville vært innregnet som inntekt i henhold til IAS 22 (revidert 1993) og beløpet innregnes tilsvarende, og

iii) innregnes en eventuell gjenværende balanseført verdi av negativ goodwill som inntekt ut over den gjenværende, veide gjennomsnittlige utnyttbare levetiden til de identifiserbare, avskrivbare ikke-monetære,

		overtatte eiendelene (behandles som under forholdene i punkt 4).
3.	Goodwill ble innregnet som eiendel, men er ikke tidligere avskrevet, eller avskrivningsbeløpet ble satt til null. Negativ goodwill ble innregnet første gang som en egen post i balansen, men ble deretter ikke innregnet som inntekt eller beløpet for negativ goodwill som skal innregnes som inntekt, ble satt til null.	Omarbeid den balanseførte verdien av goodwill (negativ goodwill) som om avskrivningen av goodwill (beløpet for negativ goodwill innregnet som inntekt) alltid hadde vært fastsatt i henhold til denne standard (se nr. 44–54 (nr. 61–63)).
4.	Goodwill (negativ goodwill) ble tidligere avskrevet (innregnet som inntekt).	Ikke omarbeid den balanseførte verdien av goodwill (negativ goodwill) for en eventuell differanse mellom akkumulert avskrivning (akkumulert negativ goodwill innregnet som inntekt) i tidligere år og avskrivningen beregnet i henhold til denne standard, og i) avskriv en eventuell balanseført verdi av goodwill ut over den gjenværende utnyttbare levetiden til goodwill, fastsatt i henhold til denne standard (se nr. 44–55), og ii) innregn en eventuell balanseført verdi av negativ goodwill som inntekt ut over den gjenværende, veide gjennomsnittlige utnyttbare levetiden til de identifiserbare, avskrivbare ikke-monetære, overtatte eiendelene (se nr. 62 bokstav a)) (dvs. alle endringer blir behandlet på samme måte som en endring i regnskapsmessig estimat i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»).

IKRAFTTREDELSE

102. Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak tar i bruk denne standard for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 1999 eller tidligere, skal foretaket

a) opplyse om dette, og

b) anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler», IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» og IAS 38: «Immaterielle eiendeler» fra samme tidspunkt.

103. Denne standard erstatter IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger», som ble godkjent i 1993.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 23 (REVIDERT 1993)

Låneutgifter

Denne reviderte internasjonale regnskapsstandard erstatter IAS 23: «Kapitalisering av låneutgifter», godkjent av Styret i mars 1984. Den reviderte regnskapsstandarden gjaldt for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.

Én SIC-tolkning har tilknytning til IAS 23:

– SIC-2: «Konsistent anvendelse — balanseføring av låneutgifter»

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-3
Definisjoner	4-6
Låneutgifter — anbefalt metode	7-9
Innregning	7-8
Opplysninger	9
Låneutgifter — tillatt alternativ metode	10-29
Innregning	10-28
Låneutgifter som kan kapitaliseres	13-18
Når en kvalifiserende eiendels balanseførte verdi overstiger gjenvinnbart beløp	19
Oppstart av kapitalisering	20-22
Midlertidig opphør av kapitalisering	23-24
Opphør av kapitalisering	25-28

Opplysninger 29

Overgangsbestemmelser 30

Ikrafttredelse 31

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av låneutgifter. Denne standard krever generelt at låneutgifter kostnadsføres umiddelbart. Standarden tillater imidlertid, som tillatt alternativ metode, kapitalisering av låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av låneutgifter.***

2. Denne standard erstatter IAS 23: «Kapitalisering av låneutgifter», godkjent i 1983.

3. Denne standard omhandler ikke faktiske eller implisitte utgifter knyttet til egenkapital, herunder preferansekapital som ikke er klassifisert som forpliktelse.

DEFINISJONER

4. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   «Låneutgifter» er renteutgifter og andre utgifter som et foretak pådrar seg i forbindelse med lån av midler.

   En «kvalifiserende eiendel» er en eiendel som krever en lang periode for å bli klar for påtenkt bruk eller salg.

5. Låneutgifter kan omfatte:

   a) rente på kassekreditt samt kortsiktige og langsiktige lån,

   b) amortisering av kursgevinst eller kurstap knyttet til lån,

   c) amortisering av tilleggsutgifter pådratt i forbindelse med lån,

   d) finanskostnader knyttet til finansielle leieavtaler innregnet i samsvar med IAS 17: «Leieavtaler», og

e) kursdifferanser fra lån i utenlandsk valuta, i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene.

6. Eksempler på kvalifiserende eiendeler er beholdninger som krever en lang periode før de er klar til å selges, produksjonsanlegg, energiproduksjonsanlegg og investeringseiendom. Andre investeringer, samt beholdninger som rutinemessig og regelmessig framstilles eller på annen måte produseres i store mengder over en kort periode, er ikke kvalifiserende eiendeler. Eiendeler som er klar for påtenkt bruk eller salg når de anskaffes, er heller ikke kvalifiserende eiendeler.

LÅNEUTGIFTER — ANBEFALT METODE

Innregning

7. ***Låneutgifter skal innregnes som kostnad i regnskapsperioden da de har påløpt.***

8. I henhold til anbefalt metode innregnes låneutgifter som kostnad i den perioden de har påløpt, uansett hvordan lånet anvendes.

Opplysninger

9. ***Finansregnskapet skal opplyse om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for låneutgifter.***

LÅNEUTGIFTER — TILLATT ALTERNATIV METODE

Innregning

10. ***Låneutgifter skal innregnes som kostnad i perioden da de har påløpt, unntatt i den utstrekning de er kapitalisert i samsvar med nr. 11.***

11. ***Låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel, skal kapitaliseres som del av den aktuelle eiendelens utgifter. Beløpet for låneutgifter som kan kapitaliseres, skal fastsettes i samsvar med denne standard***([1]).

12. I henhold til tillatt alternativ metode inngår låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en eiendel, i denne eiendelens anskaffelseskost. Slike låneutgifter kapitaliseres som del av eiendelens anskaffelseskost når det er sannsynlig at de vil føre til framtidige økonomiske fordeler for foretaket, og utgiftene kan måles på en pålitelig måte. Låneutgifter skal innregnes som kostnad i regnskapsperioden da de har påløpt.

Låneutgifter som kan kapitaliseres

13. Låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel, er de låneutgifter som ville ha vært unngått dersom den

---

([1]) SIC-2: «Konsistent anvendelse — balanseføring av låneutgifter»

kvalifiserende eiendelen ikke hadde medført anskaffelsesutgifter. Når et foretak låner midler spesielt med sikte på anskaffelse av en bestemt kvalifiserende eiendel, er det enkelt å identifisere de låneutgiftene som har direkte tilknytning til den aktuelle kvalifiserende eiendelen.

14. Det kan være vanskelig å identifisere et direkte forhold mellom bestemte lån og en kvalifiserende eiendel, og å fastslå hvilke lån som ellers kunne ha vært unngått. Slike vanskeligheter oppstår for eksempel når et foretaks finansieringsaktiviteter samordnes sentralt. Vanskeligheter oppstår også når et konsern benytter en rekke gjeldsinstrumenter for å låne midler til ulike rentesatser, og låner disse midlene på forskjellige grunnlag til andre foretak i konsernet. Andre komplikasjoner oppstår gjennom bruk av lån i eller knyttet til utenlandske valutaer, når konsernet driver virksomhet innenfor økonomier med høyinflasjon, samt i forbindelse med svingninger i valutakurser. Konklusjonen er at det vanskelig å fastsette beløpet for låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse av en kvalifiserende eiendel, og det er nødvendig å utøve skjønn.

15. ***I den grad midler lånes spesielt med sikte på anskaffelse av en kvalifiserende eiendel, skal beløpet for låneutgifter som kan kapitaliseres, svare til de faktiske låneutgiftene som påløper det aktuelle lånet i perioden, med fradrag for eventuelle kapitalinntekter fra midlertidig investering av lånene.***

16. Finansieringsordningene for en kvalifiserende eiendel kan føre til at et foretak låner midler og pådrar seg tilknyttede låneutgifter før noen eller alle midlene benyttes til å betale utgifter knyttet til den kvalifiserende eiendelen. I slike tilfeller investeres ofte midlene midlertidig i påvente av at utgiftene knyttet til den kvalifiserende eiendelen skal betales. Ved fastsettelse av beløpet for låneutgifter som kan kapitaliseres i en periode, skal eventuelle kapitalinntekter fra slike midler trekkes fra de påløpte låneutgiftene.

17. ***I den grad midler lånes inn på generelt grunnlag og brukes for å anskaffe en kvalifiserende eiendel, skal beløpet for låneutgifter som kan kapitaliseres, fastsettes ved å anvende en kapitaliseringssats på utgiftene til denne eiendelen. Kapitaliseringssatsen skal være lik det veide gjennomsnittet av låneutgiftene til foretakets utestående lån i perioden, bortsett fra lån som er tatt opp spesielt med sikte på anskaffelse av en kvalifiserende eiendel. Beløpet for låneutgiftene som er kapitalisert i løpet av en periode, skal ikke overstige beløpet for låneutgifter som har påløpt i samme periode.***

18. I noen tilfeller er det hensiktsmessig å inkludere alle lån som morforetaket og dets datterforetak har tatt opp, når det veide gjennomsnittet av låneutgiftene skal beregnes, mens det i andre tilfeller er hensiktsmessig at hvert datterforetak bruker et veid gjennomsnitt av låneutgiftene knyttet til deres egne lån.

Når en kvalifiserende eiendels balanseførte verdi overstiger gjenvinnbart beløp

19. Når en kvalifiserende eiendels balanseførte verdi eller forventede endelige anskaffelseskost overstiger eiendelens gjenvinnbare beløp eller netto realisasjonsverdi, skal eiendelens balanseførte verdi nedskrives eller føres ut av balansen i samsvar med kravene i andre internasjonale regnskapsstandarder. I visse tilfeller tilbakeføres det

beløp som er nedskrevet eller ført ut av balansen, i samsvar med disse eller med andre internasjonale regnskapsstandarder.

Oppstart av kapitalisering

20. ***Kapitalisering av låneutgifter som del av en kvalifiserende eiendels anskaffelseskost startes opp når:***

    a) ***utgiftene til anskaffelse av eiendelen påløper,***

    b) ***låneutgiftene påløper, og***

    c) ***aktiviteter som er nødvendige for å forberede eiendelen til dens påtenkte bruk eller salg, er igangsatt.***

21. Utgifter knyttet til en kvalifiserende eiendel omfatter bare de utgifter som har medført betalinger i kontanter, overføringer av andre eiendeler eller en forutsetning om rentebærende forpliktelser. Utgifter reduseres gjennom eventuelle delbetalinger og tilskudd som mottas i forbindelse med eiendelen (se IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte»). En eiendels gjennomsnittlige balanseførte verdi i en periode, herunder låneutgifter som er kapitalisert tidligere, er vanligvis en rimelig tilnærming av de utgiftene som kapitaliseringssatsen anvendes på i samme periode.

22. De aktiviteter som er nødvendige for å forberede eiendelen til dens påtenkte bruk eller salg, omfatter mer enn eiendelens fysiske tilvirkning. De omfatter teknisk og administrativt arbeid før den fysiske tilvirkningen begynner, for eksempel aktiviteter knyttet til innhenting av tillatelser før den fysiske tilvirkningen begynner. Slike aktiviteter omfatter imidlertid ikke at en eiendel innehas mens det ikke pågår noen form for produksjon eller utvikling som endrer eiendelens tilstand. Låneutgifter som påløper under utbygging av en tomt, kapitaliseres for eksempel i den perioden da det pågår aktiviteter knyttet til utbyggingen. Låneutgifter som påløper mens tomter anskaffet for utbyggingsformål beholdes uten at det pågår noen form for tilknyttet utviklingsaktivitet, oppfyller imidlertid ikke kriteriene for kapitalisering.

Midlertidig opphør av kapitalisering

23. ***Kapitalisering av låneutgifter skal opphøre midlertidig i lengre perioder der den aktive utviklingen avbrytes.***

24. Låneutgifter kan påløpe i en lengre periode der de aktivitetene som er nødvendige for å forberede eiendelen til dens påtenkte bruk eller salg, avbrytes. Slike utgifter er utgifter knyttet til besittelse av delvis fullførte eiendeler, og oppfyller ikke kriteriene for kapitalisering. Det er imidlertid ikke vanlig at kapitalisering av låneutgifter opphører i en periode da det utføres omfattende teknisk og administrativt arbeid. Kapitalisering av låneutgifter opphører heller ikke dersom en midlertidig forsinkelse er en nødvendig del av prosessen med å klargjøre en eiendel for dens påtenkte bruk eller salg. Kapitalisering kan for eksempel fortsette i en lengre periode som er nødvendig for at beholdninger skal modnes, eller i en lengre periode byggingen av en bro forsinkes av høy vannstand, dersom slik høy vannstand er vanlig i byggeperioden i det aktuelle geografiske området.

Opphør av kapitalisering

25. ***Kapitalisering av låneutgifter skal opphøre når praktisk talt alle aktiviteter som er nødvendige for å forberede den kvalifiserende eiendelen til dens påtenkte bruk eller salg, er fullført.***

26. En eiendel er vanligvis klar til påtenkt bruk eller salg når eiendelens fysiske tilvirkning er fullført, selv om det fremdeles pågår administrativt rutinearbeid. I tilfeller der det bare gjenstår mindre endringer, så som utsmykning av en eiendom etter kjøperens eller brukerens anvisninger, innebærer dette at praktisk talt alle aktiviteter er fullført.

27. ***Når tilvirkningen av en kvalifiserende eiendel fullføres i deler, og hver del kan benyttes mens tilvirkningen av andre deler fortsetter, skal kapitalisering av låneutgifter opphøre når praktisk talt alle aktiviteter som er nødvendige for å forberede den aktuelle delen til dens påtenkte bruk eller salg, er fullført.***

28. En næringspark som består av flere bygninger, der hver bygning kan benyttes separat, er et eksempel på en kvalifiserende eiendel der hver del kan benyttes samtidig som tilvirkningen av andre deler fortsetter. Et eksempel på en kvalifiserende eiendel som må fullføres før andre deler benyttes, er et industrianlegg der flere prosesser utføres i en bestemt rekkefølge ved ulike deler av anlegget innenfor samme anleggssted, så som et stålverk.

OPPLYSNINGER

29. ***Finansregnskapet skal inneholde følgende opplysninger:***

    a) ***regnskapsprinsippene som er anvendt for låneutgifter,***

    b) ***beløpet for låneutgifter som er kapitalisert i perioden, og***

    c) ***kapitaliseringssatsen som er benyttet for å fastsette beløpet for låneutgifter som kan kapitaliseres.***

OVERGANGSBESTEMMELSER

30. ***Når førstegangsanvendelse av denne standard innebærer en endring i regnskapsprinsipper, oppfordres foretaket til å justere sitt finansregnskap i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». Som alternativ skal foretak som følger tillatt alternativ metode, kapitalisere bare de låneutgiftene som har påløpt etter ikrafttredelsesdagen for denne standard dersom utgiftene oppfyller kriteriene for kapitalisering.***

IKRAFTTREDELSE

31. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1995 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 24
(AJOURFØRT 1994)

Opplysninger om nærstående parter

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter standarden som opprinnelig ble godkjent av Styret i mars 1984. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra 1991 og senere. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-4
Definisjoner	5-6
Spørsmålet om nærstående parter	7-17
Opplysninger	18-25
Ikrafttredelse	26

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes for nærstående parter og transaksjoner mellom et regnskapspliktig foretak og dets nærstående parter. Kravene i denne standard gjelder for finansregnskapet til hvert av de regnskapspliktige foretakene.***

2. ***Denne standard kommer bare til anvendelse på de forhold mellom nærstående parter som er beskrevet i nr. 3, med de endringer som framgår av nr. 6.***

3. Denne standard kommer bare til anvendelse på de forhold mellom nærstående parter som er beskrevet i bokstav a)–e) nedenfor.

   a) Foretak som direkte, eller indirekte gjennom én eller flere mellommenn, kontrollerer, eller kontrolleres av, eller er under felles kontroll med det regnskapspliktige foretaket. (Dette omfatter kontrollerende holdingselskaper, datterforetak og søsterforetak),

   b) tilknyttede foretak (se IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak»),

c) enkeltpersoner som direkte eller indirekte eier en interesse i det regnskapspliktige foretakets stemmeretter som gir den en betydelig innflytelse over foretaket, samt nære medlemmer av alle slike enkeltpersoners familie([1]),

d) nøkkelpersoner i ledelsen, det vil si de personer som har myndighet til og ansvar for å planlegge, styre og kontrollere virksomheten til det regnskapspliktige foretaket, herunder styremedlemmer og ledere i selskaper samt nære medlemmer av slike personers familie, og

e) foretak der en vesentlig interesse i stemmerettene er direkte eller indirekte eid av en person som beskrevet under bokstav c) eller d), eller som en slik person er i stand til å utøve betydelig innflytelse på. Dette omfatter foretak som er eid av styremedlemmer, eller større aksjeeiere i det regnskapspliktige foretaket, samt foretak som har et nøkkelmedlem i ledelsen felles med det regnskapspliktige foretaket.

Ved vurderingen av et mulig forhold mellom nærstående parter skal oppmerksomheten rettes mot det reelle innholdet i forholdet og ikke bare mot forholdets juridiske form.

4. ***Det kreves ingen opplysninger om transaksjoner***

a) ***i konsernregnskap med hensyn til konserninterne transaksjoner,***

b) ***i morforetakets finansregnskap når dette blir gjort tilgjengelig eller offentliggjort sammen med konsernregnskapet,***

c) ***i finansregnskapet til et heleid datterforetak dersom morforetaket er registrert i samme land, og utarbeider konsernregnskap i det landet, og***

d) ***i finansregnskap i statskontrollerte foretak for transaksjoner med andre statskontrollerte foretak.***

DEFINISJONER

5. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Nærstående part» er parter som anses for å være nærstående dersom én part kan kontrollere den annen part eller utøve betydelig innflytelse på den annen part når denne skal foreta finansielle og driftsmessige beslutninger.

«Transaksjon mellom nærstående parter» er en overføring av ressurser eller plikter mellom nærstående parter, uansett om det tas en pris for dette eller ikke.

«Kontroll» er eierskap, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, av mer enn halvparten av stemmerettene i et foretak, eller en vesentlig interesse i stemmerettene, samt makt til å styre, etter vedtekter eller avtale, de finansielle og driftsmessige prinsippene til ledelsen av foretaket.

([1]) Nære medlemmer av familien til en person er de som kan forventes å påvirke eller påvirkes av denne personen i deres forretninger med foretaket.

«Betydelig innflytelse» (i henhold til denne standard) er deltakelse i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til et foretak, men er ikke kontroll over disse prinsippene. Betydelig innflytelse kan utøves på flere ulike måter, vanligvis ved representasjon i styret, men også for eksempel ved deltakelse i prosesser for prinsippfastsetting, i vesentlige transaksjoner mellom selskaper, utveksling av ledende personale eller avhengighet av teknisk informasjon. Betydelig innflytelse kan oppnås ved aksjeeierskap, vedtekter eller avtaler. Når det gjelder aksjeeierskap, forutsettes betydelig interesse i samsvar med definisjonen i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak».

6. I denne standard er følgende ikke å anse som nærstående parter:

   a) to selskaper bare fordi de har et felles styremedlem, uavhengig av nr. 3 bokstav d) og nr. 3 bokstav e), (men det er nødvendig å ta i betraktning muligheten for og vurdere sannsynligheten for at styremedlemmet vil kunne påvirke prinsippene i begge selskapene i selskapenes felles forretninger),

   b) i) selskaper som sørger for finansiering,

      ii) fagforeninger,

      iii) foretak for offentlige tjenester,

      iv) offentlige departementer og organer,

   som i deres ordinære forbindelser med et foretak, men bare gjennom disse forbindelsene (selv om de kan innskrenke et foretaks handlefrihet, eller delta i foretakets beslutningstakingsprosess), og

   c) en enkelt kunde, leverandør, franchisegiver, distributør eller generalagent som et foretak har en betydelig mengde forretninger med, bare gjennom den økonomiske avhengigheten dette skaper.

SPØRSMÅLET OM NÆRSTÅENDE PARTER

7. Forhold mellom nærstående parter er et normalt trekk ved handel og forretninger. Foretak utfører for eksempel ofte separate deler av sine aktiviteter gjennom datterforetak eller tilknyttede foretak og oppnår interesser i andre foretak — for investeringsformål eller av handelsmessige årsaker — som er tilstrekkelig store til at det investerende selskapet kan kontrollere eller utøve betydelig innflytelse på de finansielle og driftsmessige beslutningene til foretaket som det er investert i.

8. Et forhold mellom nærstående parter kan ha innvirkning på det regnskapspliktige foretakets finansielle posisjon og på driftsresultatene. Nærstående parter kan inngå transaksjoner som ikke-nærstående parter ikke ville inngå. Dessuten kan det være at visse transaksjoner mellom nærstående parter ikke blir utført for samme beløp som mellom ikke-nærstående parter.

9. Driftsresultatene for og den finansielle posisjonen til et foretak kan påvirkes av et forhold mellom nærstående parter, selv om det ikke forekommer transaksjoner med nærstående parter. Det at et slikt forhold eksisterer, kan være tilstrekkelig til å påvirke

transaksjonene til det regnskapspliktige foretaket med andre parter. Et datterforetak kan for eksempel avslutte forretningsforhold med en handelspartner ved at morforetaket overtar et søsterforetak innenfor samme virksomhetsgren som den tidligere handelspartneren. Én part kan også avstå fra å handle på grunn av en annen parts betydelige innflytelse, for eksempel kan et datterforetak instrueres av sitt morforetak om ikke å engasjere seg i forskning og utvikling.

10. På grunn av ledelsens iboende vanskelighet når det gjelder å slå fast virkningen av innflytelse som ikke fører til transaksjoner, krever ikke denne standard at det opplyses om slike virkninger.

11. Regnskapsmessig innregning av en overføring av ressurser er vanligvis basert på den pris som er avtalt mellom partene. Mellom ikke-nærstående parter er prisen en pris på armlengdes avstand. Nærstående parter kan ha en grad av fleksibilitet når det gjelder prissettingsprosessen som ikke er til stede i transaksjoner mellom ikke-nærstående parter.

12. En rekke ulike metoder benyttes til å prissette transaksjoner mellom nærstående parter.

13. En måte å fastsette prisen på en transaksjon mellom nærstående parter er å benytte metoden for sammenlignbar ikke-kontrollert pris, som fastsetter prisen med henvisning til sammenlignbare varer solgt i et økonomisk sammenlignbart marked til en kjøper som ikke er nært knyttet til selgeren. Denne metoden benyttes ofte når varene eller tjenestene som leveres i en transaksjon med nærstående parter, samt vilkårene knyttet til denne, svarer til dem som forekommer i normale handelstransaksjoner. Den benyttes også ofte for å fastsette finansieringsutgifter.

14. Der varer overføres mellom nærstående parter før salg til en uavhengig part, blir metoden for videresalg ofte benyttet. Med denne metoden reduseres videresalgsprisen med en margin som representerer et beløp som videreselgeren vil prøve å dekke sine utgifter og få et rimelig overskudd ut fra, for å komme fram til en pris på overføringen til videreselger. Det er skjønnsproblemer knyttet til fastsettelsen av en egnet kompensasjon til videreselgerens medvirkning i prosessen. Denne metoden benyttes også ved overføringer av andre ressurser så som rettigheter og tjenester.

15. En annen tilnærmingsmåte er kost-pluss-metoden, som søker å legge en rimelig prisforhøyelse til leverandørers kostpris. Det kan også forekomme vanskeligheter ved å fastsette både elementene for henførbar kostpris og prisforhøyelsen. Blant de målestokkene som kan være til hjelp ved fastsettelse av priser på overføringer, er sammenlignbar avkastning i tilsvarende virksomheter på omsetning eller på anvendt kapital.

16. Enkelte ganger blir ikke priser på transaksjoner mellom nærstående parter fastsatt i henhold til en av de metodene som er beskrevet i nr. 13–15. Enkelte ganger blir det ikke tatt noen pris — som for eksempel ved gratis levering av ledelsestjenester og utvidelse av gratis kreditt på en gjeldspost.

17. Enkelte ganger ville transaksjonene aldri ha funnet sted dersom det ikke hadde eksistert noe forhold mellom de nærstående partene. Et selskap som for eksempel solgte en stor andel av sin produksjon til morforetaket til anskaffelseskost, hadde kanskje ikke funnet noen alternativ kunde dersom morforetaket ikke hadde kjøpt varene.

OPPLYSNINGER

18. I mange stater krever lovverket at finansregnskap gir opplysninger om visse kategorier av nærstående parter. Det rettes særlig oppmerksomhet mot transaksjoner med styremedlemmene i et foretak, særlig deres godtgjørelse og lån, på grunn av arten av deres betrodde forhold til foretaket, og dessuten mot opplysninger om betydelige transaksjoner innenfor selskapet og investeringer i og mellomværender innenfor konsernet og med tilknyttede selskaper, samt med styremedlemmer. IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» og IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» krever at det opplyses om betydelige datterforetak og tilknyttede selskaper. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» krever at det opplyses om ekstraordinære poster samt inntekts- og kostnadsposter innenfor resultatet av ordinær virksomhet som er av en slik størrelse, art eller hyppighet at det er relevant å opplyse om dette for å forklare foretakets inntjening i regnskapsperioden.

19. Nedenfor følger eksempler på situasjoner der transaksjoner mellom nærstående parter kan føre til at det stilles krav om opplysning til et regnskapspliktig foretak i den perioden disse påvirker

- kjøp eller salg av varer (ferdige eller uferdige),
- kjøp eller salg av eiendom og andre eiendeler,
- tjenesteyting eller mottatte tjenester,
- agenturordninger,
- leiekontrakter,
- overføring av forskning og utvikling,
- lisensordninger,
- finansiering (herunder lån og egenkapitalbidrag i kontanter eller i naturalia),
- garantier og annen sikkerhet, og
- driftskontrakter.

20. ***Det skal opplyses om forhold mellom nærstående parter der det foreligger kontroll, uansett om det har forekommet transaksjoner mellom de nærstående partene eller ikke.***

21. For at en leser av finansregnskap skal kunne danne seg en oppfatning av hvilke virkninger forhold mellom nærstående parter har for et regnskapspliktig foretak, er det hensiktsmessig å opplyse om forholdet mellom nærstående parter der det foreligger kontroll, uansett om det har forekommet transaksjoner mellom de nærstående partene eller ikke.

22. ***Dersom det har forekommet transaksjoner mellom nærstående parter, skal det regnskapspliktige foretaket opplyse om hva slags forhold det har til den nærstående***

parten, og om hvilken type transaksjoner som er gjort, samt de elementer av transaksjonene som er nødvendige for en forståelse av finansregnskapet.

23. De elementer av transaksjonene som er nødvendige for en forståelse av finansregnskapet, vil normalt omfatte

    a) en indikasjon på transaksjonenes volum, enten som et beløp eller som en hensiktsmessig andel,

    b) beløp eller hensiktsmessige andeler av utestående poster, og

    c) prinsipper for prissetting.

24. ***Det kan i finansregnskapet til det regnskapspliktige foretaket opplyses samlet om poster av tilsvarende art, bortsett fra når det er nødvendig med separate opplysninger for en forståelse av virkningene av transaksjoner mellom nærstående parter.***

25. Opplysning om transaksjoner mellom konsernforetak er ikke nødvendig i konsernregnskap, fordi konsernregnskap presenterer opplysninger om morforetaket og datterforetak som et enkeltstående regnskapspliktig foretak. Transaksjoner med tilknyttede foretak som er regnskapsført i henhold til egenkapitalmetoden, blir ikke eliminert og krever derfor at det gis separate opplysninger som transaksjoner mellom nærstående parter.

IKRAFTTREDELSE

26. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1986 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 26 (AJOURFØRT 1994)

Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnretninger

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter den standard som opprinnelig ble godkjent av Styret i juni 1986. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra 1991 og senere. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-7
Definisjoner	8-12
Innskuddsbaserte pensjonsordninger	13-16

Ytelsesbaserte pensjonsordninger 17-31

Aktuariell nåverdi av lovede pensjonsytelser 23-26

Hyppighet av aktuariell verdsetting 27

Rapportens innhold 28-31

Alle pensjonsordninger 32-36

Verdsetting av pensjonsmidler 32-33

Opplysninger 34-36

Ikrafttredelse 37

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard får anvendelse på rapporter fra pensjonsinnretninger, der slike rapporter utarbeides.***

2. Pensjonsinnretninger omtales noen ganger med andre betegnelser, for eksempel «pensjonsplaner». I denne standard anses en pensjonsinnretning som et selvstendig regnskapspliktig foretak som er atskilt fra arbeidsgiverne til pensjonsordningens deltakere. Alle andre internasjonale regnskapsstandarder får anvendelse på rapporter fra pensjonsinnretninger, i den utstrekning disse standardene ikke er erstattet av denne standard.

3. Denne standard omhandler regnskapsføring av innretningen og innretningens rapportering til alle deltakere under ett. Den omhandler ikke opplysninger til enkeltdeltakere om deres rett til pensjonsytelser.

4. IAS 19: «Ytelser til ansatte» omhandler beregning av kostnader til pensjonsytelser i årsregnskapet til arbeidsgivere som har slike pensjonsordninger. Denne standard utfyller derfor IAS 19.

5. Pensjonsinnretninger kan være innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger. Mange pensjonsordninger krever at det opprettes separate fond som kan være særlige rettssubjekter, og kan ha en fondsforvalter som mottar bidrag og utbetaler pensjonsytelser. Denne standard gjelder uansett om det opprettes et slik fond, og uansett om det utnevnes fondsforvalter.

6. Pensjonsinnretninger som har eiendeler investert hos forsikringsselskaper, er underlagt de samme bestemmelser for regnskapsføring og finansiering som pensjonsordninger som foretar private investeringer. Derfor er slike pensjonsinnretninger omfattet av

denne standard, med mindre avtalen med forsikringsselskapet er inngått i en enkelt deltakers eller en gruppe deltakeres navn, og forsikringsselskapet har eneansvar for pensjonsytelsene.

7. Denne standard omhandler ikke andre former for ytelser til ansatte, for eksempel sluttvederlag, utsatt kompensasjon, ansiennitetspermisjon, særskilte ordninger for førtidspensjonering eller oppsigelse, helse- og velferdsordninger eller bonusordninger. Offentlige trygdeordninger er heller ikke omfattet av denne standard.

DEFINISJONER

8. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Pensjonsinnretninger» er pensjonsordninger der et foretak sørger for ytelser til sine ansatte i forbindelse med eller etter tjenesteslutt (enten i form av en årlig inntekt eller som en engangssum), når slike ytelser eller arbeidsgivers bidrag til dem kan beregnes eller estimeres før fratredelsen ut fra vilkårene i en avtale eller ut fra foretakets praksis.

«Innskuddsbaserte pensjonsordninger» er pensjonsinnretninger der beløpene som skal utbetales som pensjonsytelser, fastsettes ut fra innbetalinger til et fond, sammen med fondets investeringsinntjening.

«Ytelsesbaserte pensjonsordninger» er pensjonsinnretninger der beløpene som skal utbetales som pensjonsytelser, fastsettes ut fra en formel som vanligvis er basert på de ansattes lønn og/eller ansiennitet.

«Fondering» er overføring av eiendeler til en enhet (fondet) som er atskilt fra arbeidsgiverens foretak, med henblikk på å oppfylle framtidige plikter med hensyn til utbetaling av pensjonsytelser.

I denne standard brukes også følgende begreper:

«Deltakere» er medlemmene av en pensjonsinnretning og andre som er berettiget til ytelser under pensjonsordningen.

«Nettoeiendeler som er disponible til ytelser» er pensjonsordningens eiendeler med fradrag for forpliktelser utover den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser.

«Aktuariell nåverdi av lovede pensjonsytelser» er nåverdien av de forventede utbetalinger fra en pensjonsinnretning til nåværende og tidligere ansatte, som er henførbare til allerede utførte tjenester.

«Ytelser som er innvunnet» er ytelser der rettighetene i henhold til pensjonsinnretningens vilkår ikke er betinget av fortsatt ansettelse.

9. Noen pensjonsinnretninger blir finansiert av andre enn arbeidsgiver. Denne standard gjelder også for rapporter fra slike pensjonsordninger.

10. De fleste pensjonsinnretninger er basert på formelle avtaler. Noen pensjonsordninger er uformelle, men er pådratt en viss plikt som følge av arbeidsgiverens faste praksis. Selv om noen pensjonsordninger tillater at arbeidsgiveren begrenser sine plikter under

ordningen, er det vanligvis vanskelig for en arbeidsgiver å oppheve en ordning dersom de ansatte skal beholdes. De samme regnskaps- og rapporteringsprinsipper gjelder både for uformelle og formelle pensjonsordninger.

11. Mange pensjonsinnretninger krever at det opprettes et separat fond som det betales bidrag til og utbetales ytelser fra. Slike fond kan forvaltes av uavhengige parter. I noen stater kalles slike parter for fondsforvaltere. Betegnelsen «fondsforvalter» brukes i denne standard for å beskrive slike parter uansett om det er opprettet et fond eller ikke.

12. Pensjonsinnretninger beskrives normalt som enten innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger, som hver har særskilte kjennetegn. I enkelte tilfeller kan en pensjonsordning ha kjennetegn fra begge typer. Slike blandingsordninger anses i denne standard som ytelsesbaserte pensjonsordninger.

INNSKUDDSBASERTE PENSJONSORDNINGER

13. ***Rapporten fra en innskuddsbasert pensjonsordning skal inneholde en oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, og en beskrivelse av prinsippene for fondering.***

14. I en innskuddsbasert pensjonsordning bestemmes størrelsen på deltakernes framtidige ytelser av de bidrag som innbetales av arbeidsgiveren og/eller deltakerne, og av fondets driftseffektivitet og investeringsinntjening. En arbeidsgivers plikt oppfylles normalt ved bidragene til fondet. Rådgivning fra en aktuar er normalt ikke påkrevd, men slik rådgivning benyttes i noen tilfeller for å estimere framtidige ytelser som kan oppnås, basert på nåværende bidrag og varierende framtidige bidrag og investeringsinntjening.

15. Deltakerne er interessert i pensjonsordningens aktiviteter, fordi de har direkte innvirkning på størrelsen på deres framtidige ytelser. Deltakerne er interessert i å vite om bidragene er mottatt, og om det er iverksatt tilstrekkelige kontrolltiltak for å beskytte de begunstigedes interesser. Arbeidsgiveren er interessert i at pensjonsordningen drives effektivt og rimelig.

16. Formålet med rapportering fra en innskuddsbasert pensjonsordning er periodisk å gi informasjon om ordningen og inntjeningen av dens investeringer. Dette formål oppnås vanligvis ved å presentere en rapport som inneholder følgende:

    a) en beskrivelse av vesentlige aktiviteter i perioden og virkningen av eventuelle endringer i pensjonsordningen, samt medlemskap i pensjonsordningen og ordningens vilkår,

    b) oppstillinger som viser periodens transaksjoner og investeringsinntjening samt pensjonsordningens finansielle stilling ved utgangen av perioden, og

    c) en beskrivelse av investeringsprinsippene.

YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER

17. ***Rapporten fra en ytelsesbasert pensjonsordning skal inneholde enten***

    a) ***en oppstilling som vise***r

i) ***nettoeiendelene som er disponible til ytelser,***

ii) ***den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser, idet det skilles mellom ytelser som er innvunnet og ytelser som er ikke-innvunnet, og***

iii) ***den tilhørende overdekning eller underdekning, eller***

b) ***en oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, herunder enten***

i) ***en note som opplyser om den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser, idet det skilles mellom ytelser som er innvunnet og ytelser som er ikke-innvunnet, eller***

ii) ***en henvisning til denne informasjonen i en tilhørende aktuarrapport.***

Dersom det ikke er utarbeidet en aktuariell verdsetting på rapporteringstidspunktet, skal den seneste verdsettingen benyttes som grunnlag, og det skal opplyses om tidspunktet for verdsettingen.

18. ***Den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser nevnt i nr. 17 skal baseres på de ytelser som er lovet i henhold til pensjonsordningens vilkår for tjenestene som er utført til dato, ved anvendelse av enten det nåværende lønnsnivå eller det forventede lønnsnivå, med angivelse av hvilken metode som er benyttet. Det skal også opplyses om virkningen av eventuelle endringer i aktuarielle forutsetninger som har hatt en vesentlig innvirkning på den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser.***

19. ***Rapporten skal inneholde en forklaring på forholdet mellom den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser og nettoeiendelene som er disponible til ytelser, samt prinsippene for fondering av de lovede ytelsene.***

20. I en ytelsesbasert pensjonsordning avhenger betalingen av lovede pensjonsytelser av ordningens finansielle stilling og deltakernes evne til å yte framtidige bidrag til ordningen, samt ordningens investeringsinntjening og driftseffektivitet.

21. En ytelsesbasert pensjonsordning har periodevis behov for rådgivning fra en aktuar for å vurdere ordningens finansielle stilling, gjennomgå forutsetningene og anbefale framtidige bidragsnivåer.

22. Formålet med rapportering fra en ytelsesbasert pensjonsordning er periodisk å gi informasjon om ordningens finansielle ressurser og aktiviteter, som er nyttig ved vurdering av forholdet mellom akkumuleringen av ressurser og ordningens ytelser over tid. Dette formål oppnås vanligvis ved å presentere en rapport som inneholder følgende:

a) en beskrivelse av vesentlige aktiviteter i perioden og virkningen av eventuelle endringer i pensjonsordningen, samt medlemskap i pensjonsordningen og ordningens vilkår,

b) oppstillinger som viser periodens transaksjoner og investeringsinntjening samt pensjonsordningens finansielle stilling ved utgangen av perioden,

c) aktuariell informasjon, enten som en del av oppstillingen eller i en separat rapport, og

d) en beskrivelse av investeringsprinsippene.

Aktuariell nåverdi av lovede pensjonsytelser

23. Nåverdien av de forventede utbetalinger fra en pensjonsinnretning kan beregnes og rapporteres på grunnlag av nåværende lønnsnivå eller forventet lønnsnivå fram til tidspunktet for deltakernes fratredelse.

24. Følgende er begrunnelser for å velge metoden med nåværende lønnsnivå:

a) den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser, som er summen av de beløp som i øyeblikket er henførbare til hver deltaker i pensjonsordningen, kan beregnes mer objektivt enn ved å benytte forventet framtidig lønnsnivå, fordi beregningen omfatter færre forutsetninger,

b) økninger i ytelser som kan henføres til en lønnsøkning, blir en plikt for pensjonsordningen på tidspunktet for lønnsøkningen, og

c) beløpet for den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser ved anvendelse av nåværende lønnsnivåer er vanligvis nærmere det beløp som skal utbetales ved opphør eller avvikling av pensjonsordningen.

25. Følgende er begrunnelser for å velge metoden med forventet framtidig lønnsnivå:

a) finansiell informasjon skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift, uansett hvilke antakelser og estimater som må gjøres,

b) i pensjonsordninger beregnet ut fra sluttlønn bestemmes ytelsene med utgangspunkt i lønnsnivået på eller nær fratredelsesdatoen. Derfor må lønns-, bidrags- og avkastningsnivåer framskrives, og

c) dersom foretaket unnlater å innarbeide lønnsframskrivninger når det meste av fonderingen er basert på lønnsframskrivninger, kan dette medføre rapportering av en tilsynelatende overfinansiering, selv om pensjonsordningen ikke er overfinansiert, eller rapportering av tilstrekkelig finansiering når pensjonsordningen er underfinansiert.

26. Den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser basert på nåværende lønnsnivå opplyses i rapporten fra pensjonsordningen for å indikere plikten til ytelser som er opptjent fram til rapporteringstidspunktet. Det opplyses om den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser basert på lønnsframskrivninger for å indikere omfanget av mulige plikter under forutsetning om fortsatt drift, som vanligvis danner grunnlaget for fonderingen. I tillegg til opplysninger om den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser kan det være nødvendig å gi en nærmere forklaring for klart å indikere hvilken sammenheng den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser skal leses i. En slik forklaring kan gis i form av informasjon om tilstrekkeligheten av den planlagte framtidige fonderingen og om fonderingsprinsippene basert på lønnsframskrivninger. Slik informasjon kan inkluderes i den finansielle informasjonen eller i aktuarrapporten.

Hyppighet av aktuariell verdsetting

27. I mange stater utarbeides det ikke aktuarielle verdsettinger oftere enn hvert tredje år. Dersom det ikke er utarbeidet en aktuariell verdsetting på rapporteringstidspunktet, benyttes den seneste verdsettingen som grunnlag, og det skal opplyses om tidspunktet for verdsettingen.

Rapportens innhold

28. For ytelsesbaserte pensjonsordninger presenteres informasjonen i ett av følgende formater, som gjenspeiler forskjellig praksis med hensyn til opplysning om og presentasjon av aktuariell informasjon:

    a) rapporten inneholder en oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser og den tilhørende overdekning eller underdekning. Pensjonsordningens rapport inneholder også en fortegnelse over endringer i nettoeiendeler som er disponible til ytelser og endringer i den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser. Rapporten kan inneholde en separat aktuarrapport som underbygger den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser,

    b) en rapport som inneholder en oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, og en oppstilling over endringer i nettoeiendeler som er disponible til ytelser. Det opplyses om den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser i en note til fortegnelsene. Rapporten kan også inneholde en aktuarrapport som underbygger den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser, og

    c) en rapport som inneholder en oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, og en oppstilling over endringer i nettoeiendeler som er disponible til ytelser, med angivelse av den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser i en separat aktuarrapport.

    I hvert format kan opplysningene ledsages av en rapport fra fondsforvalteren i form av en rapport fra ledelsen eller styret, samt en investeringsrapport.

29. De som foretrekker formatene beskrevet i nr. 28 bokstav a) og b), mener at kvantifiseringen av lovede pensjonsytelser og annen informasjon som gis i disse formatene, hjelper brukerne å vurdere pensjonsordningens nåværende status og sannsynligheten for at ordningens plikter vil bli oppfylt. De mener også at finansielle rapporter skal være komplette i seg selv og ikke være avhengig av supplerende opplysninger. Noen mener imidlertid at formatene beskrevet i nr. 28 bokstav b) kan gi inntrykk av at det foreligger en forpliktelse, mens den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser etter deres mening ikke har alle kjennetegnene til en forpliktelse.

30. De som foretrekker formatet beskrevet i nr. 28 bokstav c), mener at den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser ikke skal inkluderes i en fortegnelse over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, slik som i formatet beskrevet i nr. 28 bokstav a), og heller ikke opplyses i en note, som i nr. 28 bokstav b), fordi den vil bli sammenlignet direkte med pensjonsordningens eiendeler, og en slik sammenligning kan være misvisende. De hevder at aktuarer ikke nødvendigvis sammenligner den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser med investeringenes markedsverdi, men

i stedet vurderer nåverdien av forventede kontantstrømmer fra investeringene. Derfor mener de som foretrekker dette formatet, at en slik sammenligning sannsynligvis ikke gjenspeiler aktuarens overordnede vurdering av pensjonsordningen, og at sammenligningen kan misforstås. Noen mener også at informasjon om lovede pensjonsytelser utelukkende skal inkluderes i den separate aktuarrapporten dersom det kan gis en behørig forklaring, uansett om informasjonen er kvantifisert eller ikke.

31. Denne standard godtar synspunktene om at det bør tillates å opplyse om lovede pensjonsytelser i en separat aktuarrapport. Den avviser argumentene mot en kvantifisering av den aktuariell nåverdien av lovede pensjonsytelser. Formatene beskrevet i nr. 28 bokstav a) og b) anses derfor som akseptable i henhold til denne standard, i likhet med formatet beskrevet i nr. 28 bokstav c), så lenge den finansielle informasjonen inneholder en henvisning til og er ledsaget av en aktuarrapport som inneholder den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser.

ALLE PENSJONSORDNINGER

Verdsetting av pensjonsmidler

32. ***Pensjonsinnretningers investeringer skal regnskapsføres til virkelig verdi. For omsettelige verdipapirer er den virkelige verdien lik markedsverdien. Dersom pensjonsordningen har investeringer som det ikke er mulig å estimere den virkelige verdien av, skal det opplyses om årsaken til at virkelig verdi ikke er benyttet.***

33. Når det gjelder omsettelige verdipapirer, er den virkelige verdien vanligvis markedsverdien, da denne anses for å gi den beste målingen av verdipapirene på rapporteringstidspunktet og av investeringsinntjeningen for perioden. Verdipapirer som har en fast innløsingsverdi og som er anskaffet for å svare til pensjonsordningens plikter eller bestemte deler av disse, kan regnskapsføres med beløp basert på deres endelige innløsingsverdi, under forutsetning av en konstant avkastning til forfall. Dersom pensjonsordningen har investeringer som det ikke er mulig å estimere den virkelige verdien av, for eksempel fullt eierskap av et foretak, skal det opplyses om årsaken til at virkelig verdi ikke er benyttet. I den utstrekning investeringer regnskapsføres med andre beløp enn markedsverdi eller virkelig verdi, opplyses vanligvis også virkelig verdi. Eiendeler som brukes i driften av fondet, regnskapsføres i samsvar med de relevante internasjonale regnskapsstandarder.

Opplysninger

34. ***Rapporten fra en pensjonsinnretning, enden den er ytelsesbasert eller innskuddsbasert, skal også inneholde følgende informasjon:***

    a) ***en oppstilling over endringer i nettoeiendeler som er disponible til ytelser,***

    b) ***en oversikt over vesentlige regnskapsprinsipper, og***

    c) ***en beskrivelse av pensjonsordningen og virkningen av eventuelle endringer i ordningen i løpet av perioden.***

35. Rapporter som presenteres av pensjonsinnretninger, kan inneholde følgende dersom det er relevant:

a) En oppstilling over nettoeiendeler som er disponible til ytelser, med opplysninger om:

i) eiendeler ved utgangen av perioden, med passende klassifisering,

ii) grunnlaget for verdsettingen av eiendelene,

iii) enkeltinvesteringer som enten overstiger 5 % av nettoeiendelene som er disponible til ytelser, eller 5 % av hver klasse eller type av verdipapirer,

iv) eventuelle investeringer i arbeidsgiverens foretak, og

v) forpliktelser utover den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser.

b) En fortegnelse over endringer i nettoeiendelene som er disponible til ytelser, med opplysninger om:

i) bidrag fra arbeidsgiver,

ii) bidrag fra ansatte,

iii) inntekter av investeringer, for eksempel renter og utbytte,

iv) andre inntekter,

v) ytelser som er utbetalt eller skal utbetales (for eksempel inndelt i ytelser ved fratredelse, død og arbeidsuførhet samt engangsutbetalinger),

vi) administrative kostnader,

vii) andre kostnader,

viii) inntektsskatt,

ix) gevinster og tap ved avhending av investeringer og endringer i verdien av investeringer, og

x) overføringer fra og til andre pensjonsordninger.

c) En beskrivelse av fonderingsprinsippene.

d) For ytelsesbaserte pensjonsordninger, den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser (som kan inndeles i ytelser som er innvunnet og ytelser som er ikke-innvunnet) basert på de ytelser som er lovet i henhold til pensjonsordningens vilkår for tjenester som er utført til dato, ved anvendelse av enten det nåværende lønnsnivå eller det forventede lønnsnivå. Slik informasjon kan inkluderes i en tilhørende aktuarrapport som skal leses i sammenheng med den tilknyttede finansielle informasjonen.

e) For ytelsesbaserte pensjonsordninger, en beskrivelse av de vesentlige aktuarielle forutsetningene og metoden som er benyttet ved beregning av den aktuarielle nåverdien av lovede pensjonsytelser.

36. Rapporten fra en pensjonsinnretning skal inneholde en beskrivelse av pensjonsordningen, enten som en del av den finansielle informasjonen eller i en separat rapport. Den kan inneholde følgende:

    a) navnene på arbeidsgiverne og de gruppene av ansatte som omfattes,

    b) antall deltakere som mottar ytelser, og antall andre deltakere, med passende klassifisering,

    c) ordningens type — ytelsesbasert eller innskuddsbasert,

    d) opplysning om hvorvidt deltakerne bidrar til pensjonsordningen,

    e) en beskrivelse av de pensjonsytelser deltakerne er blitt lovet,

    f) en beskrivelse av eventuelle vilkår for opphør av pensjonsordningen, og

    g) endringer i bokstav a)-f) i løpet av perioden som omfattes av rapporten.

    Det er ikke uvanlig å henvise til andre dokumenter som er tilgjengelige for brukerne og beskriver pensjonsordningen, og i rapporten bare inkludere informasjon om etterfølgende endringer.

IKRAFTTREDELSE

37. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for pensjonsinnretningers finansregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 1988 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 27 (REVIDERT 2000)

Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter den standard som opprinnelig ble godkjent av Styret i juni 1988. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra 1991 og senere. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

I desember 1998 ble nr. 13, nr. 24, nr. 29 og nr. 30 endret for å erstatte henvisningene til IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med henvisninger til IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

I oktober 2000 ble nr. 13 endret for at ordlyden skulle være i samsvar med lignende numre i andre tilknyttede internasjonale regnskapsstandarder.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 27:

– SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål»

– SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser»

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-5
Definisjoner	6
Presentasjon av konsernregnskap	7-10
Virkeområde for konsernregnskap	11-14
Konsolideringsprinsipper	15-28
Regnskapsføring av investeringer i datterforetak i et morforetaks separate finansregnskap	29-31
Opplysninger	32
Ikrafttredelse	33

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved utarbeiding og presentasjon av konsernregnskapet til et konsern som kontrolleres av et morforetak.***

2. ***Denne standard skal også anvendes ved regnskapsføring av investeringer i datterforetak i morforetakets separate finansregnskap.***

3. Denne standard erstatter IAS 3: «Konsernregnskap», bortsett fra i den utstrekning den omtalte standard omhandler regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak (se IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak»).

4. Konsernregnskap omfattes av betegnelsen «finansregnskap» i «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». Konsernregnskap utarbeides derfor i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder.

5. Denne standard gjelder ikke for

   a) metoder for regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger og deres virkning på konsolidering, herunder goodwill som oppstår av en

virksomhetssammenslutning (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998)),

b) regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak (se IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak»), og

c) regnskapsføring av investeringer i felleskontrollert virksomhet (se IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet»).

DEFINISJONER

6. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Kontroll» (i denne standard) er makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets virksomhet.

Et «datterforetak» er et foretak som kontrolleres av et annet foretak (kalt morforetaket).

Et «morforetak» er et foretak som har ett eller flere datterforetak.

Et «konsern» er et morforetak og alle dets datterforetak.

«Konsernregnskap» er et konserns finansregnskap, presentert som regnskapet til ett enkelt foretak.

«Minoritetsinteresse» er den del av nettoresultatene av et datterforetaks drift og av nettoeiendeler som er henførbare til interesser som ikke eies av morforetaket, direkte eller indirekte gjennom datterforetak.

PRESENTASJON AV KONSERNREGNSKAP

7. Et morforetak, bortsett fra morforetak som nevnt i nr. 8, skal presentere konsernregnskap.

8. Et morforetak som er et heleid eller så godt som heleid datterforetak, trenger ikke å presentere konsernregnskap, forutsatt, når det gjelder et datterforetak som er så godt som heleid, at morforetaket får godkjenning for dette av minoritetsinteressenes eiere. Et slik morforetak skal opplyse om grunnene til at konsernregnskapet ikke er presentert, sammen med grunnlagene for hvordan datterforetakene regnskapsføres i dets separate finansregnskap. Det skal også opplyses om navnet på og forretningskontoret til datterforetakets morforetak som offentliggjør konsernregnskapet.

9. Brukere av et morforetaks finansregnskap er vanligvis opptatt av og har behov for å være informert om den finansielle stillingen til, driftsresultater for og endringer i den finansielle stillingen til konsernet som helhet. Dette behovet er best tjent med konsernregnskapet, som presenterer finansiell informasjon om konsernet sett som ett enkelt foretak, uten hensyn til de separate juridiske enhetenes juridiske grenser.

10. Det kan være at et morforetak som i sin helhet selv eies av et annet foretak, ikke alltid legger fram konsernregnskap, ettersom denne type regnskap kanskje ikke kreves av dets

morforetak, og andre brukere kan være best tjent med morforetakets konsernregnskap. I enkelte stater er et morforetak også unntatt fra plikten til å presentere konsernregnskapet dersom det er så godt som heleid av et annet foretak, og morforetaket får godkjenning for dette av minoritetsinteressenes eiere. Så godt som heleid betyr ofte at morforetaket eier 90 % eller mer av stemmerettene i foretaket.

VIRKEOMRÅDE FOR KONSERNREGNSKAPET

11. ***Et morforetak som utarbeider konsernregnskap, skal konsolidere alle datterforetak, både uten- og innenlandske, bortsett fra den type datterforetak som det vises til i nr. 13.***

12. Konsernregnskapet omfatter alle foretak som kontrolleres av morforetaket, bortsett fra de datterforetakene som er ekskludert av de grunner som er angitt i nr. 13. Kontroll antas å foreligge når morforetaket eier, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene i et foretak, med mindre og bare i unntaksvise tilfeller det klart kan vises at et slikt eierskap ikke gir kontroll. Kontroll foreligger også når morforetaket eier en halvpart eller mindre av stemmerettene i et foretak der det har([1])([2]):

    a) makt over mer enn halvparten av stemmerettene gjennom avtale med andre investorer,

    b) makt til å styre foretakets finansielle prinsipper og driftsprinsipper i henhold til vedtekter eller en avtale,

    c) makt til å oppnevne eller fjerne flertallet av medlemmene i styret eller i et tilsvarende styringsorgan, eller

    d) makt til å avgi et flertall av stemmene på møter i styret eller i et tilsvarende styringsorgan.

13. ***Et datterforetak skal ekskluderes fra konsolidering når***

    a) ***kontrollen er ment å være midlertidig fordi datterforetaket er anskaffet og bare holdes for å bli avhendet i nær framtid, eller***

    b) ***datterforetaket driver under strenge langsiktige restriksjoner som i betydelig grad svekker dets evne til å overføre midler til morforetaket.***

    Slike datterforetak skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

14. Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsernet fordi dets forretningsvirksomhet er forskjellig fra den virksomhet som drives av andre foretak innenfor konsernet. Slik informasjon kan gis på en bedre måte ved at slike datterforetak konsolideres, og ved at tilleggsinformasjon om datterforetakenes ulike former for forretningsvirksomhet gis i

---

([1]) Se også SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål».
([2]) Se også SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».

konsernregnskapet. For eksempel vil de opplysningene som kreves av IAS 14: «Segmentrapportering», bidra til å forklare betydningen av ulike former for forretningsvirksomhet innenfor konsernet.

KONSOLIDERINGSPRINSIPPER

15. Ved utarbeiding av konsernregnskapet blir finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak slått sammen post for post ved at like poster for eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekt og kostnader legges sammen. For at konsernregnskapet skal kunne presentere finansiell informasjon om konsernet sett under ett som ett enkelt foretak, skal følgende foretas([1]):

    a) den balanseførte verdien av morforetakets investering i hvert enkelt datterforetak og morforetakets andel av egenkapitalen i hvert enkelt datterforetak elimineres (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998), som også beskriver behandlingen av eventuell goodwill som er resultat av virksomhetssammenslutningen),

    b) minoritetsinteresser i nettoinntekten fra konsoliderte datterforetak for rapporteringsperioden identifiseres og justeres mot konsernets inntekt for å komme fram til den nettoinntekt som kan henføres til morforetakets eiere, og

    c) minoritetsinteresser i nettoeiendelene i konsoliderte datterforetak blir identifisert og presentert i den konsoliderte balansen, men atskilt fra forpliktelser og aksjeeiernes egenkapital i morforetaket. Minoritetsinteresser i nettoeiendelene består av

        i) beløpet på tidspunktet for den opprinnelige virksomhetssammenslutningen, beregnet i samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998), og

        ii) minoritetens andel av bevegelser i egenkapitalen etter tidspunktet for virksomhetssammenslutningen.

16. Skatter som skal betales av enten morforetaket eller dets datterforetak ved fordeling til morforetaket på overskudd opptjent i datterforetak, regnskapsføres i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

17. ***Konserninterne saldoer og transaksjoner samt derav følgende urealisert fortjeneste skal i sin helhet elimineres. Urealisert tap som er resultat av konserninterne transaksjoner, skal også elimineres, med mindre utgiften ikke kan gjenvinnes.***

18. Konserninterne saldoer og transaksjoner, herunder salg, kostnader og utbytte, skal elimineres i sin helhet. Urealisert fortjeneste som er resultat av konserninterne transaksjoner, og som inngår i den balanseførte verdien av eiendeler så som beholdninger og anleggsmidler, skal i sin helhet tas ut. Urealisert tap som er resultat av konserninterne transaksjoner, skal også elimineres, med mindre utgiften ikke kan gjenvinnes. Tidsforskjeller som oppstår ved at det tas ut urealisert fortjeneste og tap

---

([1]) Se også SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».

som er resultat av konserninterne transaksjoner, behandles i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

19. ***Når finansregnskaper som benyttes i konsolideringen, er satt opp med ulike rapporteringstidspunkter, skal det foretas justeringer for virkningene av betydelige transaksjoner eller andre hendelser som forekommer mellom disse tidspunktene og tidspunktet for morforetakets finansregnskap. I alle tilfeller skal det ikke være mer enn tre måneder mellom rapporteringstidspunktene.***

20. Finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak som benyttes i utarbeidingen av konsernregnskapet, blir vanligvis satt opp med samme tidspunkt. Når rapporteringstidspunktene er forskjellige, utarbeider datterforetaket ofte finansregnskap med samme tidspunkt som konsernet, for konsolideringsformål. Når det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, kan finansregnskap satt opp med forskjellig rapporteringstidspunkt benyttes, forutsatt at forskjellen ikke er mer enn tre måneder. Prinsippet om konsistent anvendelse fastsetter at lengden på rapporteringsperiodene og en eventuell forskjell i rapporteringstidspunktene skal være den samme fra periode til periode.

21. ***Konsernregnskapet skal utarbeides ved anvendelse av ensartede regnskapsprinsipper for like transaksjoner og andre hendelser under lignende forhold. Dersom det ikke er praktisk mulig å anvende ensartede regnskapsprinsipper ved utarbeiding av konsernregnskapet, skal det opplyses om dette, sammen med de andelene av postene i konsernregnskapet som det er anvendt ulike regnskapsprinsipper for.***

22. Dersom et foretak anvender andre regnskapsprinsipper enn dem som er vedtatt i konsernregnskapet for like transaksjoner og hendelser under lignende forhold, foretas det i mange tilfeller hensiktsmessige justeringer i dette foretakets finansregnskap når de benyttes i utarbeidingen av konsernregnskapet.

23. Resultatene av driften i et datterforetak inngår i konsernregnskapet fra overtakelsesdagen, som er tidspunktet da kontrollen over det overtatte datterforetaket i realiteten er overført til kjøperen, i samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998). Resultatene av driften til et datterforetak som er avhendet, inngår i konsernregnskapet fram til avhendelsesdagen, som er tidspunktet da morforetaket opphører å ha kontroll over datterforetaket. Forskjellen mellom det overskytende av avhendingen av datterforetaket og den balanseførte verdien av datterforetakets eiendeler, med fradrag for forpliktelser på avhendelsesdagen, blir innregnet i konsernregnskapet som gevinst eller tap ved avhending av datterforetaket. For å sikre sammenlignbarhet mellom finansregnskap fra én regnskapsperiode til den neste gis det ofte tilleggsopplysninger om virkningen av overtakelsen og avhendelsen av datterforetak på den finansielle stillingen på rapporteringstidspunktet og resultatene for rapporteringsperioden, og om tilsvarende beløp for den foregående regnskapsperioden.

24. ***En investering i et foretak skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» fra dagen da foretaket ikke lenger faller inn under definisjonen av et datterforetak og ikke blir til et tilknyttet foretak som definert i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak».***

25. Den balanseførte verdien av investeringen på tidspunktet da den opphører å være et datterforetak, blir deretter ansett som anskaffelseskost.

26. ***Minoritetsinteresser skal i konsernbalansen presenteres atskilt fra forpliktelser og aksjeeiernes egenkapital i morforetaket. Minoritetsinteresser i konsernets resultat skal også presenteres separat.***

27. Underskuddene som kan henføres til minoriteten i et konsolidert datterforetak, kan overstige minoritetsinteressen i datterforetakets egenkapital. Det overskytende, samt eventuelle ytterligere underskudd som kan henføres til minoriteten, blir ført mot majoritetsinteressen, bortsett fra i den utstrekning minoriteten har en bindende plikt til og er i stand til å dekke underskuddene. Dersom datterforetaket senere rapporterer om overskudd, blir majoritetsinteressene tildelt alle slike overskudd fram til minoritetens andel av underskuddene som majoriteten tidligere har dekket, er gjenvunnet.

28. Dersom et datterforetak har utestående kumulative preferanseaksjer som eies utenfor konsernet, beregner morforetaket sin andel av over- eller underskudd etter en justering for datterforetakets preferanseutbytte, enten det er vedtatt å utdele utbytte eller ikke.

REGNSKAPSFØRING AV INVESTERINGER I DATTERFORETAK I ET MORFORETAKS SEPARATE FINANSREGNSKAP

29. ***I et morforetaks separate finansregnskap skal investeringer i datterforetak som inngår i konsernregnskapet, enten***

    a) ***regnskapsføres til anskaffelseskost,***

    b) ***regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden som beskrevet i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak», eller***

    c) ***regnskapsføres som finansielle eiendeler tilgjengelig for salg, som beskrevet i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».***

30. ***Investeringer i datterforetak som er utelatt fra konsernregnskapet, skal enten***

    a) ***regnskapsføres til anskaffelseskost,***

    b) ***regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden, som beskrevet i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak», eller***

    c) ***regnskapsføres som finansielle eiendeler tilgjengelig for salg, som beskrevet i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».***

31. I mange stater skal separate finansregnskap legges fram av et morforetak for å oppfylle juridiske eller andre krav.

OPPLYSNINGER

32. ***I tillegg til de opplysninger som kreves av nr. 8 og nr. 21, skal det også opplyses om følgende:***

    a) ***i konsernregnskapet; en liste over betydelige datterforetak herunder navn, registreringsstat eller bostedsstat, andel av eierinteresse samt andel av stemmeretter dersom dette er forskjellig,***

b) ***i konsernregnskapet; der det måtte være hensiktsmessig,***

i) ***grunnene for ikke å konsolidere et datterforetak,***

ii) ***arten av forholdet mellom morforetaket og et datterforetak der morforetaket ikke eier, direkte eller indirekte gjennom andre datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene,***

iii) ***navnet på et foretak der mer en halvparten av stemmerettene er direkte eller indirekte eid gjennom datterforetak, men der dette, på grunn av manglende kontroll, ikke er et datterforetak, og***

iv) ***virkningen av overtakelsen og avhendelsen av datterforetak på den finansielle stillingen på rapporteringstidspunktet, på resultatene for rapporteringsperioden og på tilsvarende beløp for den foregående perioden, og***

c) ***i morforetakets separate finansregnskap; en beskrivelse av metoden som er benyttet til regnskapsføring av datterforetak.***

IKRAFTTREDELSE

33. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1990 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 28 (REVIDERT 2000)

Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak

IAS 28 ble godkjent av Styret i november 1988.

I november 1994 ble teksten i IAS 28 ajourført for å legges fram i det reviderte formatet som ble vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder i 1991 («IAS 28 (ajourført 1994)»). Det ble ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien ble foretatt for å bringe den i samsvar med dagjeldende IASC-praksis.

I juli 1998 ble nr. 23 og nr. 24 i IAS 28 (ajourført 1994) revidert for å bli i overensstemmelse med IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

I desember 1998 ble nr. 7, nr. 12 og nr. 14 i IAS 28 endret ved IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling». Endringene erstatter henvisningene til IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med henvisninger til IAS 39.

I mars 1999 ble nr. 26 endret for å erstatte henvisninger til IAS 10:«Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999), og for å samordne terminologien i disse med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

I oktober 2000 ble nr. 8 revidert for å bli i overensstemmelse med lignende numre i andre tilknyttede internasjonale regnskapsstandarder, og dessuten ble nr. 10 opphevet. Endringene i nr. 8 og nr. 10 i IAS 28 trer i kraft når et foretak anvender IAS 39 første gang.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 28:

– SIC-3: «Eliminering av urealisert fortjeneste og tap på transaksjoner med tilknyttede foretak»,

– SIC-20: «Egenkapitalmetoden — innregning av tap», og

– SIC-Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser33: «».

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-2
Definisjoner	3-7
Betydelig innflytelse	4-5
Egenkapitalmetoden	6
Kostmetoden	7
Konsernregnskap	8-11
Investors separate finansregnskap	12-15
Anvendelse av egenkapitalmetoden	16-24
Tap ved verdifall	23-24
Inntektsskatt	25
Betingede utfall	26
Opplysninger	27-28
Ikrafttredelse	29

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved investors regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak.***

2. Denne standard erstatter IAS 3: «Konsernregnskap», i den utstrekning den omtalte standard omhandler regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak.

DEFINISJONER

3. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Tilknyttet foretak» er et foretak der investor har en betydelig innflytelse, og som verken er investors datterforetak eller felleskontrollerte virksomhet.

«Betydelig innflytelse» er makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til foretaket som det er investert i, men er ikke kontroll over disse prinsippene.

«Kontroll» (i denne standard) er makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets virksomhet.

«Datterforetak» er et foretak som kontrolleres av et annet foretak (kalt morforetaket).

«Egenkapitalmetoden» er en metode for regnskapsføring der investeringen i utgangspunktet registreres til anskaffelseskost og deretter justeres for endringen etter anskaffelsen i investors andel av nettoeiendelene til foretaket som det er investert i. Resultatregnskapet gjenspeiler investors andel av resultatene av virksomheten til foretaket som det er investert i.

«Kostmetoden» er en metode for regnskapsføring der investeringen registreres til anskaffelseskost. Resultatregnskapet gjenspeiler bare inntekt fra investeringen i den utstrekning investor mottar utdelinger fra akkumulerte nettooverskudd i foretaket som det er investert i, og som oppstår etter overtakelsesdagen.

Betydelig innflytelse

4. Dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, 20 % eller mer av stemmerettene i foretaket som det er investert i, antas det at investor har en betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at dette ikke er tilfellet([1]). Motsatt gjelder at dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, mindre enn 20 % av stemmerettene i foretaket som det er investert i, antas det at investor ikke har noen betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at investor har en slik innflytelse. Det at en investor eier en vesentlig del eller en flertallsandel, utelukker imidlertid ikke at en annen investor kan ha en betydelig innflytelse.

([1]) Se også SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».

5. Hvorvidt det foreligger en betydelig innflytelse fra en investors side, kan vanligvis godtgjøres på en eller flere av følgende måter:

   a) representasjon i styret eller tilsvarende styrende organ i foretaket som det er investert i,

   b) deltakelse i prosesser for prinsippfastsetting,

   c) vesentlige transaksjoner mellom investor og foretaket som det er investert i,

   d) gjensidig utveksling av ledende personale, eller

   e) levering av viktig teknisk informasjon.

Egenkapitalmetoden

6. I henhold til egenkapitalmetoden blir investeringen i utgangspunktet registrert til anskaffelseskost og den balanseførte verdien settes opp eller ned for å innregne investors andel av resultatet etter overtakelsesdagen i foretaket som det er investert i. Utdelinger som er mottatt fra et foretak som det er investert i, reduserer investeringens balanseførte verdi. Justeringer av den balanseførte verdien kan også være nødvendig for endringer i investors forholdsmessige interesse i foretaket som det er investert i, som oppstår etter endringer i egenkapitalen til foretaket som det er investert i, og som ikke inngår i resultatregnskapet. Slike endringer omfatter endringer som oppstår av verdiregulering av eiendom, anlegg og utstyr og av investeringer, av valutaomregningsforskjeller og av justering av differanser som oppstår ved virksomhetssammenslutninger([1]).

Kostmetoden

7. I henhold til kostmetoden registrerer en investor sin investering i foretaket som det er investert i, til anskaffelseskost. Investor innregner bare inntekt i den utstrekning denne mottar utdelinger fra akkumulerte nettooverskudd i foretaket som det er investert i, og som oppstår etter investors overtakelsesdag. Utdelinger som er mottatt ut over dette overskuddet, anses som inndekking av investeringen, og føres som en reduksjon i investeringens anskaffelseskost.

KONSERNREGNSKAP

8. ***En investering i et tilknyttet foretak skal regnskapsføres i konsernregnskapet i henhold til egenkapitalmetoden, bortsett fra der***

   a) ***investeringen er anskaffet og bare eies for det formål å bli avhendet i nær framtid, eller***

   b) ***investeringen driver under strenge langsiktige restriksjoner som i betydelig grad svekker dens evne til å overføre midler til investor.***

([1]) Se også SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».

Slike investeringer skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

9. Det kan være at innregning av inntekt på grunnlag av mottatte utdelinger ikke gir en fornuftig måling av den inntekten en investor har opptjent på en investering i et tilknyttet foretak, fordi de mottatte utdelingene kan stå i bare liten grad i forhold til det tilknyttede foretakets inntjening. Ettersom investor har betydelig innflytelse over det tilknyttede foretaket, har investor en form for ansvar for det tilknyttede foretakets inntjening og, som et resultat av dette, avkastningen av sin egen investering. Investor behandler denne forvaltningen regnskapsmessig ved å utvide omfanget av sitt konsernregnskap til å inkludere investors andel av resultater i et slikt tilknyttet foretak, og gir dermed en analyse av opptjening og investering som mer nyttige nøkkeltall kan beregnes ut fra. Som et resultat av dette gir anvendelsen av egenkapitalmetoden mer informativ rapportering av investors nettoeiendeler og nettoinntekt.

10. Opphevet

11. ***En investor skal ikke lenger benytte egenkapitalmetoden fra tidspunktet da***

    a) ***investor ikke lenger har betydelig innflytelse i et tilknyttet foretak, men beholder sin investering, enten fullt ut eller delvis, eller***

    b) ***bruken av egenkapitalmetoden ikke lenger er hensiktsmessig fordi det tilknyttede foretaket driver under strenge langsiktige restriksjoner som i betydelig grad svekker dets evne til å overføre midler til investor.***

    Investeringens balanseførte verdi på det aktuelle tidspunktet skal deretter anses som en utgift.

INVESTORS SEPARATE FINANSREGNSKAP

12. ***En investering i et tilknyttet foretak som er omfattet av det separate finansregnskapet til en investor som utarbeider konsernregnskap, og som ikke eies for utelukkende å bli avhendet i nær framtid, skal enten***

    a) ***regnskapsføres til anskaffelseskost,***

    b) ***regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden, slik det er beskrevet i denne standard, eller***

    c) ***regnskapsføres som finansielle eiendeler tilgjengelig for salg, slik det er beskrevet i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».***

13. Utarbeidelsen av konsernregnskapet vil ikke i og for seg tilsidesette behovet for separat finansregnskap for en investor.

14. ***En investering i et tilknyttet foretak som inngår i finansregnskapet til en investor som ikke utarbeider konsernregnskap, skal enten***

    a) ***regnskapsføres til anskaffelseskost,***

b) ***regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden, slik det er beskrevet i denne standard, dersom egenkapitalmetoden ville vært hensiktsmessig for det tilknyttede foretaket, og dersom investor utarbeidet konsernregnskap, eller***

c) ***regnskapsføres i henhold til IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» som en finansiell eiendel tilgjengelig for salg eller en finansiell eiendel som innehas med henblikk på videresalg, basert på definisjonene i IAS 39.***

15. Det kan være at en investor som har investeringer i tilknyttede foretak, ikke utarbeider konsernregnskap fordi investor ikke har datterforetak. Det er hensiktsmessig at en slik investor gir den samme informasjon om sine investeringer i tilknyttede foretak som de foretakene som utarbeider konsernregnskap.

ANVENDELSE AV EGENKAPITALMETODEN

16. Mange av de framgangsmåtene som er relevante for anvendelsen av egenkapitalmetoden, ligner på de framgangsmåtene for konsolidering som er fastsatt i IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak». Videre blir de samme vide prinsippene som ligger til grunn for framgangsmåtene for konsolidering som benyttes ved overtakelse av et datterforetak, vedtatt benyttet ved overtakelsen av en investering i et tilknyttet foretak([1]).

17. En investering i et tilknyttet foretak regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden fra tidspunktet da det faller inn under definisjonen av et tilknyttet foretak. Ved overtakelsen av investeringen blir enhver forskjell (enten den er positiv eller negativ) mellom anskaffelseskost og investors andel av de virkelige verdiene av de netto identifiserbare eiendelene til det tilknyttede foretaket regnskapsført i samsvar med IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger». Hensiktsmessige justeringer av investors andel av resultatet etter overtakelsen blir foretatt for å regnskapsføre:

a) avskrivning av de avskrivbare eiendelene, basert på deres virkelige verdier, og

b) avskrivning av forskjellen mellom anskaffelseskost og investors andel av de virkelige verdiene av netto identifiserbare eiendeler.

18. Det nyeste tilgjengelige finansregnskapet til det tilknyttede foretaket blir benyttet av investor ved anvendelse av egenkapitalmetoden; det blir vanligvis satt opp med samme dato som investors finansregnskap. Når rapporteringstidspunktene til investor og det tilknyttede foretaket er forskjellige, utarbeider det tilknyttede foretaket ofte for investors bruk regnskap med samme dato som investors finansregnskap. Når det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, kan det benyttes finansregnskap satt opp med forskjellige rapporteringstidspunkter. Prinsippet om konsistent anvendelse fastsetter at lengden på rapporteringsperiodene og en eventuell forskjell i rapporteringstidspunktene skal være den samme fra periode til periode.

19. Når et finansregnskap med et annet rapporteringstidspunkt benyttes, blir det foretatt justeringer for virkningene av eventuelle betydelige hendelser eller transaksjoner

---

([1]) Se også SIC-3: «Eliminering av urealisert fortjeneste og tap på transaksjoner med tilknyttede foretak».

mellom investor og det tilknyttede foretaket som skjer mellom tidspunktet for avslutning av det tilknyttede foretakets finansregnskap og tidspunktet for avslutning av investors finansregnskap.

20. Investors finansregnskap blir vanligvis utarbeidet ved anvendelse av ensartede regnskapsprinsipper for like transaksjoner og andre hendelser under lignende forhold. I mange tilfeller er det slik at dersom et tilknyttet foretak anvender andre regnskapsprinsipper enn de som er vedtatt av investor for like transaksjoner og hendelser under lignende forhold, blir det foretatt relevante justeringer i det tilknyttede foretakets finansregnskap når de benyttes av investor i anvendelsen av egenkapitalmetoden. Dersom det ikke er praktisk mulig å beregne slike justeringer, skal det generelt opplyses om dette.

21. Dersom et tilknyttet foretak har kumulative preferanseaksjer i omløp som eies av utenforstående interesser, beregner investor sin andel av resultatet etter justering for preferanseutbyttet, enten det er vedtatt å utdele utbytte eller ikke.

22. Dersom en investors andel i henhold til egenkapitalmetoden av tapene til et tilknyttet foretak er lik eller overstiger den balanseførte verdien av en investering, vil investor vanligvis opphøre å inkludere sin andel av ytterligere tap. Investeringen rapporteres til verdien null. Ytterligere tap tas med i den utstrekning investor har pådratt seg plikter eller foretatt betalinger på vegne av det tilknyttede foretaket for å oppfylle pliktene til det tilknyttede foretaket som investor har garantert for eller på annen måte bundet seg til. Dersom det tilknyttede foretaket deretter rapporterer overskudd, vil investor bare inkludere sin andel av disse overskuddene på nytt etter at investors andel av overskuddet er lik den andel av netto underskudd som ikke er innregnet([1]).

Tap ved verdifall

23. Dersom det foreligger indikasjon på at en investering i et tilknyttet foretak kan ha falt i verdi, skal et foretak anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Ved fastsettelsen av investeringens bruksverdi skal et foretak estimere:

    a) sin andel av nåverdien av estimerte framtidige kontantstrømmer som forventes å bli generert av virksomheten som det er investert i under ett, herunder kontantstrømmene fra driften til foretaket som det er investert i, samt provenyet ved endelig avhending av investeringen, eller

    b) nåverdien av de estimerte framtidige kontantstrømmene som forventes å oppstå av utbytte som investeringen vil gi og fra investeringens endelige avhendig.

    Under hensiktsmessige forutsetninger vil begge metoder gi samme resultat. Et eventuelt tilknyttet tap ved verdifall for investeringen blir fordelt i samsvar med IAS 36. Derfor blir det først fordelt på en eventuell gjenværende goodwill (se nr. 17).

24. Det gjenvinnbare beløpet for en investering i et tilknyttet foretak vurderes for hvert enkelt tilknyttet foretak, med mindre et enkeltstående tilknyttet foretak ikke genererer

([1]) Se også SIC-20: «Egenkapitalmetoden — innregning av tap».

tilgang av kontanter fra fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler i det regnskapspliktige foretaket.

INNTEKTSSKATT

25. Inntektsskatt som oppstår av investeringer i tilknyttede foretak, regnskapsføres i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

BETINGEDE UTFALL

26. I samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» skal investor opplyse om

    a) sin andel av de betingede forpliktelsene og investeringsforpliktelsene til et tilknyttet foretak som investor også er betinget ansvarlig for, og

    b) de betingede forpliktelsene som oppstår fordi investor er solidarisk ansvarlig for alle forpliktelsene til det tilknyttede foretaket.

OPPLYSNINGER

27. ***Følgende opplysninger skal gis:***

    a) ***en hensiktsmessig liste over og beskrivelse av betydelige tilknyttede foretak, herunder størrelsen på eierandelen og, dersom denne er forskjellig, størrelsen på andelen av investors stemmeretter, og***

    b) ***metodene som ble benyttet for å regnskapsføre slike investeringer.***

28. ***Investeringer i tilknyttede foretak som regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden, skal klassifiseres som langsiktige eiendeler og opplyses om i en separat post i balansen. Det skal opplyses om investors andel av resultatet av slike investeringer som separat post i resultatregnskapet. Det skal også opplyses separat om investors andel av eventuelle ekstraordinære poster eller poster fra tidligere perioder.***

IKRAFTTREDELSE

29. ***Bortsett fra nr. 23 og nr. 24 trer denne internasjonale regnskapsstandarden i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder fra og med 1. januar 1990.***

30. ***Nr. 23 og nr. 24 trer i kraft når IAS 36 trer i kraft, dvs. for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere, med mindre IAS 36 anvendes for tidligere regnskapsperioder.***

31. Nr. 23 og nr. 24 i denne standard ble godkjent i juli 1998, og erstatter nr. 23 og nr. 24 i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak», ajourført i 1994.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 29
(AJOURFØRT 1994)

Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter den standard som opprinnelig ble godkjent av Styret i april 1989. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra 1991 og senere. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 29:

– SIC-19: «Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29»,

– SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-4
Inflasjonsjustering av finansregnskap	5-10
Finansregnskap basert på historisk kost	11-28
Balanse	11-25
Resultatregnskap	26
Gevinster eller tap på netto monetær stilling	27-28
Finansregnskap basert på dagsverdi	29-31
Balanse	29
Resultatregnskap	30
Gevinster eller tap på netto monetær stilling	31
Skatter og avgifter	32
Kontantstrømoppstilling	33
Tilsvarende tall	34
Konsernregnskap	35-36
Valg og bruk av generell prisindeks	37

Økonomier som ikke lenger har høyinflasjon 38

Opplysninger 39-40

Ikrafttredelse 41

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes på hovedoppstillinger, herunder konsernregnskap, i ethvert foretak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon.***

2. I økonomier med høyinflasjon er det lite hensiktsmessig å rapportere driftsresultater og finansiell stilling i lokal valuta uten inflasjonsjustering. Pengene mister kjøpekraft i en slik grad at sammenligning med beløp fra transaksjoner og andre hendelser som har funnet sted til ulike tidspunkter, selv innenfor samme regnskapsperiode, er villedende.

3. Denne standard fastsetter ingen absolutt grense for hva som skal anses for å være høyinflasjon. Det beror på skjønn å bestemme når inflasjonsjustering av finansregnskapet er nødvendig i samsvar med denne standard. Ved høyinflasjon foreligger det visse kjennetegn ved en stats økonomi som blant annet omfatter følgende:

   a) befolkningen foretrekker å ha sin formue i ikke-monetære eiendeler eller i en relativt stabil utenlandsk valuta. Beløp i lokal valuta investeres straks for å bevare kjøpekraften,

   b) befolkningen vurderer pengebeløp i en relativt stabil utenlandsk valuta og ikke i sin egen lokale valuta. Priser kan være oppgitt i den utenlandske valutaen,

   c) salg og kjøp på kreditt finner sted til priser som kompenserer for forventet tap av kjøpekraft i kredittperioden, til tross for at perioden er kort,

   d) rentesatser, lønn og priser reguleres etter en prisindeks, og

   e) den akkumulerte inflasjonstakten over tre år nærmer seg eller overstiger 100 %.

4. Det er å foretrekke at alle foretak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon, anvender denne standard fra samme tidspunkt. Denne standard får likevel anvendelse på finansregnskapet til alle foretak fra begynnelsen av den rapporteringsperiode da det fastslås at staten i hvis valuta foretaket utarbeider sitt regnskap, har høyinflasjon.

INFLASJONSJUSTERING AV FINANSREGNSKAP

5. Priser endrer seg over tid som resultat av ulike spesifikke eller generelle politiske, økonomiske og sosiale krefter. Spesifikke krefter som endringer i tilbud og etterspørsel samt teknologiske endringer kan være årsak til at enkelte priser øker eller faller betydelig og uavhengig av hverandre. I tillegg kan generelle krefter føre til endringer i det generelle prisnivået og derfor i pengers generelle kjøpekraft.

6. I de fleste stater utarbeides hovedoppstillinger på grunnlag av historisk kost for regnskapsføring, uten hensyn verken til endringer i det generelle prisnivået eller til økninger i særlige priser på eiendeler, bortsett fra i den utstrekning eiendom, anlegg og utstyr kan ha blitt verdiregulert. Noen foretak presenterer imidlertid hovedoppstillinger på grunnlag av dagsverdimetoden, som gjenspeiler virkningene av endringer i særlige priser på eiendeler.

7. I en økonomi med høyinflasjon er finansregnskapet, enten det er basert på historisk kost-metoden eller dagsverdimetoden, bare til nytte dersom det uttrykkes i den målenhet som gjelder på balansedagen. Derfor skal denne standard anvendes på hovedoppstillingen til foretak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon. Presentasjon av den informasjon som kreves i henhold til denne standard som tillegg til finansregnskap som ikke er inflasjonsjustert, tillates ikke. Dessuten frarådes separat presentasjon av finansregnskapet før inflasjonsjustering.

8. ***Finansregnskapet til et foretak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon, enten de benytter historisk kost-metoden eller en dagsverdimetode, skal angis i den målenhet som gjelder på balansedagen. Tilsvarende tall for forrige periode som kreves i henhold til IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», samt eventuell informasjon med hensyn til tidligere perioder, skal også angis i den målenhet som gjelder på balansedagen.***

9. ***Opplysninger om gevinster eller tap på netto monetær stilling skal inngå i nettoinntekten og angis separat.***

10. Inflasjonsjustering av finansregnskap i samsvar med denne standard krever anvendelse av visse framgangsmåter og av skjønn. Det er viktigere med en ensartet anvendelse av slike framgangsmåter og slikt skjønn fra periode til periode enn med en nøyaktig angivelse av de beløp som inngår i det inflasjonsjusterte finansregnskapet.

Finansregnskap basert på historisk kost

Balanse

11. Beløp i balansen som ikke allerede er uttrykt i den målenhet som gjelder på balansedagen, inflasjonsjusteres ved hjelp av en generell prisindeks.

12. Monetære poster inflasjonsjusteres ikke, fordi de allerede er uttrykt i den pengeenhet som gjelder på balansedagen. Monetære poster er likvide midler samt poster som skal mottas eller betales i penger.

13. Eiendeler og forpliktelser som ved avtale er knyttet til prisendringer, så som indeksregulerte obligasjoner og lån, justeres i samsvar med avtalen for å fastslå

utestående beløp på balansedagen. Disse postene innregnes med justert beløp i den inflasjonsjusterte balansen.

14. Alle andre eiendeler og forpliktelser er ikke-monetære. Noen ikke-monetære poster innregnes som de beløp som gjelder på balansedagen, så som netto realisasjonsverdi og markedsverdi, slik at de ikke inflasjonsjusteres. Alle andre ikke-monetære eiendeler og forpliktelser inflasjonsjusteres.

15. De fleste ikke-monetære poster innregnes til anskaffelseskost eller til anskaffelseskost med fradrag for avskrivning, derfor uttrykkes de i de beløp som gjelder på overtakelsesdagen. Inflasjonsjustert anskaffelseskost, eller anskaffelseskost med fradrag for avskrivning, fastsettes for hver enkelt post ved å regulere historisk kostpris og akkumulert avskrivning i henhold til endringer i den generelle prisindeksen fra overtakelsesdagen fram til balansedagen. Derfor inflasjonsjusteres eiendom, anlegg og utstyr, investeringer, beholdninger av råvarer og varer, goodwill, patenter, varemerker og lignende eiendeler fra kjøpstidspunktet. Beholdninger av halvfabrikater og ferdigvarer inflasjonsjusteres fra tidspunktet da kjøpsutgiftene og bearbeidingsutgiftene påløp.

16. Detaljert dokumentasjon om overtakelsesdagen for enheter av eiendom, anlegg og utstyr er ikke alltid tilgjengelig eller mulig å estimere. I slike sjeldne tilfeller kan det i den første perioden denne standard anvendes, være nødvendig å bruke en uavhengig profesjonell vurdering av disse enhetenes verdi som grunnlag for inflasjonsjusteringen.

17. En generell prisindeks kan være utilgjengelig for de periodene der denne standard krever inflasjonsjustering av eiendom, anlegg og utstyr. I disse sjeldne tilfellene kan det være nødvendig å benytte et estimat som for eksempel bygger på endringene i valutakursene mellom rapporteringsvalutaen og en relativt stabil utenlandsk valuta.

18. Noen ikke-monetære poster innregnes som beløp som gjelder på andre tidspunkter enn overtakelsesdagen eller balansedagen, for eksempel eiendom, anlegg og utstyr som er blitt verdiregulert på et tidligere tidspunkt. I disse tilfellene inflasjonsjusteres beløpenes balanseførte verdi fra verdireguleringstidspunktet.

19. Det inflasjonsjusterte beløpet for en ikke-monetær post reduseres i samsvar med de relevante internasjonale regnskapsstandarder når det overstiger det beløp som kan gjenvinnes fra postens framtidige bruk (herunder salg eller annen avhending). I slike tilfeller reduseres derfor inflasjonsjusterte beløp for eiendom, anlegg og utstyr, goodwill, patenter og varemerker til gjenvinnbart beløp, inflasjonsjusterte beløp for beholdninger reduseres til netto realisasjonsverdi og inflasjonsjusterte beløp for løpende investeringer reduseres til markedsverdi.

20. Et foretak som det er investert i, og som regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden, kan rapportere i valutaen til en økonomi med høyinflasjon. Balansen og resultatregnskapet til et slikt foretak, inflasjonsjusteres i samsvar med denne standard for å beregne investorens andel av sine nettoeiendeler og driftsresultater. Dersom det inflasjonsjusterte finansregnskapet til foretaket som det er investert i, uttrykkes i en utenlandsk valuta, omregnes regnskapet til sluttkurs.

21. Virkningen av inflasjon innregnes vanligvis som låneutgifter. Det er ikke hensiktsmessig både å inflasjonsjustere kapitalutgifter som finansieres ved lån, og å

balanseføre den delen av låneutgiftene som kompenserer for inflasjon i samme periode. Denne delen av låneutgiftene innregnes som kostnad i regnskapsperioden de har påløpt.

22. Et foretak kan anskaffe eiendeler i henhold til en avtale som tillater at foretaket utsetter betalingen uten at det påløper eksplisitte renter. Dersom det ikke er praktisk med en implisitt rentesats, inflasjonsjusteres slike eiendeler fra betalingstidspunktet og ikke fra kjøpstidspunktet.

23. IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» tillater at et foretak inkluderer forskjeller i utenlandsk valuta ved lån som opptas i eiendelenes balanseførte verdi etter en betydelig og nylig devaluering. En slik praksis er ikke hensiktsmessig for et foretak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon dersom eiendelens balanseførte verdi inflasjonsjusteres fra overtakelsesdagen.

24. I begynnelsen av den første perioden da denne standard anvendes, inflasjonsjusteres elementene i eierens egenkapital, unntatt opptjent egenkapital og eventuelle verdireguleringsreserver, ved at en generell prisindeks anvendes fra tidspunktet da elementene ble tilført eller på annen måte oppstod. Eventuelle verdireguleringsreserver som oppstod i tidligere perioder, medregnes ikke. Inflasjonsjustert opptjent egenkapital utledes fra alle andre beløp i den inflasjonsjusterte balansen.

25. Ved slutten av første regnskapsperiode og i alle etterfølgende perioder skal alle elementer i eierens egenkapital omarbeides ved at en generell prisindeks anvendes fra begynnelsen av perioden eller fra innskuddstidspunktet, dersom dette er senere. Det skal gis opplysninger om bevegelsene i eierens egenkapital i perioden i samsvar med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

Resultatregnskap

26. Denne standard krever at alle poster i resultatregnskapet uttrykkes i den målenhet som gjelder på balansedagen. Derfor må alle beløp inflasjonsjusteres ved anvendelse av endringen i den generelle prisindeksen fra tidspunktene da inntekts- og kostnadspostene først ble registrert i finansregnskapet.

Gevinster eller tap på netto monetær stilling

27. I en periode med inflasjon vil et foretak som innehar flere monetære eiendeler enn monetære forpliktelser, tape kjøpekraft, mens et foretak som innehar flere monetære forpliktelser enn monetære eiendeler, vil vinne kjøpekraft i den grad eiendelene og forpliktelsene ikke er knyttet til et prisnivå. Slike gevinster eller tap på netto monetær stilling kan utledes som differansen mellom omarbeiding av ikke-monetære eiendeler, eiers egenkapital og poster i resultatregnskapet samt justering av indeksregulerte eiendeler og forpliktelser. Gevinster eller tap kan estimeres ved at en endring i en generell prisindeks anvendes på det veide gjennomsnittet av forskjellen mellom monetære eiendeler og monetære forpliktelser for perioden.

28. Gevinster eller tap på netto monetær stilling inngår i nettoinntekten. Justeringen av eiendeler og forpliktelser som ved avtale er knyttet til prisendringer foretatt i samsvar med nr. 13, motregnes mot gevinster eller tap på netto monetær stilling. Andre poster i resultatregnskapet, for eksempel renteinntekter og –kostnader samt forskjeller i forbindelse med investerte eller lånte midler, er også knyttet til netto monetær stilling.

Til tross for at det skal opplyses separat om slike poster, kan det være nyttig dersom de presenteres i resultatregnskapet sammen med gevinster eller tap på netto monetær stilling.

Finansregnskap basert på dagsverdi

Balanse

29. Poster som balanseføres til dagsverdi, inflasjonsjusteres ikke, fordi de allerede er uttrykt i den målenhet som gjelder på balansedagen. Andre poster i balansen inflasjonsjusteres i samsvar med nr. 11-25.

Resultatregnskap

30. I resultatregnskap basert på dagsverdi før inflasjonsjustering rapporteres løpende utgifter på tidspunktet da de underliggende transaksjonene eller hendelsene fant sted. Solgte varers kost og avskrivninger føres som løpende utgifter på forbruk, mens salg og andre kostnader føres som nominelle beløp når de finner sted. Derfor må alle beløp inflasjonsjusteres ved anvendelse av en generell prisindeks, og til den målenhet som gjelder på balansedagen.

Gevinster eller tap på netto monetær stilling

31. Gevinster eller tap på netto monetær stilling regnskapsføres i samsvar med nr. 27 og nr. 28. En justering som gjenspeiler virkningene av endrede priser på monetære poster, kan allerede inngå i et resultatregnskap basert på dagsverdi, i samsvar med nr. 16 i IAS 15: «Informasjon om virkningene av prisendringer». Slike justeringer er del av justeringen av gevinster eller tap på netto monetær stilling.

Skatter og avgifter

32. Inflasjonsjustering av finansregnskapet i samsvar med denne standard kan føre til forskjeller mellom skattepliktig inntekt og regnskapsresultat. Disse forskjellene regnskapsføres i samsvar med IAS 12:«Inntektsskatt».

Kontantstrømoppstilling

33. Denne standard krever at alle poster i kontantstrømoppstillingen uttrykkes i den målenhet som gjelder på balansedagen.

Tilsvarende tall

34. Tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode, enten de var basert på en historisk kost-metode eller en dagsverdimetode, inflasjonsjusteres ved at en generell prisindeks anvendes på en slik måte at sammenligningstallene i finansregnskapet presenteres i den målenhet som gjelder ved slutten av rapporteringsperioden. Opplysninger som skal gis om tidligere perioder, uttrykkes også i den målenhet som gjelder ved slutten av rapporteringsperioden.

Konsernregnskap

35. Et morforetak som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon, kan ha datterforetak som også rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon. Finansregnskapet til alle slike datterforetak må inflasjonsjusteres ved anvendelse av en generell prisindeks for staten hvis valuta foretakene rapporterer i, før det inkluderes i morforetakets konsernregnskap. Dersom datterforetaket er utenlandsk, inflasjonsjusteres foretakets finansregnskap og omregnes til sluttkurs. Finansregnskapet til datterforetak som ikke rapporterer i valutaen til økonomier med høyinflasjon, behandles i samsvar med IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer».

36. Ved konsolidering av finansregnskap som har ulikt rapporteringstidspunkt, må alle poster, enten de er monetære eller ikke, inflasjonsjusteres til den målenhet som gjelder på konsernregnskapets balansedag.

Valg og bruk av generell prisindeks

37. Inflasjonsjustering av finansregnskapet i samsvar med denne standard krever bruk av en generell prisindeks som gjenspeiler endringer i generell kjøpekraft. Alle foretak som rapporterer i valutaen til samme økonomi, bør benytte samme indeks.

ØKONOMIER SOM IKKE LENGER HAR HØYINFLASJON

38. ***Når en økonomi ikke lenger har høyinflasjon, og et foretak ikke lenger utarbeider og presenterer sitt finansregnskap i samsvar med denne standard, bør foretaket benytte de beløpene som ble uttrykt i målenheten som gjelder ved slutten av forrige rapporteringsperiode, som grunnlag for balanseførte verdier i etterfølgende finansregnskap.***

OPPLYSNINGER

39. ***Følgende opplysninger skal gis([1]):***

    a) ***opplysninger om at finansregnskapet og de tilsvarende tallene for foregående perioder er blitt inflasjonsjustert for endringene i rapporteringsvalutaens generelle kjøpekraft, og som følgelig er angitt i den målenhet som gjelder på balansedagen,***

    b) ***hvorvidt finansregnskapet er basert på en historisk kost-metode eller en dagsverdimetode, og***

    c) ***betegnelsen på og arten av den prisindeks som ble benyttet på balansedagen, samt indeksens utvikling i løpet av inneværende og foregående rapporteringsperiode.***

40. Opplysningene som kreves av denne standard, er nødvendige for å tydeliggjøre grunnlaget for hvordan virkningene av inflasjon behandles i finansregnskapet. De har

([1]) Se også SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

også til hensikt å gi annen informasjon som er nødvendig for å forstå dette grunnlaget og de beløpene som framkommer.

IKRAFTTREDELSE

41. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1990 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 30 (AJOURFØRT 1994)

Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner

Denne ajourførte internasjonale regnskapsstandard erstatter den standard som opprinnelig ble godkjent av Styret i juni 1990. Den legges fram i det reviderte formatet som er vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder fra 1991 og senere. Det er ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelig godkjente teksten. Visse endringer i terminologien er foretatt for å bringe den i samsvar med gjeldende IASC-praksis.

I 1998 ble nr. 24 og nr. 25 i IAS 30 endret. Endringene erstatter henvisningene til IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med henvisninger til IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling».

I 1999 ble nr. 26, nr. 27, nr. 50 og nr. 51 i IAS 30 endret. Disse endringene erstatter henvisningene til IAS 10:«Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» og samordner terminologien med den som benyttes i IAS 37.

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1-5
Bakgrunn	6-7
Regnskapsprinsipper	8
Resultatregnskap	9-17
Balanse	18-25
Betingede utfall og bindinger, herunder poster utenfor balansen	26-29
Forfall for eiendeler og forpliktelser	30-39
Konsentrasjoner av eiendeler, forpliktelser og poster utenfor balansen	40-42
Tap på lån og forskudd	43-49

Generell bankrisiko 50-52

Eiendeler stilt som sikkerhet 53-54

Forvaltningsvirksomhet 55

Transaksjoner med nærstående parter 56-58

Ikrafttredelse 59

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard kommer til anvendelse i finansregnskap for banker og tilsvarende finansinstitusjoner (heretter kalt «banker»)***

2. I denne standard omfatter uttrykket «bank» alle finansinstitusjoner der en av hovedaktivitetene er å ta imot innskudd og innlån med det formål å låne ut og investere, og der disse aktivitetene ligger innenfor virkeområdet til banklovgivningen eller tilsvarende lovgivning. Denne standard er relevant for slike foretak enten de har ordet «bank» i sitt navn eller ikke.

3. Banker representerer en betydelig og innflytelsesrik sektor innenfor verdenshandelen. De fleste enkeltpersoner og organisasjoner gjør bruk av banker, enten som innskytere eller låntakere. Banker spiller en viktig rolle når det gjelder å opprettholde tilliten til det monetære systemet gjennom sitt nære forhold til reguleringsmyndigheter og offentlige myndigheter samt de reguleringene de er pålagt av de samme offentlige myndigheter. Det er derfor en betraktelig og utbredt interesse for bankers stilling, og i særlig grad for deres solvens og likviditet, samt den relative graden av risiko som er knyttet til de ulike formene for bankers forretningsvirksomhet. Bankenes virksomhet, og dermed de regnskaps- og rapporteringskravene som stilles, er forskjellig fra andre forretningsforetaks virksomhet. Denne standard erkjenner bankenes særlig behov. Den oppfordrer også til at det legges fram en kommentar til finansregnskapet som omhandler saker som styring og kontroll av likviditet og risiko.

4. Denne standard supplerer andre internasjonale regnskapsstandarder som også gjelder banker, med mindre de i en standard er særlig unntatt.

5. Denne standard gjelder en banks separate finansregnskap og konsernregnskap. Der et konsern påtar seg bankvirksomhet, kommer denne standard til anvendelse på et konsolidert grunnlag med hensyn til slik virksomhet.

BAKGRUNN

6. Brukere av en banks finansregnskap har behov for relevant, pålitelig og sammenlignbar informasjon som kan hjelpe dem ved evalueringen av bankens finansielle stilling og inntjening, og som er til nytte for dem når økonomiske beslutninger skal tas. Brukere har også behov for informasjon som gir en bedre forståelse av det som i særlig grad kjennetegner en banks virksomhet. Brukere har behov for slik informasjon, selv om en bank er underlagt tilsyn og leverer informasjon til reguleringsmyndighetene som ikke alltid er tilgjengelig for allmennheten. Derfor må opplysninger som gis i en banks finansregnskap, være tilstrekkelig omfattende til å tilfredsstille brukernes behov, men avgrenset til det som med rimelighet kan kreves av ledelsen.

7. Brukere av en banks finansregnskap er interessert i bankens likviditet og solvens, samt den risiko som er knyttet til de eiendeler og forpliktelser som er innregnet i bankens balanse, og dessuten til bankens poster utenfor balansen. Likviditet viser til tilgjengeligheten av tilstrekkelige midler til å møte uttak av innskudd og andre finansielle bindinger etter hvert som de forfaller. Solvens viser til det beløp som eiendeler overstiger forpliktelser med, og dermed til bankens kapitaldekningsgrad. En bank er utsatt for likviditetsrisiko og for risiko som oppstår av valutasvingninger, av rentebevegelser, av endringer i markedspriser og av mislighold hos en motpart. Slik risiko kan vises i bankens finansregnskap, men brukere får en bedre forståelse av dette dersom ledelsen legger fram en kommentar om finansregnskapet som beskriver hvordan den styrer og kontrollerer risiko tilknyttet bankens virksomhet.

REGNSKAPSPRINSIPPER

8. Banker benytter ulike metoder for innregning og måling av poster i sine finansregnskap. Selv om det er ønskelig med en harmonisering av disse metodene, ligger dette utenfor virkeområdet til denne standard. For å være i overensstemmelse med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» og dermed gjøre brukere i stand til å forstå grunnlaget for utarbeidelsen av en banks finansregnskap, kan det være behov for å opplyse om regnskapsprinsipper som omhandler følgende poster:

   a) innregning av de viktigste inntektstypene (se nr. 10 og nr. 11),

   b) verdsetting av verdipapirer for investering og for handel (se nr. 24 og nr. 25),

   c) skillet mellom de transaksjoner og andre hendelser som fører til innregning av eiendeler og forpliktelser i balansen, og de transaksjoner og andre hendelser som bare fører til betingede utfall og bindinger (se nr. 26–29),

   d) grunnlaget for fastsettelse av tap på lån og forskudd, og for å føre ut av balansen lån og forskudd som ikke blir betalt (se nr. 43–49), og

   e) grunnlaget for fastsettelse av beløp for generell bankrisiko og den regnskapsmessige behandlingen av slike beløp (se nr. 50–52).

   Enkelte av disse emnene er omhandlet i eksisterende internasjonale regnskapsstandarder, mens andre kan bli omhandlet i disse på et senere tidspunkt.

RESULTATREGNSKAP

9. ***En bank skal legge fram et resultatregnskap der inntekter og kostnader grupperes etter art, og der det gis opplysninger om beløpene for de viktigste inntekts- og kostnadstypene.***

10. ***I tillegg til kravene i andre internasjonale regnskapsstandarder skal opplysningene i resultatregnskapet eller i notene til finansregnskapet omfatte, men ikke være begrenset til, følgende inntekts- og kostnadsposter:***

    – ***renter og tilsvarende inntekt,***

    – ***rentekostnader og tilsvarende kostnader,***

    – ***utbytteinntekt,***

    – ***inntekter av avgifter og provisjoner,***

    – ***kostnader av avgifter og provisjoner,***

    – ***gevinster, med fradrag for tap, som oppstår av handel med verdipapirer,***

    – ***gevinster, med fradrag for tap, som oppstår av investeringsverdipapirer,***

    – ***gevinster, med fradrag for tap, som oppstår av handel med utenlandsk valuta,***

    – ***andre inntekter fra driften,***

    – ***tap på lån og forskudd,***

    – ***generelle administrative kostnader, og***

    – ***andre driftskostnader.***

11. De viktigste inntektstypene som oppstår ved driften av en bank, omfatter renter, serviceavgifter, provisjoner og resultater av handel. Hver inntektstype opplyses separat, slik at brukere kan vurdere bankens inntjening. Slike opplysninger kommer i tillegg til dem som gjelder kilden for inntektene, slik det kreves av IAS 14: «Segmentrapportering».

12. De viktigste kostnadstypene som oppstår av driften av en bank, omfatter renter, provisjoner, tap på lån og forskudd, kostnader knyttet til reduksjon av investeringers balanseførte verdi, samt generelle administrative kostnader. Hver kostnadstype opplyses separat, slik at brukere kan vurdere bankens inntjening.

13. ***Inntekts- og kostnadsposter skal ikke motregnes, bortsett fra slike som gjelder sikring og eiendeler og forpliktelser som er motregnet i samsvar med nr. 23.***

14. Motregning i andre tilfeller enn de som gjelder sikring og eiendeler og forpliktelser som er motregnet slik det er beskrevet i nr. 23, hindrer brukernes vurdering av inntjeningen på de separate formene for virksomhet i en bank, og den avkastning banken får av visse eiendelsklasser.

15. Gevinster og tap som oppstår av elementene nedenfor, rapporteres vanligvis på nettogrunnlag:

    a) avhendinger og endringer i den balanseførte verdien av verdipapirer for handel,

    b) avhendinger av investeringsverdipapirer, og

    c) handel med utenlandsk valuta.

16. Renteinntekt og rentekostnad blir opplyst separat for å gi en bedre forståelse av sammensetningen av og grunnene til endringer i nettorenter.

17. Nettorenter er et produkt av både rentesatser og inn- og utlånsbeløp. Det kan være ønskelig for ledelsen å gi en kommentar om gjennomsnittlige rentesatser, gjennomsnittlige renteopptjenende eiendeler og gjennomsnittlige rentebærende forpliktelser i perioden. I enkelte stater gir myndighetene støtte til banker ved å gjøre innskudd og andre kredittfasiliteter tilgjengelige til rentesatser som er betydelig lavere enn satsene i markedet. I disse tilfellene vil ledelsens kommentarer ofte opplyse om omfanget av slike innskudd og fasiliteter og deres innvirkning på nettoinntekten.

BALANSE

18. ***En bank skal legge fram en balanse der eiendeler og forpliktelser grupperes etter art og i en rekkefølge som viser deres relative likviditet.***

19. ***I tillegg til kravene i andre internasjonale regnskapsstandarder skal opplysningene i balansen eller i notene til finansregnskapet omfatte, men ikke være begrenset til, følgende eiendeler og forpliktelser:***

    Eiendeler:

    – ***kontanter og innestående i sentralbanken,***

    – ***statskasseveksler og andre veksler som kan rediskonteres hos sentralbanken,***

    – ***offentlige og andre verdipapirer som holdes for handel,***

    – ***plasseringer hos og lån og forskudd til andre banker,***

    – ***andre pengemarkedsplasseringer,***

    – ***lån og forskudd til kunder, og***

    – ***investeringsverdipapirer.***

    Forpliktelser:

    – ***innskudd fra andre banker,***

    – ***andre pengemarkedsinnskudd,***

    – ***beløp skyldig til andre innskytere,***

– ***banksertifikater,***

– ***egenveksler og andre dokumenterte forpliktelser, og***

– ***andre lånte midler.***

20. Den nyttigste tilnærmingsmåten for klassifisering av en banks eiendeler og forpliktelser er å gruppere dem etter art og i en rekkefølge som tilnærmelsesvis viser deres likviditet, noe som stort sett kan tilsvare deres respektive forfall. Kortsiktige og langsiktige poster blir ikke presentert for seg, fordi de fleste av en banks eiendeler og forpliktelser kan realiseres eller gjøres opp i nær framtid.

21. Skillet mellom innestående beløp i andre banker og innestående beløp hos andre aktører i pengemarkedet og fra andre innskytere er relevant informasjon fordi de gir en forståelse av en banks forhold til og avhengighet av andre banker og pengemarkedet. Derfor skal en bank gi separate opplysninger om

a) innestående i sentralbanken,

b) plasseringer i andre banker,

c) andre pengemarkedsplasseringer,

d) innskudd fra andre banker,

e) andre pengemarkedsinnskudd, og

f) andre innskudd.

22. En bank kjenner generelt ikke innehaverne av sine banksertifikater, fordi disse vanligvis handles med i et åpent marked. Derfor skal en bank opplyse separat om innskudd som den har fått gjennom utstedelse av egne banksertifikater eller andre omsettelige dokumenter.

23. ***Det beløpet som en eiendel eller forpliktelse er angitt med i balansen, skal ikke motregnes med fradrag for en annen forpliktelse eller eiendel, med mindre det foreligger en juridisk rett til motregning, og motregningen representerer forventningene med hensyn til realisasjon eller oppgjør av henholdsvis eiendelen eller forpliktelsen.***

24. ***En bank skal opplyse om den virkelige verdien av hver enkelt klasse av sine finansielle eiendeler og forpliktelser, slik det kreves av IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og presentasjon» og IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling».***

25. IAS 39 åpner for fire klassifiseringer av finansielle eiendeler; lån og fordringer etablert av foretaket selv, investeringer som holdes til forfall, finansielle eiendeler som holdes for handel, og finansielle eiendeler tilgjengelige for salg. En bank skal som et minstekrav opplyse om de virkelige verdiene av sine finansielle eiendeler for disse fire klassifiseringene.

BETINGEDE UTFALL OG BINDINGER, HERUNDER POSTER UTENFOR BALANSEN

26. ***En bank skal opplyse om følgende betingede forpliktelser og bindinger:***

a) ***arten av og beløpet for bindinger om å utvide kreditt som er ugjenkallelige, fordi de ikke kan trekkes tilbake ensidig fra bankens side uten risiko for at banken skal pådra seg betydelige sanksjoner eller kostnad, og***

b) ***arten av og beløpet for betingede forpliktelser og bindinger som oppstår av poster utenfor balansen, herunder slike som er tilknyttet***

i) ***direkte erstatninger for kreditt, herunder generelle lånegarantier, bankgarantier og kredittilsagn som tjener som finansielle garantier for lån og verdipapirer,***

ii) ***visse transaksjonstilknyttede betingede forpliktelser, herunder fullføringsgarantier, tilbudsgarantier, generelle garantier og kredittilsagn tilknyttet bestemte transaksjoner,***

iii) ***kortsiktige selvoppløsende handelsrelaterte betingede forpliktelser som oppstår av bevegelse av varer, så som remburser der den underliggende leveransen benyttes som sikkerhet,***

iv) ***salgs- og gjenkjøpsavtaler som ikke innregnes i balansen,***

v) ***poster tilknyttet rentesatser og valutakurser, herunder bytteavtaler (swaps), opsjoner og børsomsatte terminkontrakter (futures), og***

vi) ***andre bindinger, sertifikatprogrammer (NIF) og programmer for løpende kreditt (RUF).***

27. IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» omhandler generelt regnskapsføring av og opplysninger om betingede forpliktelser. Standarden er av særlig relevans for banker, fordi banker ofte har engasjementer i mange typer betingede forpliktelser og bindinger, noen gjenkallelige og andre ugjenkallelige, som ofte er betydelige når det gjelder beløp og vesentlig større enn dem som er tilknyttet andre kommersielle foretak.

28. Mange banker trer også inn i transaksjoner som ikke straks innregnes som eiendeler eller forpliktelser i balansen, men som senere fører til betingede utfall og bindinger. Slike poster utenfor balansen representerer ofte en viktig del av en banks forretningsvirksomhet, og kan ha en betydelig innvirkning på risikonivået som banken eksponeres for. Disse postene kan øke eller redusere andre former for risiko, for eksempel ved å sikre eiendeler eller forpliktelser i balansen. Poster utenfor balansen kan oppstå av transaksjoner utført på vegne av kunder eller av bankens egen handelsposisjon.

29. Brukere av finansregnskap har behov for å kjenne til de betingede utfall og de ugjenkallelige bindingene en bank har, på grunn av de krav disse kan stille til bankens likviditet og solvens og den iboende muligheten for eventuelle tap. Brukere krever også tilstrekkelig informasjon om arten av og beløpet for transaksjoner utenfor balansen som en bank foretar.

FORFALL FOR EIENDELER OG FORPLIKTELSER

30. ***En bank skal gi opplysninger i form av en inndeling av eiendeler og forpliktelser i relevante forfallsgrupperinger, basert på den gjenværende perioden fra balansedagen og fram til den kontraktsmessige forfallsdagen.***

31. Samordning og kontrollert manglende sammenstilling av forfallene og rentesatsene for eiendeler og forpliktelser er grunnleggende for ledelsen av en bank. Det er uvanlig for banker å noen gang være fullstendig sammenstilte, ettersom bankens forretningstransaksjoner ofte har usikker løpetid og er av ulik type. En ikke-sammenstilt posisjon vil kunne øke lønnsomheten, men kan også øke risikoen for tap.

32. Forfall for eiendeler og forpliktelser og evnen til å erstatte, til en akseptabel utgift, rentebærende forpliktelser etter hvert som de forfaller, er viktige faktorer i vurderingen av likviditeten til en bank og dens eksponering for endringer i rentesatser og valutakurser. For å få informasjon som er relevant for vurderingen av bankens likviditet, skal en bank som et minstekrav legge fram en inndeling av eiendeler og forpliktelser i relevante forfallsgrupperinger.

33. Forfallsgrupperingene som gjelder for de enkelte eiendelene og forpliktelsene varierer fra bank til bank og i deres hensiktsmessighet for særlige eiendeler og forpliktelser. Eksempler på perioder som benyttes, omfatter følgende:

    a) opptil 1 måned,

    b) fra 1 måned til 3 måneder,

    c) fra 3 måneder til 1 år,

    d) fra 1 år til 5 år, og

    e) fra 5 år og mer.

    Ofte kombineres periodene, for eksempel i tilfelle av lån og forskudd, ved gruppering av de på under ett år og de på over ett år. Når tilbakebetalingen er spredt over en lengre tidsperiode, blir hvert avdrag fordelt til den perioden der det kontraktsmessig er avtalt eller forventes å bli betalt eller mottatt.

34. Det er avgjørende at forfallsperiodene som en bank har tatt i bruk, er de samme for eiendeler og forpliktelser. Dette klargjør omfanget av i hvor stor grad forfallene er samordnet, og følgelig bankens avhengighet av andre kilder for likviditet.

35. Forfall kan uttrykkes som

    a) den gjenværende perioden fram til tilbakebetalingsdagen,

    b) den opprinnelige perioden fram til tilbakebetalingsdagen, eller

    c) den gjenværende perioden fram til neste dato der rentesatsene kan bli endret.

    Analysen av eiendeler og forpliktelser etter deres gjenværende perioder fram til tilbakebetalingsdagen gir det beste grunnlag for å evaluere en banks likviditet. En bank

kan også opplyse om tilbakebetalingsforfall basert på den opprinnelige perioden fram til tilbakebetalingsdagen for å gi informasjon om bankens finansierings- og virksomhetsstrategi. I tillegg kan en bank gi opplysninger om forfallsgrupperinger basert på den gjenværende perioden fram til neste dato der rentesatsene kan bli endret for å vise sin eksponering for risiko tilknyttet rentesatser. Ledelsen kan også i sin kommentar til finansregnskapet gi informasjon om rentesatseksponering og om hvordan den styrer og kontrollerer slike eksponeringer.

36. I mange stater kan innskudd i en bank tas ut etter påkrav, og forskudd gitt av en bank kan forfalle til betaling etter påkrav. I praksis blir imidlertid disse innskuddene og forskuddene ofte beholdt i lange perioder uten av de tas ut eller betales inn, og den effektive tilbakebetalingsdagen er derfor senere enn det kontraktsmessige tidspunktet. Likevel skal en bank legge fram opplysninger i form av en inndeling som viser kontraktsmessige forfall, selv om den kontraktsmessige tilbakebetalingsperioden ofte er den samme som den effektive perioden, fordi kontraktsmessige tidspunkter viser til den likviditetsrisikoen som er knyttet til bankens eiendeler og forpliktelser.

37. Enkelte av en banks eiendeler har ikke noen kontraktsmessig forfallsdag. Den perioden som disse eiendelene antas å forfalle i, er vanligvis satt som det forventede tidspunktet for realisasjon av eiendelene.

38. Brukeres evaluering av en banks likviditet ut fra bankens opplysninger om forfallsgrupperinger blir foretatt med utgangspunkt i lokal bankpraksis, herunder tilgjengeligheten av finansieringsmidler for banker. I enkelte stater er kortsiktig finansiering under normale virksomhet tilgjengelig i pengemarkedet, eller under ekstraordinære forhold, fra sentralbanken. I andre stater er dette ikke tilfellet.

39. For å kunne gi brukere en fullstendig forståelse av forfallsgrupperingene, kan det være at opplysningene i finansregnskapet må utfylles med informasjon om sannsynligheten for tilbakebetaling innenfor gjenværende periode. Derfor kan ledelsen i sin kommentar til finansregnskapet gi informasjon om de effektive periodene og om hvordan den styrer og kontrollerer risikoen og eksponeringen tilknyttet de ulike forfalls- og rentesatsprofilene.

KONSENTRASJONER AV EIENDELER, FORPLIKTELSER OG POSTER UTENFOR BALANSEN

40. ***En bank skal gi opplysninger om alle betydelige konsentrasjoner av sine eiendeler, forpliktelser og poster utenfor balansen Slike opplysninger skal gis med hensyn til geografiske områder, kunder eller industrigrupper eller andre konsentrasjoner av risiko. En bank skal også gi opplysninger om beløpet for betydelige nettoeksponeringer i fremmed valuta.***

41. En bank skal opplyse om betydelige konsentrasjoner i fordelingen av sine eiendeler og i kilden for sine forpliktelser, fordi dette er en nyttig indikasjon på den mulige risikoen som ligger i realisasjonen av eiendelene og midlene som er tilgjengelig for banken. Slike opplysninger skal gis med hensyn til geografiske områder, kunder eller industrigrupper eller andre konsentrasjoner av risiko som er hensiktsmessige i bankens tilfelle. En tilsvarende analyse av og forklaring på poster utenfor balansen er også viktig. Geografiske områder kan omfatte enkeltstater, grupper av stater eller regioner innenfor en stat; kundeopplysninger kan omhandle sektorer som regjeringer, offentlige

myndigheter og kommersielle foretak og virksomheter. Slike opplysninger kommer i tillegg til eventuell segmentinformasjon som kreves av IAS 14: «Segmentrapportering».

42. Opplysninger om betydelige nettoeksponeringer i fremmed valuta er også en nyttig indikasjon på risikoen for tap som måtte oppstå av endringer i valutakurser.

TAP PÅ LÅN OG FORSKUDD

43. ***En bank skal opplyse om følgende:***

a) ***regnskapsprinsippene som beskriver grunnlaget for kostnadsføring av tap og nedskrivning av tapsutsatte lån og forskudd,***

b) ***detaljer om bevegelsene i avsetning for tap på lån og forskudd i løpet av perioden. Banken skal opplyse separat om beløpet som innregnes som kostnad i løpet av perioden for tap på tapsutsatte lån og forskudd, beløpet som blir belastet i løpet av perioden som nedskrivning av lån og forskudd, og beløpet som er kreditert i løpet av perioden for lån og forskudd som tidligere er nedskrevet, men som er gjenvunnet,***

c) ***det samlede beløpet for avsetning for tap på lån og forskudd på balansedagen, og***

d) ***det samlede beløpet som er inkludert i balansen for lån og forskudd der det ikke påløper renter, samt grunnlaget som benyttes til å fastsette den balanseførte verdien av slike lån og forskudd.***

44. ***Alle beløp som avsettes som tap på lån og forskudd i tillegg til de tapene som er særlig identifisert eller mulige tap som erfaringsmessig er til stede i en portefølje av lån og forskudd, skal regnskapsføres som disponering av opptjent egenkapital. Alle krediteringer som er resultatet av reduksjonen av slike beløp, fører til en økning i opptjent egenkapital og blir ikke inkludert i fastsettelsen av periodens resultat.***

45. Det er uunngåelig at banker i sin ordinære virksomhet lider tap på lån, forskudd og andre kredittfasiliteter som et resultat av at disse delvis eller i sin helhet ikke blir betalt. Beløpene for tap som er spesielt identifisert, blir innregnet som kostnad og trukket fra den balanseførte verdien av den riktige kategorien av lån og forskudd som en avsetning for tap på lån og forskudd. Beløpene for mulige tap som ikke er spesielt identifisert, men som erfaringsmessig er til stede i en portefølje av lån og forskudd, blir også innregnet som kostnad og trukket fra den samlede balanseførte verdien av lån og forskudd som en avsetning for tap på lån og forskudd. Vurderingen av disse tapene avhenger av ledelsens bedømmelse, men det er av største viktighet at ledelsen anvender sine vurderinger på en konsekvent måte fra periode til periode.

46. Lokale omstendigheter eller lokal lovgivning kan kreve eller tillate at en bank avsetter beløp for tap på lån og forskudd i tillegg til de tapene som er blitt spesielt identifisert og de mulige tapene som erfaringsmessig er til stede i en portefølje av lån og forskudd. Alle slike beløp som avsettes, representerer disponering av opptjent egenkapital og ikke kostnader ved fastsettelsen av nettoresultat for perioden. Tilsvarende fører alle krediteringer som er resultatet av reduksjonen av slike beløp, til en økning i opptjent egenkapital, og blir ikke inkludert i fastsettelsen av periodens resultat.

47. Brukere av en banks finansregnskap har behov for å kjenne til den virkningen som tap på lån og forskudd har hatt på bankens finansielle stilling og inntjening; dette er til hjelp når de skal bedømme hvor effektivt banken har anvendt sine ressurser. Derfor skal en bank opplyse om det samlede beløpet for avsetningen for tap på lån og forskudd på balansedagen, samt bevegelsene i avsetningen i løpet av perioden. Bevegelsene i avsetningen, herunder de beløpene som tidligere er nedskrevet, men som er gjenvunnet i løpet av perioden, skal vises separat.

48. En bank kan selv avgjøre at den ikke skal opptjene renter på et lån eller et forskudd, for eksempel når låntakeren er mer enn en bestemt periode på etterskudd med hensyn til betalingen av renter eller hovedstol. En bank skal opplyse om det samlede beløpet for lån og forskudd på balansedagen der det ikke påløper renter, samt grunnlaget som benyttes til å fastsette den balanseførte verdien av slike lån og forskudd. Det er også ønskelig at en bank opplyser om den innregner renteinntekt på slike lån og forskudd, samt hvilken virkning det faktum at det ikke opptjenes renter har på bankens resultatregnskap.

49. Når lån og forskudd ikke kan gjenvinnes, blir de nedskrevet og ført mot avsetningen for tap. I noen tilfeller nedskrives de ikke før samtlige nødvendige rettslige framgangsmåter er fullført og tapsbeløpet er endelig fastsatt. I andre tilfeller nedskrives de tidligere, for eksempel når låntakeren ikke har betalt renter eller tilbakebetalt noe av hovedstolen som forfalt til betaling i løpet av en nærmere angitt periode. Ettersom tidspunktet varierer for å nedskrive tapsutsatte lån og forskudd, kan bruttobeløpet for lån og forskudd og for avsetningene for tap variere betydelig under tilsvarende omstendigheter. Som et resultat av dette skal en bank opplyse om sine prinsipper for å nedskrive tapsutsatte lån og forskudd.

GENERELL BANKRISIKO

50. ***Alle beløp som avsettes for generell bankrisiko, herunder framtidige tap og annen uforutsett risiko eller andre betingede utfall, skal vises separat som disponering av opptjent egenkapital. Alle krediteringer som er resultatet av reduksjonen av slike beløp, fører til en økning i opptjent egenkapital og skal ikke inkluderes i fastsettelsen av periodens resultat.***

51. Lokale omstendigheter eller lokal lovgivning kan kreve eller tillate at en bank avsetter beløp for generell bankrisiko, herunder framtidige tap eller annen uforutsett risiko, i tillegg til de kostnadene for tap på lån og forskudd som fastsettes i samsvar med nr. 45. Det kan også kreves eller tillates at en bank setter til side beløp for betingede utfall. Slike beløp for generell bankrisiko og betingede utfall kvalifiserer ikke for innregning som avsetninger i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». En bank innregner derfor slike beløp som disponering av opptjent egenkapital. Dette er nødvendig for å unngå overvurdering av forpliktelser, undervurdering av eiendeler, påløpte kostnader og avsetninger som ikke kan dokumenteres, samt for å unngå muligheten for å oppgi misvisende nettoinntekt og egenkapital.

52. Resultatregnskapet kan ikke presentere relevant og pålitelig informasjon om inntjeningen til en bank dersom periodens nettoresultat inneholder virkningene av beløp som ikke kan dokumenteres, og som er avsatt for generell bankrisiko eller ekstra betingede utfall, eller av krediteringer som ikke kan dokumenteres, og som er resultatet

av at slike beløp reverseres. Tilsvarende kan ikke balansen gi relevant og pålitelig informasjon om den finansielle stillingen til en bank dersom balansen inneholder overvurderte forpliktelser, undervurderte eiendeler eller påløpte kostnader og avsetninger som ikke kan dokumenteres.

EIENDELER STILT SOM SIKKERHET

53. ***En bank skal opplyse om det samlede beløpet for sikrede forpliktelser, samt arten av og den balanseførte verdien av eiendelene som er stilt som sikkerhet.***

54. I enkelte stater krever lovgivningen eller nasjonal praksis at banker stiller eiendeler som sikkerhet for å støtte visse innskudd og andre forpliktelser. De involverte beløpene er ofte vesentlige, og kan dermed ha en betydelig innvirkning på vurderingen av en banks finansielle stilling.

FORVALTNINGSVIRKSOMHET

55. Banker opptrer ofte som forvaltere og i andre betrodde stillinger som fører til at de innehar eller plasserer eiendeler på vegne av enkeltpersoner, forvaltningsselskaper, pensjonsinnretninger og andre institusjoner. Forutsatt at forvaltningsrollen eller tilsvarende forhold er understøttet juridisk, er disse eiendelene ikke bankens eiendeler, og de inngår derfor ikke i bankens balanse. Dersom banken er engasjert i betydelig forvaltningsvirksomhet, skal det opplyses om dette og gis en indikasjon om omfanget av slik virksomhet i bankens finansregnskap på grunn av den mulige forpliktelsen dersom banken svikter i sine betrodde plikter. Av denne grunn omfatter forvaltningsvirksomhet ikke deponeringsfunksjoner.

TRANSAKSJONER MED NÆRSTÅENDE PARTER

56. IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» omhandler generelt opplysninger om forhold til nærstående parter og transaksjoner mellom et regnskapspliktig foretak og dets nærstående parter. I noen stater forhindrer eller begrenser lovgivningen eller reguleringsmyndighetene at banker trer inn i transaksjoner med nærstående parter, mens slike transaksjoner er tillatt i andre stater. IAS 24 er av særlig relevans i presentasjonen av finansregnskapet til en bank i en stat som tillater slike transaksjoner.

57. Visse transaksjoner mellom nærstående parter kan utføres på andre vilkår enn transaksjoner med ikke-nærstående parter. En bank kan for eksempel forskuttere en større sum til eller ta lavere renter av en nærstående part enn den ville gjort under ellers tilsvarende forhold overfor en ikke-nærstående part; forskudd eller innskudd kan flyttes mellom nærstående parter raskere og med mindre formaliteter enn det som er mulig når ikke-nærstående parter er involvert. Selv når transaksjoner med nærstående parter oppstår i en banks ordinære virksomhet, er opplysninger om slike transaksjoner relevant for brukernes behov, og slike opplysninger er dessuten påkrevd i henhold til IAS 24.

58. Når en bank har trådt inn i transaksjoner med nærstående parter, er det hensiktsmessig å opplyse om arten av den nærstående partens forhold, typene transaksjoner og de elementene av transaksjonene som er nødvendig for en forståelse av bankens finansregnskap. Disse elementene, som det vanligvis ville blitt opplyst om for å sikre overensstemmelse med IAS 24, omfatter bankens utlånsprinsipper til nærstående parter

og når det gjelder transaksjoner med nærstående parter, beløpet som omfattes av eller andelen av

a) alle lån og forskudd, innskudd og aksepter samt egenveksler; slike opplysninger kan omfatte de samlede utestående beløpene i begynnelsen og avslutningen av perioden, så vel som forskudd, innskudd, tilbakebetalinger og andre endringer i løpet av perioden,

b) alle de viktigste typene av inntekt, rentekostnad og provisjoner som er betalt,

c) beløpet for kostnaden innregnet i løpet av perioden for tap på lån og forskudd og beløpet for avsetningen på balansedagen, og

d) ugjenkallelige bindinger og betingede utfall samt bindinger som oppstår av poster utenfor balansen.

IKRAFTTREDELSE

59. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap for banker som omfatter perioder som begynner 1. januar 1991 eller senere.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 31 (REVIDERT 2000)

Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet

IAS 31 ble godkjent av Styret i november 1990.

I november 1994 ble teksten i IAS 31 ajourført for å presenteres i det reviderte formatet som ble vedtatt for internasjonale regnskapsstandarder i 1991. Det ble ikke foretatt vesentlige endringer i den opprinnelige teksten. Visse endringer i terminologien ble foretatt for å bringe den i samsvar med dagjeldende IASC-praksis.

I juli 1998 ble nr. 39 og nr. 40 revidert og et nytt nr. 41 ble tilføyd for å sikre overensstemmelse med IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

I desember 1998 ble nr. 35 og nr. 42 i IAS 31 endret for å erstatte henvisningene til IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med henvisninger til IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

I mars 1999 endret IAS 10 «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999) nr. 45 for å bli i overensstemmelse med terminologien i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

I oktober 2000 ble nr. 35 endret for å bli i overensstemmelse med lignende numre i andre tilknyttede internasjonale regnskapsstandarder. Endringen i nr. 35 trer i kraft når et foretak anvender IAS 39 første gang.

Én SIC-tolkning har tilknytning til IAS 31:

– SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere».

INNHOLD

	Nr.
Virkeområde	1
Definisjoner	2-7
Former for felleskontrollert virksomhet	3
Kontraktsmessig avtale	4-7
Felleskontrollert drift	8-12
Felleskontrollerte eiendeler	13-18
Felleskontrollerte foretak	19-37
Konsernregnskap for en deltaker i felleskontrollert foretak	25-37
Anbefalt metode — forholdsmessig konsolidering	25-31
Tillatt alternativ metode — egenkapitalmetoden	32-34
Unntak til anbefalte og tillatte alternative metoder	35-37
Separat finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert foretak	38
Transaksjoner mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og den felleskontrollerte virksomheten	39-41
Rapportering av andeler i felleskontrollerte virksomheter i en investors finansregnskap	42
Driftsansvarlige for felleskontrollerte virksomheter	43-44
Opplysninger	45-49
Ikrafttredelse	50-52

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av andeler i felleskontrollerte virksomheter og ved rapportering av den felleskontrollerte virksomhetens eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i finansregnskapet til deltakere og investorer i felleskontrollerte virksomheter, uansett i hvilke strukturer eller former den felleskontrollerte virksomhetens aktiviteter finner sted.***

DEFINISJONER

2. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

En «felleskontrollert virksomhet» er en kontraktsmessig avtale der to eller flere parter påtar seg en økonomisk aktivitet som er underlagt felles kontroll.

«Kontroll» er makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for en økonomisk aktivitet i den hensikt å oppnå fordeler av aktiviteten.

«Felles kontroll» er den kontraktsmessig avtalte delingen av kontroll over en økonomisk aktivitet.

«Betydelig innflytelse» er makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene som angår en økonomisk aktivitet, men er ikke det samme som kontroll eller felles kontroll over disse prinsippene.

En «deltaker i felleskontrollert virksomhet» er en part i en felleskontrollert virksomhet, og har felles kontroll over denne felleskontrollerte virksomheten.

En «investor i felleskontrollert virksomhet» er en part i en felleskontrollert virksomhet, og har ikke felles kontroll over denne felleskontrollerte virksomheten.

«Forholdsmessig konsolidering» er en metode for regnskapsføring og rapportering i et felleskontrollert foretak der en deltakers andel av de enkelte eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnadene til et felleskontrollert foretak blir slått sammen post for post med lignende poster i deltakerens finansregnskap, eller rapportert som separate poster i deltakerens finansregnskap.

«Egenkapitalmetoden» er en metode for regnskapsføring og rapportering der en interesse i et felleskontrollert foretak i utgangspunktet blir registrert til anskaffelseskost, og deretter justert for endringer etter anskaffelsen i deltakerens andel av det felleskontrollerte foretakets nettoeiendeler . Resultatregnskapet gjenspeiler deltakeren i den felleskontrollerte virksomhetens andel av resultatene av det felleskontrollerte foretakets aktiviteter.

Former for felleskontrollert virksomhet

3. Felleskontrollerte virksomheter har mange ulike former og strukturer. Denne standard identifiserer tre generelle typer — felleskontrollert drift, felleskontrollerte eiendeler og felleskontrollerte foretak — som vanligvis blir beskrevet som, og oppfyller definisjonen på felleskontrollerte virksomheter. Følgende kjennetegn er felles for alle felleskontrollerte virksomheter:

a) to eller flere deltakere i den felleskontrollerte virksomheten er bundet av en kontraktsmessig avtale, og

b) den kontraktsmessige avtalen oppretter felles kontroll.

Kontraktsmessig avtale

4. Det faktum at det foreligger en kontraktsmessig avtale, skiller mellom interesser som involverer felles kontroll fra investeringer i tilknyttede foretak der investor har en betydelig innflytelse (se IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak»). Aktiviteter som ikke er underlagt kontraktsmessig avtale for opprettelse av felles kontroll, er ikke felleskontrollerte virksomheter i henhold til denne standard.

5. Den kontraktsmessige avtalen kan være godtgjort på en rekke måter, for eksempel ved en kontrakt mellom deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, eller protokoller fra drøftingene mellom deltakerne. I noen tilfeller er ordningen innarbeidet i den felleskontrollerte virksomhetens statutter eller andre regler. Uansett form er den kontraktsmessige avtalen vanligvis skriftlig og omhandler saker som

   a) den felleskontrollerte virksomhetens aktivitet, varighet og rapporteringsplikter,

   b) oppnevnelse av styret eller et tilsvarende styrende organ for den felleskontrollerte virksomheten, samt stemmerettene til deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten,

   c) kapitalinnskudd som foretas av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, og

   d) deltakernes deling av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon, inntekter, kostnader eller resultater.

6. Den kontraktsmessige avtalen oppretter felles kontroll over den felleskontrollerte virksomheten. Et slik krav sikrer at ingen enkeltstående deltaker i den felleskontrollerte virksomheten er i en slik stilling at denne ensidig kan kontrollere aktiviteten. Ordningen identifiserer hvilke avgjørelser på områder som er viktige for målsettingene til den felleskontrollerte virksomheten som krever samtykke fra alle deltakerne, og hvilke avgjørelser som kan kreve samtykke av et nærmere angitt flertall av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten.

7. Den kontraktsmessige avtalen kan identifisere én deltaker som driftsansvarlig eller leder for den felleskontrollerte virksomheten. Den driftsansvarlige kontrollerer ikke den felleskontrollerte virksomheten, men opptrer innenfor de finansielle og driftsmessige prinsipper som er avtalt av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten i samsvar med den kontraktsmessige avtalen, og som er delegert til den driftsansvarlige. Dersom den driftsansvarlige har makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for den økonomiske aktiviteten, kontrollerer denne den felleskontrollerte virksomheten, og denne er dermed et datterforetak i forhold til den driftsansvarlige og ikke en felleskontrollert virksomhet.

FELLESKONTROLLERT DRIFT

8. Driften av enkelte felleskontrollerte virksomheter innebærer bruk av eiendeler og andre ressurser som tilhører deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten istedenfor at det opprettes aksjeselskaper, ansvarlige selskaper eller andre foretak, eller en finansiell struktur som er atskilt fra deltakerne selv. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten benytter egen eiendom, egne anlegg og eget utstyr og holder egne beholdninger. Deltakeren pådrar seg også egne kostnader og forpliktelser og ordner egen finansiering, som representerer deltakerens egne plikter. Aktivitetene i den felleskontrollerte virksomheten kan utføres av deltakerens ansatte side om side med deltakerens lignende aktiviteter. Avtalen for den felleskontrollerte virksomheten inneholder vanligvis bestemmelser om hvordan inntektene av salg av det felles produktet og eventuelle kostnader de har pådratt seg i fellesskap, skal deles mellom deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten.

9. Et eksempel på felleskontrollert drift er når to eller flere deltakere slår sammen sine virksomheter, ressurser og ekspertise for sammen å produsere, markedsføre og distribuere et bestemt produkt, for eksempel et luftfartøy. Ulike deler av produksjonsprosessen blir utført av hver av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten. Hver deltaker bærer sine egne utgifter og tar en andel av inntektene fra salget av luftfartøyet; denne andelen blir fastsatt i samsvar med den kontraktsmessige avtalen.

10. ***Når det gjelder interessene i felleskontrollert drift, skal en deltaker i felleskontrollert virksomhet innregne følgende i sitt eget separate finansregnskap og følgelig også i sitt konsernregnskap:***

    a) ***eiendelene som deltakeren kontrollerer, og forpliktelsene som deltakeren pådrar seg, og***

    b) ***kostnadene som deltakeren pådrar seg, og deltakerens andel av den inntekt han har på salget av den felleskontrollerte virksomhetens varer eller tjenester.***

11. Fordi eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnader allerede er innregnet i deltakerens separate finansregnskap, og følgelig i deltakerens konsernregnskap, kreves det ingen justeringer eller andre konsolideringsprosedyrer med hensyn til disse postene når deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten presenterer sitt konsernregnskap.

12. Det kan være at det ikke kreves separat regnskapsføring for selve den felleskontrollerte virksomheten, og tilsvarende at det ikke kreves at det utarbeides finansregnskap for den felleskontrollerte virksomheten. Deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten kan imidlertid utarbeide driftsregnskap, slik at de kan vurdere inntjeningen til den felleskontrollerte virksomheten.

FELLESKONTROLLERTE EIENDELER

13. Enkelte felleskontrollerte virksomheter innebærer at deltakerne har felles kontroll over, og ofte felles eierskap til, én eller flere eiendeler som er overført til eller anskaffet for den felleskontrollerte virksomheten og beregnet til den felleskontrollerte virksomhetens formål. Eiendelene benyttes til å oppnå fordeler for deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten. Hver enkelt deltaker kan ta del i produksjonen som eiendelene er opphav til, og hver av deltakerne bærer også en avtalt andel av de kostnadene som pådras.

14. Disse felleskontrollerte virksomhetene innebærer ikke at det opprettes et aksjeselskap, ansvarlig selskap eller et annet foretak, eller en finansiell struktur som er atskilt fra deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten selv. Hver deltaker har kontroll over sin andel av framtidige økonomiske fordeler gjennom sin andel i den felleskontrollerte eiendelen.

15. Mange aktiviteter innenfor olje-, gass og mineralutvinningsindustrien involverer felleskontrollerte eiendeler; for eksempel kan en rekke oljeproduksjonsselskaper i fellesskap kontrollere og drive en oljeledning. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten bruker oljeledningen til å transportere sitt eget produkt og bærer til gjengjeld en avtalt del av kostnadene ved å drive oljeledningen. Et annet eksempel på en felleskontrollert eiendel er når to foretak i fellesskap kontrollerer en fast eiendom, der hvert av dem tar inn en andel av de leiene de mottar og bærer en andel av kostnadene.

16. ***Når det gjelder interessene i felleskontrollerte eiendeler, skal en deltaker i felleskontrollert virksomhet innregne følgende i sitt separate finansregnskap og følgelig også i sitt konsernregnskap:***

    a) ***deltakerens andel av de felleskontrollerte eiendelene, klassifisert i henhold til eiendelenes art,***

    b) ***eventuelle forpliktelser deltakeren har pådratt seg,***

    c) ***deltakerens andel av eventuelle forpliktelser denne har pådratt seg i fellesskap med de andre deltakerne i forhold til den felleskontrollerte virksomheten,***

    d) ***eventuelle inntekter av salg eller bruk av deltakerens andel av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon, sammen med deltakerens andel av eventuelle kostnader den felleskontrollerte virksomheten har pådratt seg, og***

    e) ***eventuelle kostnader deltakeren har pådratt seg med hensyn til sin interesse i den felleskontrollerte virksomheten.***

17. Når det gjelder interessene i felleskontrollerte eiendeler, skal hver av deltakerne i en felleskontrollert virksomhet inkludere følgende i sin regnskapsføring, og innregne følgende i sitt separate finansregnskap og følgelig også i sitt konsernregnskap:

    a) deltakerens andel av de felleskontrollerte eiendelene, klassifisert i henhold til eiendelenes art, og ikke som en investering. En andel av en felles kontrollert oljeledning klassifiseres for eksempel som eiendom, anlegg og utstyr,

    b) eventuelle forpliktelser som deltakeren har pådratt seg, for eksempel forpliktelser pådratt i forbindelse med finansiering av deltakerens andel av eiendelene,

    c) deltakerens andel av eventuelle forpliktelser denne har pådratt seg i fellesskap med de andre deltakerne i tilknytning til den felleskontrollerte virksomheten,

    d) eventuelle inntekter av salg eller bruk av deltakerens andel av produksjonen til den felleskontrollerte virksomheten, sammen med deltakerens andel av eventuelle kostnader den felleskontrollerte virksomheten har pådratt seg, og

e) eventuelle kostnader deltakeren har pådratt seg med hensyn til sine andeler i den felleskontrollerte virksomheten, for eksempel slike som er tilknyttet finansiering av deltakerens interesser i eiendelene og salg av deltakerens andel av produksjonen.

Fordi eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader allerede er innregnet i deltakerens separate finansregnskap, og følgelig i deltakerens konsernregnskap, kreves det ingen justeringer eller andre konsolideringsprosedyrer når det gjelder disse postene når deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten presenterer konsernregnskapet.

18. Behandlingen av felleskontrollerte eiendeler gjenspeiler den felleskontrollerte virksomhetens innhold og økonomiske realitet samt vanligvis dens juridiske form. Separat regnskapsføring for den felleskontrollerte virksomheten selv kan være begrenset til de kostnader som blir pådratt av deltakerne i fellesskap og til slutt blir båret av deltakerne i samsvar med deres avtalte andeler. Det kan være at finansregnskap ikke blir utarbeidet for den felleskontrollerte virksomheten, selv om deltakerne kan utarbeide driftsregnskap slik at de kan vurdere den felleskontrollerte virksomhetens inntjening.

FELLESKONTROLLERTE FORETAK

19. Et felleskontrollert foretak er en felleskontrollert virksomhet som innebærer at det opprettes et aksjeselskap, et ansvarlig selskap eller et annet foretak som hver av deltakerne har en interesse i. Foretaket driver på samme måte som andre foretak, bortsett fra at det opprettes felles kontroll over foretakets økonomiske aktivitet ved en kontraktsmessig avtale mellom deltakerne i det felleskontrollerte foretaket.

20. Et felleskontrollert foretak kontrollerer eiendelene til den felleskontrollerte virksomheten, pådrar seg forpliktelser og kostnader og opptjener inntekter. Foretaket kan inngå kontrakter i eget navn og ordne finansiering for formålene til den felleskontrollerte virksomhetens aktivitet. Hver av deltakerne har rett til en andel av resultatene til det felleskontrollerte foretaket, selv om enkelte felleskontrollerte foretak også innebærer en deling av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon.

21. Et vanlig eksempel på et felleskontrollert foretak er når to foretak slår sammen sine aktiviteter innenfor en bestemt virksomhetsgren ved at relevante eiendeler og forpliktelser overføres til et felleskontrollert foretak. Et annet eksempel oppstår når et foretak starter virksomhet i en annen stat sammen med myndighetene eller andre organer i denne staten, ved å opprette et separat foretak som kontrolleres i fellesskap av foretaket og myndigheten eller organet.

22. Mange felleskontrollerte foretak ligner i innhold de felleskontrollerte virksomhetene som det er henvist til som felleskontrollert drift eller felleskontrollerte eiendeler. Deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten kan av skattemessige eller andre grunner overføre en felleskontrollert eiendel som for eksempel en oljeledning, til et felleskontrollert foretak. Tilsvarende kan deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten overføre eiendeler som skal benyttes til det felleskontrollerte foretakets felles aktiviteter. Enkelte former for felleskontrollert drift innebærer også opprettelse av et felleskontrollert foretak for å ta seg av særlige sider ved aktiviteten, for eksempel utforming, markedsføring og distribusjon av eller service etter salg av produktet.

23. Et felleskontrollert foretak skal ha sin egen regnskapsføring, og utarbeider og presenterer finansregnskapet på samme måte som andre foretak i overensstemmelse med relevante nasjonale krav og internasjonale regnskapsstandarder.

24. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten overfører vanligvis kontanter eller andre ressurser til det felleskontrollerte foretaket. Disse overføringene inngår i deltakerens regnskap, og innregnes i deltakerens separate finansregnskap som en investering i det felleskontrollerte foretaket.

Konsernregnskap for en deltaker i felleskontrollert foretak

Anbefalt metode — forholdsmessig konsolidering

25. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal i sitt konsernregnskap rapportere sine interesser i et felleskontrollert foretak, og benytte ett av de to rapporteringsformatene for forholdsmessig konsolidering.***

26. Når en deltaker rapporterer en interesse i et felleskontrollert foretak i konsernregnskapet, er det viktig at deltakeren gjenspeiler innholdet i og den økonomiske realiteten til ordningen, og ikke den felleskontrollerte virksomhetens særlige struktur eller form. I et felleskontrollert foretak har en deltaker kontroll over sin andel av framtidige økonomiske fordeler gjennom sin andel i eiendelene og forpliktelsene til den felleskontrollerte virksomheten. Innholdet og den økonomiske realiteten gjenspeiles i deltakerens konsernregnskap når deltakeren rapporterer sine andeler i det felleskontrollerte foretakets eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader ved å benytte ett av de to rapporteringsformatene for forholdsmessig konsolidering som er beskrevet i nr. 28.

27. Anvendelsen av forholdsmessig konsolidering betyr at deltakerens konsoliderte balanse inneholder deltakerens andel av de eiendelene som deltakeren kontrollerer i fellesskap samt andelen av de forpliktelsene som deltakeren er felles ansvarlig for. Deltakerens konsernregnskap gjenspeiler deltakerens andel av det felleskontrollerte foretakets inntekter og kostnader. Mange av de framgangsmåtene som er relevante for anvendelsen av forholdsmessig konsolidering, ligner på framgangsmåtene for konsolidering av investeringer i datterforetak, slik det framgår av IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak».

28. Det kan benyttes ulike rapporteringsformater for forholdsmessig konsolidering. Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet kan post for post slå sammen sin andel av hver av eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnadene til det felleskontrollerte foretaket med de tilsvarende postene i sitt eget konsernregnskap. Deltakeren kan for eksempel slå sammen sin andel av det felleskontrollerte foretakets beholdning med beholdningen til konsernet og dets andel av det felleskontrollerte foretakets eiendom, anlegg og utstyr med de samme postene for konsernet. Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet kan også inkludere separate poster for sin andel av det felleskontrollerte foretakets eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i sitt konsernregnskap. Deltakeren kan for eksempel vise sin andel av det felleskontrollerte foretakets omløpsmidler separat som en del av konsernets omløpsmidler, eller han kan vise sin andel av det felleskontrollerte foretakets eiendom, anlegg og utstyr separat som en del av konsernets eiendom, anlegg og utstyr. Begge disse rapporteringsformatene fører til

rapportering av identiske beløp for nettoinntekt og av alle større klassifiseringer av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader, og begge formatene kan aksepteres i henhold til formålene i denne standard.

29. Uansett format som benyttes for å gjengi forholdsmessig konsolidering, er det ikke hensiktsmessig å motregne noen eiendeler eller forpliktelser ved fradrag av andre forpliktelser eller eiendeler, eller inntekter og kostnader ved fradrag av andre kostnader og inntekter, med mindre det foreligger en juridisk rett til motregning og motregningen representerer forventningen med hensyn til realisasjon av eiendelen eller oppgjør av forpliktelsen.

30. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal ikke lenger gjøre bruk av forholdsmessig konsolidering fra tidspunktet da denne opphører å ha felles kontroll over et felleskontrollert foretak.***

31. En deltaker i felleskontrollert virksomhet gjør ikke lenger bruk av forholdsmessig konsolidering fra tidspunktet da denne opphører å ta del i kontrollen over et felleskontrollert foretak. Dette kan for eksempel skje når deltakeren avhender sine interesser eller når det blir lagt eksterne restriksjoner på det felleskontrollerte foretaket, slik at det ikke lenger kan nå sine mål.

Tillatt alternativ metode — egenkapitalmetoden

32. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal i sitt konsernregnskap rapportere sine andeler i et felleskontrollert foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden.***

33. Enkelte deltakere rapporterer sine andeler i felleskontrollerte foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden, slik det er beskrevet i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak». Bruken av egenkapitalmetoden støttes av de som hevder at det ikke er hensiktsmessig å slå sammen kontrollerte poster med felleskontrollerte poster og av de som mener at deltakere bare har betydelig innflytelse og ikke felles kontroll over et felleskontrollert foretak. Denne standard anbefaler ikke bruken av egenkapitalmetoden, fordi forholdsmessig konsolidering på en bedre måte gjenspeiler innholdet i og den økonomiske realiteten bak en deltakers interesse i et felleskontrollert foretak, det vil si kontroll over deltakerens andel av de framtidige økonomiske fordelene. Ikke desto mindre tillater denne standard at egenkapitalmetoden kan brukes som en tillatt alternativ metode ved rapportering av andeler i felleskontrollerte foretak.

34. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal ikke lenger gjøre bruk av egenkapitalmetoden fra tidspunktet da deltakeren opphører å ha felles kontroll over eller betydelig innflytelse på et felleskontrollert foretak.***

Unntak til anbefalte og tillatte alternative metoder

35. ***En deltaker skal regnskapsføre følgende interesser i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»:***

    a) ***en interesse i et felleskontrollert foretak som er anskaffet og utelukkende holdes for å bli avhendet i nær framtid, og***

b) ***en interesse i et felleskontrollert foretak som driver under strenge langsiktige restriksjoner som i betydelig grad svekker foretakets evne til å overføre midler til deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten.***

36. Bruken av enten forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden er ikke hensiktsmessig når interessen i et felleskontrollert foretak er anskaffet og utelukkende holdes for å bli avhendet i nær framtid. Det er heller ikke hensiktsmessig når det felleskontrollerte foretaket driver under strenge langsiktige restriksjoner som i betydelig grad svekker dets evne til å overføre midler til deltakeren.

37. ***Fra tidspunktet da et felleskontrollert foretak blir datterforetaket til en deltaker i en felleskontrollert virksomhet, regnskapsfører deltakeren sin interesse i samsvar med IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak».***

Separat finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert foretak

38. I mange stater skal separat finansregnskap presenteres av en deltaker i felleskontrollert foretak for å oppfylle juridiske eller andre krav. Slikt separat finansregnskap blir utarbeidet for å oppfylle en rekke behov, med det resultat at ulik rapporteringspraksis er i bruk i ulike stater. Derfor vil ikke denne standard angi noen preferanser for noen bestemt regnskapsmessig behandling.

TRANSAKSJONER MELLOM EN DELTAKER I FELLESKONTROLLERT VIRKSOMHET OG DEN FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETEN

39. ***Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet overfører eller selger eiendeler til en felleskontrollert virksomhet, skal innregningen av alle deler av en gevinst eller et tap fra transaksjonen gjenspeile transaksjonens innhold. Når eiendelene innehas av den felleskontrollerte virksomheten, og forutsatt at deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten har overført betydelig risiko og avkastning ved eierskapet, skal deltakeren bare innregne den del av gevinsten eller tapet som er henførbart til de andre deltakernes interesser([1]). Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet skal innregne det fulle beløpet for eventuelle tap når bidraget eller salget godtgjør en reduksjon i netto realiserbar verdi av omløpsmidler eller tap ved verdifall.***

40. ***Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet kjøper eiendeler fra en felleskontrollert virksomhet, skal deltakeren ikke innregne sin andel av overskuddet i den felleskontrollerte virksomheten fra transaksjonen før det skjer et salg til en uavhengig part. En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal innregne sin andel av de tap som er resultatet av disse transaksjonene på samme måte som overskudd, bortsett fra at tap skal innregnes umiddelbart når de representerer en reduksjon i netto realiserbar verdi av omløpsmidler eller et tap ved verdifall.***

41. For å kunne vurdere om en transaksjon mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og den felleskontrollerte virksomheten godtgjør verdifall på en eiendel, fastsetter deltakeren det gjennvinnbare beløpet for eiendelen i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Ved fastsettelse av bruksverdi estimeres framtidige

---

([1]) Se også SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere».

kontantstrømmer fra eiendelen, basert på fortsatt bruk av og den felleskontrollerte virksomhetens endelige avhending av eiendelen.

RAPPORTERING AV ANDELER I FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETER I EN INVESTORS FINANSREGNSKAP

42. ***En investor i felleskontrollert virksomhet, som ikke har noen felles kontroll, skal i sitt konsernregnskap rapportere sine andeler i den felleskontrollerte virksomheten i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling», eller, dersom investoren har betydelig innflytelse i den felleskontrollerte virksomheten, i samsvar med IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak». I det separate finansregnskapet til en investor som utarbeider konsernregnskap, kan investoren også rapportere investeringen til anskaffelseskost.***

DRIFTSANSVARLIGE FOR FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETER

43. Driftsansvarlige eller ledere for en felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføre alle honorarinntekter i samsvar med IAS 18: «Driftsinntekter».

44. Én eller flere av deltakerne i en felleskontrollert virksomhet kan opptre som driftsansvarlig eller leder for en felleskontrollert virksomhet. Driftsansvarlige blir vanligvis betalt et ledelseshonorar for slike tjenester. Honorarene regnskapsføres av den felleskontrollerte virksomheten som kostnad.

OPPLYSNINGER

45. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal opplyse om det samlede beløpet for følgende betingede forpliktelser atskilt fra beløpet for andre betingede forpliktelser, med mindre sannsynligheten for å lide tap er liten:***

    a) ***alle betingede forpliktelser som deltakeren i en felleskontrollert virksomhet har pådratt seg i tilknytning til sine andeler i felleskontrollerte virksomheter, samt deltakerens andel i hver av de betingede forpliktelsene som er pådratt i fellesskap med andre deltakere,***

    b) ***deltakerens andel av de betingede forpliktelsene til selve de felleskontrollerte virksomhetene som deltakeren er betinget ansvarlig for, og***

    c) ***de betingede forpliktelsene som oppstår fordi deltakeren er betinget ansvarlig for forpliktelsene til de andre deltakerne i en felleskontrollert virksomhet.***

46. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal opplyse om det samlede beløpet for følgende forpliktelser med hensyn til sine andeler i felleskontrollerte virksomheter atskilt fra andre forpliktelser:***

    a) ***alle investeringsforpliktelser som deltakeren i en felleskontrollert virksomhet har i tilknytning til sine andeler i felleskontrollerte virksomheter, samt deltakerens andel i de investeringsforpliktelser som er pådratt i fellesskap med andre deltakere, og***

b) ***deltakerens andel av de felleskontrollerte virksomhetenes egne investeringsforpliktelser.***

47. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal gi opplysninger i form av en oversikt over og en beskrivelse av andeler i betydelige felleskontrollerte virksomheter og andelen av eierskapsinteresse i felleskontrollerte foretak. En deltaker i en felleskontrollert virksomhet som rapporterer sine andeler i felleskontrollerte foretak ved hjelp av et rapporteringsformat post for post for forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden, skal opplyse om det samlede beløpet for alle omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktige forpliktelser, langsiktige forpliktelser, inntekter og kostnader knyttet til deltakerens andeler i felleskontrollerte virksomheter.***

48. ***En deltaker i en felleskontrollert virksomhet som ikke utarbeider konsernregnskap fordi denne ikke har datterforetak, skal gi de opplysningene som kreves av nr. 45, nr. 46 og nr. 47.***

49. Det er hensiktsmessig at en deltaker i en felleskontrollert virksomhet som ikke utarbeider konsernregnskap fordi deltakeren ikke har datterforetak, gir den samme informasjonen om sine andeler i felleskontrollerte virksomheter som de deltakerne i felleskontrollerte virksomheter som utarbeider konsernregnskap.

IKRAFTTREDELSE

50. ***Bortsett fra nr. 39, nr. 40 og nr. 41 trer denne internasjonale regnskapsstandard i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1992 eller senere.***

51. ***Nr. 39, nr. 40 og nr. 41 trer i kraft når IAS 36 trer i kraft, dvs. for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere, med mindre IAS 36 blir anvendt for tidligere regnskapsperioder.***

52. Nr. 39 og nr. 40 i denne standard ble godkjent i juli 1998 og erstatter nr. 39 og nr. 40 i IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet», ajourført i 1994. Nr. 41 i denne standard ble tilføyd i juli 1998 mellom nr. 40 og nr. 41 i IAS 31, som ble ajourført i 1994.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 33

Resultat per aksje

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i januar 1997 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere.

I 1999 ble nr. 45 endret for å erstatte henvisninger til IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999).

Følgende SIC-tolkninger har tilknytning til IAS 33:

– SIC-24: «Resultat per aksje — finansielle instrumenter og andre avtaler som kan gjøres opp med aksjer»

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-5
Foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning	1-3
Foretak hvis verdipapirer ikke er gjenstand for alminnelig omsetning	4-5
Definisjoner	6-9
Måling	10-42
Basisresultat per aksje	10-23
Resultat — basis	11-13
Per aksje — basis	14-23
Utvannet resultat per aksje	24-42
Resultat — utvannet	26-28
Per aksje — utvannet	29-37
Utvannbare potensielle ordinære aksjer	38-42
Omarbeiding	43-46
Presentasjon	47-48
Opplysninger	49-52
Ikrafttredelse	53

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å sette opp prinsipper for fastsettelse og presentasjon av resultat per aksje, noe som vil forbedre muligheten for sammenligning av inntjening mellom

ulike foretak i samme regnskapsperiode og mellom ulike regnskapsperioder for samme foretak. Fokus for denne standard ligger på nevneren i beregningen av resultat per aksje. Selv om opplysninger om resultat per aksje inneholder begrensninger på grunn av ulike regnskapsprinsipper for fastsettelse av «resultat», gir en konsekvent fastsatt nevner bedre finansiell rapportering.

VIRKEOMRÅDE

Foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning

1. ***Denne standard skal anvendes av foretak hvis ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer er gjenstand for alminnelig omsetning, samt av foretak som er i ferd med å utstede ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer i offentlige verdipapirmarkeder.***

2. ***Når både morforetakets finansregnskap og konsernregnskap presenteres, trenger den informasjon som kreves av denne standard, bare legges fram på grunnlag av konsolidert informasjon.***

3. Brukere av et morforetaks finansregnskap er vanligvis opptatt av og har behov for å være informert om driftsresultatet for konsernet som helhet.

Foretak hvis verdipapirer ikke er gjenstand for alminnelig omsetning

4. ***Et foretak som verken har ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer som er gjenstand for alminnelig omsetning, men som opplyser om resultat per aksje, skal beregne og opplyse om resultat per aksje i samsvar med denne standard.***

5. Et foretak som verken har ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer som er gjenstand for alminnelig omsetning, trenger ikke å opplyse om resultat per aksje. Sammenlignbarhet mellom foretak med hensyn til finansiell rapportering blir imidlertid opprettholdt dersom hvert foretak som velger å opplyse om resultat per aksje, beregner resultat per aksje i samsvar med prinsippene i denne standard.

DEFINISJONER

6. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   En «ordinær aksje» er et egenkapitalinstrument som er underordnet alle andre klasser av egenkapitalinstrumenter.

   En «potensiell ordinær aksje» er et finansielt instrument eller en annen kontrakt som kan gi innehaveren rett til ordinære aksjer.

   «Tegningsretter» eller «opsjoner» er finansielle instrumenter som gir innehaveren rett til å kjøpe ordinære aksjer.

7. Ordinære aksjer har del i periodens resultat først etter andre typer av aksjer, for eksempel preferanseaksjer. Et foretak kan ha flere enn én klasse av ordinære aksjer. Ordinære aksjer av samme klasse har samme rett til å motta utbytte.

8. Eksempler på potensielle ordinære aksjer er

   a) gjelds- eller egenkapitalinstrumenter, herunder preferanseaksjer, som er konvertible til ordinære aksjer,

   b) tegningsretter til og opsjoner på aksjer,

   c) ordninger for ansatte som gir ansatte rett til å motta ordinære aksjer som en del av deres godtgjørelse, samt andre aksjekjøpsordninger, og

   d) aksjer som vil bli utstedt ved oppfyllelsen av visse vilkår som følge av kontraktsmessige ordninger, som for eksempel kjøp av en virksomhet eller andre eiendeler.

9. ***Følgende begreper anvendes i den betydning som er fastsatt i IAS 32: «Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon»:***

   Et «finansielt instrument» er enhver kontrakt som fører til både en finansiell eiendel for ett foretak og en finansiell forpliktelse eller et egenkapitalinstrument for et annet foretak.

   Et «egenkapitalinstrument» er enhver kontrakt som uttrykker en nettoandel i et foretaks eiendeler etter fradrag av alle foretakets forpliktelser.

   «Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

MÅLING

Basisresultat per aksje

10. ***Basisresultat per aksje skal beregnes ved å dividere periodens resultat henførbart til ordinære aksjeeiere med veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden.***

Resultat — basis

11. ***For å beregne basisresultat per aksje skal periodens resultat henførbart til ordinære aksjeeiere være periodens resultat etter fradrag av preferanseutbytte.***

12. Alle inntekts- og kostnadsposter som innregnes i løpet av en periode, herunder kostnad ved skatt, ekstraordinære poster og minoritetsinteresser, omfattes av fastsettelsen av periodens resultat (se IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper»). Overskudd henførbart til eiere av preferanseaksjer, herunder preferanseutbytte for perioden, trekkes fra periodens overskudd (eller legges til periodens underskudd) for å beregne periodens resultat henførbart til ordinære aksjeeiere.

13. Beløpet for preferanseutbytte som trekkes fra periodens overskudd, er

a) beløpet for alt preferanseutbytte på ikke-kumulative preferanseaksjer som er vedtatt for perioden, og

b) det fullstendige beløpet for nødvendig preferanseutbytte for kumulative preferanseaksjer for perioden, enten utbytte er vedtatt eller ikke. Beløpet for preferanseutbytte for perioden omfatter ikke beløpet for eventuelt preferanseutbytte for kumulative preferanseaksjer som er betalt eller vedtatt i løpet av inneværende periode for tidligere perioder.

Per aksje — basis

14. ***For å beregne basisresultat per aksje skal antallet ordinære aksjer være veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden.***

15. Veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden gjenspeiler det faktum at størrelsen på aksjekapitalen kan ha variert i løpet av perioden som følge av at et større eller mindre antall aksjer til enhver tid har vært utestående. Det er antallet ordinære utestående aksjer i begynnelsen av perioden, justert med antallet ordinære aksjer som er kjøpt tilbake eller utstedt i løpet av perioden og multiplisert med en tidsveiingsfaktor. Tidsveiingsfaktoren er antallet dager som bestemte aksjer er utestående i forhold til det totale antallet dager i perioden, men en rimelig tilnærming av det veide gjennomsnittet er i mange tilfeller tilstrekkelig.

Eksempel på veid gjennomsnittlig antall aksjer

		Utstedte aksjer	Egne aksjer	Utestående aksjer
1. januar 20X1	Saldo ved begynnelsen av året	2 000	300	1 700
31. mai 20X1	Nye aksjer utstedt mot kontanter	800	—	2 500
1. desember 20X1	Kjøp av egne aksjer for kontanter	—	250	2 250
31. desember 20X1	Saldo ved utgangen av året	2 800	550	2 250

Beregning av veid gjennomsnitt:
1 700 × (5/12)) + (2 500 × (6/12)) + (2 250 × (1/12)) = 2 146 aksjer, eller
1 700 × (12/12)) + (800 × (7/12)) – (250 × (1/12)) = 2 146 aksjer

16. I de fleste tilfeller er aksjer inkludert i veid gjennomsnittlig antall aksjer fra dagen da vederlaget for dem skal mottas (som generelt er den dagen de utstedes), for eksempel:

a) ordinære aksjer som er utstedt i bytte mot kontanter, er inkludert når kontantene skal mottas,

b) ordinære aksjer som er utstedt ved frivillig reinvestering av utbytte på ordinære aksjer eller preferanseaksjer, er inkludert på betalingsdagen for utbyttet,

c) ordinære aksjer som er utstedt som følge av konvertering av et gjeldsinstrument til ordinære aksjer, er inkludert fra og med den dagen da renter ikke lenger påløper,

d) ordinære aksjer som er utstedt i stedet for renter eller hovedstol for andre finansielle instrumenter, er inkludert fra og med den dagen da renter ikke lenger påløper,

e) ordinære aksjer som er utstedt som oppgjør av foretakets forpliktelse, er inkludert fra og med oppgjørsdagen,

f) ordinære aksjer som er utstedt som vederlag for overtakelsen av en annen eiendel enn kontanter, er inkludert fra og med den dagen da overtakelsen blir innregnet, og

g) ordinære aksjer som er utstedt for ytelse av tjenester til foretaket, er inkludert etter hvert som tjenestene ytes.

I disse og andre tilfeller fastsettes tidsplanen for inkluderingen av ordinære aksjer av de særlige vilkår og betingelser som er knyttet til utstedelsen av dem. Det skal tas tilstrekkelig hensyn til det reelle innholdet i enhver kontrakt som er knyttet til utstedelsen.

17. Ordinære aksjer utstedt som en del av kjøpsvederlaget i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, blir inkludert i veid gjennomsnittlig antall aksjer fra og med overtakelsesdagen fordi overtakeren inkorporerer resultatene av aktivitetene til det overtatte foretaket i sitt resultatregnskap fra og med overtakelsesdagen. Ordinære aksjer utstedt i en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser, blir inkludert i beregningen av veid gjennomsnittlig antall aksjer for alle de presenterte periodene fordi resultatregnskapet til det sammenslåtte foretaket blir utarbeidet som om den sammenslåtte enheten alltid hadde eksistert. Derfor er antallet ordinære aksjer som benyttes til beregning av basisresultat per aksje i en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser, summen av veid gjennomsnittlig antall aksjer for de sammenslåtte foretakene, justert til tilsvarende aksjer i foretaket som har aksjer som er utestående etter sammenslutningen.

18. Når ordinære aksjer blir utstedt i delvis innbetalt form, blir disse delvis innbetalte aksjene behandlet som en brøkdel av en ordinær aksje som uttrykker deres rett til del i utbytte i regnskapsperioden, sett i forhold til en i sin helhet innbetalt ordinær aksje.

19. Ordinære aksjer som skal utstedes ved oppfyllelsen av visse betingelser (aksjer med betinget utstedelse), betraktes som utestående og inkluderes i beregningen av basisresultat per aksje fra den dagen da alle nødvendige betingelser er oppfylt. Utestående ordinære aksjer som er betinget innløsbare (dvs. som kan tilbakekalles), blir behandlet som aksjer med betinget utstedelse.

20. ***Veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i løpet av perioden og i alle de presenterte periodene, skal justeres for alle hendelser, bortsett fra konverteringen av potensielle ordinære aksjer, som har endret antallet ordinære utestående aksjer uten noen tilsvarende endring i ressurser.***

21. Ordinære aksjer kan bli utstedt, eller antallet utestående aksjer kan bli redusert, uten noen tilsvarende endring i ressurser. Eksempler på dette er

    a) en fonds- eller bonusemisjon (i noen stater også kalt en utstedelse av fondsaksjer),

    b) et bonuselement i en annen utstedelse, for eksempel et bonuselement i en tegningsrettsemisjon til eksisterende aksjeeiere,

    c) en aksjesplitt, og

    d) en motsatt aksjesplitt (konsolidering av aksjer).

22. I en fonds- eller bonusemisjon eller en aksjesplitt blir ordinære aksjer utstedt til eksisterende aksjeeiere uten noe tilleggsvederlag. Derfor økes antallet ordinære utestående aksjer uten noen tilsvarende økning i ressurser. Antallet ordinære utestående aksjer før hendelsen blir justert for den forholdsmessige endringen i antallet ordinære utestående aksjer som om hendelsen hadde forekommet i begynnelsen av den tidligste rapporterte perioden. I en to-for-en-bonusutstedelse blir for eksempel antallet utestående aksjer før utstedelsen multiplisert med en faktor på tre for å få det nye samlede antallet aksjer, eller med en faktor på to for å få antallet tilleggsaksjer.

23. Med henvisning til nr. 21 bokstav b) vil utstedelsen av ordinære aksjer på tidspunktet for utøvelse eller konvertering av potensielle ordinære aksjer vanligvis ikke føre til noe bonuselement, ettersom de potensielle ordinære aksjene normalt vil ha vært utstedt til full verdi, noe som fører til en forholdsmessig endring i de ressursene som er tilgjengelig for foretaket. I en tegningsrettsemisjon er utøvelseskursen ofte lavere enn aksjenes virkelige verdi. Derfor inneholder en slik tegningsrettsemisjon et bonuselement. Antallet ordinære aksjer som skal benyttes i beregningen av basisresultat per aksje for alle periodene før emisjon av tegningsretten, er antallet ordinære utestående aksjer før emisjonen multiplisert med følgende faktor:

$$\frac{\text{Virkelig verdi per aksje umiddelbart før utøvelse av tegningsrettene}}{\text{Teoretisk virkelig verdi per aksje etter utøvelse av tegningsrett}}$$

Den teoretiske virkelige verdien per aksje etter utøvelse av tegningsretten blir beregnet ved å legge sammen den samlede virkelige verdien av aksjene umiddelbart før utøvelse med provenyet fra utøvelsen av rettene, og dividere dette med antallet utestående aksjer etter utøvelsen av rettene. Der rettene selv skal omsettes offentlig atskilt fra aksjene før utøvelsesdagen, fastsettes den virkelige verdien for denne beregningen ved avslutningen av den siste dagen da aksjene omsettes, sammen med tegningsrettene.

Eksempel — bonusutstedelse

Resultat 20X0	180
Resultat 20X1	600
Ordinære utestående aksjer fram til 30. september 20X1	200
Bonusutstedelse 1. oktober 20X1	To ordinære aksjer for hver ordinære utestående aksje 30. september 20X1 200 × 2 = 400
Resultat per aksje 20X1	(600/(200 + 400) = 1,00
Justert resultat per aksje 20X0	(180/(200 + 400) = 0,30

Ettersom bonusutstedelsen er en utstedelse uten vederlag, blir utstedelsen behandlet som om den hadde skjedd før begynnelsen av 20X0, den tidligst rapporterte perioden.

Eksempel — emisjon med tegningsrett	
Resultat	20X0:1 100, 20X1:1 500, 20X2:1 800
Utestående aksjer før emisjon med tegningsrett	500 aksjer
Emisjon med tegningsrett	Én ny aksje for hver fem utestående (til sammen 100 nye aksjer) Utøvelseskurs: 5,00 Siste dato for utøvelse av tegningsretter: 1. mars 20X1
Virkelig verdi av én ordinær utestående aksje umiddelbart før utøvelsen av tegningsrettene 1. mars 20X1	11,00

Beregning av teoretisk verdi per aksje etter utøvelse av tegningsrett

Virkelig verdi av alle utestående aksjer + samlet beløp mottatt fra utøvelse av tegningsrettene / antall utestående aksjer før utøvelse av tegningsrettene + antall aksjer utstedt ved utøvelse av tegningsrettene

(11,00 × 500 aksjer) + (5,00 × 100 aksjer)) / (500 aksjer + 100 aksjer)

Teoretisk virkelig verdi per aksje etter utøvelse av tegningsrett = 10,00

Beregning av justeringsfaktor:

Virkelig verdi per aksje før utøvelse av tegningsrettene / teoretisk verdi per aksje etter utøvelse av tegningsrettene (11,00 / 10,00) = 1,1

Beregning av resultat per aksje

	20X0	20X1	20X2
Resultat per aksje i 20X0 som opprinnelig rapportert: 1 100 / 500 aksjer	2,20		
Resultat per aksje i 20X0 omarbeidet for utøvelse av tegningsretter: 1 100 / (500 aksjer × 1,1)	2,00		
Resultat per aksje i 20X1, herunder virkninger av utøvelse av tegningsretter:			
1 500/((500 × 1,1 × (2/12)) + (600 × (10/12)))		2,54	
Resultat per aksje i 20X2 1 800 / 600 aksjer			3,00

Utvannet resultat per aksje

24. ***For å beregne utvannet resultat per aksje skal resultat henførbart til ordinære aksjeeiere og veid gjennomsnittlig antall utestående aksjer justeres for virkningene av alle utvannbare potensielle ordinære aksjer***([1])**.**

25. Beregningen av utvannet resultat per aksje er i overensstemmelse med beregningen av basisresultat per aksje og får samtidig virkning for alle utvannbare potensielle ordinære aksjer som var utestående i løpet av perioden, det vil si:

    a) Periodens resultat henførbart til ordinære aksjer økes med etter skatt-størrelsene for utbytte og renter innregnet i perioden når det gjelder de utvannbare potensielle ordinære aksjene, og justeres for eventuelle andre endringer i inntekt eller kostnad som ville vært resultat av konvertering av de utvannbare potensielle ordinære aksjene.

    b) Veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer økes med veid gjennomsnittlig antall ekstra ordinære aksjer som ville vært utestående under forutsetning av konvertering av alle utvannbare potensielle ordinære aksjer.

Resultat — utvannet

26. ***For å beregne utvannet resultat per aksje skal beløpet for periodens resultat henførbart til ordinære aksjeeiere, slik det beregnes i samsvar med nr. 11, justeres med etter skatt-virkningene:***

([1]) Se også SIC-24: «Resultat per aksje - finansielle instrumenter og andre avtaler som kan gjøres opp med aksjer».

a) ***alt utbytte av utvannbare potensielle ordinære aksjer som er trukket fra for å komme fram til resultat henførbart til ordinære aksjeeiere, slik det beregnes i samsvar med nr. 11,***

b) ***renter innregnet i perioden for de utvannbare potensielle ordinære aksjene, og***

c) ***eventuelle andre endringer i inntekt eller kostnad som ville fulgt av konvertering av de utvannbare potensielle ordinære aksjene.***

27. Etter at de potensielle ordinære aksjene er konvertert til ordinære aksjer, vil utbytte, renter og annen inntekt eller kostnad tilknyttet disse potensielle ordinære aksjene ikke lenger bli pådratt. De nye ordinære aksjene vil isteden få rett til å ta del i resultat henførbart til ordinære aksjeeiere. Derfor økes resultat henføbart til ordinære aksjeeiere og beregnet i samsvar med nr. 11, med beløpet for utbytte, renter og annen inntekt eller kostnad som vil spares ved konverteringen av de utvannbare potensielle ordinære aksjene til ordinære aksjer. Kostnadene tilknyttet potensielle ordinære aksjer omfatter honorarer og rabatter eller premier som blir regnskapsført som justeringer av avkastning (se IAS 32). Beløpene for utbytte, renter og annen inntekt eller kostnad blir justert for eventuelle skatter som foretaket skal betale, som kan henføres disse.

Eksempel — konvertible obligasjoner	
Resultat	1 004
Ordinære utestående aksjer	1 000
Basisresultat per aksje	1,0
Konvertible obligasjoner	100
Hver blokk på 10 obligasjoner er konverterbar til tre ordinære aksjer	
Rentekostnad for inneværende år tilknyttet forpliktelsesdelen i den konvertible obligasjonen	10
Periodeskatt og utsatt skatt knyttet til denne rentekostnaden	4
Merk: Rentekostnaden omfatter amortisering av rabatt som oppstår ved førstegangsinnregning av forpliktelsesdelen (se IAS 32).	
Justert resultat	(1 004 + 10 – 4) = 1 010
Antall ordinære aksjer som følger av konvertering av obligasjon	30
Antall ordinære aksjer brukt til å beregne utvannet resultat per aksje	(1 000 + 30) = 1 030
Utvannet resultat per aksje	(1 000 / 1 030) = 0,98

28. Konvertering av enkelte potensielle ordinære aksjer kan gi derav følgende endringer i annen inntekt eller kostnad. Reduksjon av rentekostnad knyttet til potensielle ordinære aksjer og den følgende økningen i periodens resultat kan for eksempel føre til en økning i kostnaden knyttet til en ikke-diskresjonær overskuddsdelingsordning for de ansatte. For å beregne utvannet resultat per aksje blir periodens resultat justert for alle slike derav følgende endringer i inntekt eller kostnad.

Per aksje — utvannet

29. ***For å beregne utvannet resultat per aksje skal antall ordinære aksjer være veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer beregnet i samsvar med nr. 14 og nr. 20, pluss veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer som ville blitt utstedt ved konverteringen av alle utvannbare potensielle ordinære aksjer til ordinære aksjer. Utvannbare potensielle ordinære aksjer skal anses for å ha blitt konvertert til ordinære aksjer ved begynnelsen av perioden eller, dersom det skjer senere, på dagen for utstedelse av de potensielle ordinære aksjene.***

30. Antallet ordinære aksjer som ville blitt utstedt ved konvertering av utvannbare potensielle ordinære aksjer, fastsettes ut fra vilkårene til de potensielle ordinære aksjene. Beregningen forutsetter den mest fordelaktige konverteringssatsen eller utøvelseskursen sett fra ståstedet til innehaveren av de potensielle ordinære aksjene.

31. Som i beregningen av basisresultat per aksje skal ordinære aksjer hvis utstedelse er betinget av at det forekommer visse hendelser, anses for å være utestående og omfattes av beregningen av utvannet resultat per aksje dersom betingelsene er oppfylt (hendelsene forekommet). Aksjer med betinget utstedelse skal inkluderes fra og med begynnelsen av perioden (eller fra og med datoen for den betingede aksjeavtalen, dersom dette er senere). Dersom betingelsene ikke er oppfylt, blir antallet aksjer med betinget utstedelse inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje, basert på antallet aksjer som ville kunne utstedes dersom avslutningen av rapporteringsperioden var slutten på perioden for betingelsen. Omarbeiding er ikke tillatt dersom betingelsene ikke er oppfylt når perioden for betingelsen utløper. Bestemmelsene i dette nummer gjelder også for potensielle ordinære aksjer som kan utstedes når visse vilkår er oppfylt (potensielle ordinære aksjer med betinget utstedelse).

32. Et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak kan utstede potensielle ordinære aksjer som er konvertible til enten ordinære aksjer i datterforetaket, i den felleskontrollerte virksomheten eller i det tilknyttede foretaket, eller ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket. Dersom disse potensielle ordinære aksjene i datterforetaket, i det tilknyttede foretaket eller i den felleskontrollerte virksomheten har en utvannende virkning på det konsoliderte basisresultatet per aksje i det regnskapspliktige foretaket, blir de inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje.

33. ***For å beregne utvannet resultat per aksje skal et foretak forutsette utøvelsen av utvannende opsjoner og andre utvannende potensielle ordinære aksjer i foretaket. Det antatte provenyet fra disse utstedelsene skal anses som å ha blitt mottatt fra utstedelsen av aksjer til virkelig verdi. Differansen mellom antallet utstedte aksjer og antallet aksjer som ville ha blitt utstedt til virkelig verdi, skal behandles som en utstedelse av ordinære aksjer uten vederlag.***

34. Virkelig verdi blir for dette formålet beregnet på grunnlag av gjennomsnittsprisen på de ordinære aksjene i løpet av perioden.

35. Opsjoner og andre ordninger for aksjekjøp er utvannende når de vil føre til at det utstedes ordinære aksjer for mindre enn virkelig verdi. Omfanget av utvanningen er virkelig verdi minus utstedelseskursen. For å beregne utvannet resultat per aksje skal alle slike ordninger derfor behandles som om de bestod av

a) en kontrakt om å utstede et visst antall ordinære aksjer til aksjenes gjennomsnittlige virkelige verdi i løpet av perioden. Aksjene som skal utstedes på denne måten, er verdsatt til virkelig verdi og antas å være verken utvannende eller motsatt utvannende. De ses bort ifra ved beregningen av utvannet resultat per aksje, og

b) en kontrakt om å utstede de gjenværende ordinære aksjene uten vederlag. Slike ordinære aksjer genererer ikke noe proveny, og har ingen virkning på resultat henførbart til ordinære utestående aksjer. Slike aksjer er derfor utvannende, og de legges til antallet ordinære utestående aksjer i beregningen av utvannet resultat per aksje.

Eksempel — virkninger av aksjeopsjoner på utvannet resultat per aksje

Resultat for 20X1	1 200 000
Veid, gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i 20X1	500 000 aksjer
Gjennomsnittlig virkelig verdi av én ordinær aksje i 20X1	20,00
Veid, gjennomsnittlig antall aksjer under opsjon i 20X1	100 000 aksjer
Utøvelseskurs for aksjer under opsjon i 20X1	15,00

Beregning av basisresultat per aksje

	per aksje	resultat	aksjer
Resultat for 20X1		1 200 000	
Veid gjennomsnittlig antall utestående aksjer i 20X1			500 000
Basisresultat per aksje	2,40		
Antall aksjer under opsjon			100 000
Antall aksjer som ville blitt utstedt til virkelig verdi:			

(100 000 × 15,00) / 20,00)		(*)	(75 000)
Utvannet resultat per aksje	2,29	1 200 000	525 000

(*) Resultatet har ikke økt, ettersom det samlede antallet aksjer bare er økt med det antallet aksjer (25 000) som for beregningsformål anses å ha blitt utstedt uten vederlag (se nr. 35 bokstav b) foran).

36. Denne metoden for beregning av virkningene av opsjoner og andre ordninger for aksjekjøp gir de samme resultatene som beregningsmetoden for egne aksjer som benyttes i enkelte stater. Dette innebærer ikke at foretaket har trådt inn i en transaksjon for å kjøpe sine egne aksjer, noe som ikke alltid er praktisk mulig under visse omstendigheter eller lovlig i noen jurisdiksjoner.

37. I den utstrekning delvis betalte aksjer ikke gir rett til del i utbyttet i løpet av den finansielle regnskapsperioden, anses de som det samme som tegningsretter eller opsjoner.

Utvannbare potensielle ordinære aksjer

38. ***Potensielle ordinære aksjer skal behandles som utvannende når, og bare når, konverteringen av slike aksjer til ordinære aksjer ville ha redusert resultat per aksje fra løpende ordinær virksomhet.***

39. Et foretak bruker resultat fra løpende ordinær virksomhet som det«kontrolltallet» som benyttes til å slå fast om potensielle ordinære aksjer er utvannende eller motsatt utvannende. Resultat fra løpende ordinær virksomhet er resultat fra ordinær virksomhet (slik det er definert i IAS 8) etter fradrag for preferanseutbytte og etter å ha tatt ut poster som er knyttet til avviklede virksomheter; derfor ekskluderes ekstraordinære poster og virkningene av endringer i regnskapsprinsipper og av korreksjoner av grunnleggende feil.

40. Potensielle ordinære aksjer er motsatt utvannende når konverteringen av dem til ordinære aksjer vil øke resultat per aksje fra løpende ordinær virksomhet eller minske tap per aksje fra løpende ordinær virksomhet. Virkningene av motsatt utvannende potensielle ordinære aksjer ses bort ifra ved beregningen av utvannet resultat per aksje.

41. Ved vurdering av om potensielle ordinære aksjer er utvannende eller motsatt utvannende, blir hver utstedelse eller serie av potensielle ordinære aksjer betraktet for seg og ikke under ett. Rekkefølgen som potensielle ordinære aksjer blir behandlet i, kan påvirke om de er utvannende eller ikke. For derfor å gjøre utvanningen av basisresultat per aksje størst mulig, blir hver utstedelse eller serie av potensielle ordinære aksjer betraktet i rekkefølgen fra den mest utvannende til den minst utvannende.

Eksempel — fastsettelse av i hvilken rekkefølge utvannende verdipapirer skal inkluderes i beregningen av veid, gjennomsnittlig antall aksjer

Resultat — resultat henførbart til ordinære aksjeeiere	10 000 000
Utestående ordinære aksjer	2 000 000
Gjennomsnittlig virkelig verdi av én ordinær aksje i løpet av året	75,00
Potensielle ordinære aksjer	
Opsjoner	100 000 med en utøvelseskurs på 60
Konvertible preferanseaksjer	800 000 aksjer med rett til et kumulativt utbytte på 8 per aksje. Hver preferanseaksje er konvertibel til to ordinære aksjer
5 % konvertible obligasjoner	Nominelt beløp 100 000 000. Ett tusen obligasjoner er konvertible til 20 ordinære aksjer Det er ingen amortisering av premie eller rabatt som påvirker fastsettelsen av rentekostnad
Skattesats	40 %

Økning i resultat henførbart til ordinære aksjeeiere ved konvertering av potensielle ordinære aksjer

	Økning i resultat	Økning i antall ordinære aksjer	Resultat per marginal aksje
Opsjoner			
Økning i resultat	null		
Marginale aksjer utstedt uten vederlag (100 000 × (75 – 60) / 75)		20 000	null
Konvertible preferanseaksjer			
Økning i resultat 8 × 800 000	6 400 000		
Marginale aksjer 2 × 800 000		1 600 000	4,00
5 % konvertible obligasjoner			
Økning i resultat 100 000 000 × 0,05 × (1 – 0,4)	3 000 000		
Marginale aksjer 100 000 × 20		2 000 000	1,50

Beregning av utvannet resultat per aksje

	Henførbart resultat	Ordinære aksjer	Per aksje
Opsjoner som rapportert	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 utvannende
5 % konvertible obligasjoner	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 utvannende
Konvertible preferanseaksjer	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 motsatt utvannende

Ettersom utvannet resultat per aksje økes når konvertible preferanseaksjer tas i betraktning (fra 3,23 til 3,45), er de konvertible preferanseaksjene motsatt utvannende og ses bort ifra ved beregning av utvannet resultat per aksje. Følgelig er utvannet resultat per aksje 3,23.
Dette eksemplet illustrerer ikke klassifisering av konvertible finansielle instrumenter mellom forpliktelser og egenkapital, eller klassifisering av tilknyttet rente og utbytte mellom kostnader og egenkapital slik IAS 32 krever.

42. Potensielle ordinære aksjer blir veid for den perioden de har vært utestående. Potensielle ordinære aksjer som er kansellert eller tillatt å bortfalle i løpet av regnskapsperioden, blir bare inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje for den delen av perioden de var utestående. Potensielle ordinære aksjer som er konvertert til ordinære aksjer i løpet av regnskapsperioden, blir inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje fra begynnelsen av perioden og fram til konverteringsdatoen; fra konverteringsdatoen blir de konverterte ordinære aksjene inkludert i både basisresultat og utvannet resultat per aksje.

OMARBEIDING

43. ***Dersom antallet ordinære aksjer eller potensielle ordinære utestående aksjer øker som følge av en fonds- eller bonusemisjon eller en aksjesplitt eller minsker som et resultat av en motsatt aksjesplitt, skal beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje for alle de presenterte periodene justeres med tilbakevirkende kraft. Dersom disse endringene skjer etter balansedagen, men før offentliggjøringen av finansregnskapet, skal beregningene per aksje for finansregnskapet og for finansregnskaps som eventuelt er presentert for tidligere perioder, baseres på det nye antallet aksjer. Når beregninger per aksje viser slike endringer i antallet aksjer, skal det opplyses om dette. I tillegg skal basisresultat og utvannet resultat per aksje for alle presenterte perioder justeres for***

    a) ***virkningene av grunnleggende feil, samt justeringer som skyldes endringer i regnskapsprinsipper, behandlet i overensstemmelse med anbefalt metode i IAS 8, og***

    b) ***virkningene av en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser.***

44. Et foretak omarbeider ikke utvannet resultat per aksje for noen av de foregående presenterte perioder for endringer i de forutsetningene som er benyttet eller for konverteringen av potensielle ordinære aksjer til ordinære utestående aksjer.

45. Et foretak oppfordres til å gi en beskrivelse av transaksjoner med ordinære aksjer eller transaksjoner med potensielle ordinære aksjer annet enn fondsemisjoner og aksjesplitter, som skjer etter balansedagen når disse er av slik betydning at det ville påvirke evnen til brukere av finansregnskapet til å foreta riktige vurderinger og avgjørelser dersom det ikke ble opplyst om dette (se IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»). Eksempler på slike transaksjoner omfatter

    a) utstedelse av aksjer mot kontanter,

    b) utstedelse av aksjer når provenyet benyttes til å betale tilbake gjeld eller utestående preferanseaksjer på balansedagen,

    c) innløsning av ordinære utestående aksjer,

    d) konvertering eller utøvelse av potensielle ordinære aksjer som er utestående på balansedagen til ordinære aksjer,

    e) utstedelse av tegningsretter, opsjoner eller konvertible verdipapirer, og

    f) at det foreligger vilkår som ville ført til utstedelse av aksjer med betinget utstedelse.

46. Beløp for resultat per aksje blir ikke justert for slike transaksjoner som skjer etter balansedagen, fordi slike transaksjoner ikke påvirker mengden av kapital som brukes til å produsere periodens resultat.

PRESENTASJON

47. ***Et foretak skal presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje i resultatregnskapet for hver klasse av ordinære aksjer som har en egen rett til å ta del i periodens resultat. Et foretak skal presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje på like fot for alle de presenterte periodene.***

48. ***Denne standard krever at et foretak presenterer basisresultat og utvannet resultat per aksje, selv om beløpene som opplyses er negative (et underskudd per aksje).***

OPPLYSNINGER

49. Et foretak skal opplyse om følgende:

    a) Beløpene benyttet som tellere i beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje, samt en avstemming av disse beløpene til periodens resultat, og

    b) veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer benyttet som nevner i beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje, samt en avstemming av disse nevnerne til hverandre.

50. Finansielle instrumenter og andre kontrakter som genererer potensielle ordinære aksjer kan inneholde vilkår og betingelser som påvirker målingen av basisresultat og utvannet resultat per aksje. Slike vilkår og betingelser kan avgjøre hvorvidt potensielle ordinære aksjer er utvannende, og dersom de er det, virkningen på veid gjennomsnittlig antall utestående aksjer samt eventuelle konsekvensjusteringer av resultat henførbart til ordinære aksjeeiere. Denne standard oppfordrer til at slike opplysninger gis, enten IAS 32 krever opplysning om slike vilkår og betingelser eller ikke.

51. ***Dersom et foretak, i tillegg til basisresultat og utvannet resultat per aksje, opplyser om beløp per aksje for en annen rapportert resultatstørrelse enn periodens resultat henførbart til ordinære aksjeeiere, skal slike beløp beregnes ved hjelp av veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer fastsatt i samsvar med denne standard. Dersom den benyttede del av resultatstørrelsen ikke blir rapportert som en post i resultatregnskapet, skal det legges fram en avstemming mellom den benyttede størrelsen og en post som rapporteres i resultatregnskapet. Beløp for basisresultat og utvannet resultat per aksje skal opplyses om på like fot.***

52. Et foretak kan ønske å gi flere opplysninger enn denne standard krever. Slike opplysninger kan hjelpe brukere til å vurdere foretakets inntjening og kan være i form av beløp per aksje for ulike deler av nettooverskudd. Det oppfordres til at slike opplysninger gis. Når det opplyses om slike beløp, skal nevnerne beregnes i samsvar med denne standard for å sikre sammenlignbarhet mellom beløpene som det er opplyst om per aksje.

IKRAFTTREDELSE

53. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 34

Delårsrapportering

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i februar 1998 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

I april 2000 ble vedlegg C nr. 7 endret ved IAS 40: «Investeringseiendom».

INNLEDNING

1. Denne standard (IAS 34) omhandler delårsrapportering, et område som ikke er omfattet av tidligere internasjonale regnskapsstandarder. IAS 34 trer i kraft for regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

2. En delårsrapport er en finansiell rapport som inneholder enten et fullstendig eller sammendratt finansregnskap for en periode som er kortere enn et helt regnskapsår.

3. Denne standard foreskriver ikke hvilke foretak som skal offentliggjøre delårsrapporter, eller hvor ofte eller hvor raskt etter avslutningen av en delårsperiode offentliggjøringen skal skje. Etter IASCs vurdering bør disse spørsmål avgjøres av nasjonale offentlige myndigheter, verdipapirtilsyn, børser og regnskapsorganer. Denne standard får anvendelse dersom et foretak er pålagt eller velger å offentliggjøre en delårsrapport i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene.

4. Denne standard

   a) definerer minstekravet til innhold i en delårsrapport, herunder opplysninger, og

   b) identifiserer de prinsipper for innregning og måling som skal anvendes i en delårsrapport.

5. Minstekravet til innhold i en delårsrapport er en sammendratt balanse, et sammendratt resultatregnskap, en sammendratt kontantstrømoppstilling, en sammendratt oppstilling som viser endringer i egenkapital, samt utvalgte forklarende noter.

6. Ut fra en antakelse om at alle som leser et foretaks delårsrapport, også har tilgang til dets siste årsrapport, gjentas eller ajourføres praktisk talt ingen av notene til årsregnskapet i delårsrapporten. I stedet inneholder notene til delårsrapporten hovedsakelig en forklaring av de hendelser og endringer som er vesentlige for å forstå endringene i foretakets finansielle stilling og inntjening siden forrige årsrapport.

7. Foretakene skal anvende de samme regnskapsprinsipper i delårsrapportene som i årsregnskapet, med unntak for endringer i regnskapsprinsipper som er foretatt etter det siste årsregnskapets balansedag, og som vil bli gjenspeilt i neste årsregnskap. Hyppigheten av et foretaks rapportering — årlig, halvårlig eller kvartalsvis — må ikke påvirke målingen av dets årsresultat. For dette formål skal måling i forbindelse med delårsrapportering foretas på et år-til-dato-grunnlag.

8. Et vedlegg til denne standard gir veiledning i anvendelsen av de grunnleggende innregnings- og målingsprinsippene på forskjellige typer eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i delårsrapporter. Skattekostnader for en delårsperiode baseres på en estimert gjennomsnittlig årlig effektiv skattesats som er i samsvar med den årlige skatteberegningen.

9. Ved beslutning om hvordan en post skal innregnes, klassifiseres eller opplyses i forbindelse med delårsrapportering, skal vesentligheten vurderes på grunnlag av de finansielle data for delårsperioden, og ikke på grunnlag av prognoser for årlige data.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-3
Definisjoner	4
Innhold i en delårsrapport	5-25
Minstekrav til bestanddeler i en delårsrapport	8
Delårsregnskapers form og innhold	9-14
Utvalgte forklarende noter	15-18
Opplysning om samsvar med IAS	19
Perioder der det kreves presentasjon av delårsregnskap	20-22
Vesentlighet	23-25
Opplysninger i årsregnskap	26-27
Innregning og måling	28-42
Samme regnskapsprinsipper som for årsregnskapet	28-36
Sesongmessige, sykliske eller leilighetsvise inntekter	37-38
Utgifter som påløper uregelmessig i løpet av regnskapsåret	39
Anvendelse av innregnings- og målingsprinsippene	40
Bruk av estimater	41-42
Omarbeiding av tidligere rapporterte delårsperioder	43-45
Ikrafttredelse	46

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å foreskrive minstekravene til innhold i en delårsrapport og foreskrive innregnings- og målingsprinsippene for et fullstendig eller sammendratt finansregnskap for en delårsperiode. Aktuelle og pålitelige delårsrapporter gjør det lettere for investorer, kreditorer og andre å forstå et foretaks evne til å skape fortjeneste og generere kontantstrømmer, samt dets finansielle stilling og likviditet.

VIRKEOMRÅDE

1. Denne standard foreskriver ikke hvilke foretak som skal offentliggjøre delårsrapporter, eller hvor ofte eller hvor raskt etter avslutningen av en delårsperiode offentliggjøringen skal skje. Offentlige myndigheter, verdipapirtilsyn, børser og regnskapsorganer krever imidlertid ofte at foretak hvis verdipapirer knyttet til gjeld eller egenkapital er gjenstand for alminnelig omsetning, skal offentliggjøre delårsrapporter. Denne standard får anvendelse dersom et foretak er pålagt eller velger å offentliggjøre en delårsrapport i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder. IASC (International Accounting Standards Committee) oppfordrer foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, til å framlegge delårsrapporter som er i samsvar med prinsippene for innregning, måling og opplysninger fastsatt i denne standard. Foretak hvis verdipapirer er gjenstand for alminnelig omsetning, oppfordres særlig til å

   a) framlegge delårsrapport minst per utgangen av første halvdel av regnskapsåret, og

   b) gjøre delårsrapporten tilgjengelig senest 60 dager etter utgangen av delårsperioden.

2. Hver rapport, enten det er en årsrapport eller en delårsrapport, vurderes for seg med hensyn til samsvar med internasjonale regnskapsstandarder. Dersom et foretak ikke har framlagt delårsrapporter i løpet av et bestemt regnskapsår eller har framlagt delårsrapporter som ikke er i samsvar med denne standard, forhindrer dette ikke foretakets årsregnskap fra å være i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder dersom dette ellers er tilfellet.

3. Dersom et foretaks delårsrapport angis å være i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder, må den være i samsvar med alle bestemmelsene i denne standard. I denne forbindelse kreves det visse opplysninger i henhold til nr. 19.

DEFINISJONER

4. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

   En «delårsperiode» er en finansiell rapporteringsperiode som er kortere enn et helt regnskapsår.

En «delårsrapport» er en finansiell rapport som enten inneholder et fullstendig finansregnskap (som beskrevet i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap») eller et sammendratt finansregnskap (som beskrevet i denne standard) for en delårsperiode.

INNHOLD I EN DELÅRSRAPPORT

5. I henhold til IAS 1 skal et fullstendig finansregnskap inneholde følgende bestanddeler:

   a) balanse,

   b) resultatregnskap,

   c) oppstilling som viser enten i) alle endringer i egenkapital, eller ii) andre endringer i egenkapital enn dem som skyldes kapitaltransaksjoner med og utdeling til eiere,

   d) kontantstrømoppstilling, og

   e) regnskapsprinsipper og forklarende noter.

6. Av hensyn til aktualitet og kostnader og for å unngå gjentakelse av tidligere presentert informasjon, kan et foretak pålegges eller velge å framlegge mindre informasjon i delårsrapporter enn i årsregnskapet. I denne standard defineres minstekravet til innhold i en delårsrapport som et sammendratt finansregnskap og utvalgte forklarende noter. Hensikten med delårsrapporten er å gi en oppdatering av det siste fullstendige årsregnskapet. Delårsrapporten fokuserer derfor på nye aktiviteter, nye hendelser og nye omstendigheter, og gjentar ikke informasjon som tidligere er rapportert.

7. Ingen del av denne standard er ment å forby eller fraråde at foretak i sine delårsrapporter offentliggjør et fullstendig finansregnskap (som beskrevet i IAS 1) framfor et sammendratt finansregnskap og utvalgte forklarende noter. Standarden forbyr eller fraråder heller ikke at foretakene inkluderer mer i et sammendratt delårsregnskap enn det minimum av poster eller forklarende noter som er fastsatt i denne standard. Veiledningen til innregning og måling i denne standard gjelder også for et fullstendig finansregnskap for en delårsperiode, og et slikt regnskap skal omfatte alle opplysninger som kreves i henhold til denne standard (særlig de utvalgte notene i nr. 16), samt de opplysninger som kreves i henhold til andre internasjonale regnskapsstandarder.

Minstekrav til bestanddeler i en delårsrapport

8. ***En delårsrapport skal minst inneholde følgende bestanddeler:***

   a) ***sammendratt balanse,***

   b) ***sammendratt resultatregnskap,***

   c) ***sammendratt oppstilling som viser enten i) alle endringer i egenkapital, eller ii) andre endringer i egenkapital enn dem som skyldes kapitaltransaksjoner med og utdeling til eiere,***

   d) ***sammendratt kontantstrømoppstilling, og***

e) ***utvalgte forklarende noter.***

Delårsregnskapers form og innhold

9. ***Dersom et foretak offentliggjør et fullstendig finansregnskap i delårsrapporten, skal dette regnskapets form og innhold være i samsvar med kravene til et fullstendig finansregnskap som fastsatt i IAS 1.***

10. ***Dersom et foretak offentliggjør et sammendratt finansregnskap i delårsrapporten, skal dette sammendratte regnskapet minst omfatte hver av de overskrifter og delsummer som er inkludert i dets siste årsregnskap, samt de utvalgte forklarende noter som fastsatt i denne standard. Ytterligere poster eller noter skal inkluderes dersom utelatelse av disse ville gjøre det sammendratte delårsregnskapet misvisende.***

11. ***Basisresultat og utvannet resultat per aksje skal presenteres i resultatregnskapet for en delårsperiode, uansett om resultatregnskapet er fullstendig eller sammendratt.***

12. IAS 1 gir veiledning om oppbygningen av finansregnskap og inneholder et vedlegg, «Eksempel på oppbygning av finansregnskap», som gir ytterligere veiledning om hovedoverskrifter og delsummer.

13. Mens det i IAS 1 kreves at en oppstilling av endringer i egenkapital skal presenteres som en atskilt bestanddel av foretakets finansregnskap, tillates det at informasjon om endringer i egenkapital som skyldes kapitaltransaksjoner med og utdeling til eiere, presenteres enten i selve oppstillingen eller alternativt i notene. Foretaket følger samme format på oppstillingen som viser endringer i egenkapital i delårsrapporten, som i sitt siste årsregnskap.

14. Delårsrapporten utarbeides som konsernregnskap dersom foretakets siste årsregnskap var et konsernregnskap. Morforetakets finansregnskap er ikke i samsvar med eller sammenlignbart med konsernregnskapet i den siste årsrapporten. Dersom et foretaks årsrapport inneholdt morforetakets finansregnskap i tillegg til konsernregnskapet, verken krever eller forbyr denne standard at morforetakets finansregnskap inkluderes i delårsrapporten.

Utvalgte forklarende noter

15. Brukere av et foretaks delårsrapport har også tilgang til foretakets siste årsrapport. Det er derfor unødvendig at notene til en delårsrapport inneholder relativt uvesentlige ajourføringer av informasjon som allerede er gitt i notene til siste årsrapport. I en delårsrapport er det mer nyttig med en forklaring av hendelser og transaksjoner som er vesentlige for å forstå endringene i foretakets finansielle stilling og inntjening siden forrige årsrapport.

16. ***Et foretak skal minst inkludere informasjonen angitt nedenfor i notene til delårsregnskapet, dersom den er vesentlig og ikke er gitt andre steder i delårsrapporten. Informasjonen skal normalt gis på et år-til-dato-grunnlag. Foretaket skal imidlertid også opplyse om eventuelle hendelser eller transaksjoner som er vesentlige for å forstå inneværende delårsperiode:***

a) ***en erklæring om at de samme regnskapsprinsipper og beregningsmetoder er fulgt i delårsregnskapet som i siste årsregnskap, eller, dersom disse prinsipper eller metoder er endret, en beskrivelse av arten og virkningen av endringene,***

b) ***forklarende kommentarer til den sesongmessige eller sykliske arten av delårsperiodens virksomhet,***

c) ***arten og omfanget av poster som påvirker eiendeler, forpliktelser, nettoinntekter eller kontantstrømmer som er uvanlige på grunn av sin art, størrelse eller hyppighet,***

d) ***arten og omfanget av endringer i estimater av beløp som er rapportert i tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår, eller endringer i estimater av beløp som er rapportert i tidligere regnskapsår, dersom disse endringene har vesentlig innvirkning i inneværende delårsperiode,***

e) ***utstedelser, gjenkjøp og tilbakebetalinger av obligasjoner og egenkapitalinstrumenter,***

f) ***utbetalt utbytte (samlet eller per aksje) separat for ordinære aksjer og andre aksjer,***

g) ***segmentinntekter og segmentresultat for virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter, alt etter hva som er foretakets primære grunnlag for segmentrapportering (segmentopplysninger er bare påkrevd i et foretaks delårsrapport dersom det i henhold til IAS 14: «Segmentrapportering» kreves at foretaket gir segmentopplysninger i årsregnskapet),***

h) ***vesentlige hendelser etter utgangen av delårsperioden som ikke er gjenspeilt i delårsregnskapet,***

i) ***virkningen av endringer i foretakets sammensetning i løpet av delårsperioden, herunder virksomhetssammenslutninger, overtakelse eller avhending av datterforetak og langsiktige investeringer, omstruktureringer og nedleggelser, og***

j) ***endringer i betingede forpliktelser eller betingede eiendeler siden forrige årlige balansedag.***

17. Nedenfor følger eksempler på de typer opplysninger som kreves i henhold til nr. 16. De enkelte internasjonale regnskapsstandarder gir veiledning om mange av disse:

a) nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi og reversering av en slik nedskrivning,

b) innregning av et tap ved verdifall på eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler eller andre eiendeler, og reversering av et slikt tap ved verdifall,

c) reversering av avsetninger til omstruktureringsutgifter,

d) anskaffelse og avhending av enheter av eiendom, anlegg og utstyr,

e) forpliktelser knyttet til kjøp av eiendom, anlegg og utstyr,

f) tvisteløsninger,

g) korreksjoner av grunnleggende feil i tidligere rapporterte finansielle data,

h) ekstraordinære poster,

i) mislighold av lån eller brudd på lånevilkår som ikke senere er korrigert, og

j) transaksjoner med nærstående parter.

18. Andre internasjonale regnskapsstandarder spesifiserer opplysninger som skal gis i finansregnskapet. I denne sammenheng betyr finansregnskap et komplett finansregnskap av den typen som normalt inkluderes i en årsrapport og noen ganger inkluderes i andre rapporter. Opplysningene som kreves i henhold til disse andre internasjonale regnskapsstandardene, kreves ikke dersom et foretaks delårsrapport bare inneholder et sammendratt finansregnskap og utvalgte forklarende noter, og ikke et fullstendig finansregnskap.

Opplysning om samsvar med IAS

19. ***Dersom et foretaks delårsrapport er i samsvar med denne internasjonale regnskapsstandard, skal det opplyses om dette. En delårsrapport skal ikke angis å være i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder med mindre den er i samsvar med alle bestemmelser i alle relevante standarder og alle relevante tolkninger fra Den faste tolkningskomité.***

Perioder der det kreves presentasjon av delårsregnskap

20. ***Delårsrapporter skal inneholde delårsregnskap (sammendratt eller fullstendig) i henhold til følgende:***

    a) ***balanse per utgangen av inneværende delårsperiode og balanse per utgangen av foregående regnskapsår til sammenligning,***

    b) ***resultatregnskap for inneværende delårsperiode og kumulativt fra begynnelsen av inneværende regnskapsår til dato, med resultatregnskap for de tilsvarende delårsperiodene i foregående regnskapsår (inneværende periode og år-til-dato) til sammenligning,***

    c) ***oppstilling som viser endringer i egenkapital kumulativt fra begynnelsen av inneværende regnskapsår til dato, med en oppstilling for den tilsvarende perioden i foregående regnskapsår til sammenligning, og***

    d) ***kontantstrømoppstilling kumulativt fra begynnelsen av inneværende regnskapsår til dato, med en oppstilling for tilsvarende periode i foregående regnskapsår til sammenligning.***

21. For foretak med svært sesongpreget virksomhet kan det være nyttig med finansiell informasjon for de tolv månedene fram til og med tidspunktet for delårsrapporteringen,

og informasjon for foregående tolvmånedersperiode til sammenligning. Derfor oppfordres foretak med svært sesongpreget virksomhet til å gi slik informasjon i tillegg til den informasjon som kreves i forrige nummer.

22. Vedlegg A illustrerer de perioder som skal presenteres av foretak som rapporterer halvårlig, og foretak som rapporterer kvartalsvis.

Vesentlighet

23. ***Ved beslutning om hvordan en post skal innregnes, måles, klassifiseres eller opplyses i forbindelse med delårsrapportering, skal vesentligheten vurderes på bakgrunn av de finansielle data for delårsperioden. Ved vurdering av vesentlighet skal det tas hensyn til at målinger i delårsrapporter i større grad kan avhenge av estimater enn målinger av finansielle data i årsregnskapet.***

24. I henhold til «Forord til internasjonale regnskapsstandarder» er de internasjonale regnskapsstandardene ikke ment å gjelde for uvesentlige poster. I henhold til Rammen skal informasjon vurderes som vesentlig dersom utelatelse av eller feil i informasjonen kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» krever separate opplysninger om vesentlige ekstraordinære poster, uvanlige ordinære poster, virksomhet under avvikling, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper. IAS 8 inneholder ikke kvantifisert veiledning med hensyn til vesentlighet.

25. Mens det alltid må utøves skjønn ved vurdering av vesentlighet i forbindelse med finansiell rapportering, baseres beslutningen om innregning og opplysninger i denne standard på data for delårsperioden for seg, av hensyn til forståeligheten av delårstallene. Derfor blir for eksempel uvanlige eller ekstraordinære poster, endringer i regnskapsprinsipper eller estimater samt grunnleggende feil innregnet og opplyst basert på vesentlighet i forhold til data for delårsperioden, for å unngå at det trekkes misvisende konklusjoner fordi opplysninger er utelatt. Det overveiende målet er å sikre at delårsrapporten inneholder all informasjon som er relevant for forståelsen av foretakets finansielle stilling og inntjening i delårsperioden.

OPPLYSNINGER I ÅRSREGNSKAP

26. ***Dersom et estimat av et beløp som er rapportert i en delårsperiode, endrer seg vesentlig i løpet av regnskapsårets siste delårsperiode, men det ikke offentliggjøres en egen delårsrapport for den siste delårsperioden, skal arten og omfanget av endringen i estimatet opplyses i en note til årsregnskapet.***

27. IAS 8 krever at det gis opplysninger om arten og (dersom det er praktisk mulig) omfanget av en endring i et estimat som har vesentlig innvirkning i inneværende regnskapsperiode eller forventes å få vesentlig innvirkning i framtidige regnskapsperioder. I nr. 16 bokstav d) i denne standard kreves det lignende opplysninger i en delårsrapport. Eksempler på slike opplysninger er endringer i estimater i den siste delårsperioden med hensyn til nedskrivning av beholdninger, omstruktureringer eller tap ved verdifall som er rapportert i en tidligere delårsperiode i regnskapsåret. Opplysningskravene i forrige nummer er i samsvar med kravet i IAS 8

og er ment å anvendes snevert, det vil si bare på endringer i estimater. Det kreves ikke at foretaket inkluderer ytterligere finansiell informasjon for delårsperiodene i årsregnskapet.

INNREGNING OG MÅLING

Samme regnskapsprinsipper som for årsregnskapet

28. ***Foretaket skal anvende de samme regnskapsprinsipper i delårsregnskapet som i årsregnskapet, med unntak for endringer i regnskapsprinsipper som er foretatt etter datoen for siste delårsregnskap og vil bli gjenspeilt i neste årsregnskap. Hyppigheten av et foretaks rapportering (årlig, halvårlig eller kvartalsvis) må imidlertid ikke påvirke målingen av dets årsresultat. For dette formål skal måling i forbindelse med delårsrapportering foretas på et år-til-dato-grunnlag.***

29. Kravet om at et foretak anvender de samme regnskapsprinsipper i delårsregnskapet som i årsregnskapet kan synes å innebære at måling i delårsperioden foretas som om hver delårsperiode er en uavhengig rapporteringsperiode. Kravet i nr. 28 om at hyppigheten av et foretaks rapportering ikke må påvirke målingen av dets årsresultat, er imidlertid en erkjennelse av at en delårsperiode er en del av et større regnskapsår. År-til-dato-målinger kan omfatte endringer i estimater av beløp som er rapportert i tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår. Prinsippene for innregning av eiendeler, forpliktelser, inntekter og utgifter i delårsperioder er imidlertid de samme som i årsregnskapet.

30. Dette kan illustreres med følgende:

    a) Prinsippene for innregning og måling av tap ved nedskrivning av beholdninger, omstruktureringer eller verdifall i en delårsperiode er de samme som et foretak følger dersom det bare utarbeider årsregnskap. Dersom slike poster innregnes og måles i en delårsperiode og estimatet endres i en etterfølgende delårsperiode i samme regnskapsår, endres imidlertid det opprinnelige estimatet i den etterfølgende delårsperioden enten ved periodisering av et ytterligere tap eller ved reversering av det tidligere innregnede beløpet.

    b) En utgift som ved utgangen av en delårsperiode ikke oppfyller definisjonen av en eiendel, utsettes ikke i balansen i påvente av framtidig informasjon om hvorvidt den har oppfylt definisjonen av en eiendel, eller for å utjevne inntjeningen over flere delårsperioder i et regnskapsår.

    c) Skattekostnader innregnes i hver delårsperiode basert på beste estimat av den veide gjennomsnittlige skattesats som forventes for hele regnskapsåret. Det kan være nødvendig å justere periodiserte skattekostnader for en delårsperiode i en etterfølgende delårsperiode i samme regnskapsår, dersom estimatet av den årlige skattesatsen endres.

31. I henhold til «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» (Rammen) er innregning det å innta i balansen eller resultatregnskapet en post som oppfyller definisjonen av et element og tilfredsstiller kriteriene for innregning. Definisjonene av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader er grunnleggende for innregning, både ved presentasjon av årsregnskap og ved delårsrapportering.

32. For eiendeler gjelder de samme tester av framtidige økonomiske fordeler i delårsrapporter som ved utgangen av et foretaks regnskapsår. Utgifter som på grunn av sin art ikke kan betegnes som eiendeler ved utgangen av regnskapsåret, vil heller ikke kunne betegnes som eiendeler i delårsrapporter. Likeledes må en forpliktelse på en dato for delårsrapportering utgjøre en eksisterende forpliktelse på denne datoen, på samme måte som på en dato for årsrapportering.

33. Et avgjørende kjennetegn ved inntekter og kostnader er at de tilknyttede inngående og utgående strømmene av eiendeler og forpliktelser allerede har funnet sted. Dersom slike inngående og utgående strømmer har funnet sted, innregnes de tilknyttede inntektene og kostnadene, og ellers innregnes de ikke. I henhold til Rammen skal kostnader innregnes i resultatregnskapet når det har oppstått en reduksjon i framtidige økonomiske fordeler som følge av en reduksjon av verdien på en eiendel eller en økning av verdien på en forpliktelse, som kan måles pålitelig. Rammen tillater ikke innregning av poster i balansen som ikke oppfyller definisjonen av eiendeler eller forpliktelser.

34. Når et foretak som bare avlegger årsregnskap, måler eiendelene, forpliktelsene, inntektene, kostnadene og kontantstrømmene som er presentert i finansregnskapet, kan det ta hensyn til informasjon som blir tilgjengelig i løpet av regnskapsåret. Foretakets målinger foretas i realiteten på et år-til-dato-grunnlag.

35. Et foretak som rapporterer halvårlig, benytter informasjon som er tilgjengelig ved utgangen av første halvår eller like deretter, ved måling i finansregnskapet for første halvår, og informasjon som er tilgjengelig ved utgangen av året eller like deretter, i årsregnskapet. Målingene i årsregnskapet gjenspeiler eventuelle endringer i estimater av beløp som er rapportert i første halvår. Beløp som er rapportert i delårsrapporten for første halvår, justeres ikke med tilbakevirkende kraft. I henhold til nr. 16 bokstav d) og nr. 26 skal det imidlertid opplyses om arten og omfanget av eventuelle vesentlige endringer i estimater.

36. Et foretak som rapporterer oftere enn hvert halvår, måler inntekter og kostnader på et år-til-dato-grunnlag for hver delårsperiode, basert på informasjon som er tilgjengelig ved utarbeidingen av det enkelte finansregnskap. Inntekter og kostnader som er rapportert i inneværende delårsperiode, gjenspeiler eventuelle endringer av estimater av beløp som er rapportert i tidligere delårsperioder i regnskapsåret. Beløpene som er rapportert i tidligere delårsperioder, justeres ikke med tilbakevirkende kraft. I henhold til nr. 16 bokstav d) og nr. 26 skal det imidlertid opplyses om arten og omfanget av eventuelle vesentlige endringer i estimater.

Sesongmessige, sykliske eller leilighetsvise inntekter

37. ***Inntekter som oppstår sesongmessig, i sykluser eller leilighetsvis i løpet av et regnskapsår, skal ikke forskuddsføres eller utsettes i en delårsrapport dersom forskuddsføringen eller utsettelsen ikke vil være relevant ved utgangen av foretakets regnskapsår.***

38. Eksempler på dette er utbytte, royalties og offentlige tilskudd. Dessuten har noen foretak alltid større inntekter i noen av regnskapsårets delårsperioder enn i andre, for eksempel detaljister med sesongmessige inntektsvariasjoner. Slike inntekter innregnes når de oppstår.

Utgifter som påløper uregelmessig i løpet av regnskapsåret

39. ***Utgifter som påløper uregelmessig i løpet av et foretaks regnskapsår, skal forskuddsføres eller utsettes i forbindelse med delårsrapportering dersom, og bare dersom, det også er relevant å forskuddsføre eller utsette denne typen utgifter ved utgangen av regnskapsåret.***

Anvendelse av innregnings- og målingsprinsippene

40. Vedlegg B inneholder eksempler på anvendelse av de generelle innregnings- og målingsprinsippene fastsatt i nr. 28-39.

Bruk av estimater

41. ***Framgangsmåtene for måling som følges i en delårsrapport, skal sikre at målingene gir pålitelig informasjon, og at all vesentlig finansiell informasjon som er relevant for forståelsen av foretakets finansielle stilling eller inntjening, opplyses på hensiktsmessig måte. Selv om målinger i både årsrapporter og delårsrapporter ofte baseres på rimelige estimater, kreves det generelt mer omfattende bruk av estimeringsmetoder ved utarbeidingen av delårsrapporter enn ved utarbeidingen av årsrapporter.***

42. Vedlegg C inneholder eksempler på bruk av estimater i delårsperioder.

OMARBEIDING AV TIDLIGERE RAPPORTERTE DELÅRSPERIODER

43. ***En endring i regnskapsprinsipper, unntatt en endring der overgangen er spesifisert i en ny internasjonal regnskapsstandard, skal gjenspeiles ved***

    a) ***omarbeiding av finansregnskapet for tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår og tilsvarende delårsperioder i tidligere regnskapsår (se nr. 20), dersom foretaket følger den anbefalte metode i IAS 8, eller***

    b) ***omarbeiding av finansregnskapet for tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår, dersom foretaket følger den tillatte alternative metode i IAS 8. I så fall omarbeides ikke tilsvarende delårsperioder i tidligere regnskapsår.***

44. Ett av formålene med ovennevnte prinsipp er å sikre at de samme regnskapsprinsipper anvendes på en bestemt klasse av transaksjoner gjennom hele regnskapsåret. I henhold til IAS 8 gjenspeiles en endring i regnskapsprinsipper med tilbakevirkende kraft, ved omarbeiding av tidligere perioders finansielle data, dersom dette er praktisk mulig. Dersom justeringsbeløpet for tidligere regnskapsår ikke kan beregnes med rimelighet, får imidlertid de nye prinsippene fremadrettet anvendelse i henhold til IAS 8. Tillatt alternativ metode er at hele den kumulative tilbakevirkende justeringen tas med ved fastsettelse av nettoresultatet for perioden der regnskapsprinsippene endres. Virkningen av prinsippet i nr. 43 er et krav om at enhver endring i regnskapsprinsipper i inneværende regnskapsår anvendes med tilbakevirkende kraft fra regnskapsårets begynnelse.

45. Dersom det var tillatt å gjenspeile endringer i regnskapsprinsipper i en delårsrapport i løpet av regnskapsåret, ville det bety at to forskjellige regnskapsprinsipper kunne

anvendes på en bestemt klasse av transaksjoner innenfor samme regnskapsår. Dette ville vanskeliggjøre fordeling på delårsperioder, medføre utydelige driftsresultater og gjøre det komplisert å analysere og forstå informasjon om delårsperioden.

IKRAFTTREDELSE

46. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 35

Virksomhet under avvikling

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i april 1998 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

Denne standard erstatter nr. 19–22 i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

I 1999 ble nr. 8 i innledningen, nr. 20, nr. 21, nr. 29, nr. 30 og nr. 32 i denne standard, samt nr. 4 i vedlegg B endret for å være i overensstemmelse med den terminologien som ble benyttet i IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999) og i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

INNLEDNING

1. Denne standard (IAS 35) omhandler presentasjon og opplysninger tilknyttet virksomhet under avvikling. Dette er tatt opp i relativt kortfattet form i nr. 19–22 i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». IAS 35 erstatter disse numrene i IAS 8. IAS 35 gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

2. Formålene med IAS 35 er å fastsette et grunnlag for å skille informasjon om en større virksomhet som et foretak skal avvikle, fra informasjon om foretakets fortsatte virksomhet, og for å angi minstekravene til opplysninger om en virksomhet under avvikling. Det å skille mellom virksomhet under avvikling og virksomhet som skal fortsette, gjør det enklere for investorer, kreditorer og andre brukere av finansregnskapet å foreta framskrivninger av foretakets kontantstrømmer, dets evne til inntjening og finansielle stilling.

3. En virksomhet under avvikling er en relativt stor foretaksdel — for eksempel et virksomhetssegment eller et geografisk segment i henhold til IAS 14: «Segmentrapportering» — som foretaket i henhold til en enkelt plan enten avhender den vesentligste delen av, eller som avsluttes gjennom nedlegging eller stykkevis salg.

4. Denne standard benytter betegnelsen «virksomhet under avvikling» istedenfor det mer vanlige «avviklet virksomhet» fordi « avviklet virksomhet» (fortid) innebærer at innregning av avviklingen bare er nødvendig ved eller nær slutten av virksomhetens avviklingsprosess. Denne standard krever at et foretak begynner å gi opplysninger om en virksomhet under avvikling tidligere enn dette — når en detaljert formell plan om avhending er vedtatt og kunngjort, eller når foretaket allerede har inngått kontrakt om avhendingen.

5. Denne standard omhandler presentasjon og opplysninger. Den fokuserer på hvordan en virksomhet under avvikling skal presenteres i et foretaks finansregnskap, og hvilke opplysninger som skal gis. Denne standard setter ikke opp nye prinsipper for å avgjøre når og hvordan inntekter, kostnader, kontantstrømmer og endringer i eiendeler og forpliktelser tilknyttet en virksomhet under avvikling skal innregnes og måles. Den krever isteden at foretakene følger prinsippene for innregning og måling i andre internasjonale regnskapsstandarder.

6. I henhold til denne standard må informasjon om en planlagt avvikling i utgangspunktet gis i det første settet av finansregnskap som et foretak utarbeider etter at a) foretaket har inngått avtale om å selge i hovedsak samtlige eiendeler i virksomheten under avvikling, eller b) foretakets styre eller et annet lignende styringsorgan har både godkjent og kunngjort den planlagte avviklingen. Opplysningene som kreves, omfatter

   – en beskrivelse av virksomheten under avvikling,

   – virksomhetssegment(er) eller geografisk(e) segment(er) der virksomheten under avvikling blir rapportert,

   – tidspunktet for og arten av hendelsen som utløste opplysningsplikten,

   – tidsplanen for forventet fullføring,

   – den balanseførte verdien av de samlede eiendelene og de samlede forpliktelsene som skal avhendes,

   – beløpene for driftsinntekter, kostnader og resultat før skatt som er henførbare til virksomheten under avvikling, samt tilknyttet skattekostnad,

   – netto kontantstrømmer som er henførbare til drifts-, investerings- og finansieringsaktivitetene til virksomheten under avvikling,

   – beløpet for eventuell gevinst eller tap som er innregnet ved avhending av eiendeler eller oppgjør av forpliktelser som er henførbare til virksomheten under avvikling, samt tilknyttet skattekostnad, og

   – netto salgspriser, etter utgifter ved avhendingen, fra salget av de nettoeiendeler som foretaket har inngått én eller flere bindende salgsavtaler for, og den forventede tidsplanen for dette, samt balanseførte verdier av disse nettoeiendelene.

7. Finansregnskap for regnskapsperioder etter presentasjon av førstegangs opplysninger må ajourføre disse opplysningene, herunder gi en beskrivelse av alle betydelige endringer i beløpet eller tidsplanen for kontantstrømmer i tilknytning til eiendeler og forpliktelser som skal avhendes eller gjøres opp, samt årsakene til slike endringer.

8. Slike opplysninger skal gis dersom en plan om avhending er godkjent og offentliggjort etter avslutningen av et foretaks finansielle rapporteringsperiode, men før det foreligger vedtak om offentliggjøring av finansregnskapet for samme periode. Foretaket skal fortsette å gi disse opplysningene fram til avhendingen er fullført.

9. Sammenligningsinformasjon for tidligere perioder som presenteres i finansregnskapet og er utarbeidet etter presentasjon av førstegangs opplysninger, må omarbeides for å skille hvilke eiendeler, forpliktelser, inntekter, kostnader og kontantstrømmer som fortsetter og hvilke som avvikles. Ved å skille mellom virksomheter som avvikles og virksomheter som fortsetter med virkning for tidligere perioder, får en bruker av finansregnskapet bedre mulighet for å foreta framskrivninger.

INNHOLD

	Nr.
Mål	
Virkeområde	1
Definisjoner	2-16
Virksomhet under avvikling	2-15
Hendelse som utløser opplysningsplikt	16
Innregning og måling	17-26
Avsetninger	20-21
Tap ved verdifall	22-26
Presentasjon og opplysninger	27-48
Førstegangs opplysninger	27-30
Andre opplysninger	31-32
Ajourføring av opplysninger	33-37
Separate opplysninger for hver enkelt virksomhet under avvikling	38
Presentasjon av nødvendige opplysninger	39-43
Spesifisering i regnskapsoppstillinger eller i noter	39-40
Ikke en ekstraordinær post	41-42
Begrenset bruk av begrepet «virksomhet under avvikling»	43
Eksempler på opplysninger	44

Omarbeiding av tidligere perioder 45-46

Opplysninger i delårsrapporter 47-48

Ikrafttredelse 49-50

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å sette opp prinsipper for rapportering av opplysninger om virksomhet under avvikling, for dermed å gjøre det enklere for brukere av finansregnskapet å foreta framskrivninger av et foretaks kontantstrømmer, dets evne til framtidig inntjening og dets framtidige finansielle stilling ved å skille opplysninger om virksomhet under avvikling fra opplysninger om virksomhet som skal fortsette.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard får anvendelse på all virksomhet under avvikling i alle foretak.***

DEFINISJONER

Virksomhet under avvikling

2. ***En «virksomhet under avvikling» er en foretaksdel***

   a) ***som foretaket, i henhold til én enkelt plan, vil***

      i) ***avhende den vesentligste delen av eller i sin helhet, for eksempel ved å selge bestanddelen i en enkelt transaksjon, ved oppdeling eller ved å skille ut bestanddelens eierskap til foretakets aksjeeiere,***

      ii) ***avhende stykkevis, for eksempel ved å selge ut bestanddelens eiendeler og gjøre opp dens forpliktelser hver for seg, eller***

      iii) ***avslutte gjennom nedlegging,***

   b) ***som representerer en separat og vesentlig virksomhet eller et separat og vesentlig geografisk område når det gjelder drift, og***

   c) ***som kan skilles ut driftsmessig og med sikte på finansiell rapportering.***

3. I henhold til kriterium a) i definisjonen (nr. 2 bokstav a)) kan en virksomhet under avvikling avhendes i sin helhet eller stykkevis, men alltid i henhold til en overordnet plan om å avvikle hele bestanddelen.

4. Dersom et foretak selger den vesentligste delen av en bestanddel, kan resultatet bli en nettogevinst eller et nettotap. For en slik avvikling foreligger det en enkelt dato der det blir inngått en bindende salgsavtale, selv om den faktiske fysiske overlevering av og overføring av kontroll over virksomheten under avvikling kan skje på et senere tidspunkt. Betalinger til selgeren kan dessuten skje på tidspunktet for avtaleinngåelsen, på tidspunktet for overføringen eller over en lengre framtidig periode.

5. Istedenfor å avhende en vesentlig bestanddel i sin helhet kan et foretak avvikle og avhende bestanddelen ved å selge dens eiendeler og gjøre opp dens forpliktelser stykkevis (enkeltvis eller i mindre grupper). Når det gjelder stykkevis avhending, kan det overordnede resultatet være en nettogevinst eller et nettotap, mens salget av en enkeltstående eiendel eller oppgjør av en enkeltstående forpliktelse kan ha motsatt virkning. Videre er det ingen enkelt dato for inngåelse av en overordnet bindende salgsavtale. Salget av eiendeler og oppgjør av forpliktelser kan isteden finne sted over en periode på flere måneder eller over enda lengre tid, og avslutningen av en finansiell rapporteringsperiode kan skje på et tidspunkt i løpet av avhendingsperioden. For å tilfredsstille kravene til en virksomhet under avvikling må avhendingen være i henhold til én enkelt koordinert plan.

6. Et foretak kan avslutte en virksomhet ved nedlegging uten vesentlig salg av eiendeler. En nedlagt virksomhet vil være en virksomhet under avvikling dersom den oppfyller kriteriene i definisjonen. En endring av virkeområdet til en virksomhet eller måten virksomheten drives på er imidlertid ikke en nedlegging, fordi virksomheten fortsetter selv om den blir endret.

7. Forretningsforetak stenger ofte anlegg, slutter å lage produkter eller hele produktlinjer, og endrer størrelsen på arbeidsstyrken som svar på markedskreftene. Mens disse typene avslutning generelt i og for seg ikke er virksomheter under avvikling slik betegnelsen er brukt i denne standard, kan de forekomme i forbindelse med virksomhet under avvikling.

8. Eksempler på aktiviteter som ikke nødvendigvis tilfredsstiller kriterium a) i nr. 2, men som ville kunne gjøre det i kombinasjon med andre omstendigheter, omfatter

   a) en gradvis eller utviklingsmessig utfasing av en produktlinje eller tjenesteklasse,

   b) en avvikling, selv om den kommer relativt brått, av flere produkter innenfor en løpende virksomhet,

   c) flytting av enkelte produksjons- eller markedsføringsaktiviteter for en bestemt virksomhet fra ett sted til et annet,

   d) avstengning av et anlegg for å oppnå bedre produktivitet eller andre utgiftsbesparelser, og

   e) salg av et datterforetak hvis aktiviteter ligner de aktiviteter som drives av morforetakets andre datterforetak.

9. Et rapporterbart virksomhetssegment eller geografisk segment slik det er definert i IAS 14: «Segmentrapportering» vil vanligvis tilfredsstille kriterium b) i definisjonen av en virksomhet under avvikling (nr. 2 bokstav b)), det vil si, det vil utgjøre en separat større virksomhet eller et separat større geografisk virksomhetsområde. En del av et segment

slik det er definert i IAS 14, kan også tilfredsstille kriterium b) i definisjonen. For et foretak som driver innenfor et enkelt virksomhetssegment eller geografisk segment, og derfor ikke rapporterer segmentinformasjon, kan en vesentlig produkt- eller tjenestelinje også tilfredsstille kriteriene i definisjonen.

10. IAS 14 tillater, men krever ikke, at ulike trinn av vertikalt integrerte virksomheter blir identifisert som separate virksomhetssegmenter. Slike vertikalt integrerte virksomhetssegmenter kan tilfredsstille kriterium b) i definisjonen av en virksomhet under avvikling.

11. En bestanddel av et foretak kan skilles ut driftsmessig og med sikte på finansiell rapportering — kriterium c) i definisjonen (nr. 2 bokstav c)) — dersom

    a) dens driftsmidler og driftsforpliktelser kan henføres direkte til bestanddelen,

    b) dens inntekter (brutto driftsinntekt) kan henføres direkte til bestanddelen, og

    c) minst et flertall av bestanddelens driftskostnader kan henføres direkte til bestanddelen.

12. Eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader er direkte henførbare til en bestanddel dersom de vil kunne tas ut av regnskapet når bestanddelen blir solgt, nedlagt eller avhendet på annen måte. Renter og andre finanskostnader er bare henførbare til en virksomhet under avvikling dersom den tilknyttede gjelden er henførbar på samme måte.

13. Slik de er definert i denne standard forventes avvikling av virksomheter å skje relativt sjelden. Enkelte endringer som ikke blir klassifisert som virksomhet under avvikling, kan kvalifisere som omstruktureringer (se IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler»).

14. Enkelte sjeldent forekommende hendelser som verken kvalifiserer som virksomheter under avvikling eller omstruktureringer, kan føre til inntekts- eller kostnadsposter som krever separate opplysninger i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», fordi disse postenes størrelse, art eller hyppighet gjør dem relevante når det gjelder å forklare foretakets inntjening i den aktuelle perioden.

15. Det faktum at en avhending av en foretaksdel klassifiseres som virksomhet under avvikling i henhold til denne standard, stiller i seg selv ikke spørsmål ved foretakets evne til fortsatt drift. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever at det opplyses om usikkerheter med hensyn til et foretaks evne til fortsatt drift og om eventuelle konklusjoner om at et foretak ikke lenger har evne til fortsatt drift.

Hendelse som utløser opplysningsplikt

16. ***Når det gjelder virksomhet under avvikling, er hendelsen som utløser opplysningsplikt én av følgende, uansett hvilken av dem som forekommer først:***

    a) ***foretaket har inngått en bindende salgsavtale for i hovedsak samtlige eiendeler som er henførbare til virksomheten under avvikling, eller***

b) ***foretakets styre eller lignende styringsorgan har både i) godkjent en detaljert, formell plan for avviklingen, og ii) kunngjort planen.***

INNREGNING OG MÅLING

17. ***Et foretak skal anvende de prinsippene for innregning og måling som er fastsatt i andre internasjonale regnskapsstandarder med det formål å avgjøre når og hvordan det skal innregne og måle endringene i eiendeler og forpliktelser og inntekter, kostnader og kontantstrømmer tilknyttet en virksomhet under avvikling.***

18. Denne standard fastsetter ingen prinsipper for innregning og måling. Den krever isteden at et foretak følger prinsippene for innregning og måling fastsatt i andre internasjonale regnskapsstandarder. To standarder som sannsynligvis vil være relevante i denne sammenhengen er

    a) IAS 36: «Verdifall på eiendeler» og

    b) IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

19. Andre standarder som kan være relevante, omfatter IAS 19: «Ytelser til ansatte» når det gjelder innregning av sluttvederlag og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» når det gjelder avhending av disse typene eiendeler.

Avsetninger

20. En virksomhet under avvikling er en omstrukturering slik dette begrepet er definert i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». IAS 37 gir veiledning for visse av kravene i denne standard, herunder

    a) hva som utgjør en «detaljert, formell plan for avviklingen» slik dette begrepet er benyttet i nr. 16 bokstav b) i denne standard, og

    b) hva som utgjør en «kunngjøring av planen» slik dette begrepet er benyttet i nr. 16 bokstav b) i denne standard.

21. IAS 37 definerer når en avsetning skal innregnes. I noen tilfeller skjer hendelsen som forplikter foretaket etter avslutningen av en finansiell rapporteringsperiode, men før finansregnskapet for den samme perioden ble godkjent for offentliggjøring. Nr. 29 i denne standard krever at det i disse tilfellene gis opplysninger om en virksomhet under avvikling.

Tap ved verdifall

22. Godkjenning og kunngjøring av en plan for avvikling er en indikasjon på at eiendelene som er henførbare til virksomheten under avvikling, kan være falt i verdi eller at et tap ved verdifall som tidligere er innregnet for disse eiendelene, skal økes eller tilbakeføres. Derfor estimerer et foretak i samsvar med IAS 36: «Verdifall på eiendeler» det gjenvinnbare beløpet for hver enkelt eiendel i virksomheten under avvikling (den høyeste av eiendelens netto salgspris og dens bruksverdi), og innregner et eventuelt tap ved verdifall eller en eventuell tilbakeføring av et tidligere tap ved verdifall.

23. Ved anvendelse av IAS 36 på en virksomhet under avvikling avgjør et foretak om det gjenvinnbare beløpet til en eiendel i en virksomhet under avvikling er vurdert for den enkelte eiendelen eller for eiendelens kontantgenererende enhet (definert i IAS 36 som den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som omfatter eiendelen under vurdering og som genererer inngående kontantstrømmer fra fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler). For eksempel:

    a) Dersom foretaket selger den vesentligste delen av virksomheten under avvikling, vil ingen av eiendelene til virksomheten under avvikling generere inngående kontantstrømmer uavhengig av andre eiendeler i virksomheten under avvikling. Derfor fastsettes et gjenvinnbart beløp for virksomheten under avvikling under ett og et eventuelt tap ved verdifall blir fordelt mellom eiendelene til virksomheten under avvikling i samsvar med IAS 36.

    b) Dersom foretaket avhender virksomheten under avvikling på andre måter, for eksempel ved stykkevis salg, blir det gjenvinnbare beløpet fastsatt for de enkelte eiendelene, med mindre eiendelene blir solgt i grupper.

    c) Dersom foretaket legger ned virksomheten under avvikling, fastsettes det gjenvinnbare beløpet for de enkelte eiendelene slik det går fram av IAS 36.

24. Etter at en plan er kunngjort, kan forhandlinger med mulige kjøpere av virksomheten under avvikling eller faktisk bindende salgsavtaler indikere at eiendelene til virksomheten under avvikling kan ha lidd ytterligere verdifall eller at tap ved verdifall innregnet for disse eiendelene i foregående perioder kan ha sunket. Som en følge av dette skal et foretak, når slike hendelser forekommer, estimere det gjenvinnbare beløpet for eiendelene til virksomheten under avvikling på nytt, og innregne de tilknyttede tapene ved verdifall eller tilbakeføringene av tap ved verdifall i samsvar med IAS 36.

25. En pris i en bindende salgsavtale er det beste bevis på en eiendels (den kontantgenererende enhetens) netto salgspris eller på den estimerte inngående kontantstrømmen fra endelig avhending ved fastsettelsen av eiendelens (den kontantgenererende enhetens) bruksverdi.

26. Den balanseførte verdien (gjenvinnbart beløp) av en virksomhet under avvikling inkluderer den balanseførte verdien (gjenvinnbart beløp) av eventuell goodwill som kan fordeles på et rimelig og konsekvent grunnlag til virksomheten under avvikling.

PRESENTASJON OG OPPLYSNINGER

Førstegangs opplysninger

27. ***Et foretak skal inkludere følgende opplysninger med tilknytning til en virksomhet under avvikling i sitt finansregnskap, fra og med finansregnskapet for den perioden der hendelsen som utløser opplysningsplikt (som definert i nr. 16), forekommer:***

    a) ***en beskrivelse av virksomheten under avvikling,***

    b) ***virksomhetssegment(er) eller geografisk(e) segment(er) der virksomheten under avvikling blir rapportert i samsvar med IAS 14,***

c) ***tidspunktet for og arten av hendelsen som utløser opplysningsplikt,***

d) ***tidspunktet eller perioden da avviklingen forventes å være fullført, dersom denne er kjent eller lar seg fastslå,***

e) ***den balanseførte verdien på balansedagen av de samlede eiendelene og de samlede forpliktelsene som skal avhendes,***

f) ***beløpene for driftsinntekter, kostnader og resultat før skatt fra ordinær virksomhet som er henførbare til virksomheten under avvikling i løpet av inneværende finansielle rapporteringsperiode, samt tilknyttet skattekostnad, slik det kreves av nr. 81 bokstav h) i IAS 12, og***

g) ***beløpene som utgjør netto kontantstrømmer som er henførbare til drifts-, investerings- og finansieringsaktivitetene til virksomheten under avvikling i løpet av inneværende finansielle rapporteringsperiode.***

28. Ved måling av eiendeler, forpliktelser, driftsinntekter, kostnader, gevinster, tap og kontantstrømmer for en virksomhet under avvikling for de opplysningsformål som kreves av denne standard, kan slike poster være henførbare til en virksomhet under avvikling dersom de vil bli avhendet, gjort opp, redusert eller tatt ut av regnskapet når avviklingen er fullført. I den utstrekning slike poster fortsetter etter at avviklingen er fullført, skal de ikke fordeles på virksomheten under avvikling.

29. ***Dersom en hendelse som utløser opplysningsplikt, skjer etter avslutningen av et foretaks finansielle rapporteringsperiode, men før finansregnskapet for samme periode er godkjent for offentliggjøring, skal dette finansregnskapet omfatte opplysningene angitt i nr. 27 for den perioden som finansregnskapet omfatter.***

30. For eksempel godkjenner styret i et foretak hvis regnskapsår avsluttes 31. desember 20X5 en plan for en virksomhet under avvikling 15. desember 20X5 og kunngjør denne planen 10. januar 20X6. Styret godkjenner finansregnskapet for 20X5 for offentliggjøring 20. mars 20X6. Finansregnskapet for 20X5 omfatter de opplysningene som kreves av nr. 27.

Andre opplysninger

31. ***Når et foretak avhender eiendeler eller gjør opp forpliktelser som er henførbare til en virksomhet under avvikling eller trer inn i bindende avtaler om salg av slike eiendeler eller om oppgjør av slike forpliktelser, skal foretaket inkludere følgende opplysninger i sitt finansregnskap når hendelsene skjer:***

a) ***For eventuelle gevinster eller tap som er innregnet for avhending av eiendeler eller oppgjør av forpliktelser som er henførbare til virksomheten under avvikling, i) beløpet for resultat før skatt, og ii) skattekostnad tilknyttet gevinsten eller tapet, slik det kreves av nr. 81 bokstav h) i IAS 12, og***

b) ***netto salgspriser eller prisområde (som er etter fradrag for de forventede avhendingsutgiftene) for de nettoeiendelene som foretaket har inngått én eller flere bindende salgsavtaler for, den forventede tidsplanen for mottak av disse kontantstrømmene og den balanseførte verdien av disse nettoeiendelene.***

32. Avhending av eiendeler, oppgjør av forpliktelse og bindende salgsavtaler som det er vist til i forrige nr. kan forekomme samtidig med hendelsen som utløser en første opplysningsplikt eller innenfor perioden der hendelsen som utløser opplysningsplikt, forekommer, eller i en senere periode. I samsvar med IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» skal finansregnskapet, dersom noen av de eiendelene som er henførbare til en virksomhet under avvikling faktisk er solgt eller er gjenstand for én eller flere bindende salgsavtaler som foretaket har inngått etter avslutningen av regnskapsåret, men før styret godkjenner finansregnskapet for offentliggjøring, inkludere de opplysningene som kreves av nr. 31 dersom det ville påvirke evnen til finansregnskapets brukere til å kunne foreta riktige evalueringer og avgjørelser dersom disse opplysningene ikke ble gitt.

Ajourføring av opplysninger

33. ***I tillegg til opplysningene i nr. 27 og nr. 31 skal et foretak i sitt finansregnskap for perioder som følger etter perioden der hendelsen som utløser opplysningsplikt skjedde, inkludere en beskrivelse av eventuelle betydelige endringer i beløpet eller tidsplanen for kontantstrømmer i tilknytning til eiendelene og forpliktelser som skal avhendes eller gjøres opp, samt hendelsene som er årsak til disse endringene.***

34. Eksempler på hendelser og aktiviteter som det skal opplyses om, inkluderer arten av og vilkårene for bindende salgsavtaler for eiendelene, en oppdeling av eiendelene ved at det skilles ut et separat egenkapitalinstrument til foretakets aksjeeiere, samt juridiske eller lovbestemte godkjennelser.

35. ***De opplysningene som kreves av nr. 27–34 skal fortsettes i finansregnskapet for perioder fram til og med den perioden der avviklingen er fullført. En avvikling er fullført når planen i vesentlig grad er fullført eller oppgitt, selv om betalinger fra kjøper(e) til selgeren ennå ikke er fullført.***

36. ***Dersom et foretak oppgir eller trekker seg fra en plan som tidligere ble rapportert som en virksomhet under avvikling, skal det opplyses om dette, samt virkningene av det.***

37. Ved anvendelse av foregående nummer omfatter opplysning om virkningen tilbakeføring av eventuelle tidligere tap ved verdifall eller avsetninger som ble innregnet med hensyn til virksomheten under avvikling.

Separate opplysninger for hver enkelt virksomhet under avvikling

38. ***Alle opplysninger som kreves av denne standard, skal presenteres separat for hver enkelt virksomhet under avvikling.***

Presentasjon av nødvendige opplysninger

Spesifisering i regnskapsoppstillinger eller i noter

39. ***De opplysningene som kreves av nr. 27–37 kan presenteres enten i notene til finansregnskapet eller spesifiseres i regnskapsoppstillingen, bortsett fra at opplysninger om beløpene for resultat før skatt innregnet ved avhending av eiendeler***

eller oppgjør av forpliktelser henførbare til virksomheten under avvikling (nr. 31 bokstav a)) skal spesifiseres i resultatregnskapet.

40. Det oppfordres til at de opplysningene som kreves av nr. 27 bokstav f) og nr. 27 bokstav g), spesifiseres i henholdsvis resultatregnskapet og kontantstrømoppstillingen.

Ikke en ekstraordinær post

41. ***En virksomhet under avvikling skal ikke presenteres som en ekstraordinær post.***

42. IAS 18 definerer ekstraordinære poster som «inntekter eller kostnader som oppstår i forbindelse med hendelser eller transaksjoner som er tydelig atskilt fra foretakets ordinære virksomhet, og som derfor ikke forventes å forekomme ofte eller regelmessig». De to eksemplene på ekstraordinære poster som er gitt i IAS 8, er ekspropriering av eiendeler og naturkatastrofer, begge deler er typer av hendelser som ikke ligger innenfor foretaksledelsens kontroll. Slik det er definert i denne standard må en virksomhet under avvikling være basert på en enkelt plan fra en foretaksledelses side om å selge eller på annen måte avhende en vesentlig del av virksomheten.

Begrenset bruk av begrepet «virksomhet under avvikling»

43. ***En omstrukturering, transaksjon eller hendelse som ikke oppfyller definisjonen av en virksomhet under avvikling i denne standard, skal ikke betegnes en virksomhet under avvikling.***

Eksempler på opplysninger

44. Vedlegg A gir eksempler på presentasjon og opplysninger som kreves av denne standard.

Omarbeiding av tidligere perioder

45. ***Sammenligningsinformasjon for tidligere perioder som presenteres i finansregnskap utarbeidet etter hendelsen som utløser opplysningsplikt, skal omarbeides for å skille hvilke eiendeler, forpliktelser, inntekter, kostnader og kontantstrømmer som fortsetter og hvilke som avvikles, på en tilsvarende måte som den som kreves av nr. 27–43.***

46. Vedlegg B viser eksempler på anvendelsen av foregående nummer.

Opplysninger i delårsrapporter

47. ***Notene til en delårsrapport skal beskrive alle betydelige aktiviteter eller hendelser siden avslutningen av den seneste perioden for årsrapportering i tilknytning til en virksomhet under avvikling, og eventuelle betydelige endringer i beløpene eller tidsplanen for kontantstrømmer tilknyttet eiendelene og forpliktelsene som skal avhendes eller gjøres opp.***

48. Dette prinsippet er i samsvar med tilnærmingsmåten i IAS 34: «Delårsrapportering» ved at notene til en delårsrapport er ment å forklare betydelige endringer siden forrige tidspunkt for årsrapportering.

IKRAFTTREDELSE

49. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse i finansregnskap for regnskapsperioder som avsluttes etter at denne standard er offentliggjort.***

50. Denne standard erstatter nr. 19–22 i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 36

Verdifall på eiendeler

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i april 1998 og trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere.

I juli 1998 medførte godkjenningen av IAS 38: «Immaterielle eiendeler» og IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) endringer i kryssreferanser og terminologi i innledningen og i nr. 39, 40 og 110. Dessuten ble en definisjon av «aktivt marked» i nr. 5 tilføyd ved IAS 38. Endelig ble en mindre uoverensstemmelse i formuleringen i nr. A47, A48 og A57 i vedlegg A korrigert.

I april 2000 ble nr. 1 endret ved IAS 40: «Investeringseiendom». Den endrede teksten gjelder for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

I januar 2001 ble nr. 1 endret ved IAS 41: «Landbruk». Den endrede teksten gjelder for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

INNLEDNING

1. Denne standard («IAS 36») angir regnskapsføring av og opplysninger om verdifall på alle eiendeler. Den erstatter de krav til vurdering av en eiendels gjenvinnbarhet og innregning av tap ved verdifall som omfattes av:

   a) IAS 16 (revidert 1993): «Eiendom, anlegg og utstyr» (se IAS 16 [revidert 1998]),

   b) IAS 22 (revidert 1993): «Virksomhetssammenslutninger» (se IAS 22 [revidert 1998]),

   c) IAS 28 (ajourført 1994): «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» (se IAS 28 [revidert 1998]), og

   d) IAS 31 (ajourført 1994): «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet» (se IAS 31 [revidert 1998]).

   De viktigste endringene i forhold til tidligere krav og forklaringer av prinsippene i IAS 36 angis i et separat konklusjonsgrunnlag.

2. IAS 36 omfatter ikke verdifall på beholdninger, eiendeler ved utsatt skatt, eiendeler som følge av anleggskontrakter, eiendeler som følge av ytelser til ansatte eller de fleste finansielle eiendeler.

3. I henhold til IAS 36 skal en eiendels gjenvinnbare beløp beregnes når det finnes indikasjoner på at eiendelen har falt i verdi. I særskilte tilfeller kan den internasjonale regnskapsstandard som gjelder for en eiendel, inneholde krav om ytterligere gjennomgåelse. Eksempelvis krever IAS 38: «Immaterielle eiendeler» og IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) at det gjenvinnbare beløpet for immaterielle eiendeler og goodwill som avskrives over mer enn 20 år, estimeres årlig.

4. I henhold til IAS 36 skal tap ved verdifall innregnes (har en eiendel falt i verdi) når en eiendels balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp. Tap ved verdifall skal innregnes i resultatregnskapet for eiendeler som er balanseført til kostverdi, og behandles som negativ verdiregulering for eiendeler som er balanseført til regulert verdi.

5. I henhold til IAS 36 skal gjenvinnbart beløp måles til høyeste verdi av netto salgspris og bruksverdi:

   a) Netto salgspris er det beløp som kan oppnås ved salg av en eiendel i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, minus direkte avhendingsutgifter.

   b) Bruksverdi er nåverdien av estimerte framtidige kontantstrømmer som forventes å oppstå i forbindelse med fortsatt bruk av en eiendel, og ved avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid.

6. Ved fastsettelse av en eiendels bruksverdi krever IAS 36 at foretaket blant annet anvender:

   a) framskrivning av kontantstrømmer basert på rimelige og dokumenterbare forutsetninger som

      i) gjenspeiler eiendelens aktuelle tilstand, og

      ii) gjenspeiler ledelsens beste estimat på de økonomiske forhold som vil foreligge i eiendelens gjenværende utnyttbare levetid, og

   b) en diskonteringsrente før skatt som gjenspeiler aktuelle markedsvurderinger av pengenes tidsverdi og særskilte risikoer forbundet med eiendelen. Diskonteringsrenten skal ikke gjenspeile risikoer som det er tatt hensyn til ved justering av framtidige kontantstrømmer.

7. Gjenvinnbart beløp skal estimeres for hver enkelt eiendel. Dersom dette ikke er mulig, krever IAS 36 at foretaket fastsetter det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enhet som eiendelen tilhører. En kontantgenererende enhet er den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler. Dersom produktene som produseres ved hjelp av en eiendel eller en gruppe eiendeler, omsettes i et aktivt marked, skal imidlertid eiendelen eller gruppen av eiendeler identifiseres som en separat kontantgenererende

enhet, selv om deler av eller hele produksjonen brukes internt. De illustrerende eksemplene i vedlegg A inneholder eksempler på identifikasjon av kontantgenererende enheter.

8. Ved testing av en kontantgenererende enhet for verdifall krever IAS 36 at det tas hensyn til goodwill og felleseiendeler som er tilknyttet den kontantgenererende enheten (for eksempel eiendeler i tilknytning til hovedkontoret). IAS 36 angir hvordan dette skal gjennomføres.

9. Prinsippene for innregning og måling av tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet er de samme som for en enkelt eiendel. IAS 36 angir hvordan den balanseførte verdien av en kontantgenererende enhet skal fastsettes, og hvordan et tap ved verdifall skal fordeles mellom enhetens eiendeler.

10. I henhold til IAS 36 skal et tap ved verdifall som er innregnet i tidligere år, bare reverseres dersom det etter innregning av siste tap ved verdifall har skjedd en endring i estimatene som ble brukt ved fastsettelsen av det gjenvinnbare beløpet. However, an impairment loss is reversed only to the extent that it does not increase the carrying amount of an asset above the carrying amount that would have been determined for the asset (net of amortisation or depreciation) had no impairment loss been recognised in prior years. En reversering av et tap ved verdifall skal innregnes i resultatregnskapet for eiendeler som er ført til kostverdi, og behandles som en positiv verdiregulering for eiendeler som er ført til regulert verdi.

11. I henhold til IAS 36 skal et tap ved verdifall for goodwill reverseres bare dersom:

    a) tapet ved verdifall skyldes en særskilt ekstern hendelse av uvanlig art som ikke forventes å gjenta seg, og

    b) etterfølgende eksterne hendelser har opphevet virkningen av denne hendelsen.

12. Når tap ved verdifall innregnes (reverseres), krever IAS 36 at det gis visse typer informasjon:

    a) for hver eiendelsklasse, og

    b) for hvert rapporterbart segment basert på foretakets primære format (kreves bare dersom foretaket anvender IAS 14: «Segmentrapportering»).

    IAS 36 krever ytterligere opplysninger dersom tap ved verdifall som er innregnet (reversert) i perioden, er vesentlige for det regnskapspliktige foretakets finansregnskap som helhet.

13. Ved førstegangsanvendelse skal IAS 36 bare anvendes fremadrettet. Tap ved verdifall som er innregnet (reversert), skal behandles i henhold til IAS 36, og ikke i henhold til den anbefalte metode eller den tillatte alternative metode for andre endringer i regnskapsprinsipper i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

14. IAS 36 gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-4
Definisjoner	5
Identifikasjon av mulig verdifall på en eiendel	6-14
Måling av gjenvinnbart beløp	15-56
Netto salgspris	21-25
Bruksverdi	26-56
Grunnlag for estimater på framtidige kontantstrømmer	27-31
Sammensetning av estimater på framtidige kontantstrømmer	32-46
Framtidige kontantstrømmer i utenlandsk valuta	47
Diskonteringsrente	48-56
Innregning og måling av tap ved verdifall	57-63
Kontantgenererende enheter	64-93
Identifikasjon av den kontantgenererende enhet som en eiendel tilhører	65-72
Gjenvinnbart beløp og balanseført verdi av en kontantgenererende enhet	73-87
Goodwill	79-83
Felleseiendeler	84-87
Tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet	88-93
Reversering av et tap ved verdifall	94-112
Reversering av et tap ved verdifall for en enkelt eiendel	102-106
Reversering av et tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet	107-108
Reversering av et tap ved verdifall for goodwill	109-112
Opplysninger	113-119
Overgangsbestemmelser	120-121
Ikrafttredelse	122

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette de framgangsmåter som foretak skal anvende for å sikre at deres eiendeler ikke regnskapsføres til høyere verdi enn deres gjenvinnbare beløp. En eiendel er regnskapsført til høyere verdi enn gjenvinnbart beløp dersom dens balanseførte verdi overstiger det beløp som kan gjenvinnes ved bruk eller salg av eiendelen.
Dersom dette er tilfellet, betegnes eiendelen som falt i verdi, og standarden krever at foretaket innregner et tap ved verdifall.
Standarden angir også når et foretak skal reversere et tap ved verdifall, og fastsetter visse opplysninger som skal gis om eiendeler som har falt i verdi.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av tap ved verdifall for alle eiendeler, unntatt:***

   a) ***beholdninger (se IAS 2: «Beholdninger»),***

   b) ***eiendeler som oppstår som følge av anleggskontrakter (se IAS 11: «Anleggskontrakter»),***

   c) ***eiendeler ved utsatt skatt (se IAS 12: «Inntektsskatt»),***

   d) ***eiendeler som oppstår som følge av ytelser til ansatte (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»),***

   e) ***finansielle eiendeler som omfattes av IAS 32: «Finansielle instrumenter - opplysninger og presentasjon»,***

   f) ***investeringseiendom som måles til virkelig verdi (se IAS 40: «Investeringseiendom»), og***

   g) ***biologiske eiendeler knyttet til landbruk som måles til virkelig verdi, med fradrag for estimerte salgsutgifter (se IAS 41: «Landbruk»).***

2. Denne standard omfatter ikke beholdninger, eiendeler som oppstår som følge av anleggskontrakter, eiendeler ved utsatt skatt eller eiendeler som oppstår som følge av ytelser til ansatte, fordi de eksisterende internasjonale regnskapsstandarder som gjelder for disse eiendelene, allerede inneholder spesifikke krav om hvordan de skal innregnes og måles.

3. Denne standard gjelder for:

   a) datterforetak, som definert i IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak»,

b) tilknyttede foretak, som definert i IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak», og

c) felleskontrollert virksomhet, som definert i IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet».

Verdifall på andre finansielle eiendeler er omfattet av IAS 39: «Finansielle instrumenter - innregning og måling».

4. Denne standard gjelder for eiendeler som balanseføres til regulert verdi (virkelig verdi) i henhold til andre internasjonale regnskapsstandarder, for eksempel den tillatte alternative metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr». Identifikasjon av om en verdiregulert eiendel har falt i verdi, avhenger imidlertid av grunnlaget for beregningen av virkelig verdi:

a) Dersom eiendelens virkelige verdi er dens markedsverdi, er den eneste forskjellen mellom eiendelens virkelige verdi og dens netto salgspris, de utgifter som er direkte knyttet til avhendingen av eiendelen:

i) Dersom avhendingsutgiftene er ubetydelige, er den verdiregulerte eiendelens gjenvinnbare beløp nødvendigvis nær eller større enn dens regulerte verdi (virkelige verdi). I så fall er det etter anvendelse av kravene om verdiregulering ikke sannsynlig at den verdiregulerte eiendelen har falt i verdi, og det er ikke nødvendig å estimere det gjenvinnbare beløpet.

ii) Dersom avhendingsutgiftene ikke er ubetydelige, er den verdiregulerte eiendelens netto salgspris nødvendigvis mindre enn dens virkelige verdi. Derfor har den verdiregulerte eiendelen falt i verdi dersom dens bruksverdi er mindre enn dens regulerte verdi (virkelige verdi). I så fall skal foretaket etter anvendelse av kravene om verdiregulering anvende denne standard for å bestemme om eiendelen har falt i verdi.

b) Dersom eiendelens virkelige verdi fastsettes på annet grunnlag enn markedsverdien, kan dens regulerte verdi (virkelige verdi) være større eller mindre enn dens gjenvinnbare beløp. Etter anvendelse av kravene om verdiregulering anvender foretaket derfor denne standard for å bestemme om eiendelen har falt i verdi.

DEFINISJONER

5. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Gjenvinnbart beløp» er høyeste verdi av en eiendels netto salgspris og dens bruksverdi.

«Bruksverdi» er nåverdi av estimerte framtidige kontantstrømmer som forventes å oppstå i forbindelse med fortsatt bruk av en eiendel, og ved avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid.

«Netto salgspris» er det beløp som kan oppnås ved salg av en eiendel i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, minus avhendingsutgifter.

«Avhendingsutgifter» er utgifter direkte knyttet til avhendingen av en eiendel, eksklusive finansieringsutgifter og skatteutgifter.

«Tap ved verdifall» er det beløp som eiendelens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp med.

«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet i balansen med etter fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.

«Avskrivning» er den systematiske fordelingen av en eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.

«Avskrivbart beløp» er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost i finansregnskapet, minus eiendelens restverdi.

«Utnyttbar levetid» er enten

a) ***det tidsrommet en eiendel forventes å bli brukt av foretaket, eller***

b) ***antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket forventer å oppnå fra eiendelen.***

En «kontantgenererende enhet» er den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler.

«Felleseiendeler» er eiendeler unntatt goodwill som bidrar til framtidige kontantstrømmer både i den aktuelle kontantgenererende enhet og i andre kontantgenererende enheter.

Et «aktivt marked» er et marked der samtlige av følgende vilkår er oppfylt:

a) ***varene som det handles med i markedet, er ensartede,***

b) ***villige kjøpere og selgere kan vanligvis finnes til enhver tid, og***

c) ***prisene er tilgjengelige for allmennheten.***

IDENTIFIKASJON AV MULIG VERDIFALL PÅ EN EIENDEL

6. I nr. 7-14 spesifiseres det når gjenvinnbart beløp skal fastsettes. I disse kravene brukes begrepet «eiendel», men de gjelder for både enkelteiendeler og kontantgenererende enheter.

7. En eiendel har falt i verdi når dens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp. I nr. 9-11 beskrives noen indikasjoner på tap ved verdifall. Dersom slike

indikasjoner foreligger, skal foretaket foreta et formelt estimat på gjenvinnbart beløp. Dersom det ikke finnes indikasjoner på mulig tap ved verdifall, krever denne standard ikke at foretaket foretar et formelt estimat på gjenvinnbart beløp.

8. ***Foretaket skal på hver balansedag vurdere om det finnes indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi. Dersom slike indikasjoner foreligger, skal foretaket estimere eiendelens gjenvinnbare beløp.***

9. ***Ved vurdering av om det foreligger indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, skal foretaket minst ta hensyn til følgende indikasjoner:***

Eksterne informasjonskilder

a) ***Eiendelens markedsverdi har i løpet av perioden falt vesentlig mer enn det som kunne forventes som følge av alder eller normal bruk.***

b) ***Vesentlige endringer med negativ innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, i foretakets teknologiske, markedsmessige, økonomiske eller juridiske omgivelser, eller i det marked som eiendelen er beregnet på.***

c) ***Markedsrenter eller annen markedsmessig avkastning på investeringer har økt i løpet av perioden, og det er sannsynlig at disse økningene vil påvirke diskonteringsrenten som er benyttet ved beregning av eiendelens bruksverdi, og redusere eiendelens gjenvinnbare beløp vesentlig.***

d) ***Den balanseførte verdien av det regnskapspliktige foretakets nettoeiendeler er høyere enn dets børsverdi.***

Interne informasjonskilder

e) ***Det foreligger dokumentasjon på at en eiendel er ukurant eller fysisk skadet.***

f) ***Vesentlige endringer med negativ innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, med hensyn til omfanget eller arten av en eiendels bruk eller forventet bruk. Slike endringer omfatter planer om opphør eller omstrukturering av den virksomhet eiendelen tilhører, eller avhending av eiendelen på et tidligere tidspunkt enn forventet.***

g) ***Det foreligger dokumentasjon fra intern rapportering på at en eiendels inntjening er eller vil bli lavere enn forventet.***

10. Listen i nr. 9 er ikke uttømmende. Et foretak kan finne andre indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, og disse krever også at foretaket fastsetter eiendelens gjenvinnbare beløp.

11. Dokumentasjon fra intern rapportering som indikerer at en eiendel har falt i verdi, omfatter tilstedeværelse av:

a) kontantstrømmer til anskaffelse av eiendelen eller etterfølgende behov for kontanter i forbindelse med drift eller vedlikehold av den, som er vesentlig høyere enn opprinnelig budsjettert,

b) faktiske netto kontantstrømmer eller driftsresultat fra eiendelen som er vesentlig lavere enn budsjettert,

c) et vesentlig fall i budsjetterte netto kontantstrømmer eller driftsresultat eller en vesentlig økning i budsjetterte tap fra eiendelen, eller

d) driftstap eller netto utgående kontantstrømmer for eiendelen når tallene for inneværende periode summeres med budsjetterte tall for framtidige perioder.

12. Vesentlighetsprinsippet får anvendelse ved vurdering av hvorvidt en eiendels gjenvinnbare beløp må estimeres. Dersom tidligere beregninger for eksempel viser at en eiendels gjenvinnbare beløp er vesentlig høyere enn dens balanseførte verdi, trenger ikke foretaket å foreta en ny estimering av eiendelens gjenvinnbare beløp dersom det ikke har inntruffet hendelser som utligner forskjellen. Likeledes kan tidligere analyser vise at en eiendels gjenvinnbare beløp ikke påvirkes av en (eller flere) av indikasjonene nevnt i nr. 9.

13. Som en forklaring til nr. 12 kan nevnes at dersom markedsrenter eller annen markedsmessig avkastning på investeringer har økt i løpet av perioden, kreves det ikke at foretaket foretar et formelt estimat på en eiendels gjenvinnbare beløp i følgende tilfeller:

a) Dersom det er usannsynlig at diskonteringsrenten som er benyttet ved beregning av eiendelens bruksverdi, vil bli påvirket av økningen i markedsmessig avkastning. Eksempelvis har økninger i den kortsiktige renten ikke nødvendigvis en vesentlig virkning på den diskonteringsrente som brukes på en eiendel med lang gjenværende utnyttbar levetid.

b) Dersom det er sannsynlig at diskonteringsrenten som er benyttet ved beregning av eiendelens bruksverdi, vil bli påvirket av økningen i markedsmessig avkastning, men tidligere følsomhetsanalyser av gjenvinnbart beløp viser at

i) det er usannsynlig at det gjenvinnbare beløpet vil falle vesentlig, ettersom det er sannsynlig at framtidige kontantstrømmer vil stige. I noen tilfeller vil for eksempel et foretak kunne dokumentere at det justerer sine driftsinntekter for å kompensere for økt avkastning, eller

ii) det er usannsynlig at reduksjonen i gjenvinnbart beløp vil medføre et vesentlig tap ved verdifall.

14. Dersom det finnes indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, kan det bety at eiendelens gjenværende utnyttbare levetid, avskrivningsmetode eller restverdi må gjennomgås og justeres i henhold til den internasjonale regnskapsstandard som gjelder for eiendelen, selv om det ikke er innregnet tap ved verdifall for eiendelen.

MÅLING AV GJENVINNBART BELØP

15. I denne standard defineres gjenvinnbart beløp som den høyeste verdi av en eiendels netto salgspris og dens bruksverdi. I nr. 16-56 fastsettes kravene for måling av gjenvinnbart beløp. I disse kravene brukes begrepet «eiendel», men de gjelder for både enkelteiendeler og kontantgenererende enheter.

16. Det er ikke alltid nødvendig å bestemme både eiendelens netto salgspris og dens bruksverdi. Dersom ett av disse beløpene for eksempel overstiger eiendelens balanseførte verdi, har eiendelen ikke falt i verdi, og det er ikke nødvendig å estimere det andre beløpet.

17. Det kan være mulig å fastsette netto salgspris selv om eiendelen ikke omsettes i et aktivt marked. Noen ganger er det imidlertid umulig å fastsette netto salgspris fordi det ikke finnes grunnlag for å foreta et pålitelig estimat på det beløp som kan oppnås ved salg av eiendelen i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter. I slike tilfeller kan eiendelens gjenvinnbare beløp antas å være dens bruksverdi.

18. Dersom det ikke er grunn til å tro at en eiendels bruksverdi vesentlig overstiger dens netto salgspris, kan eiendelens gjenvinnbare beløp antas å være dens netto salgspris. Dette er ofte tilfellet for eiendeler som holdes med sikte på avhending. Dette skyldes at bruksverdien av en eiendel som holdes med sikte på avhending, hovedsakelig består av netto avhendingsproveny, idet de framtidige kontantstrømmene ved fortsatt bruk av eiendelen fram til den avhendes, sannsynligvis vil være ubetydelige.

19. Gjenvinnbart beløp fastsettes for en enkelt eiendel, med mindre eiendelen ikke genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler. I så fall fastsettes gjenvinnbart beløp for den kontantgenererende enhet som eiendelen tilhører (se nr. 64-87), med mindre enten:

    a) eiendelens netto salgspris er høyere enn dens balanseførte verdi, eller

    b) eiendelens bruksverdi kan estimeres til å være nær dens netto salgspris, og netto salgspris kan fastsettes.

20. I noen tilfeller kan estimater, gjennomsnitt og forenklede beregninger gi en rimelig tilnærming av de detaljerte beregninger som er beskrevet i denne standard, ved fastsettelse av netto salgspris eller bruksverdi.

Netto salgspris

21. Den beste indikasjon på en eiendels netto salgspris er prisen i en bindende salgsavtale i en transaksjon på armlengdes avstand, justert for utgifter direkte knyttet til avhending av eiendelen.

22. Dersom det ikke foreligger en bindende salgsavtale, men eiendelen omsettes i et aktivt marked, er netto salgspris eiendelens markedspris minus avhendingsutgiftene. Den relevante markedsprisen er vanligvis lik gjeldende kjøpskurs. Når aktuelle kjøpskurser mangler, kan prisen for den seneste transaksjonen danne grunnlag for et estimat på netto salgspris, forutsatt at det ikke har skjedd vesentlige endringer i de økonomiske forhold mellom tidspunktet for transaksjonen og tidspunktet for estimatet.

23. Dersom det ikke foreligger en bindende salgsavtale eller et aktivt marked for en eiendel, baseres netto salgspris på den beste tilgjengelige informasjon om det beløp foretaket kan oppnå på balansedagen i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, med fradrag for avhendingsutgiftene. Ved fastsettelsen av dette beløpet skal foretaket ta hensyn til utfallet av nylige transaksjoner

med tilsvarende eiendeler innenfor samme bransje. Netto salgspris gjenspeiler ikke et tvungent salg, med mindre ledelsen er nødt til å selge eiendelen umiddelbart.

24. Avhendingsutgifter som ikke allerede er innregnet som forpliktelser, trekkes fra ved fastsettelsen av netto salgspris. Eksempler på slike utgifter er utgifter til juridisk bistand, stempelavgift og lignende avgifter forbundet med transaksjonen, utgifter til fjerning av eiendelen og utgifter direkte knyttet til å bringe eiendelen i salgsklar stand. Sluttvederlag (som definert i IAS 19: «Ytelser til ansatte») og utgifter knyttet til nedskjæring eller omstrukturering av et foretak etter avhending av en eiendel, er imidlertid ikke utgifter direkte knyttet til avhending av eiendelen.

25. I noen tilfeller krever avhendingen av en eiendel at kjøperen overtar en forpliktelse, og den eneste prisen som er tilgjengelig, er en samlet netto salgspris for både eiendelen og forpliktelsen. I nr. 77 angis framgangsmåten i slike tilfeller.

Bruksverdi

26. Estimering av en eiendels bruksverdi omfatter følgende trinn:

    a) estimering av framtidige inngående og utgående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen og fra dens endelige avhending, og

    b) anvendelse av en egnet diskonteringsrente på disse framtidige kontantstrømmene.

Grunnlag for estimater på framtidige kontantstrømmer

27. ***Ved måling av bruksverdi skal***

    a) ***framskrivning av kontantstrømmer baseres på rimelige og dokumenterbare forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat på de økonomiske forhold som vil foreligge i eiendelens gjenværende utnyttbare levetid. Ekstern dokumentasjon skal tillegges størst vekt,***

    b) ***framskrivning av kontantstrømmer baseres på de siste budsjetter/prognoser som er godkjent av ledelsen. Framskrivning basert på disse budsjetter/prognoser skal omfatte en periode på høyst fem år, med mindre en lengre periode er berettiget, og***

    c) ***framskrivning av kontantstrømmer ut over perioden som omfattes av de siste budsjetter/prognoser, estimeres ved å ekstrapolere framskrivningene basert på budsjettene/prognosene ved anvendelse av en stabil eller fallende vekstrate for etterfølgende år, med mindre en stigende vekstrate er berettiget. Denne vekstraten skal ikke overstige den langsiktige gjennomsnittlige vekstrate for de produkter, næringer eller land som omfattes av foretakets virksomhet, eller for det marked der eiendelen brukes, med mindre en høyere vekstrate er berettiget.***

28. Detaljerte, uttrykkelige og pålitelige budsjetter/prognoser for framtidige kontantstrømmer for lengre perioder enn fem år er vanligvis ikke tilgjengelige. Derfor baseres ledelsens estimater på framtidige kontantstrømmer på de siste budsjetter/prognoser for høyst fem år. Ledelsen kan bruke framskrivning av kontantstrømmer basert på budsjetter/prognoser for en lengre periode enn fem år

dersom ledelsen er sikker på at de er pålitelige, og den på bakgrunn av tidligere erfaringer kan dokumentere sin evne til å gi korrekte prognoser av kontantstrømmer over en slik lengre periode.

29. Framskrivning av kontantstrømmer til slutten av en eiendels utnyttbare levetid estimeres ved å ekstrapolere framskrivningen av kontantstrømmer basert på budsjettene/prognosene ved anvendelse av en vekstrate for etterfølgende år. Denne raten er stabil eller fallende, med mindre en stigning i raten gjenspeiler objektiv informasjon om mønsteret for et produkts eller en bransjes levetid. Dersom det er relevant, kan vekstraten være null eller negativ.

30. Når forholdene er svært gunstige, er det sannsynlig at konkurrenter trer inn i markedet og begrenser veksten. Derfor vil det være vanskelig for foretakene å overstige den gjennomsnittlige historiske vekstraten på lang sikt (for eksempel 20 år) for de produkter, næringer eller land som omfattes av foretakets virksomhet, eller for det marked der eiendelen brukes.

31. Ved bruk av informasjon fra budsjetter/prognoser skal foretaket vurdere om informasjonen gjenspeiler rimelige og dokumenterbare forutsetninger og ledelsens beste estimat på de økonomiske forhold som vil foreligge i eiendelens gjenværende utnyttbare levetid.

Sammensetning av estimater på framtidige kontantstrømmer

32. ***Estimater på framtidige kontantstrømmer skal omfatte***

    a) ***framskrivning av inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen,***

    b) ***framskrivning av utgående kontantstrømmer som er nødvendige for å generere inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen (herunder utgående kontantstrømmer for å forberede eiendelen til bruk), og som kan knyttes direkte til eiendelen eller henføres til eiendelen på en rimelig og ensartet måte, og***

    c) ***eventuelle netto kontantstrømmer som vil bli mottatt (eller betalt) ved avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid.***

33. Estimater på framtidige kontantstrømmer og diskonteringsrenten gjenspeiler ensartede forutsetninger om prisøkninger på grunn av generell inflasjon. Dersom diskonteringsrenten omfatter virkningen av prisøkninger på grunn av generell inflasjon, estimeres derfor framtidige kontantstrømmer i nominelle priser. Dersom diskonteringsrenten ikke omfatter virkningen av prisøkninger på grunn av generell inflasjon, estimeres framtidige kontantstrømmer i faste priser (men omfatter framtidige spesifikke prisøkinger eller -fall).

34. Framskrivning av utgående kontantstrømmer omfatter framtidige fellesutgifter som kan knyttes direkte til bruken av eiendelen eller henføres til bruken av eiendelen på en rimelig og ensartet måte.

35. Når en eiendels balanseførte verdi ennå ikke omfatter alle utgående kontantstrømmer som vil påløpe fram til eiendelen er klar til bruk eller salg, omfatter estimatet på framtidige utgående kontantstrømmer et estimat på forventede utgående

kontantstrømmer fram til eiendelen er klar til bruk eller salg. Dette er for eksempel tilfellet for en bygning som er under oppføring eller et utviklingsprosjekt som ennå ikke er fullført.

36. For å unngå dobbeltregning skal estimater på framtidige kontantstrømmer ikke omfatte

    a) inngående kontantstrømmer fra eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra den aktuelle eiendelen (for eksempel finansielle eiendeler som fordringer), og

    b) utgående kontantstrømmer tilknyttet forpliktelser som allerede er innregnet (for eksempel gjeld, pensjoner eller avsetninger).

37. ***Framtidige kontantstrømmer skal estimeres for eiendelen i dens aktuelle stand. Estimater på framtidige kontantstrømmer skal ikke omfatte framtidige inngående eller utgående kontantstrømmer som forventes å oppstå som følge av***

    a) ***en framtidig omstrukturering som foretaket ennå ikke har forpliktet seg til, eller***

    b) ***framtidige investeringsutgifter som vil forbedre eiendelen i forhold til dens opprinnelig vurderte yteevne.***

38. Fordi framtidige kontantstrømmer estimeres for eiendelen i dens aktuelle tilstand, gjenspeiler bruksverdien ikke

    a) framtidige utgående kontantstrømmer eller tilknyttede kostnadsbesparelser (for eksempel reduserte personalkostnader) eller fordeler som forventes å oppstå som følge av en framtidig omstrukturering som foretaket ennå ikke har forpliktet seg til, eller

    b) framtidige investeringsutgifter som vil forbedre eiendelen i forhold til dens opprinnelig vurderte yteevne, eller tilknyttede framtidige fordeler fra disse utgiftene.

39. En omstrukturering er en prosess som er planlagt og kontrollert av ledelsen, og som vesentlig endrer enten omfanget av foretakets virksomhet eller måten virksomheten drives på. IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» gir veiledning som klargjør når et foretak har forpliktet seg til å foreta en omstrukturering.

40. Når et foretak har forpliktet seg til å foreta en omstrukturering, vil noen eiendeler sannsynligvis bli påvirket av denne omstruktureringen. Så snart foretaket har forpliktet seg til å foreta omstruktureringen

    a) gjenspeiler estimater på framtidige inngående og utgående kontantstrømmer ved fastsettelse av bruksverdi, kostnadsbesparelser og andre fordeler ved omstruktureringen (basert på de siste budsjetter/prognoser godkjent av ledelsen), og

    b) omfattes estimater på framtidige utgående kontantstrømmer knyttet til omstrukturering av en omstruktureringsbestemmelse i henhold til IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

Eksempel 5 i vedlegg A illustrerer virkningen av en framtidig omstrukturering på beregningen av bruksverdi.

41. Inntil et foretak pådrar seg investeringsutgifter som forbedrer en eiendel i forhold til dens opprinnelig vurderte yteevne, omfatter estimater på framtidige kontantstrømmer ikke estimerte framtidige inngående kontantstrømmer som forventes å oppstå fra disse utgiftene (se eksempel 6 i vedlegg A).

42. Estimater på framtidige kontantstrømmer omfatter framtidige investeringsutgifter som er nødvendige for å opprettholde en eiendels opprinnelig vurderte yteevne.

43. ***Estimater på framtidige kontantstrømmer skal ikke omfatte***

    a) ***inngående eller utgående kontantstrømmer knyttet til finansiering, eller***

    b) ***inn- eller utbetalinger av inntektsskatt.***

44. Estimerte framtidige kontantstrømmer gjenspeiler forutsetninger som stemmer overens med måten diskonteringsrenten fastsettes på. Ellers vil virkningen av noen av forutsetningene bli tatt med to ganger eller oversett. Ettersom pengenes tidsverdi tas i betraktning ved at estimerte framtidige kontantstrømmer diskonteres, omfatter disse kontantstrømmene ikke inngående eller utgående kontantstrømmer knyttet til finansiering. Likeledes estimeres framtidige kontantstrømmer før skatt, ettersom diskonteringsrenten fastsettes før skatt.

45. ***Estimatet på netto inngående kontantstrømmer skal mottas (eller betales) ved avhending av en eiendel ved slutten av dens utnyttbare levetid, skal tilsvare det beløp foretaket forventer å oppnå ved avhending av eiendelen i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, med fradrag for estimerte avhendingsutgifter.***

46. Estimatet på netto kontantstrømmer som skal mottas (eller betales) ved avhending av en eiendel ved slutten av dens utnyttbare levetid, fastsettes på samme måte som en eiendels netto salgspris, bortsett fra at følgende gjelder ved estimering av nevnte netto kontantstrømmer:

    a) foretaket anvender de priser som gjelder på estimeringstidspunktet for tilsvarende eiendeler som har nådd slutten av sin utnyttbare levetid, og som har vært brukt under tilsvarende forhold som eiendelen skal brukes under, og

    b) disse prisene justeres for virkningen av både framtidige prisstigninger på grunn av generell inflasjon, og spesifikke framtidige prisstigninger (prisfall). Dersom estimater på framtidige kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen og diskonteringsrenten ikke omfatter virkningen av generell inflasjon, skal imidlertid denne virkningen også utelukkes fra estimatet på netto kontantstrømmer ved avhending.

Framtidige kontantstrømmer i utenlandsk valuta

47. Framtidige kontantstrømmer estimeres i den valuta de vil bli generert, og diskonteres deretter ved bruk av en diskonteringsrente som er relevant for den valutaen. Foretaket

omregner den oppnådde nåverdien til dagskursen på balansedagen (betegnet som sluttkursen i IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»).

Diskonteringsrente

48. ***Diskonteringsrenten(e) skal fastsettes før skatt og gjenspeile aktuelle markedsvurderinger av pengenes tidsverdi og de særskilte risikoer forbundet med eiendelen. Diskonteringsrenten(e) skal ikke gjenspeile risikoer som er justert ved estimater på framtidige kontantstrømmer.***

49. En sats som gjenspeiler aktuelle markedsvurderinger av pengenes tidsverdi og de særskilte risikoer forbundet med eiendelen, er den avkastning investorer vil kreve dersom de velger en investering som med hensyn til beløp, tidspunkter og risikoprofil tilsvarer de kontantstrømmer foretaket forventer å oppnå fra eiendelen. Denne satsen estimeres ut fra den sats som gjelder for aktuelle markedstransaksjoner med tilsvarende eiendeler, eller ut fra de veide gjennomsnittlige kapitalkostnadene for et børsnotert foretak som har en enkelt eiendel (eller en portefølje av eiendeler) som med hensyn til potensiell yteevne og risikoer tilsvarer den aktuelle eiendelen.

50. Når en sats som er spesifikk for eiendelen, ikke er direkte tilgjengelig i markedet, bruker foretaket en sats med tilsvarende trekk for å estimere diskonteringsrenten. Formålet er så langt det er mulig å foreta en markedsvurdering av

    a) pengenes tidsverdi for alle perioder fram til slutten av eiendelens utnyttbare levetid, og

    b) risikoene for at de framtidige kontantstrømmene vil avvike fra estimatene med hensyn til beløp eller tidspunkter.

51. Som utgangspunkt kan foretaket ta følgende satser i betraktning:

    a) foretakets veide gjennomsnittlige kapitalkostnader fastsatt ved bruk av teknikker som «Capital Asset Pricing Model»,

    b) foretakets direkte lånerente, og

    c) andre lånerenter i markedet.

52. Disse satsene justeres

    a) for å gjenspeile markedets vurdering av de særskilte risikoer forbundet med kontantstrømsprojeksjonene, og

    b) for å utelukke risikoer som ikke er relevante for kontantstrømsprojeksjonene.

    Det tas hensyn til risiko knyttet til land, valuta og kontantstrømmer.

53. For å unngå dobbeltregning gjenspeiler diskonteringsrentene ikke risikoer som er justert ved estimater på framtidige kontantstrømmer.

54. Diskonteringsrenten er uavhengig av foretakets kapitalstruktur og foretakets finansiering av kjøpet av eiendelen, fordi de framtidige kontantstrømmer som forventes

å oppstå fra eiendelen, ikke er avhengige av hvordan foretaket har finansiert kjøpet av eiendelen.

55. Når beregningsgrunnlaget for satsen er etter skatt, justeres det for å gjenspeile satsen før skatt.

56. Et foretak bruker normalt én enkelt diskonteringsrente ved estimering av en eiendels bruksverdi. Imidlertid bruker foretaket atskilte diskonteringsrenter for forskjellige framtidige perioder når bruksverdien påvirkes av forskjellige risikoer i forskjellige perioder, eller av rentens terminstruktur.

INNREGNING OG MÅLING AV TAP VED VERDIFALL

57. I nr. 58-63 angis kravene for innregning og måling av tap ved verdifall for en enkelt eiendel. Innregning og måling av tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet behandles i nr. 88-93.

58. ***En eiendels balanseførte verdi skal bare nedskrives til dens gjenvinnbare beløp dersom eiendelens gjenvinnbare beløp er mindre enn dens balanseførte verdi. Denne nedskrivningen er et tap ved verdifall.***

59. ***Et tap ved verdifall skal umiddelbart innregnes som kostnad i resultatregnskapet, med mindre eiendelen balanseføres til regulert verdi i henhold til en annen internasjonal regnskapsstandard (for eksempel i henhold til den tillatte alternative metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»). Tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel skal behandles som negativ verdiregulering i henhold til denne andre internasjonale regnskapsstandard.***

60. Et tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel innregnes som kostnad i resultatregnskapet. Et tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel innregnes imidlertid direkte mot en eventuell verdireguleringsreserve for eiendelen, i det omfang tapet ikke overstiger beløpet for verdireguleringsreserven for samme eiendel.

61. ***Når det estimerte tapet ved verdifall er større enn den balanseførte verdien av eiendelen det er tilknyttet, skal foretaket bare innregne en forpliktelse dersom det kreves i henhold til en annen internasjonal regnskapsstandard.***

62. ***Etter innregning av et tap ved verdifall skal satsene for avskrivning av eiendelen justeres i framtidige perioder, slik at eiendelens endrede balanseførte verdi, med fradrag for eventuell restverdi, fordeles systematisk over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid.***

63. Dersom det innregnes et tap ved verdifall, fastsettes eventuelle tilknyttede eiendeler eller forpliktelser ved utsatt skatt i henhold til IAS 12: «Inntektsskatt» ved å sammenligne eiendelens endrede balanseførte verdi med dens skattemessige verdi (se eksempel 3 i vedlegg A).

KONTANTGENERERENDE ENHETER

64. I nr. 65-93 angis kravene for identifikasjon av den kontantgenererende enhet som en eiendel tilhører, fastsettelse av kontantgenererende enheters balanseførte verdi og innregning av tap ved verdifall på kontantgenererende enheter.

Identifikasjon av den kontantgenererende enhet som en eiendel tilhører

65. ***Dersom det finnes indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, skal gjenvinnbart beløp estimeres for den enkelte eiendel. Dersom det ikke er mulig å estimere den enkelte eiendels gjenvinnbare beløp, skal foretaket fastsette det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enhet som eiendelen tilhører (eiendelens kontantgenererende enhet).***

66. Det gjenvinnbare beløpet for en enkelt eiendel kan ikke fastsettes dersom

    a) eiendelens bruksverdi ikke kan estimeres til å være nær dens netto salgspris (for eksempel når de framtidige kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen ikke kan estimeres til å være ubetydelige), og

    b) eiendelen ikke genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk som i all vesentlighet er uavhengige av kontantstrømmer fra andre eiendeler. I slike tilfeller kan bruksverdien, og dermed det gjenvinnbare beløpet, bare fastsettes for eiendelens kontantgenererende enhet.

    Eksempel

    Et gruveforetak eier en privat jernbane til bruk i sin gruvedrift. Den private jernbanen kan bare selges til skrapverdi og genererer ikke inngående kontantstrømmer som i all vesentlighet er uavhengig av kontantstrømmer fra andre eiendeler i gruven.

    Det er ikke mulig å estimere den private jernbanens gjenvinnbare beløp, fordi dens bruksverdi ikke kan fastsettes, og bruksverdien sannsynligvis avviker fra skrapverdien. Derfor estimerer foretaket det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enhet som den private jernbanen tilhører, det vil si gruven som helhet.

67. Som definert i nr. 5 er en eiendels kontantgenererende enhet den minste gruppen av eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengig av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler. Identifikasjon av en eiendels kontantgenererende enhet innebærer skjønn. Dersom det gjenvinnbare beløpet ikke kan fastsettes for en enkelt eiendel, identifiserer foretaket den laveste samling eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige.

    Eksempel

    Et busselskap har kontrakt med en kommune om drift av minst fem forskjellige bussruter. Eiendeler tilhørende hver rute og kontantstrømmene fra hver rute kan identifiseres separat. En av rutene drives med et betydelig tap.

Fordi foretaket ikke har mulighet til å nedlegge en av bussrutene, er den minste gruppen av identifiserbare inngående kontantstrømmer som i all vesentlighet er uavhengige av andre eiendeler eller grupper av eiendeler, de inngående kontantstrømmene som genereres av de fem rutene til sammen. Den kontantgenererende enhet for hver rute er busselskapet som helhet.

68. Inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk er inngående kontantstrømmer og kontantekvivalenter fra parter utenfor det regnskapspliktige foretaket. Ved vurdering av om hvorvidt inngående kontantstrømmer fra en eiendel (eller en gruppe av eiendeler) i all vesentlighet er uavhengig av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler (eller grupper av eiendeler), tar foretaket hensyn til forskjellige faktorer, herunder hvordan ledelsen styrer foretakets drift (for eksempel etter produktlinje, forretningsområde, plassering, distrikt eller region eller på annen måte), eller hvordan ledelsen treffer beslutninger om fortsatt bruk eller avhending av foretakets eiendeler og virksomhet. Eksempel 1 i vedlegg A gir eksempler på identifikasjon av en kontantgenererende enhet.

69. ***Dersom det finnes et aktivt marked for produktene som produseres ved hjelp av en eiendel eller en gruppe av eiendeler, skal denne eiendelen eller gruppen av eiendeler identifiseres som en kontantgenererende enhet, selv om deler av eller hele produksjonen brukes internt. Dersom dette er tilfellet, skal ledelsens beste estimat på de framtidige markedspriser for produktene brukes til å***

    a) ***fastsette bruksverdien av denne kontantgenererende enhet ved estimering av framtidige inngående kontantstrømmer til foretaket knyttet til intern bruk av produksjonen, og***

    b) ***fastsette bruksverdien av andre kontantgenererende enheter i det regnskapspliktige foretaket ved estimering av framtidige utgående kontantstrømmer knyttet til intern bruk av produksjonen.***

70. Selv om deler av eller hele produksjonen fra en eiendel eller en gruppe eiendeler brukes av andre enheter i det regnskapspliktige foretaket (for eksempel produkter på et mellomstadium i en produksjonsprosess), utgjør denne eiendelen eller gruppen av eiendeler en separat kontantgenererende enhet dersom foretaket kan selge denne produksjonen i et aktivt marked. Dette skyldes at eiendelen eller gruppen av eiendeler kan generere inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler. Ved bruk av informasjon basert på budsjetter/prognoser for en slik kontantgenererende enhet justerer foretaket denne informasjonen dersom interne overføringspriser ikke gjenspeiler ledelsens beste estimat på framtidige markedspriser for den kontantgenererende enhetens produksjon.

71. ***Kontantgenererende enheter skal avgrenses på samme måte fra periode til periode for samme eiendel eller type av eiendeler, med mindre en endring er berettiget.***

72. Dersom et foretak finner at en eiendel tilhører en annen kontantgenererende enhet enn i tidligere perioder, eller at sammensetningen av typer eiendeler i eiendelens kontantgenererende enhet har endret seg, kreves det i henhold til nr. 117 at det framlegges visse opplysninger om den kontantgenererende enheten dersom et tap ved

verdifall innregnes eller reverseres for den kontantgenererende enheten, og dette er vesentlig for det regnskapspliktige foretakets finansregnskap som helhet.

Gjenvinnbart beløp og balanseført verdi av en kontantgenererende enhet

73. En kontantgenererende enhets gjenvinnbare beløp er den høyeste verdi av den kontantgenererende enhetens netto salgspris og dens bruksverdi. Ved fastsettelse av en kontantgenererende enhets gjenvinnbare beløp skal alle henvisninger til «eiendel» i nr. 16-56 leses som henvisninger til «kontantgenererende enhet».

74. ***En kontantgenererende enhets balanseførte verdi skal fastsettes på samme måte som dens gjenvinnbare beløp.***

75. En kontantgenererende enhets balanseførte verdi

    a) omfatter bare den balanseførte verdien av de eiendeler som kan knyttes direkte til den kontantgenererende enheten eller henføres til denne på en rimelig og ensartet måte, og som vil generere estimerte framtidige inngående kontantstrømmer ved fastsettelse av den kontantgenererende enhetens bruksverdi, og

    b) omfatter ikke den balanseførte verdien av innregnede forpliktelser, med mindre den kontantgenererende enhetens gjenvinnbare beløp ikke kan fastsettes uten å ta hensyn til slike forpliktelser.

    Årsaken til dette er at en kontantgenererende enhets netto salgspris og bruksverdi fastsettes uten hensyn til kontantstrømmer knyttet til eiendeler som ikke er en del av den kontantgenererende enhet, og forpliktelser som allerede er innregnet i finansregnskapet (se nr. 24 og 36).

76. Når eiendeler grupperes med henblikk på vurdering av gjenvinnbart beløp, er det viktig at alle eiendeler som genererer relevante inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk, tas med i den kontantgenererende enheten. Ellers kan den kontantgenererende enheten synes å være fullt gjenvinnbar selv om det faktisk har oppstått et tap ved verdifall. Selv om visse eiendeler bidrar til en kontantgenererende enhets estimerte framtidige kontantstrømmer, finnes det tilfeller der de ikke kan henføres til den kontantgenererende enheten på en rimelig og ensartet måte. Det kan være tilfellet for goodwill eller felleseiendeler, for eksempel eiendeler i tilknytning til hovedkontoret. I nr. 79-87 angis behandlingen av slike eiendeler når en kontantgenererende enhet testes for verdifall.

77. Det kan være nødvendig å ta hensyn til visse innregnede forpliktelser for å kunne fastsette en kontantgenererende enhets gjenvinnbare beløp. Dette kan forekomme dersom avhendingen av en kontantgenererende enhet medfører at kjøperen må overta en forpliktelse. I dette tilfellet tilsvarer den kontantgenererende enhetens netto salgspris (eller den estimerte kontantstrøm fra endelig avhending) eiendelenes estimerte salgspris i den kontantgenererende enheten, samt tilhørende forpliktelser, med fradrag for avhendingsutgiftene. For å kunne foreta en meningsfull sammenligning av en kontantgenererende enhets balanseførte verdi og gjenvinnbare beløp, fratrekkes den balanseførte verdien av forpliktelsen både ved fastsettelsen både av den kontantgenererende enhetens bruksverdi og dens balanseførte verdi.

Eksempel

Et foretak driver en gruve i et land der lovgivningen krever at eieren rehabiliterer grunnen når gruvedriften opphører. Utgiftene til rehabilitering omfatter tilbakelegging av det overliggende jordlaget, som må fjernes før gruvedriften kan påbegynnes. Det ble gjort en avsetning for utgiftene til tilbakelegging av det overliggende jordlaget så snart jorden ble fjernet. Beløpet ble innregnet som en del av gruvens anskaffelseskost og avskrives over gruvens utnyttbare levetid. Den balanseførte verdien av avsetningene til rehabilitering er 500, som tilsvarer nåverdien av rehabiliteringsutgiftene.

Foretaket tester gruven for verdifall. Gruvens kontantgenererende enhet er gruven som helhet. Foretaket har mottatt forskjellige tilbud om kjøp av gruven til en pris rundt 800. I prisen er det tatt hensyn til at kjøper overtar forpliktelsen om å legge tilbake det overliggende jordlaget. Avhendingsutgiftene for gruven er ubetydelige. Bruksverdien av gruven er omtrent 1 200, eksklusive rehabiliteringsutgifter. Gruvens balanseførte verdi er 1 000.

Netto salgspris for den kontantgenererende enheten er 800. Dette beløpet tar hensyn til rehabiliteringsutgifter som det allerede er gjort avsetning for. Derfor fastsettes bruksverdien av den kontantgenererende enheten etter at det er tatt hensyn til rehabiliteringsutgiftene, og den estimeres til å være 700 (1 200 minus 500). Den kontantgenererende enhetens balanseførte verdi er 500, som tilsvarer gruvens balanseførte verdi (1 000) minus den balanseførte verdien av avsetningen til rehabiliteringsutgifter (500).

78. Av praktiske årsaker tas det ved fastsettelse av en kontantgenererende enhets gjenvinnbare beløp noen ganger hensyn til eiendeler som ikke er en del av den kontantgenererende enheten (for eksempel fordringer eller andre finansielle eiendeler), eller forpliktelser som allerede er innregnet i finansregnskapet (for eksempel gjeld, pensjoner og andre avsetninger). I slike tilfeller økes den kontantgenererende enhetens balanseførte verdi med den balanseførte verdien av slike eiendeler, og reduseres med den balanseførte verdien av slike forpliktelser.

Goodwill

79. Goodwill ved overtakelse utgjør en betaling fra et overtakende foretak i forventning om framtidige økonomiske fordeler. De framtidige økonomiske fordelene kan oppstå som følge av synergier mellom anskaffede identifiserbare eiendeler eller fra eiendeler som hver for seg ikke oppfyller kriteriene for innregning i finansregnskapet. Goodwill genererer ikke kontantstrømmer uavhengig av andre eiendeler eller grupper av eiendeler, og derfor er det ikke mulig å fastsette gjenvinnbart beløp for goodwill som en enkelt eiendel. Dersom det finnes indikasjoner på at goodwill har falt i verdi, fastsettes derfor gjenvinnbart beløp for den kontantgenererende enhet som goodwillen tilhører. Beløpet sammenlignes deretter med denne kontantgenererende enhetens balanseførte verdi, og eventuelle tap ved verdifall innregnes i samsvar med nr. 88.

80. ***Ved testing av en kontantgenererende enhet for verdifall skal foretaket undersøke om goodwill knyttet til denne kontantgenererende enheten er innregnet i finansregnskapet. Dersom dette er tilfellet, skal foretaket***

a) ***anvende «nedenfra-og-opp»-metoden, det vil si at foretaket skal***

i) ***undersøke om den balanseførte verdien av goodwill kan henføres til den aktuelle kontantgenererende enhet på en rimelig og ensartet måte, og***

ii) ***deretter sammenligne det gjenvinnbare beløpet for den aktuelle kontantgenererende enhet med dens balanseførte verdi (herunder den balanseførte verdi av eventuell goodwill) og innregne eventuelle tap ved verdifall i samsvar med nr. 88.***

Foretaket skal gjennomføre andre trinn i «nedenfra-og-opp»-metoden, selv om ingen del av goodwillens balanseførte verdi kan henføres til den aktuelle kontantgenererende enhet på en rimelig og ensartet måte, og

b) ***dersom foretaket ved anvendelse av «nedenfra-og-opp»-metoden ikke kan henføre den balanseførte verdien av goodwill til den aktuelle kontantgenererende enhet på en rimelig og ensartet måte, skal foretaket også anvende en «ovenfra-og-ned»-metode, det vil si at foretaket skal***

i) ***identifisere den minste kontantgenererende enhet som omfatter den aktuelle kontantgenererende enhet, og som den balanseførte verdien av goodwill kan henføres til på en rimelig og ensartet måte (den største kontantgenererende enheten), og***

ii) ***deretter sammenligne det gjenvinnbare beløpet for den største kontantgenererende enheten med dens balanseførte verdi (herunder den balanseførte verdi av goodwill) og innregne eventuelle tap ved verdifall i samsvar med nr. 88.***

81. Når en kontantgenererende enhet testes for verdifall skal foretaket ta hensyn til goodwill knyttet til framtidige kontantstrømmer fra den kontantgenererende enheten. Dersom goodwill kan henføres på en rimelig og ensartet måte, skal foretaket bare anvende «nedenfra-og-opp»-metoden. Dersom det ikke er mulig å henføre goodwill på en rimelig og ensartet måte, skal foretaket anvende både «nedenfra-og-opp»- og «ovenfra-og-ned»-metoden (se eksempel 7 i vedlegg A).

82. «Nedenfra-og-opp»-metoden sikrer at foretaket innregner tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet, herunder for goodwill som kan henføres på en rimelig og ensartet måte. Når det ikke er praktisk mulig å henføre goodwill på en rimelig og ensartet måte ved anvendelse av «nedenfra-og-opp»-metoden, sikrer kombinasjonen av «nedenfra-og-opp»- og «ovenfra-og-ned»-metoden at foretaket

a) først innregner tap ved verdifall for den kontantgenererende enheten, uten hensyn til goodwill, og

b) deretter innregner tap ved verdifall for goodwill. Ettersom foretaket først anvender «nedenfra-og-opp»-metoden på alle eiendeler som kan ha falt i verdi, er alle identifiserte tap ved verdifall for den største kontantgenererende enheten i «ovenfra-og-ned»-metodene utelukkende knyttet til goodwill som er henført til den største kontantgenererende enheten.

83. Dersom «ovenfra-og-ned»-metoden anvendes, fastsetter foretaket formelt det gjenvinnbare beløpet for den største kontantgenererende enheten, med mindre det

foreligger overbevisende dokumentasjon på at det ikke er noen risiko for at den største kontantgenererende enheten har falt i verdi (se nr. 12).

Felleseiendeler

84. Felleseiendeler omfatter et konserns eller en divisjons eiendeler, for eksempel hovedkvarter, EDB-utstyr eller et forskningssenter. Foretakets oppbygning bestemmer om en eiendel oppfyller denne standards definisjon av felleseiendeler for en bestemt kontantgenererende enhet. Viktige kjennetegn ved felleseiendeler er at de ikke genererer inngående kontantstrømmer uavhengig av andre eiendeler eller grupper av eiendeler, og at deres balanseførte verdi ikke fullt ut kan henføres til den aktuelle kontantgenererende enheten.

85. Ettersom felleseiendeler ikke genererer inngående kontantstrømmer separat, kan ikke det gjenvinnbare beløpet for en enkelt felleseiendel fastsettes, med mindre ledelsen har besluttet å avhende eiendelen. Dersom det finnes indikasjoner på at en felleseiendel har falt i verdi, fastsettes derfor gjenvinnbart beløp for den kontantgenererende enhet som felleseiendelen tilhører. Det gjenvinnbare beløpet sammenlignes deretter med denne kontantgenererende enhetens balanseførte verdi, og eventuelle tap ved verdifall innregnes i samsvar med nr. 88.

86. ***Ved testing av en kontantgenererende enhet for verdifall skal foretaket identifisere alle felleseiendeler som er knyttet til den aktuelle kontantgenererende enhet. Deretter skal foretaket anvende nr. 80 på hver identifiserte felleseiendel, det vil si:***

    a) ***dersom felleseiendelens balanseførte verdi kan henføres til den aktuelle kontantgenererende enhet på en rimelig og ensartet måte, skal foretaket bare anvende «nedenfra-og-opp»-metoden, og***

    b) ***dersom felleseiendelens balanseførte verdi ikke kan henføres til den aktuelle kontantgenererende enhet på en rimelig og ensartet måte, skal foretaket anvende både «nedenfra-og-opp»-metoden og «ovenfra-og-ned»-metoden.***

87. Eksempel 8 i vedlegg A viser hvordan felleseiendeler skal behandles.

Tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet

88. ***Tap ved verdifall skal innregnes for en kontantgenererende enhet dersom, og bare dersom, dens gjenvinnbare beløp er mindre enn dens balanseførte verdi. Tapet skal fordeles for å redusere den balanseførte verdien av eiendelene i enheten, i følgende rekkefølge:***

    a) ***først på eventuell goodwill henført til den kontantgenererende enheten, og***

    b) ***deretter på de andre eiendelene, pro-rata etter balanseført verdi av hver eiendel i enheten.***

    Disse reduksjonene i balanseført verdi skal behandles som tap ved verdifall på enkelteiendeler og innregnes i samsvar med nr. 59.

89. ***Ved fordeling av et tap ved verdifall i henhold til nr. 88 skal en eiendels balanseførte verdi ikke reduseres til mindre enn den høyeste av følgende verdier:***

    a) ***dens netto salgspris (dersom den kan fastsettes),***

    b) ***dens bruksverdi (dersom den kan fastsettes), og***

    c) ***null.***

    Tapet ved verdifall som ellers skulle vært henført til eiendelen, skal fordeles pro rata på de andre eiendelene i enheten.

90. På grunn av sin natur reduseres goodwill som henføres til en kontantgenererende enhet, før den balanseførte verdien av andre eiendeler reduseres.

91. Dersom det ikke er praktisk mulig å estimere gjenvinnbart beløp for hver enkelt eiendel i en kontantgenererende enhet, krever denne standard en tilfeldig fordeling av et tap ved verdifall mellom eiendelene i enheten, med unntak av goodwill, fordi alle eiendelene i en kontantgenererende enhet samvirker.

92. Dersom gjenvinnbart beløp for en enkelt eiendel ikke kan fastsettes (se nr. 66)

    a) innregnes et tap ved verdifall på eiendelen dersom dens balanseførte verdi er høyere enn den høyeste verdi av dens netto salgspris og resultatet av fordelingsprosedyrene beskrevet i nr. 88 og 89, og

    b) innregnes det ikke noe tap ved verdifall for eiendelen dersom den tilknyttede kontantgenererende enheten ikke har falt i verdi. Dette gjelder selv om eiendelens netto salgspris er lavere enn dens balanseførte verdi.

    Eksempel

    En maskin er fysisk skadet. Den fungerer fortsatt, men ikke like godt som før. Maskinens netto salgspris er lavere enn dens balanseførte verdi. Maskinen genererer ikke uavhengige inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk. Den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som omfatter maskinen, og som genererer inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler, er produksjonslinjen som maskinen tilhører. Det gjenvinnbare beløpet for produksjonslinjen viser at produksjonslinjen som helhet ikke har falt i verdi.

    Forutsetning 1: budsjetter/prognoser som er godkjent av ledelsen, tyder ikke på at ledelsen har til hensikt å skifte ut maskinen.

    Maskinens gjenvinnbare beløp kan ikke estimeres for seg, ettersom maskinens bruksverdi

    a) kan avvike fra dens netto salgspris, og

    b) bare kan fastsettes for den kontantgenererende enhet som maskinen tilhører (produksjonslinjen).

Produksjonslinjen har ikke falt i verdi, og derfor innregnes det ikke tap ved verdifall for maskinen. Likevel kan det være nødvendig for foretaket å revurdere avskrivningsperioden eller avskrivningsmetoden for maskinen. En kortere avskrivningsperiode eller raskere avskrivningsmetode kan være nødvendig for å gjenspeile maskinens forventede gjenværende utnyttbare levetid eller mønsteret for hvordan foretaket forbruker økonomiske fordeler.

Forutsetning 2: budsjetter/prognoser godkjent av ledelsen gjenspeiler at ledelsen har til hensikt å skifte ut maskinen og selge den i nær framtid. Kontantstrømmene ved fortsatt bruk av maskinen inntil den avhendes estimeres til å være ubetydelige.

Maskinens bruksverdi kan estimeres til å være nær dens netto salgspris. Derfor kan maskinens gjenvinnbare beløp fastsettes, og det tas ikke hensyn til den kontantgenererende enhet som maskinen tilhører (produksjonslinjen). Ettersom maskinens netto salgspris er lavere enn dens balanseførte verdi, innregnes det et tap ved verdifall for maskinen.

93. ***Etter at kravene i nr. 88 og nr. 89 er anvendt, skal det bare innregnes en forpliktelse for et eventuelt resterende tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet dersom det kreves i henhold til andre internasjonale regnskapsstandarder.***

REVERSERING AV ET TAP VED VERDIFALL

94. I nr. 95-101 angis kravene for reversering av et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel eller en kontantgenererende enhet i tidligere år. I disse kravene brukes begrepet «eiendel», men de gjelder for både enkelteiendeler og kontantgenererende enheter. Ytterligere krav for enkelteiendeler er angitt i nr. 102, for kontantgenererende enheter i nr. 107-108 og for goodwill i nr. 109-112.

95. ***Foretaket skal på hver balansedag vurdere om det finnes indikasjoner på at et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel i tidligere år, ikke lenger finnes, eller er redusert. Dersom slike indikasjoner foreligger, skal foretaket estimere eiendelens gjenvinnbare beløp.***

96. ***Ved vurdering av om det finnes indikasjoner på at et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel i tidligere år, ikke lenger finnes, eller er redusert, skal foretaket som minimum ta følgende indikasjoner i betraktning:***

Eksterne informasjonskilder

a) ***Eiendelens markedsverdi har steget vesentlig i perioden.***

b) ***Vesentlige endringer med gunstig innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, i foretakets teknologiske, markedsmessige, økonomiske eller juridiske omgivelser, eller i det marked som eiendelen er beregnet på.***

c) ***Markedsrenter eller annen markedsmessig avkastning på investeringer har falt i løpet av perioden, og det er sannsynlig at disse reduksjonene vil påvirke diskonteringsrenten som er benyttet ved beregning av eiendelens bruksverdi, og øke eiendelens gjenvinnbare beløp vesentlig.***

Interne informasjonskilder

d) ***Vesentlige endringer med gunstig innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, med hensyn til omfanget eller arten av eiendelens bruk eller forventede bruk. Disse endringene omfatter investeringsutgifter som har påløpt i løpet av perioden for å forbedre en eiendel i forhold til dens opprinnelig vurderte yteevne, eller en forpliktelse til opphør eller omstrukturering av den virksomhet som eiendelen tilhører.***

e) ***Det foreligger dokumentasjon fra intern rapportering på at eiendelens inntjening er eller vil bli høyere enn forventet.***

97. Indikasjonene på en mulig reduksjon av et tap ved verdifall som nevnt i nr. 96 tilsvarer hovedsakelig indikasjonene på et mulig tap ved verdifall som nevnt i nr. 9. Vesentlighetsprinsippet får anvendelse ved vurdering av hvorvidt et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel i tidligere år, må reverseres, og eiendelens gjenvinnbare beløp fastsettes.

98. Dersom det finnes indikasjoner på at et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel, ikke lenger finnes, eller er redusert, kan det bety at eiendelens gjenværende utnyttbare levetid, avskrivningsmetode eller restverdi må gjennomgås og justeres i henhold til den internasjonale regnskapsstandard som gjelder for eiendelen, selv om et tap ved verdifall ikke reverseres for eiendelen.

99. ***Et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel i tidligere år, skal bare reverseres dersom det etter innregning av siste tap ved verdifall har skjedd en endring i estimatene som ble brukt ved fastsettelsen av eiendelens gjenvinnbare beløp. Dersom dette er tilfellet, skal eiendelens balanseførte verdi økes til dens gjenvinnbare beløp. Denne økningen er en reversering av et tap ved verdifall.***

100. En reversering av et tap ved verdifall gjenspeiler en økning i eiendelens estimerte potensielle yteevne, enten ved bruk eller salg, siden tidspunktet da foretaket sist innregnet et tap ved verdifall for den eiendelen. Foretaket skal identifisere de endringer i estimater som forårsaker økningen i estimert yteevne. Følgende er eksempler på endringer i estimater:

a) endringer i grunnlaget for gjenvinnbart beløp (dvs. om gjenvinnbart beløp er basert på netto salgspris eller bruksverdi),

b) dersom gjenvinnbart beløp er basert på bruksverdi: endringer i beløpet eller tidspunktet for estimerte framtidige kontantstrømmer eller endringer i diskonteringsrenten, eller

c) dersom gjenvinnbart beløp er basert på netto salgspris: endringer i estimater på bestanddeler av netto salgspris.

101. En eiendels bruksverdi kan bli høyere enn dens balanseførte verdi av den enkle grunn at nåverdien av framtidige inngående kontantstrømmer stiger etter hvert som de kommer nærmere i tid. Eiendelens potensielle yteevne stiger imidlertid ikke. Derfor reverseres ikke et tap ved verdifall bare på grunn av tidens gang (noen ganger omtalt som «avvikling» av diskontering), selv om eiendelens gjenvinnbare beløp blir høyere enn dens balanseførte verdi.

Reversering av et tap ved verdifall for en enkelt eiendel

102. ***Den økte balanseførte verdien av en eiendel på grunn av reversering av et tap ved verdifall må ikke overstige den balanseførte verdi som ville ha blitt fastsatt (etter fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde blitt innregnet tap ved verdifall for eiendelen i tidligere år.***

103. Enhver økning i en eiendels balanseførte verdi utover den balanseførte verdi som ville ha blitt fastsatt (med fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde blitt innregnet tap ved verdifall for eiendelen i tidligere år, er en verdiregulering. Ved regnskapsføring av en slik verdiregulering anvender foretaket den internasjonale regnskapsstandard som gjelder for eiendelen.

104. ***Reversering av et tap ved verdifall for en eiendel skal umiddelbart innregnes som inntekt i resultatregnskapet, med mindre eiendelen balanseføres til regulert verdi i henhold til en annen internasjonal regnskapsstandard (for eksempel i henhold til den tillatte alternative metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»). Reversering av et tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel skal behandles som en positiv verdiregulering i henhold til denne andre internasjonale regnskapsstandard.***

105. Reversering av et tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel innregnes direkte mot egenkapital under verdireguleringsreserven. I det omfang et tap ved verdifall på samme verdiregulerte eiendel tidligere er innregnet som kostnad i resultatregnskapet, innregnes imidlertid en reversering av dette tapet ved verdifall som inntekt i resultatregnskapet.

106. ***Etter innregning av en reversering av et tap ved verdifall skal satsene for avskrivning av eiendelen justeres i framtidige perioder, slik at eiendelens endrede balanseførte verdi, med fradrag for eventuell restverdi, fordeles systematisk over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid.***

Reversering av et tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet

107. ***En reversering av et tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet skal fordeles for å øke den balanseførte verdien av eiendelene i enheten, i følgende rekkefølge:***

    a) ***først til andre eiendeler enn goodwill, pro rata etter den balanseførte verdien av hver eiendel i enheten, og***

    b) ***deretter til eventuell goodwill henført til den kontantgenererende enheten, dersom vilkårene i nr. 109 er oppfylt.***

    Disse økningene i balanseført verdi skal behandles som reverseringer av tap ved verdifall for enkelteiendeler og innregnes i samsvar med nr. 104.

108. ***Ved fordeling av en reversering av et tap ved verdifall i henhold til nr. 107 skal en eiendels balanseførte verdi ikke økes til mer enn den laveste av følgende verdier:***

    a) ***dens gjenvinnbare beløp (dersom det kan fastsettes), og***

    b) ***den balanseførte verdi som ville ha blitt fastsatt (med fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde blitt innregnet et tap ved verdifall for eiendelen i tidligere år.***

Reverseringen av tapet ved verdifall som ellers skulle vært henført til eiendelen, skal fordeles pro rata på de andre eiendelene i enheten.

Reversering av et tap ved verdifall for goodwill

109. ***Som unntak fra kravet i nr. 99, skal et tap ved verdifall for goodwill ikke reverseres i en etterfølgende periode, med mindre:***

    a) ***tapet ved verdifall skyldes en særskilt ekstern hendelse av uvanlig art som ikke forventes å gjenta seg, og***

    b) ***etterfølgende eksterne hendelser har opphevet virkningen av denne hendelsen.***

110. IAS 38: «Immaterielle eiendeler» tillater ikke innregning av internt opparbeidet goodwill. Etterfølgende økninger i gjenvinnbart beløp for goodwill vil sannsynligvis være økninger i internt opparbeidet goodwill, med mindre økningen tydelig er knyttet til reversering av virkningen av en særskilt ekstern hendelse av uvanlig art.

111. Denne standard tillater ikke reversering av et tap ved verdifall for goodwill på grunn av endringer i estimater (for eksempel endringer i diskonteringsrenten eller i beløpet eller tidspunktet for estimerte framtidige kontantstrømmer fra den kontantgenererende enhet som goodwillen er knyttet til).

112. En særskilt ekstern hendelse er en hendelse som er utenfor foretakets kontroll. Eksempler på eksterne hendelser av uvanlig art er nye bestemmelser som vesentlig begrenser driftsaktivitetene eller reduserer lønnsomheten til det foretak som goodwillen er knyttet til.

OPPLYSNINGER

113. ***I finansregnskapet skal følgende opplyses for hver eiendelsklasse:***

    a) ***omfanget av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet i perioden, og under hvilke poster de er ført,***

    b) ***omfanget av reverseringer av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet i perioden, og under hvilke poster de er ført,***

    c) ***omfanget av tap ved verdifall som er innregnet direkte mot egenkapital i perioden, og***

    d) ***omfanget av reverseringer av tap ved verdifall som er innregnet direkte mot egenkapital i perioden.***

114. En eiendelsklasse er en gruppe eiendeler som er av likeartet type og brukes på likeartet måte i foretakets virksomhet.

115. Informasjonen som kreves i henhold til nr. 113, kan framlegges sammen med andre opplysninger som gis om eiendelsklassen. Eksempelvis kan slik informasjon inngå i en avstemming av den balanseførte verdi av eiendom, anlegg og utstyr på begynnelsen og slutten av perioden, slik det kreves i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr».

116. ***Foretak som anvender IAS 14: «Segmentrapportering», skal gi følgende opplysninger om hvert rapporterbart segment, basert på foretakets primære format (som definert i IAS 14):***

a) ***omfanget av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet og direkte mot egenkapital i perioden, og***

b) ***omfanget av reverseringer av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet og direkte mot egenkapital i perioden.***

117. ***Dersom et tap ved verdifall for en enkelt eiendel eller en kontantgenererende enhet innregnes eller reverseres i perioden og er vesentlig for det regnskapspliktige foretakets finansregnskap som helhet, skal foretaket opplyse om***

a) ***de hendelser og omstendigheter som førte til innregning eller reversering av tapet ved verdifall,***

b) ***omfanget av det innregnede eller reverserte tapet ved verdifall,***

c) ***for en enkelt eiendel:***

i) ***eiendelens natur, og***

ii) ***det rapporterbare segment som eiendelen tilhører, basert på foretakets primære format (som definert i IAS 14: «Segmentrapportering», dersom foretaket anvender IAS 14),***

d) ***for en kontantgenererende enhet:***

i) ***en beskrivelse av den kontantgenererende enheten (for eksempel om den er en produksjonslinje, et anlegg, et virksomhetsområde, et geografisk område, et rapporterbart segment som definert i IAS 14, eller annet),***

ii) ***omfanget av det innregnede eller reverserte tapet ved verdifall etter eiendelsklasse og etter rapporterbart segment basert på foretakets primære format (som definert i IAS 14, dersom foretaket anvender IAS 14), og***

iii) ***dersom sammensetningen av eiendeler ved identifikasjonen av den kontantgenererende enhet har endret seg siden siste estimat på den kontantgenererende enhets eventuelle gjenvinnbare beløp, skal foretaket beskrive den nåværende og tidligere måten å sette sammen eiendeler på, og årsaken til endringen av metoden for å identifisere den kontantgenererende enhet,***

e) ***hvorvidt eiendelens (den kontantgenererende enhetens) gjenvinnbare beløp er dens netto salgspris eller dens bruksverdi,***

f) ***grunnlaget som ble brukt for å fastsette netto salgspris (for eksempel om salgsprisen ble fastsatt med henvisning til et aktivt marked eller på annen måte), dersom gjenvinnbart beløp er netto salgspris, og***

g) ***diskonteringsrenten(e) som er brukt i det aktuelle estimatet og eventuelle tidligere estimater, dersom gjenvinnbart beløp er lik bruksverdi.***

118. ***Dersom tap ved verdifall som er innregnet (reversert) i perioden, samlet sett er vesentlige for det regnskapspliktige foretakets finansregnskap som helhet, skal foretaket gi en kort beskrivelse av følgende:***

a) ***de viktigste eiendelsklassene som påvirkes av tap ved verdifall (reverseringer av tap ved verdifall), som det ikke er gitt opplysning om i henhold til nr. 117, og***

b) ***de viktigste hendelsene og omstendighetene som førte til innregning (reversering) av disse tapene ved verdifall, som det ikke er gitt opplysninger om i henhold til nr. 117.***

119. Foretakene oppfordres til å opplyse om de viktigste forutsetningene som er brukt ved fastsettelsen av eiendelenes (de kontantgenererende enheters) gjenvinnbare beløp i perioden.

OVERGANGSBESTEMMELSER

120. ***Denne standard skal bare anvendes fremadrettet. Tap ved verdifall (reversering av tap ved verdifall) som oppstår som følge av vedtakelsen av denne internasjonale regnskapsstandard, skal innregnes i samsvar med denne standard (det vil si i resultatregnskapet, med mindre en eiendel innregnes til verdiregulert beløp. Tap ved verdifall (reversering av tap ved verdifall) for en verdiregulert eiendel skal behandles som negativ (positiv) verdiregulering.***

121. Før denne standard ble vedtatt, inneholdt forskjellige andre internasjonale regnskapsstandarder krav som i hovedtrekk tilsvarte kravene i denne standard med hensyn til innregning og reversering av tap ved verdifall. Det kan imidlertid oppstå endringer i forhold til tidligere vurderinger, ettersom denne standard gir en utførlig beskrivelse av hvordan gjenvinnbart beløp skal måles, og hvordan en eiendels kontantgenererende enhet skal identifiseres. Det ville være vanskelig å fastsette med tilbakevirkende kraft hva estimatet på gjenvinnbart beløp ville ha vært. Ved vedtakelsen av denne standard følger derfor ikke foretaket den anbefalte metode eller den tillatte alternative metode for andre endringer i regnskapsprinsipper i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

IKRAFTTREDELSE

122. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner før 1. juli 1999, skal foretaket opplyse om dette.***

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 37

Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i juli 1998 og trådte i kraft for finansregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere.

INNLEDNING

1. IAS 37 fastsetter regnskapsmessig behandling av og opplysninger om alle avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, unntatt slike som

   a) er resultat av finansielle instrumenter som regnskapsføres til virkelig verdi,

   b) er resultat av gjensidig uoppfylte kontrakter, unntatt i tilfeller der kontrakten er tapsbringende. Gjensidig uoppfylte kontrakter er kontrakter der ingen av partene har utført noen av sine plikter, eller der begge parter delvis og i like stor grad har utført sine plikter,

   c) oppstår i forsikringsselskaper av kontrakter med forsikringstakere, eller

   d) omfattes av en annen internasjonal regnskapsstandard.

Avsetninger

2. I denne standard defineres avsetninger som forpliktelser med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp. En avsetning skal innregnes når, og bare når

   a) et foretak har en eksisterende plikt (juridisk eller faktisk) som er resultat av en tidligere hendelse,

   b) det er sannsynlig (dvs. mer sannsynlig enn ikke sannsynlig) at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, og

   c) det kan foretas et pålitelig estimat av forpliktelsesbeløpet. I denne standard bemerkes at det bare i svært sjeldne tilfeller vil være umulig å fastsette et pålitelig estimat.

3. I denne standard defineres en underforstått plikt som en plikt som oppstår av et foretaks handlinger

   a) der foretaket i henhold til et etablert mønster av tidligere praksis, offentliggjorte retningslinjer eller en tilstrekkelig spesifikk uttalelse har tilkjennegitt overfor andre parter at det vil påta seg et visst ansvar, og

   b) foretaket som et resultat av dette har skapt en berettiget forventning hos de andre partene at det vil innfri dette ansvaret.

4. I sjeldne tilfeller, for eksempel i en rettssak, kan det være at det ikke er klart om et foretak har noen eksisterende plikt. I slike tilfeller anses en hendelse i fortiden å føre til en eksisterende plikt dersom, alle tilgjengelige opplysninger tatt i betraktning, det er sannsynlig at en eksisterende plikt foreligger på balansedagen enn at den ikke foreligger

på balansedagen. Et foretak innregner en avsetning for en slik eksisterende plikt dersom de andre kriteriene for innregning beskrevet foran er oppfylt. Dersom det er mer sannsynlig at det ikke foreligger en plikt enn at det ikke foreligger en plikt, opplyser foretaket om en betinget forpliktelse, med mindre muligheten for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, er svært lite sannsynlig.

5. Beløpet som innregnes som avsetning, skal være beste estimat av de utgifter som kreves for å gjøre opp den eksisterende plikten på balansedagen, med andre ord, det beløp et foretak ut fra en rasjonell betraktning vil betale for å gjøre opp plikten på balansedagen eller for å overdra den til tredjemann på dette tidspunkt.

6. Denne standard krever at et foretak ved måling av en avsetning skal

   a) ta hensyn til risiko og usikkerheter. Usikkerheter rettferdiggjør imidlertid ikke at det foretas for store avsetninger eller at det bevisst fastsettes for høye forpliktelser,

   b) der virkningen av tidsverdien av penger er viktig, diskontere avsetningene ved hjelp av én eller flere diskonteringsrenter før skatt som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av tidsverdien av penger og hvilken risiko som er spesifikk for forpliktelsen, og som ikke gjenspeiles i utgiftens beste estimat. Der det anvendes diskontering, innregnes økningen i avsetningen over tid som rentekostnad,

   c) ta i betraktning framtidige hendelser, som for eksempel endringer i lovverket og teknologiske endringer, der det er tilstrekkelig objektive indikasjoner på at de vil inntreffe, og

   d) ikke ta hensyn til gevinster fra forventet avhending av eiendeler, selv om den forventede avhendingen er nært knyttet til hendelsen som er årsak til avsetningen.

7. Et foretak kan forvente refusjoner av noen av eller alle utgiftene som kreves for å gjøre opp en avsetning (for eksempel ved forsikringskontrakter, klausuler om skadeerstatning eller leverandørgarantier). Et foretak skal

   a) innregne en refusjon når, og bare når, det er så godt som sikkert at refusjonen vil bli mottatt dersom foretaket gjør opp plikten. Beløpet som innregnes for refusjonen, skal ikke overstige avsetningsbeløpet, og

   b) innregne refusjonen som separat eiendel. I resultatregnskapet kan kostnaden knyttet til en avsetning presenteres som nettobeløpet av det beløp som er innregnet for en refusjon.

8. Avsetninger skal gjennomgås på hver balansedag og justeres for å gjenspeile gjeldende beste estimat. Dersom det ikke lenger er sannsynlig at det vil kreves en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for å gjøre opp plikten, skal avsetningen tilbakeføres.

9. En avsetning skal bare benyttes for utgifter som avsetningen opprinnelig ble innregnet for.

Avsetninger — særlige anvendelsesområder

10. Denne standard forklarer hvordan kravene til generell innregning og måling for avsetninger skal anvendes i tre særlige tilfeller, nemlig framtidige driftstap, tapsbringende kontrakter og omstruktureringer.

11. Avsetninger skal ikke innregnes for framtidige driftstap. En forventning om framtidige driftstap er en indikasjon på at det kan foreligge et verdifall for visse eiendeler tilknyttet driften. I så fall skal foretaket teste disse eiendelene for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

12. Dersom et foretak har en kontrakt som er tapsbringende, skal den eksisterende plikten i henhold til kontrakten innregnes og måles som avsetning. En tapsbringende kontrakt er en kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes mottatt i henhold til kontrakten.

13. I denne standard defineres omstrukturering som et program som er planlagt og kontrollert av ledelsen, og som i vesentlig grad endrer enten

    a) omfanget av en virksomhet i foretaket, eller

    b) måten denne virksomheten drives på.

14. En avsetning for omstruktureringsutgifter innregnes bare når de generelle innregningskriteriene for avsetninger er oppfylt. I denne sammenheng oppstår en underforstått plikt til omstrukturering bare når et foretak

    a) har en detaljert formell plan om omstruktureringen som minst identifiserer

        i) hvilken virksomhet eller del av virksomhet det gjelder,

        ii) de viktigste driftssteder som berøres,

        iii) plasseringen av, funksjonen til og tilnærmet antall ansatte som vil få kompensasjon for å avslutte sine tjenester,

        iv) hvilke utgifter som foretaket vil pådra seg, og

        v) når planen skal gjennomføres, og

    b) har skapt en berettiget forventning hos dem som berøres av omstruktureringen at foretaket vil utføre omstruktureringen ved å begynne gjennomføringen av planen eller ved å kunngjøre hovedtrekkene i omstruktureringen for dem som berøres av den.

15. Et vedtak gjort av ledelsen eller styret om omstrukturering fører ikke til noen underforstått plikt på balansedagen, med mindre foretaket forut for balansedagen har

    a) begynt å gjennomføre omstruktureringsplanen, eller

b) kunngjort omstruktureringsplanen overfor dem som vil bli berørt av den på en tilstrekkelig spesifikk måte til at det er oppstått en berettiget forventning hos disse om at foretaket vil utføre omstruktureringen.

16. Der en omstrukturering omfatter salg av en virksomhet, oppstår det ikke noen plikt med hensyn til salget før foretaket har forpliktet seg til å selge, dvs. at det foreligger en bindende salgsavtale.

17. En omstruktureringsavsetning skal bare omfatte direkte utgifter som oppstår av omstruktureringen, dvs. utgifter som er både

a) en nødvendig følge av omstruktureringen, og

b) ikke knyttet til foretakets løpende virksomhet. En omstruktureringsavsetning omfatter derfor ikke utgifter som ny opplæring og omplassering av personale som fortsetter i virksomheten, markedsføring av eller investering i nye systemer og distribusjonsnett.

Betingede forpliktelser

18. Denne standard erstatter de deler av IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen»([1]) som omfatter betingelser. I denne standard defineres en betinget forpliktelse som

a) en mulig plikt som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll, eller

b) en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser, men som ikke er innregnet fordi

i) det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, eller

ii) forpliktelsesbeløpet ikke kan måles på en pålitelig måte.

19. Et foretak skal ikke innregne en betinget forpliktelse. Et foretak skal opplyse om en betinget forpliktelse, med mindre muligheten for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, er svært usannsynlig.

Betingede eiendeler

20. I denne standard defineres en betinget eiendel som en mulig eiendel som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll. Et eksempel på dette er et krav som et foretak forfølger gjennom en rettslig prosess, og der utfallet er usikkert.

([1]) IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» er erstattet av IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999), som trådte i kraft 1. januar 2000.

21. Et foretak skal ikke innregne en betinget eiendel. Det skal opplyses om en betinget eiendel når en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig.

22. Når realisasjonen av inntekt er så godt som sikker, er den relaterte eiendelen ikke lenger en betinget eiendel, og skal dermed innregnes.

Ikrafttredelse

23. Denne standard trer i kraft for årsregnskap for regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-9
Definisjoner	10-13
Avsetninger og andre forpliktelser	11
Forholdet mellom avsetninger og betingede forpliktelser	12-13
Innregning	14-35
Avsetninger	14-26
Eksisterende plikt	15-16
Tidligere hendelse	17-22
Mulig strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket	23-24
Pålitelig estimat av plikten	25-26
Betingede forpliktelser	27-30
Betingede eiendeler	31-35
Måling	36-52
Beste estimat	36-41
Risiko og usikkerhet	42-44
Nåverdi	45-47
Framtidige hendelser	48-50

Forventet avhending av eiendeler	51-52
Refusjoner	53-58
Endringer i avsetninger	59-60
Bruk av avsetninger	61-62
Anvendelse av reglene for innregning og måling	63-83
Framtidige driftstap	63-65
Tapsbringende kontrakter	66-69
Omstrukturering	70-83
Opplysninger	84-92
Overgangsbestemmelser	93-94
Ikrafttredelse	95-96

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å sikre at det anvendes egnede innregningskriterier og målegrunnlag på avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, og at det gis tilstrekkelige opplysninger om dette i notene til finansregnskapet til at brukere av regnskapet kan forstå arten av, oppgjørstidspunktet for og beløpet for avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes av alle foretak ved regnskapsføring av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, unntatt slike som***

   a) ***er resultatet av finansielle instrumenter som regnskapsføres til virkelig verdi,***

   b) ***er resultatet av gjensidig uoppfylte kontrakter, unntatt der kontrakten er tapsbringende,***

   c) ***oppstår i forsikringsselskaper av kontrakter med forsikringstakere, og***

   d) ***omfattes av en annen internasjonal regnskapsstandard.***

2. Denne standard skal anvendes på finansielle instrumenter (herunder garantier) som ikke regnskapsføres til virkelig verdi.

3. Gjensidig uoppfylte kontrakter er kontrakter der ingen av partene har utført noen av sine plikter, eller der begge parter delvis og i like stor grad har utført sine plikter. Denne standard skal ikke anvendes på gjensidig uoppfylte kontrakter, med mindre de er tapsbringende.

4. Denne standard gjelder for andre avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler i forsikringsselskaper enn dem som oppstår av kontrakter med forsikringstakere.

5. Der en annen internasjonal regnskapsstandard omhandler en særlig type avsetning, betinget forpliktelse eller betinget eiendel, skal et foretak anvende den relevante standard istedenfor denne standard. Visse typer avsetninger er for eksempel også omhandlet i standarder om

   a) anleggskontrakter (se IAS 11: «Anleggskontrakter»),

   b) inntektsskatter (se IAS 12: «Inntektsskatt»),

   c) leieavtaler (se IAS 17: «Leieavtaler»). Ettersom IAS 17 imidlertid ikke inneholder spesifikke krav til behandling av operasjonelle leieavtaler som er blitt tapsbringende, anvendes denne standard på slike tilfeller, og

   d) ytelser til ansatte (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»).

6. Enkelte beløp som behandles som avsetninger, kan gjelde innregning av driftsinntekter, for eksempel der et foretak stiller garantier mot et vederlag. Denne standard omhandler ikke innregning av driftsinntekter. IAS 18: «Driftsinntekter» identifiserer under hvilke omstendigheter driftsinntekter innregnes, og gir praktisk veiledning for anvendelsen av innregningskriteriene. Denne standard endrer ikke kravene i IAS 18.

7. Denne standard definerer avsetninger som forpliktelser med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp. I enkelte stater blir betegnelsen «avsetning» også benyttet i sammenheng med poster som avskrivning, verdifall på eiendeler og tapsutsatte utlån, men dette er justeringer av balanseførte verdier av eiendeler, og omhandles ikke i denne standard

8. Andre internasjonale regnskapsstandarder angir om utgifter skal behandles som eiendeler eller som kostnader. Disse spørsmålene omhandles ikke av denne standard. Følgelig verken forbyr eller krever denne standard balanseføring av utgifter som innregnes når en avsetning foretas.

9. Denne standard gjelder for avsetninger til omstrukturering (herunder virksomhet under avvikling). Der en omstrukturering tilfredsstiller definisjonen av en virksomhet under avvikling, kan det være at det kreves tilleggsopplysninger i henhold til IAS 35: «Virksomhet under avvikling».

DEFINISJONER

10. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Avsetning» er en forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp.

«Forpliktelse» er en eksisterende plikt for foretaket som oppstår av tidligere hendelser, og oppgjør av disse forventes å føre til en strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler.

«Forpliktende hendelse» er en hendelse som skaper en juridisk eller underforstått plikt som fører til at et foretak ikke har annet realistisk alternativ enn å gjøre opp denne plikten.

«Juridisk plikt» er en plikt som oppstår av

a) ***en kontrakt (ved de eksplisitte eller implisitte betingelsene i denne),***

b) ***lovgivning, eller***

c) ***annen rettspraksis.***

En «underforstått plikt» er en plikt som oppstår av et foretaks handlinger

a) ***der foretaket i henhold til et etablert mønster av tidligere praksis, offentliggjorte retningslinjer eller en tilstrekkelig spesifikk uttalelse har tilkjennegitt overfor andre parter at det vil påta seg et visst ansvar, og***

b) ***som et resultat av at foretaket har skapt en berettiget forventning hos de andre partene om at det vil innfri dette ansvaret.***

«Betinget forpliktelse» er

a) ***en mulig plikt som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll, eller***

b) ***en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser, men som ikke er innregnet fordi***

   i) ***det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, eller***

   ii) ***forpliktelsesbeløpet ikke kan måles på en pålitelig måte.***

«Betinget eiendel» er en mulig eiendel som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll.

«Tapsbringende kontrakt» er en kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes å bli mottatt i henhold til samme kontrakt.

«Omstrukturering» er et program som er planlagt og kontrollert av ledelsen, og som i vesentlig grad endrer enten

a) ***omfanget av en virksomhet i foretaket, eller***

b) ***måten denne virksomheten drives på.***

Avsetninger og andre forpliktelser

11. Avsetninger kan skilles fra andre forpliktelser som for eksempel leverandørgjeld og påløpte utgifter fordi det er usikkerhet omkring oppgjørstidspunktet eller beløpet for de framtidige utgiftene som kreves for å gjøre opp avsetningen. Derimot er

    a) «leverandørgjeld» forpliktelser til å betale for mottatte eller leverte varer eller tjenester som er fakturert eller formelt avtalt med leverandøren, og

    b) «påløpte utgifter» forpliktelser til å betale for mottatte eller leverte varer eller tjenester, men som ennå ikke er betalt, fakturert eller formelt avtalt med leverandøren, herunder beløp som ansatte har til gode (for eksempel beløp som gjelder opptjent betalt ferie). Selv om det enkelte ganger er nødvendig å estimere beløpet eller oppgjørstidspunktet for påløpte utgifter, er usikkerheten generelt mye lavere enn for avsetninger.

    Påløpte utgifter rapporteres ofte som del av leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser, mens avsetninger rapporteres separat.

Forholdet mellom avsetninger og betingede forpliktelser

12. Generelt er alle avsetninger betingede fordi de er usikre med hensyn til oppgjørstidspunkt eller beløp. I denne standard benyttes imidlertid betegnelsen «betinget» for forpliktelser og eiendeler som ikke blir innregnet fordi deres eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer en éller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll. I tillegg benyttes betegnelsen «betinget forpliktelse» om forpliktelser som ikke oppfyller innregningskriteriene.

13. Denne standard skiller mellom

    a) avsetninger — som innregnes som forpliktelser (forutsatt at det kan foretas et pålitelig estimat) fordi de er eksisterende plikter og det er sannsynlig at det vil kreves en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for å gjøre opp pliktene, og

    b) betingede forpliktelser — som ikke innregnes som forpliktelser fordi de enten er

        i) mulige plikter, ettersom det fortsatt gjenstår å få bekreftet om foretaket har en eksisterende plikt som vil kunne føre til en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, eller

        ii) eksisterende plikter som ikke oppfyller innregningskriteriene i denne standard (enten fordi det ikke er sannsynlig at det vil kreves en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for å gjøre opp plikten, eller fordi det ikke kan foretas et tilstrekkelig pålitelig estimat av forpliktelsesbeløpet).

INNREGNING

Avsetninger

14. ***En avsetning skal innregnes når***

    a) ***et foretak har en eksisterende plikt (juridisk eller faktisk) som er resultat av en tidligere hendelse([1]),***

    b) ***det er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, og***

    c) ***det kan foretas et pålitelig estimat av forpliktelsesbeløpet.***

    Dersom disse vilkårene ikke er oppfylt, skal det ikke innregnes noen avsetning.

Eksisterende plikt

15. ***I noen sjeldne tilfeller er det uklart om det foreligger en eksisterende plikt. I slike tilfeller anses en hendelse i fortiden å føre til en eksisterende plikt dersom, alle tilgjengelige opplysninger tatt i betraktning, det er mer sannsynlig at en eksisterende plikt foreligger på balansedagen enn at den ikke foreligger på balansedagen.***

16. I nesten alle tilfeller vil det være klart om en tidligere hendelse har ført til en eksisterende plikt. I sjeldne tilfeller, for eksempel i en rettssak, kan det være uklart om visse hendelser har inntruffet eller om disse hendelsene fører til en eksisterende plikt. I et slikt tilfelle avgjør et foretak om en eksisterende plikt foreligger på balansedagen ved at alle tilgjengelige opplysninger tas i betraktning, herunder for eksempel uttalelser fra sakkyndige. Opplysningene som tas i betraktning, omfatter eventuell tilleggsinformasjon som er resultat av hendelser etter balansedagen. På grunnlag av slik informasjon, og

    a) når det er mer sannsynlig at en eksisterende plikt foreligger på balansedagen enn at den ikke foreligger på balansedagen, innregner foretaket en avsetning (dersom innregningskriteriene er oppfylt), og

    b) når det er mer sannsynlig at det ikke foreligger noen eksisterende plikt på balansedagen, opplyser foretaket om en betinget forpliktelse, med mindre muligheten for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, er svært usannsynlig (se nr. 86).

Tidligere hendelse

17. En tidligere hendelse som fører til en eksisterende plikt, kalles en forpliktende hendelse. For at en hendelse skal anses som forpliktende, er det nødvendig at foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp plikten som hendelsen er årsak til. Dette er bare tilfellet

---

([1]) Se også SIC-6: «Utgifter til endring av eksisterende programvare».

a) der oppgjøret av plikten kan fullbyrdes ved dom, eller

b) når det gjelder en underforstått plikt, der hendelsen (som kan være en handling foretaket har utført) skaper berettigede forventninger hos andre parter om at foretaket vil innfri plikten.

18. Finansregnskap omhandler et foretaks økonomiske stilling ved slutten av rapporteringsperioden, og ikke foretakets mulige stilling i framtiden. Derfor blir det ikke innregnet noen avsetninger for utgifter som må pådras for å drive framtidig virksomhet. De eneste forpliktelsene som innregnes i balansen til et foretak, er de forpliktelser som foreligger på balansedagen.

19. Bare de plikter som oppstår av tidligere hendelser og som eksisterer uavhengig av et foretaks framtidige handlinger (dvs. hvordan foretaket driver sin virksomhet i framtiden), innregnes som avsetninger. Eksempler på slike plikter er sanksjoner eller opprensingsutgifter for rettsstridig miljøskade, der begge deler ville føre til en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for å gjøre opp plikten, uansett foretakets framtidige handlinger. Likeledes innregner foretaket en avsetning for avviklingsutgifter ved en oljeinstallasjon eller et kjernekraftverk i den utstrekning foretaket er forpliktet til å rette opp skade som allerede er skjedd. Omvendt kan et foretak, på grunn av forretningsmessig påtrykk eller krav i lovgivningen, ha til hensikt eller være nødt til å påta seg utgifter for å drive på en spesiell måte i framtiden (for eksempel ved å montere røykfiltre i visse typer fabrikker). Fordi foretaket kan unngå framtidige utgifter gjennom sine framtidige handlinger, for eksempel ved å endre sin driftsmetode, har det ingen eksisterende plikt i forhold til disse framtidige utgiftene, og derfor innregnes det heller ikke noen avsetning.

20. En plikt omfatter alltid en annen part, nemlig den som foretaket er forpliktet overfor. Det er imidlertid ikke nødvendig å kjenne identiteten til den part som foretaket er forpliktet overfor — plikten kan for eksempel være overfor allmennheten. Fordi en plikt alltid omfatter en annen part, medfører et ledelses- eller styrevedtak ikke noen underforstått plikt på balansedagen, med mindre vedtaket er meddelt før balansedagen til dem som vil berøres av det, og på en tilstrekkelig spesifikk måte til at det oppstår en berettiget forventning hos disse om at foretaket vil innfri sitt ansvar.

21. En hendelse som i seg selv ikke medfører noen umiddelbar plikt, kan medføre en plikt på et senere tidspunkt på grunn av lovendring eller fordi en handling foretaket foretar (for eksempel en tilstrekkelig spesifikk offentliggjøring) fører til en underforstått plikt. Når et foretak for eksempel er årsak til miljøskade, kan det være at det ikke foreligger noen plikt til å utbedre skaden. Det faktum at foretaket er årsak til miljøskaden vil imidlertid bli en forpliktende hendelse når en ny lovbestemmelse krever at eksisterende skade skal utbedres, eller når foretaket offentlig påtar seg ansvaret for utbedringene på en måte som skaper en underforstått plikt.

22. Når detaljene om nye lovforslag ennå ikke er ferdigstilte, oppstår en plikt bare når det er så godt som sikkert at loven blir vedtatt som foreslått. I denne standard blir en slik plikt behandlet som en juridisk plikt. Ulikheter i måten lovgivningen foregår på, gjør det umulig å angi en enkelt hendelse som ville gjøre vedtakelsen av en lov så godt som sikker. I mange tilfeller vil det være umulig å være sikker på om en lov vil bli vedtatt før den faktisk vedtas.

Mulig strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket

23. For at en forpliktelse skal kvalifisere for innregning, må det ikke bare foreligge en eksisterende plikt, men også en sannsynlighet for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for å gjøre opp denne plikten. I denne standard([1]) anses en strøm av ressurser eller en annen hendelse som sannsynlig dersom det er mer sannsynlig at hendelsen inntreffer enn at den ikke inntreffer, dvs. sannsynligheten for at hendelsen vil inntreffe er større enn sannsynligheten for at den ikke vil inntreffe. Når det ikke er sannsynlig at det foreligger en eksisterende plikt, opplyser foretaket om en betinget forpliktelse, med mindre muligheten for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, er svært usannsynlig (se nr. 86).

24. Der det foreligger en rekke lignende plikter (for eksempel ved produktgarantier eller lignende kontrakter), blir sannsynligheten for at det vil kreves en strøm ut fra foretaket for å gjøre opp plikten, bestemt av en vurdering av klassen av plikter under ett. Selv om sannsynligheten kan synes å være liten for en strøm ut fra foretaket for én enkel post, kan det godt være sannsynlig at en viss strøm ut fra foretaket vil være nødvendig for å gjøre opp hele klassen av plikter sett under ett. Dersom dette er tilfellet, innregner foretaket en avsetning (dersom de andre innregningskriteriene er oppfylt).

Pålitelig estimat av plikten

25. Bruken av estimater er en viktig del av utarbeidelsen av finansregnskap, og påvirker ikke regnskapenes pålitelighet. Dette gjelder spesielt for avsetninger, som av natur er mer usikre enn de fleste andre elementer i balansen. Bortsett fra i svært sjeldne tilfeller vil et foretak kunne fastsette en sammenhengende rekke av mulige utfall, og foretaket kan derfor foreta et estimat av plikten som er tilstrekkelig pålitelig til at det kan benyttes ved innregning av en avsetning.

26. I de svært sjeldne tilfellene der det ikke kan foretas noe pålitelig estimat, foreligger det en forpliktelse som ikke kan innregnes. En slik forpliktelse skal opplyses om som en betinget forpliktelse (se nr. 86).

Betingede forpliktelser

27. ***Et foretak skal ikke innregne en betinget forpliktelse.***

28. Et foretak skal opplyse om en betinget forpliktelse slik det kreves i henhold til nr. 86, med mindre muligheten for en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, er svært usannsynlig.

29. Når et foretak er solidarisk ansvarlig for en plikt, skal den delen av plikten som forventes oppfylt av andre parter, behandles som en betinget forpliktelse. Foretaket innregner en avsetning for den del av plikten som det er sannsynlig at det vil forekomme en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket for, unntatt i de svært sjeldne tilfellene der et pålitelig estimat ikke kan foretas.

([1]) Tolkningen av «sannsynlig» i denne standard som «mer sannsynlig at noe inntreffer enn at det ikke inntreffer» gjelder ikke nødvendigvis for andre internasjonale regnskapsstandarder.

30. Betingede forpliktelser kan utvikle seg på en måte som i utgangspunktet ikke var forventet. Derfor vurderes de fortløpende for å avgjøre om det er blitt sannsynlig at det vil forekomme en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket. Dersom det blir sannsynlig at det vil kreves en strøm ut fra foretaket av framtidige økonomiske fordeler for en post som tidligere ble behandlet som en betinget forpliktelse, blir en avsetning innregnet i finansregnskap for perioden der endringen med all sannsynlighet vil inntreffe (bortsett fra i de svært sjeldne tilfellene der et pålitelig estimat ikke kan foretas).

Betingede eiendeler

31. ***Et foretak skal ikke innregne en betinget eiendel.***

32. Betingede eiendeler oppstår normalt som følge av ikke-planlagte eller andre uventede hendelser som fører til en mulig strøm av økonomiske fordeler til foretaket. Et eksempel på dette er et krav som et foretak forfølger gjennom en rettslig prosess der utfallet er usikkert.

33. Betingede eiendeler innregnes ikke i finansregnskapet, ettersom dette kan føre til at det innregnes inntekt som kanskje aldri blir realisert. Når realisasjonen av inntekt er så godt som sikker, er den relaterte eiendelen ikke lenger en betinget eiendel, og den skal dermed innregnes.

34. Det skal opplyses om en betinget eiendel i henhold til nr. 86 når en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig.

35. Betingede eiendeler vurderes fortløpende for å sikre at utviklingen av dem gjenspeiles på riktig måte i finansregnskapet. Dersom det er blitt så godt som sikkert at det vil oppstå en strøm av økonomiske fordeler til foretaket, innregnes eiendelen og den tilknyttede inntekten i finansregnskapet for den regnskapsperiode der endringen inntreffer. Dersom en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig, skal foretaket opplyse om den betingede eiendelen (se nr. 89).

MÅLING

Beste estimat

36. ***Det beløp som innregnes som avsetning, skal være beste estimat av de utgifter som kreves for å gjøre opp den eksisterende plikten på balansedagen.***

37. Beste estimat av de utgifter som kreves for å gjøre opp den eksisterende plikten, er det beløp et foretak ut fra en rasjonell betraktning ville måtte betale for å gjøre opp plikten på balansedagen, eller for å overdra den til tredjemann på samme tidspunkt. Det vil ofte være umulig eller uoverkommelig kostbart å gjøre opp eller overdra en plikt på balansedagen. Estimatet på det beløp som et foretak ut fra en rasjonell betraktning ville måtte betale for å gjøre opp eller overdra plikten, gir imidlertid det beste estimatet på de utgifter som vil kreves for å gjøre opp den eksisterende plikten på balansedagen.

38. Estimatene av utfallet og den finansielle virkningen fastsettes ved at ledelsen i foretaket utøver skjønn, supplert med erfaring fra lignende transaksjoner og i noen tilfeller med

rapporter fra uavhengige sakkyndige. Opplysningene som tas i betraktning, omfatter eventuell tilleggsinformasjon om hendelser etter balansedagen.

39. Usikkerheter omkring det beløp som skal innregnes som avsetning, behandles på ulike måter, avhengig av omstendighetene. Når avsetningen som måles, omfatter en stor mengde elementer, estimeres plikten ved at alle mulige utfall vektes med deres tilhørende sannsynlighet. Navnet på denne statistiske estimeringsmetoden er «forventningsverdi». Avsetningen vil derfor bli forskjellig, avhengig av om sannsynligheten for et tap av et gitt beløp er for eksempel 60 % eller 90 %. Der det er en sammenhengende rekke av mulige utfall, og hvert punkt i denne rekken er like sannsynlig som noe annet, benyttes midtpunktet i rekken.

Eksempel

Et foretak selger varer med en garanti som dekker kundens utgifter til reparasjoner av produksjonsfeil som framkommer innenfor de første seks måneder etter kjøpet. Dersom mindre feil ble oppdaget i alle de solgte produktene, ville resultatet være reparasjonsutgifter på 1 000 000. Dersom større feil ble oppdaget i alle de solgte produktene, ville resultatet være reparasjonsutgifter på 4 millioner. Foretakets tidligere erfaring samt framtidige forventninger indikerer at i kommende år vil 75 % av de solgte varene være uten feil, 20 % av de solgte varene vil ha mindre feil og 5 % av de solgte varene vil ha større feil. I samsvar med nr. 24 vurderer et foretak sannsynligheten for en strøm ut av foretaket for garantiplikten som en helhet.

Forventningsverdien av reparasjonsutgiftene er:

(75 % av null) + (20 % av 1 000 000) + (5 % av 4 000 000)) = 400 000

40. Der det er én enkelt plikt som måles, kan det mest sannsynlige utfallet være det beste estimatet på forpliktelsen. Men til og med i slike tilfeller skal foretaket ta andre mulige utfall i betraktning. Der andre mulige utfall for det meste enten er høyere eller lavere enn det mest sannsynlige utfallet, vil beste estimat være henholdsvis et høyere eller lavere beløp. Dersom et foretak for eksempel må rette opp en alvorlig feil i et større fabrikkanlegg som det har bygd for en kunde, kan det enkelte mest sannsynlige utfallet være at reparasjonen lykkes ved første forsøk med en utgift på 1 000, men at det foretas en avsetning for et større beløp dersom det er en betydelig risiko for at ytterligere reparasjonsforsøk vil bli nødvendig.

41. Avsetningen måles før skatt, ettersom de skattemessige virkningene av og endringer i avsetningen behandles i henhold til IAS 12: «Inntektsskatt».

Risiko og usikkerhet

42. ***Den risiko og usikkerhet som nødvendigvis omgir mange hendelser og omstendigheter, skal tas i betraktning for å komme fram til beste estimat av en avsetning.***

43. Risiko uttrykker variabiliteten i utfall. En risikojustering kan øke beløpet som en forpliktelse måles til. Det er nødvendig med en viss varsomhet når det skal foretas vurderinger under usikre forhold, slik at inntekt eller eiendeler ikke blir overvurdert og kostnader eller forpliktelser ikke blir undervurdert. Usikkerheter rettferdiggjør

imidlertid ikke at det foretas for store avsetninger eller at det bevisst fastsettes for høye forpliktelser. Dersom de forventede utgiftene ved et særlig negativt utfall for eksempel estimeres på et forsiktig grunnlag, behandles ikke dette utfallet deretter bevisst som mer sannsynlig enn det som faktisk er tilfellet. Det er nødvendig med en viss forsiktighet for å unngå å duplisere justeringer for risiko og usikkerhet med en påfølgende overvurdering av en avsetning.

44. Opplysninger om usikkerhet omkring utgiftenes størrelse skal gis i henhold til nr. 85 bokstav b).

Nåverdi

45. ***Når virkningen av tidsverdien av penger er vesentlig, skal størrelsen på en avsetning være nåverdien av de utgifter som forventes å bli nødvendige for å gjøre opp plikten.***

46. På grunn av pengers tidsverdi er avsetninger som gjelder utlegg av kontanter som oppstår kort tid etter balansedagen, mer tapsbringende enn avsetninger der utlegg av kontanter av samme omfang oppstår på et senere tidspunkt. Avsetninger blir derfor diskontert i de tilfeller der virkningen er vesentlig.

47. ***Diskonteringsrenten(e) skal være renten(e) før skatt som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av pengers tidsverdi og forpliktelsens særlige risiko. Diskonteringsrenten(e) skal ikke gjenspeile risiko som framtidige kontantstrømestimater er justert for.***

Framtidige hendelser

48. ***Framtidige hendelser som kan påvirke det beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp en plikt, skal gjenspeiles i avsetningsbeløpet der det er godtgjort på en tilstrekkelig objektiv måte at hendelsene vil inntreffe.***

49. Forventede framtidige hendelser kan være særlig viktige ved måling av avsetninger. Et foretak kan for eksempel mene at utgiften ved å rense opp på en tomt ved slutten av dens levetid, vil bli redusert av framtidige endringer i teknologi. Beløpet som innregnes, gjenspeiler en rimelig forventning hos teknisk kvalifiserte, objektive sakkyndige, og tar hensyn til all tilgjengelig informasjon når det gjelder teknologi som vil være tilgjengelig når opprensingen skal skje. Det er derfor hensiktsmessig å inkludere for eksempel forventede utgiftsreduksjoner i forbindelse med økende erfaring i anvendelsen av eksisterende teknologi, eller forventede utgifter ved å anvende eksisterende teknologi på en større eller mer kompleks opprensingsoperasjon enn det som har vært utført tidligere. Et foretak kan imidlertid ikke forvente at det blir utviklet en fullstendig ny renseteknologi, med mindre dette støttes av tilstrekkelig objektiv informasjon.

50. Virkningen av eventuell ny lovgivning tas i betraktning ved måling av en eksisterende plikt når det foreligger tilstrekkelig objektiv informasjon om at det er så godt som sikkert at lovgivningen vedtas. De ulike omstendighetene som oppstår i praksis, gjør det umulig å angi en enkelthendelse som i ethvert tilfelle vil utgjøre tilstrekkelig objektiv informasjon. Det vil kreves informasjon både om hva lovgivningen vil kreve og om det er så godt som sikkert at den blir vedtatt og gjennomført til rett tid. I mange tilfeller vil det ikke forefinnes tilstrekkelig objektiv informasjon før den nye lovgivningen faktisk er vedtatt.

Forventet avhending av eiendeler

51. ***Gevinster ved forventet avhending av eiendeler skal ikke tas i betraktning ved måling av en avsetning.***

52. Gevinster ved forventet avhending av eiendeler tas ikke i betraktning ved måling av en avsetning, selv om den forventede avhendingen er nært knyttet til hendelsen som er årsak til avsetningen. Et foretak skal isteden innregne gevinster ved forventet avhending av eiendeler på det tidspunktet som angis av den internasjonale regnskapsstandard som omhandler de aktuelle eiendelene.

REFUSJONER

53. ***Når noen eller alle utgifter som er nødvendige for å gjøre opp en avsetning, forventes refundert av en annen part, skal refusjonen innregnes når, og bare når, det er så godt som sikkert at refusjonen vil bli mottatt dersom foretaket gjør opp plikten. Refusjonen skal behandles som separat eiendel. Beløpet som innregnes for refusjonen, skal ikke overstige beløpet for avsetningen.***

54. ***I resultatregnskapet kan kostnaden knyttet til en avsetning presenteres netto etter innregning av en refusjon.***

55. Enkelte ganger kan et foretak regne med at en annen part dekker noen av eller alle de utgifter som er nødvendige for å gjøre opp en avsetning (for eksempel ved forsikringskontrakter, klausuler om skadeerstatning eller leverandørgarantier). Den annen part kan enten refundere foretaket for beløp som foretaket har betalt, eller betale beløpene direkte.

56. I de fleste tilfeller vil foretaket fortsatt være ansvarlig for hele det aktuelle beløpet, slik at foretaket kan komme til å måtte gjøre opp med fullt beløp dersom tredjemann av en eller annen grunn ikke betaler. I dette tilfellet innregnes en avsetning med forpliktelsens fulle beløp, og en separat eiendel innregnes for den forventede refusjonen når det er så godt som sikkert at refusjonen blir mottatt dersom foretaket gjør opp forpliktelsen.

57. I noen tilfeller vil foretaket ikke være ansvarlig for de aktuelle utgiftene dersom tredjemann ikke betaler. I et slikt tilfelle har foretaket ikke noen forpliktelse for disse utgiftene, og de omfattes ikke av avsetningen.

58. Som det framgår av nr. 29 utgjør en plikt som et foretak er solidarisk ansvarlig for, en betinget forpliktelse i den grad det forventes at plikten vil bli gjort opp av de andre partene.

Endringer i avsetninger

59. ***Avsetninger skal gjennomgås på hver balansedag og justeres for å gjenspeile gjeldende beste estimat. Dersom det ikke lenger er sannsynlig at det for å gjøre opp plikten blir nødvendig med en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, skal avsetningen tilbakeføres.***

60. Når diskontering benyttes, øker den balanseførte verdien av en avsetning i hver periode for å gjenspeile tidsforløpet. Denne økningen innregnes som lånekostnad.

Bruk av avsetninger

61. ***En avsetning skal bare benyttes for utgifter som avsetningen opprinnelig ble innregnet for.***

62. Bare utgifter knyttet til den opprinnelige avsetningen, motregnes mot denne. Motregning av utgifter mot en avsetning som opprinnelig ble innregnet for et annet formål, vil tilsløre innvirkningen av to ulike hendelser.

ANVENDELSE AV REGLENE FOR INNREGNING OG MÅLING

Framtidige driftstap

63. ***Avsetninger skal ikke innregnes for framtidige driftstap.***

64. Framtidige driftstap oppfyller ikke definisjonen av en forpliktelse i nr. 10 og de generelle innregningskriteriene for avsetninger i nr. 14.

65. En forventning om framtidige driftstap er en indikasjon på at det kan foreligge et verdifall for visse eiendeler tilknyttet driften. Et foretak tester disse eiendelene for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

Tapsbringende kontrakter

66. ***Dersom et foretak har en tapsbringende kontrakt, skal den eksisterende plikten i henhold til kontrakten innregnes og måles som avsetning.***

67. Mange kontrakter (for eksempel enkelte rutinemessige innkjøpsordrer) kan kanselleres uten at det utbetales noen form for kompensasjon til den annen part, og det foreligger derfor ingen plikt. Andre kontrakter fastsetter både rettigheter og plikter for hver av kontraktspartene. Der hendelser gjør en slik kontrakt tapsbringende, faller kontrakten innenfor denne standards virkeområde, og det foreligger en forpliktelse som så skal innregnes. gjensidig uoppfylte kontrakter som ikke er tapsbringende, faller utenfor denne standards virkeområde.

68. I denne standard defineres en tapsbringende kontrakt som en kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten, overstiger de økonomiske fordelene som forventes mottatt i henhold til samme kontrakt. De uunngåelige utgiftene i henhold til en kontrakt gjenspeiler minste netto utgift for å kunne tre ut av kontrakten, som er det laveste beløpet av enten utgiftene ved å oppfylle den, samt eventuelle kompensasjoner eller sanksjoner som oppstår dersom kontrakten ikke blir oppfylt.

69. Før en separat avsetning for en tapsbringende kontrakt fastsettes, innregner et foretak eventuelle tap ved verdifall som har skjedd for eiendeler tilordnet den aktuelle kontrakten (se IAS 36: «Verdifall på eiendeler»).

Omstrukturering

70. Følgende er eksempler på hendelser som faller inn under definisjonen av omstrukturering:

    a) salg eller avvikling av en virksomhet,

    b) stengning av virksomheter i en stat eller en region, eller flytting av aktiviteter fra én stat eller én region til en annen,

    c) endringer i ledelsesstruktur, for eksempel ved at et ledelsessjikt fjernes, og

    d) grunnleggende omorganiseringer som har en vesentlig innvirkning på arten av og fokuset for foretakets drift.

71. En avsetning for omstruktureringsutgifter innregnes bare når de generelle innregningskriteriene for avsetninger i nr. 14 er oppfylt. Nr. 72–83 fastsetter hvordan de generelle innregningkriteriene anvendes på omstruktureringer.

72. ***En underforstått plikt til omstrukturering oppstår bare når et foretak***

    a) ***har en detaljert formell plan for omstruktureringen som minst identifiserer***

        i) ***hvilken virksomhet eller del av virksomhet det gjelder,***

        ii) ***de viktigste driftssteder som berøres,***

        iii) ***plasseringen av, funksjonen til og det omtrentlige antall ansatte som vil få kompensasjon for å avslutte sine tjenester,***

        iv) ***utgifter som foretaket vil pådra seg, og***

        v) ***når planen skal gjennomføres, og***

    b) ***har skapt en berettiget forventning hos dem som berøres av omstruktureringen om at omstruktureringen skal utføres, ved å begynne å gjennomføre planen eller ved å kunngjøre hovedtrekkene i omstruktureringen for dem som berøres av den.***

73. Det at et foretak faktisk har begynt å gjennomføre en omstruktureringsplan, vil for eksempel vises ved at foretaket demonterer anlegg eller selger eiendeler, eller ved en offentlig kunngjøring om hovedtrekkene ved planen. En offentlig kunngjøring om en detaljert omstruktureringsplan utgjør en underforstått plikt til å omstrukturere bare dersom den gjøres på en slik måte og i tilstrekkelig detalj (dvs. framlegging av hovedtrekkene ved planen) til at det oppstår berettigede forventninger hos andre parter så som kunder, leverandører og ansatte (eller deres representanter) om at foretaket vil gjennomføre omstruktureringen.

74. For at en plan skal være tilstrekkelig til at det oppstår en underforstått plikt når den kunngjøres for dem som berøres av planen, må gjennomføringen av planen være planlagt å begynne så snart som mulig og planen må være fullført innenfor en tidsramme som gjør at betydelige endringer av planen ikke er sannsynlig. Dersom

omstruktureringen forventes å bli forsinket eller ta urimelig lang tid, er det usannsynlig at planen vil føre til en berettiget forventning hos andre om at foretaket nå har bestemt seg for å omstrukturere, fordi tidsrammen gjør det mulig for foretaket å endre sine planer.

75. Et ledelses- eller styrevedtak om omstrukturering som fattes før balansedagen, fører ikke til noen underforstått plikt på balansedagen, med mindre foretaket forut for balansedagen har

    a) begynt å gjennomføre omstruktureringsplanen, eller

    b) kunngjort hovedtrekkene ved omstruktureringsplanen overfor dem som vil bli berørt av den på en tilstrekkelig spesifikk måte til at det oppstår en berettiget forventning hos disse om at foretaket vil gjennomføre omstruktureringen.

    I noen tilfeller begynner et foretak å gjennomføre en omstruktureringsplan, eller kunngjør hovedtrekkene ved planen for dem som berøres av den, først etter balansedagen. Det kan være at opplysninger om dette kreves i henhold til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» dersom omstruktureringen er av en slik betydning at manglende opplysninger vil påvirke den evnen brukere av finansregnskapet har til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger.

76. Selv om en underforstått plikt ikke utelukkende skapes av et vedtak fra ledelsens side, kan en slik plikt være resultat av andre tidligere hendelser i tillegg til et slikt vedtak. For eksempel kan forhandlinger med de ansattes representanter om sluttvederlag, eller med kjøpere om salg av en virksomhet, være sluttført, men med forbehold for styrets godkjenning. Når slik godkjenning er gitt og kunngjort for de andre partene, har foretaket en underforstått plikt til å omstrukturere dersom vilkårene i nr. 72 er oppfylt.

77. I enkelte stater er den endelige myndigheten tillagt et styre der medlemmene omfatter representanter for andre interesser enn ledelsens (for eksempel de ansattes), eller varsel til slike representanter kan være nødvendig før styrevedtaket kan fattes. Fordi et vedtak fattet av et slikt styre innebærer kunngjøring til disse representantene, kan det føre til en underforstått plikt til omstrukturering.

78. ***Det oppstår ikke noen plikt med hensyn til salg av en virksomhet før foretaket har bundet seg til å selge, dvs. at det foreligger en bindende salgsavtale.***

79. Selv når et foretak har tatt en beslutning om å selge en virksomhet og offentlig kunngjort denne beslutningen, kan foretaket ikke være bundet til å selge før en kjøper er funnet og det foreligger en bindende salgsavtale. Inntil det foreligger en bindende salgsavtale, vil foretaket kunne ombestemme seg og vil faktisk måtte foreta seg noe annet dersom det ikke kan finnes noen kjøper på vilkår som kan godtas av foretaket. Når salg av en virksomhet er planlagt som en del av en omstrukturering, blir virksomhetens eiendeler gjennomgått for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Når et salg bare er en del av en omstrukturering, kan en underforstått plikt oppstå for de andre partene i omstruktureringen før en bindende salgsavtale foreligger.

80. ***En omstruktureringsavsetning skal bare omfatte de direkte utgiftene som oppstår av omstruktureringen, dvs. utgifter som er både***

a) ***en nødvendig følge av omstruktureringen, og***

b) ***ikke knyttet til foretakets løpende virksomhet.***

81. En omstruktureringsavsetning omfatter ikke utgifter så som

a) ny opplæring og omplassering av personale som blir værende i foretaket,

b) markedsføring, eller

c) investering i nye systemer og distribusjonsnett.

Disse utgiftene gjelder framtidig drift av virksomheten, og er ikke forpliktelser for omstrukturering på balansedagen. Slike utgifter innregnes på samme grunnlag som om de oppstod uavhengig av en omstrukturering.

82. Identifiserbare framtidige driftstap fram til datoen for en omstrukturering inkluderes ikke i en avsetning med mindre de er tilknyttet en tapsbringende kontrakt, som definert i nr. 10.

83. Som fastsatt i nr. 51 tas gevinster ved forventet avhending av eiendeler ikke i betraktning ved måling av en omstruktureringsavsetning, selv om salget av eiendeler er planlagt som en del av omstruktureringen.

OPPLYSNINGER

84. ***For hver klasse av avsetninger skal et foretak opplyse om***

a) ***balanseført verdi ved periodens begynnelse og slutt,***

b) ***ekstra avsetninger foretatt i perioden, herunder økninger i eksisterende avsetninger,***

c) ***beløp som er benyttet (dvs. som er pådratt og regnskapsført mot avsetningen) i løpet av perioden,***

d) ***ubenyttede beløp som er tilbakeført i løpet av perioden, og***

e) ***økningen i løpet av perioden i det diskonterte beløpet som oppstår over tid, samt virkningen av eventuelle endringer i diskonteringsrenten.***

Sammenligningsinformasjon er ikke nødvendig.

85. ***For hver klasse av avsetninger skal et foretak gi følgende opplysninger:***

a) ***en kort beskrivelse av pliktens art og forventet oppgjørstidspunkt for en eventuell strøm av økonomiske fordeler ut av foretaket,***

b) ***en indikasjon på usikkerhetsmomenter omkring beløpet eller for oppgjørstidspunktet for slike strømmer ut av foretaket. Der det er nødvendig for å kunne legge fram fullgod informasjon, skal et foretak opplyse om de viktigste***

forutsetningene som er gjort om framtidige hendelser, slik det er fastsatt i nr. 48, og

c) ***beløpet for en eventuell forventet refusjon, med angivelse av beløpet for alle eiendeler som er innregnet for den forventede refusjonen.***

86. ***Med mindre muligheten for en eventuell strøm ut av foretaket ved et oppgjør er svært liten, skal et foretak for hver klasse av betingede forpliktelser på balansedagen gi en kort beskrivelse av den betingede forpliktelsens art, samt der det er praktisk mulig, angi***

a) ***et estimat av forpliktelsens økonomiske virkning, målt i henhold til nr. 36–52,***

b) ***en indikasjon på usikkerhetsmomenter som gjelder beløpet eller oppgjørstidspunktet for eventuelle strømmer ut av foretaket, og***

c) ***muligheten for eventuell refusjon.***

87. Ved fastsettelsen av hvilke avsetninger eller betingede forpliktelser som kan samles og utgjøre en klasse, må det vurderes om de enkelte postenes art er tilstrekkelig like til at en samlet beskrivelse av dem oppfyller kravene i nr. 85 bokstav a) og b) og nr. 86 bokstav a) og b). Det kan således være hensiktsmessig å behandle avsetningsbeløp med tilknytning til garantier for ulike produkter som én enkelt klasse, mens det ikke vil være hensiktsmessig å behandle beløp med tilknytning til normale garantier og beløp som det pågår rettssaker om, som én enkelt klasse.

88. Der en avsetning og en betinget forpliktelse oppstår av samme sett av omstendigheter, skal et foretak gi de opplysninger som kreves i henhold til nr. 84–86 på en slik måte at de viser forbindelsen mellom avsetningen og den betingede forpliktelsen.

89. ***Der en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig, skal et foretak gi en kort beskrivelse av arten av de betingede eiendelene på balansedagen, og der det er praktisk mulig, et estimat av deres økonomiske virkning, målt ved hjelp av de prinsipper som er fastsatt for avsetninger i nr. 36–52.***

90. Det er viktig at opplysninger om betingede eiendeler unngår å gi villedende indikasjoner om sannsynligheten for at det oppstår inntekter.

91. ***I tilfeller der informasjon som kreves i henhold til nr. 86 og nr. 89 ikke gis fordi det ikke er praktisk mulig, skal det opplyses om dette.***

92. ***I svært sjeldne tilfeller kan opplysninger om en del av eller all den informasjon som kreves i henhold til nr. 84–89 i vesentlig grad forventes å påvirke foretakets stilling i en tvist med en annen part om grunnlaget for avsetningen, den betingede forpliktelsen eller den betingede eiendelen. I slike tilfeller er det ikke nødvendig at et foretak utgir slike opplysninger, men det skal gis generelle opplysninger om tvistens art, sammen med det faktum at, samt grunnen til, at disse opplysningene ikke er gitt.***

OVERGANGSBESTEMMELSER

93. ***Virkningene av å anvende denne standard fra dens ikrafttredelsesdag (eller tidligere) skal rapporteres som en justering av opptjent egenkapital i åpningsbalansen for***

perioden da standarden anvendes første gang. Foretak oppfordres til, men avkreves ikke, å justere åpningsbalansen for opptjent egenkapital for den tidligste perioden som presenteres, og å omarbeide sammenligningsinformasjon. Dersom sammenligningsinformasjon ikke omarbeides, skal det opplyses om dette.

94. Denne standard krever en annen behandling enn IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». IAS 8 krever at sammenligningsinformasjon omarbeides (anbefalt metode), eller at det presenteres utfyllende, proforma sammenligningsinformasjon som er omarbeidet (tillatt alternativ metode), med mindre det ikke er praktisk mulig.

IKRAFTTREDELSE

95. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for perioder som begynner tidligere enn 1. juli 1999, skal foretaket opplyse om dette.***

96. Denne standard erstatter de deler av IAS 10: «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen» som omhandler betingede utfall.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 38

Immaterielle eiendeler

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i juli 1998 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere.

Denne standard erstatter

a) IAS 4: «Regnskapsføring av avskrivning med hensyn til avskrivning av immaterielle eiendeler», og

b) IAS 9: «Forsknings- og utviklingsutgifter».

I oktober 1998 offentliggjorde IASC «Grunnlag for konklusjoner for IAS 38: «Immaterielle eiendeler» og IAS 22 (revidert 1998)» som egen utgivelse. Kopier av denne er tilgjengelig hos IASCs publikasjonskontor.

I 1998 ble nr. 2 bokstav f) i IAS 38 endret ved IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling» for å erstatte henvisningen til IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med henvisning til IAS 39. Fotnote 1 ble også opphevet.

Én SIC-tolkning har tilknytning til IAS 38:

– SIC-6: «Kostnader til endring av eksisterende programvare»,

– SIC-32: «Immaterielle eiendeler — kostnader vedrørende nettsteder».

INNLEDNING

1. IAS 38 fastsetter regnskapsføring av og opplysninger om immaterielle eiendeler som ikke omhandles spesielt i andre internasjonale regnskapsstandarder. IAS 38 får ikke anvendelse på finansielle eiendeler, mineralrettigheter og utgifter til utvinning av eller utvikling og raffinering av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser, samt immaterielle eiendeler som oppstår i forsikringsselskaper av kontrakter med forsikringstakere. IAS 38 anvendes blant annet på utgifter til annonsering, opplæring, oppstart samt forsknings- og utviklingsaktiviteter.

2. En immateriell eiendel er en identifiserbar ikke-monetær eiendel uten fysisk substans som holdes av foretaket til bruk i produksjon eller til levering av varer eller yting av tjenester, for utleie til andre eller for administrative formål. En eiendel er en ressurs

   a) som kontrolleres av et foretak som resultat av tidligere hendelser, og

   b) som framtidige økonomiske fordeler forventes å tilflyte foretaket fra.

3. IAS 38 krever at et foretak innregner en immateriell eiendel (til anskaffelseskost) dersom, og bare dersom,

   a) det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler som kan henføres til eiendelen, vil tilflyte foretaket, og

   b) eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.

   Dette kravet gjelder uansett om en immateriell eiendel anskaffes eksternt eller utvikles internt. IAS 38 inneholder tilleggskriterier for innregning av internt utviklede immaterielle eiendeler.

4. IAS 38 fastsetter at internt utviklet goodwill, varenavn, avisnavn og utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter ikke skal innregnes som eiendeler.

5. Dersom en immateriell enhet ikke oppfyller både definisjonen av og kriteriet for innregning av en immateriell eiendel, krever IAS 38 at utgiftene til denne enheten innregnes som kostnad når de påløper. Dersom en enhet imidlertid er anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, skal disse utgiftene (som inngår i anskaffelseskost for overtakelsen) utgjøre en del av det beløpet som er henførbart til goodwill (negativ goodwill) på overtakelsesdagen.

6. IAS 38 krever at alle utgifter til forskning skal innregnes som kostnad når de påløper. Eksempler på andre utgifter som ikke vil føre til noen immateriell eiendel som kan innregnes i finansregnskapet, er:

   a) utgifter til å starte en virksomhet eller et foretak (oppstartsutgifter),

   b) utgifter til opplæring,

   c) utgifter til annonsering og/eller salgsfremmende tiltak, og

   d) utgifter til omplassering eller omorganisering av deler av eller hele foretaket.

Utgifter til slike enheter innregnes som kostnad når de påløper.

7. IAS 38 krever at senere utgifter til en immateriell eiendel etter at den er innkjøpt eller ferdigstilt, skal innregnes som kostnad når de påløper, med mindre

   a) det er sannsynlig at disse utgiftene vil sette eiendelen i stand til å generere framtidige økonomiske fordeler utover eiendelens opprinnelig antatte yteevne, og

   b) utgiftene kan måles og henføres til eiendelen på en pålitelig måte.

   Dersom disse vilkårene er oppfylt, skal etterfølgende utgifter legges til anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen.

8. Dersom utgifter til en immateriell enhet opprinnelig ble innregnet som kostnad av et regnskapspliktig foretak i tidligere årsregnskap eller delårsrapporter, tillater IAS 38 ikke at foretaket på et senere tidspunkt innregner disse utgiftene som del av anskaffelseskost for en immateriell eiendel.

9. Etter førstegangsinnregning krever IAS 38 at en immateriell eiendel måles i henhold til én av følgende to metoder:

   a) anbefalt metode: anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall, eller

   b) tillatt alternativ metode: verdiregulert beløp med fradrag for eventuell senere akkumulert avskrivning og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall. Det verdiregulerte beløpet skal være eiendelens virkelige verdi. Denne metoden tillates imidlertid dersom, og bare dersom, den virkelige verdien kan fastsettes med en henvisning til et aktivt marked for den immaterielle eiendelen. Dessuten, når et foretak velger denne metoden, krever IAS 38 at verdireguleringer skal gjøres med en tilstrekkelig hyppighet til at den balanseførte verdien av den immaterielle eiendelen ikke avviker vesentlig fra den verdi som ville vært fastsatt ved å benytte den virkelige verdien på balansedagen. IAS 38 angir også hvordan immaterielle eiendeler skal verdireguleres, og om positive (negative) verdireguleringer skal innregnes i resultatregnskapet eller direkte i egenkapitalen.

10. IAS 38 krever at en immateriell eiendel skal avskrives systematisk over det beste estimatet på eiendelens utnyttbare levetid. Om ikke annet kan påvises, gjelder antakelsen om at den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel ikke vil overstige 20 år fra det tidspunktet eiendelen er tilgjengelig for bruk. IAS 38 tillater ikke at et foretak tilordner en ubegrenset utnyttbar levetid til en immateriell eiendel. Avskrivningen skal begynne når eiendelen er tilgjengelig for bruk.

11. I sjeldne tilfeller kan det foreligge overbevisende dokumentasjon for at en immateriell eiendels utnyttbare levetid vil være en nærmere angitt periode på mer enn 20 år. I disse tilfellene krever IAS 38 at et foretak

   a) avskriver den immaterielle eiendelen over beste estimat av eiendelens utnyttbare levetid,

   b) estimerer det gjenvinnbare beløpet for den immaterielle eiendelen minst hvert år for å avgjøre om det foreligger tap ved verdifall, og

c) opplyser om grunnene til at antakelsen om at en immateriell eiendels utnyttbare levetid til ikke vil overstige 20 år kan tilbakevises, samt hvilken faktor eller hvilke faktorer som spilte en betydelig rolle ved fastsettelsen av den immaterielle eiendelens utnyttbare levetid.

12. IAS 38 krever at avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens økonomiske fordeler forbrukes av foretaket. Dersom mønsteret ikke kan fastsettes på en pålitelig måte, skal den lineære metoden anvendes. Avskrivningsbeløpet skal innregnes som kostnad, med mindre en annen internasjonal regnskapsstandard tillater eller krever at det skal inngå i en annen eiendels balanseførte verdi.

13. IAS 38 krever at en immateriell eiendels restverdi antas å være lik null, med mindre

a) det foreligger bindende avtale om at tredjemann vil kjøpe eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid, eller

b) det finnes et aktivt marked for denne type eiendeler, og det er sannsynlig at et slikt marked fortsatt vil finnes ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid.

14. For å vurdere om en immateriell eiendel kan ha falt i verdi, skal foretaket anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». IAS 38 krever også at et foretak minst hvert år estimerer det gjenvinnbare beløpet til en immateriell eiendel som ennå ikke er tilgjengelig for bruk.

15. IAS 38 gjelder for regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

16. Ved førstegangsanvendelse inneholder IAS 38 overgangsbestemmelser som krever tilbakevirkende anvendelse

a) når det er nødvendig å eliminere en enhet som ikke lenger kvalifiserer for innregning i henhold til IAS 38, eller

b) dersom den tidligere målingen av en immateriell eiendel stod i motsetning til de prinsipper som er fastsatt i IAS 38 (for eksempel dersom en immateriell eiendel ikke ble avskrevet, eller ble verdiregulert uten at det forelå noen henvisning til et aktivt marked).

I andre tilfeller er fremadrettet anvendelse av innregnings- og avskrivningskravene enten påkrevd (for eksempel forbyr IAS 38 innregning av en internt utviklet immateriell eiendel som ikke er innregnet på et tidligere tidspunkt) eller tillatt (for eksempel oppfordrer IAS 38 til innregning av en immateriell eiendel som ble anskaffet i en virksomhetssammenslutning som var en overtakelse, og som ikke er innregnet på et tidligere tidspunkt).

INNHOLD

Nr.

Formål

Virkeområde 1-6

Definisjoner 7-17

Immaterielle eiendeler 8-17

Identifiserbarhet 10-12

Kontroll 13-16

Framtidige økonomiske fordeler 17

Innregning og førstegangsmåling av en immateriell eiendel 18-55

Separat kjøp 23-26

Anskaffelse som del av en virksomhetssammenslutning 27-32

Anskaffelse ved hjelp av offentlig tilskudd 33

Bytte av eiendeler 34-35

Internt utviklet goodwill 36-38

Internt utviklede immaterielle eiendeler 39-55

Forskningsfase 42-44

Utviklingsfase 45-52

Anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel 53-55

Innregning av kostnad 56-59

Tidligere kostnader som ikke skal innregnes som eiendel 59

Etterfølgende utgifter 60-62

Måling etter førstegangsinnregning 63-78

Anbefalt metode 63

Tillatt alternativ metode 64-78

Avskrivning 79-96

Avskrivningsperiode 79-87

Avskrivningsmetode 88-90

Restverdi 91-93

Gjennomgåelse av avskrivningsperiode og avskrivningsmetode	94-96
Gjenvinning av balanseført verdi – tap ved verdifall	97-102
Utrangering og avhending	103-106
Opplysninger	107-117
Alminnelige bestemmelser	107-112
Immaterielle eiendeler regnskapsført i henhold til tillatt alternativ metode	113-114
Utgifter til forskning og utvikling	115-116
Annen informasjon	117
Overgangsbestemmelser	118-121
Ikrafttredelse	122-123

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av immaterielle eiendeler som ikke omhandles spesielt i en annen internasjonal regnskapsstandard. Denne standard krever at et foretak innregner en immateriell eiendel dersom, og bare dersom, visse kriterier er oppfylt. Denne standard angir hvordan den balanseførte verdien av immaterielle eiendeler skal måles, og krever dessuten at det gis visse opplysninger om immaterielle eiendeler.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes av alle foretak ved regnskapsføring av immaterielle eiendeler, unntatt***

   a) ***immaterielle eiendeler som omfattes av en annen internasjonal regnskapsstandard,***

   b) ***finansielle eiendeler slik de er definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter - opplysninger og presentasjon»,***

   c) ***mineralrettigheter samt utgifter til utvinning av eller utvikling og raffinering av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser, og***

d) ***immaterielle eiendeler som oppstår i forsikringsselskaper av kontrakter med forsikringstakere.***

2. Der en annen internasjonal regnskapsstandard omhandler en særlig type immateriell eiendel, skal et foretak anvende den relevante standarden istedenfor denne standard. Denne standard gjelder for eksempel ikke for

   a) immaterielle eiendeler som holdes av et foretak for salg som del av foretakets ordinære virksomhet (se IAS 2: «Beholdninger» og IAS 11: «Anleggskontrakter»),

   b) eiendeler ved utsatt skatt (se IAS 12: «Inntektsskatt»),

   c) leieavtaler som hører inn under virkeområdet til IAS 17: «Leieavtaler»,

   d) eiendeler som oppstår av ytelser til ansatte (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»),

   e) goodwill som oppstår ved en virksomhetssammenslutning (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger»), og

   f) finansielle eiendeler som definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter - opplysninger og presentasjon». Innregning og måling av enkelte finansielle eiendeler omfattes av IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak», IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak», IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet» og IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

3. Enkelte immaterielle eiendeler kan omfattes av eller ha fysisk substans som for eksempel en kompaktplate (CD) (når det gjelder dataprogramvare), juridisk dokumentasjon (når det gjelder en lisens eller et patent) eller film. Når det skal avgjøres hvorvidt en eiendel som inneholder både immaterielle og materielle elementer, skal behandles i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» eller som immateriell eiendel i henhold til denne standard, må det utøves skjønn med hensyn til hvilket element som må anses som mest betydningsfullt. Dataprogramvare for et datamaskinkontrollert maskinverktøy som ikke kan benyttes uten denne spesielle programvaren, er for eksempel en integrert del av maskinvaren som den er tilknyttet, og behandles derfor som eiendom, anlegg og utstyr. Det samme gjelder for operativsystemet til en datamaskin. I tilfeller der programvaren ikke er en integrert del av den tilknyttede maskinvaren, behandles programvare som immateriell eiendel.

4. Denne standard anvendes blant annet på utgifter til annonsering, opplæring og oppstart samt forsknings- og utviklingsaktiviteter. Forsknings- og utviklingsaktiviteter er rettet mot utvikling av kunnskap. Selv om slik virksomhet kan føre til en eiendel med fysisk substans (for eksempel en prototyp), er det fysiske elementet av eiendelen derfor sekundært i forhold til den immaterielle bestanddelen, det vil si den kunnskap som ligger i eiendelen.

5. Når det gjelder en finansiell leieavtale, kan den underliggende eiendelen være enten materiell eller immateriell. Etter førstegangsinnregning behandler en leietaker en immateriell eiendel som holdes i henhold til en finansiell leieavtale i henhold til denne standard. Rettigheter i henhold til lisensavtaler for enheter som kinofilmer, videoopptak,

skuespill, manuskripter, patenter og opphavsretter, faller utenfor virkeområdet til IAS 17 og innenfor virkeområdet til denne standard.

6. Avgrensning av en internasjonal regnskapsstandards virkeområde kan forekomme dersom visse former for virksomhet eller visse transaksjoner er så spesialiserte at de fører til regnskapsmessige spørsmål som det kan være nødvendig å behandle på en helt annen måte. Slike spørsmål oppstår ved utgifter til utvinning av eller utvikling og raffinering av olje, naturgass og mineralforekomster i utvinningsindustrien og i kontrakter mellom forsikringsselskaper og deres forsikringstakere. Denne standard gjelder derfor ikke utgifter ved slik virksomhet. Denne standard gjelder imidlertid for andre immaterielle eiendeler (som for eksempel programvare) som benyttes i og for andre utgifter (som for eksempel oppstartsutgifter) i utvinningsindustrien eller i forsikringsselskaper.

DEFINISJONER

7. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

En «immateriell eiendel» er en identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans som holdes av foretaket til bruk i produksjon eller til levering av varer eller yting av tjenester, for utleie til andre eller for administrative formål.

En «eiendel» er en ressurs

a) ***som kontrolleres av et foretak som et resultat av tidligere hendelser, og***

b) ***som framtidige økonomiske fordeler forventes å tilflyte foretaket fra.***

«Monetære eiendeler» er penger som holdes og eiendeler som skal mottas i beløp som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.

«Forskning» er originale og planlagte undersøkelser som foretas med utsikt til å oppnå ny vitenskapelig eller teknisk kunnskap og forståelse.

«Utvikling» er anvendelse av forskningsfunn eller annen kunnskap på en plan eller et design for produksjon av nye eller vesentlig forbedrede materialer, innretninger, produkter, prosesser, systemer eller tjenester før kommersiell produksjon eller bruk kommer i gang.

«Avskrivning» er systematisk fordeling av en immateriell eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.

«Avskrivbart beløp» er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost i finansregnskapet, minus eiendelens restverdi.

«Utnyttbar levetid» er enten

a) ***den perioden en eiendel forventes å bli benyttet av foretaket, eller***

b) ***antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket forventer at eiendelen skal generere.***

«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for anskaffelse eller tilvirkning.

«Restverdi» er det nettobeløpet som foretaket forventer å få for en eiendel ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid, etter fradrag for forventede avhendingsutgifter.

«Virkelig verdi» av en eiendel er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.

Et «aktivt marked» er et marked der samtlige av følgende vilkår foreligger:

a) ***enhetene som det handles med i markedet, er ensartede,***

b) ***villige kjøpere og selgere kan vanligvis finnes til enhver tid, og***

c) ***prisene er tilgjengelige for allmennheten.***

«Tap ved verdifall» er det beløp som eiendelens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp med.

«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med i balansen etter fradrag for en eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.

Immaterielle eiendeler

8. Foretak forbruker ofte ressurser, eller pådrar seg forpliktelser, til kjøp, utvikling, vedlikehold eller forbedring av immaterielle ressurser som for eksempel vitenskapelig eller teknisk kunnskap, utforming og gjennomføring av nye prosesser eller systemer, lisenser, intellektuell kapital, markedskunnskap og varemerker (herunder varenavn og utgivelsestitler). Vanlige eksempler på enheter som omfattes av disse vide grupperingene, er dataprogramvare, patenter, opphavsretter, kinofilmer, kundelister, rettigheter ved betjening av pantelån, fiskerettigheter, importkvoter, franchiseavtaler, kunde- eller leverandørforhold, kundelojalitet, markedsandels- og markedsføringsrettigheter.

9. Ikke alle enheter nevnt i nr. 8 vil oppfylle definisjonen av en immateriell eiendel, det vil si identifiserbarhet, kontroll over en ressurs og at det foreligger framtidige økonomiske fordeler. Dersom en enhet som omfattes av denne standard, ikke oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel, blir utgifter til å anskaffe eiendelen eller generere den internt, innregnet som kostnad når de påløper. Dersom enheten imidlertid er anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, utgjør den en del av foretakets goodwill på overtakelsesdagen (se nr. 56).

Identifiserbarhet

10. Definisjonen av en immateriell eiendel krever at en immateriell eiendel skal kunne identifiseres og skilles klart fra goodwill. Goodwill som oppstår som følge av en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, representerer en betaling som overtakeren foretar i forventning om framtidige økonomiske fordeler. De framtidige

økonomiske fordelene kan være et resultat av synergi mellom de identifiserbare eiendelene som overtas, eller fra eiendeler som hver for seg ikke kvalifiserer for innregning i finansregnskapet, men som overtakeren er forberedt på å betale for ved overtakelsen.

11. En immateriell eiendel kan klart skilles fra goodwill dersom eiendelen kan skilles ut. En eiendel kan skilles ut dersom foretaket kan leie ut, selge, bytte eller distribuere de særlige framtidige økonomiske fordelene som kan henføres til eiendelen, uten samtidig å skille seg av med framtidige økonomiske fordeler som tilflyter foretaket fra andre eiendeler som benyttes i samme inntektsgivende virksomhet.

12. At en eiendel kan skilles ut, er ikke et nødvendig vilkår for identifiserbarhet, ettersom et foretak vil kunne identifisere en eiendel på andre måter. Dersom en immateriell eiendel for eksempler er anskaffet sammen med en gruppe eiendeler, kan transaksjonen omfatte en overføring av juridiske rettigheter som setter et foretak i stand til å identifisere den immaterielle eiendelen. Dersom et internt prosjekt på samme måte har som mål å skape juridiske rettigheter for foretaket, kan arten av disse rettighetene hjelpe foretaket til å identifisere en underliggende, internt utviklet immateriell eiendel. Selv om en eiendel bare genererer framtidige økonomiske fordeler i kombinasjon med andre eiendeler, er eiendelen identifiserbar dersom foretaket kan identifisere de framtidige økonomiske fordelene som vil tilflyte foretaket fra eiendelen.

Kontroll

13. Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det tilligger foretaket å nyte godt av de framtidige økonomiske fordelene som tilflyter foretaket fra den underliggende ressursen og foretaket dessuten kan begrense andres tilgang til disse fordelene. Et foretaks evne til å kontrollere de framtidige økonomiske fordelene av en immateriell eiendel vil vanligvis ha sitt utspring i juridiske rettigheter som kan fullbyrdes ved dom. I mangel av juridiske rettigheter er det vanskeligere å vise at foretaket har kontroll. At en rettighet kan håndheves juridisk er imidlertid ikke noe nødvendig vilkår for kontroll, ettersom et foretak vil kunne kontrollere de framtidige økonomiske fordelene på andre måter.

14. Markedskunnskap og teknisk kunnskap kan føre til framtidige økonomiske fordeler. Et foretak kontrollerer disse fordelene dersom slik kunnskap for eksempel er beskyttet av juridiske rettigheter som opphavsretter, en begrensning i en handelsavtale (der dette er tillatt) eller av en juridisk plikt om taushetsplikt som pålegges de ansatte.

15. Et foretak kan ha et team av faglært personale, og vil kunne identifisere en økning i personalets faglige ferdigheter som fører til framtidige økonomiske fordeler som følge av opplæring. Foretaket kan også forvente at personalet vil fortsette å gjøre sine faglige ferdigheter tilgjengelige for foretaket. Vanligvis har ikke et foretak tilstrekkelig kontroll over de forventede framtidige økonomiske fordelene som oppstår på grunn av et team av faglært personale og av opplæring, til å anse at disse enhetene oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel. Av en lignende årsak er det lite sannsynlig at et særlig ledelsestalent eller et teknisk talent vil kunne tilfredsstille definisjonen av en immateriell eiendel, med mindre foretaket er beskyttet av juridiske rettigheter med hensyn til å utnytte dette og få de forventede framtidige økonomiske fordelene av dette, og dette samtidig tilfredsstiller de andre delene av definisjonen av en immateriell eiendel.

16. Et foretak kan ha en portefølje av kunder eller en bestemt markedsandel, og forvente at kundene, på grunn av foretakets evne til å bygge kundeforhold og lojalitet, fortsatt vil handle med foretaket. Men i fravær av juridiske rettigheter til å beskytte eller på andre måter kontrollere forholdet til kundene eller kundenes lojalitet overfor foretaket, har foretaket vanligvis ikke tilstrekkelig kontroll over de økonomiske fordelene av kundeforhold og lojalitet til å anse at slike enheter (kundeportefølje, markedsandeler, kundeforhold, kundelojalitet) tilfredsstiller definisjonen av immaterielle eiendeler.

Framtidige økonomiske fordeler

17. De framtidige økonomiske fordelene som tilflyter foretaket fra en immateriell eiendel, kan omfatte inntekt fra salg av produkter eller tjenester, utgiftsbesparelser eller andre fordeler som er resultat av foretakets utnytting av eiendelen. Bruken av intellektuell kapital i en produksjonsprosess kan for eksempel redusere framtidige produksjonsutgifter framfor å øke framtidige inntekter.

INNREGNING OG FØRSTEGANGSMÅLING AV EN IMMATERIELL EIENDEL

18. Innregningen av en enhet som immateriell eiendel krever at et foretak kan vise at enheten oppfyller

    a) definisjonen på en immateriell eiendel (se nr. 7–17), og

    b) innregningskriteriene fastsatt i denne standard (se nr. 19–55).

19. ***En immateriell eiendel skal innregnes dersom, og bare dersom,***

    a) ***det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler som kan henføres til eiendelen, vil tilflyte foretaket, og***

    b) ***eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.***

20. ***Et foretak skal vurdere sannsynligheten for framtidige økonomiske fordeler ved hjelp av fornuftige og dokumenterbare forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat på det settet av økonomiske forhold som vil foreligge over eiendelens utnyttbare levetid.***

21. Et foretak skal bruke skjønn til å vurdere graden av sikkerhet som er knyttet til flyten av framtidige økonomiske fordeler som er henførbare til utnyttingen av eiendelen på grunnlag av den dokumentasjon som er tilgjengelig på tidspunktet for førstegangsinnregning, og det skal legges større vekt på ekstern dokumentasjon.

22. ***En immateriell eiendel skal ved førstegangsmåling måles til anskaffelseskost.***

Separat kjøp

23. Dersom en immateriell eiendel anskaffes separat, kan anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen vanligvis måles på en pålitelig måte. Dette er særlig tilfellet når vederlaget for innkjøpet har form av kontanter eller andre monetære eiendeler.

24. Anskaffelseskost for en immateriell eiendel består av eiendelens innkjøpspris, herunder eventuelle importavgifter og ikke-refunderbare avgifter ved kjøp, samt eventuelle andre direkte henførbare utgifter for å forberede eiendelen til dens påtenkte formål. Direkte henførbare utgifter omfatter for eksempel advokathonorarer for juridiske tjenester. Eventuelle forhandlerrabatter og prisavslag skal trekkes fra ved beregning av anskaffelseskost.

25. Når betaling for en immateriell eiendel utsettes utover vanlige kredittbetingelser, settes anskaffelseskost lik kontantpris, og differansen mellom dette beløpet og de totale betalingene innregnes som rentekostnad over kredittiden, med mindre differansen kapitaliseres i samsvar med den tillatte alternative metoden i IAS 23: «Låneutgifter».

26. Dersom en immateriell eiendel blir anskaffet i bytte mot egenkapitalinstrumenter hos det regnskapspliktige foretaket, er eiendelens anskaffelseskost lik den virkelige verdien av de utstedte egenkapitalinstrumentene, som igjen er lik eiendelens virkelige verdi.

Anskaffelse som del av en virksomhetssammenslutning

27. I henhold til IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) er anskaffelseskost for en immateriell eiendel basert på eiendelens virkelige verdi på overtakelsesdagen dersom den immaterielle eiendelen blir anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse.

28. Det må anvendes skjønn for å ta stilling til om anskaffelseskost (dvs. den virkelige verdien) til en immateriell eiendel som er anskaffet i forbindelse med en virksomhetssammenslutning, kan måles med tilstrekkelig grad av pålitelighet til å kunne innregnes separat. Noterte markedspriser i et aktivt marked gir den mest pålitelige målingen av den virkelige verdien (se også nr. 67). Den relevante markedsprisen er vanligvis gjeldende kjøpspris. Dersom gjeldende kjøpspriser ikke er tilgjengelige, kan prisen i den nærmest forutgående lignende transaksjonen gi grunnlag for estimatet på den virkelige verdien, forutsatt at det ikke har skjedd en betydelig endring i de økonomiske omstendighetene mellom transaksjonsdagen og dagen da eiendelens virkelige verdi blir estimert.

29. Dersom det ikke finnes noe aktivt marked for en eiendel, gjenspeiler eiendelens anskaffelseskost det beløp som foretaket ville ha betalt på eiendelens overtakelsesdag i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter, basert på beste tilgjengelige informasjon. Ved fastsettelsen av dette beløpet tar et foretak i betraktning utfallet av nylig utførte transaksjoner for lignende eiendeler.

30. Visse foretak som regelmessig er involvert i kjøp og salg av unike immaterielle eiendeler, har utviklet teknikker for indirekte å kunne estimere slike eiendelers virkelige verdi. Disse teknikkene kan benyttes ved førstegangsmåling av en immateriell eiendel som er anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, dersom deres mål er å estimere den virkelige verdien slik det er definert i denne standard, og dersom teknikkene gjenspeiler transaksjoner og praksis i den industrisektoren som eiendelen tilhører. Slike teknikker omfatter, der det er hensiktsmessig, anvendelse av multipler basert på nylige markedstransaksjoner på visse indikatorer som har sammenheng med eiendelens lønnsomhet (som for eksempel inntekt, markedsandeler, driftsoverskudd osv.) eller diskontering av estimerte framtidige netto kontantstrømmer fra eiendelen.

31. I samsvar med denne standard og kravene i IAS 22 (revidert 1998) for innregning av identifiserbare eiendeler og forpliktelser

    a) innregner et overtakende foretak en immateriell eiendel som oppfyller innregningskriteriene i nr. 19 og nr. 20, selv om den immaterielle eiendelen ikke har vært innregnet i finansregnskapet til det overtatte foretaket, og

    b) innregnes eiendelen ikke som en separat immateriell eiendel, men inngår i goodwill dersom anskaffelseskost (dvs. virkelig verdi) for en immateriell eiendel anskaffet som del av en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, ikke kan måles på en pålitelig måte (se nr. 56).

32. Med mindre det finnes et aktivt marked for en immateriell eiendel anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, begrenser IAS 22 (revidert 1998) anskaffelseskost som ble innregnet første gang for den immaterielle eiendelen, til et beløp som ikke skaper eller øker en eventuell negativ goodwill som oppstår på overtakelsesdagen.

Anskaffelse ved hjelp av offentlig tilskudd

33. I noen tilfeller kan en immateriell eiendel være anskaffet gratis eller for et nominelt vederlag ved hjelp av et offentlig tilskudd. Dette kan forekomme når en myndighet overfører eller tildeler immaterielle eiendeler til et foretak, for eksempel landingsrettigheter i en lufthavn, lisenser til å drive radio- eller fjernsynsstasjoner, importlisenser eller kvoter, eller rettigheter til å få tilgang til andre begrensede ressurser. I henhold til IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte» kan et foretak første gang velge å innregne både den immaterielle eiendelen og det offentlige tilskuddet til virkelig verdi. Dersom et foretak velger ikke å innregne eiendelen første gang til virkelig verdi, innregner foretaket eiendelen første gang til et nominelt beløp (i henhold til den andre metoden som IAS 20 tillater), pluss eventuelle utgifter som er direkte henførbare til å forberede eiendelen til dens påtenkte formål.

Bytte av eiendeler

34. En immateriell eiendel kan i sin helhet eller delvis være anskaffet ved et bytte mot en ulik immateriell eiendel eller mot en annen eiendel. Anskaffelseskost for en slik enhet måles til den mottatte eiendelens virkelige verdi, som tilsvarer den avgitte eiendelens virkelige verdi, justert for eventuelle beløp i overførte kontanter eller kontantekvivalenter.

35. En immateriell eiendel kan være anskaffet ved bytte mot en lignende eiendel som har et lignende anvendelsesområde innenfor samme virksomhet, og som har en lignende virkelig verdi. En immateriell eiendel kan også selges i bytte mot en eierandel i en lignende eiendel. I begge disse tilfellene er opptjeningsprosessen ikke fullført, og gevinst eller tap på transaksjonen skal ikke innregnes. Isteden er den nye eiendelens anskaffelseskost lik den avgitte eiendelens balanseførte verdi. Den mottatte eiendelens virkelige verdi kan imidlertid indikere et tap ved verdifall på den avgitte eiendelen. I slike tilfeller skal det innregnes et tap ved verdifall for eiendelen som avgis, og den balanseførte verdien etter verdifallet tilordnes den nye eiendelen.

Internt utviklet goodwill

36. ***Internt utviklet goodwill skal ikke innregnes som eiendel.***

37. I enkelte tilfeller påløper det utgifter for å generere framtidige økonomiske fordeler, men dette fører ikke til at det skapes en immateriell eiendel som oppfyller innregningskriteriene i denne standard. Slike utgifter beskrives ofte som bidrag til internt utviklet goodwill. Internt utviklet goodwill innregnes ikke som en eiendel fordi det ikke finnes noen identifiserbar ressurs som kontrolleres av foretaket, som kan måles til anskaffelseskost på en pålitelig måte.

38. Differanser mellom markedsverdien av et foretak og balanseført verdi av foretakets identifiserbare nettoeiendeler på ethvert tidspunkt kan være resultat av en rekke faktorer som påvirker foretakets verdi. Slike differanser kan imidlertid ikke anses å representere anskaffelseskost for immaterielle eiendeler som foretaket kontrollerer.

Internt utviklede immaterielle eiendeler

39. Det er noen ganger vanskelig å vurdere om en internt utviklet immateriell eiendel kvalifiserer for innregning. Det er ofte vanskelig å

    a) identifisere om og tidspunktet for når det foreligger en identifiserbar eiendel som med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler, og

    b) fastsette eiendelens anskaffelseskost på en pålitelig måte. I noen tilfeller kan ikke utgiftene ved å generere en immateriell eiendel internt skilles fra utgiftene ved å opprettholde eller forbedre foretakets internt utviklede goodwill eller utgiftene ved den daglige driften.

    I tillegg til å oppfylle de generelle kravene til innregning og førstegangsmåling av en immateriell eiendel, anvender et foretak derfor kravene og veiledningen i nr. 40–55 nedenfor på alle internt utviklede immaterielle eiendeler.

40. For å vurdere om en internt utviklet immateriell eiendel oppfyller kriteriene for innregning, klassifiserer et foretak genereringen av eiendelen i

    a) en forskningsfase, og

    b) en utviklingsfase.

    Selv om betegnelsene «forskning» og «utvikling» er definert foran, har betegnelsene «forskningsfase» og «utviklingsfase» i denne standard en videre betydning.

41. Dersom et foretak ikke kan skille forskningsfasen fra utviklingsfasen for et internt prosjekt med det formål å skape en immateriell eiendel, behandler foretaket utgiftene til prosjektet som om det bare påløp i forskningsfasen.

Forskningsfase

42. ***En immateriell eiendel som oppstår av forskning (eller av forskningsfasen i et internt prosjekt), skal ikke innregnes. Utgifter til forskning (eller til forskningsfasen i et internt prosjekt), skal innregnes som kostnad når de påløper.***

43. I henhold til denne standard kan ikke et foretak i et prosjekts forskningsfase påvise at det foreligger noen immateriell eiendel som med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler. Slike utgifter innregnes derfor alltid som kostnad når de påløper.

44. Eksempler på forskningsvirksomhet er

    a) virksomhet rettet mot å oppnå ny kunnskap,

    b) søking etter, evaluering av og endelig valg av anvendelsesområder for forskningsfunn eller annen kunnskap,

    c) søking etter alternativer når det gjelder materialer, innretninger, produkter, prosesser, systemer eller tjenester, og

    d) formulering, utforming, evaluering og endelig valg av mulige alternativer for nye eller forbedrede materialer, innretninger, produkter, prosesser, systemer eller tjenester.

Utviklingsfase

45. ***En immateriell eiendel som oppstår av utvikling (eller av utviklingsfasen i et internt prosjekt), skal innregnes dersom, og bare dersom, et foretak kan dokumentere alle følgende punkter:***

    a) ***de tekniske forutsetningene for å fullføre den immaterielle eiendelen med sikte på at den vil bli tilgjengelig for bruk eller salg,***

    b) ***foretaket har til hensikt å fullføre den immaterielle eiendelen og ta den i bruk eller selge den,***

    c) ***foretakets evne til å ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den,***

    d) ***hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler. Blant annet skal foretaket kunne dokumentere at det eksisterer et marked for produktene av den immaterielle eiendelen eller av den immaterielle eiendelen i seg selv, eller dersom den skal anvendes internt, nytten av den immaterielle eiendelen,***

    e) ***tilgjengeligheten av tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser til å fullføre utviklingen og til å ta i bruk eller selge den immaterielle eiendelen, og***

    f) ***foretakets evne til på en pålitelig måte å måle de utgiftene som er henførbare på den immaterielle eiendelen mens den er under utvikling.***

46. I utviklingsfasen til et prosjekt kan et foretak i enkelte tilfeller identifisere en immateriell eiendel og vise at eiendelen med sannsynlighet vil generere framtidige

økonomiske fordeler. Dette skyldes at utviklingsfasen til et prosjekt er kommet lenger enn forskningsfasen.

47. Eksempler på utviklingsaktiviteter er

a) utforming, konstruksjon og utprøving av prototyper og modeller forut for produksjon eller bruk,

b) utforming av verktøy, herunder oppspenningsverktøy, støpeformer og stanser som innebærer ny teknologi,

c) utforming, konstruksjon og drift av et prøveproduksjonsanlegg som ikke er i tilstrekkelig stor skala til å være økonomisk lønnsomt for kommersiell produksjon, og

d) utforming, konstruksjon og utprøving av et valgt alternativ for nye eller forbedrede materialer, innretninger, produkter, prosesser, systemer eller tjenester.

48. For å dokumentere hvordan en immateriell eiendel med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler, vurderer et foretak de framtidige økonomiske fordelene som det vil motta av eiendelen ved hjelp av prinsippene i IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Dersom eiendelen bare vil generere økonomiske fordeler i kombinasjon med andre eiendeler, anvender foretaket begrepet kontantgenererende enheter, slik det er fastsatt i IAS 36.

49. Tilgjengeligheten av ressurser til å fullføre, ta i bruk og motta fordelene av en immateriell eiendel kan for eksempel dokumenteres ved en forretningsplan som viser hvilke tekniske, finansielle og andre ressurser som det er behov for, samt foretakets evne til å sikre seg disse ressursene. I visse tilfeller kan et foretak dokumentere at ekstern finansiering er tilgjengelig ved å få en långivers indikasjon på dennes vilje til å finansiere planen.

50. Et foretaks kalkulasjonssystemer kan ofte på en pålitelig måte ofte måle utgiftene ved å generere en immateriell eiendel internt, som for eksempel lønn og andre utgifter som påløper i arbeidet med å sikre opphavsretter eller lisenser eller utvikle programvare.

51. ***Internt utviklede varenavn, avisnavn og utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter skal ikke innregnes som immaterielle eiendeler.***

52. I henhold til denne standard kan ikke utgifter til internt utviklede varenavn, avisnavn og utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter skilles fra utgiftene ved å utvikle virksomheten som helhet. Derfor innregnes slike enheter ikke som immaterielle eiendeler.

Anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel

53. Anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel i henhold til nr. 22 er summen av utgifter som påløper fra tidspunktet da den immaterielle eiendelen første gang oppfyller innregningskriteriene i nr. 19–20 og i nr. 45. Nr. 59 forbyr tilbakeføring av utgifter som er innregnet som kostnad i tidligere årsregnskap eller delårsrapporter.

54. Anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel omfatter alle utgifter som kan henføres direkte, eller fordeles på et rimelig og konsekvent grunnlag, til å skape, produsere og klargjøre eiendelen for påtenkt bruk. Der det er relevant, omfatter anskaffelseskost

    a) utgifter til materialer og tjenester som er benyttet eller forbrukt ved utvikling av den immaterielle eiendelen,

    b) lønn og andre utgifter relatert til personale som er direkte engasjert i utviklingen av eiendelen,

    c) alle utgifter som er direkte henførbare til generering av eiendelen, som for eksempel avgifter for registrering av en juridisk rettighet og avskrivning av patenter og lisenser som er anvendt for å utvikle eiendelen, og

    d) fellesutgifter som er nødvendige for å utvikle eiendelen, og som kan fordeles til eiendelen på et rimelig og konsekvent grunnlag (for eksempel avskrivning av eiendom, anlegg og utstyr, forsikringspremier og leie). Fordeling av fellesutgifter foretas på lignende grunnlag som de som benyttes ved tildeling av fellesutgifter til beholdninger (se IAS 2: «Beholdninger»). IAS 23: «Låneutgifter» setter opp kriterier for innregning av renter som en bestanddel av utgiftene til en internt utviklet immateriell eiendel.

55. Følgende er ikke bestanddeler av anskaffelseskost ved en internt utviklet immateriell eiendel:

    a) salgs- og administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter, med mindre disse utgiftene er direkte henførbare til forberedelse av eiendelen for bruk,

    b) klart identifiserte utgifter ved ineffektivitet og førstegangs driftstap som påløper før en eiendel oppnår planlagt ytelse, og

    c) utgifter ved opplæring av personale til å drifte eiendelen.

Eksempel som illustrerer nr. 53

Et foretak utvikler en ny produksjonsprosess. I løpet av 20X5 var påløpte utgifter lik 1 000, hvorav 900 påløp før 1. desember 20X5 og 100 påløp mellom 1. desember 20X5 og 31. desember 20X5. Foretaket kan dokumentere at produksjonsprosessen den 1. desember 20X5 oppfylte kriteriene for innregning som immateriell eiendel. Det gjenvinnbare beløpet for fagkunnskap («know-how») som ligger i prosessen (herunder framtidige utlegg av kontanter for å fullføre prosessen før den blir tilgjengelig for bruk), estimeres til 500.

Ved utgangen av 20X5 blir produksjonsprosessen innregnet som immateriell eiendel til en anskaffelseskost på 100 (utgifter påløpt siden tidspunktet da innregningskriteriene ble oppfylt, dvs. 1. desember 20X5). Utgiftene på 900 som påløp før 1. desember 20X5, innregnes som kostnad fordi innregningskriteriene ikke ble oppfylt før 1. desember 20X5. Disse utgiftene vil aldri utgjøre en del av anskaffelseskost for produksjonsprosessen som innregnes i balansen.

I løpet av 20X6 er påløpte utgifter lik 2 000. Ved utgangen av 20X6 blir det gjenvinnbare beløpet for fagkunnskap («know-how») som er nedfelt i prosessen (herunder framtidige

utlegg av kontanter for å fullføre prosessen før den blir tilgjengelig for bruk), estimert til 1 900.

Ved utgangen av 20X6 er anskaffelseskost for produksjonsprosessen lik 2 100 (utgifter på 100 innregnet ved utgangen av 20X5 pluss utgifter på 2 000 innregnet i 20X6). Foretaket innregner et tap ved verdifall på 200 for å justere den balanseførte verdien av prosessen før tap ved verdifall (2 100) til dens gjenvinnbare beløp (1 900). Dette tapet ved verdifall vil bli tilbakeført i en senere regnskapsperiode dersom kravene til tilbakeføring av et tap ved verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler» er oppfylt.

INNREGNING AV KOSTNAD

56. ***Utgifter til en immateriell enhet skal innregnes som kostnad når det påløper, med mindre***

    a) ***det utgjør en del av anskaffelseskost for en immateriell eiendel som oppfyller innregningskriteriene (se nr. 18–55), eller***

    b) ***eiendelen er anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, og ikke kan innregnes som immateriell eiendel. Dersom det siste er tilfellet, skal disse utgiftene (som inngår i anskaffelseskost ved overtakelsen) utgjøre en del av det beløp som er henførbart til goodwill (negativ goodwill) på overtakelsesdagen (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998)).***

57. I enkelte tilfeller påløper det utgifter for å sørge for framtidige økonomiske fordeler for et foretak, uten at det er anskaffet eller skapt noen immateriell eiendel eller annen eiendel som kan innregnes. I slike tilfeller innregnes utgifter som kostnad når de påløper. For eksempel innregnes utgifter til forskning alltid som kostnad når de påløper (se nr. 42). Eksempler på andre utgifter som innregnes som kostnad når de påløper, er

    a) utgifter i forbindelse med oppstart (oppstartsutgifter), med mindre disse utgiftene inngår i anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr i henhold til IAS 16. Oppstartsutgifter kan bestå av etableringsutgifter som juridiske utgifter og sekretærutgifter påløpt ved etableringen av en juridisk enhet, utgifter i forbindelse med åpning av et nytt anlegg eller en ny virksomhet (utgifter forut for åpning) eller utgifter i forbindelse med oppstart av ny drift eller lansere nye produkter eller prosesser (utgifter forut for drift),

    b) utgifter til opplæringsvirksomhet,

    c) utgifter til annonsering og salgsfremmende tiltak, og

    d) utgifter til omplassering eller omorganisering av deler av eller hele foretaket.

58. Nr. 56 utelukker ikke innregning av en forskuddsinnbetaling som en eiendel når betaling for levering av varer eller yting av tjenester er gjort forut for varelevering eller tjenesteyting.

Tidligere kostnader som ikke skal innregnes som eiendel

59. ***Utgifter til en immateriell enhet som opprinnelig ble innregnet som kostnad av et regnskapspliktig foretak i tidligere årsregnskap eller delårsrapporter, skal ikke innregnes som en del av anskaffelseskost for en immateriell eiendel på et senere tidspunkt.***

ETTERFØLGENDE UTGIFTER

60. ***Etterfølgende utgifter til en immateriell eiendel etter at den er innkjøpt eller ferdigstilt, skal innregnes som kostnad når de påløper, med mindre***

    a) ***det er sannsynlig at disse utgiftene vil sette eiendelen i stand til å generere framtidige økonomiske fordeler utover eiendelens opprinnelig antatte yteevne, og***

    b) ***disse utgiftene kan måles og henføres til eiendelen på en pålitelig måte.***

    Dersom disse vilkårene er oppfylt, skal etterfølgende utgifter legges til anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen([1]) .

61. Etterfølgende utgifter for en innregnet immateriell eiendel innregnes som kostnad dersom disse utgiftene er nødvendige for å opprettholde eiendelens opprinnelige antatte yteevne. Arten av immaterielle eiendeler er slik at det i mange tilfeller ikke er mulig å fastsette om etterfølgende utgifter med sannsynlighet vil forbedre eller opprettholde de økonomiske fordelene som vil tilflyte foretaket fra disse eiendelene. I tillegg er det ofte vanskelig å henføre slike utgifter direkte til en bestemt immateriell eiendel istedenfor til virksomheten som helhet. Derfor er det bare i sjeldne tilfeller at utgifter som er påløpt etter førstegangsinnregning av en innkjøpt immateriell eiendel eller etter ferdigstillelsen av en internt utviklet immateriell eiendel, fører til tillegg i anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen.

62. I samsvar med nr. 51 innregnes etterfølgende utgifter til varenavn, avisnavn og utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter (enten de er innkjøpt eksternt eller utviklet internt), alltid som kostnad for at innregning av internt utviklet goodwill skal unngås.

MÅLING ETTER FØRSTEGANGSINNREGNING

Anbefalt metode

63. ***Etter førstegangsinnregning skal en immateriell eiendel balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.***

([1]) Se også SIC-6: «Utgifter til endring av eksisterende programvare».

Tillatt alternativ metode

64. ***Etter førstegangsinnregning skal en immateriell eiendel balanseføres til et verdiregulert beløp, som er eiendelens virkelige verdi på verdireguleringstidspunktet, med fradrag for eventuell senere akkumulert avskrivning og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall. Når det gjelder verdireguleringer i henhold til denne standard, skal virkelig verdi fastsettes med henvisning til et aktivt marked. Verdireguleringer skal gjøres med en tilstrekkelig hyppighet til at den balanseførte verdien ikke avviker vesentlig fra verdien som ville blitt beregnet ved hjelp av den virkelige verdien på balansedagen.***

65. Tillatt alternativ metode tillater ikke

    a) verdiregulering av immaterielle eiendeler som ikke tidligere er innregnet som eiendeler, eller

    b) førstegangsinnregning av immaterielle eiendeler til andre beløp enn deres anskaffelseskost.

66. Tillatt alternativ metode anvendes etter at en eiendel er innregnet første gang til anskaffelseskost. Men dersom bare en del av anskaffelseskost for en immateriell eiendel innregnes som eiendel fordi eiendelen ikke oppfylte kriteriene for innregning før den er kommet delvis gjennom prosessen (se nr. 53), kan tillatt alternativ metode benyttes på denne eiendelen i sin helhet. Dessuten kan tillatt alternativ metode anvendes på en immateriell eiendel som ble mottatt ved et offentlig tilskudd og innregnet til et nominelt beløp (se nr. 33).

67. Det er uvanlig at det finnes et aktivt marked med de kjennetegn som er beskrevet i nr. 7 for en immateriell eiendel, men det kan forekomme. I visse jurisdiksjoner kan det for eksempel finnes et aktivt marked for fritt overførbare drosjeløyver, fiskerettigheter eller produksjonskvoter. Det kan imidlertid ikke eksistere noe aktivt marked for varenavn, avisnavn, utgivelsesretter for musikk og film, patenter eller varemerker, fordi enhver slik eiendel er unik. Selv om immaterielle eiendeler blir kjøpt og solgt, blir slike kontrakter forhandlet fram mellom enkeltstående kjøpere og selgere, og slike transaksjoner er relativt lite hyppige. Av disse grunnene kan prisen som er betalt for én eiendel, ikke tilstrekkelig dokumentere en annen eiendels virkelige verdi. Prisene er dessuten ofte ikke tilgjengelige for allmennheten.

68. Hyppigheten av verdireguleringer avhenger av bevegelsene i den virkelige verdien av de immaterielle eiendelene som verdireguleres. Dersom den virkelige verdien av en verdiregulert eiendel avviker vesentlig fra balanseført verdi, skal ytterligere verdiregulering foretas. For enkelte immaterielle eiendeler kan det forekomme vesentlige og flyktige bevegelser i den virkelige verdien, noe som nødvendiggjør årlige verdireguleringer. Det er ikke nødvendig med så hyppige verdireguleringer av immaterielle eiendeler som bare har ubetydelige bevegelser i virkelig verdi.

69. Dersom en immateriell eiendel verdireguleres, blir en eventuell akkumulert avskrivning på verdireguleringstidspunktet enten

a) omarbeidet proporsjonalt med endringen i eiendelens brutto balanseførte verdi, slik at eiendelens balanseførte verdi etter verdireguleringen tilsvarer eiendelens verdiregulerte beløp, eller

b) eliminert mot eiendelens brutto balanseførte verdi, og nettobeløpet omarbeidet til eiendelens verdiregulerte beløp.

70. ***Dersom en immateriell eiendel blir verdiregulert, skal alle de andre eiendelene i samme klasse også verdireguleres, med mindre det ikke finnes noe aktivt marked for disse eiendelene.***

71. En klasse av immaterielle eiendeler er en gruppering av eiendeler av lignende art og for lignende bruk i et foretaks virksomhet. Alle enheter innenfor samme klasse av immaterielle eiendeler verdireguleres samtidig for å unngå selektiv verdiregulering av eiendeler og rapportering av beløp i finansregnskapet med en blanding av utgifter og verdier på ulike tidspunkter.

72. ***Dersom en immateriell eiendel i en klasse av verdiregulerte immaterielle eiendeler ikke kan verdireguleres fordi det ikke eksisterer noe aktivt marked for denne eiendelen, skal eiendelen balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle tap ved verdifall.***

73. ***Dersom en verdiregulert immateriell eiendels virkelige verdi ikke lenger kan fastsettes med henvisning til et aktivt marked, skal eiendelens balanseførte verdi være dens verdiregulerte beløp på tidspunktet for siste verdiregulering med henvisning til det aktive markedet, med fradrag for en eventuell senere akkumulert avskrivning og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall.***

74. Det faktum at det ikke lenger finnes noe aktivt marked for en verdiregulert immateriell eiendel, kan indikere at eiendelen har hatt et verdifall, og at den må testes i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

75. Dersom eiendelens virkelige verdi kan fastsettes med henvisning til et aktivt marked på et senere målingstidspunkt, anvendes den tillatte alternative metoden fra dette tidspunktet.

76. ***Dersom en immateriell eiendels balanseførte verdi øker som følge av en verdiregulering, skal økningen føres direkte mot egenkapitalen under betegnelsen verdireguleringsreserve. En positiv verdiregulering skal imidlertid innregnes som inntekt i den utstrekning den reverserer en negativ verdiregulering av den samme eiendelen som tidligere er innregnet som kostnad.***

77. ***Dersom en eiendels balanseførte verdi reduseres som følge av en verdiregulering, skal reduksjonen innregnes som kostnad. En negativ verdiregulering skal imidlertid føres direkte mot en eventuell tilknyttet verdireguleringsreserve i den utstrekning reduksjonen ikke overstiger det gjenværende beløpet for den verdireguleringsreserve som er knyttet til samme eiendel.***

78. Den kumulative verdireguleringsreserven som inngår i egenkapitalen, kan overføres direkte til opptjent egenkapital når reserven realiseres. Hele verdireguleringsreserven kan realiseres ved utrangering eller avhending av eiendelen. Noe av verdireguleringsreserven kan imidlertid realiseres etter hvert som foretaket forbruker

eiendelen, og i så fall er beløpet for den realiserte reserven differansen mellom avskrivning basert på eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi og avskrivning som ville vært innregnet på grunnlag av eiendelens historiske anskaffelseskost. Overføring fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres gjennom resultatregnskapet.

AVSKRIVNING

Avskrivningsperiode

79. ***Avskrivbare beløp for en immateriell eiendel skal fordeles systematisk over beste estimat av dens utnyttbare levetid. Om ikke annet kan påvises, gjelder antakelsen om at den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel ikke vil overstige 20 år fra tidspunktet da eiendelen er tilgjengelig for bruk. Avskrivningen skal begynne når eiendelen er tilgjengelig for bruk.***

80. Etter hvert som foretaket forbruker de framtidige økonomiske fordelene som en eiendel representerer, reduseres eiendelens balanseførte verdi for å gjenspeile dette forbruket. Dette oppnås ved en systematisk fordeling av eiendelens anskaffelseskost eller verdiregulerte beløp, med fradrag for en eventuell restverdi, som kostnad over eiendelens utnyttbare levetid. Avskrivning innregnes uansett om det for eksempel har skjedd en økning i eiendelens virkelige verdi eller gjenvinnbare beløp, eller ikke. Mange faktorer må tas i betraktning når en eiendels utnyttbare levetid skal fastsettes, blant annet:

    a) Foretakets forventede bruk av eiendelen, og om eiendelen kan anvendes effektivt av en annen foretaksledelse,

    b) typiske produktlivssykluser for eiendelen og offentlig informasjon om estimater for utnyttbar levetid for lignende typer eiendeler som benyttes på lignende måte,

    c) teknisk, teknologisk eller annen type ukurans,

    d) stabiliteten i industrien der eiendelen benyttes, samt endringer i markedets etterspørsel etter produkter eller tjenester som eiendelen er opphav til,

    e) forventet opptreden hos konkurrenter eller mulige konkurrenter,

    f) nivået for utgifter til vedlikehold som kreves for å få de forventede framtidige økonomiske fordelene fra eiendelen, samt selskapets evne til og intensjon om å nå dette nivået,

    g) perioden for kontroll over eiendelen, samt juridiske eller lignende begrensninger på bruken av eiendelen, for eksempel utløpsdato for tilhørende leieavtaler, og

    h) om eiendelens utnyttbare levetid avhenger av den utnyttbare levetiden til andre av foretakets eiendeler.

81. Med tanke på de raske endringene som er skjedd i teknologi, programvare og på mange andre områder, er immaterielle eiendeler utsatt for teknologisk ukurans. Det er derfor sannsynlig at eiendelens utnyttbare levetid vil være kort.

82. Estimater på en immateriell eiendels utnyttbare levetid blir generelt mindre pålitelige etter hvert som den utnyttbare levetiden øker. Denne standard bygger på antakelsen om at det er usannsynlig at den utnyttbare levetiden til immaterielle eiendeler vil overstige 20 år.

83. I sjeldne tilfeller kan det foreligge overbevisende dokumentasjon for at den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel vil være en nærmere angitt periode som er lenger enn 20 år. I disse tilfellene tilbakevises antakelsen om at den utnyttbare levetiden generelt ikke overstiger 20 år, og foretaket

a) avskriver den immaterielle eiendelen over beste estimat av eiendelens utnyttbare levetid,

b) estimerer det gjenvinnbare beløpet for den immaterielle eiendelen minst hvert år for å slå fast om det foreligger tap ved verdifall (se nr. 99), og

c) opplyser om grunnene til at antakelsen om den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel kan tilbakevises, samt hvilken faktor eller hvilke faktorer som spiller en betydelig rolle ved fastsettelsen av den utnyttbare levetiden til eiendelen (se nr. 111 bokstav a)).

Eksempler

A. Et foretak har kjøpt en eksklusiv rett til å generere vannkraft i 60 år. Utgiftene ved å generere vannkraft er mye lavere enn utgiftene ved å få elektrisk kraft fra andre alternative kilder. Det forventes at det geografiske området omkring kraftstasjonen vil kreve en betydelig mengde elektrisk kraft fra kraftverket i minst 60 år framover.

Foretaket avskriver retten til å generere elektrisk kraft over 60 år, med mindre det kan dokumenteres at kraftverkets utnyttbare levetid er kortere.

B. Et foretak har kjøpt en eksklusiv rett til å drive en motorvei med en bompengeordning i 30 år. Det er ingen planer om å bygge alternative veier i området som motorveien betjener. Det forventes at denne motorveien vil være i bruk i minst 30 år.

Foretaket avskriver retten til å drive motorveien med bompengeordning over 30 år, med mindre det kan dokumenteres at veiens utnyttbare levetid er kortere.

84. En immateriell eiendels utnyttbare levetid kan være svært lang, men den er alltid begrenset. Usikkerhet kan begrunne et forsiktig estimat av en immateriell eiendels utnyttbare levetid, men dette er ingen grunn til å velge en levetid som er urealistisk kort.

85. ***Dersom kontroll over de framtidige økonomiske fordelene fra en immateriell eiendel er oppnådd ved juridiske rettigheter som er gitt for en begrenset periode, skal den utnyttbare levetiden til den immaterielle eiendelen ikke overstige den periode som foretaket innehar de juridiske rettighetene for, med mindre***

a) ***de juridiske rettighetene kan fornyes, og***

b) ***en fornyelse er så godt som sikker.***

86. Det kan være både økonomiske og juridiske faktorer som innvirker på den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel: økonomiske faktorer avgjør i hvor lang periode foretaket vil motta framtidige økonomiske fordeler, og juridiske faktorer kan begrense perioden der foretaket kontrollerer tilgangen til disse fordelene. Den utnyttbare levetiden er den korteste av de periodene som avgjøres av disse faktorene.

87. Blant annet følgende faktorer er indikasjon på at en fornyelse av en juridisk rettighet er så godt som sikker:

a) Den immaterielle eiendelens virkelige verdi blir ikke redusert etter hvert som den opprinnelige utløpsdatoen nærmer seg, eller den blir ikke redusert med mer enn utgiften til fornye den underliggende rettigheten,

b) det kan dokumenteres (om mulig basert på tidligere erfaring) at de juridiske rettighetene vil bli fornyet, og

c) det kan dokumenteres at de nødvendige vilkår for å fornye de (eventuelle) juridiske rettighetene vil bli oppfylt.

Avskrivningsmetode

88. ***Avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens økonomiske fordeler forbrukes av foretaket. Dersom mønsteret ikke kan fastsettes på en pålitelig måte, skal den lineære metoden benyttes. Avskrivningsbeløpet for hver periode skal innregnes som kostnad, med mindre en annen internasjonal regnskapsstandard tillater eller krever at det skal inngå i den balanseførte verdien av en annen eiendel.***

89. Mange ulike avskrivningsmetoder kan benyttes for å fordele en eiendels avskrivbare beløp systematisk over eiendelens utnyttbare levetid. Eksempler på slike metoder er den lineære metoden, den degressive metoden og produksjonsenhetsmetoden. Den metoden som benyttes for en eiendel, skal velges ut fra det forventede mønsteret for forbruk av økonomiske fordeler, og anvendes konsekvent fra én regnskapsperiode til en annen, med mindre det skjer en endring i foretakets forventede forbruksmønster av økonomiske fordeler fra denne eiendelen. Det vil sjelden, om i det hele tatt, foreligge overbevisende dokumentasjon som støtter en avskrivningsmetode for immaterielle eiendeler som fører til et lavere beløp for akkumulert avskrivning enn i henhold til den lineære metoden.

90. Avskriving innregnes vanligvis som kostnad. I enkelte tilfeller vil de økonomiske fordelene av en eiendel inngå i foretakets produksjon av andre eiendeler istedenfor at den fører til en kostnad. I disse tilfellene omfatter avskrivningsbeløpet en del av de andre eiendelenes anskaffelseskost og inngår i eiendelenes balanseførte verdi. For eksempel skal avskrivning av immaterielle eiendeler som benyttes i en produksjonsprosess, inkluderes i beholdningers balanseførte verdi (se IAS 2: «Beholdninger»).

Restverdi

91. ***En immateriell eiendels restverdi skal antas å være lik null, med mindre***

a) ***det foreligger en bindende avtale med tredjemann om kjøp av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid, eller***

b) ***det finnes et aktivt marked for eiendelen, og***

i) ***restverdien kan fastsettes med henvisning til dette markedet, og***

ii) ***det er trolig at et slikt marked vil finnes ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid.***

92. En eiendels avskrivbare beløp fastsettes etter fradrag for eiendelens restverdi. En annen restverdi enn null innebærer at et foretak forventer å avhende den immaterielle eiendelen før slutten av eiendelens økonomiske levetid.

93. Dersom anbefalt metode anvendes, blir restverdien estimert ved hjelp av priser som foreligger på eiendelens overtakelsesdag, for salg av en lignende eiendel som har nådd slutten av sin estimerte utnyttbare levetid, og som har vært benyttet under lignende forhold som dem eiendelen vil bli brukt under. Restverdien økes ikke på et senere tidspunkt for å ta hensyn til endringer i priser eller verdi. Dersom tillatt alternativ metode anvendes, skal det gjøres et nytt estimat av restverdien på tidspunktet for hver verdiregulering av eiendelen ved hjelp av priser som foreligger på dette tidspunktet.

Gjennomgåelse av avskrivningsperiode og avskrivningsmetode

94. ***Avskrivningsperioden og avskrivningsmetoden skal gjennomgås minst ved avslutningen av hvert regnskapsår. Dersom eiendelens forventede utnyttbare levetid er endret betydelig i forhold til tidligere estimater, skal avskrivningsperioden endres tilsvarende. Dersom det har vært en betydelig endring i det forventede mønsteret for de økonomiske fordelene fra eiendelen, skal avskrivningsmetoden endres for å gjenspeile det endrede mønsteret. Slike endringer skal behandles regnskapsmessig som endringer i regnskapsestimater i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» ved å justere avskrivningsbeløpet for inneværende og framtidige perioder.***

95. I løpet av en immateriell eiendels levetid kan det bli klart at det tidligere estimatet for eiendelens utnyttbare levetid ikke lenger stemmer. Den utnyttbare levetiden kan for eksempel øke som følge av etterfølgende utgifter som forbedrer eiendelens tilstand ut over dens opprinnelig antatte yteevne. Innregning av et tap ved verdifall kan også indikere at det er behov for å endre avskrivningsperioden.

96. Over tid kan det også være at det skjer en endring i mønsteret for framtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte et foretak fra en immateriell eiendel. Det kan for eksempel bli klart at en degressiv avskrivningsmetode er mer hensiktsmessig enn en lineær metode. Et annet eksempel er dersom bruken av rettigheter som en lisens representerer, blir utsatt i påvente av bevegelse i andre bestanddeler i forretningsplanen. I dette tilfellet kan det være at økonomiske fordeler som tilflyter foretaket fra eiendelen, ikke vil bli mottatt før i senere perioder.

GJENVINNING AV BALANSEFØRT VERDI – TAP VED VERDIFALL

97. For å avgjøre om en immateriell eiendel har falt i verdi, skal foretaket anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Nevnte standard forklarer hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner en eiendels gjenvinnbare beløp og når foretaket innregner eller tilbakefører et tap ved verdifall.

98. I henhold til IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) skal tapet ved verdifall innregnes som justering av både det beløp som er tilordnet den immaterielle eiendelen, og goodwill (negativ goodwill) innregnet på overtakelsesdagen dersom et tap ved verdifall skjer før utgangen av den første årlige regnskapsperioden som begynner etter anskaffelse av en immateriell eiendel anskaffet i en virksomhetssammenslutning som var en overtakelse. Men dersom tapet ved verdifall er tilknyttet bestemte hendelser eller endringer i omstendigheter som skjer etter overtakelsesdagen, skal tapet ved verdifall innregnes i henhold til IAS 36, og ikke som justering av det beløp som er tilordnet goodwill (negativ goodwill) innregnet på overtakelsesdagen.

99. ***I tillegg til å følge kravene i IAS 36: «Tap ved verdifall», skal et foretak estimere det gjenvinnbare beløpet for følgende immaterielle eiendeler minst ved utgangen av hvert regnskapsår, selv om det ikke foreligger noen indikasjon på at eiendelen vil lide noe tap ved verdifall:***

    a) ***en immateriell eiendel som ennå ikke er tilgjengelig for bruk, og***

    b) ***en immateriell eiendel som er avskrevet over en periode som overstiger 20 år fra tidspunktet da eiendelen er tilgjengelig for bruk.***

    Det gjenvinnbare beløpet skal fastsettes i henhold til IAS 36, og tap ved verdifall skal innregnes tilsvarende.

100. En immateriell eiendels evne til å generere tilstrekkelig framtidige økonomiske fordeler til at eiendelens anskaffelseskost kan gjenvinnes, er vanligvis underlagt stor usikkerhet inntil eiendelen er tilgjengelig for bruk. Derfor krever denne standard at et foretak minst én gang per år tester den balanseførte verdien for tap ved verdifall av en immateriell eiendel som ennå ikke er tilgjengelig for bruk.

101. Den er enkelte ganger vanskelig å identifisere om en immateriell eiendel kan ha hatt et verdifall, fordi det blant annet ikke nødvendigvis foreligger noen klar dokumentasjon for ukurans. Dette problemet oppstår særlig dersom eiendelen har lang utnyttbar levetid. Følgelig krever denne standard som et minimum en årlig beregning av den immaterielle eiendelens gjenvinnbare beløp dersom eiendelens utnyttbare levetid overstiger 20 år, regnet fra tidspunktet da den blir tilgjengelig for bruk.

102. Kravet om en årlig test for tap ved verdifall på en immateriell eiendel gjelder når eiendelens totale estimerte utnyttbare levetid overstiger 20 år, regnet fra tidspunktet da den ble tilgjengelig for bruk. Dersom den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel derfor ble estimert til mindre enn 20 år ved førstegangsinnregning, men eiendelens utnyttbare levetid forlenges med etterfølgende utgifter slik at den overstiger 20 år, regnet fra dagen da den ble tilgjengelig for bruk, utfører et foretak testen for tap ved verdifall som kreves i henhold til nr. 99 bokstav b) og gir samtidig de opplysninger som kreves i henhold til nr. 111 bokstav a).

UTRANGERING OG AVHENDING

103. ***En immateriell eiendel skal fraregnes (tas ut av balansen) ved avhending eller når det ikke forventes flere framtidige økonomiske fordeler fra bruken av eiendelen og dens senere avhending.***

104. ***Gevinster eller tap som oppstår ved utrangering eller avhending av en immateriell eiendel, skal fastsettes som differansen mellom netto avhendingsproveny og eiendelens balanseførte verdi, og skal innregnes som henholdsvis inntekt eller kostnad i resultatregnskapet.***

105. Dersom en immateriell eiendel byttes mot en lignende eiendel under forhold som beskrevet i nr. 35, er anskaffelseskost for den overtatte eiendelen lik den balanseførte verdien av eiendelen som avhendes, og det foreligger derfor ikke noen gevinst eller noe tap.

106. En immateriell eiendel som tas ut av aktiv bruk, og som holdes for avhending, skal regnskapsføres til balanseført verdi på tidspunktet da eiendelen ble tatt ut av aktiv bruk. Foretaket skal ved hver årsavslutning eller oftere teste eiendelen for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler», og innregne et eventuelt tap ved verdifall på tilsvarende måte.

OPPLYSNINGER

Alminnelige bestemmelser

107. ***Finansregnskapet skal opplyse om følgende for hver enkelt klasse av immaterielle eiendeler, idet det skilles mellom internt utviklede immaterielle eiendeler og andre immaterielle eiendeler:***

    a) ***den utnyttbare levetiden eller de avskrivningssatsene som er benyttet,***

    b) ***hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,***

    c) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,***

    d) ***hvilken post eller hvilke poster i resultatregnskapet som omfatter avskrivning av immaterielle eiendeler,***

    e) ***en avstemming av balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden som viser***

        i) ***tilganger, med separate oppgaver over dem som er oppstått ved intern utvikling og ved virksomhetssammenslutninger,***

        ii) ***utrangering og avhendinger,***

        iii) ***økninger eller reduksjoner i løpet av perioden som skyldes verdireguleringer i henhold til nr. 64, nr. 76 og nr. 77, samt eventuelle tap***

ved verdifall innregnet eller reversert direkte mot egenkapitalen i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler»,

iv) ***eventuelle tap ved verdifall innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden i henhold til IAS 36,***

v) ***eventuelle tap ved verdifall reversert i resultatregnskapet perioden i henhold til IAS 36,***

vi) ***avskrivning som er innregnet i løpet av perioden,***

vii) ***netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet, og***

viii) ***andre endringer i balanseført verdi i løpet av perioden.***

Sammenligningsinformasjon kreves ikke.

108. En klasse av immaterielle eiendeler er en gruppering av eiendeler av lignende art og for lignende bruk i et foretaks virksomhet. Eksempler på slike separate klasser kan være:

a) varenavn,

b) avisnavn og utgivelsestitler,

c) programvare,

d) lisenser og franchiseavtaler,

e) opphavsretter, patenter og andre industrielle eiendomsretter, samt tjeneste- og driftsrettigheter,

f) oppskrifter, formler, modeller, design og prototyper, samt

g) immaterielle eiendeler under utvikling.

Klassene som det henvises til foran, kan deles opp (eller samles) i mindre (eller større) klasser dersom dette fører til mer relevant informasjon for brukerne av finansregnskapet.

109. Et foretak skal gi opplysninger om immaterielle eiendeler som har vært utsatt for verdifall i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler», i tillegg til den informasjon som kreves i henhold til nr. 107 bokstav e) iii)–v).

110. Et foretak skal gi opplysninger om arten og virkningen av en endring i et regnskapsestimat som har vesentlig innvirkning i inneværende regnskapsperiode, eller som forventes å få vesentlig innvirkning i framtidige regnskapsperioder, i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». Krav til slike opplysninger kan oppstå ved endringer i

a) avskrivningsperioden,

b) avskrivningsmetoden, eller

c) restverdier.

111. ***Finansregnskapet skal også gi følgende opplysninger:***

a) ***dersom en immateriell eiendel avskrives over mer enn 20 år, grunnene til å tilbakevise antakelsen om at en immateriell eiendels utnyttbare levetid ikke vil overstige 20 år fra tidspunktet da eiendelen ble tilgjengelig for bruk. Når et foretak opplyser om disse grunnene, skal det beskrive hvilken faktor eller hvilke faktorer som spilte en betydelig rolle ved fastsettelsen av eiendelens utnyttbare levetid,***

b) ***en beskrivelse av, den balanseførte verdien av, samt gjenstående avskrivningsperiode for enkeltstående immaterielle eiendeler som er vesentlig for foretakets finansregnskap som helhet,***

c) ***for immaterielle eiendeler anskaffet ved hjelp av et offentlig tilskudd og første gang innregnet til virkelig verdi (se nr. 33),***

i) ***den virkelige verdien som ble innregnet første gang for disse eiendelene,***

ii) ***eiendelenes balanseførte verdi, og***

iii) ***om de balanseføres i henhold til anbefalt eller tillatt alternativ metode for senere måling,***

d) ***eventuell forekomst av og omfang av balanseført verdi av immaterielle eiendeler hvis eiendomsrett er underlagt restriksjoner, samt heftelser knyttet den balanseførte verdien av immaterielle eiendeler som er stilt som sikkerhet for forpliktelser,***

e) ***omfanget av bindinger knyttet til anskaffelse av immaterielle eiendeler.***

112. Når et foretak beskriver den (de) faktoren(e) som spilte en betydelig rolle ved fastsettelsen av en immateriell eiendels utnyttbare levetid som avskrives over mer enn 20 år, skal foretaket ta i betraktning listen med faktorer i nr. 80.

Immaterielle eiendeler regnskapsført i henhold til tillatt alternativ metode

113. ***Dersom immaterielle eiendeler regnskapsføres til verdiregulerte beløp, skal det opplyses om følgende:***

a) ***etter klasser av immaterielle eiendeler:***

i) ***tidspunktet da verdireguleringen trådte i kraft,***

ii) ***den balanseførte verdien av verdiregulerte immaterielle eiendeler, og***

iii) ***den balanseførte verdien som ville inngått i finansregnskapet dersom de verdiregulerte immaterielle eiendelene var regnskapsført i henhold til anbefalt metode i nr. 63, og***

b) ***beløpet for verdireguleringsreserve som gjelder immaterielle eiendeler i begynnelsen og slutten av regnskapsperioden, samtidig som endringene i løpet av perioden og eventuelle restriksjoner på utdelingen av balansen til aksjonærer indikeres.***

114. Av hensyn til opplysningskravene kan det være nødvendig å samle klasser av verdiregulerte eiendeler i større klasser. Klasser skal imidlertid ikke samles dersom dette ville føre at det ble slått sammen en klasse av immaterielle eiendeler som omfatter både beløp målt i henhold til både anbefalt og tillatt alternativ metode for senere måling.

Utgifter til forskning og utvikling

115. ***Finansregnskapet skal opplyse om det samlede beløpet for utgifter til forskning og utvikling som innregnes som kostnad i løpet av perioden.***

116. Utgifter til forskning og utvikling omfatter alle utgifter som er direkte henførbare til forsknings- eller utviklingsaktiviteter, eller som kan fordeles på slik virksomhet på et rimelig og konsekvent grunnlag (se nr. 54–55 for veiledning om hvilken type utgifter som skal tas med for å oppfylle opplysningskravet i nr. 115).

Annen informasjon

117. Et foretak oppfordres til, men er ikke pålagt, å gi følgende informasjon:

a) en beskrivelse av alle immaterielle eiendeler som er avskrevet fullt ut, og som fremdeles er i bruk, og

b) en kort beskrivelse av betydelige immaterielle eiendeler som kontrolleres av foretaket, men som ikke er innregnet som eiendeler fordi de ikke oppfylte innregningskriteriene i denne standard, eller fordi de ble anskaffet eller utviklet før denne standard trådte i kraft.

OVERGANGSBESTEMMELSER

118. ***På dagen da denne standard trer i kraft (eller på dagen da den vedtas, dersom dette er tidligere), skal standarden anvendes slik det er fastsatt i tabellene nedenfor. I alle andre tilfeller enn dem som framgår av de følgende tabellene, skal denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft, med mindre det er svært upraktisk å gjøre dette.***

119. Tabellene nedenfor krever at denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft når dette er nødvendig for å ta ut av regnskapet en enhet som ikke lenger kvalifiserer for innregning i henhold til denne standard, eller dersom den tidligere målingen av en immateriell eiendel stod i motsetning til de prinsipper som denne standard setter opp (for eksempel immaterielle eiendeler som aldri har vært avskrevet, eller som har vært verdiregulert, men uten noen henvisning til et aktivt marked). I andre tilfeller er fremadrettet anvendelse av innregnings- og avskrivningskravene påkrevd, eller i noen tilfeller tillatt.

120. ***Virkningene av å anvende denne standard fra tidspunktet da den trer i kraft (eller tidligere), skal innregnes i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», det vil si som en justering, enten av***

åpningsbalansen for opptjent egenkapital for den tidligste perioden som blir presentert (anbefalt metode i IAS 8) eller av nettoresultatet i inneværende periode (tillatt alternativ metode i IAS 8).

121. ***I det første årsregnskapet som presenteres i henhold til denne standard, skal et foretak opplyse om hvilke overgangsbestemmelser som anvendes i de tilfeller der overgangsbestemmelser i denne standard tillater et valg.***

Overgangsbestemmelser — innregning

	Faktiske forhold	Krav
1.	En immateriell enhet ble innregnet som en separat eiendel — enten det er beskrevet som en immateriell eiendel eller ikke — og på ikrafttredelsesdagen for denne standard (eller dagen da denne standard ble vedtatt, dersom dette er tidligere) oppfyller ikke denne enheten definisjonen av eller innregningskriteriene for en immateriell eiendel.	
a)	Enheten ble anskaffet i en virksomhetssammenslutning som var en overtakelse.	i) Tildel enheten til goodwill (negativ goodwill) som er et resultat av samme overtakelse på nytt, og ii) juster goodwill (negativ goodwill) innregnet på overtakelsesdagen med tilbakevirkende kraft som om enheten alltid hadde inngått i goodwill (negativ goodwill) innregnet på overtakelsesdagen. Dersom goodwill for eksempel ble innregnet som eiendel og avskrevet, estimeres den akkumulerte avskrivningen som ville vært innregnet dersom enheten hadde inngått i goodwill innregnet på overtakelsesdagen, og den balanseførte verdien av goodwill justeres tilsvarende.
b)	Enheten ble ikke anskaffet i en virksomhetssammenslutning som var en overtakelse (det var for eksempel innkjøpt separat eller utviklet internt).	Fraregn enheten (ta den ut av balansen).
2.	En immateriell enhet ble innregnet som en separat eiendel — enten det er beskrevet som en immateriell eiendel eller ikke — og på ikrafttredelsesdagen for denne standard (eller dagen da denne standard ble vedtatt, dersom dette er tidligere) oppfyller enheten definisjonen av og innregningskriteriene for en immateriell eiendel.	
a)	Eiendelen ble innregnet første gang til anskaffelseskost.	Klassifiser eiendelen som immateriell eiendel. Anskaffelseskost som ble innregnet første gang for eiendelen, antas å være behørig fastsatt. Se overgangsbestemmelsene for senere måling og avskrivning under omstendigheter som vist til under 4

		og 5 nedenfor.
b)	Eiendelen ble innregnet første gang til et annet beløp enn anskaffelseskost.	i) Klassifiser eiendelen som immateriell eiendel, og ii) estimer eiendelens balanseførte verdi på nytt til anskaffelseskost (eller verdiregulert beløp, etter førstegangsinnregning til anskaffelseskost) med fradrag for akkumulert avskrivning, fastsatt i henhold til denne standard. Dersom anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen ikke kan fastslås, fraregnes eiendelen (den tas ut av balansen).

3. På ikrafttredelsesdagen for denne standard (eller dagen da denne standard ble vedtatt, dersom dette er tidligere) oppfyller en enhet definisjonen av og innregningskriteriene for en immateriell eiendel, men det er ikke tidligere innregnet som eiendel.

a)	Den immaterielle eiendelen ble anskaffet i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse og utgjorde en del av innregnet goodwill.	Det oppfordres til innregning av den immaterielle eiendelen, men det er ikke påkrevd. Dersom den immaterielle eiendelen innregnes, i) måles eiendelens balanseførte verdi til anskaffelseskost (eller verdiregulert beløp) med fradrag for akkumulert avskrivning, fastsatt i henhold til denne standard, og ii) justeres goodwill innregnet på overtakelsesdagen med tilbakevirkende kraft, som om enheten aldri hadde inngått i goodwill innregnet på overtakelsesdagen. Dersom goodwill for eksempel ble innregnet som eiendel og avskrevet, estimeres virkningen for den akkumulerte avskrivningen av goodwill ved at den immaterielle eiendelen skilles ut for seg, og den balanseførte verdien av goodwill justeres tilsvarende.
b)	Den immaterielle eiendelen ble ikke anskaffet i en virksomhetssammenslutning som var en overtakelse (den var for eksempel innkjøpt separat eller utviklet internt).	Den immaterielle eiendelen skal ikke innregnes.

Overgangsbestemmelser — avskrivning av en immateriell eiendel balanseført i henhold til anbefalt metode

	Faktiske forhold	Krav
4.	Eiendelen er ikke tidligere avskrevet, eller avskrivningsbeløpet ble estimert til null.	Omarbeide eiendelens balanseførte verdi som om den akkumulerte avskrivningen alltid hadde vært fastsatt i henhold til denne standard.
5.	Eiendelen er avskrevet tidligere. Akkumulert avskrivning fastsatt i henhold til denne standard er forskjellig fra den som er fastsatt på et tidligere tidspunkt (fordi avskrivningsperioden og/eller avskrivningsmetoden er forskjellig).	Ikke omarbeide den immaterielle eiendelens balanseførte verdi med en eventuell differanse mellom den akkumulerte avskrivningen i tidligere år og avskrivningen beregnet i henhold til denne standard. Eiendelens eventuelle balanseførte verdi avskrives over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid fastsatt i henhold til denne standard (dvs. eventuelle endringer behandles som en endring i regnskapsmessig estimat — se nr. 94).

Overgangsbestemmelser — verdiregulert immateriell eiendel

	Faktiske forhold	Krav
6.	En immateriell eiendel ble balanseført til verdiregulert beløp som ikke ble fastsatt med henvisning til et aktivt marked:	
a)	Det foreligger et aktivt marked for eiendelen.	Eiendelen skal verdireguleres med henvisning til dette aktive markedet på ikrafttredelsesdagen for denne standard (eller dagen da denne standard ble vedtatt, dersom dette er tidligere).
b)	Det foreligger ikke noe aktivt marked for eiendelen.	i) Fjern virkningen av en eventuell verdiregulering fra regnskapet, og ii) mål eiendelens balanseførte verdi til anskaffelseskost med fradrag for akkumulert avskrivning, fastsatt i henhold til denne standard.

IKRAFTTREDELSE

122. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere***

anvendelse. Dersom et foretak tar i bruk denne standard for årsregnskap som omfatter perioder som begynner før 1. juli 1999, skal foretaket

a) ***opplyse om dette, og***

b) ***samtidig vedta IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998) og IAS 36: «Verdifall på eiendeler».***

123. Denne standard erstatter

a) IAS 4: «Regnskapsføring av avskrivning med hensyn til avskrivning av immaterielle eiendeler», og

b) IAS 9: «Forsknings- og utviklingsutgifter».

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 40

Investeringseiendom

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i mars 2000 og trådte i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere.

Denne standard erstatter IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med hensyn til regnskapsføring av investeringseiendom. IAS 25 ble opphevet da denne standard trådte i kraft.

I januar 2001 ble nr. 3 endret ved IAS 41: «Landbruk». Den endrede teksten gjelder for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

INNLEDNING

1. IAS 40 fastsetter den regnskapsmessige behandlingen av investeringseiendom og tilknyttede opplysningskrav. Denne standard gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

2. Denne standard erstatter de tidligere kravene i IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer». I henhold til IAS 25 var det tillatt for et foretak å velge blant en rekke måter for regnskapsmessig behandling av investeringseiendom (avskrevet anskaffelseskost i henhold til anbefalt metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», verdiregulering med avskrivning i henhold til tillatt alternativ metode i IAS 16, anskaffelseskost minus tap ved verdifall i henhold til IAS 25 eller verdiregulering i henhold til IAS 25). IAS 25 oppheves når denne standard trer i kraft.

3. Investeringseiendom er definert som eiendom (fast eiendom eller en bygning eller del av en bygning eller begge deler) som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital eller begge deler, heller enn for

a) bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål, eller

b) for salg som en del av ordinær virksomhet.

4. Denne standard gjelder ikke for

a) eierbenyttet eiendom (det vil si eiendom som benyttes for bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål) — regnskapsført i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» til enten avskrevet anskaffelseskost eller verdiregulert beløp med fradrag for påfølgende avskrivning,

b) eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet, regnskapsført til det laveste beløpet av anskaffelseskost og netto realiserbar verdi i henhold til IAS 2: «Beholdninger»,

c) eiendom som blir bygd eller utviklet for framtidig bruk som investeringseiendom — IAS 16 gjelder slik eiendom fram til byggingen eller utviklingen er fullført, og på dette tidspunktet blir eiendommen til en investeringseiendom og omfattes av denne standard. Denne standard gjelder imidlertid ikke for eksisterende investeringseiendom som er under ombygging for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom,

d) en interesse som innehas av en leietaker i henhold til en operasjonell leieavtale, som omfattes av IAS 17: «Leieavtaler»,

e) biologiske eiendeler knyttet til fast eiendom i forbindelse med landbruksvirksomhet; disse omfattes av IAS 41: «Landbruk», og

f) mineralrettigheter, leting etter og utvinning av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare naturressurser.

5. Denne standard gjør det mulig for foretak velge mellom enten

a) en modell med virkelig verdi: investeringseiendom skal måles til virkelig verdi og endringer i virkelig verdi skal innregnes i resultatregnskapet, eller

b) en anskaffelseskostmodell. Anskaffelseskostmodellen er den anbefalte metoden i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», der investeringseiendom skal måles til avskrevet anskaffelseskost (med fradrag for eventuelle akkumulerte tap ved verdifall). Et foretak som velger anskaffelseskostmodellen, skal opplyse om den virkelige verdien av foretakets investeringseiendom.

6. Modellen med virkelig verdi skiller seg fra verdireguleringsmodellen som Styret allerede tillater for visse ikke-finansielle eiendeler. I henhold til verdireguleringsmodellen blir økninger i balanseført verdi ut over et anskaffelseskost-basert mål innregnet som verdireguleringsreserve. Men i henhold til modellen med virkelig verdi blir alle endringer i virkelig verdi innregnet i resultatregnskapet.

7. Dette er første gang Styret har introdusert en regnskapsmodell med virkelig verdi for ikke-finansielle eiendeler. Kommentarene til høringsutkast E64 viste at selv om mange støtter dette skrittet, er det mange andre som fremdeles har betydelige begrepsmessige

og praktiske forbehold med hensyn til å utvide modellen med virkelig verdi til ikke-finansielle eiendeler. Enkelte mener også at visse eiendomsmarkeder ennå ikke er tilstrekkelig modne for at modellen med virkelig verdi skal virke tilfredsstillende. Videre hevder enkelte at det er umulig å skape en streng definisjon av investeringseiendom, og at dette gjør det praktisk umulig å kreve en modell med virkelig verdi på det nåværende tidspunkt.

8. Av disse grunnene mener Styret at det på det nåværende tidspunkt ikke er praktisk mulig å kreve en modell med virkelig verdi for investeringseiendom. Samtidig mener Styret at det er ønskelig å tillate en modell med virkelig verdi. Denne fremadrettede utviklingen vil gjøre det mulig for dem som utarbeider og som bruker regnskap, å oppnå større erfaring ved å arbeide med en modell med virkelig verdi, og vil tillate at visse eiendomsmarkeder får tid på seg til å oppnå større modenhet.

9. Denne standard krever at et foretak skal anvende den modellen foretaket har valgt på all sin investeringseiendom. En endring fra én modell til en annen skal bare kunne foretas dersom endringen vil føre til en mer hensiktsmessig presentasjon. Denne standard slår fast at det er svært lite sannsynlig at dette er tilfellet for en endring fra modellen med virkelig verdi til anskaffelseskostmodellen.

10. I unntakstilfeller kan det, når et foretak først anskaffer en investeringseiendom (eller når en eksisterende eiendom først blir til en investeringseiendom etter at byggingen eller utviklingen av den er fullført eller etter en bruksendring), klart dokumenteres at foretaket framover ikke vil kunne fastsette den virkelige verdien av investeringseiendommen på en pålitelig måte. I disse tilfellene krever denne standard at et foretak måler denne investeringseiendommen ved hjelp av anbefalt metode i IAS 16 fram til investeringseiendommen avhendes. Investeringseiendommens restverdi skal antas å være lik null. Et foretak som har valgt modellen med virkelig verdi, måler all sin investeringseiendom til virkelig verdi.

11. Vedlegg A inneholder et beslutningsdiagram med et sammendrag av hvordan et foretak avgjør om det anvender IAS 40 (for investeringseiendom), istedenfor IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (for eierbenyttet eiendom eller eiendom som er under bygging eller utvikling for framtidig bruk som investeringseiendom) eller IAS 2: «Beholdninger» (for eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet).

12. Vedlegg B: «Grunnlag for konklusjoner» inneholder et sammendrag av Styrets grunner for å vedta kravene i IAS 40.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-3
Definisjoner	4-14
Innregning	15-16

Førstegangsmåling	17-21
Etterfølgende utgifter	22-23
Måling etter førstegangsinnregning	24-50
Modell med virkelig verdi	27-49
Virkelig verdi kan ikke måles på en pålitelig måte	47-49
Anskaffelseskostmodellen	50
Overføringer	51-59
Avhendinger	60-64
Opplysninger	65-69
Modell med virkelig verdi, samt anskaffelseskostmodellen	65-66
Modell med virkelig verdi	67-68
Anskaffelseskostmodellen	69
Overgangsbestemmelser	70-73
Modell med virkelig verdi	70-72
Anskaffelseskostmodellen	73
Ikrafttredelse	74-75

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og veiledning for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette den regnskapsmessige behandlingen av investeringseiendom og de tilknyttede opplysningskravene.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes ved innregning av, måling av og opplysninger om investeringseiendom.***

2. Denne standard omhandler blant annet måling i en leietakers finansregnskap av investeringseiendom som innehas i henhold til en finansiell leieavtale, og måling i en utleiers finansregnskap av investeringseiendom som er leid ut i henhold til en

operasjonell leieavtale. Denne standard kommer ikke til anvendelse på saker som omfattes av IAS 17: «Leieavtaler», herunder

a) klassifisering av leieavtaler som finansielle leieavtaler eller operasjonelle leieavtaler,

b) innregning av leieinntekt opptjent på investeringseiendom (se også IAS 18: «Driftsinntekter»),

c) måling i en leietakers finansregnskap av eiendom som innehas i henhold til en operasjonell leieavtale,

d) måling i en utleiers finansregnskap av eiendom som leies ut i henhold til en finansiell leieavtale,

e) regnskapsføring av salgs- og tilbakeleietransaksjoner, og

f) opplysninger om finansielle leieavtaler og operasjonelle leieavtaler.

3. Denne standard får ikke anvendelse på

a) biologiske eiendeler knyttet til fast eiendom i forbindelse med landbruksvirksomhet (se IAS 41: «Landbruk»), og

b) mineralrettigheter, leting etter og utvinning av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

DEFINISJONER

4. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Investeringseiendom» er eiendom (fast eiendom eller en bygning eller del av en bygning, eller begge deler) som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital eller begge deler, heller enn for

a) ***bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål, eller***

b) ***for salg som en del av ordinær virksomhet.***

«Eierbenyttet eiendom» er eiendom som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.

«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for anskaffelse eller tilvirkning.

«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med i balansen.

5. Investeringseiendom innehas for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital, eller begge deler. En investeringseiendom genererer derfor kontantstrømmer som stort sett er uavhengige av de andre eiendelene som foretaket innehar. Dette skiller investeringseiendom fra eierbenyttet eiendom. Produksjon eller levering av varer eller tjenester (eller bruk av eiendom for administrative formål) genererer kontantstrømmer som kan tilskrives ikke bare til eiendom, men også til andre eiendeler som benyttes i produksjons- eller leveringsprosessen. IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» gjelder for eierbenyttet eiendom.

6. Følgende er eksempler på investeringseiendom:

   a) fast eiendom som holdes for langsiktig verdistigning på kapital heller enn for kortsiktig salg som en del av ordinær virksomhet,

   b) fast eiendom som holdes for en framtidig bruk som for tiden ikke er fastsatt. (Dersom et foretak ikke har bestemt at det vil benytte den faste eiendommen enten som eierbenyttet eiendom eller for kortsiktig salg som en del av ordinær virksomhet, anses den faste eiendommen som anvendt for verdistigning på kapital),

   c) en bygning som eies av det regnskapspliktige foretaket (eller innehas av det regnskapspliktige foretaket i henhold til en finansiell leieavtale), og som leies ut i henhold til én eller flere operasjonelle leieavtaler, og

   d) en bygning som ikke er bruk, men som innehas for å leies ut i henhold til én eller flere operasjonelle leieavtaler.

7. Følgende er eksempler på poster som ikke er investeringseiendom, og som derfor faller utenfor virkeområdet til denne standard:

   a) Eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet eller som en del av en bygge- eller utviklingsprosess for slikt salg (se IAS 2: «Beholdninger»), for eksempel eiendom som kun er anskaffet for påfølgende avhending i nær framtid, eller for utvikling og videresalg,

   b) eiendom som blir bygd eller utviklet på vegne av en tredjepart (se IAS 11: «Anleggskontrakter»),

   c) eierbenyttet eiendom (se IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»), herunder (blant annet) eiendom som holdes for framtidig bruk som eierbenyttet eiendom, eiendom som holdes for framtidig utvikling og påfølgende bruk som eierbenyttet eiendom, eiendom der ansatte holder til (enten de ansatte betaler leie til markedspris eller ikke), og eierbenyttet eiendom som holdes i påvente av avhending, og

   d) eiendom som er under bygging eller utvikling for framtidig bruk som investeringseiendom. IAS 16 gjelder slik eiendom fram til bygging eller utvikling er fullført, på det tidspunktet blir eiendommen til en investeringseiendom, og denne standard kommer til anvendelse. Denne standard gjelder imidlertid ikke for eksisterende investeringseiendommer som er under ombygging for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom (se nr. 52).

8. Visse eiendommer inneholder en del som benyttes til å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital, og en annen del som benyttes til bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål. Dersom disse delene kan selges hver for seg (eller leies ut hver for seg i henhold til en finansiell leieavtale), regnskapsfører et foretak delene hver for seg. Dersom delene ikke kan selges hver for seg, er eiendommen en investeringseiendom bare dersom en ubetydelig del innehas for bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester, eller for administrative formål.

9. I visse tilfeller leverer et foretak tilleggstjenester til leietakerne av en eiendom som innehas av foretaket. Et foretak behandler en slik eiendom som investeringseiendom dersom tjenestene er en relativt ubetydelig del av ordningen som helhet. Et eksempel kan være der eieren av en kontorbygning sørger for sikkerhets- og vedlikeholdstjenester for leietakerne som holder til i bygningen.

10. I andre tilfeller utgjør de tjenestene som leveres en mer betydelig del. Dersom et foretak for eksempel eier og driver et hotell, er tjenester som leveres til gjestene en betydelig del av ordningen som helhet. Et eierdrevet hotel er derfor eierbenyttet eiendom, og ikke investeringseiendom.

11. Det kan være vanskelig å avgjøre om tilleggstjenester er så betydelige at en eiendom ikke kvalifiserer som investeringseiendom. For eksempel overfører eieren av et hotell noen ganger et visst ansvar overfor tredjemann i henhold til en driftskontrakt. Vilkårene i slike driftskontrakter varierer mye. I den ene enden av spekteret kan eierens stilling i realiteten være som passiv investor. I den andre enden av spekteret kan eieren ganske enkelt ha satt ut visse daglige funksjoner, og samtidig beholdt en betydelig eksponering for variasjoner i kontantstrømmene som driften av hotellet genererer.

12. Det er nødvendig med utøvelse av skjønn for å avgjøre om en eiendom kvalifiserer som investeringseiendom. Et foretak utvikler kriterier slik at det kan utøve et slikt skjønn konsekvent og i samsvar med definisjonen på investeringseiendom, og med den tilhørende veiledningen i nr. 5–11. Nr. 66 bokstav a) krever at et foretak opplyser om disse kriteriene når klassifiseringen er vanskelig.

13. I henhold til IAS 17: «Leieavtaler» skal en leietaker ikke balanseføre eiendom som innehas i henhold til en operasjonell leieavtale. Leietakeren behandler derfor ikke sin interesse i slik eiendom som investeringseiendom.

14. I noen tilfeller eier et foretak eiendom som blir utleid til og benyttes av foretakets morforetak eller et annet datterforetak. Eiendommen kvalifiserer dermed ikke som investeringseiendom i konsernregnskap som omfatter begge foretakene, fordi eiendommen er en eierbenyttet eiendom sett fra perspektivet til konsernet som helhet. Sett fra perspektivet til det enkelte foretaket som eier den, er eiendommen imidlertid en investeringseiendom dersom den oppfyller definisjonen i nr. 4.. Utleieren behandler derfor eiendommen som investeringseiendom i sitt eget finansregnskap.

INNREGNING

15. ***Investeringseiendom skal innregnes som eiendel når, og bare når***

    a) ***det er sannsynlig at de framtidige økonomiske fordelene knyttet til investeringseiendommen vil tilflyte foretaket, og***

b) ***investeringseiendommens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.***

16. Når det skal tas stilling til om hvorvidt en enhet oppfyller det første kriteriet for innregning, må foretaket vurdere hvilken grad av sikkerhet som er knyttet til strømmen av framtidige økonomiske fordeler, på grunnlag av tilgjengelig informasjon på tidspunktet for førstegangsinnregning. Det andre kriteriet for innregning vil vanligvis være oppfylt, fordi byttetransaksjonen som ligger til grunn for anskaffelsen av eiendelen, identifiserer eiendelens anskaffelseskost.

FØRSTEGANGSMÅLING

17. ***En investeringseiendom skal i utgangspunktet måles til anskaffelseskost. Transaksjonsutgifter skal inkluderes i førstegangsmålingen.***

18. Anskaffelseskost for en kjøpt investeringseiendom omfatter kjøpsprisen og alle direkte henførbare utgifter. Direkte henførbare utgifter omfatter for eksempel advokathonorarer for juridiske tjenester, avgifter for overføring av eiendom og andre transaksjonsutgifter.

19. Anskaffelseskost for en egenbygd investeringseiendom er eiendommens anskaffelseskost på tidspunktet da byggingen eller utviklingen er fullført. Fram til dette tidspunktet anvender et foretak IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr». På dette tidspunktet blir eiendommen en investeringseiendom, og denne standard kommer til anvendelse (se nr. 51 bokstav e) og nr. 59).

20. Anskaffelseskost for en investeringseiendom økes ikke med oppstartutgifter (med mindre de er nødvendige for å klargjøre eiendommen for planlagt bruk), driftstap i oppstartfasen som pådras før investeringseiendommen kommer opp på planlagt utleienivå, eller unormalt høye beløp ved høyt svinn av råvarer, arbeidskraft eller andre ressurser som pådras ved bygging eller utvikling av eiendommen.

21. Dersom betaling for en investeringseiendom blir utsatt, er investeringseiendommens anskaffelseskost lik dens kontantprisekvivalent. Differansen mellom dette beløpet og de samlede betalingene innregnes som rentekostnad over kredittperioden.

ETTERFØLGENDE UTGIFTER

22. ***Etterfølgende utgifter knyttet til en investeringseiendom som allerede er innregnet, skal legges til investeringseiendommens balanseførte verdi når det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler, utover den eksisterende investeringseiendommens opprinnelig antatte inntjening, vil tilflyte foretaket. Alle andre etterfølgende utgifter skal innregnes som kostnad i regnskapsperioden da de påløp.***

23. Den korrekte regnskapsmessige behandlingen av utgifter som påløper etter anskaffelsen av en investeringseiendom, avhenger av hvilke forhold som ble tatt i betraktning ved førstegangsmåling og -innregning av den tilknyttede investeringen. Når for eksempel den balanseførte verdien av en investeringseiendom allerede tar i betraktning et tap i framtidige økonomiske fordeler, kapitaliseres etterfølgende utgifter for å gjenopprette de framtidige økonomiske fordelene som forventes fra eiendelen. Det samme er tilfellet når kjøpsprisen for en eiendel gjenspeiler foretakets plikt til å påta seg framtidige utgifter som er nødvendig for å sette eiendelen i stand til dens planlagte bruk. Et

eksempel på dette kan være anskaffelse av en bygning som krever renovering. I slike tilfeller legges etterfølgende utgiftene til balanseført verdi.

MÅLING ETTER FØRSTEGANGSINNREGNING

24. ***Et foretak skal velge enten modellen med virkelig verdi i nr. 27–49 eller anskaffelseskostmodellen i nr. 50 som regnskapsprinsipp, og skal anvende dette prinsippet på alle foretakets investeringseiendommer.***

25. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» slår fast at en frivillig endring av regnskapsprinsipper bare skal gjøres dersom endringen vil føre til en mer hensiktsmessig presentasjon av hendelser eller transaksjoner i foretakets finansregnskap. Det er svært lite sannsynlig at en endring fra modellen med virkelig verdi til anskaffelseskostmodellen vil føre til en mer hensiktsmessig presentasjon.

26. Denne standard krever at alle foretak skal fastsette den virkelige verdien av investeringseiendom for målings- (modellen med virkelig verdi) eller opplysningsformål (anskaffelseskostmodellen). Det oppfordres til, men kreves ikke, at et foretak fastsetter investeringseiendommens virkelige verdi på grunnlag av en verdsetting foretatt av en uavhengig takstmann som har en anerkjent og relevant faglig kvalifikasjon og har nylig erfaring med lokaliseringen og kategorien til den investeringseiendommen som takseres.

Modell med virkelig verdi

27. ***Etter førstegangsinnregning skal et foretak som velger modellen med virkelig verdi, måle alle sine investeringseiendommer til virkelig verdi, bortsett fra i de unntakstilfellene som er beskrevet i nr. 47.***

28. ***En gevinst eller et tap som oppstår ved en endring i den virkelige verdien av investeringseiendom, skal inkluderes i nettoresultatet i den perioden gevinsten eller tapet oppstår.***

29. Den virkelige verdien av investeringseiendom er vanligvis dens markedsverdi. Virkelig verdi blir målt som den mest sannsynlige prisen som med rimelighet kan oppnås i markedet på balansedagen i samsvar med definisjonen av virkelig verdi. Det er den beste prisen som med rimelighet kan oppnås av selgeren, og den mest fordelaktige prisen som med rimelighet kan oppnås av kjøperen. Dette estimatet utelukker spesifikt en estimert pris som er inflatert eller deflatert av særlige vilkår eller omstendigheter som atypisk finansiering, ordninger for salg- og tilbakeleie, særlige vederlag eller ordninger fra alle som har tilknytning til salget.

30. Et foretak fastsetter den virkelige verdien uten fradrag for transaksjonsutgifter som foretaket måtte pådra seg ved salg eller annen avhending.

31. ***Den virkelige verdien av investeringseiendom skal vise den faktiske tilstanden på og omstendighetene i markedet på balansedagen, ikke på en tidligere eller senere dato.***

32. Den estimerte virkelige verdien er tidsspesifikk til en gitt dato. Fordi markeder og markedsforhold kan endre seg, kan den estimerte verdien være ukorrekt eller uegnet på et annet tidspunkt. Definisjonen av virkelig verdi forutsetter også overdragelse og

fullføring av salgskontrakten på samme tid uten noen prisjusteringer som kan bli gjort i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter dersom overdragelse og fullføring ikke skjer på samme tid.

33. Den virkelige verdien av investeringseiendom gjenspeiler blant annet utleieinntekt fra løpende leieavtaler og rimelige og dokumenterbare forutsetninger som representerer markedets syn på hva velinformerte, frivillige parter ville forutsette om leieinntekter fra framtidige leieavtaler i lys av gjeldende vilkår i markedet.

34. Definisjonen av virkelig verdi viser til «velinformerte, frivillige parter». I denne sammenhengen betyr «velinformerte» at både den frivillige kjøperen og den frivillige selgeren er rimelig informert om investeringseiendommens art og egenskaper, dens faktiske og potensielle bruk og tilstanden i markedet på balansedagen.

35. En frivillig kjøper er motivert, men ikke tvunget til å kjøpe. Denne kjøperen er verken overivrig eller fast bestemt på å kjøpe til enhver pris. Denne kjøperen er også en som kjøper i samsvar med realitetene i det gjeldende markedet og med gjeldende markedsforventninger, heller enn et innbilt eller hypotetisk marked som ikke kan dokumenteres eller forventes å eksistere. Den antatte kjøperen vil ikke betale en høyere pris enn markedet krever. Den nåværende eieren av en investeringseiendom omfattes av dem som utgjør markedet.

36. En frivillig selger er verken overivrig eller tvunget til å selge, forberedt på å selge til enhver pris eller forberedt på vente på en pris som ikke anses som rimelig i det gjeldende markedet. Den frivillige selgeren er motivert til å selge investeringseiendommen på markedets vilkår for den beste prisen som er mulig å oppnå på det åpne markedet etter fornuftig markedsføring, uansett hva denne prisen måtte være. De faktiske omstendighetene omkring eieren av den aktuelle investeringseiendommen er ikke en del av denne betraktningen fordi den frivillige selgeren er en hypotetisk eier.

37. Uttrykket «etter fornuftig markedsføring» betyr at investeringseiendommen vil være utlyst på markedet på den mest hensiktsmessige måten for å gjennomføre avhendingen til den beste prisen som med rimelighet kan oppnås. Lengden på utlysningstiden kan variere med markedsforholdene, men må være tilstrekkelig til at et fullgodt antall potensielle kjøpere blir oppmerksomme på investeringseiendommen. Utlysningsperioden forutsettes å komme før balansedagen.

38. Definisjonen av virkelig verdi viser til «på armlengdes avstand». En transaksjon på armlengdes avstand er en transaksjon mellom parter som ikke har noe bestemt eller særlig forhold til hverandre som gjør prisene i transaksjonene atypiske i forhold til markedet. Transaksjonen forutsettes å være mellom parter uten tilknytning til hverandre, der hver av partene opptrer selvstendig.

39. Den beste kunnskapen om virkelig verdi gis vanligvis av gjeldende priser i et aktivt marked for en tilsvarende eiendom på samme sted og i samme stand og underlagt tilsvarende leieavtaler og andre kontrakter. Et foretak skal være påpasselig med å identifisere eventuelle ulikheter i eiendommens art, plassering eller tilstand, eller i de kontraktsmessige vilkårene i leieavtaler og andre kontrakter knyttet til eiendommen.

40. I mangel av gjeldende priser på et aktivt marked av den typen som er beskrevet i nr. 39, tar et foretak i betraktning informasjon fra en rekke ulike kilder, herunder

    a) gjeldende priser i et aktivt marked for eiendommer av en annen art, med andre betingelser eller med en annen plassering (eller underlagt andre leieavtaler eller andre kontrakter), justert for å vise disse ulikhetene,

    b) priser nylig oppnådd i mindre aktive markeder, med justeringer som gjenspeiler eventuelle endringer i økonomiske forhold etter tidspunktet for transaksjonene som skjedde til de nevnte prisene, og

    c) diskonterte kontantstrømprognoser basert på pålitelige estimater av framtidige kontantstrømmer, og støttet av vilkårene i eventuelle eksisterende leieavtaler og andre kontrakter, samt (der dette er mulig) av ekstern kunnskap som gjeldende markedsleier for tilsvarende eiendommer med samme plassering og under samme forhold, og bruk av diskontosatser som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av usikkerheten i beløpet og tidsplanen for kontantstrømmene.

41. I noen tilfeller kan de ulike kildene nevnt i forrige nummer gi ulike konklusjoner med hensyn til den virkelige verdien av en investeringseiendom. Et foretak tar i betraktning grunnene til disse ulikhetene for å komme fram til det mest pålitelige estimatet av den virkelige verdien innenfor et relativt smalt område av rimelige estimater av virkelig verdi.

42. I unntakstilfeller kan det klart dokumenteres når et foretak først anskaffer en investeringseiendom (eller når en eksisterende eiendom først blir til en investeringseiendom etter at byggingen eller utviklingen av den er fullført, eller etter en endring av bruken) at variasjonen i området med rimelige estimater av virkelige verdier vil være så stor og sannsynligheten for at de ulike utfallene vil være så vanskelige å vurdere at nytten av et enkelt estimat av virkelig verdi ikke være til stede. Dette kan indikere at den virkelige verdien av eiendommen ikke kan la seg fastsette på en pålitelig måte framover (se nr. 47).

43. Virkelig verdi skiller seg fra bruksverdi slik dette er definert i IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Virkelig verdi gjenspeiler kunnskap om og estimater av deltakere i markedet, så vel som faktorer som generelt er relevante for deltakerne i markedet. Til sammenligning gjenspeiler bruksverdi foretakets kunnskap og estimater, så vel som foretaksspesifikke faktorer som kan være særegne for foretaket og som ikke kan anvendes på foretak generelt. For eksempel gjenspeiler den virkelige verdien ikke

    a) tilleggsverdi som oppnås ved at skapes en portefølje av eiendommer på ulike steder,

    b) synergieffekter mellom investeringseiendom og andre eiendeler,

    c) juridiske rettigheter eller rettslige restriksjoner som bare gjelder for nåværende eier, og

    d) skattemessige fordeler eller skattemessige ulemper som bare gjelder for nåværende eier.

44. Ved fastsettelse av den virkelige verdien av investeringseiendom skal et foretak unngå dobbeltregning av eiendeler eller forpliktelser som er innregnet i balansen som separate eiendeler eller forpliktelser. For eksempel:

    a) Utstyr som heiser eller klimaanlegg er ofte en integrert del av en bygning og er generelt inkludert i investeringseiendommen, og blir ikke innregnet for seg som eiendom, anlegg og utstyr.

    b) Dersom et kontor leies ut møblert, omfatter den virkelige verdien av kontoret generelt den virkelige verdien av møblement, fordi leieinntektene er knyttet til det møblerte kontoret. Når møblement inkluderes i den virkelige verdien av investeringseiendommen, skal et foretak ikke innregne dette møblementet som en separat eiendel.

    c) Den virkelige verdien av investeringseiendom utelukker forhåndsbetalt eller påløpt inntekt av operasjonelle leieavtaler, siden foretaket innregner dette som en separat forpliktelse eller eiendel.

45. Den virkelige verdien av investeringseiendom viser ikke framtidige kapitalutlegg som vil forbedre eller oppgradere eiendommen og viser heller ikke de tilknyttede framtidige fordelene fra dette framtidige utlegget.

46. I noen tilfeller forventer et foretak at nåverdien av foretakets betalinger knyttet til en investeringseiendom (bortsett fra betalinger som er knyttet til innregnede finansielle forpliktelser) vil overstige nåverdien av de tilknyttede kontantstrømmene. Et foretak anvender IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» for å avgjøre om foretaket skal innregne en forpliktelse og hvordan foretaket eventuelt måler en slike forpliktelse.

Virkelig verdi kan ikke måles på en pålitelig måte

47. ***Om ikke annet kan påvises, vil et foretak kunne fastsette den virkelige verdien av en investeringseiendom på en pålitelig måte framover i tid. I unntakstilfeller kan det imidlertid klart dokumenteres når et foretak først anskaffer en investeringseiendom (eller når en eksisterende eiendom først blir til en investeringseiendom etter at byggingen eller utviklingen av den er fullført, eller etter en bruksendring) at foretaket framover ikke vil kunne fastsette den virkelige verdien av investeringseiendommen på en pålitelig måte. Slike tilfeller oppstår når, og bare når, sammenlignbare markedstransaksjoner er sjeldne og alternative estimater av virkelig verdi (for eksempel basert på diskonterte kontantstrømprognoser) ikke er tilgjengelige. I disse tilfellene skal et foretak måle denne investeringseiendommen ved hjelp av anbefalt metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr». Restverdien av investeringseiendommen skal antas å være lik null. Foretaket skal fortsatt anvende IAS 16 fram til investeringseiendommen avhendes.***

48. I de unntaksvise tilfellene der et foretak, av den grunn som er angitt i forrige nummer, er tvunget til å måle en investeringseiendom ved hjelp av anbefalt metode i henhold til IAS 16, skal foretaket måle alle sine andre investeringseiendommer til virkelig verdi.

49. ***Dersom et foretak tidligere har målt en investeringseiendom til virkelig verdi, skal foretaket fortsette å måle eiendommen til virkelig verdi fram til den avhendes (eller***

inntil eiendommen blir til en eierbenyttet eiendom, eller foretaket begynner å utvikle eiendommen for senere salg som en del av ordinær virksomhet), selv om sammenlignbare markedstransaksjoner er blitt mindre hyppige eller markedspriser er blitt mindre tilgjengelige.

Anskaffelseskostmodellen

50. ***Etter førstegangsinnregning skal et foretak som velger anskaffelseskostmodellen, måle alle sine investeringseiendommer ved hjelp av anbefalt metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», det vil si til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.***

OVERFØRINGER

51. ***Overføringer til eller fra investeringseiendom skal foretas når, og bare når, det foreligger en bruksendring, dokumentert ved***

    a) ***påbegynt overtakelse av eier, for en overføring fra investeringseiendom til eierbenyttet eiendom,***

    b) ***påbegynt utvikling med henblikk på salg, for en overføring fra investeringseiendom til beholdninger,***

    c) ***avsluttet eierbenyttelse, for en overføring fra eierbenyttet eiendom til investeringseiendom,***

    d) ***påbegynt operasjonell leieavtale til en annen part, for en overføring fra beholdninger til investeringseiendom, eller***

    e) ***avslutning av bygging eller utvikling, for en overføring fra eiendom under bygging eller utvikling (omfattet av IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr») til investeringseiendom.***

52. Nr. 51 bokstav b) foran krever at et foretak overfører en eiendom fra investeringseiendom til beholdninger når, og bare når, det foreligger en bruksendring, dokumentert ved påbegynt utvikling med henblikk på salg. Når et foretak bestemmer seg for å avhende en investeringseiendom uten utvikling av denne, fortsetter foretaket å behandle eiendommen som en investeringseiendom fram til den er fraregnet (tatt ut av balansen), og foretaket behandler den ikke som beholdning. Tilsvarende, dersom et foretak begynner ombygging av en eksisterende investeringseiendom for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom, forblir eiendommen en investeringseiendom, og den blir under ombyggingen ikke omklassifisert til eierbenyttet eiendom.

53. Nr. 54–59 omhandler spørsmål vedrørende innregning og måling som gjelder når et foretak benytter modellen med virkelig verdi for investeringseiendom. Når et foretak benytter anskaffelseskostmodellen, vil overføringer mellom investeringseiendom, eierbenyttet eiendom og beholdninger ikke endre den overførte eiendommens balanseførte verdi, og dette vil heller ikke endre denne eiendommens anskaffelseskost for målings- eller opplysningsformål.

54. ***Når det gjelder en overføring fra investeringseiendom regnskapsført til virkelig verdi til eierbenyttet eiendom eller til beholdninger, skal eiendommens anskaffelseskost for etterfølgende regnskapsføring i henhold til IAS 16 eller IAS 2 være eiendommens virkelige verdi på tidspunktet for bruksendringen.***

55. ***Dersom en eierbenyttet eiendom blir til en investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal et foretak anvende IAS 16 fram til tidspunktet for bruksendringen. Foretaket skal behandle eventuelle differanser på dette tidspunktet mellom eiendommens balanseførte verdi i henhold til IAS 16 og eiendommens virkelige verdi på samme måte som en verdiregulering i henhold til IAS 16.***

56. Fram til dette tidspunktet en eierbenyttet eiendom blir til en investeringseiendom som regnskapsføres til virkelig verdi, fortsetter et foretak å avskrive eiendommen og å innregne eventuelle tap ved verdifall. Foretaket behandler eventuelle differanser på dette tidspunktet mellom eiendommens balanseførte verdi i henhold til IAS 16 og eiendommens virkelige verdi på samme måte som en verdiregulering i henhold til IAS 16. Med andre ord:

    a) en eventuell påfølgende nedgang i eiendommens balanseførte verdi blir innregnet i periodens nettoresultat. Men i den utstrekning et beløp blir inkludert i verdireguleringsreserven for eiendommen, skal nedgangen føres mot denne verdireguleringsreserven, og

    b) en eventuell påfølgende økning i balanseført verdi blir behandlet som følger:

        i) i den utstrekning økningen reverserer et tidligere tap ved verdifall for eiendommen, blir økningen innregnet i periodens nettoresultat. Beløpet som innregnes i periodens nettoresultat, overstiger ikke det beløpet som er nødvendig for å gjenopprette den balanseførte verdien til den balanseførte verdien som ville blitt fastsatt (med fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde vært innregnet noe tap ved verdifall, og

        ii) en eventuell gjenværende del av økningen blir kreditert direkte mot egenkapitalen under betegnelsen verdireguleringsreserve. Ved senere avhending av investeringseiendommen kan verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen, overføres til opptjent egenkapital. Overføring fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatregnskapet.

57. ***Når det gjelder en overføring fra beholdninger til investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal en eventuell differanse mellom den virkelige verdien av eiendommen på dette tidspunktet og eiendommens tidligere balanseførte verdi innregnes i periodens nettoresultat.***

58. Behandlingen av overføringer fra beholdninger til investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, er i overensstemmelse med behandlingen av salg av beholdninger.

59. ***Når et foretak fullfører byggingen eller utviklingen av en selvbygd investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal en eventuell***

differanse mellom eiendommens virkelige verdi på dette tidspunktet og eiendommens tidligere balanseførte verdi innregnes i periodens nettoresultat.

AVHENDINGER,

60. ***En investeringseiendom skal fraregnes (tas ut av balansen) ved avhending eller når investeringseiendommen er tatt ut av bruk med endelig virkning, og foretaket ikke forventer ytterligere økonomiske fordeler ved avhending av eiendommen.***

61. Avhendingen av en investeringseiendom kan skje ved salg eller ved at det inngås en finansiell leieavtale. Ved fastsettelsen av tidspunktet for avhendingen for investeringseiendom anvender et foretak kriteriene i IAS 18: «Driftsinntekter» for innregning av inntekter fra salget av varer, og tar i betraktning den tilhørende veiledningen i vedlegget til IAS 18. IAS 17: «Leieavtaler» kommer til anvendelse på en avhending som skjer ved at det inngås en finansiell leieavtale eller en avtale om salg- og tilbakeleie.

62. ***Gevinster eller tap som oppstår ved utrangering eller avhending av investeringseiendom, skal fastsettes som differansen mellom netto vederlag ved avhending og eiendelens balanseførte verdi, og skal innregnes som inntekt eller kostnad i resultatregnskapet (med mindre IAS 17: «Leieavtaler» krever noe annet for en avtale om salg- og tilbakeleie).***

63. Vederlaget ved avhending av en investeringseiendom blir førstegangsinnregnet til virkelig verdi. Spesielt dersom betaling for en investeringseiendom blir utsatt, blir vederlaget førstegangsinnregnet som eiendommens kontantprisekvivalent. Differansen mellom det nominelle beløpet for vederlaget og kontantprisekvivalenten blir innregnet som renteinntekt i henhold til IAS 18 forholdsmessig over tid der det tas hensyn til den effektive avkastningen av tilgodehavendet.

64. Et foretak anvender IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» eller andre egnede internasjonale regnskapsstandarder på alle forpliktelser som foretaket beholder etter avhending av en investeringseiendom.

OPPLYSNINGER

Modell med virkelig verdi, samt anskaffelseskostmodellen

65. Opplysningskravene nedenfor kommer i tillegg til kravene i IAS 17: «Leieavtaler». I henhold til IAS 17 skal eieren av en investeringseiendom gi de samme opplysningene om operasjonelle leieavtaler som en utleier. I henhold til IAS 17 skal et foretak som innehar en investeringseiendom i henhold til en finansiell leieavtale, gi de samme opplysningene som en leietaker om den finansielle leieavtalen og de samme opplysningene som en utleier om eventuelle operasjonelle leieavtaler som foretaket har inngått.

66. ***Et foretak skal opplyse om***

a) ***når klassifiseringen er vanskelig (se nr. 12), de kriteriene som er utviklet av foretaket for å skille investeringseiendom fra eierbenyttet eiendom og fra eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet,***

b) ***de metodene og betydelige forutsetningene som er brukt ved fastsettelsen av den virkelige verdien av investeringseiendom, inkludert en erklæring om fastsettelsen av virkelig verdi ble støttet av markedsdokumentasjon eller om den i større grad var basert på andre faktorer (som foretaket skal opplyse om) på grunn av eiendommens art og mangel på sammenlignbar markedsinformasjon,***

c) ***i hvilket omfang den virkelige verdien av investeringseiendom (slik den er målt eller opplyst om i finansregnskapet)er basert på en verdsetting av en uavhengig takstmann med en anerkjent og relevant faglig kvalifikasjon og som nylig har hatt erfaring med lokaliseringen og kategorien av den investeringseiendommen som blir taksert. Dersom det ikke har skjedd noen slik verdsetting, skal det opplyses om dette,***

d) ***de beløpene som er inkludert i resultatregnskapet for***

   i) ***leieinntekt fra investeringseiendommen,***

   ii) ***direkte driftskostnader (herunder reparasjoner og vedlikehold) knyttet til en investeringseiendom som genererte leieinntekt i løpet av perioden, og***

   iii) ***direkte driftskostnader (herunder reparasjoner og vedlikehold) knyttet til en investeringseiendom som ikke genererte leieinntekt i løpet av perioden,***

e) ***eventuell forekomst av og omfanget av begrensninger i investeringseiendoms realiserbarhet, eller begrensninger i leiebetalinger og realisasjonsvederlag, og***

f) ***vesentlige kontraktsmessig plikter til å kjøpe, bygge eller utvikle investeringseiendom eller til reparasjoner, vedlikehold eller utbedringer.***

Modell med virkelig verdi

67. ***I tillegg til de opplysningene som kreves av nr. 66, skal et foretak som anvender modell med virkelig verdi i nr. 27–49, også legge fram en avstemming av den balanseførte verdien av investeringseiendom i begynnelsen og i slutten av perioden, som viser følgende (sammenligningsinformasjon kreves ikke):***

a) ***tilgang, opplyst separat fra de tilleggene som er resultatet av kjøp og de som er resultatet av kapitaliserte senere utlegg,***

b) ***tilgang som er resultatet av anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,***

c) ***avhendinger,***

d) ***netto gevinster eller tap ved justeringer av virkelig verdi,***

e) ***netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet,***

f) ***overføringer til og fra beholdninger og til og fra eierbenyttet eiendom, og***

g) ***andre bevegelser.***

68. ***I de unntaksvise tilfellene der et foretak måler investeringseiendom ved hjelp av anbefalt metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (på grunn av mangel på en pålitelig virkelig verdi, se nr. 47 foran), skal avstemmingen som er påkrevd i henhold til forrige nummer, opplyse om beløp knyttet til denne investeringseiendommen atskilt fra beløp knyttet til annen investeringseiendom. I tillegg skal et foretak gi opplysninger som omfatter***

a) ***en beskrivelse av investeringseiendommen,***

b) ***en forklaring på hvorfor den virkelige verdien ikke kan måles på en pålitelig måte,***

c) ***om mulig, det estimatområdet som den virkelige verdien mest sannsynlig vil ligge innenfor, og***

d) ***ved avhending av investeringseiendom som ikke er regnskapsført til virkelig verdi,***

i) ***det faktum at foretaket har avhendet investeringseiendom som ikke er regnskapsført til virkelig verdi,***

ii) ***den balanseførte verdien av denne investeringseiendommen på salgstidspunktet, og***

iii) ***beløpet for de gevinster eller tap som er innregnet.***

Anskaffelseskostmodellen

69. ***I tillegg til de opplysningene som kreves av nr. 66, skal et foretak som anvender anskaffelseskostmodellen i nr. 50 også gi opplysninger om***

a) ***hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,***

b) ***utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet,***

c) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivningen (inklusive akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,***

d) ***en avstemming av balanseført verdi av investeringseiendom ved begynnelsen og slutten av perioden (sammenligningsinformasjon kreves ikke) som viser***

i) ***tilgang, opplyst separat fra tilganger som er resultatet av kjøp, og de som er resultatet av kapitaliserte senere utlegg,***

ii) ***tilgang som er resultatet av anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,***

iii) ***avhendinger,***

iv) ***avskrivninger,***

v) ***beløpet for tap ved verdifall som er innregnet, samt beløpet for reverserte tap ved verdifall, i løpet av perioden, i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler»,***

vi) ***netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet,***

vii) ***overføringer til og fra beholdninger og til og fra eierbenyttet eiendom, og***

viii) ***andre bevegelser, og***

e) ***den virkelige verdien av investeringseiendom. I de unntakstilfellene som er beskrevet i nr. 47 skal et foretak, når det ikke kan fastsette den virkelige verdien av investeringseiendommen en pålitelig måte, også gi opplysninger med***

i) ***en beskrivelse av investeringseiendommen,***

ii) ***en forklaring på hvorfor virkelig verdi ikke kan fastsettes på en pålitelig måte, og***

iii) ***om mulig, det estimatområdet som den virkelige verdien mest sannsynlig vil ligge innenfor.***

OVERGANGSBESTEMMELSER

Modell med virkelig verdi

70. ***Når modellen med virkelig verdi benyttes, skal et foretak gi opplysninger om virkningene av å anvende denne standard fra dens ikrafttredelsesdag (eller tidligere) som en justering av opptjent egenkapital i åpningsbalansen for den perioden standarden anvendes første gang. I tillegg skal foretaket***

a) ***dersom det tidligere har offentlig kunngjort (i finansregnskapet eller på annen måte) den virkelige verdien av sin investeringseiendom i tidligere perioder (fastsatt på et grunnlag som oppfyller definisjonen av virkelig verdi i nr. 4 og veiledningen i nr. 29–46), oppfordres, uten at det er påkrevd, til å***

i) ***justere åpningsbalansen for opptjent egenkapital for den tidligste perioden som blir presentert og der den før omtalte virkelige verdien ble offentlig kunngjort, og***

ii) ***omarbeide sammenligningsinformasjon for disse periodene, og***

b) ***dersom det ikke tidligere har offentlig kunngjort den informasjon som det vises til under bokstav a), skal foretaket ikke omarbeide sammenligningsinformasjon og dessuten opplyse om dette.***

71. Denne standard krever en annen behandling enn anbefalt metode og tillatte alternative metoder av endringer i regnskapsprinsipper i henhold til IAS 8: «Periodens resultat,

grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». IAS 8 krever at sammenligningsinformasjon omarbeides (anbefalt metode), eller at det presenteres utfyllende, proforma sammenligningsinformasjon som er omarbeidet (tillatt alternativ metode), med mindre det ikke er praktisk mulig.

72. Når et foretak første gang anvender denne standard, omfatter justeringene av åpningsbalansen for opptjent egenkapital omklassifisering av eventuelle beløp som holdes som verdireguleringsreserve for investeringseiendom.

Anskaffelseskostmodellen

73. IAS 8 gjelder alle endringer i regnskapsprinsipper som skjer når et foretak første gang anvender denne standard og velger å benytte anskaffelseskostmodellen. Virkningen av endringen i regnskapsprinsipper omfatter omklassifisering av eventuelle beløp som holdes som verdireguleringsreserve for investeringseiendom.

IKRAFTTREDELSE

74. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2001 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for perioder som begynner 1. januar 2001 eller tidligere, skal foretaket opplyse om dette.***

75. Denne standard erstatter IAS 25: «Regnskapsføring av investeringer» med hensyn til investeringseiendom.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD IAS 41

Landbruk

Denne internasjonale regnskapsstandard ble godkjent av IASCs styre i desember 2000 og trer i kraft for finansregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere.

INNLEDNING

1. IAS 41 fastsetter regnskapsmessig behandling, presentasjon av finansregnskap og opplysninger med hensyn til landbruksvirksomhet, et område som ikke dekkes av andre internasjonale regnskapsstandarder. Landbruksvirksomhet er et foretaks forvaltning av den biologiske omdanning av levende dyr eller planter (biologiske eiendeler) som er beregnet på salg, til landbruksprodukter eller nye biologiske eiendeler.

2. IAS 41 fastsetter blant annet regnskapsmessig behandling av biologiske eiendeler under vekst, nedbryting, produksjon og avl, og av første måling av landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet. Den krever måling til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter fra tidspunktet for førstegangsinnregning av de biologiske eiendelene, til innhøstingstidspunktet, unntatt når det ikke kan foretas en pålitelig måling av virkelig verdi ved førstegangsinnregning. IAS 41 omfatter imidlertid ikke

bearbeiding av landbruksprodukter etter innhøsting, for eksempel bearbeiding av druer til vin og ull til garn.

3. Det antas at det er mulig å foreta en pålitelig måling av en biologisk eiendels virkelige verdi. Denne antakelsen kan bare tilbakevises ved førstegangsinnregning av en biologisk eiendel der det ikke finnes markedsbaserte priser eller verdier, og der alternative estimater på virkelig verdi vurderes å være klart upålitelige. I slike tilfeller krever IAS 41 at foretaket måler den biologiske eiendelen til anskaffelseskost med fradrag for akkumulert avskrivning og akkumulerte tap ved verdifall. Når det blir mulig å foreta en pålitelig måling av den virkelige verdien av en slik biologisk eiendel, skal foretaket måle den til dens virkelige verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter. I alle tilfeller skal foretaket måle landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter.

4. IAS 41 krever at en endring i en biologisk eiendels virkelige verdi, med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, skal innregnes i resultatregnskapet i den perioden endringen oppstår. I landbruket økes eller reduseres de økonomiske fordelene for foretaket som en direkte følge av endringer i levende dyrs eller planters fysiske egenskaper. Etter en transaksjonsbasert regnskapsmodell som bygger på historisk kost, kan et skogbruksforetak vente med å rapportere inntekter til etter første innhøsting og salg, som kanskje kan være 30 år etter plantingen. På den annen side kan en regnskapsmodell som innregner og måler biologisk vekst ved hjelp av virkelig verdi, presentere endringer i virkelig verdi gjennom hele perioden fra planting til innhøsting.

5. IAS 41 fastsetter ingen nye prinsipper for tomt i forbindelse med landbruksvirksomhet. Foretaket anvender i stedet IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» eller IAS 40: «Investeringseiendom», avhengig av hvilken standard som passer best etter omstendighetene. I henhold til IAS 16 skal tomt måles enten til anskaffelseskost med fradrag for eventuelle akkumulerte tap ved verdifall, eller til regulert verdi. I henhold til IAS 40 skal tomt som er investeringseiendom, måles til virkelig verdi, eller til anskaffelseskost med fradrag for eventuelle akkumulerte tap ved verdifall. Biologiske eiendeler som er fysisk forbundet med jord (for eksempel trær i en skogbeplantning), måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, separat fra jorden.

6. I henhold til IAS 41 skal et offentlig tilskudd uten betingelser, knyttet til en biologisk eiendel som måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, innregnes som inntekt når, og bare når, det oppstår krav på det offentlige tilskuddet. Dersom et offentlig tilskudd medfører betingelser, herunder betingelser om at foretaket unnlater å drive en nærmere angitt type landbruksvirksomhet, skal foretaket innregne det offentlige tilskuddet som inntekt når, og bare når, betingelsene for det offentlige tilskuddet er oppfylt. Dersom et offentlig tilskudd er knyttet til en biologisk eiendel som måles til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall, får IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte» anvendelse.

7. IAS 41 gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2003 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

8. IAS 41 inneholder ingen særskilte overgangsbestemmelser. Anvendelsen av IAS 41 regnskapsføres i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

9. Vedlegg A inneholder illustrerende eksempler på anvendelse av IAS 41. Vedlegg B: «Grunnlag for konklusjoner» inneholder et sammendrag av Styrets grunner for å vedta kravene i IAS 41.

INNHOLD

	Nr.
Formål	
Virkeområde	1-4
Definisjoner	5-9
Definisjoner knyttet til landbruk	5-7
Generelle definisjoner	8-9
Innregning og måling	10-33
Gevinster og tap	26-29
Tilfeller der virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte	30-33
Offentlige tilskudd	34-38
Presentasjon og opplysninger	39-57
Presentasjon	39
Opplysninger	40-57
Alminnelige bestemmelser	40-53
Tilleggsopplysninger om biologiske eiendeler der virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte	54-56
Offentlige tilskudd	57
Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	58-59

Standardene, som angis med fet, kursiv skrift, skal leses i sammenheng med bakgrunnsmaterialet og retningslinjene for gjennomføring i denne standard, og i sammenheng med «Forord til internasjonale regnskapsstandarder». De internasjonale regnskapsstandardene er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster (se nr. 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling, presentasjon av finansregnskap og opplysninger med hensyn til landbruksvirksomhet.

VIRKEOMRÅDE

1. ***Denne standard får anvendelse på regnskapsføring av følgende når de er knyttet til landbruksvirksomhet:***

   a) ***biologiske eiendeler,***

   b) ***landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet, og***

   c) ***offentlige tilskudd i henhold til nr. 34 og nr. 35.***

2. Denne standard får ikke anvendelse på

   a) jord knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og IAS 40: «Investeringseiendom»), og

   b) immaterielle eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 38: «Immaterielle eiendeler»).

3. Denne standard får bare anvendelse på landbruksprodukter, som er de innhøstede produktene fra foretakets biologiske eiendeler, på innhøstingstidspunktet. Deretter får IAS 2: «Beholdninger» eller en annen relevant internasjonal regnskapsstandard anvendelse. Derfor omhandler denne standard ikke bearbeiding av landbruksprodukter etter innhøsting, for eksempel en vindyrkers bearbeiding av egenproduserte druer til vin. Selv om slik bearbeiding kan være en naturlig og logisk forlengelse av landbruksvirksomheten og ha en viss likhet med biologisk omdanning, omfattes den ikke av definisjonen av landbruksvirksomhet i denne standard.

4. Tabellen nedenfor viser eksempler på biologiske eiendeler, landbruksprodukter og produkter som er et resultat av bearbeiding etter innhøsting.

Biologiske eiendeler	Landbruksprodukter	Produkter som er et resultat av bearbeiding etter innhøsting
Sauer	Ull	Garn, tepper
Trær i en skogbeplantning	Tømmer	Trelast
Planter	Bomull Sukkerrør	Tråd, klær Sukker
Melkekyr	Melk	Ost
Svin	Skrotter	Pølser, konservert skinke
Busker	Blader	Te, modnet tobakk
Vinranker	Druer	Vin
Frukttrær	Plukket frukt	Bearbeidet frukt

DEFINISJONER

Definisjoner knyttet til landbruk

5. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

«Landbruksvirksomhet» er et foretaks forvaltning av den biologiske omdanning av biologiske eiendeler som er beregnet på salg, til landbruksprodukter eller nye biologiske eiendeler.

«Landbruksprodukter» er de innhøstede produktene fra foretakets biologiske eiendeler.

En «biologisk eiendel» er et levende dyr eller en levende plante.

«Biologisk omdanning» omfatter vekst, nedbryting, produksjon og avl som forårsaker kvalitative eller kvantitative endringer i en biologisk eiendel.

En «gruppe av biologiske eiendeler» er en samling av ensartede levende dyr eller planter.

«Innhøsting» er atskillelse av landbruksprodukter fra en biologisk eiendel eller opphør av en biologisk eiendels livsfunksjoner.

6. Landbruksvirksomhet omfatter en rekke forskjellige aktiviteter, for eksempel dyreavl, skogbruk, dyrking av ett- eller flerårige planter, dyrking av frukthager og beplantninger, blomsterdyrking og akvakultur (herunder fiskeoppdrett). Disse forskjelligartede aktivitetene har visse fellestrekk:

   a) Evne til endring: levende dyr og planter er i stand til å omdanne seg biologisk.

   b) Forvaltning av endring: forvaltning letter den biologiske omdanningen ved å forsterke eller i det minste stabilisere de betingelser som er nødvendige for at prosessen kan finne sted (for eksempel næringsinnhold, fuktighet, temperatur, fruktbarhet og lys). Slik forvaltning skiller landbruksvirksomhet fra annen virksomhet. Innhøsting fra ikke-forvaltede kilder (for eksempel havfiske og avskoging) er for eksempel ikke landbruksvirksomhet.

   c) Måling av endring: endringer i kvalitet (for eksempel genetisk verdi, densitet, modenhet, fettinnhold, proteininnhold og fiberstyrke) eller kvantitet (for eksempel avkom, vekt, kubikkmeter, fiberlengde eller -diameter og antall knopper) som følge av biologisk omdanning måles og overvåkes rutinemessig som en del av forvaltningsfunksjonen.

7. Biologisk omdanning gir følgende typer resultater:

   a) endringer i eiendelene gjennom i) vekst (økt kvantitet eller forbedret kvalitet for et dyr eller en plante), ii) nedbryting (redusert kvantitet eller forringet kvalitet for et dyr eller en plante, eller iii) avl (frambringelse av nye levende dyr eller planter), eller

   b) produksjon av landbruksprodukter som lateks, teblader, ull og melk.

Generelle definisjoner

8. ***Følgende begreper anvendes i denne standard:***

Et «aktivt marked» er et marked der samtlige av følgende vilkår foreligger:

a) ***enhetene som det handles med i markedet, er ensartede,***

b) ***villige kjøpere og selgere kan vanligvis finnes til enhver tid, og***

c) ***prisene er tilgjengelige for allmennheten.***

«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med i balansen.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

«Offentlige tilskudd» er som definert IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte».

9. En eiendels virkelige verdi er basert på dens aktuelle plassering og tilstand. Derfor utgjøres for eksempel den virkelige verdien av storfe på en gård av prisen på storfeet i det relevante markedet, med fradrag for transportkostnader og andre kostnader i forbindelse med transport av storfeet til det aktuelle markedet.

INNREGNING OG MÅLING

10. ***Foretaket skal innregne en biologisk eiendel eller et landbruksprodukt når, og bare når***

a) ***foretaket har kontroll over eiendelen som følge av tidligere hendelser,***

b) ***det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og***

c) ***eiendelens virkelige verdi eller anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.***

11. I landbruket kan kontroll for eksempel dokumenteres ved juridisk eierskap av storfe og merking av storfeet ved overtakelse, fødsel eller avvenning. De framtidige fordelene vurderes vanligvis ved måling av de viktigste fysiske egenskapene.

12. ***En biologisk eiendel skal måles ved førstegangsinnregning og på hver balansedag til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, unntatt i tilfellet beskrevet i nr. 30, der virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte.***

13. ***Landbruksprodukter høstet fra foretakets biologiske eiendeler skal måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter på innhøstingstidspunktet. En slik måling er anskaffelseskost på den aktuelle dagen i henhold til IAS 2: «Beholdninger», eller en annen relevant internasjonal regnskapsstandard.***

14. Omsetningsutgifter omfatter provisjon til meglere og forhandlere, avgifter til reguleringsmyndigheter og varebørser, samt skatter og avgifter. Omsetningsutgifter

omfatter ikke transportutgifter og andre utgifter som er nødvendige for å få eiendelene fram til et marked.

15. Fastsettelsen av virkelig verdi av biologiske eiendeler eller landbruksprodukter kan lettes ved at de biologiske eiendelene eller landbruksproduktene grupperes etter viktige egenskaper, for eksempel alder eller kvalitet. Foretaket velger egenskapene i samsvar med de egenskaper som brukes i markedet som grunnlag for prissetting.

16. Foretak inngår ofte kontrakter om å selge sine biologiske eiendeler eller landbruksprodukter på et framtidig tidspunkt. Kontraktsprisene er ikke nødvendigvis relevante for fastsettelsen av virkelig verdi, fordi virkelig verdi gjenspeiler det aktuelle markedet der en villig kjøper og selger ville ha foretatt en transaksjon. Derfor justeres ikke virkelig verdi for en biologisk eiendel eller et landbruksprodukt fordi det er inngått en kontrakt. I noen tilfeller kan en kontrakt om salg av biologiske eiendeler eller landbruksprodukter være en tapsbringende kontrakt, som definert i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». IAS 37 får anvendelse på tapsbringende kontrakter.

17. Dersom det finnes et aktivt marked for en biologisk eiendel eller et landbruksprodukt, er den gjeldende prisen i dette markedet et egnet grunnlag for fastsettelse av eiendelens virkelige verdi. Dersom foretaket har tilgang til forskjellige aktive markeder, brukes det mest relevante. Dersom et foretak for eksempel har tilgang til to aktive markeder, bruker det prisen i det markedet som det forventer å benytte.

18. Dersom det ikke finnes et aktivt marked, bruker foretaket én eller flere av følgende metoder til å fastsette virkelig verdi:

    a) den siste transaksjonsprisen i markedet, forutsatt at det ikke har skjedd vesentlige endringer i de økonomiske forhold mellom transaksjonstidspunktet og balansedagen,

    b) markedspriser for tilsvarende eiendeler med justering for å gjenspeile forskjeller, og

    c) referanseverdier innenfor bransjen, for eksempel verdien av en frukthage uttrykt per kasse, liter eller hektar, og verdien av storfe uttrykt per kilo kjøtt.

19. I noen tilfeller kan informasjonskildene nevnt i nr. 18 lede til forskjellige konklusjoner med hensyn til biologiske eiendelers eller landbruksprodukters virkelige verdi. Foretaket vurderer årsakene til disse forskjellene for å komme fram til det mest pålitelige estimatet på virkelig verdi innenfor et relativt snevert intervall av rimelige estimater.

20. I noen tilfeller finnes det ingen markedsbestemte priser eller verdier for en biologisk eiendel i dens aktuelle tilstand. For å fastsette virkelig verdi i slike tilfeller, bruker foretaket nåverdien av forventede netto kontantstrømmer fra eiendelen, diskontert med en aktuell markedsbestemt sats før skatt.

21. Formålet med en beregning av nåverdien av framtidige kontantstrømmer er å fastsette virkelig verdi av en biologisk eiendel med dens aktuelle plassering og i dens aktuelle tilstand. Foretaket tar hensyn til dette ved fastsettelse av en egnet diskonteringssats og ved estimering av forventede netto kontantstrømmer. En biologisk eiendels aktuelle

tilstand omfatter ikke eventuelle verdiøkninger som følge av ytterligere biologisk omdanning eller framtidig virksomhet i foretaket, for eksempel virksomhet i forbindelse med forbedring av framtidig biologisk omdanning, innhøsting og salg.

22. Foretaket innregner ikke kontantstrømmer fra finansiering av eiendelene, beskatning eller gjenoppretting av biologiske eiendeler etter innhøsting (for eksempel utgifter til gjenplanting av trær i en skogbeplantning etter innhøsting).

23. Når velinformerte og frivillige kjøpere og selgere blir enige om en transaksjonspris på armlengdes avstand, tar de hensyn til mulige variasjoner i kontantstrømmene. Følgelig gjenspeiler virkelig verdi muligheten for slike variasjoner. Derfor innregner foretaket forventninger om mulige variasjoner i kontantstrømmene enten i de forventede kontantstrømmene eller i diskonteringssatsen, eller en kombinasjon av disse. Ved fastsettelse av en diskonteringssats bruker foretaket de samme forutsetninger som ved estimering av de forventede kontantstrømmene, for å unngå at virkningen av noen av forutsetningene innregnes to ganger eller overses.

24. Anskaffelseskost kan noen ganger være tilnærmet lik virkelig verdi, særlig når

    a) det har skjedd liten biologisk omdanning siden den opprinnelige utgiften oppstod (for eksempel kimplanter til frukttrær som ble plantet umiddelbart før balansedagen), eller

    b) den biologiske omdanningens virkning på prisen ikke forventes å være vesentlig (for eksempel den innledende veksten i en furubeplantning med en produksjonssyklus på 30 år).

25. Biologiske eiendeler er ofte fysisk forbundet med jord (for eksempel trær i en skogbeplantning). Det finnes ikke nødvendigvis et eget marked for eiendelene som er forbundet med jorden, men det kan finnes et marked for de kombinerte eiendelene, det vil si for de biologiske eiendelene, råjorden og forbedringer av jorden under ett. Foretaket kan bruke informasjon om de kombinerte eiendelene ved fastsettelsen av de biologiske eiendelenes virkelige verdi. For eksempel kan de biologiske eiendelenes virkelige verdi fastsettes ved at den virkelige verdien av råjord og forbedringer av jorden trekkes fra den virkelige verdien av de kombinerte eiendelene.

Gevinster og tap

26. ***En gevinst eller et tap som oppstår ved førstegangsinnregning av en biologisk eiendel til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, og ved en endring i den virkelige verdien av en biologisk eiendel med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, skal inkluderes i resultatet for den perioden der gevinsten eller tapet oppstår.***

27. Det kan oppstå et tap ved førstegangsinnregning av en biologisk eiendel, fordi estimerte omsetningsutgifter fratrekkes ved fastsettelsen av en biologisk eiendels virkelige verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter. Det kan oppstå en gevinst ved førstegangsinnregning av en biologisk eiendel, for eksempel når en kalv blir født.

28. ***En gevinst eller et tap som oppstår ved førstegangsinnregning av landbruksprodukter til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, skal inkluderes i resultatregnskapet i den perioden der gevinsten eller tapet oppstår.***

29. Det kan oppstå en gevinst eller et tap ved førstegangsinnregning av landbruksprodukter som følge av innhøsting.

Tilfeller der virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte

30. ***Det antas at det er mulig å foreta en pålitelig måling av en biologisk eiendels virkelige verdi. Denne antakelsen kan bare tilbakevises ved førstegangsinnregning av en biologisk eiendel der det ikke finnes markedsbaserte priser eller verdier, og der alternative estimater på virkelig verdi vurderes å være klart upålitelige. I slike tilfeller skal den biologiske eiendelen måles til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall. Når det blir mulig å foreta en pålitelig måling av en slik biologisk eiendels virkelige verdi, skal foretaket måle den til dens virkelige verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter.***

31. Antakelsen i nr. 30 kan bare tilbakevises ved førstegangsinnregning. Et foretak som tidligere har målt en biologisk eiendel til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, skal fortsette å måle den slik inntil den avhendes.

32. I alle tilfeller skal foretaket måle landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter. Denne standard gjenspeiler det synspunkt at den virkelige verdien av landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet alltid kan måles på en pålitelig måte.

33. Ved fastsettelsen av anskaffelseskost, akkumulert avskrivning og tap ved verdifall skal foretaket ta hensyn til IAS 2: «Beholdninger», IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

OFFENTLIGE TILSKUDD

34. ***Et offentlig tilskudd uten betingelser, knyttet til en biologisk eiendel som måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, skal innregnes som inntekt når, og bare når, det offentlige tilskuddet mottas.***

35. ***Dersom et offentlig tilskudd knyttet til en biologisk eiendel som måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, medfører betingelser, herunder en betingelse om at foretaket unnlater å drive en nærmere angitt type landbruksvirksomhet, skal foretaket innregne det offentlige tilskuddet som inntekt når, og bare når, betingelsene knyttet til det offentlige tilskuddet er oppfylt.***

36. Betingelsene for offentlige tilskudd varierer. Et offentlig tilskudd kan for eksempel ha som betingelse at foretaket driver landbruk på et bestemt sted i fem år, og at foretaket tilbakebetaler hele det offentlige tilskuddet dersom det driver landbruk i mindre enn fem år. I dette tilfellet innregnes det offentlige tilskuddet som inntekt først når de fem årene har gått. Dersom det offentlige tilskuddet tillater at deler av tilskuddet holdes tilbake på grunnlag av tidsforløpet, innregner foretaket det offentlige tilskuddet som inntekt proporsjonalt over tid.

37. Dersom et offentlig tilskudd er knyttet til en biologisk eiendel som måles til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall (se nr. 30), får IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte» anvendelse.

38. Denne standard krever en annen behandling enn IAS 20 dersom et offentlig tilskudd er knyttet til en biologisk eiendel som måles til virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, eller dersom et offentlig tilskudd er betinget av at foretaket unnlater å drive en nærmere angitt type landbruksvirksomhet. IAS 20 får bare anvendelse på offentlige tilskudd knyttet til biologiske eiendeler som måles til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.

PRESENTASJON OG OPPLYSNINGER

Presentasjon

39. ***Foretaket skal presentere den balanseførte verdien av sine biologiske eiendeler separat i balansen.***

Opplysninger

Alminnelige bestemmelser

40. ***Foretaket skal opplyse om de samlede gevinster eller tap som oppstår i inneværende periode ved førstegangsinnregning av biologiske eiendeler og landbruksprodukter, og som oppstår som følge av en endring i de biologiske eiendelenes virkelige verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter.***

41. ***Foretaket skal gi en beskrivelse av hver gruppe av biologiske eiendeler.***

42. Opplysningene som kreves i henhold til nr. 41, kan enten være verbale eller kvantifiserte beskrivelser.

43. Foretaket oppfordres til å gi en kvantifisert beskrivelse av hver gruppe av biologiske eiendeler, idet det skilles mellom biologiske eiendeler til forbruk og produserende biologiske eiendeler, eller mellom modne og umodne biologiske eiendeler. Foretaket kan for eksempel opplyse om den balanseførte verdien av biologiske eiendeler til forbruk og produserende biologiske eiendeler, inndelt etter gruppe. Foretaket kan videre inndele disse balanseførte verdiene etter modne og umodne eiendeler. Disse inndelingene gir opplysninger som kan være nyttige ved tidsmessig vurdering av framtidige kontantstrømmer. Foretaket skal opplyse om bakgrunnen for hver inndeling.

44. Biologiske eiendeler til forbruk er eiendeler som høstes som landbruksprodukter eller selges som biologiske eiendeler. Eksempler på biologiske eiendeler til forbruk er slaktedyr, dyr som holdes for salg, fisk i oppdrettsanlegg, avlinger som mais og hvete samt trær som skal brukes til tømmer. Produserende biologiske eiendeler er biologiske eiendeler som ikke forbrukes, for eksempel melkekyr, vinstokker, frukttrær og trær som ikke felles, men som beskjæres med henblikk på salg av ved. Produserende biologiske eiendeler er ikke landbruksprodukter, men snarere selvregenererende eiendeler.

45. Biologiske eiendeler kan klassifiseres som enten modne eller umodne. Modne biologiske eiendeler er eiendeler som er klare til innhøsting (når det gjelder biologiske eiendeler til forbruk), eller som gir mulighet for regelmessig innhøsting (når det gjelder produserende biologiske eiendeler).

46. ***Foretaket skal gi opplysninger om følgende, dersom dette ikke er gjort andre steder i informasjon som offentliggjøres sammen med finansregnskapet:***

    a) ***arten av den virksomhet der hver gruppe av biologiske eiendeler inngår, og***

    b) ***ikke-finansielle mål eller estimater på de fysiske mengder av***

        i) ***hver gruppe av foretakets biologiske eiendeler ved utgangen av perioden, og***

        ii) ***produksjonen av landbruksprodukter i perioden.***

47. ***Foretaket skal opplyse om de metoder og vesentlige forutsetninger som er anvendt ved fastsettelsen av virkelig verdi for hver gruppe av landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet, og for hver gruppe av biologiske eiendeler.***

48. ***Foretaket skal opplyse om den virkelige verdi av landbruksprodukter innhøstet i perioden, med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, fastsatt på innhøstingstidspunktet.***

49. ***Foretaket skal opplyse om følgende:***

    a) ***eksistensen av og balanseførte verdier av biologiske eiendeler hvis eiendomsrett er underlagt restriksjoner, samt den balanseførte verdien av biologiske eiendeler som er stilt som sikkerhet for forpliktelser,***

    b) ***omfanget av forpliktelser knyttet til utvikling eller anskaffelse av biologiske eiendeler, og***

    c) ***strategiene for håndtering av finansiell risiko i forbindelse med landbruksvirksomhet.***

50. ***Foretaket skal presentere en avstemming av endringer i den balanseførte verdien av biologiske eiendeler mellom begynnelsen og slutten av inneværende periode. Sammenligningsinformasjon er ikke nødvendig. Avstemmingen skal inneholde:***

    a) ***gevinster eller tap som følge av endringer i virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter,***

    b) ***økninger som følge av kjøp,***

    c) ***reduksjoner som følge av salg,***

    d) ***reduksjoner som følge av innhøsting,***

    e) ***økninger som følge av virksomhetssammenslutninger,***

f) ***netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk enhet, og***

g) ***andre endringer.***

51. En biologisk eiendels virkelige verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter kan endre seg som følge av både fysiske endringer og prisendringer i markedet. Separat opplysning om fysiske endringer og prisendringer er nyttig ved vurdering av inntjeningen i inneværende periode og av framtidsutsiktene, særlig når produksjonssyklusen er lengre enn ett år. I slike tilfeller oppfordres foretaket til å opplyse om den endring i virkelig verdi med fradrag for estimerte omsetningsutgifter som innregnes i resultatet som følge av fysiske endringer og prisendringer, inndelt enten etter gruppe eller på annen måte. Slike opplysninger er vanligvis mindre nyttige når produksjonssyklusen er kortere enn ett år (for eksempel ved kyllingoppdrett eller korndyrking).

52. Biologisk omdanning medfører en rekke fysiske endringer – vekst, nedbryting, produksjon og avl, som alle kan observeres og måles. Hver enkelt av disse fysiske endringene står i direkte forhold til framtidige økonomiske fordeler. En endring i en biologisk eiendels virkelige verdi som følge av innhøsting er også en fysisk endring.

53. Landbruksvirksomhet er ofte utsatt for klimarisiko, sykdomsrisiko og andre naturlige risikoer. Dersom det oppstår en hendelse som på grunn av sitt omfang, sin art eller hyppighet er relevant for forståelsen av foretakets inntjening i perioden, skal det opplyses om arten og størrelsen av de relevante inntekts- og kostnadspostene i henhold til IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper». Eksempler på slike hendelser er utbrudd av en virussykdom, oversvømmelse, alvorlig tørke eller frost og insektangrep.

Tilleggsopplysninger om biologiske eiendeler der virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte

54. ***Dersom foretaket måler biologiske eiendeler til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall (se nr. 30) ved utgangen av perioden, skal det gi følgende opplysninger om de biologiske eiendelene:***

a) ***en beskrivelse av de biologiske eiendelene,***

b) ***en forklaring på hvorfor virkelig verdi ikke kan måles på en pålitelig måte,***

c) ***hvilket intervall av estimater som det er sannsynlig at den virkelige verdien vil ligge innenfor, dersom det er mulig,***

d) ***hvilken avskrivningsmetode som er benyttet,***

e) ***utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet, og***

f) ***brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,***

55. ***Dersom foretaket i løpet av inneværende periode måler biologiske eiendeler til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle tap ved verdifall (se nr. 30), skal foretaket opplyse om gevinster eller tap som er innregnet ved avhending av slike biologiske eiendeler, og i avstemmingen som kreves i henhold til nr. 50, skal det gis separat opplysning om beløp knyttet til slike biologiske eiendeler. Dessuten skal avstemmingen inneholde følgende beløp som er inkludert i resultatet og knyttet til de biologiske eiendelene:***

a) ***tap ved verdifall,***

b) ***tilbakeføringer av tap ved verdifall, og***

c) ***avskrivning.***

56. ***Dersom det for biologiske eiendeler som tidligere er målt til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall, blir mulig å måle den virkelige verdien pålitelig i løpet av inneværende periode, skal foretaket gi følgende opplysninger om de biologiske eiendelene:***

a) ***en beskrivelse av de biologiske eiendelene,***

b) ***en forklaring på hvorfor det har blitt mulig å måle den virkelige verdien pålitelig, og***

c) ***virkningen av endringen.***

Offentlige tilskudd

57. ***Foretaket skal opplyse om følgende med hensyn til landbruksvirksomhet som omfattes av denne standard:***

a) ***arten og omfanget av offentlige tilskudd som er innregnet i finansregnskapet,***

b) ***uoppfylte vilkår og andre betingelser knyttet til offentlige tilskudd, og***

c) ***vesentlige forventede reduksjoner i omfanget av offentlige tilskudd.***

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

58. ***Denne internasjonale regnskapsstandard trer i kraft for årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2003 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for perioder som begynner tidligere enn 1. juli 2003, skal foretaket opplyse om dette.***

59. Denne standard inneholder ingen særskilte overgangsbestemmelser. Anvendelsen av denne standard regnskapsføres i samsvar med IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper».

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-1

Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 2: «Beholdninger».

Spørsmål

1. IAS 2 nr. 21 og nr. 23 tillater ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost (FIFO, veid gjennomsnitt eller LIFO) for beholdninger som vanligvis er innbyrdes ombyttbare, eller som ikke er produsert og atskilt for særlige prosjekter.

2. Spørsmålet er hvorvidt et foretak kan benytte ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost for ulike typer beholdninger.

Enighet

3. Et foretak skal benytte samme metode for tilordning av anskaffelseskost for alle beholdninger av tilsvarende art og for tilsvarende bruk for foretaket. For beholdninger av en annen art eller for annen bruk (for eksempel visse råvarer benyttet i et virksomhetssegment og samme type råvarer benyttet i et annet virksomhetssegment), kan ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost være berettiget. En forskjell i geografisk plassering av beholdninger (og i de respektive skatteregler) er i seg selv ikke tilstrekkelig til å berettige bruk av ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost.

   Tidspunkt for enighet: Juli 1997.

   Ikrafttredelse: Regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-2

Konsistent anvendelse — balanseføring av låneutgifter

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 23: «Låneutgifter».

Spørsmål

1. IAS 23 nr. 7 og nr. 11 tillater at det velges enten

   a) innregning av alle låneutgifter som kostnad i den regnskapsperioden de påløp (anbefalt metode), eller

   b) kapitalisering av låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av en kvalifiserende eiendel, i denne eiendelens anskaffelseskost (tillatt alternativ metode).

2. Spørsmålet er hvorvidt et foretak som har valgt kapitalisering av låneutgifter som regnskapsprinsipp, skal anvende dette prinsippet på alle kvalifiserende eiendeler, eller om et foretak kan velge å kapitalisere låneutgifter for visse kvalifiserende eiendeler og ikke for andre.

Enighet

3. Der et foretak vedtar å anvende tillatt alternativ metode, skal denne behandlingen anvendes konsekvent på alle låneutgifter som er direkte henførbare til anskaffelse, tilvirkning eller produksjon av alle kvalifiserende eiendeler i foretaket. Dersom alle vilkårene i IAS 23 nr. 11 er oppfylt, skal et foretak fortsatt kapitalisere slike låneutgifter selv om eiendelens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp. IAS 23 nr. 19 fastsetter imidlertid at eiendelens balanseførte verdi i slike tilfeller skal skrives ned for å innregne tap ved verdifall.

   Tidspunkt for enighet: Juli 1997.

   Ikrafttredelse: Regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 23 nr. 30. Et foretak som benytter tillatt alternativ metode, kan derfor velge ikke å kapitalisere alle låneutgifter som har påløpt før ikrafttredelsen av denne tolkning.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-3

Eliminering av urealisert fortjeneste og tap på transaksjoner med tilknyttede foretak

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak».

Spørsmål

1. Til tross for at IAS 28 nr. 16 viser til konsolideringsprinsipper fastsatt i IAS 27, gir den ingen eksplisitt veiledning om eliminering av urealisert fortjeneste eller tap på «oppstrøms-» eller «nedstrømstransaksjoner» mellom en investor (eller dennes konsoliderte datterforetak) og tilknyttede foretak. «Oppstrømstransaksjoner» er for eksempel salg av eiendeler fra et tilknyttet foretak til investor (eller dennes konsoliderte datterforetak). «Nedstrømstransaksjoner» er for eksempel salg av eiendeler fra investor (eller dennes konsoliderte datterforetak) til et tilknyttet foretak.

2. Spørsmålet er i hvilken utstrekning en investor skal eliminere urealisert fortjeneste og tap som er resultat av transaksjoner mellom en investor (eller dennes konsoliderte datterforetak) og tilknyttede foretak som regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden.

Enighet

3. Når et tilknyttet foretak regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden, skal urealisert fortjeneste og tap som er resultat av «oppstrøms-» og «nedstrømstransaksjoner» mellom en investor (eller dennes konsoliderte datterforetak) og tilknyttede foretak, elimineres i samme utstrekning som investors interesse i det tilknyttede foretaket.

4. Urealiserte tap skal ikke elimineres i den utstrekning transaksjonen godtgjør et tap ved verdifall for den overførte eiendelen.

   Tidspunkt for enighet: Juli 1997.

   Ikrafttredelse: Regnskapsperioder som begynner 1. januar 1998 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-6

Utgifter til endring av eksisterende programvare

Nr. 11 i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IASCs «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap».

Spørsmål

1. Foretak kan pådra seg betydelige utgifter ved endring av eksisterende programvaresystemer. Slike utgifter kan for eksempel pådras for å sette foretak i stand til å fortsette driften som planlagt etter årtusenskiftet (ofte vist til som

«programvareutgifter for år 2000») eller etter innføring av en ny valuta (for eksempel «euro»).

2. Spørsmålene er

   a) hvorvidt slike utgifter kan kapitaliseres, og dersom de ikke kan det,

   b) når slike utgifter skal innregnes som kostnad.

3. Denne tolkning tar ikke opp a) utgifter ved endring av programvare produsert for salg, b) innkjøp av erstatningsprogramvare, c) forbedringer av systemet («oppgradering») utover de utgifter som er nødvendige for at systemene fortsatt skal kunne yte som forventet, og d) innregning av tap ved verdifall knyttet til eksisterende programvare.

Enighet

4. Utgifter pådratt for å gjenopprette eller vedlikeholde framtidige økonomiske fordeler som et foretak kan forvente av den opprinnelig antatte yteevnen til eksisterende programvaresystemer, skal innregnes som kostnad når, og bare når, rehabiliterings- eller vedlikeholdsarbeidet blir utført (for eksempel for å sette dem i stand til å fortsette driften som planlagt etter årtusenskiftet eller etter innføring av euro).

Opplysninger

5. Et behov for større programvareendringer kan føre til usikkerhet. I overensstemmelse med IAS 1 nr. 8 (revidert 1997) oppfordres foretak til utenom finansregnskapet å presentere opplysninger om de viktigste usikkerhetsmomentene som de står overfor (for eksempel en beskrivelse av aktivitetene og av utgiftene som både er pådratt og som vil påløpe i framtidige regnskapsperioder når det gjelder betydelige programvareendringer).

   Tidspunkt for enighet: Oktober 1997.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. juni 1998. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-7

Innføring av euro

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer».

Spørsmål

1. Fra 1. januar 1999, som er iverksettelsesdagen for Den økonomiske og monetære union (ØMU), vil euro bli en egen valuta, og konverteringssatsen mellom euro og de deltakende nasjonale valutaene vil fastsettes en gang for alle, dvs. at risikoen for senere valutaforskjeller knyttet til disse valutaene bortfaller fra og med dette tidspunkt.

2. Spørsmålet er hvordan av IAS 21 skal anvendes på overgangen fra de nasjonale valutaene til de deltakende medlemsstatene i Den europeiske union til euro («overgangen»).

Enighet

3. Kravene i IAS 21 med hensyn til omregning av transaksjoner i utenlandsk valuta og finansregnskap for utenlandsk virksomhet skal anvendes strengt på overgangen. Samme begrunnelse finner anvendelse på fastsettelsen av valutakurser når stater slutter seg til ØMU på et senere tidspunkt.

4. I særdeleshet betyr dette at

   a) monetære eiendeler og forpliktelser i utenlandsk valuta som er resultat av transaksjoner, fortsatt skal omregnes til rapporteringsvalutaen til sluttkurs. Eventuelle valutaforskjeller som følger av dette, skal innregnes som inntekt eller kostnad umiddelbart, bortsett fra at et foretak fortsatt skal anvende sitt eksisterende regnskapsprinsipp på valutagevinster og -tap knyttet til kontrakter i utenlandsk valuta som benyttes til å redusere valutarisikoen ved framtidige transaksjoner eller bindinger (sikringsbokføring),

   b) kumulative valutaforskjeller knyttet til omregning av finansregnskap for utenlandske enheter fortsatt skal klassifiseres som egenkapital, og skal bare innregnes som inntekt eller kostnad ved avhending av nettoinvesteringen i den utenlandske enheten, og

   c) valutaforskjeller som er resultat av omregning av forpliktelser i deltakende valutaer, skal ikke inkluderes i tilknyttede eiendelers balanseførte verdi.

   Tidspunkt for enighet: Oktober 1997.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. juni 1998. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-8

Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de

relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

Spørsmål

1. Et foretak ønsker første gang å beskrive sitt finansregnskap som å være fullt ut i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder («IAS»). Det kan for eksempel tidligere ha presentert sitt finansregnskap med bruk av utelukkende nasjonale regnskapskrav (nasjonale regnskapsprinsipper) som sitt primære grunnlag for regnskapsføring. Foretaket kan også ha presentert sitt finansregnskap dels på grunnlag av nasjonale regnskapsprinsipper og dels på grunnlag av internasjonale regnskapsstandarder, og i disse tilfellene vil de nasjonale regnskapsprinsippene være å anse som det tidligere hovedgrunnlaget for regnskapsføring. IAS 1 (revidert 1997) og IAS 8 gir ingen eksplisitt veiledning om regnskapsføring av overgangen fra nasjonale regnskapsprinsipper til internasjonale regnskapsstandarder som hovedgrunnlaget for regnskapsføring.

2. Spørsmålene er

   a) hvordan et foretaks finansregnskap skal utarbeides og presenteres i perioden der internasjonale regnskapsstandarder første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, og

   b) når internasjonale regnskapsstandarder første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, hvordan særlige overgangsbestemmelser fastsatt i de enkelte standardene og tolkningene skal anvendes på balanser av poster som allerede eksisterte da disse standardene og tolkningene trådte i kraft.

Enighet

3. I perioden da internasjonale regnskapsstandarder første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, skal et foretaks finansregnskap utarbeides og presenteres som om finansregnskapet alltid hadde vært utarbeidet i overensstemmelse med de standardene og tolkningene som var gjeldende for regnskapsperioden da de ble anvendt første gang. Standardene og tolkningene som var gjeldende for regnskapsperioden da de ble anvendt første gang, skal derfor anvendes med tilbakevirkende kraft, bortsett fra når

   a) enkeltstandarder eller enkelttolkninger krever eller tillater en annen overgangsbehandling, eller

   b) omfanget av justeringen knyttet til tidligere regnskapsperioder ikke med rimelighet kan beregnes.

4. Sammenligningsinformasjon skal utarbeides og presenteres i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder.

5. Eventuelle justeringer som er resultat av overgangen til internasjonale regnskapsstandarder, skal behandles som en justering av åpningsbalansen for opptjent

egenkapital for den tidligste regnskapsperioden som presenteres i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder.

6. Når internasjonale regnskapsstandarder første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, skal et foretak bare anvende overgangsbestemmelsene for de standardene og tolkningene som er trådt i kraft for regnskapsperioder som avsluttes på det tidspunkt som er angitt i de respektive standarder og tolkninger.

Opplysninger

7. I regnskapsperioden da internasjonale regnskapsstandarder første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, skal et foretak opplyse om

   a) de tilfeller der beløpet for justeringen av åpningsbalansen for opptjent egenkapital ikke med rimelighet kan beregnes,

   b) de tilfeller der det ikke er praktisk mulig å gi sammenligningsinformasjon, og

   c) for hver internasjonal regnskapsstandard som tillater et valg mellom regnskapsmessige overgangsprinsipper, hvilke prinsipper som er valgt.

8. Foretak oppfordres til å opplyse, i forbindelse med de opplysninger som kreves av IAS 1 nr. 11 (revidert 1997), om at internasjonale regnskapsstandarder anvendes fullt ut første gang.

   Tidspunkt for enighet: Januar 1998.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. august 1998.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-9

Virksomhetssammenslutninger — klassifisering som oppkjøp eller sammenslåing av interesser

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 22 «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998)([1]).

([1]) IAS 22 (revidert 1993) er erstattet av IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998), som trådte i kraft 1. juli 1999. Krysshenvisningene i denne tolkning er ajourført for å bli i overensstemmende med IAS 22 (revidert 1998).

Spørsmål

1. For å klassifisere en virksomhetssammenslutning inneholder IAS 22 (revidert 1998) både generelle definisjoner i nr. 8 og ytterligere veiledning i nr. 10–12 for oppkjøp og i nr. 13–16 for sammenslåing av interesser. Det framgår klart av IAS 22 at det i praktisk talt alle tilfeller vil være mulig å identifisere en overtaker, og at sammenslåing av interesser dermed bare forventes å forekomme i unntakstilfeller. Standarden gir imidlertid ingen eksplisitt veiledning om sammenhengen mellom definisjonene og de to delene som inneholder veiledning omkring overtakelser og sammenslåinger av interesser.

2. Spørsmålene er

a) hvordan definisjonene og den ytterligere veiledningen i IAS 22 skal tolkes og anvendes i klassifiseringen av en virksomhetssammenslutning, og

b) hvorvidt en virksomhetssammenslutning i henhold til IAS 22 vil kunne klassifiseres verken som en overtakelse eller som en sammenslåing av interesser.

3. Denne tolkning omhandler ikke transaksjoner mellom foretak under felles kontroll.

Enighet

4. En virksomhetssammenslutning skal regnskapsføres som en overtakelse, med mindre det ikke kan identifiseres noen overtaker. I praktisk talt alle virksomhetssammenslutninger kan det identifiseres en overtaker, dvs. at aksjeeierne i ett av selskapene som slås sammen, oppnår kontroll over foretaket som det slås sammen med.

5. Klassifiseringen av en virksomhetssammenslutning skal baseres på en generell vurdering av alle relevante fakta og omstendigheter vedrørende transaksjonen som det dreier seg om. Veiledningen i IAS 22 gir eksempler på viktige faktorer som tas i betraktning; den er ikke noe uttømmende sett av betingelser som skal oppfylles. Enkeltstående kjennetegn på et sammenslått foretak, for eksempel stemmeretter eller relativ virkelig verdi av foretakene som slås sammen, skal ikke vurderes isolert for å slå fast hvordan en virksomhetssammenslutning skal regnskapsføres.

6. IAS 22 nr. 15 bokstav a), bokstav b) og bokstav c) beskriver de viktigste kjennetegnene på en sammenslåing av interesser. Et foretak skal klassifisere en virksomhetssammenslutning som en overtakelse, med mindre alle de tre kjennetegnene foreligger. Selv om alle de tre kjennetegnene foreligger, skal et foretak bare klassifisere en virksomhetssammenslutning som en sammenslåing av interesser dersom foretaket kan påvise at det ikke kan identifiseres noen overtaker.

7. Alle virksomhetssammenslutninger i henhold til IAS 22 er enten en «overtakelse» eller en «sammenslåing av interesser».

Tidspunkt for enighet: Januar 1998.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for virksomhetssammenslutninger med førstegangsinnregning i perioder som begynner 1. august 1998 eller senere.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-10

Offentlig støtte — ingen spesiell tilknytning til foretakets driftsaktiviteter

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte».

Spørsmål

1. I enkelte stater kan offentlig støtte til foretak være rettet mot å oppmuntre eller være langsiktig støtte til forretningsaktiviteter, enten i visse regioner eller i visse industrisektorer. Vilkårene for å motta slik støtte må ikke nødvendigvis i særlig grad være knyttet til foretakets driftsaktiviteter. Eksempler på slik støtte er overføringer av ressurser fra offentlige myndigheter til foretak som

   a) opererer innenfor en bestemt industri,

   b) fortsetter sin drift i nylig privatiserte industrier, eller

   c) starter eller fortsetter å drive virksomhet i lite utviklede områder.

2. Spørsmålet er hvorvidt slik offentlig støtte er et «offentlig tilskudd» i henhold til IAS 20 og derfor skal regnskapsføres i samsvar med denne standard.

Enighet

3. Offentlig støtte til foretak oppfyller definisjonen av «offentlige tilskudd» i IAS 20, selv om det ikke foreligger andre vilkår som i særlig grad er knyttet til foretakets driftsaktiviteter enn kravet til å drive sin virksomhet i visse regioner eller industrisektorer. Slike tilskudd skal derfor ikke krediteres direkte mot egenkapitalen.

Tidspunkt for enighet: Januar 1998.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. august 1998. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-11

Utenlandsk valuta — balanseføring av tap som følge av betydelige devalueringer

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer».

Spørsmål

1. Et foretak har forpliktelser i en utenlandsk valuta som er resultat av en anskaffelse av eiendeler. Etter anskaffelsen av eiendelene skjer det en betydelig devaluering eller nedskrivning av foretakets rapporteringsvaluta. Som følge av dette oppstår det betydelige tap på utenlandsk valuta når forpliktelsene måles til sluttkursen i henhold til IAS 21 nr. 11 bokstav a). Den tillatte alternative metoden i IAS 21 nr. 21 krever at flere vilkår skal foreligge før et foretak kan inkludere slike valutatap i de tilknyttede eiendelenes balanseførte verdi.

2. Spørsmålene er

   a) i hvilken periode vilkårene om at forpliktelsen «ikke kan gjøres opp» og at «det ikke er praktisk mulig å sikre seg» kommer til anvendelse, og

   b) når anskaffelsen av en eiendel er «en nylig anskaffelse».

Enighet

3. Tap på utenlandsk valuta for forpliktelser skal bare inkluderes i en tilknyttet eiendels balanseførte verdi dersom disse forpliktelsene ikke kunne vært gjort opp og dersom det ikke var praktisk mulig å sikre dem før den betydelige devalueringen eller nedskrivningen av rapporteringsvalutaen skjedde. En eiendels justerte balanseførte verdi skal ikke overstige dens gjenvinnbare beløp.

4. For at tap på utenlandsk valuta med hensyn til forpliktelser skal kunne inkluderes i en tilknyttet eiendels balanseførte verdi, skal det påvises at den fremmede valutaen som er nødvendig for å gjøre opp forpliktelsen, ikke var tilgjengelig for det regnskapspliktige foretaket, og at det ikke var praktisk mulig å sikre valutarisikoen (for eksempel med derivater som terminkontrakter, opsjoner eller andre finansielle instrumenter). Det forventes at dette skjer svært sjelden, for eksempel ved en samtidig knapphet på utenlandsk valuta på grunn av valutakontrollrestriksjoner pålagt av en offentlig myndighet eller en sentralbank, og manglende tilgjengelighet av sikringsinstrumenter.

5. Når vilkåret for kapitalisering av valutatap er oppfylt, skal et foretak bare kapitalisere ytterligere valutatap pådratt etter den første betydelige devalueringen eller nedskrivningen av rapporteringsvalutaen, i den utstrekning alle vilkår for kapitalisering fortsatt blir oppfylt.

6. «Nylige» anskaffelser av eiendeler er anskaffelser som er skjedd innenfor tolv måneder før den betydelige devalueringen eller nedskrivningen av rapporteringsvalutaen.

Tidspunkt for enighet: Januar 1998.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. august 1998. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-12

Konsolidering — enheter for særskilte formål

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak».

Spørsmål

1. En enhet kan være etablert for et smalt og veldefinert formål (for eksempel for å gjennomføre en leieavtale, forsknings- og utviklingsaktiviteter eller at finansielle eiendeler overføres til verdipapirer). En slik enhet for særskilte formål (Special Purpose Entity – SPE) kan ha form av et aksjeselskap, forvaltningsselskap, ansvarlig selskap eller en enhet uten selvstendig rettsevne. En SPE blir ofte etablert ved hjelp av juridiske ordninger som pålegger strenge og enkelte ganger permanente begrensninger på styrets, forvalters eller ledelsens beslutningstakende myndighet over driften til en slik SPE. Disse bestemmelsene angir ofte at de prinsippene som styrer de løpende aktivitetene til en SPE, bortsett fra kanskje av dens grunnlegger eller sponsor (dvs. at den drives med «autopilot»).

2. Sponsoren (eller foretaket på hvis vegne en SPE ble etablert) overfører ofte eiendeler til, får rett til å bruke eiendeler som holdes av eller utfører tjenester for en SPE, mens andre parter («selskaper som sørger for kapital») kan stå for finansieringen. Et foretak som er engasjert i transaksjoner med en SPE (ofte dens grunnlegger eller sponsor), kan i realiteten kontrollere den.

3. En økonomisk interesse i en SPE kan for eksempel ha form av et gjeldsinstrument, et egenkapitalinstrument, en deltakelsesrett, en nettoandel eller en leieavtale. Enkelte økonomiske interesser kan ganske enkelt være bare å gi innehaveren en fast eller angitt avkastningssats, mens andre gir innehaveren rett eller tilgang til andre framtidige økonomiske fordeler av SPE-ens aktiviteter. I de fleste tilfeller beholder en SPEs grunnlegger eller sponsor (eller foretaket på hvis vegne en SPE ble etablert) en betydelig økonomisk interesse i dens aktiviteter, selv om han kanskje eier lite eller ingenting av dens egenkapital.

4. IAS 27 krever konsolidering av enheter som er kontrollert av det regnskapspliktige foretaket. Standarden gir imidlertid ikke eksplisitt veiledning for konsolidering av SPE-er.

5. Spørsmålet er under hvilke omstendigheter et foretak skal konsolidere en SPE.

6. Denne tolkning kommer ikke til anvendelse på pensjonsordninger eller ordninger for aksjebaserte ytelser.

7. En overføring av eiendeler fra et foretak til en SPE kan kvalifisere som et salg for foretaket. Selv om overføringen ikke kvalifiserer som et salg, kan bestemmelsene i IAS 27 og denne tolkning bety at foretaket skal konsolidere SPE-en. Denne tolkning omhandler ikke omstendigheter der foretaket skal behandle overføringen som et salg, eller eliminering av følgene av et slikt salg ved konsolidering.

Enighet

8. En SPE skal konsolideres når det reelle innholdet i forholdet mellom et foretak og en SPE indikerer at SPE-en kontrolleres av foretaket.

9. Kontroll over en SPE kan utøves som følge av at dens aktiviteter er fastsatt på forhånd (den drives på «autopilot») eller på annen måte. IAS 27 nr. 12 viser til flere omstendigheter som fører til kontroll, selv i tilfeller der et foretak eier halvparten eller mindre av stemmerettene i et annet foretak. Tilsvarende kan kontroll foreligge selv i tilfeller der et foretak eier bare lite eller ikke noe av SPE-ens egenkapital. Anvendelsen av begrepet kontroll krever i ethvert tilfelle skjønn i forhold til alle relevante faktorer.

10. I tillegg til de situasjoner som er beskrevet i IAS 27 nr. 12, kan for eksempel følgende omstendigheter indikere et forhold der et foretak kontrollerer en SPE, og følgelig skal konsolidere denne SPE (ytterligere veiledning finnes i vedlegget til denne tolkning):

    a) Aktivitetene til en SPE blir i realiteten drevet på vegne av foretaket i henhold til foretakets særlige forretningsmessige behov, slik at det oppnår fordeler fra SPE-ens drift.

    b) Foretaket har i realiteten beslutningsmakt når det gjelder å oppnå størstedelen av fordelene fra aktivitetene til en SPE, eller foretaket har delegert denne beslutningsmakten ved å etablere en «autopilotmekanisme».

    c) Foretaket har i realiteten rett til å få størstedelen av fordelene fra en SPE, og kan derfor utsettes for risiko forbundet med SPE-ens aktiviteter.

    d) Foretaket beholder i realiteten størstedelen av restrisikoen eller eierrisikoen knyttet til en SPE eller til dens eiendeler for å oppnå fordeler av SPE-ens aktiviteter.

11. Et foretaks forhåndsfastsetting av de løpende aktivitetene til en SPE (ved dens sponsor eller en annen part med en økonomisk interesse) vil ikke representere den typen restriksjoner som det vises til i IAS 27 nr. 13 bokstav b).

    Tidspunkt for enighet: Juli 1998.

    Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-13

Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet» (revidert 1998).

Spørsmål

1. IAS 31 nr. 39 (revidert 1998) viser til både overføringer fra og salg mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og en felleskontrollert virksomhet på følgende måte: «Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet overfører eller selger eiendeler til en felleskontrollert virksomhet, skal innregningen av alle deler av en gevinst eller et tap fra transaksjonen gjenspeile transaksjonens innhold.» I tillegg sies det i IAS 31 nr. 19 (revidert 1998) at «et felleskontrollert foretak er en felleskontrollert virksomhet som innebærer at det opprettes et aksjeselskap, et ansvarlig selskap eller et annet foretak som hver av deltakerne har en interesse i». Det foreligger ingen eksplisitt veiledning for innregning av gevinster og tap som er resultat av overføringer i form av ikke-monetære eiendeler til felleskontrollerte foretak.

2. Overføringer til et felleskontrollert foretak er overføringer av eiendeler av deltakere i en felleskontrollert virksomhet i bytte mot en egenkapitalinteresse i det felleskontrollerte foretaket. Slike overføringer kan ha flere ulike former. Overføringer kan foretas samtidig av deltakerne i en felleskontrollert virksomhet, enten ved opprettelsen av det felleskontrollerte foretaket eller senere. Vederlaget som deltakeren (deltakerne) mottar i bytte mot eiendeler som overføres til det felleskontrollerte foretaket, kan også omfatte kontanter eller andre vederlag som ikke er avhengige av framtidige kontantstrømmer i det felleskontrollerte foretaket («tilleggsvederlag»).

3. Spørsmålene er

   a) når den hensiktsmessige andelen av gevinster eller tap som er resultat av overføringer i form av en ikke-monetær eiendel til et felleskontrollert foretak i bytte mot en egenkapitalinteresse i foretaket, skal innregnes i resultatregnskapet av deltakeren,

   b) hvordan tilleggsvederlag skal regnskapsføres av deltakeren i en felleskontrollert virksomhet, og

   c) hvordan eventuelle urealiserte gevinster eller tap skal presenteres i konsernregnskapet til deltakeren i en felleskontrollert virksomhet.

4. Denne tolkning omhandler deltakerens regnskapsføring av ikke-monetære overføringer til et felleskontrollert foretak i bytte mot en egenkapitalinteresse i foretaket som blir regnskapsført ved hjelp av enten egenkapitalmetoden eller forholdsmessig konsolidering.

Enighet

5. Ved anvendelsen av IAS 31 nr. 39 på ikke-monetære overføringer til et felleskontrollert foretak i bytte mot en egenkapitalinteresse i foretaket, skal en deltaker i felleskontrollert virksomhet innregne i periodens resultatregnskap den andel av en gevinst eller et tap som er henførbar på egenkapitalinteressene til de andre deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, bortsett fra når

   a) den betydelige risikoen og avkastningen ved eierskap av de(n) overførte, ikke-monetære eiendelen(e) ennå ikke er overført til det felleskontrollerte foretaket,

   b) gevinster eller tap på den ikke-monetære overføringen ikke kan måles på en pålitelig måte, eller

   c) de overførte, ikke-monetære eiendelene tilsvarer dem som de andre deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten overfører. Ikke-monetære eiendeler tilsvarer eiendeler som de andre deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten overfører når de er av tilsvarende art, har tilsvarende bruk innenfor samme virksomhet og en tilsvarende virkelig verdi. En overføring vil bare oppfylle likhetstesten dersom alle de betydelige ulike bestanddelene som eiendelene består av, tilsvarer dem som de andre deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten overfører.

   I tilfeller der unntakene i bokstav a)–c) kommer til anvendelse, vil gevinster eller tap anses som urealiserte, og vil derfor ikke bli innregnet i resultatregnskapet med mindre nr. 6 også kommer til anvendelse.

6. Dersom en deltaker i felleskontrollert virksomhet, i tillegg til å motta en egenkapitalinteresse i det felleskontrollerte foretaket, mottar monetære eller ikke-monetære eiendeler som ikke tilsvarer dem som deltakeren overførte, skal en hensiktsmessig andel av gevinster eller tap på transaksjonen innregnes i resultatregnskapet av deltakeren.

7. Urealiserte gevinster eller tap på ikke-monetære eiendeler som er overført til felleskontrollerte foretak, skal elimineres mot de underliggende eiendelene i henhold til metoden for forholdsmessig konsolidering, eller mot investeringen i henhold til egenkapitalmetoden. Slike urealiserte gevinster eller tap skal ikke presenteres som utsatte gevinster eller tap i deltakerens konsernbalanse.

   Tidspunkt for enighet: Juni 1998.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-14

Eiendom, anlegg og utstyr — erstatning for verdifall på eller tap av enheter

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (revidert 1998).

Spørsmål

1. Foretak kan motta monetær eller ikke-monetær erstatning fra tredjemann for verdifall på eller tap av eiendom, anlegg og utstyr. Ofte må den mottatte monetære erstatningen av tvingende økonomiske grunner benyttes til å gjenopprette eiendeler som har falt i verdi, eller til å kjøpe inn eller tilvirke nye eiendeler for å erstatte de eiendelene som er gått tapt eller er oppgitt. IAS 16 (revidert 1998) gir ingen eksplisitt veiledning om hvordan slik monetær eller ikke-monetær erstatning skal regnskapsføres.

2. Eksempler på slike tilfeller kan omfatte

   a) godtgjørelse fra forsikringsselskaper etter verdifall på eller tap av eiendom, anlegg og utstyr, for eksempel på grunn av naturkatastrofer, tyveri eller uhell,

   b) skadeserstatning fra offentlige myndigheter for eiendom, anlegg og utstyr som er blitt ekspropriert, for eksempel fast eiendom som skal benyttes til offentlige formål,

   c) erstatning knyttet til tvungen omlegging av eiendom, anlegg og utstyr, for eksempel ved omplassering av anlegg fra et angitt urbant område til et ikke-urbant område i samsvar med en nasjonal arealplanleggingspolitikk, eller

   d) hel eller delvis fysisk utskiftning av en eiendel som har lidd et verdifall eller er gått tapt.

3. Spørsmålet er hvordan et foretak skal regnskapsføre

   a) verdifall på eller tap av eiendom, anlegg og utstyr,

   b) tilknyttet erstatning fra tredjemenn, og

   c) påfølgende gjenoppretting, innkjøp eller tilvirkning av eiendeler.

Enighet

4. Verdifall på eller tap av eiendom, anlegg og utstyr, tilknyttede krav om eller betaling av erstatning fra tredjemenn samt eventuelle senere innkjøp eller tilvirkning av

erstatningseiendeler er separate økonomiske hendelser og skal regnskapsføres som dette. De tre økonomiske hendelsene skal regnskapsføres hver for seg på følgende måte:

a) Verdifall på eiendom, anlegg og utstyr skal innregnes i henhold til IAS 36, og utrangering eller avhending av eiendom, anlegg og utstyr skal innregnes i henhold til IAS 16 (revidert 1998).

b) Monetær eller ikke-monetær erstatning fra tredjemenn for eiendom, anlegg og utstyr som har lidd verdifall, gått tapt eller er oppgitt, skal inkluderes i resultatregnskapet når de innregnes.

c) Anskaffelseskost for eiendeler som ble gjenopprettet, innkjøpt, tilvirket som utskiftning eller mottatt som erstatning, skal fastsettes og presenteres i henhold til IAS 16 (revidert 1998).

Opplysninger

5. Det skal opplyses separat om monetær eller ikke-monetær erstatning som innregnes for verdifall på eller tap av eiendom, anlegg og utstyr.

Tidspunkt for enighet: Juni 1998.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-15

Operasjonelle leieavtaler — incentiver

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 17: «Leieavtaler» (revidert 1997).

Spørsmål

1. Ved framforhandling av en ny eller fornyet operasjonell leieavtale kan utleier sørge for incentiver for å få leietaker til å tre inn i avtalen. Eksempler på slike incentiver er kontant betaling på forhånd til leietaker, eller godtgjørelse av eller utleiers overtakelse av leietakers utgifter (som flytteutgifter, forbedringer av leieobjektet samt utgifter i forbindelse med leietakers allerede eksisterende, bindende leieavtale). Tilsvarende kan det avtales at de første periodene av leietiden skal være uten leie eller leies til et redusert beløp.

2. Spørsmålet er hvordan incentiver i en operasjonell leieavtale skal innregnes i både leietakers og utleiers finansregnskap.

Enighet

3. Alle incentiver for avtale om en ny eller fornyet operasjonell leieavtale skal innregnes som en integrert del av det avtalte nettovederlaget for bruken av den leide eiendelen, uansett incentivets art eller form, eller tidsplanen for betalingene.

4. Utleier skal innregne de samlede utgiftene for incentiver som en reduksjon av leieinntekten på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for tidsmønsteret som bruksfordelen av den leide eiendelen reduseres i.

5. Leietaker skal innregne de samlede fordelene av incentiver som en reduksjon av leiekostnaden på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for tidsmønsteret for leietakers fordel av bruken av den leide eiendelen.

6. Utgifter som leietaker pådrar seg, herunder utgifter i forbindelse med en allerede eksisterende leieavtale (for eksempel utgifter til avvikling, flytting eller forbedringer av leieobjektet), skal regnskapsføres av leietaker i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene som er relevante for disse utgiftene, herunder utgifter som faktisk blir godtgjort ved en incentivordning.

   Tidspunkt for enighet: Juni 1998.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for leieperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-18

Konsistent anvendelse — alternative metoder

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997).

Spørsmål

1. Visse IASC-standarder gir et foretak et eksplisitt valg mellom alternative regnskapsprinsipper som kan anvendes ved utarbeiding av foretakets finansregnskap. Enkelte standarder som gir et eksplisitt valg av regnskapsprinsipp, indikerer også hvordan dette valget skal utøves. IAS 39 nr. 104 angir for eksempel at et foretak skal velge ett av to prinsipper for innregning av endringer i den virkelige verdien av

finansielle eiendeler tilgjengelige for salg, og skal anvende det valgte prinsippet for alle finansielle eiendeler som er tilgjengelige for salg. Andre standarder tar ikke opp hvordan slike valg skal foretas.

2. Spørsmålet er hvordan valget av regnskapsprinsipp skal utøves i sammenheng med de IASC-standardene som tillater et eksplisitt valg av regnskapsprinsipp, men som ikke tar opp hvordan dette valget skal gjennomføres. Når et prinsipp er valgt, er det grunnleggende spørsmålet hvorvidt dette prinsippet skal følges konsekvent for alle poster som regnskapsføres i henhold til de særlige kravene som gir dette valget.

Enighet

3. Dersom flere regnskapsprinsipper er tilgjengelige i henhold til en internasjonal regnskapsstandard eller tolkning, skal et foretak velge og konsekvent anvende et av disse prinsippene, med mindre standarden eller tolkningen særlig krever eller tillater en kategorisering av poster (transaksjoner, hendelser, balanser, beløp osv.) som ulike prinsipper kan være hensiktsmessige for. Dersom en standard krever eller tillater en kategorisering av poster, skal det mest hensiktsmessige regnskapsprinsippet velges og anvendes konsekvent på hver kategori. (Ytterligere veiledning er gitt i vedlegg A og vedlegg B til denne tolkning.)

4. Når det hensiktsmessige prinsippet først er valgt i henhold til kravene i nr. 3, skal en endring av regnskapsprinsippet bare foretas i overensstemmelse med IAS 8 nr. 42, og det skal anvendes på alle poster eller kategorier av poster slik det er angitt i nr. 3.

   Tidspunkt for enighet: Mai 1999.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 2000 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-19

Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisninger: IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert 1993) og IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon» (ajourført 1994)([1]).

([1]) Se også SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

Spørsmål

1. IAS 21 nr. 4 slår fast at mens standarden ikke angir i hvilken valuta et foretak skal presentere sitt finansregnskap, bruker et foretak vanligvis valutaen i foretakets hjemstat. Mens IAS 21 definerer begrepet «rapporteringsvaluta» som den valuta som benyttes i presentasjonen av finansregnskapet, har et foretaks rapporteringsvaluta også betydelig konsekvenser for den regnskapsmessige målingen i finansregnskapet.

2. I IAS 21 nr. 7 defineres en utenlandsk valuta som en annen valuta enn foretakets rapporteringsvaluta. Valget av rapporteringsvaluta innebærer derfor at alle andre valutaer behandles som utenlandske valutaer. Framgangsmåter for regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta og omregning av finansregnskap for utenlandske virksomheter er angitt i IAS 21. IAS 21 nr. 36 indikerer ytterligere følger av å velge en rapporteringsvaluta for en utenlandsk enhet som rapporterer i valutaen til en økonomi med høyinflasjon. Finansregnskapet til en slik utenlandsk enhet skal omarbeides i henhold til IAS 29 før de blir omregnet til det regnskapspliktige foretakets rapporteringsvaluta. IAS 29 nr. 8 krever også omarbeiding av et foretak som presenterer sitt eget finansregnskap i valutaen til en økonomi med høyinflasjon som sin rapporteringsvaluta.

3. Spørsmålene er

   a) hvordan et foretak fastsetter en valuta for måling av poster i sitt finansregnskap («målingsvaluta»),

   b) hvorvidt et foretak kan bruke en annen valuta enn målingsvalutaen for presentasjon av sitt finansregnskap («presentasjonsvalutaen»), og

   c) dersom presentasjonsvalutaen er forskjellig fra målingsvalutaen, hvordan finansregnskapet skal omregnes fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta.

4. IAS 21 nr. 5 slår fast at omarbeiding av et foretakets finansregnskap fra den valutaen som foretaket i overensstemmelse med IAS presenterer sitt finansregnskap i, til en annen valuta til hjelp for brukere som er vant til denne valutaen eller av andre grunner, ikke omhandles av IAS 21. Derfor omhandles ikke slik omarbeiding i denne tolkning.

Enighet

5. Målingsvalutaen skal gi opplysninger om foretaket som er nyttige og gjenspeiler den økonomiske realiteten i de underliggende hendelsene og omstendighetene som er relevante for foretaket. Dersom en bestemt valuta blir benyttet i vesentlig grad i foretaket eller har vesentlig innvirkning på foretaket, kan denne valutaen være en hensiktsmessig valuta å benytte som målingsvaluta (ytterligere veiledning er gitt i vedlegg A til denne tolkning). Alle transaksjoner i andre valutaer enn målingsvalutaen skal behandles som transaksjoner i utenlandsk valuta ved anvendelsen av IAS 21.

6. Når målingsvaluta er valgt, skal denne ikke endres med mindre det skjer en endring i de underliggende hendelsene og omstendighetene som er relevante for foretaket, slik det er fastsatt i samsvar med nr. 5 i denne tolkning.

7. Dersom målingsvalutaen, som er fastsatt i samsvar med nr. 5 i denne tolkning, er valutaen i en økonomi med høyinflasjon, skal

   a) foretakets eget finansregnskap omarbeides i henhold til IAS 29, og

   b) foretakets finansregnskap, når foretaket er en utenlandsk enhet slik det er definert i IAS 21, og omfattes av finansregnskapet i et annet regnskapspliktig foretak, omarbeides i henhold til IAS 29 før det omregnes til det andre regnskapspliktige foretakets rapporteringsvaluta.

8. Dersom valutaen i en stat som ikke har en økonomi med høyinflasjon, blir fastsatt å være en hensiktsmessig målingsvaluta i henhold til nr. 5 i denne tolkning, kreves det ikke at foretaket omarbeider sitt finansregnskap i henhold til IAS 29.

9. Selv om et foretak vanligvis presenterer sitt finansregnskap i samme valuta som målingsvalutaen fastsatt i henhold til nr. 5 i denne tolkning, kan det velge å presentere sitt finansregnskap i en annen valuta. Metoden for å omregne et regnskapspliktig foretaks finansregnskap fra målingsvaluta til en annen valuta for presentasjonsformål, er ikke angitt i de internasjonale regnskapsstandardene. Men for at et finansregnskap skal gi en dekkende framstilling av et foretaks finansielle situasjon, finansielle inntjening og kontantstrømmer, skal omregningsmetoden som et foretak benytter seg av, ikke føre til rapportering på en måte som ikke er overensstemmende med målingen av poster i finansregnskapet ved hjelp av den valuta som er fastsatt i samsvar med nr. 5 i denne tolkning. I tilfeller der et foretak har utenlandske enheter og presenterer konsernregnskap, er valutaen som benyttes ved presentasjon av konsernregnskapet, vanligvis den samme som morforetakets målingsvaluta, men vil ofte være forskjellig fra de ulike målingsvalutaene som benyttes av de enkelte utenlandske enhetene. (Vedlegg B viser et eksempel på hvordan denne tolkning anvendes på konsernregnskap.)

Opplysninger

10. Det skal opplyses om følgende:

    a) grunnen til at det benyttes en annen valuta når målingsvalutaen er forskjellig fra valutaen i foretakets hjemstat,

    b) grunnen til eventuelle endringer i målingsvaluta eller presentasjonsvaluta, og

    c) målingsvalutaen, grunnen til at det benyttes en annen presentasjonsvaluta og en beskrivelse av metoden som benyttes i omregningsprosessen når finansregnskapet presenteres i en annen valuta enn foretakets målingsvaluta.

    I konsernregnskap gjelder henvisningene til målingsvaluta i henhold til disse opplysningskravene målingsvalutaen til morforetaket.

    Tidspunkt for enighet: Februar 2000.

    Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2001 eller senere. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-20

Egenkapitalmetoden — innregning av tap

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» (revidert 1998).

Spørsmål

1. I enkelte situasjoner kan en investor ha en rekke finansielle interesser i et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet som regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden. Investoren kan for eksempel ha finansielle interesser som omfatter ordinære aksjer eller preferanseaksjer, lån, forskudd, obligasjoner, opsjoner om å overta ordinære aksjer, eller kundefordringer.

2. IAS 28 nr. 22 indikerer at ved anvendelse av egenkapitalmetoden og dersom investors andel av tapene til et tilknyttet foretak er lik eller overstiger den balanseførte verdien av en investering, vil investor vanligvis opphøre å inkludere sin andel av ytterligere tap i sitt resultatregnskap. Ytterligere tap tas imidlertid med i den utstrekning investor har pådratt seg plikter eller foretatt betalinger på vegne av det tilknyttede foretaket for å oppfylle pliktene til det tilknyttede foretaket som investor har garantert for eller på annen måte bundet seg til.

3. Ved anvendelse av egenkapitalmetoden er spørsmålene

   a) hvilke finansielle interesser som omfattes av «den balanseførte verdien av en investering» som det er vist til i IAS 28 nr. 22, og

   b) hvorvidt innregning av enhetens andel av tap i det tilknyttede eller felleskontrollerte foretaket (foretaket som det er investert i) utover den balanseførte verdien av investeringen skal fortsette når foretaket har andre finansielle interesser i foretaket som det er investert i, som ikke er inkludert i investeringens balanseførte verdi.

4. Denne tolkning omhandler anvendelsen av egenkapitalmetoden i henhold til IAS 28. I henhold til tillatt alternativ metode i IAS 31 nr. 32 anvender et foretak egenkapitalmetoden ved rapportering av sin interesse i et felleskontrollert foretak, og anvender derfor også denne tolkning.

Enighet

5. Finansielle interesser kan beskrives på en rekke måter, for eksempel er noen interesser beskrevet som ordinære aksjer eller som preferanseaksjer. For anvendelsen av IAS 28 nr. 22 skal investeringens balanseførte verdi bare omfatte den balanseførte verdien av instrumenter som gir ubegrensede rettigheter til å ta del i inntjening eller tap, samt en restinteresse i egenkapitalen til foretaket som det er investert i.

6. Dersom investors andel av tap overstiger investeringens balanseførte verdi, reduseres den til null, og innregning av ytterligere tap skal opphøre, med mindre investor har pådratt seg plikter overfor foretaket som det er investert i, eller for å oppfylle plikter i foretaket som det er investert i, som investor har garantert for eller på annen måte bundet seg til, uansett om de er finansiert eller ikke. I den utstrekning investor har pådratt seg slike plikter, fortsetter investor å innregne sin andel av tap i foretaket som det er investert i.

7. Finansielle interesser i et foretak som det er investert i, og som ikke omfattes av investeringens balanseførte verdi i henhold til nr. 5 i denne tolkning, blir regnskapsført i samsvar med andre relevante internasjonale regnskapsstandarder, for eksempel IAS 39, og før gjennomføringen av IAS 39, IAS 25 (ajourført 1994).

8. Fortsatte tap i et foretak som det er investert i, skal anses som objektive indikasjoner på at finansielle interesser i foretaket som det er investert i, både finansielle interesser som omfattes av investeringens balanseførte verdi i henhold til nr. 5 i denne tolkning og andre finansielle interesser, kan ha lidd et verdifall. Verdifall i den balanseførte verdien av en finansiell interesse som omfattes av en eiendels balanseførte verdi, blir fastsatt på grunnlag av balanseført verdi etter eventuelle justeringer for tap i henhold til egenkapitalmetoden.

9. Dersom investor har garantert eller på annen måte bundet seg til plikter overfor foretaket som det er investert i, eller til å oppfylle plikter for foretaket som det er investert i, skal investor i tillegg til å fortsatt innregne sin andel av tap i foretaket, avgjøre hvorvidt en avsetning skal innregnes i samsvar med IAS 37. (Før IAS 37 kommer til anvendelse, blir innregning av en avsetning vurdert i henhold til kravene i IAS 10 (ajourført 1994).)

Opplysninger

10. Dersom en investor opphører å innregne sin andel av tap i et foretak som det er investert i, skal investor i notene til finansregnskapet opplyse om beløpet av sin uinnregnede andel av tap i dette foretaket, både i løpet av perioden og samlet.

    Tidspunkt for enighet: August 1999.

    Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 15. juli 2000. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-21

Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare verdiregulerte eiendeler

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Utkast til tolkning SIC-D21: «Inntektsskatt — samlingsuttalelse» ble utsendt for kommentarer i september 1999. Utkastet til tolkning inneholdt både det spørsmålet som denne tolkning omhandler og spørsmålet i tolkning SIC-25: «Inntektsskatt — endringer i skattemessig status for et foretak eller foretakets aksjonærer».

Henvisning: IAS 12: «Inntektsskatt» (revidert 1996).

Spørsmål

1. I henhold til IAS 12 nr. 51 skal målingen av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt gjenspeile de skattemessige konsekvensene som er følgene av hvordan foretaket på balansedagen forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av de eiendelene og forpliktelsene som fører til midlertidige forskjeller.

2. IAS 12 nr. 20 angir at verdiregulering av en eiendel ikke alltid påvirker den skattepliktige inntekten (det skattemessige underskuddet) i perioden da verdireguleringen fant sted, og at eiendelens skattemessige verdi kanskje ikke blir justert som en følge av verdireguleringen. Dersom en framtidig gjenvinning av den balanseførte verdien vil være skattbar, er eventuelle forskjeller mellom den verdiregulerte eiendelens balanseførte verdi og dens skattemessige verdi en midlertidig forskjell, og fører til en forpliktelse eller eiendel ved utsatt skatt.

3. Spørsmålet er hvordan begrepet «gjenvinning» skal tolkes i forhold til en eiendel som ikke er avskrevet (ikke-avskrivbar eiendel), og som blir verdiregulert i henhold til nr. 29 i IAS 16 (revidert 1998).

4. Denne tolkning kommer også til anvendelse på investeringseiendommer som blir balanseført til verdiregulerte beløp i henhold til IAS 25 nr. 23 bokstav b), men som ville måtte anses som ikke-avskrivbare dersom IAS 16 kom til anvendelse.

Enighet

5. Eiendelen eller forpliktelsen ved utsatt skatt som oppstår av verdiregulering av en ikke-avskrivbar eiendel i henhold til IAS 16 nr. 29, skal måles på grunnlag av de skattemessige konsekvensene som ville følge av en gjenvinning av denne eiendelens balanseførte verdi ved salg, uansett grunnlaget for måling av eiendelens balanseførte verdi. Dersom skattelovgivningen angir en skattesats som skal anvendes på det skattbare beløpet som er avledet av salget av en eiendel, og som er forskjellig fra skattesatsen som skal anvendes på det skattbare beløpet som er avledet av bruken av en eiendel, skal førstnevnte sats anvendes ved måling av den forpliktelsen eller eiendelen ved utsatt skatt som er knyttet til en ikke-avskrivbar eiendel.

Tidspunkt for enighet: August 1999.

Ikrafttredelse: Denne tolkningsenighet trer i kraft 15. juli 2000. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-22

Virksomhetssammenslutninger — etterfølgende justering av opprinnelig rapporterte virkelige verdier og goodwill

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998)

Spørsmål

1. Når en virksomhetssammenslutning regnskapsføres første gang, kan det være at overtakeren ikke har tilgjengelig tilstrekkelig dokumentasjon til å kunne identifisere og på en pålitelig måte estimere de virkelige verdiene av eiendelene og forpliktelsene som overtas, eller det kan være at de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene ennå ikke oppfyller kriteriene for innregning. Dette kan skyldes kompleksiteten ved den virksomheten som blir overtatt, behovet for å kunne legge fram og rapportere finansielle opplysninger til riktig tid, eller andre grunner.

2. IAS 22 nr. 71 (revidert 1998) indikerer at ved regnskapsføringen av en virksomhetsovertakelse skal «identifiserbare eiendeler og forpliktelser som er overtatt, men som ikke oppfyller kriteriene ..... for separat innregning når overtakelsen regnskapsføres første gang, ... innregnes senere dersom og når de oppfyller kriteriene». De balanseførte verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser skal justeres når tilleggsdokumentasjon etter overtakelsen blir tilgjengelig som hjelp til å estimere beløpene som er tilordnet de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene da overtakelsen ble regnskapsført første gang. Om nødvendig skal også beløpet tilordnet goodwill eller negativ goodwill justeres i den utstrekning

   a) justeringen ikke øker den balanseførte verdien av goodwill utover dens gjenvinnbare beløp, slik det er definert i IAS 36: «Verdifall på eiendeler», og

   b) en slik justering er foretatt innen utgangen av den første årsregnskapsperioden som begynner etter overtakelsen (bortsett fra innregningen av en identifiserbar forpliktelse i henhold til nr. 31, der tidsfristen i nr. 31 bokstav c) kommer til anvendelse),

   i motsatt fall skal justeringene av de identifiserbare eiendelene og forpliktelsene innregnes som inntekt eller kostnad.

3. Spørsmålene vedrørende justeringer i de avgrensede omstendighetene som er beskrevet av IAS 22 nr. 71, er

   a) hvorvidt en justering av de opprinnelige virkelige verdiene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser skal omfatte virkningene av avskrivning og andre endringer som ville vært resultatet dersom de justerte virkelige verdiene hadde vært anvendt fra og med overtakelsesdagen,

b) hvorvidt en tilknyttet justering av goodwill eller negativ goodwill skal omfatte virkningene av amortisering av det justerte beløpet som er tilordnet goodwill, eller negativ goodwill fra overtakelsesdagen, og

c) hvordan justeringene av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser, og av goodwill eller negativ goodwill, skal presenteres.

4. Denne tolkning kommer ikke til anvendelse for følgende poster, ettersom disse er omhandles særskilt av andre internasjonale regnskapsstandarder:

a) eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt, innregnet i henhold til IAS 12 (revidert 1996), nr. 66–68, og

b) reverseringen av avsetninger som i utgangspunktet er gjort for avvikling eller reduksjon av det overtatte foretakets aktiviteter, innregnet i henhold til IAS 22 (revidert 1998) nr. 75 og nr. 76.

Enighet

5. En justering av den balanseførte verdien av overtatte identifiserbare eiendeler og forpliktelser, foretatt under de avgrensede omstendighetene som er beskrevet i IAS 22 nr. 71, skal beregnes som om de justerte virkelige verdiene hadde vært anvendt fra og med overtakelsesdagen. Som resultat av dette skal justeringen omfatte både virkningen av endringen av de virkelige verdiene som ble tilordnet første gang, og virkningene av avskrivning og andre endringer som ville vært resultatet dersom de justerte virkelige verdiene hadde vært anvendt fra og med overtakelsesdagen.

6. Dersom justeringen av identifiserbare eiendeler og forpliktelser foretas ved avslutningen av den første årsregnskapsperioden som begynner etter overtakelsen, skal den balanseførte verdien av goodwill eller negativ goodwill også om nødvendig justeres til det beløpet som ville vært fastsatt dersom de justerte virkelige verdiene hadde vært tilgjengelige på overtakelsesdagen. Som resultat av dette skal amortisering av goodwill eller innregning av negativ goodwill også justeres fra og med overtakelsesdagen. En justering av den balanseførte verdien av goodwill skal imidlertid bare foretas i den utstrekning justeringen ikke øker den balanseførte verdien av goodwill utover gjenvinnbart beløp.

7. Justeringer av avskrivning og amortisering, endringer ved tap ved verdifall og andre beløp fastsatt i henhold til nr. 5 og nr. 6 i denne tolkning, skal omfattes av nettoresultatet i den respektive klassifiseringen av inntekt eller kostnad som blir presentert i resultatregnskapet. Bare poster etter overtakelsesdagen som kreves eller tillates å bli kreditert eller belastet egenkapitalen direkte i henhold til andre standarder, vil bli innregnet i egenkapitalen; denne tolkning endrer ikke behandlingen i henhold til disse andre standardene.

Opplysninger

8. Det skal opplyses om justeringer av de balanseførte verdiene av identifiserbare eiendeler eller forpliktelser eller goodwill eller negativ goodwill, og de skal forklares i finansregnskapet for regnskapsperioden der justeringene foretas. Det skal også opplyses om beløpet for en justering knyttet til tidligere og sammenlignbare regnskapsperioder.

Tidspunkt for enighet: Oktober 1999.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for justeringer foretatt i årsregnskapsperioder som avsluttes 15. juli 2000 eller senere.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-23

Eiendom, anlegg og utstyr — utgifter til større inspeksjoner og overhalinger

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (revidert 1998).

Spørsmål

1. IAS 16 nr. 23 (revidert 1998) krever kapitalisering av etterfølgende utgifter på eiendom, anlegg eller utstyr som forbedrer eiendelens tilstand utover dens opprinnelig antatte yteevne. Alle andre etterfølgende utgifter, så som reparasjons- eller vedlikeholdsutgifter som gjenoppretter eller vedlikeholder de framtidige økonomiske fordelene som et foretak kan forvente ut fra eiendelens opprinnelig antatte yteevne, skal innregnes som kostnad i den regnskapsperioden de er pådratt.

2. IAS 16 nr. 27 indikerer at større bestanddeler av enkelte poster for eiendom, anlegg og utstyr kan kreve utskiftning med jevne mellomrom. Disse bestanddelene regnskapsføres som separate eiendeler fordi de har en utnyttbar levetid som er forskjellig fra de postene for eiendom, anlegg og utstyr som de er knyttet til.

3. Et foretak kjøper en eiendel som er eiendom, anlegg og utstyr, og pådrar seg alle utgifter som er nødvendige for å sette eiendelen i stand til sitt påtenkte formål. Foretaket vil i framtiden måtte utføre en større inspeksjon eller overhaling av eiendelen med regelmessige mellomrom i løpet av dens utnyttbare levetid for å tillate foretakets fortsatte bruk av eiendelen. Et eksempel på dette er innkjøp av et luftfartøy som krever en overhaling hvert tredje år.

4. Spørsmålet dreier seg om utgiftene skal kapitaliseres som en bestanddel av eiendelen, eller kostnadsføres når foretaket pådrar seg utgiften med større inspeksjoner eller overhalinger av enheten av eiendom, anlegg og utstyr, noe som forekommer med regelmessige mellomrom i løpet av eiendelens utnyttbare levetid, og som foretas for å tillate foretakets fortsatte bruk av eiendelen.

Enighet

5. Utgiften til en større inspeksjon eller overhaling av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr som skjer med regelmessige mellomrom i løpet av en eiendels utnyttbare levetid,

og som foretas for å tillate fortsatt bruk av eiendelen, skal innregnes som kostnad i den perioden utgiften pådras, bortsett fra når

a) foretaket, i overensstemmelse med IAS 16 nr. 12, har identifisert som en separat bestanddel av eiendelen et beløp som representerer en større inspeksjon eller overhaling, og allerede har avskrevet denne bestanddelen for å gjenspeile forbruket av fordeler som blir erstattet eller gjenopprettet av den etterfølgende større inspeksjonen eller overhalingen (enten eiendelen regnskapsføres til historisk kost eller er verdiregulert),

b) det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og

c) utgiften til en større inspeksjon eller overhaling for foretaket kan måles på en pålitelig måte.

Dersom disse kriteriene er oppfylt, skal utgiften kapitaliseres og regnskapsføres som en bestanddel av eiendelen.

Tidspunkt for enighet: Oktober 1999.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 15. juli 2000. Gjennomføringen av tilnærmingsmåten med bestanddeler som er beskrevet i denne tolkning, er en endring av metoden for avskrivning og behandles som en endring i regnskapsmessig estimat, i overensstemmelse med IAS 16 nr. 52. Som resultat justeres avskrivningen for inneværende og framtidige perioder.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-24

Resultat per aksje — finansielle instrumenter og andre avtaler som kan gjøres opp med aksjer

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 33: «Resultat per aksje».

Spørsmål

1. Det er ulike former for finansielle instrumenter eller andre kontrakter som kan gjøres opp av et regnskapspliktig foretak, enten ved betaling av finansielle eiendeler eller ved betaling i form av en overføring av ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket til innehaveren. I noen tilfeller blir oppgjørsmåten valgt av utstederen av det finansielle instrumentet, og i andre tilfeller blir oppgjørsmåten valgt av innehaveren av det finansielle instrumentet. Et eksempel på denne typen instrument er en kontraktsmessig

plikt for det regnskapspliktige foretaket som kan gjøres opp ved kontant betaling eller ved at det utstedes ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket.

2. Spørsmålet er hvorvidt finansielle instrumenter eller andre kontrakter som, etter utsteders eller innehavers valg, kan gjøres opp ved betaling med finansielle eiendeler eller ved at det utstedes ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket, er potensielle ordinære aksjer i henhold til IAS 33.

3. Denne tolkning omhandler kontrakter som angir slike alternative oppgjørsmetoder i sine vilkår.

Enighet

4. Alle finansielle instrumenter eller andre kontrakter som, etter utsteders eller innehavers valg, kan føre til at det utstedes ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket til innehaveren av det finansielle instrumentet eller av en annen kontrakt, er potensielle ordinære aksjer i foretaket.

Tidspunkt for enighet: Februar 2000.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 1. desember 2000. Sammenligningsinformasjon som presenteres og opplyses om i finansregnskap i henhold til IAS 33 nr. 47–52, skal omarbeides for virkningen av anvendelsen av denne tolkning.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-25

Inntektsskatt — endringer i skattemessig status for et foretak eller foretakets aksjonærer

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Utkast til tolkning SIC-D21: «Inntektsskatt — samlingsuttalelse» ble utsendt for kommentarer i september 1999. Utkastet til tolkning inneholdt både det spørsmålet som denne tolkning omhandler og spørsmålet i tolkning SIC-21: «Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare verdiregulerte eiendeler».

Henvisning: IAS 12: «Inntektsskatt» (revidert 1996).

Spørsmål

1. En endring i skattemessig status for et foretak eller for et av dets aksjeeiere kan få følger for foretaket ved at det øker eller reduserer foretakets skattemessige forpliktelser eller eiendeler. Dette kan for eksempel skje ved en offentliggjøring av et foretaks egenkapitalinstrumenter, eller ved omstrukturering av et foretakets egenkapital. Det kan også skje ved at en kontrollerende aksjeeier flytter til en annen stat. Som resultat av en

slik hendelse kan et foretak beskattes på en annen måte, det kan for eksempel oppnå eller miste skattemessige incentiver, eller for framtiden bli beskattet med en annen skattesats.

2. En endring i skattemessig status for et foretak eller for dets aksjeeiere kan få umiddelbare virkninger for foretakets nåværende skattemessige forpliktelser eller eiendeler. Endringen kan også øke eller redusere forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt som foretaket har innregnet, avhengig av hvilken virkning endringen i skattemessig status har på de skattemessige konsekvensene som måtte oppstå ved en gjenvinning eller et oppgjør av den balanseførte verdien av foretakets eiendeler og forpliktelser.

3. Spørsmålet er hvordan et foretak skal regnskapsføre de skattemessige konsekvensene av en endring i skattemessig status for foretaket eller foretakets aksjeeiere.

Enighet

4. En endring i skattemessig status for et foretak eller for dets aksjeeiere fører ikke til økninger eller reduksjoner i beløp som er innregnet direkte i egenkapitalen. De skattemessige konsekvensene av nåværende og utsatt skatt på grunn av en endring i skattemessig status skal inkluderes i periodens nettoresultat, med mindre disse konsekvensene gjelder transaksjoner og hendelser som i samme eller en annen periode fører til en direkte godskriving eller belastning av det innregnede egenkapitalbeløpet. De skattemessige konsekvensene som gjelder endringer i det innregnede egenkapitalbeløpet i samme eller en annen periode (ikke inkludert i nettoresultatet), skal belastes eller godskrives egenkapitalen direkte.

Tidspunkt for enighet: August 1999.

Ikrafttredelse: Denne tolkningsenighet trer i kraft 15. juli 2000. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-27

Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisninger: IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997), IAS 17: «Leieavtaler» (revidert 1997), IAS 18: «Driftsinntekter» (revidert 1993).

Spørsmål

1. Et foretak kan tre inn i en transaksjon eller en serie av strukturerte transaksjoner (en ordning) med én eller flere ikke-nærstående parter (en investor) som har juridisk form

av en leieavtale. Et foretak kan for eksempel leie ut eiendeler til en investor og leie de samme eiendelene tilbake, eller eventuelt lovlig selge eiendeler og leie de samme eiendelene tilbake. Formen på slike ordninger og deres vilkår og betingelser kan variere betydelig. I eksemplet med leie og tilbakeleie kan det være at ordningen er utformet for at investor skal oppnå en skattemessig fordel som deles med foretaket i form av et vederlag, og ikke for å overføre retten til å benytte en eiendel.

2. Når en ordning med en investor har rettslig form av en leieavtale, er spørsmålene

   a) hvordan det skal avgjøres hvorvidt en serie av transaksjoner er forbundet med hverandre og skal regnskapsføres som én transaksjon,

   b) hvorvidt ordningen oppfyller definisjonen av en leieavtale i henhold til IAS 17, og dersom den ikke gjør det,

      i) hvorvidt en eventuell separat investeringskonto og eventuelle leiebetalingsplikter representerer eiendeler og forpliktelser for foretaket (se for eksempel det eksemplet som er beskrevet i nr. 2 bokstav a) i vedlegg A),

      ii) hvordan foretaket skal regnskapsføre andre plikter som følger av ordningen, og

      iii) hvordan foretaket skal regnskapsføre et vederlag som det eventuelt mottar fra en investor.

Enighet

3. En serie transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale, er forbundet med hverandre og skal regnskapsføres som én transaksjon når den overordnede økonomiske virkningen ikke kan forstås uten henvisning til serien av transaksjoner under ett. Dette er for eksempel tilfellet når serien av transaksjoner er tett innbyrdes forbundet, forhandlet fram som én enkelt transaksjon, og finner sted samtidig eller i en sammenhengende sekvens. (Vedlegg A viser eksempel på anvendelsen av denne tolkning.)

4. Regnskapsføringen skal gjenspeile ordningens reelle innhold. Alle sider og konsekvenser av en ordning skal vurderes for å avgjøre ordningens reelle innhold, med særlig vekt på de sider og konsekvenser som har en økonomisk virkning.

5. IAS 17 kommer til anvendelse når en ordnings reelle innhold inkluderer overdragelse av retten til å bruke en eiendel i en nærmere avtalt tidsperiode. Indikatorer som hver for seg viser at en ordning reelt ikke innebærer noen leieavtale i henhold til IAS 17 (vedlegg B har eksempler på anvendelsen av denne tolkning), omfatter tilfeller der

   a) et foretak beholder all risiko og avkastning knyttet til eierskap av en underliggende eiendel og nyter godt av praktisk talt de samme rettene til bruken av eiendelen som før ordningen,

   b) hovedgrunnen til ordningen er å oppnå et bestemt skattemessig resultat, og ikke å overdra retten til å bruke en eiendel, og

c) det er inkludert en opsjon på vilkår som gjør det nesten sikkert at den vil bli utøvd (for eksempel en salgsopsjon som kan utøves til en pris som er vesentlig høyere enn den forventede virkelige verdien når den kan utøves).

6. Definisjonene og veiledningen i nr. 49–64 i Rammen skal anvendes når det skal avgjøres hvorvidt en separat investeringskonto og leiebetalingsplikter reelt sett representerer eiendeler og forpliktelser for foretaket. Indikatorer som sammen viser at en separat investeringskonto og leiebetalingsplikter reelt sett ikke oppfyller definisjonene på en eiendel og en forpliktelse, og dermed ikke skal innregnes av foretaket, omfatter tilfeller der

a) foretaket ikke er i stand til å kontrollere investeringskontoen etter egne formål og ikke har noen plikt til å betale leiebetalingene. Dette forekommer for eksempel når et forhåndsbetalt beløp blir plassert på en separat investeringskonto for å beskytte investor og kun kan benyttes til å betale investor, investor avtaler at leiebetalingsplikten skal betales fra midler på investeringskontoen og foretaket ikke har mulighet til å holde tilbake betalinger til investor fra investeringskontoen,

b) foretaket bare løper en liten risiko for å måtte foreta en refusjon av totalbeløpet fra et eventuelt vederlag mottatt fra en investor og dessuten muligvis måtte betale et tilleggsbeløp, eller, når det ikke er mottatt noe vederlag, bare løper en liten risiko for betaling av et beløp i henhold til andre plikter (for eksempel en garanti). Bare liten risiko for betaling anses for eksempel å foreligge når vilkårene i ordningen krever at et forhåndsbetalt beløp blir investert i risikofrie eiendeler som forventes å generere tilstrekkelige kontantstrømmer til å oppfylle leiebetalingsplikten, og

c) bortsett fra kontantstrømmene ved begynnelsen av ordningen, de eneste kontantstrømmene som forventes i henhold til ordningen, er leiebetalingene som ene og alene oppfylles av midler trukket på den separate investeringskontoen som ble opprettet med de første kontantstrømmene.

7. Andre plikter i en ordning, herunder eventuelle garantier som gis og plikter som pådras ved avslutning før tiden, skal regnskapsføres i henhold til IAS 37 eller IAS 39, avhengig av vilkårene.

8. Kriteriene i IAS 18 nr. 20 skal anvendes på de faktiske forhold i og omstendighetene omkring hver enkelt ordning når det skal avgjøres når et vederlag skal innregnes som inntekt som et foretak kan motta. Faktorer som skal tas i betraktning, er hvorvidt det foreligger en løpende medvirkning i form av betydelig framtidige plikter til inntjening som er nødvendig for å opptjene vederlaget, om det er risiko som beholdes, vilkårene for eventuelle garantiordninger, og risikoen for tilbakebetaling av vederlaget. Indikatorer som hver for seg viser at innregning av hele vederlaget som inntekt når det mottas, dersom det mottas ved begynnelsen av ordningen, ikke er hensiktsmessig, omfatter

a) plikter om enten å utføre eller avholde seg fra å utføre visse betydelige aktiviteter som er vilkår for å opptjene det mottatt vederlaget, og oppfyllelsen av en juridisk bindende ordning er derfor ikke den mest betydningsfulle handlingen som ordningen krever,

b) begrensninger som legges på bruken av den underliggende eiendelen som har som praktisk virkning å begrense og i betydelig grad endre foretakets evne til å bruke eiendelen (for eksempel bruke den opp, selge den eller stille den som sikkerhet),

c) en betydelig mulighet for å måtte refundere et beløp av vederlaget og muligvis betale et tilleggsbeløp. Dette forekommer for eksempel når

i) den underliggende eiendelen ikke er en spesialisert eiendel som er nødvendig for at foretaket skal drive sin virksomhet, og det derfor er en mulighet for at foretaket kan betale et beløp for å avvikle ordningen tidligere, eller

ii) foretaket er forpliktet etter vilkårene for ordningen til, eller det helt eller delvis er opp til foretaket, å investere et forhåndsbetalt beløp i eiendeler som har en mer enn ubetydelig risiko ved seg (for eksempel valuta, rentesats eller kredittrisiko). I dette tilfellet foreligger det en betydelig risiko for at investeringens verdi ikke er tilstrekkelig til å oppfylle leiebetalingsforpliktelsen, og det er derfor en mulighet for at foretaket kan kreves å måtte betale et beløp.

9. Vederlaget skal presenteres i resultatregnskapet på grunnlag av dets økonomiske innhold og art.

Opplysninger

10. Alle sider ved en ordning som reelt sett ikke innebærer noen leieavtale i henhold til IAS 17, skal tas i betraktning ved avgjørelsen av hvilke hensiktsmessige opplysninger som er nødvendige for å forstå ordningen og den regnskapsmessige behandlingen som er anvendt. Et foretak skal opplyse om følgende i hver regnskapsperiode som en ordning foreligger:

a) en beskrivelse av ordningen, herunder

i) den underliggende eiendelen og eventuelle begrensninger på bruken av denne,

ii) levetiden for og andre vesentlige vilkår ved ordningen,

iii) de transaksjonene som er knyttet til hverandre, herunder eventuelle valg, og

b) den regnskapsmessige behandlingen som anvendes på eventuelle mottatte vederlag, beløpet innregnet som inntekt i perioden og posten i resultatregnskapet der den er inkludert.

11. Opplysningene som kreves i samsvar med nr. 10 i denne tolkning, skal gis enkeltvis for hver enkelt ordning eller samlet for hver enkelt klasse av ordninger. En klasse er en gruppering av ordninger med underliggende eiendeler av tilsvarende art (for eksempel kraftverk).

Tidspunkt for enighet: Februar 2000.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 31. desember 2001. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-28

Virksomhetssammenslutninger — «byttetidspunkt» og virkelig verdi av egenkapitalinstrumenter

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert 1998).

Spørsmål

1. Et foretak kan utstede egne egenkapitalinstrumenter som kjøpsvederlag i en virksomhetssammenslutning som regnskapsføres som en overtakelse i henhold til IAS 22. IAS 22 nr. 21 krever at en overtakelse regnskapsføres til kostpris, og at egenkapitalinstrumenter utstedt av overtaker måles til virkelig verdi på byttetidspunktet.

2. Dersom egenkapitalinstrumenter utstedt som kjøpsvederlag blir notert i et marked, og markedsprisen på byttetidspunktet ikke er en pålitelig indikator på instrumentenes virkelige verdi, indikerer IAS 22 nr. 24 at prisbevegelser i en rimelig periode før og etter kunngjøringen av vilkårene for overtakelsen må tas i betraktning.

3. Spørsmålene er

   a) hva som er «byttetidspunktet» når den virkelige verdien av egenkapitalinstrumenter utstedt som kjøpsvederlag i en overtakelse skal fastsettes,

   b) når det er hensiktsmessig å ta i betraktning annen dokumentasjon og andre verdsettingsmetoder i tillegg til en kunngjort pris på byttetidspunktet for et notert egenkapitalinstrument, og

   c) hvilke opplysninger som skal gis når en kunngjort pris på et notert egenkapitalinstrument ikke har vært brukt som instrumentets virkelige verdi, og hvilke opplysninger som skal gis når et egenkapitalinstrument ikke har noen kunngjort pris.

4. IAS 22 nr. 65 krever at beløpet for en justering av kjøpsvederlaget betinget av én eller flere framtidige hendelser skal inkluderes i kostpris for en overtakelse på byttetidspunktet dersom justeringen er sannsynlig og beløpet kan måles på en pålitelig måte. IAS 22 nr. 68 krever at kostpris for en overtakelse skal justeres når en betingelse som påvirker beløpet for kjøpsvederlaget, blir avklart etter overtakelsesdagen. Følgelig kommer denne tolkning ikke til anvendelse på egenkapitalinstrumenter utstedt som justeringer av kjøpsvederlaget betinget av en eller flere framtidige hendelser, med

mindre justeringene er sannsynlige og beløpene kan måles på en pålitelig måte på overtakelsesdagen.

Enighet

5. Når en overtakelse foretas i én utvekslingstransaksjon (dvs. ikke trinnvis), er «byttetidspunktet» lik overtakelsesdagen, det vil si tidspunktet da overtakeren får kontroll over det overtatte foretakets nettoeiendeler og virksomheter. Når en overtakelse skjer trinnvis (for eksempel aksjekjøp), skal den virkelige verdien av egenkapitalinstrumentene utstedt som kjøpsvederlag på hvert trinn fastsettes på tidspunktet da hver enkelt investering blir innregnet i overtakerens finansregnskap.

6. Den kunngjorte prisen på byttetidspunktet for et notert egenkapitalinstrument gir den beste dokumentasjonen på instrumentets virkelige verdi og skal derfor benyttes, bortsett fra i sjeldne tilfeller. Annen dokumentasjon og andre verdsettingsmetoder skal bare tas i betraktning i de sjeldne tilfellene der det kan påvises at den kunngjorte prisen på det omtalte tidspunktet er en upålitelig indikator, og at annen dokumentasjon og andre verdsettingsmetoder gir en mer pålitelig måling av egenkapitalinstrumentets virkelige verdi. Den kunngjorte prisen på byttetidspunktet er bare en upålitelig indikator når den er påvirket av en usedvanlig prissvingning eller et smalt marked.

Opplysninger

7. Når en kunngjort pris på et egenkapitalinstrument utstedt som kjøpsvederlag foreligger på byttetidspunktet, men ikke er benyttet som instrumentenes virkelige verdi, skal et foretak opplyse om følgende:

   a) dette faktum,

   b) grunnene til at den kunngjorte prisen ikke er egenkapitalinstrumentenes virkelige verdi,

   c) metoden og de vesentlige forutsetningene som er anvendt for å fastsette virkelig verdi, og

   d) det samlede beløpet for forskjellen mellom den kunngjorte prisen og beløpet fastsatt som egenkapitalinstrumentenes virkelige verdi.

8. Når et egenkapitalinstrument utstedt som kjøpsvederlag ikke har noen kunngjort pris på byttetidspunktet, skal et foretak opplyse om dette og om metoden og de vesentlige forutsetningene som er anvendt for å fastsette virkelig verdi.

   Tidspunkt for enighet: Februar 2001.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for overtakelser med førstegangsinnregning 31. desember 2001 eller senere.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-29

Opplysningskrav — ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997).

Spørsmål

1. Et foretak (en konsesjonsinnehaver) kan tre inn i ordning med et annet foretak (en konsesjonsgiver) om å levere tjenester som gir allmenheten tilgang til viktige økonomiske og sosiale tjenester. Konsesjonsgiveren kan være et foretak i offentlig eller privat sektor, herunder et offentlig organ. Eksempler på ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester kan være anlegg for vannbehandling og vannforsyning, motorveier, parkeringsplasser, tunneler, broer, lufthavner og telekommunikasjonsnett. Eksempler på ordninger som ikke er utsetting av konsesjonsbelagte tjenester, omfatter et foretak som setter ut driften av sine interne tjenester (for eksempel kantine for de ansatte, vedlikehold av bygninger og regnskaps- eller informasjonsteknologifunksjoner).

2. En ordning for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester innebærer generelt at konsesjonsgiver i konsesjonsperioden overfører til konsesjonsinnehaver

   a) retten til å yte tjenester som vil gi allmennheten tilgang til viktige økonomiske og sosiale tjenester, og

   b) i noen tilfeller, retten til å benytte nærmere angitte materielle eiendeler, immaterielle eiendeler og/eller finansielle eiendeler,

i bytte mot at konsesjonsinnehaver

   a) binder seg til i løpet av konsesjonsperioden å yte tjenestene i samsvar med nærmere bestemte vilkår og betingelser, og

   b) der dette måtte være relevant, binder seg til ved avslutningen av konsesjonsperioden å gi tilbake de rettene denne mottok ved begynnelsen av konsesjonsperioden og/eller overtok i løpet av konsesjonsperioden.

3. Det felles kjennetegnet for alle ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester er at konsesjonsinnehaver både får en rett og pådrar seg en plikt til å yte offentlige tjenester.

4. Spørsmålet er om hvilke opplysninger som skal gis i notene til finansregnskapet til en konsesjonsinnehaver og en konsesjonsgiver.

5. Visse sider og opplysninger tilknyttet enkelte ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester omhandles allerede av eksisterende internasjonale regnskapsstandarder (for eksempel omhandler IAS 16 anskaffelse av eiendom, anlegg og utstyr, IAS 17 omhandler leieavtaler for eiendeler og IAS 38 omhandler anskaffelse

av immaterielle eiendeler). En ordning for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester kan imidlertid innebære gjensidig uoppfylte kontrakter som ikke omhandles av internasjonale regnskapsstandarder, med mindre disse kontraktene er tapsbringende, i så fall kommer IAS 37 til anvendelse. Denne tolkning omhandler derfor tilleggsopplysninger for ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester.

Enighet

6. Alle sider ved en ordning for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester skal tas i betraktning ved avgjørelsen av hva som er hensiktsmessige opplysninger i notene til finansregnskapet. En konsesjonsinnehaver og en konsesjonsgiver skal gi følgende opplysninger for hver enkelt regnskapsperiode:

   a) en beskrivelse av ordningen,

   b) vesentlige vilkår for ordningen som kan påvirke beløp, tidsplan og sikkerhet vedrørende framtidige kontantstrømmer (for eksempel konsesjonsperiodens lengde, tidspunkt for endring av priser, og grunnlaget som endring av priser eller reforhandling avgjøres på),

   c) arten og omfanget (for eksempel mengde, tidsperiode eller beløp, der det er relevant) av

      i) rett til å bruke nærmere angitte eiendeler,

      ii) plikt til å yte eller rett til å forvente yte av tjenester,

      iii) plikt til å anskaffe eller tilvirke eiendom, anlegg og utstyr,

      iv) plikt til å levere eller rett til å motta nærmere angitte eiendeler ved avslutningen av konsesjonsperioden,

      v) alternativer for fornyelse og avvikling, og

      vi) andre rettigheter og plikter (for eksempel større overhalinger), og

   d) endringer i ordningen som skjer i løpet av perioden.

7. De opplysningene som kreves i samsvar med nr. 6 i denne tolkning, skal gis enkeltvis for hver ordning for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester eller samlet for hver klasse av ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester. En klasse er en gruppering av ordninger for utsetting av konsesjonsbelagte tjenester av tilsvarende art (for eksempel innkreving av bompenger, telekommunikasjons- og vannbehandlingstjenester).

   Tidspunkt for enighet: Mai 2001.

   Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 31. desember 2001.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-30

Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert 1993) og IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon» (ajourført 1994).

Spørsmål

1. I henhold til IAS 21 og IAS 29 omhandler SIC-19: «Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap» spørsmålet om hvordan et foretak omregner sitt finansregnskap fra en valuta som ble benyttet til å måle poster i finansregnskapet (målingsvaluta) til en annen valuta for presentasjonsformål (presentasjonsvaluta). SIC-19 angir ikke hvilken omregningsmetode som skal anvendes, men krever at den benyttede omregningsmetoden ikke skal føre til rapportering på en måte som ikke er i overensstemmelse med målingen av poster i finansregnskapet.

2. SIC-19 nr. 15 forklarer nærmere om kravet i eksemplet med et russisk foretak som benytter russiske rubler som en hensiktsmessig målingsvaluta, og omregner sitt finansregnskap til en annen valuta (for eksempel euro) for presentasjonsformål. Her slås det fast at den metoden som benyttes for å regne om fra russiske rubler til euro for eksempel ikke skal ha den virkning at den erstatter russiske rubler med euro som målingsvaluta.

3. IAS 21 nr. 5 slår fast at standarden ikke omhandler omarbeiding av et foretakets finansregnskap fra foretakets rapporteringsvaluta til en annen valuta til hjelp for brukere som er vant til denne valutaen, eller av andre grunner.

4. Spørsmålene er

   a) hvordan poster i finansregnskap skal omregnes fra en målingsvaluta til en presentasjonsvaluta når finansregnskapet blir presentert i en annen valuta enn målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19, og

   b) hvilke opplysninger som skal gis

      i) når finansregnskap blir presentert i en annen valuta enn den målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19, eller

      ii) når tilleggsopplysninger som ikke kreves av internasjonale regnskapsstandarder, blir vist i finansregnskap og i en annen valuta enn den som benyttes ved presentasjon av finansregnskapet til hjelp for visse brukere.

5. Denne tolkning skal leses og anvendes sammen med kravene i SIC-19. Betegnelsen «finansregnskap» omfatter også konsernregnskap, slik det framgår av IAS 27 nr. 4.

Enighet

6. Når finansregnskap blir presentert i en annen valuta enn målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19, og målingsvalutaen ikke er valutaen i en økonomi med høyinflasjon, skal kravene i SIC-19 nr. 9 anvendes på følgende måte:

   a) eiendeler og forpliktelser for alle balansene som presenteres (dvs. inkludert sammenlignbare beløp) skal regnes om til den sluttkurs som forelå på tidspunktet da hver enkelt balanse ble presentert,

   b) inntekts- og kostnadsposter for alle de presenterte periodene (dvs. inkludert sammenlignbare beløp) skal regnes om til de valutakursene som forelå på transaksjonsdagene, eller til en kurs som er tilnærmet lik de faktisk valutakursene,

   c) andre egenkapitalposter enn periodens resultat som er inkludert i balansen for opparbeidet resultat, skal regnes om til den sluttkursen som forelå på tidspunktet da hver enkelt balanse ble presentert, og

   d) alle valutaforskjeller som er resultat av omregning i samsvar med nr. 6 bokstav a)–c) i denne tolkning, skal innregnes direkte i egenkapitalen.

7. Når finansregnskap blir presentert i en annen valuta enn målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19, og målingsvalutaen er valutaen i en økonomi med høyinflasjon, skal kravene i SIC-19 nr. 9 anvendes på følgende måte:

   a) eiendeler, forpliktelser og egenkapitalposter for alle de presenterte balansene (dvs. inkludert sammenlignbare beløp) skal regnes om til den sluttkurs som forelå på siste dato da hver enkelt balanse ble presentert, og

   b) inntekts- og kostnadsposter for alle de presenterte periodene (dvs. inkludert sammenlignbare beløp) skal regnes om til den sluttkurs som forelå ved avslutningen av de siste regnskapsperiodene som ble presentert.

Opplysninger

8. Når finansregnskap blir presentert i en annen valuta enn målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19, skal et foretak, i tillegg til å gi de opplysningene som kreves av SIC-19 nr. 10, opplyse om at målingsvalutaen gjenspeiler det økonomisk innholdet i de underliggende hendelsene, samt omstendighetene for foretaket:

9. Når finansregnskap blir presentert i en annen valuta enn målingsvalutaen fastsatt i henhold til SIC-19 og målingsvalutaen er valutaen i en økonomi med høyinflasjon, skal et foretak, i tillegg til å de opplysningene som kreves av SIC-29 nr. 39, opplyse om sluttkursen mellom målingsvalutaen og presentasjonsvalutaen som forelå på tidspunktet da hver enkelt balanse ble presentert.

10. Når tilleggsopplysninger som ikke kreves av internasjonale regnskapsstandarder, blir vist i finansregnskap, og i en annen valuta enn den valuta som benyttes ved presentasjon av finansregnskapet til hjelp for visse brukere, skal et foretak

    a) klart identifisere disse opplysningene som tilleggsopplysninger for å skille dem fra de opplysningene som kreves av internasjonale regnskapsstandarder, og

omregnet i overensstemmelse med nr. 6 eller nr. 7 i denne tolkning (den av disse som er hensiktsmessig),

b) opplyse om hvilken målingsvaluta som er benyttet til å utarbeide finansregnskapet, samt omregningsmetoden som er benyttet til å fastsette de viste tilleggsopplysningene,

c) opplyse om det faktum at målingsvalutaen gjenspeiler det økonomiske innholdet i de underliggende hendelsene og omstendighetene for foretaket, og at tilleggsopplysningene bare blir vist i en annen valuta for å være til hjelp, og

d) opplyse om i hvilken valuta tilleggsopplysningene blir vist.

Erklæringen som kreves av nr. 8 og nr. 10 bokstav c), er påkrevd i konsernregnskap under alle andre omstendigheter enn når målingsvalutaene til foretakene i konsernet og presentasjonsvalutaen, samt visningsvalutaen når det vises tilleggsopplysninger, er de samme. Når det gjelder opplysningskravene i nr. 9 og nr. 10 bokstav b) i konsernregnskap, gjelder henvisningene til målingsvaluta morforetakets målingsvaluta.

Tidspunkt for enighet: Mai 2001.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2002 eller senere. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-31

Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 18: «Driftsinntekter» (revidert 1993).

Spørsmål

1. Et foretak (selgeren) kan tre inn i en byttehandel for å yte reklametjenester i bytte mot reklametjenester fra sin kunde (kunden). Reklamen kan vises på Internett eller på steder for oppslag av reklameplakater, kringkastes over fjernsyn eller radio, publiseres i magasiner eller aviser eller presenteres i et annet medium.

2. I enkelte tilfeller blir det ikke utvekslet kontanter eller annet vederlag mellom foretakene. I andre tilfeller blir det utvekslet like eller tilnærmet like beløp i kontanter eller annet vederlag.

3. En selger som yter reklametjenester som en del av sin ordinære virksomhet, innregner driftsinntekter i henhold til IAS 18 fra en byttehandel som innebærer reklame når, blant andre kriterier, de utvekslede tjenestene ikke tilsvarer hverandre (IAS 18 nr. 12), og inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte (IAS 18 nr. 20 bokstav a)). Denne tolkning kommer bare til anvendelse på utveksling av reklametjenester som ikke tilsvarer hverandre. En utveksling av reklametjenester som tilsvarer hverandre, er ikke en transaksjon som genererer driftsinntekter i henhold til IAS 18.

4. Spørsmålet er under hvilke omstendigheter en selger på en pålitelig måte kan måle driftsinntekter til den virkelige verdien av de reklametjenester som mottas eller ytes i en byttehandel.

Enighet

5. Driftsinntekter fra en byttehandel som innebærer reklame, kan ikke måles på en pålitelig måte til de mottatte reklametjenestenes virkelige verdi. En selger kan imidlertid på en pålitelig måte måle driftsinntekter til den virkelige verdien av de reklametjenestene som selgeren yter i en byttehandel, med henvisning til transaksjoner som ikke er en byttehandel og som bare

   a) inneholder reklame som svarer til reklamen i byttehandelen,

   b) skjer ofte,

   c) representerer et overveiende antall transaksjoner og beløp sammenlignet med alle transaksjoner for levering av reklame som tilsvarer reklamen i byttehandelen,

   d) inneholder kontanter og/eller en annen form for vederlag (for eksempel omsettelige verdipapir, ikke-monetære eiendeler og andre tjenester) som har en virkelig verdi som kan måles på en pålitelig måte, og

   e) ikke har samme motpart som i byttehandelen.

Tidspunkt for enighet: Mai 2001.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 31. desember 2001. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-32

Immaterielle eiendeler — kostnader vedrørende nettsteder

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 38: «Immaterielle eiendeler».

Spørsmål

1. Et foretak kan pådra seg interne utgifter ved utvikling og drift av foretakets eget nettsted for intern eller ekstern tilgang. Et nettsted utformet for tilgang utenfra kan benyttes til ulike formål som å fremme og reklamere for foretakets egne produkter og tjenester, yte elektroniske tjenester og selge produkter og tjenester. Et nettsted utformet for intern tilgang kan benyttes til å lagre selskapets driftspolitikk og kundeopplysninger, og til å søke etter relevant informasjon.

2. Trinnene i utviklingen av et nettsted kan beskrives slik:

   a) Planlegging — omfatter å foreta forundersøkelser, definere mål og spesifikasjoner, vurdere alternativer og velge foretrukne løsninger.

   b) Utvikling av applikasjoner og infrastruktur — omfatter å anskaffe et domenenavn, kjøpe inn og utvikle maskinvare og programvare til driften, installere utviklede applikasjoner og utføre stresstesting.

   c) Utvikling av grafisk design — omfatter utforming av nettsidenes utseende.

   d) Innholdsutvikling — omfatter å skape, kjøpe inn, utarbeide og laste opp informasjon, enten i form av tekst eller bilder, på nettstedet før utviklingen av nettstedet fullføres. Denne informasjonen kan enten lagres i separate databaser som er integrert i (eller som har tilgang fra) nettstedet, eller kodes direkte inn i nettsidene.

3. Når utviklingen av et nettsted er fullført, begynner driftsfasen. I denne fasen vedlikeholder og forbedrer foretaket nettstedets applikasjoner, infrastruktur, grafiske utforming og innhold.

4. Når interne utgifter ved utvikling og drift av foretakets eget nettsted for intern eller ekstern bruk skal regnskapsføres, er spørsmålene

   a) hvorvidt nettstedet er en internt generert immateriell eiendel som er underlagt kravene i IAS 38, og

   b) hva som er den mest hensiktsmessige regnskapsmessige behandlingen av slike utgifter.

5. Denne tolkning kommer ikke til anvendelse på utgifter til innkjøp, utvikling og drift av nettstedets maskinvare (for eksempel nettjenere, testtjenere, produksjonstjenere og Internett-tilkoblinger). Slike utgifter regnskapsføres i henhold til IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (revidert 1998). Når et foretak dessuten pådrar seg utgifter vedrørende en Internett-tjenesteleverandør som er vert for foretakets nettsted, blir utgiftene innregnet som kostnad i henhold til IAS 8 nr. 7 og IASCs «Ramme» når tjenestene mottas.

6. IAS 38 kommer ikke til anvendelse på immaterielle eiendeler som holdes av et foretak for salg som del av foretakets ordinære virksomhet (se IAS 2: «Beholdninger» og IAS 11: «Anleggskontrakter») eller leieavtaler som faller inn under virkeområdet til IAS 17: «Leieavtaler» (revidert 1997). Denne tolkning kommer heller ikke til anvendelse på utgifter ved utvikling eller drift av et nettsted (eller programvare for nettsteder) for salg

til et annet foretak. Når et nettsted leies i henhold til en operasjonell leieavtale, skal utleier anvende denne tolkning. Når et nettsted leies i henhold til en finansiell leieavtale, skal leietaker anvende denne tolkning etter førstegangsinnregning av den leide eiendelen.

Enighet

7. Et foretaks eget nettsted som etableres som resultat av utvikling, og som er for intern eller ekstern tilgang, er en internt generert immateriell eiendel som er underlagt kravene i IAS 38.

8. Et nettsted som etableres som resultat av utvikling, skal innregnes som immateriell eiendel dersom, og bare dersom, et foretak, i tillegg til å være i overensstemmelse med de generelle kravene beskrevet i IAS 38 nr. 19 for innregning og førstegangsmåling, kan oppfylle kravene i IAS 38 nr. 45. Et foretak vil kunne tilfredsstille kravet om å vise hvordan foretakets nettsted vil generere sannsynlige framtidige økonomiske fordeler i henhold til IAS 38 nr. 45 bokstav d) når nettstedet for eksempel kan generere driftsinntekter, herunder direkte driftsinntekter fra plassering av ordrer. Et foretak vil ikke kunne vise hvordan et nettsted som utelukkende eller i hovedsak er utviklet for å fremme og reklamere for foretakets egne produkter og tjenester, vil generere sannsynlige framtidige økonomiske fordeler, og følgelig skal alle utgifter ved utviklingen av et slikt nettsted innregnes som kostnad når de pådras.

9. Eventuelle interne utgifter ved utvikling og drift av foretakets eget nettsted skal regnskapsføres i overensstemmelse med IAS 38. Arten av hver aktivitet som foretaket pådrar seg utgifter for (for eksempel opplæring av ansatte og vedlikehold av nettstedet), og nettstedets utviklingstrinn eller etterfølgende utvikling, skal vurderes for å fastsette den mest hensiktsmessige regnskapsmessige behandlingen (ytterligere veiledning er gitt i vedlegget til denne tolkning). For eksempel:

   a) Planleggingstrinnet tilsvarer med hensyn til art forskningsfasen i IAS 38 nr. 42–44. Utgifter som pådras på dette trinnet, skal innregnes som kostnad når de påløper.

   b) Utviklingstrinnet for applikasjoner og infrastruktur, for grafisk utforming og for innholdsutvikling, i den utstrekning dette innholdet blir utviklet for andre formål enn å reklamere for og fremme et foretaks egne produkter og tjenester, tilsvarer med hensyn til art utviklingsfasen i IAS 38 nr. 45–52. Utgifter som er pådratt på disse trinnene, skal inkluderes i kostprisen til et nettsted og innregnes som immateriell eiendel i samsvar med nr. 8 i denne tolkning når utgiftene kan regnes direkte til, eller på en rimelig og ensartet måte henføres til, utarbeiding av nettstedet til dets påtenkte formål. For eksempel skal utgifter til å kjøpe inn eller lage innhold (bortsett fra innhold som reklamerer for og fremmer foretakets egne produkter og tjenester) spesifikt for et nettsted, eller utgifter til å kunne gjøre bruk av innholdet (for eksempel en avgift for å anskaffe en lisens for å gjengi informasjon) på nettstedet, inkluderes i kostprisen for utvikling når dette vilkåret er oppfylt. Men i overensstemmelse med IAS 38 nr. 59 skal utgifter vedrørende en immateriell post som opprinnelig ble innregnet som kostnad i tidligere finansregnskap, ikke innregnes som en del av kostprisen til en immateriell eiendel på et senere tidspunkt (for eksempel når utgiftene til opphavsrett er fullt ut amortisert, og innholdet deretter publiseres på et nettsted).

c) Utgifter pådratt på innholdsutviklingstrinnet, i den utstrekning dette innholdet er utviklet for å reklamere for og fremme foretakets egne produkter og tjenester (for eksempel digitale fotografier av produkter), skal innregnes som kostnad når de pådras i overensstemmelse med IAS 38 nr. 57 bokstav c). For eksempel, ved regnskapsføring av utgifter til profesjonelle tjenester, som å ta digitale bilder av et foretaks egne produkter og forbedre visningen av dem, skal utgifter til dette innregnes som kostnad ettersom de profesjonelle tjenestene mottas under prosessen, ikke når de digitale bildene blir vist på nettstedet.

d) Driftsfasen begynner når utviklingen av et nettsted er fullført. Utgifter som pådras på dette trinnet, skal innregnes som kostnad når de pådras, med mindre de oppfyller kriteriene i IAS 38 nr. 60.

10. Et nettsted som blir innregnet som immateriell eiendel i henhold til nr. 8 i denne tolkning, skal måles etter førstegangsinnregning ved anvendelse av kravene i IAS 38 nr. 63–78. Det beste estimatet av et nettsteds utnyttbare levetid skal være kort.

Tidspunkt for enighet: Mai 2001.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft 25. mars 2002. Virkningene av å vedta denne tolkning skal regnskapsføres ved hjelp av overgangskravene i IAS 38 nr. 118–121. Når et nettsted derfor ikke oppfyller kriteriene for innregning som immateriell eiendel, men tidligere var innregnet som eiendel, skal posten fraregnes på tidspunktet da denne tolkning trer i kraft. Når et nettsted allerede eksisterer og utgiftene til å utvikle det oppfyller kriteriene for innregning som en immateriell eiendel, men ikke tidligere var innregnet som eiendel, skal den immaterielle eiendelen ikke innregnes på tidspunktet da denne tolkning trer i kraft. Når et nettsted allerede eksisterer, og utgiftene til å utvikle det oppfyller kriteriene for innregning som immateriell eiendel, når det tidligere var innregnet som eiendel og i utgangspunktet målt til anskaffelseskost, skal det beløpet som ble innregnet første gang, anses for å være riktig fastsatt.

DEN FASTE TOLKNINGSKOMITÉS TOLKNING – SIC-33

Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser

Nr. 11 i IAS 1 «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997) krever at det ikke skal angis at finansregnskap er i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder med mindre regnskapet overholder samtlige krav i hver av de relevante standardene og samtlige av de relevante tolkningene kunngjort av Den faste tolkningskomité. SIC-tolkninger er ikke ment å gjelde for uvesentlige poster.

Henvisning: IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» (ajourført 1994), IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» (revidert 2000), IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling» (revidert 2000).

Spørsmål

1. Et foretak kan eie tegningsretter, aksjekjøpsopsjoner, gjelds- eller egenkapitalinstrumenter som er konvertible til ordinære aksjer, eller andre tilsvarende instrumenter som har en mulighet, dersom denne utøves eller konverteres, til å gi foretaket stemmeretter eller redusere en annen parts stemmeretter over de finansielle og driftsmessige prinsippene til et annet foretak (potensielle stemmeretter).

2. Spørsmålene er

a) når det skal vurderes hvorvidt et foretak kontrollerer eller i vesentlig grad har innflytelse på et annet foretak i overensstemmelse med henholdsvis IAS 27 og IAS 28,

   i) hvorvidt tilstedeværelsen og virkningen av potensielle stemmeretter skal tas i betraktning, i tillegg til de faktorer som er beskrevet i IAS 27 nr. 12 og IAS 28 nr. 4 og nr. 5, og

   ii) dersom dette er tilfellet, hvorvidt andre fakta og omstendigheter knyttet til potensielle stemmeretter skal vurderes,

   b) hvorvidt den andel som er tildelt morforetakets interesser og minoritetsinteresser ved utarbeiding av konsernregnskap i henhold til IAS 27, samt den andel som er tildelt en investor som regnskapsfører sin investering i et tilknyttet foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden i henhold til IAS 28, skal fastsettes på grunnlag av nåværende eierinteresser eller eierinteresser slik det ville vært dersom de potensielle stemmerettene hadde vært utøvd eller konvertert, og

   c) hva som er en hensiktsmessig regnskapsmessig behandling av potensielle stemmeretter fram til de utøves eller løper ut.

Enighet

3. Tilstedeværelsen og virkningen av potensielle stemmeretter som i øyeblikket (dvs. nå) kan utøves, eller som i øyeblikket er konvertible, skal tas i betraktning, i tillegg til de faktorer som er beskrevet i IAS 27 nr. 12 og IAS 28 nr. 4 og nr. 5, når det skal vurderes hvorvidt et foretak kontrollerer (slik det er definert i IAS 27 nr. 6) eller i vesentlig grad har innflytelse på (slik det er definert i IAS 28 nr. 3) et annet foretak. Alle potensielle stemmeretter skal tas i betraktning, herunder potensielle stemmeretter som holdes av andre foretak. Potensielle stemmeretter kan i øyeblikket ikke utøves eller konverteres når de for eksempel ikke kan utøves eller konverteres før en framtidig dato, eller når en framtidig hendelse inntreffer.

4. Alle fakta og omstendigheter som påvirker potensielle stemmeretter, og som tas i betraktning i overensstemmelse med nr. 3 i denne tolkning, skal undersøkes, bortsett fra ledelsens hensikt med og den finansielle evnen til å utøve eller konvertere potensielle stemmeretter. Andre fakta som skal tas i betraktning, omfatter vilkårene for å utøve de potensielle stemmerettene og mulige tilknyttede transaksjoner. (Vedlegg A viser eksempler på anvendelse av denne tolkning.)

5. Den andel som er tildelt morforetakets interesser og minoritetsinteresser ved utarbeiding av konsernregnskap i henhold til IAS 27, samt den andel som er tildelt en investor som

regnskapsfører sin investering ved hjelp av egenkapitalmetoden i henhold til IAS 28, skal utelukkende fastsettes på grunnlag av nåværende eierinteresser. Et foretak kan reelt sett ha en nåværende eierinteresse når det for eksempel selger og samtidig avtaler å kjøpe tilbake, men ikke taper kontroll over, tilgang til økonomiske fordeler tilknyttet en eierinteresse. Under slike omstendigheter skal den tildelte andelen fastsettes idet det tas hensyn til en eventuell utøvelse av potensielle stemmeretter og andre derivater som reelt sett i øyeblikket gir tilgang til de økonomiske fordelene tilknyttet en eierinteresse. (Vedlegg B viser eksempler på anvendelsen av denne tolkning.)

6. Når konsoliderings- og egenkapitalmetoden for regnskapsføring skal anvendes, skal instrumenter som inneholder potensielle stemmeretter bare regnskapsføres som en del av henholdsvis investeringen i et datterforetak og investeringen i et tilknyttet foretak når andelen av eierinteresser blir tildelt ved at det tas hensyn til en eventuell utøvelse av de potensielle stemmerettene i overensstemmelse med nr. 5 i denne tolkning. Under alle andre omstendigheter skal instrumenter som inneholder potensielle stemmeretter, regnskapsføres i overensstemmelse med IAS 39.

Tidspunkt for enighet: August 2001.

Ikrafttredelse: Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2002 eller senere. Det skal redegjøres for endringer i regnskapsprinsipper i henhold til overgangskravene i IAS 8 nr. 46.