

# ANBEFALT STANDARD

## Statlig RegnskapsStandard 19

### Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

#### Innholdsfortegnelse

---

Innledning .....	3
Mål .....	3
Virkeområde .....	3
Definisjoner .....	4
Konkrete problemstillinger .....	6
Usikkerhet .....	6
Identifikasjon og regnskapsføring .....	7
Betinget forpliktelse .....	8
Betinget eiendel .....	8
Måling av oppgjørsverdi .....	9
Andre forhold .....	10
Iverksettelse .....	12
Appendiks .....	13

## Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Prinsippet som i tilfelle velges, skal være dokumentert og konsistent over tid, jf. punkt 3.2.3 i Bestemmelser om økonomistyring i staten.

Denne statlige regnskapsstandard er fastsatt av Finansdepartementet som anbefalt, men ikke obligatorisk standard med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden er én av et sett anbefalte regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person, heretter betegnet som statlige virksomheter, jf. § 2 i Reglement for økonomistyring i staten. Disse standardene gjelder ikke for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Dersom en virksomhet, i samråd med overordnet departement, velger å føre sitt virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal som utgangspunkt alle standardene benyttes. Dersom en virksomhet avviker fra de anbefalte standardene på enkelte punkter, må dette opplyses om og begrunnes i regnskapspresentasjonen. Det skal i tillegg sendes en redegjørelse for eventuelle avvik til Senter for statlig økonomistyring via overordnet departement. Det vises også til Rundskriv R-114 om fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene.

**Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.**

I denne standarden er **halvfete typer** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

## Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive den regnskapsmessige behandlingen av usikre forpliktelser og betingede eiendeler i statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene.

## Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler.**

2. **Standarden dekker ikke usikre forpliktelser som**
  - a) **oppstår når en virksomhet leverer samfunnsgoder og ikke mottar en godtgjørelse direkte fra mottakerne av disse godene, som tilnærmet er lik verdien av de varer eller tjenester som er levert**
  - b) **er et resultatet av finansielle instrumenter som er bokført til markedsverdi**
  - c) **er et resultat av kontrakter til senere oppfyllelse, unntatt når kontrakten er bebyrdende for virksomheten**
  - d) **er dekket av en annen statlig regnskapsstandard**
  - e) **oppstår i forbindelse med innkreving av inntektsskatt og tilsvarende**
  - f) **oppstår som følge av økonomiske fordeler til ansatte med unntak av sluttvederlag som oppstår som et resultat av restrukturering eller nedleggelse**
3. Med samfunnsgoder menes i denne standarden varer og tjenester, eller andre fordeler som er et ledd i myndighetenes sosialpolitiske mål, og kan for eksempel inkludere
  - a) helsetjenester, utdanning, boligbygging, transport eller andre tilsvarende tjenester til samfunnet
  - b) barnetrygd og andre trygdeytelser og støtte til individer eller grupper
4. Standarden gjelder for finansielle instrumenter som ikke er bokført til markedsverdi.
5. Standarden gjelder for forpliktelser som følge av restruktureringer og nedleggelser.
6. Standarden gjelder ikke for kontrakter til senere oppfyllelse med mindre de er bebyrdende for virksomheten. Kontrakter om sosiale ytelser hvor det ikke forventes gjenytelser fra mottakerne som har tilnærmet lik verdi av ytelsene, faller utenfor denne standarden.
7. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Senter for statlig økonomistyring (SSØ).

## Definisjoner

### 8. Følgende begreper brukes i denne standarden:

En virksomhet har en **forpliktelse** når den har plikt til å avgi ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt.

Forpliktelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. En forpliktelse gjøres opp når den andre parten mottar økonomiske ressurser slik at forpliktelsen slettes.

Med plikt menes her at virksomheten ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen. Plikt kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale (rettslig plikt). Utkast til ny lov eller forskrift likestilles i denne sammenheng med gjeldende rett dersom det er så godt som sikkert at de blir vedtatt.

En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. Hendelsen kan være en gjennomført transaksjon hvor det påhviler virksomheten et økonomisk ansvar i en periode etter transaksjonstidspunktet. Hendelsen kan ellers være en annen type handling fra virksomhetens side, for eksempel en erklæring som berører forholdet til en annen part. Hendelsen kan også være en ytre omstendighet, som en naturkatastrofe eller et uhell. Et uhell ved virksomhetens installasjoner kan for eksempel ha forårsaket skade på annen manns eiendom. At en forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at forpliktelsen på balansedagen ikke er betinget av virksomhetens fremtidige handlinger. Utgifter knyttet til virksomhetens fremtidige drift er ikke en forpliktelse.

En **selvpålagt forpliktelse** er en forpliktelse som virksomheten gjennom handling har skapt velbegrunnede forventninger hos berørte parter om at den vil påta seg et økonomisk ansvar uten å ha rettslig plikt til dette. Slike forventninger oppstår ved at virksomheten har et etablert handlings- eller beslutningsmønster, eller at virksomheten har bekjentgjort en intensjon eller avgitt en spesifikk erklæring, som indikerer et slikt økonomisk ansvar.

Med **tapskontrakt** menes en bindende avtale som har negativ netto nåverdi. Nettokostnaden i en tapskontrakt regnes som en forpliktelse i denne standarden.

En **usikker forpliktelse** har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt.

En **betinget forpliktelse** er en usikker forpliktelse, hvor plikten til å avgi økonomiske ressurser avhenger av bestemte fremtidige hendelser (utløsende hendelse) som virksomheten ikke har full innflytelse på.

Eksempler på slike hendelser kan være en rettsavgjørelse, et politisk vedtak, utviklingen i en finansiell parameter eller en spesifikk naturtilstand.

En **betinget eiendel** er en mulig rettighet for virksomheten til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som virksomheten ikke har full innflytelse over.

Med **rettslig forpliktelse** skal forstås en forpliktelse som har utgangspunkt i en rettslig bindende avtale, lov eller forskrift.

Med **restrukturering** forstås et program som er planlagt og styrt av virksomhetens ledelse og som i vesentlig grad endrer omfanget av virksomhetens aktiviteter, eller den måten virksomhetens aktiviteter drives på.

Sannsynlighetsproblematikk inngår i en rekke regnskapsstandarder. Det er vanlig å angi sannsynlighetsnivå i prosent, hvor 100 % angir absolutt sikkerhet for et bestemt utfall, mens 0 % angir absolutt sikkerhet for at det ikke inntreffer. Usikkerhet i regnskapmessige problemstillinger vil som oftest ikke kunne tallfestes presist, og i mange sammenhenger må man basere seg på en oppfatning av sannsynlighetsnivå.

Sannsynlighetsnivået **så godt som sikkert** svarer til en sannsynlighet på nær 100 prosent.

Sannsynlighetsnivået **rimelig sikkert** angir et sannsynlighetsintervall under ”så godt som sikkert” for sannsynligheter over 90 prosent.

Sannsynlighetsnivået **betydelig sannsynlighetsovervekt** angir sannsynlighetsintervall mellom 70 og 90 prosent.

Sannsynlighetsnivået **sannsynlighetsovervekt** angir sannsynlighetsintervall mellom 50 og 70 prosent.

Sannsynlighetsnivået **lite sannsynlig** angir sannsynlighetsintervall mellom 10 og 50 prosent.

Sannsynlighetsnivået **svært lite sannsynlig** angir en sannsynlighet på mindre enn 10 prosent.

## Konkrete problemstillinger

### *Usikkerhet*

9. Det kan prinsipielt trekkes et skille mellom sannsynligheten for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, dvs. føre til at virksomheten må avgi økonomiske ressurser, og sannsynligheten for ulike utfall på oppgjøret. En betinget forpliktelse vil typisk inneholde begge typer usikkerhet, mens det i andre usikre forpliktelser bare er usikkerhet om oppgjørsverdien. Spørsmålet om regnskapsføring avgjøres på grunnlag av den første typen usikkerhet. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at den usikre forpliktelsen kommer til oppgjør, er hovedregelen at forpliktelsen skal regnskapsføres. For en betinget forpliktelse betyr dette at det er sannsynlighetsovervekt for at den utløsende hendelsen inntreffer. Det kan ofte være vanskelig å ha en sikker formening om sannsynligheten for en utløsende hendelse eller sannsynlighetsfordelingen for oppgjørsverdien i en usikker forpliktelse.
10. Dersom forholdet som har gitt opphav til en usikker forpliktelse, er sammenlignbart med forhold som virksomheten har erfaring med fra før, er det tilstrekkelig at virksomheten baserer sin sannsynlighetsvurdering på eget erfaringsmateriale. Dersom virksomheten fra før ikke har erfaring fra sammenlignbare forhold, må det ut fra en vurdering av risiko og vesentlighet innhentes eksternt faktagrunnlag, eller på annen måte treffes tiltak for å få vurdert sannsynligheten.
11. Ensartede forpliktelser i stort antall skal vurderes under ett og utgjøre en klasse forpliktelser. At forpliktelsene er ensartet betyr at sannsynlighetsfordelingen for oppgjør antas å være om lag den samme for hver enkelt forpliktelse, slik at virksomheten kan ha en begrunnet oppfatning om sannsynlighetsfordelingen for oppgjør for samlingen av forpliktelser sett under ett.
12. Dersom en virksomhet har et stort antall tvister som gjelder samme underliggende forhold, vil det være riktig å se disse tvistene under ett. På den annen side kan for eksempel ikke et stort antall skattesaker som gjelder ulike spørsmål, ses under ett ved sannsynlighetsvurderingen.

## **Identifikasjon og regnskapsføring**

- 13. En usikker forpliktelse skal regnskapsføres dersom det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen vil komme til oppgjør og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig. Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelse i balansen.**
- 14. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt nedenfor.**
- 15. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, men det ikke er mulig å estimere verdien av oppgjøret pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt nedenfor.**
- 16. I de fleste tilfellene vil det være klart om en tidligere hendelse medfører en forpliktelse. I enkelte tilfeller, for eksempel ved en rettstvist, kan det være omdiskutert om visse hendelser har inntruffet, eller i tilfelle om slike hendelser innebærer at det oppstår en forpliktelse. I slike tilfeller må virksomheten med utgangspunkt i all tilgjengelig informasjon avgjøre om det foreligger en forpliktelse.**
- 17. Når en usikker forpliktelse skal regnskapsføres, skal beste estimat av verdien av oppgjøret føres som avsetning i balansen. Avsetninger til usikre forpliktelser som er knyttet til varekretsløpet eller som har et forventet oppgjørstidspunkt innen ett år fra balansedagen, skal klassifiseres som *Annen kortsiktig gjeld*.**
- 18. I notene skal avsetninger for usikre forpliktelser inndeles i klasser. For hver klasse skal det gis følgende spesifikasjoner:**
  - a)** inngående og utgående balanse
  - b)** nye avsetninger i perioden og økning i eksisterende avsetninger
  - c)** oppgjør som er motregnet mot en avsetning i perioden
  - d)** reversering av ubrukte avsetninger
  - e)** økt avsetning som skyldes renteeffekten av neddiskontering
- 19. For hver klasse av avsetninger skal det også gis følgende tilleggsopplysninger:**
  - a)** En kort beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt.
  - b)** En karakteristikk av usikkerhet med hensyn til oppgjørstidspunkt og oppgjørets størrelse. Når beregningene særlig er knyttet til forutsetninger om fremtidige hendelser, skal forutsetningene fremgå. Dersom det er tatt hensyn til forventet gevinst på salg av eiendel ved beregning av oppgjørsverdi, skal dette særskilt opplyses.
  - c)** Mulig regressrett, med særskilt angivelse av i hvilket omfang det er tatt hensyn til slik regressrett i regnskapsføringen.
- 20. Unntaksvis kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt i denne standard kan forventes å skade virksomhetens stilling i tvist med andre som gjelder en usikker forpliktelse som regnskapsføres. I slike tilfeller kan opplysningen i noten**

begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor opplysningen i noten er gjort begrenset.

21. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal i tilfelle gis noteopplysning om forpliktelsen som inneholder
- a) en kort beskrivelse av hver klasse av usikre forpliktelser på balansedagen
  - b) et anslag på virkningen i resultatregnskap og balanse om forpliktelsen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien fastsatt ved beste estimat
  - c) en indikasjon på usikkerheten for så vidt gjelder oppgjørstidspunkt og oppgjørsverdi
  - d) mulighetene for regress
22. Dersom det ikke er praktisk mulig å angi oppgjørsverdi for forpliktelsen, skal grunnene til dette oppgis. Dersom det unntaksvis forekommer at offentliggjøring av opplysninger som nevnt over kan forventes å skade virksomhetens stilling i en tvist med andre om en usikker forpliktelse som ikke regnskapsføres, kan noteopplysningen begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er gjort begrenset.

### ***Betinget forpliktelse***

23. **En betinget forpliktelse skal behandles etter bestemmelsene i punkt 13 til 15 ovenfor.**

### ***Betinget eiendel***

24. En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for virksomheten til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig tidspunkt. Rettigheten skal ha utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som virksomheten ikke har full innflytelse over.
25. **En betinget eiendel skal ikke regnskapsføres.**
26. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at virksomheten vil motta oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal det gis opplysning i note om disse. Noteopplysningen skal inneholde en kort beskrivelse av betingede eiendeler på balansedagen, og dersom det er praktisk mulig, et anslag på virkningen i resultatregnskap og balanse av at den betingende eiendelen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien målt som angitt i avsnittet om måling av oppgjørsverdi nedenfor. Dersom det ikke er praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal grunnene til dette oppgis.
27. Unntaksvis kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt ovenfor kan forventes å skade virksomhetens stilling i en tvist med andre som gjelder en betinget eiendel. I slike tilfeller kan opplysningen i noten begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er gjort begrenset.

## **Måling av oppgjørsverdi**

### **Beste estimat**

28. Når en usikker forpliktelse regnskapsføres, skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen målt ved beste estimat.
29. Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat. Forventningsverdien for oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret multiplisert med sannsynligheten for utfallet.
30. Oppgjørsverdien avhenger blant annet av hvor lang tid det er mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet. Ved vesentlig tidsavstand skal beregning av oppgjørsverdi baseres på nåverditeknikker. Når neddiskontering inngår i beregning av nåverdi, vil det fra én regnskapsperiode til den neste påløpe en rentekostnad. Denne rentekostnaden reflekterer at oppgjørsverdien er blitt større, fordi oppgjøret har rykket nærmere i tid. Rentekostnaden kan føres som en driftskostnad eller en finanskostnad i resultatregnskapet og tillegges avsetningene i balansen.

### **Risiko og usikkerhet**

31. Det skal tas hensyn til risiko og usikkerhet ved beregning av oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse.
32. Det skal tas hensyn til fremtidige hendelser som kan påvirke oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse dersom det objektivt kan belegges at de vil inntreffe.

### **Forventet gevinst ved salg**

33. Det skal ikke tas hensyn til forventet gevinst ved salg av eiendel ved beregning av oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse.

### **Regresskrav**

34. Oppgjørsverdien for et regresskrav skal føres opp som en eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd.

### **Ny vurdering på hver balansedag**

35. Avsetninger for usikre forpliktelser skal vurderes på hver balansedag. Dersom det ikke lenger er sannsynlighetsovervekt for at virksomheten vil avgi økonomiske ressurser for å gjøre opp forpliktelsen, skal avsetningen reverseres.
36. Oppgjør av forpliktelse som er dekket av en avsetning, skal motregnes direkte mot denne på oppgjørstidspunktet. En avsetning som dekker en bestemt forpliktelse, kan ikke brukes til dekning av oppgjør av en annen forpliktelse.



## **Andre forhold**

### **Fremtidig driftsunderskudd**

37. En antakelse om driftsunderskudd i fremtidige regnskapsperioder er ikke en forpliktelse etter definisjonen i denne standarden, og reglene for regnskapsføring i standarden skal derfor ikke anvendes på slike forhold.

### **Tapskontrakter**

38. I en tapskontrakt regnes nettokostnaden som forpliktelse etter definisjonen i denne standarden. Reglene om regnskapsføring i standarden kommer derfor til anvendelse på slike forhold. Før det kan foretas avsetning for tapskontrakter, må behovet for nedskrivning av anleggsmidlene vurderes. På anleggskontrakter må balanseførte kontraktskostnader nedskrives før det foretas avsetning.

### **Restruktureringsutgifter<sup>1</sup>**

39. Restruktureringsutgifter skal periodiseres i henhold til sammenstillingsprinsippet. Utgifter som kan assosieres med senere perioders inntekter, skal sammenstilles med disse. Utgifter som ikke naturlig kan anses å bidra til senere perioders inntekter, skal kostnadsføres når de er pådratt. En restruktureringsavsetning representerer utgifter som oppstår etter hvert som restruktureringen gjennomføres, men som anses pådratt når det fastsettes en restruktureringsplan. En restrukturering kan blant annet omfatte
- a) salg eller avvikling av et virksomhetsområde eller en betydelig del av et virksomhetsområde
  - b) endring av geografisk plassering av en virksomhet, ved nedleggelse eller flytting, uten at virksomhetsområdet avvikles som helhet
  - c) annen grunnleggende reorganisering som har vesentlig innvirkning på innretningen av virksomheten, herunder en betydelig rasjonalisering eller reduksjon av virksomheten
40. **En forpliktelse i tilslutning til restruktureringsutgifter skal regnskapsføres dersom kriteriene i punkt 13 ovenfor er oppfylt. En restruktureringsplan vil medføre en selvpålagt forpliktelse hvis virksomheten innen balansedagen gjennom kunngjøring eller påbegynt gjennomføring har skapt en berettiget forventning om at den vil bli gjennomført, og når restruktureringsplanen tilfredsstillende kravene nedenfor.**
41. For at en restruktureringsplan skal utløse en selvpålagt forpliktelse, må den minst inneholde følgende opplysninger:
- a) hvilken del av virksomheten som blir berørt, og hvor den er lokalisert
  - b) om lag hvor mange ansatte som vil motta kompensasjon ved oppsigelse, hvor disse nå er ansatt og hvilken funksjon de nå har
  - c) hvilke tiltak som vil bli iverksatt, og hva de vil koste
  - d) tidspunktet for gjennomføring av planen

---

<sup>1</sup> Når det gjelder personalkostnader i forbindelse med restrukturering av virksomhet, henvises til SRS 25 Personal- og pensjonskostnader.

42. **For at en restruktureringsplan kan anses å medføre en plikt på balansedagen, skal det være lagt opp til raskest mulig iverksettelse, og fullføring innenfor en tidsramme som gjør betydelige endringer i planen lite trolig.**
43. Som oftest vil restrukturering omfatte blant annet sluttvederlag i forbindelse med oppsigelser. Planlagte eller avtalte sluttvederlag skal i noen tilfeller regnskapsføres selv om de ikke inngår i en restruktureringsplan som beskrevet ovenfor. Regnskapsføring av sluttvederlag utenom restrukturering er beskrevet i avsnittet om sluttvederlag.
44. **Utgifter som skal dekkes av en restruktureringsavsetning skal både være nødvendig i henhold til restruktureringsplanen og uavhengige av den aktivitet som videreføres, og de skal være oppstått som følge av beslutningen om restrukturering. Restruktureringsavsetningen kan ikke nyttes til å dekke utgifter som er knyttet til den fremtidige driften av virksomheten. Slike utgifter skal regnskapsføres uavhengig av restruktureringen.**

### **Sluttvederlag**

45. **Periodisering av utgifter knyttet til sluttvederlag skal følge sammenstillingsprinsippet på samme måte som restruktureringsutgifter.**
46. **Sluttvederlag som er avtalt med en identifisert ansatt, er en forpliktelse som det skal gjøres avsetning for i samsvar med kriteriene i avsnittet om restruktureringsutgifter.**
47. **Sluttvederlag kan inngå i en nedbemanningsplan som ikke er å anse som en rettslig forpliktelse.**
48. Det skal foretas avsetning for utgifter til sluttvederlag som følger av en plan om nedbemanning som er meddelt de ansatte innen balansedagen, og som innebærer en selvpålagt forpliktelse. For at en selvpålagt forpliktelse skal foreligge, må planen minst inneholde følgende opplysninger:
- a) hvor mange ansatt ordningen gjelder, hvor disse nå er ansatt og hvilken funksjon de har
  - b) hvilket sluttvederlag som gis eller blir tilbudt
  - c) tidspunkt for gjennomføring av nedbemanningsplanen
49. For at en nedbemanningsplan skal anses å medføre en plikt på balansedagen, skal det være lagt opp til raskest mulig iverksettelse, og fullføring innen en tidsramme som gjør betydelig endring i planen lite trolig.

### **Oppryddingsutgifter**

50. Nåverdien av fremtidige oppryddingsutgifter skal estimeres på hver balansedag og balanseføres som avsetning.

## **Fjerningsutgifter**

51. Følgende alternative metoder kan benyttes:

- a) Nåverdien av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives sammen med denne. Avsetningen tilsvarer nåverdien av forpliktelsen i hele den økonomiske levetiden for driftsmidlet.
- b) Avsetningen bygges opp ved gradvis resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften.

Metode a) følger av IAS 37 og tilfredsstillende hovedregelen for regnskapsføring av usikre forpliktelser, og er å anse som god regnskapsskikk etter nærværende standard. Metode b) er ansett som innarbeidet god regnskapsskikk.

## **Vedlikeholdsutgifter**

52. Periodisk vedlikehold er ingen forpliktelse etter definisjonen i denne standarden.

## **Garanti og service i forbindelse med salg**

53. Når garanti- og serviceansvar i forbindelse med salg av varer og tjenester er en separabel ytelse, skal den tilhørende inntekten periodiseres sammen med innfrielsen av ansvaret. I et slikt tilfelle skal det ikke regnskapsføres en forpliktelse, annet enn i de tilfellene hvor utgiftene forbundet med å innfri ansvaret overstiger inntektene.

54. Garantiansvar som følger av lov eller alminnelig avtalerett, kan ikke anses som en separabel ytelse. Normalt vil inntektsføring da finne sted på salgstidspunktet. Salgsгарантиen vil være en rettslig forpliktelse etter definisjonen i denne standarden. I tråd med sammenstillingsprinsippet skal estimerte utgifter til å innfri garantiansvaret kostnadsføres sammen med inntekten. Virkelig verdi av fremtidige utgifter knyttet til å oppfylle garantien, beregnet ved beste estimat, skal kostnadsføres på salgstidspunktet og balanseføres som avsetning. Normalt skal avsetninger knyttet til varekretsløpet klassifiseres som kortsiktig gjeld, og avsetningen skal spesifiseres i note.

## **Iverksettelse**

55. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

## Appendiks

- Status:                   Anbefalt standard
- Forholdet til NRS:      Bestemmelsene i denne standard som gjelder regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler samsvarer i all hovedsak innholdsmessig med NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.
- Forholdet til IPSAS:   Innholdsmessig er det i hovedsak samsvar mellom SRS 19 og IPSAS 19 Provisions, contingent liabilities and contingent assets.
- Punkt 25 i SRS 19 reflekterer NRS når det gjelder behandlingen av betingede forpliktelser, men er ikke i samsvar med punkt 35 i IPSAS 19.
- Spesielle forhold:      I punkt 35 i SRS 19 om forventet gevinst ved salg er det valgt en noe strammere formulering med utgangspunkt i punkt 61 i IPSAS 19 enn den tilsvarende formulering i paragraf 4.3.5 i NRS 13.